



جامعة محمد بوضياف-المسيلة
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم الحقوق
محاضرات في مقياس القانون الضريبي



عنوان الدرس الثاني:

الضريبة

أستاذ الدرس: الدكتور عطوي خالد أستاذ محاضر قسم "أ"

الفئة المستهدفة: طلبة السنة الأولى ماستر، تخصص: قانون إداري

وحدة تعليم المقياس: الاستكشافية

رصيد ومعامل المقياس: 01

الحجم الساعي الحضوري: 01 ساعة و 30 دقيقة في الأسبوع

المكتسبات القبلية: كل ما يتعلق بالقانون الإداري عموما و المالية العامة خصوصا

أهداف الدرس: تتمثل أهداف الدرس فيما يلي:

- 1- تعريف الطلبة على مفهوم الضريبة
- 2- تعريف الطلبة على تطور الضريبة
- 3- تعريف الطلبة على أنواع الضرائب
- 4- تعريف الطلبة على القواعد والأسس والتي تحكم الضرائب
- 5- تعريف الطلبة على الفروق الموجودة بين الضرائب من جهة و الرسوم والإتاوات و الثمن العام والقروض من جهة أخرى

ملخص الدرس:

تقتضي دراسة الضرائب التطرق إلى تعريفها وخصائصها وقواعدها وأسسها وأهدافها وأنواعها هذا من ناحية (المطلب الأول)، كما تقتضي دراستها التطرق إلى أوجه الاختلاف التي تميزها عن الرسوم والأتاوات و الثمن العام والقروض الوطنية والدولية (المطلب الثاني).

السنة الجامعية: 2023/2022

المبحث الثاني: الضريبة

باعتبار الضريبة المورد الأساسي الذي تعتمد عليه اقتصاديات الدول لسد نفقاتها العامة فقد عرفت تطورات هامة عبر التاريخ، ففي البداية كانت معدومة لأن المجتمعات كانت فوضوية وفردية لا يوجد فيها نظام جماعي يقوم بفرض الضرائب وتحصيلها، ولكن مع تزايد سكان المعمورة وتطور المجتمع تطورت الضريبة وأصبحت لها الصفة التطوعية الاختيارية، ثم أصبحت إلزامية، ثم قهرية و جشعية في الضرائب غير المباشرة، وفي الأخير أصبحت واجبة تضامنية في الضرائب المباشرة)، كما أصبحت وسيلة من وسائل تحقيق التنمية الاقتصادية ورفع مستوى المعيشة¹، لأنه مع تطور الفكر الاقتصادي والمالي أصبح من الضروري تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي بكل ما أتيح لها من وسائل وأدوات حتى تساهم في توجيه النشاط الاقتصادي وتحقيق الأهداف المختلفة للمجتمع، ولهذا السبب اعتبرت الضرائب أحد أهم أدوات ووسائل السياسة المالية التي تعتمد عليها أية دولة مهما كان نظامها الاقتصادي²، فالأحداث التي شهدتها العالم بعد الأزمة الاقتصادية لعام 1929 قد جعلت الفكر يهتم بالدور الذي تؤديه الضرائب ومختلف الإيرادات العامة للدولة في جبي الأموال التي تستخدمها الدول في تغطية النفقات العامة³، ولهذا السبب كان من الضروري التطرق في هذا المبحث إلى مفهوم النظام الضرائب (المطلب الأول)، كما كان من الضروري التطرق إلى أوجه الاختلاف التي تميز الضرائب عن غيرها من الإيرادات المالية الأخرى (المطلب الثاني).

المطلب الأول: مفهوم الضرائب

الضريبة هي مبلغ نقدي تتقاضاه الدولة من الأشخاص والمؤسسات بهدف تمويل نفقاتها تبعا للسياسات الاقتصادية المتبعة في النظام الضريبي؛ وفي الأنظمة الديمقراطية تحدد قيمة الضريبة بقوانين يصادق عليها من ممثلي الشعب، ودراسة الضريبة كموضوع مقرر على الطلبة يختلف باختلاف النواحي التي يمكن النظر من خلالها للضريبة سواء كانت هذه النواحي اقتصادية أو اجتماعية أو سياسية أو قانونية، ولهذا السبب ستتم دراسة الضرائب في هذا المطلب من خلال التطرق لتعريفها، وخصائصها (الفرع الأول)، وأسسها، وقواعدها وأهدافها (الفرع الثاني).

¹ Mokhtar81، مفاهيم عامة حول الجباية، 2010 /04/24، الرابط: <https://www.djelfa.info/vb/showthread.php?t=295528>، تاريخ المشاهدة: 2019/12/21.

² عبد الهادي مختار، الإصلاحات الجبائية ودورها في تحقيق العدالة الاجتماعية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2016، ص 14.

³ شريف محمد، السياسة الجبائية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي حالة الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2010، ص 13.

الفرع الأول: تعريف وخصائص الضريبة

إذا كانت الجباية بمدلولها القانوني تعني مجموعة الاقتطاعات الإجبارية المطبقة من طرف الدولة من ضرائب ورسوم و اتاوات وحقوق واشتراكات وغيرها، فإن الضريبة هي خلاف ذلك لأنها مجرد أداة من أدوات الجباية وصورة من صورها¹، رغم أنها أصبحت في الوقت الراهن أداة لتوجيه الاقتصاد سواء في زيادة الانتاج ونموه، أو في تحقيق التوازن الاقتصادي، وللمحد من التقلبات والتفاوت في الأجور والأسعار، ولتمويل القوة الشرائية بين الدخل والثروات²، ولهذا السبب بات لزاما التطرق إلى تعريف (أولا) وخصائص الضريبة (ثانيا)، وأسسها (ثالثا).

أولا: تعريف الضريبة

لقد تعددت تعريفات الضريبة، لذلك سنوجز بعضها على الشكل التالي:

التعريف الأول: هي اقتطاع مالي، يتحمله أشخاص طبيعيين ومعنويون حسب قدراتهم التساهمية، وبدون مقابل، بغية تغطية النفقات العامة، تحقيقا للأهداف الاقتصادية والاجتماعية³.

التعريف الثاني: كما عرفت بأنها اقتطاع نقدي، ذو سلطة، نهائي، دون مقابل، منجز لفائدة الدولة وجماعاتها المحلية، أو لصالح الهيئات العمومية الإقليمية⁴.

التعريف الثالث: الضريبة هي فريضة نقدية، يدفعها الفرد بصفة إجبارية، ونهائية للدولة أو إحدى هيئاتها العامة مساهمة منه في تحمل الأعباء العامة والتعبير عن التضامن الاجتماعي والمواطنة، دون أن يتوقع الحصول على منفعة خاصة به⁵.

التعريف الرابع: الضريبة مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها، حسب قدراتهم التساهمية، والتي تقوم عن طريق السلطة بتحويل الأموال المحصلة، وبشكل نهائي وبدون مقابل محدد من طرف السلطة العمومية.

التعريف الخامس: الضريبة هي اقتطاع جبري تقوم به السلطة العامة على أموال الأفراد، قصد توزيع ثقل الأعباء العامة، فيما بينهم بإنصاف⁶.

¹ ميلود ذبيح، دروس في مقياس القانون الضريبي والمنازعات الضريبية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة المسيلة، 2020، ص 04.

² أعاد علي حمود القيسي، مرجع سابق، ص 125.

³ بكرتي بومدين، مرجع سابق، ص 305.

⁴ يوسف قاشي، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الأولى ماستر، جامعة محند أولحاج البويرة، 2015، ص 05.

⁵ يوسف قاشي، مرجع نفسه، ص 05.

⁶ عبد الرزاق لجناف، محاضرات في مقياس جباية المؤسسة، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر3، 2018، ص 06.

التعريف السادس: هي مبالغ نقدية تدفع بصورة دورية لتمويل النفقات العامة للدولة (الاقتصادية والاجتماعية والسياسية) وفقا للقوانين واللوائح والتعليمات التي تصدر بهذا الشأن، بشكل نهائي، وبدون مقابل¹.

ثانيا: خصائص الضريبة

تتمثل خصائص الضريبة فيما يلي:

1- الضريبة أداء نقدي لا عيني

معنى هذا أن الضريبة اقتطاع نقدي، وليس اقتطاع عيني، لكون الضريبة النقدية تشكل القاعدة العامة للضريبة لكونها ملائمة للاقتصاد النقدي²، إذ أن الضريبة سابقا كانت تجبى عينا، إلا أن التشريعات الحديثة قد اتجهت إلى تعميم دفعها بالنقود لسهولة وانخفاض تكلفة تحصيلها³، لأن الدفع العيني يتضمن عدة عيوب منها إمكانية عدم تحصيله في بعض المداخل مثل الدخل الناجم عن الملكية الفكرية أو الشهرة، ضف إلى ذلك ارتفاع تكاليف سداده تحصيلاً أو نقلاً أو تخزيناً⁴. كما يشير البعض إلى أنه يجوز دفع النفقة عينا لكونها تسهل على الأفراد دفع أنواع معينة من الضرائب على بعض الأموال كالتركات، لكون تسديدها نقدا سيؤدي إلى بيعها بأثمان بخسة في حالة عدم وجود نقد كاف لديهم، ضف إلى ذلك أن استيفاء الضريبة عينا، سيساهم في توسيع ملكية القطاع العام بصورة واضحة في الدول التي ترغب في التحول من النظام الرأسمالي إلى النظام الاشتراكي⁵.

2- الضريبة عمل من أعمال السيادة تفرض جبرا

مما يعطي الدولة الحق في وضع النظام القانوني لها دون الاتفاق مع الممول أو المكلف، وعنصر الجبر لا يعني فرض الضريبة دون ضوابط قانونية، بل يجب فرضها وتحصيلها وفق قواعد قانونية ملزمة تعطي للدولة الحق في اللجوء إلى وسائل التنفيذ الجبري في حالة امتناع الممول عن دفعها⁶، وهذا هو الأمر الذي يؤكد أن فرض الضريبة أو إلغاؤها أو الإعفاء منها أو معاقبة المتهربين منها، لا يتم إلا بموجب قانون صادر من السلطة التشريعية⁷، حتى لا يتعرض الأفراد إلى هيمنة السلطات العامة لذلك نص

¹ تركي كاظم عبيس، مدخل في الضريبة وعلاقتها بالقانون، ص 02. تاريخ المشاهدة: 2019/12/25، الرابط: www.uobabylon.net/tbo=1&sa=X&ved=2ahUKEwiZ1abcus_mAhVJPCAKHd9MBtsQHZAaegQIARAH&biw=1440&bih=745

² عفيف عبد الحميد، مرجع سابق، ص 03.

³ تركي كاظم عبيس، مرجع سابق، ص 02. رضا خلاصي، شذرات المالية العامة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2016، ص 320.

⁴ شريف محمد، مرجع سابق، ص 07.

⁵ تركي كاظم عبيس، مرجع سابق، ص 02.

⁶ عفيف عبد الحميد، مرجع سابق، ص 03.

⁷ محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص 271، شريف محمد، مرجع سابق، ص 08.

الدستور الجزائري على أن لا تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى قانون¹، كما نص على أن يقوم البرلمان بالتشريع في مجال الضرائب. وتحديد أساسها ونسبها وتحصيلها².

3- الضريبة تفرض بصفة نهائية

يقصد بالصفة النهائية أن الممول لا يمكنه أن يسترجع الاقتطاع الضريبي، لأن الضريبة تفرض بصفة نهائية وهو ما يجعلها تختلف عن التأمينات³، والقرض العام الذي تلتزم الدولة برده مع الفوائد المترتبة عنه⁴.

4- الضريبة فريضة دون مقابل

مفادها أن الممول لا يملك حق مطالبة الدولة الاستفادة من النفع الخاص المقابل للضريبة التي قدمها للدولة على أساس التضامن الاجتماعي الذي يفرض عليه المشاركة في تحمل الأعباء العامة، إلا أن ذلك لا ينفي استفادته من النفع العام للضريبة باعتباره عضوا في المجتمع⁵.

5- الضريبة تهدف إلى تحقيق النفع العام

لأن الممول يدفعها على أساس مساهمته في بناء المجتمع، قصد تغطية الأعباء العامة التي تفرض في سبيل تحقيق الأمن والاستقرار وتوفير الخدمات الأساسية كالصحة والتعليم وغيرها. وهذا يعني أن الضريبة لم تعد قاصرة على غرض واحد هو تمويل النفقات العامة. من خلال ما سبق يمكن أن نعرف الضريبة بأنها: "اقتطاع نقدي مباشر، يفرض في غالب الأحيان سنويا على المكلف جبرا بصفة نهائية، وبدون مقابل، خدمة للنفع العام".

ثالثا: الأسس النظرية لفرض الضريبة

لقد أرجع بعض المفكرين فرض الضريبة إلى نظرية العقد الاجتماعي أو نظرية المنفعة (1)، بينما أرجعها البعض الأخر إلى نظرية سيادة الدولة أو نظرية التضامن الاجتماعي (2).

1- فرض الضريبة على أساس العقد الاجتماعي أو نظرية المنفعة

لقد برر الأنصار القائلين بوجوب فرض الضريبة على أساس العقد الاجتماعي الذي يتم بين الفرد والدولة، إلى وجود عقد ضمني بين الدولة والأفراد تقدم الدولة بموجبه مختلف المنافع والخدمات، مقابل تنازل الأفراد عن جزء من دخلهم وثرواتهم لها في شكل ضرائب، غير أن هؤلاء قد اختلفوا في

¹ المادة 82 من التعديل الدستوري لسنة 2020.

² المادة 140 من التعديل الدستوري الجزائري لعام 2016، المادة 139 من التعديل الدستوري لسنة 2020.

³ سيدي محمد بلعروسي، عبد القادر عيساوي، مرجع سابق، ص 22.

⁴ رضا خلاصي، شذرات المالية العامة، مرجع سابق، ص 319.

⁵ توكي كاظم عبيس، مرجع سابق، ص 02.

تكيف طبيعة هذا العقد، فقد كيفه البعض أمثال "أدم سميث" و"ميرانو" أنه عقد بيع الخدمات أو عقد إيجار الأعمال، بينما كيفه البعض الثاني أمثال "مونتسكيو" و"جيرار" إلى اعتباره عقد تأمين، لأن الضريبة في هذا العقد تمثل قيمة أو قسط التأمين الذي يدفعه الممول للدولة مقابل الانتفاع من خدماتها في حالة الأخطار التي تحدد بأرواح الأفراد وأموالهم. بينما كيفه البعض الثالث أمثال "بروجلي" إلى اعتباره عقد شركة، تمثل الضريبة فيه حصة الشريك في شركة المساهمة، المتكونة من الجمهور الذي يمثل أعضاء هذه الشركة، والحكومة التي تمثل مجلس إدارتها، الأمر الذي جعل الضريبة هي نفقة الإنتاج التي يدفعها الفرد المنتج المساهم في شركة إنتاجية إلى مجلس إدارتها لتغطية النفقات الإنتاجية التي تتحملها مقابل الخدمات التي تقدمها¹، ولهذا أخذ على هذه النظرية صعوبة تقدير الخدمة التي تعود على الفرد مقابل الضريبة، خصوصاً وأن الخدمة العامة لا تقبل التجزئة، و استحالة تحقيقها التوازن بين الخدمة والفائدة منها، فالذين يساهمون بقدر محدود من الضريبة يحصلون على أكبر قدر منها. ضف إلى ذلك أنها حصرت وظائف الدولة في التزامات محددة، وهذا غير واقعي لأن التزامات الدولة عديدة يصعب أن يتضمنها عقد. كما أن العقد الاجتماعي يصعب عليه أن تفسر إلتزام الجيل الماضي بالتزامات سوف تستفيد منها الأجيال اللاحقة، كما أن هذه النظرية لا يوجد فيها دليل على قيام عقد التأمين بين الدولة والأفراد خصوصاً وان الدولة لا تقصر خدماتها في المحافظة على الأموال فقط، بل تعوض الأفراد عن الخسائر التي تصيب أملاكهم².

2- فرض الضريبة على سيادة الدولة أو نظرية التضامن الاجتماعي

مفاد هذه النظرية أن ينشأ بين الأفراد تضامن اجتماعي يلتزم بموجبه كل واحد منهم، بأداء الضريبة المفروضة عليه، كي تتمكن الدولة من القيام بوظائفها وخدماتها لكل المواطنين دون استثناء، بغض النظر عن مدى إسهامهم في تحمل الأعباء العامة، كالمواطنين الذي يستفيدون من هذه الخدمات رغم عدم قيامهم بدفع الضرائب أو دفعهم مبالغ زهيدة لكون دخلهم محدود، فنظرية التضامن الاجتماعي مرتبطة بفكرة السيادة التي تمارسها الدولة على مواطنيها، مما يجعلها تجبرهم على دفع الضريبة، وهذا ما يفسر قيام المواطنين الأجانب بدفع الضرائب رغم عدم انتفاعهم من خدمات الدولة³.

¹ غازي عناية، النظام الضريبي في الفكر المالي والإسلامي (دراسة مقارنة)، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2003، ص 79-80.

² قاشي يوسف، مرجع سابق، ص 04.

³ عفيف عبد الحميد، مرجع سابق، ص 06.

الفرع الثاني: أنواع الضرائب، قواعدها وأهدافها

إذا كانت الضرائب وتسمياتها تختلف من دولة إلى أخرى، ومن نظام ضريبي إلى نظام آخر، فإن قواعدها وأهدافها تكاد تكون واحدة سواء في ظل الدولة الحارسة لأن وظيفة الضريبة صارت قاصرة على تأمين الإيرادات اللازمة لتغطية نفقات المرافق الأساسية للدولة كمرافق القضاء، الدفاع والجيش، أو في ظل الدولة المتدخلة في النشاطات ذات الطابع الاقتصادي والاجتماعي، ولهذا السبب سيتم التطرق في هذا الفرع إلى أنواع الضريبة (أولاً)، وقواعدها (ثانياً)، وظائفها وأدواتها المختلفة (ثالثاً).

أولاً: أنواع الضرائب

توجد هناك عدة معايير لتصنيف الضرائب منها: معيار الوعاء الضريبي، ومعيار الجهة المستفيدة من الضريبة، ومعيار العبء الضريبي، ومعيار الواقعة المنشئة للضريبة.

1: تصنيف الضرائب وفقاً للوعاء الضريبي

تصنف الضرائب وفقاً للمادة الخاضعة للضريبة أو وعائها إلى: ضرائب على الأموال، وضرائب على الأشخاص⁽¹⁾، والضرائب على الأشخاص: عرفت قديماً عند العرب والرومان، وهي ضرائب تفرض على أشخاص محددين بحكم وجودهم في إقليم الدولة، بصرف النظر عن امتلاكهم للثروة، وهي تمتاز بوفرته وسهولة جبايتها وتحديد سعرها، أما الضرائب على الأموال فهي ضرائب تفرض على الثروة أي ما يملكه الشخص من عقارات ومنقولات، وسلع وأوراق مالية (أسهم وسندات) ونقدية، وهي تمتاز بعدالتها وصعوبة حصرها².

2: تصنيف الضرائب وفقاً للجهة المستفيدة منها

تصنف الضرائب بالنظر إلى الجهة التي تعود إليها حصيلة الضرائب أو الجهة المستفيدة من الضرائب، إلى ضرائب عائدة للحكومة، وضرائب عائدة للجماعات الإقليمية والمحلية، وضرائب عائدة للمنظمات الدولية، لأنه بالرجوع إلى القوانين الضريبية يمكن ملاحظة أن المشرع وزع المحاصيل الناتجة عن فرض الضريبة على عدة جهات سواء تعلق الأمر بالحكومة أو الجهات الإقليمية³، كما تستمد المنظمات الدولية حقها في الاستفادة من الضرائب من نصوص اتفاقياتها الدولية التي تفرض على مواطني الدول الأطراف فيها بعض الضرائب والرسوم من أجل تحقيق أهدافها.

¹ عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، ط1، دار جرير، عمان، 2011، ص 30.

² علي باسط على جاسم الزبيدي، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي: التباين في الأنظمة الضريبية القائمة في الدول العربية، دار الحامد، ط 01، المملكة الأردنية الهاشمية، 2007، ص 28-30.

³ عائشة بوغزم، جرائم جباية الشركات التجارية، مركز الكتاب الأكاديمي، المملكة الأردنية الهاشمية، 2020، ص 82.

أ- ضرائب عائدة للحكومة:

يقصد بها الضرائب التي تستفيد منها الدولة باعتبارها شخص اعتباري مثلها مثل أي شخص آخر، أي هي ضرائب تخصص كلياً لفائدة الدولة، وقد أخذ بها المشرع الجزائري في الضريبة على أرباح الشركات، والضريبة على الدخل الاجمالي، ورسم المراقبة التقنية للسيارات، ورسم المرور ورسم الضمان، وغيرها من الضرائب والرسوم الأخرى، التي جعلت هذا التخصيص يجسد نظام المركزية الإدارية، ويحقق مبادئ واهداف الميزانية المتمثلة في الوحدة والشمولية، التي من شأنها أن تسهم في محاربة الفساد، وتعزز الرقابة البرلمانية على كافة النفقات¹.

ب- ضرائب عائدة للجماعات الإقليمية

يقصد بالجماعات الإقليمية الولاية والبلدية، وتخصيص الضرائب لفائدتها، قد يكون بصفة كلية، كما فعل ذلك المشرع الجزائري عندما خصص الناتج الكلي لرسوم: احتفالات الأفراح العائلية، ورفع القامة المنزلية، والرسم العقاري، والرسم على السكن والرسم على الإقامة والرسم على الاعلانات والصفائح المهنية، والرسم على عقود التعمير لفائدة البلديات وحدها دون سواها²، وهذا النوع من الضرائب من شأنه تكريس مبدأ اللامركزية الجبائية التي تسمح للبلديات بتسيير إرادتها الجبائية ابتداء من التقدير المحلي للضرائب، وأسس فرض الضريبة إلى التحصيل الجبائي وأخيراً وضع نظام رقابي محلي فعال³.

ت- ضرائب عائدة للمنظمات الدولية

إذا كانت المنظمات الدولية تتمتع طبقاً لاتفاقيات الحصانات والامتيازات من إعفاء كلي من الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة على أموالها وأملاكها، ونشاطاتها التي تقوم بها سبيل تحقيق أهدافها، فإن ذلك لا يمنع المنظمات الدولية من الاستفادة من عائد الضرائب في الدول التي تتواجد فيها مقراتها، أو من أية دولة أخرى، وذلك من خلال فرضها لضرائب ورسومات على مواطني الدول الأعضاء فيها، كما نصت على ذلك المادة 49 من اتفاقية المجموعة الأوروبية للفحم والحديد على منتج الفحم والحديد، أو فرض رسوم جمركية كما تفعل المجموعة الاقتصادية الأوروبية في المادة 200 من معاهدتها⁴.

¹ عطوي خالد، تخصيص وتوزيع الضرائب والرسوم في النظام الجبائي الجزائري: النسب المثوية واشكالاتها القانونية، مجلة القانون والمجتمع (صنف ج)، المجلد 09، العدد 02، جامعة أحمد دراية أدرار، 2021، ص 393، 394.

² عطوي خالد، مرجع نفسه، ص 395.

³ لخضر صابور، الضرائب والرسوم الجبائية العائدة كلياً لفائدة البلديات، مجلة دراسات وأبحاث المجلة العربية للدراسات والابحاث في العلوم الانسانية والاجتماعية، المجلد 13، العدد 04، 2021، ص 395.

⁴ سعادي محمد، قانون المنظمات الدولية، المصرية للنشر والتوزيع، ط 01، القاهرة، 2019، ص 35.

3: تصنيف الضرائب من حيث العبء الضريبي

تصنف الضرائب من حيث العبء الضريبي إلى ضرائب مباشرة يتحملها المكلف مباشرة ولا يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر، كالضريبة على الدخل أو الضريبة على أرباح الشركات، وهذا ما يجعل هذه الضرائب تنتقل مباشرة من المكلف إلى الخزينة العمومية، وضرائب غير مباشرة يستطيع المكلف نقل عبئها إلى شخص آخر، مثل الرسم على القيمة المضافة.

4: تصنيف الضرائب وفقا للواقعة المنشئة لها

تصنف الضرائب وفقا للطابع الاقتصادي للضريبة، أو وفقا للواقعة المنشئة لها إلى ثلاثة أنواع هي:

أ- الضريبة على الدخل: هي الضريبة الناتجة عن المصادر الثابتة من رأس المال أو العمل أو كلاهما معا، وهي ضرائب تتدفق بصورة دورية منتظمة خلال فترة زمنية محددة، وبصورة متجددة¹.

ب- الضريبة على رأس المال: هي الضريبة التي تفرض على العقارات والمنقولات، والأسهم والسندات، وحقوق الشهرة والملكية الفكرية.

ت- الضريبة على الإنفاق: هي الضريبة التي تفرض على المكلف بمناسبة إنفاق دخله في مختلف المجالات، وهي تشمل الضريبة الواقعة على التداولات أو التصرفات القانونية كنقل الملكية، وكذا الضريبة على الاستهلاك عند إنفاق الفرد لدخله في شراء السلع والخدمات.

5: تصنيف الضرائب وفقا لطريقة حسابها

تصنف الضرائب حسب طريقة حسابها إلى ثلاثة أنواع هي:

أ- الضريبة النسبية: هي ضريبة يكون فيها معدل الضريبة غير مرتبط بقيمة الدخل أو المال؛ وفيها يدفع الذي يملك الكثير كالذي يملك أقل منه.

ب- الضريبة التقدمية: هي ضريبة يكون فيها معدل الضريبة مرتبط بقيمة الدخل أو المال، حيث يزداد فيها معدل الضريبة كلما ازداد المبلغ الذي تطبق عليه.

ت- الضريبة التراجعية: في نظام الضريبة التراجعي يتراجع معدل الضريبة كلما ازداد المبلغ الخاضع لها².

ثانيا: قواعد فرض الضريبة

لقد وضع الانجليزي ادم سميث في كتابه "ثروة الأمم" بعض القواعد الضريبية (1)، كما وضع بعض الكتاب المحدثين بعض القواعد الأخرى من أجل الموازنة بين مصلحة الدولة ومصلحة المكلف (2).

¹ جامعة عنابة.. تصنيف الضرائب، ص 01، الرابط: https://elearning-facsceg.univ-annaba.dz/pluginfile.php/6457/mod_resou ، تاريخ المشاهدة: 06 مارس 2023.

² ضريبة، الرابط: <https://ar.wikipedia.org/wiki/>، تاريخ المشاهدة: 06 مارس 2023.

1: قواعد آدم سميث في فرض الضريبة

قواعد فرض الضريبة عند آدم سميث في: العدالة(أ)، الوضوح(ب)، الملاءمة في التحصيل(ج)، الاقتصاد في النفقة (د).

أ- قاعدة العدالة

تقتضي فكرة العدالة في فرض الضريبة الاعتدال في سعر الضريبة بحيث لا يتم فرض الضريبة بشكل عشوائي، ولكن من خلال مجموعة من الضوابط القانونية التي تحقق العدالة بين مجموع المكلفين، لأن النظام الضريبي العادل هو ذلك النظام الذي يراعي مقدرة كل فرد من المجتمع في الدفع، مما يجعل الضريبة تتناسب مع دخل الممولين وثروتهم، فذوي الدخل المتساوية يجب معاملتهم معاملة متساوية "العدالة الأفقية"، أما أصحاب الدخل المختلفة فيجب معاملتهم معاملة مختلفة على أساس مستويات دخلهم الاجتماعي "العدالة الرأسية". كما تقتضي قاعدة العدالة فرض الضريبة على جميع الأموال والعناصر المادية والأشخاص المكلفين بها، مما يحقق عموميتها، أو شموليتها المادية أو الشخصية¹، وتساعد سعرها كلما زاد الوعاء الضريبي، وإعفاء أصحاب الدخل المحدود من الضريبة لتوفير حد الأدنى للمعيشة².

ب- قاعدة الوضوح "اليقين"

مفادها أن تكون الضريبة محددة في القانون بصورة واضحة دون غموض، من حيث سعرها وميعاد دفعها وكيفية تحصيلها، ويرتبط بهذه القاعدة مبدأ ثبات الضريبة إذ أن معرفة المكلف بهذه الأمور من شأنه أن يرتب أموره بشأنها، لأن تغييرها من شأنه أن يفقده الشعور بالاستقرار³.

ج- قاعدة الملاءمة في التحصيل

مفادها أن يتلاءم النظام الضريبي مع ظروف المكلفين الشخصية والاجتماعية، حيث يتوجب أن يتم فرض الضريبة في وقت وطريقة تتناسب مع رغبة الممول وظروفه بدرجة كبيرة، وأن يتم تحصيلها كذلك في الوقت وبالطريقة التي تناسب الممول وتتيح له إمكانية دفعها بما يتناسب مع دخله وإيراداته وعوائده، بمعنى أن ميعاد التحصيل وطريقة إجرائه يجب أن تتوافق مع ميعاد دخول الأجر وتحقيق الأرباح⁴.

¹ عبد الحميد قجاني، دور الجباية البترولية في تحقيق التوازن الاقتصادي دراسة قياسية تحليلية لحالة الجزائر 1980-2014، أطروحة دكتوراه، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2017، ص 05.

² حميران محمد، محاضرات في مقياس الجباية المعممة للمؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحيى، 2017، ص 08.

³ سمر عبد الرحمن محمد دخله، مرجع سابق، ص 17.

⁴ عفيف عبد الحميد، مرجع سابق، ص 07.

د- قاعدة الاقتصاد في النفقة

مفادها أن تتم عملية التحصيل بطرق غير مكلفة لخزينة الدولة، بحيث يجب أن تكون نفقات التحصيل أقل بكثير من مقدار الضريبة نفسها، حفاظا على مصلحة الدولة والمكلف معا، أين تحصل الدولة على أكبر قدر من الحصيلة، وتقتطع أقل قدر ممكن من أموال المكلف، بحيث تكون نفقات الإدارة الضريبية في فرض الضريبة وتحصيلها معقولة مقارنة بالمردود الضريبي¹، مما يجعل أفضل الضرائب هي تلك التي تتميز بانخفاض تكلفة جبايتها وارتفاع وغزارة حصيلتها².

2: قواعد كتاب المالية المحدثين في فرض الضريبة

تتمثل قواعد كتاب المالية المحدثين في: المرونة (أ)، الثبات (ب) الإنتاجية (ج)، السنوية (د).

أ- قاعدة المرونة

مفادها أن تزيد الضريبة في ظروف الرواج، وتنخفض في ظروف الكساد، فالضريبة يجب أن تتناسب والتغير في الدخل القومي، لأن الزيادة في الحصيلة الضريبية يجب أن تتزامن مع الزيادة في الدخل القومي.

ب- قاعدة الثبات

مفادها أن لا تتغير حصيلة الضريبة تبعا للتغيرات التي تطرأ على الحياة الاقتصادية خصوصا في أوقات الكساد، مما يعرض السلطات لمضايقات كبيرة بالنسبة لمسؤولياتها التي تزداد في هذه الأوقات³.

ج- قاعدة الإنتاجية

مفادها انه حتى تكون حصيلة الضريبة كبيرة، ينبغي فرض الكثير من الضرائب القليلة على الممولين أو المكلفين حتى تغني الضرائب القليلة عن الضرائب الكثيرة والمتعددة⁴.

د- قاعدة السنوية

مفادها أن يحسم مبلغ اقتطاع الضريبة بصورة سنوية لتجنب التراكم الضريبي الذي يحصل بعد سنوات، خصوصا وأن الدول تغلق حساباتها وإعداداتها لاحتساب الأرباح في نهاية السنة المالية من أجل إعداد ميزانيتها للسنة المالية القادمة⁵، غير أنه يوجد كذلك الدفع الشهري خلال العشرين يوما الأولى الموالية للشهر الذي تستحق فيه الضريبة، وهناك الدفع الثلاثي الذي يتم كل ثلاثة أشهر⁶.

¹ حميران محمد، مرجع سابق، ص 07.

² عفيف عبد الحميد، مرجع سابق، ص 07.

³ عبد الحميد قجاتي، مرجع سابق، ص 05.

⁴ عفيف عبد الحميد، مرجع سابق، ص 07.

⁵ شريف محمد، مرجع سابق، ص 12.

⁶ أغيت مسيكة، حميدوش ثنينة، مرجع سابق، ص 09.

ثالثا: وظائف الضريبة و أدواتها

تجدر الإشارة إلى أن أي نظام ضريبي يهدف إلى تحقيق جملة من الأهداف السياسية والاقتصادية والاجتماعية والمالية، الشيء الذي يجعل للضريبة وظائف متعددة، عبر عنها مروان قطب بمبدأ وظيفية الضريبة(1)، المرتبط في نطاقه بأدوات السياسة الضريبية المختلفة (2).

1: وظائف الضريبة

تتجلى وظائف الضريبة فيما يلي:

أ: الوظيفة المالية للضريبة

يقصد بالوظيفة المالية للضريبة أن هذه الأخيرة تشكل ايرادا للخزينة العمومية، حيث تمكن الدول من تغطية الأعباء العامة وتمويل الإنفاق العام¹.

ب: الوظيفة الاقتصادية للضريبة

يقصد بالوظيفة الاقتصادية للضريبة أن هذه الأخيرة تشكل أداة من الأدوات التي تمتلكها الدولة للتأثير على الاقتصاد من خلال تخفيض المعدلات الضريبية وزيادة الإعفاءات في حالة الانكماش الاقتصادي بهدف خلق توازن جديد يعيد الأوضاع الاقتصادية للاستقرار، وامتصاص القدرة الشرائية للمواطن في حالة التضخم أو الانتعاش، وذلك من خلال فرض ضرائب جديدة أو زيادة في معدلات الضرائب القائمة من أجل امتصاص فائض الكمية النقدية بهدف إعادة التوازن للاقتصاد الوطني. كما تستخدم الضريبة كأداة لتشجيع بعض أنواع النشاط الاقتصادي وحماية الانتاج الوطني من خلال إعفائها أو تخفيض الضريبة عليها، في مقابل فرضها للعديد من الضرائب المرتفعة على السلع والخدمات الأجنبية عند عبورها للحدود الجمركية في الدولة.

ت: الوظيفة الاجتماعية للضريبة

يقصد بالوظيفة الاجتماعية للضريبة استخدامها كأداة من أجل إعادة توزيع الدخل بين الطبقات الاجتماعية المختلفة من خلال فرض الضرائب المرتفعة على الطبقة الغنية، وإعفاء الطبقات الفقيرة من الضريبة أو فرضها عليها بمعدلات منخفضة، مع انفاق الحصيلة الضريبية المشار إليها على الحاجات الأساسية لهذا الصنف الثاني من الطبقات. كما تستخدم الضرائب من الناحية الاجتماعية في تحقيق بعض الأهداف الاجتماعية كتخفيف العبء الضريبي على ذوي الأعباء العائلية الكبيرة، وإعفاء بعض الهيئات التي تقدم خدمات اجتماعية من الضرائب، وفرض الضرائب المرتفعة على السلع

¹ طالبي محمد، السياسة الجبائية كأداة لاندماج الاقتصاد الجزائري في الاقتصاد العالمي، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2012، ص 13.

التي تترتب عليها أضرار اجتماعية كبيرة كالمشروبات الكحولية. ضف إلى ذلك أن الأنظمة الضريبية عند فرض الضرائب عادة ما تراعي الأوضاع الإجتماعية للمكلفين، من خلال اعفاء الفئات الهشة وأصحاب الدخل المحدود، أو اعفاء السلع والخدمات الضرورية لحياة المواطن من الضرائب.

ث: الوظيفة السياسية للضريبة

تستخدم الضريبة في السياسة الداخلية للدولة كأداة للقوى المسيطرة اجتماعيا لمواجهة القوى الأخرى، كما تستخدم كأداة من أدوات السياسة الخارجية لتسهيل التجارة مع بعض الدول أو للحد منها تحقيقا لأغراض سياسية¹.

2: أدوات السياسة الضريبية

تعتمد السياسة الضريبية لتحقيق وظائفها المختلفة على مجموعة من الأدوات هي:

أ: الاعفاءات الضريبية

يشترط فيها أن تكون بنص قانوني صريح، وهي قد تكون كلية أو جزئية، كما قد تكون دائمة أو مؤقتة²، وهذه الأداة نصت عليها المادة 82 من التعديل الدستوري الجزائري لسنة 2020 بقولها: "لا تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون.... ويحدد القانون حالات وشروط الإعفاء الكلي أو الجزئي منها".

ب: تخفيضات الوعاء الضريبي والأسعار المنخفضة

يقصد بتخفيضات الوعاء الضريبي عدم سريان الضريبة على كامل الوعاء الضريبي، وإنما على نسبة أو جزء منها، أما الاسعار الضريبية المنخفضة فيقصد بها تخفيض أسعار الضريبة على القطاع المرغوب في تشجيعه مع ابقاء الأسعار ثابتة بالنسبة لباقي أوجه النشاط الأخرى.

ت: تأجيل الضريبة

يقصد بتأجيل الضريبة تأخير استحقاق الضريبة أو دفعها لتشجيع المشروعات على إعادة استثمار الأرباح، أو لتخصيص جزء من رأس المال لتمويل مشروعات اقتصادية أخرى.

ت: القرض الضريبي

يقصد بالقرض الضريبي تخفيض قيمة الضريبة المستحقة على فئة من المكلفين الذين يتمتعون بشروط خاصة، ما يجعل القرض لا يمس قيمة المادة الخاضعة للضريبة، ولكنه يؤدي إلى تحقيق وفورات ضريبية³.

¹ عفيف عبد الحميد، مرجع سابق، ص 08.

² عبد الجبار المراكشي، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة بالمغرب، المنارة للدراسات القانونية والادارية، عدد خاص حول القانون الضريبي، دار السلام للطباعة والنشر والتوزيع، المغرب، 2020، ص 212.

³ عبد الجبار المراكشي، مرجع سابق، ص 213.

المطلب الثاني: تمييز الضرائب عن غيرها من الإيرادات

لقد صنف علماء المالية الإيرادات العامة للدولة وفق عدة معايير منها معيار مصدر الإيرادات الذي صنفت هذه الأخيرة على أساسه إلى إيرادات أصلية تحصل عليها الدولة من أملاكها كالدومين، وإيرادات مشتقة تحصل عليها الدولة من ثروات الآخرين. كما قسمت وفقا لمعيار سلطة الدولة في الحصول عليها إلى إيرادات إجبارية تحصل عن طريق الإكراه كالضرائب والقروض الإجبارية والغرامات الجبائية والتعويضات، وإيرادات اختيارية يكون للأفراد فيها حرية في أدائها، كالرسوم والقروض الاختيارية. كما صنفت الإيرادات وفقا لمعيار العمومية إلى إيرادات سيادية أو إيرادات الاقتصاد العام التي لا يتمتع بمثلها أشخاص القانون الخاص كالضرائب والرسوم والإصدارات النقدية الجديدة، وإيرادات الدومين الخاص المشابهة لإيرادات أشخاص القانون الخاص، كإيرادات المشروعات العامة والقروض والإعانات¹. كما قسم بعض الدارسين هذه الإيرادات إلى إيرادات اقتصادية ناتجة عن عائد الاقتصاد العام، كالدومين، الرسوم، الثمن العام المقابل إلى للسلع والخدمات العامة، وإيرادات سيادية متحصلة من الضرائب، وإيرادات ائتمانية متحصلة من القروض².

علاوة على ما سبق، صنف البعض الآخر الضريبة أيضا إلى جباية بترولية تشمل عائدات استغلال باطن الأرض في مراحل البحث عن البترول وإنتاجه، و جباية عادية تشمل الضرائب والرسوم والإتاوات وعائدات الدومين والثمن العام، وجباية غير عادية تشمل القروض والهبات والإعانات والهدايا والإصدارات النقدية الجديدة، وهذا هو الأمر الذي جعلنا نتطرق إلى تمييز الضرائب عن الإيرادات المنتظمة كالرسوم ودخل الدومين (الفرع الأول)، وتمييزها كذلك عن الإيرادات غير المنتظمة كالإتاوات والقروض (الفرع الثاني).

الفرع الأول: تمييز الضرائب عن الإيرادات المنتظمة

لقد صنف جانب آخر من الدارسين الإيرادات العامة للدولة وفقا لصفحتها الدورية إلى إيرادات عادية تحصل عليها الدولة بطريقة منتظمة كالضرائب والرسوم ودخل الدومين و الثمن العام، و إيرادات استثنائية غير عادية تحصل عليها الدولة بصفة غير منتظمة مثل القروض والإعانات والإصدارات النقدية الجديدة³، ولهذا السبب خصص هذا الفرع إلى تمييز الضرائب عن الرسوم (أولا)، ومداخل الدومين (ثانيا)، و الثمن العام (ثالثا).

¹ يسري محمد أبو العلاء، وآخرون، المالية العامة والتشريع الضريبي، كلية الحقوق، جامعة بنها، دون تاريخ، ص 20.

² عادل أحمد حشيش، مرجع سابق، ص 133.

³ يسري محمد أبو العلاء، وآخرون، مرجع سابق، ص 20.

أولاً: تمييز الضريبة على الرسم

عرف أحدهم الرسم بأنه: "مبلغ من المال تجبیه الدولة جبراً من الأفراد مقابل خدمة خاصة تقدمها لهم أو مقابل نفع خاص يعود عليهم من هذه الخدمة"¹. كما عرف بأنه: مورد مالي تحصل عليه الدولة ممن يكون في حاجة إلى خدمة خاصة تنفرد الدولة بأدائها له"². وعرف في موضع آخر بأنه: "مبلغ من المال تجبیه الدولة أو إحدى السلطات العامة من الأفراد، بصورة جبرية مقابل المنافع أو الخدمات التي تؤديها لهم"³. ومن أمثلة الرسوم نذكر: رسوم الطعون القضائية، ورسوم توثيق العقود، ورسوم منح رخصة حمل السلاح، أو رسوم رخصة قيادة السيارة، أو رسوم الحصول على جواز السفر، والرسوم الإدارية المفروضة مقابل تقديم الخدمات الإدارية من قبل بعض المرافق العامة كمرافق الصحة ورسوم البريد والبرقيات⁴.

إن التمييز بين الضريبة والرسم قد تجاوزه بعض القوانين الضريبية، كونها تطلق اسم الرسم على بعض أنواع الضرائب دون أن يقصد المشرع من وراء ذلك أنها مقابل خدمة، كالرسم على قيمة الأعمال في القانون الجزائري الذي هو في الحقيقة عبارة عن ضريبة غير مباشرة يؤديها المكلف حسب ثلاثة حالات: الأولى منها تشمل المكلف الأعزب أو المطلق بدون أولاد أو الأرملة، والثانية تشمل المتزوج بدون أولاد أو الأرملة ولديه ولد واحد، كما تشمل الثالثة المتزوج الذي لديه ولد أو أكثر⁵.

تختلف الضرائب عن الرسوم من حيث: شكلهما(1)، ومقابل تحصيلهما(2)، وهدفهما(3)، ووقت تحصيلهما(4)، وأساس تحديد قيمتهما(5).

1- الشكل القانوني للضريبة والرسم

الضريبة يتوجب أن تفرض بموجب قانون صادر من قبل ممثلي الشعب دون توافق أو استشارة مع المكلف بدفعها حتى لا يتعرض الأفراد لهيمنة السلطات العامة⁶، أما الرسم فقد يفرض بموجب قانون صادر من السلطة التشريعية⁷، أو بموجب قانون صادر من السلطة الإدارية في شكل قرارات⁸، وعلى كل حال تجدر الإشارة إلى أن النظام القانوني الخاص بالضرائب أو الرسوم هو مسألة سيادية خاصة

¹ بومدين بكريتي، مرجع سابق، ص 305.

² حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995، ص 39.

³ مهدي محفوظ، علم المالية العامة والتشريعي المالي والضريبي، دون دار نشر، 2005، ص 289، 290.

⁴ جميلة قنادزة، مرجع سابق، ص 22.

⁵ سيدي محمد بلعروسي، عبد القادر عيساوي، مرجع سابق، ص 23.

⁶ تركي كاظم عبيس، مرجع سابق، ص 02، سيدي محمد بلعروسي، عبد القادر عيساوي، مرجع سابق، ص 22.

⁷ حامد عباس محمد المرزوك، مرجع سابق.

⁸ محمد عباس محرز، مرجع سابق ص 171، 172.

بالدولة، فقد نصت المادة 139 من التعديل الدستوري الجزائري لعام 2020 على أن يشرع البرلمان بموجب قانون في مجال الضرائب و الجبايات والرسوم والحقوق المختلفة.

2- مقابل التحصيل في الرسم والضريبة

يفرض الرسم كمقابل للخدمة الخاصة التي طلبها المكلف، ولذلك يجوز له استرداده في حالة عدم تحقق النفع المقابل له، والحق أن الاستناد إلى فكرة الخدمة المقدمة للمكلف هو استناد محل اعتبار كون التمييز بين الرسم والإتاوة قد كان يتم في وقت ما استنادا إلى الصفة الاجبارية أو الاختيارية للخدمة المقدمة، ففي الحالة الأولى يكون المقابل المالي إتاوة، وفي الحالة الثانية يكون رسماً¹، أما الضريبة فهي مقابل مالي يفرض بصفة نهائية بدون مقابل، ولذلك لا يجوز للمكلف استرداده ولولم يحصل على خدمات من الدولة².

3- هدف تحصيل الرسم و الضريبة

الرسم يستهدف تحقيق النفع الخاص للمكلف من جراء الخدمة الخاصة المقدمة له من طرف المرافق العامة للدولة، أما الضريبة فتستهدف تحقيق النفع العام للمجتمع.

4- وقت تحصيل الرسم والضريبة

تحصل الضريبة سنويا أو كل ثلاثة أشهر أو كل شهر، حسب الآجال المحددة في النظام القانوني الخاص بوقت تحصيلها من المكلفين، أما الرسم فيحصل وقت طلب الخدمة من المكلف، دون أن يراعى في تحصيله ظروف المكلف أو مقدرته على الدفع، مما يجعل طلب الخدمات المقابلة للرسوم قيذا على دفع الرسوم كل مرة تطلب فيها هذه الخدمات من الدولة أو من مرافقها العامة.

5- تحديد قيمة الرسم والضريبة

تحدد قيمة الرسم على أساس قيمة الخدمة المطلوبة من المكلف، أما قيمة الضريبة فتحدد على أساس المقدرة التكليفية والمالية للمكلف³، الأمر الذي يجعل قيمة الضريبة تختلف باختلاف قيمة وعائه الضريبي، لأن من يملك أموالا كبيرة تكون ضريبته مرتفعة مقارنة بمن يملك أموالا أقل منها، وهذا هو الشيء الذي جعل البعض يشير إلى فكرة الضرائب التصاعدية التي تفرض نسبا مئوية تتزايد بتزايد قيمة الوعاء الضريبي، ما يجعلها تحقق العدالة بشكل أكثر والحصيلة الضريبية بشكل أوفر⁴.

¹ محمد محمد عبد اللطيف، الإتاوة في القانون الخاص، والقانون العام والقانون المالي، مجلة الرافدين للحقوق، جامعة الموصل، العراق، المجلد 22، العدد 80، 2022، ص 95.

² سمر عبد الرحمن محمد دخله، مرجع سابق، ص 15.

³ جميلة قنادزة، مرجع سابق، ص 22.

⁴ عفيف عبد الحميد، مرجع سابق، ص 14، 15.

ثانياً: تمييز الضرائب عن إيرادات الدومين

يطلق لفظ الدومين على ممتلكات الدولة أياً كانت طبيعتها، عقارية أو منقولة، ومهما كان نوع ملكية الدولة لها عامة أم خاصة، و الدومين ينقسم إلى قسمين: هما الدومين عام، و الدومين الخاص، وهذا ما جعل إيرادات الدومين التي تحصل عليها الدولة بصفتها شخص اعتباري، يملك الثروة، ويقدم الخدمات العامة¹، تنقسم إلى قسمين هما: إيرادات الدومين العام (1) و إيرادات الدومين الخاص (2).

1- تمييز الضرائب عن إيرادات الدومين العام

إيرادات الدومين العام هي إيرادات تجبها الدولة كرسوم مقابلة للاستخدام أو الانتفاع بالمرافق العامة المعدة للاستعمال العام، كالطرق والمطارات والموانئ والمتاحف والحدائق العامة والملاعب وغيرها من المرافق التي شيدها الإنسان، أو غيرها من المحميات الطبيعية و الأنهار والغابات التي لم يتدخل الإنسان في تشييدها أو بنائها²، وهذا ما جعل إيرادات الدومين العام تخرج عن قاعدة مجانية الانتفاع، لأن القانون قد أعطى للدولة في بعض الحالات حق الحصول على إيرادات مالية كمقابل للانتفاع ببعض أملاك الدومين العام³، والضرائب تتميز عن إيرادات الدومين العام من عدة جوانب نتطرق لها كما سيأتي في الجدول التالي:

وجه المقارنة	الضريبة	إيرادات الدومين العام
الأساس القانوني	تفرض بموجب قانون صادر من السلطة التشريعية (البرلمان) دون استشارة للمكلف بدفعها	تفرض وفقاً للقانون الدولة وإرادتها المنفردة، الأمر الذي يجعلها تحدد من السلطات العامة دون تدخل من الأشخاص المنتفعة بهذه الأملاك
مقابل الدفع	تفرض على المكلف بدون مقابل	تفرض على المكلف كمقابل للانتفاع بأملاك أو أموال الدومين العام
الصفة النهائية	لا يمكن للمكلف أن يسترجع أو يسترد الاقتطاع الضريبي	لا يجوز استردادها أو المطالبة بفوائدها في حالة عدم تحقق النفع بعد المطالبة به
الهدف	تحقيق النفع العام للمجتمع	تحقيق إدامة أو صيانة الدومين العام أو التعويض عن تكاليف بنائه أو تنظيم استخدامه من قبل الأفراد ⁴ .
درجة الاجبار	عمل ذو طابع جبري	عمل اختياري لا يفرض جبراً إلا على الأشخاص التي انتفعت من هذه الأملاك.
مراعاة ظروف المكلف	يتوجب في فرضها مراعاة الظروف الاقتصادية والاجتماعية للمكلف	لا تراعى في فرضها الظروف الاقتصادية والاجتماعية للمكلف، إلا إذا كانت الدولة تستهدف من وراء ذلك الانتفاع تشجيع الاستثمار أو غيرها من الأغراض الأخرى

¹ جميلة قنادزة، مرجع سابق، ص 31.

² طاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع المالي، كلية القانون، جامعة بغداد، دار الكتب للطباعة والنشر، بغداد، 1990، ص 57.

³ كمال عبد حامد آل زيارة، مرجع سابق.

⁴ طاهر الجنابي، مرجع سابق، ص 58.

2- تمييز الضرائب عن إيرادات الدومين الخاص

تمثل إيرادات الدومين الخاص المورد الأكبر للملوك أو الأمراء سابقا، حيث كانت ماليتهم مختلطة بمالية الدولة، إلا أن إسراف الملوك وتنازلهم عن جزء كبير من ممتلكاتهم للأمراء قد حجم دخل هذه الممتلكات بصورة مباشرة، مما جعل الإيرادات الاختيارية والإجبارية المتأتية من الضرائب تحل محل إيرادات الدومين الخاص، وقد استمر هذا الوضع حتى العصر الحديث¹، غير أنه بعد أزمة الكساد الاقتصادي في ثلاثينات القرن الماضي تغير الأمر حيث صار الدومين الخاص يشكل حيزا واسعا من مجموع الإيرادات التي تجبها الدولة من المعادن والمناجم، والأموال العقارية، والمشاريع الصناعية والتجارية، والأسهم والسندات الخاضعة لأحكام القانون الخاص. و سوف يتم التطرق إلى أوجه التمييز بين الضرائب وإيرادات الدومين الخاص كما سيوضح في الجدول التالي:

معيار التمييز	الضريبة	الدومين الاستخراجي	الدومين العقاري أو التقليدي	الدومين الصناعي والتجاري = الثمن العام	الدومين المالي أو المنقول
المادة الخاضعة للاقتطاع الجبائي	ترد الضرائب على الأموال و الأشخاص ² ، باستثناء تلك المعفاة قانونا	المستخرجات البترولية و المعادن كالذهب والفضة والحديد ³ وغيرها من الثروات المستخرجة من المناجم والمحاجر ⁴ .	الأموال العقارية المتمثلة في الأراضي والمباني ⁵ .	الثمن العام الذي تتقاضاه الدولة نظير سلعها أو خدماتها في المشاريع الصناعية والتجارية ⁶	الفوائد والأرباح التي تدرها أسهم الدولة وسنداتها في المنشآت الاقتصادية ⁷ .
أساس فرضها	قانون صادر عن السلطة التشريعية	الإرادة المنفردة للدولة	الإرادة المنفردة للدولة	الاتفاق القائم بين الهيئات المذكورة و طالبي خدماتها أو سلعها	قواعد المنافسة
صيغتها	النقود	النقود	النقود	النقود	النقود
الجهة المكلفة بدفعها	كل الأشخاص والأموال باستثناء تلك المعفاة قانونا	مشتري الدومين الاستخراجي	مستخدمي الدومين العقاري	طالبي السلع والخدمات في الهيئات العمومية الصناعية والتجارية	الممثلين القانونيين في المؤسسات العمومية الاقتصادية

¹ طاهر الجنابي، مرجع سابق، ص 58.

² عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص 30.

³ معلم يوسف، محاضرات في المالية العامة، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة 1، دون تاريخ، ص 07.

⁴ كمال عبد حامد آل زيارة، مرجع سابق.

⁵ جميلة فنادزة، مرجع سابق، ص 32.

⁶ يسري محمد أبو العلا، وآخرون، مرجع سابق، ص 21.

⁷ يسري محمد أبو العلا، وآخرون، مرجع نفسه، ص 21.

درجة الاجبار	ايرادات اجبارية	ايرادات اختيارية لا تفرض جباً إلا على الاشخاص التي انتفعت بها	ايرادات اختيارية لا تفرض جباً إلا على الاشخاص التي انتفعت بها	ايراد اختياري كونه يفرض بموجب اتفاق	ايرادات اجبارية
صفقتها النهائية	لا يجوز استردادها	لا يجوز استردادها من المكلف	لا يجوز استردادها من المكلف	لا يجوز استردادها من المكلف	لا يجوز استردادها
غرضها أو هدفها	مصلحة عامة للمجتمع	مصلحة عامة للدولة + مصلحة خاصة للمنتفع	مصلحة عامة للدولة + مصلحة خاصة للمنتفع	مصلحة عامة للدولة + مصلحة خاصة للمنتفع من سلعها وخدماتها	مصلحة عامة للدولة + مصلحة خاصة للمؤسسة

ثالثاً: تمييز الضريبة عن الثمن العام

الثمن العام هو المقابل المالي الذي تحصل عليه الدولة بمناسبة قيامها بنشاط تجاري أو صناعي، كمقابل للسلع والخدمات التي تنتجها وتبيعها المشروعات العامة الصناعية والتجارية¹، وهو كذلك: "مبلغ نقدي تحصل عليه الدولة مقابل سلعة أو خدمة منتجة في مشاريع ومنشآت القطاع العام². وهذا ما يجعله يختلف عن الضريبة في الجوانب التالية:

1- تمييز الضريبة عن الثمن العام من حيث أساس ودرجة الاجبار

تعتبر الضريبة عمل ذو طابع جبيري لكونها عمل من اعمال السيادة، لذلك تقوم الدولة بفرضها بموجب قانون صادر عن السلطة التشريعية كما نص على ذلك التعديل الدستوري الجزائري لسنة 2020 في المادتين 82 و 139³، أما الثمن العام فهو عمل ذو طابع اختياري كونه يفرض بموجب اتفاق بين المشتريين من جهة وممثلي السلطة العامة الصناعية والتجارية من جهة أخرى، فقد نصت المادة 45 من القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي على خضوع الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري للقواعد المطبقة على الادارة في علاقاتها مع الدولة وتعد تاجرة في علاقاتها مع الغير، وتخضع للقانون التجاري، الشيء الذي يؤكد خضوع هذه المؤسسات للقانون الخاص في مجالات العقود، والمحاسبة والأموال⁴، الأمر الذي يجعل أمر تحديد عقودها يخضع لقواعد

¹ Admin، دروس في المالية العامة، 31 أكتوبر 2010، الرابط: <http://sciencesjuridiques.ahlamontada.net/t1495-topic> تاريخ المشاهدة: 28 ديسمبر 2019.

² حامد عباس محمد المرزوك، مرجع سابق.

³ المادة 82 من التعديل الدستوري لسنة 2020.

⁴ رشيد زوايمية، المركز القانوني للمؤسسة العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، المجلة الأكاديمية للبحث القانوني، جامعة عبد الرحمن ميرة، المجلد 13، العدد 02، 2022، ص 25. عطوي خالد، القانون الواجب التطبيق على الهيئات العمومية في الجزائر، مجلة صوت القانون المجلد 08، العدد 01، جامعة خميس مليانة، 2021، ص 816.

المنافسة، لأن الدولة قد تسمح للقطاع الخاص بإقامة مشاريع مماثلة للمشاريع العامة التي تنتج سلعا معينة، وبالتالي تبدأ الدولة بمنافسة القطاع الخاص على أساس مفهوم الكفاءة الاقتصادية، وهذه الطريقة في تحديد الثمن العام تعتمد على قوى السوق أو ما يمكن تسميتها بقوى العرض والطلب. كما قد تحدد الثمن العام على أساس احتكار السلع من الدولة، الأمر الذي يجعل الثمن العام يقتصر فقط على الخدمات والسلع التي تقدمها الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، والتي نذكر منها: الديوان الوطني للتطهير¹، و بريد الجزائر²، والشركة الوطنية للنقل بالسكك الحديدية³، وغرف الصناعة التقليدية والحرف⁴، و المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري⁵، و المعهد الجزائري للطاقت المتجددة⁶، و الوكالة الوطنية للوساطة والضبط العقاري⁷، وغيرها من الهيئات العمومية الأخرى، كديوان المطبوعات الجامعية والجزائرية للمياه.

2: تمييز الضريبة عن الثمن العام من حيث الفئة المكلفة بدفعهما

تفرض الضريبة على جميع الأشخاص والاموال باستثناء تلك المعفية من الضريبة طبقا لقاعدة عمومية الضريبة، أما الثمن العام فهو فريضة تفرض على طالبي الخدمات ومشتري السلع من الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.

3: تمييز الضريبة عن الثمن العام من حيث مقابل الدفع وهدفه

تفرض الضريبة على المكلف بدفعها بدون مقابل لأن هدفها هو تحقيق النفع العام لكل أفراد المجتمع، ما يجعل للدولة فيها حق امتياز على أموال المدين بدفعها، هذا الحق الذي تفقده في الثمن العام، لأن مقابل هذا الأخير يتجلى في السلع المشتراة والخدمات المطلوبة من الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، ما يجعل هدف الثمن العام هو تحقيق النفع الخاص لطالبي الخدمات و مشتري السلع من هاته الهيئات العمومية.

4- اختلاف الضريبة عن الثمن العام من حيث ظروف فرضهما على المكلف بدفعهما

تختلف ظروف فرض الضريبة على المكلف بدفعها عن ظروف الشخص المكلف بدفع الثمن العام، لأنه يتوجب في فرض الضريبة مراعاة المركز المالي والظروف الاقتصادية والاجتماعية للمكلف بدفعها،

¹ انظر في هذا الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 24 لسنة 2001.

² انظر في هذا الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 04 لسنة 2002.

³ انظر في هذا الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 54 لسنة 1990.

⁴ انظر في هذا الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 18 لسنة 1997.

⁵ انظر في هذا الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 18 لسنة 2010.

⁶ انظر في هذا الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 08 لسنة 2011،

⁷ انظر في هذا الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 27 لسنة 2007.

لأن الاتجاه الحديث في المالية العامة قد أصبح يأخذ في الاعتبار الظروف الشخصية للمكلف بالضريبة عند فرضها، ولذلك عادة ما يقوم دارجي الضريبة بالتفريق بين الضريبة الحقيقية "العينية" والضريبة الشخصية، أما الثمن العام فهو جباية لا تراعى فيها الظروف الاقتصادية والاجتماعية للشخص المكلف بدفعها، لأن الغاية منه هي تحقيق النفع الخاص لطالب الخدمات أو مشتري السلع من الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.

5- اختلاف الضريبة عن الثمن العام من حيث قواعد المحاسبة

تخضع أموال الضرائب لنظام المحاسبة العمومية كونها مكون من مكونات المالية العامة للدولة استنادا لما نصت عليه المادة الأولى من القانون 21-90 التي حددت فيها الهيئات الخاضعة للمحاسبة العمومية، وذكرت من بينها الدولة، والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، بينما الثمن العام هو ثمن يخضع لنظام المحاسبة التجارية استنادا لما نصت عليه المادة 10 من القانون 11-07 المتضمن النظام المحاسبي المالي المعدل والمتمم بالأمر 08-02 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008¹.

6- اختلاف الضريبة عن الثمن العام من حيث نظام الأموال

يدخل الثمن العام في الذمة المالية المستقلة للهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، استنادا لما نصت عليه المادة 45 من القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي، ما يجعله يخضع لقواعد القانون الخاص المتمثلة في حق الملكية، وحق الاستعمال، وحق التصرف، ويخضع كذلك لإجراءات الحجز المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية²، كون أموال المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري هي نوعان: أموال تأسيسية لا يمكن التصرف فيها أو التنازل عنها، كونها ملكا عاما للدولة، وأموال تشغيلية كسبتها هذه المؤسسات بأموالها الخاصة التابعة لها، وهي تعتبر قابلة للتصرف والاستعمال، كما تعتبر ضامنا لإلتزامات هذه الهيئات العمومية كما نصت على ذلك المادة 106 من قانون الأملاك الوطنية المعدل والمتمم، بينما تدخل الضرائب في الميزانية العامة للدولة والميزانية الخاصة بغيرها من الجماعات الإقليمية، لأن قوانين الضرائب والرسوم، قد ميزت بين الضرائب التي تعود حصيلتها لفائدة الدولة باعتبارها شخص معنوي؛ والضرائب التي تعود حصيلتها لفائدة الجماعات الإقليمية³.

¹ رشيد زوايمية، مرجع سابق، ص 27.

² رشيد زوايمية، مرجع نفسه، ص 28.

³ عطوي خالد، تخصيص وتوزيع الضرائب.....، مرجع سابق، ص 389 وما بعدها..

7: اختلاف الضريبة عن الثمن العام من حيث نظام المنازعات

تعتبر المحاكم العادية الجهات القضائية التي يؤول لها الاختصاص بالفصل في النزاعات المرتبطة بأمالك الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري¹، كما أن المساس بهذه الأملاك يعتبر جريمة يعاقب عليها وفقا لقانون العقوبات²، أما إذا كانت النزاعات متعلقة بصفقات مموله كليا أو جزئيا من ميزانية الدولة فإن القضاء الاداري هو المختص بالفصل في هذه النزاعات بالنظر إلى مصدر تمويل المشروع كما قضى بذلك مجلس الدولة في قضية وزير النقل ضد الشركة ذات المسؤولية المحدودة "سوتريب" ومن معها، كما يكون القضاء الاداري هو المختص في منازعاتها اعتمادا على المعيار العضوي بالنظر لكونها تقوم بهذه الأعمال باسم الدولة، كما قضى بذلك مجلس الدولة في قضية الشركة ذات الشخص الوحيد "أشغال البناء العمومي" ضد الوكالة الوطنية لتحسين السكن وتطويره³، وعلى العموم تجدر الإشارة إلى أن القضاء الاداري هو المختص بالفصل في منازعات هذه الهيئات إذا كانت علاقاتها مرتبطة بالدولة، سواء كانت خاصة بصفقاتها الممولة منها، او متعلقة بإطاراتها المسيرة، أو كانت متعلقة بإنشاء هذه الهيئات وتنظيمها وإلغائها، أو الأخلال بقواعد سيرها، أما المنازعات الأخرى الممولة بأموالها التشغيلية الخاصة، أو المتعلقة بنشاطات المستخدمين فيها، أو المرتفقين فيها، أو مع الموردين لها، أو تلك الخاصة بأضرارها اللاحقة بالغير نتيجة أشغالها العادية فأن الاختصاص فيها يؤول للقضاء العادي، نظرا لخلو نشاطاتها هذه من امتيازات السلطة العامة⁴، بينما يؤول الاختصاص للفصل في القرارات الضريبية الصادرة عن جهات الطعن النزاعي أمام المحكمة الإدارية و المحاكم الادارية الاستئنافية، أو أمام مجلس الدولة وفقا للإجراءات، وضمن المواعيد المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية وقانون الاجراءات الجبائية المعدل والمتمم⁵.

الفرع الثاني: تمييز الضرائب عن الإيرادات غير المنتظمة

الإيرادات غير المنتظمة هي الإيرادات التي تحصل عليها الدولة بصورة غير عادية، أو بصورة غير دورية، ولهذا اقتضت دراسة هذا الفرع التطرق إلى تمييز الضرائب عن الاتاوات (أولا)، و التطرق كذلك لتمييز الضرائب عن القروض العامة (ثانيا).

¹ رشيد زوايمية، مرجع سابق، ص 28.

² المادة 136 من القانون 90-30: يعاقب على كل انواع المساس بالأمالك الوطنية كمت يحددها هذا القانون طبقا لقانون العقوبات.

³ رشيد زوايمية، مرجع سابق، ص 28.

⁴ عطوي خالد، القانون الواجب التطبيق على الهيئات العمومية في الجزائر، مرجع سابق، ص 817.

⁵ للمزيد من التفاصيل المتعلقة بهذه الفكرة أنظر المبحث الخاص بالمنازعة الضريبية في غضون هذه الدروس.

أولاً: تمييز الضرائب عن الإتاوات

يستعمل القانون عبارة "إتاوة الأملاك" للدلالة على المقابل المالي الناجم عن استعمال الأموال المنقولة أو إشغال الأملاك العقارية العامة، كما نص على ذلك المرسوم التنفيذي رقم 16-271 الذي حدد كفيات تطبيق الإتاوة المستحقة على الاستعمال بمقابل للملك العمومي للمياه المعدنية ومياه المنبع¹. كما يستعمل القانون عبارة "إتاوة الخدمة المقدمة" كمقابل مباشر في خدمة مقدمة من المرفق أو استعمال المنشأة²، الأمر الذي جعل البعض يعرفها بأنها: مبلغ نقدي تتقاضاه الدولة أو إحدى هيئاتها جبرا من مالكي العقارات نتيجة استفادتهم من عمل قامت به الدولة وأدى إلى إدخال تحسين وإضافة ميزة لهذا العقار³. كما عرفها البعض بأنها: "مبلغ نقدي جبيري تفرضه الدولة على أصحاب العقارات بنسبة المنفعة التي حققوها من جراء قيامها ببعض الأشغال أو الأعمال العامة، ومن أمثلتها الطرق والماء والمجاري بالنسبة للأبنية السكنية أو حفر قنوات الري بالنسبة للأراضي الزراعية"⁴. كما عرفت الإتاوة بأنها: "مقابل التحسين الذي تفرضه السلطات المحلية في حالة ارتفاع قيمة العقارات بسبب أعمال المنفعة العامة"⁵، لأنه عندما تقوم الدولة بإنشاء مشروع عام كترفيت شارع أو تشييد جسر فإن أعمالها هذه تفيد المصلحة العامة، كما تفيد أصحاب العقارات المجاورة لها من الحصول على نفع خاص من هذه المشروعات بزيادة أثمان عقاراتهم، وبالتالي زيادة دخلهم بسبب إنشاء هكذا مشروعات⁶، وهذا ما جعل الإتاوة تختلف عن الضريبة في بعض الجوانب هي:

1: اختلاف الضريبة عن الإتاوة من حيث أساسهما القانوني

تفرض الضريبة على المكلفين بدفعها بموجب قانون صادر عن السلطة التشريعية دون أن تقوم هذه الأخيرة باستشارة هؤلاء المكلفين، أما الإتاوات فهي عمل من أعمال السيادة، يحدد بموجب قانون صادر من قبل السلطة العامة، الأمر الذي يعطي لهذه السلطة الحق في فرضه بموجب قانون مهما كانت درجته الشكلية⁷، وفي هذا الإطار اعترف القضاء تقليديا للسلطة الادارية بالاختصاص في إنشاء إتاوات نظير الخدمات المقدمة دون سند تشريعي، وخصوصا للمرافق العامة الاختيارية التي يتم تمويلها بإتاوات تقع على المستفيدين نظير اداء الخدمات لهم، اما إذا كان المرفق إجباريا فالأصل أنه لا

¹ انظر في هذا الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 65 لسنة 2016، ص 14 ما يليها.

² محمد محمد عبد اللطيف، مرجع سابق، ص 95.

³ قاشي يوسف، مرجع سابق، ص 07

⁴ كمال عبد حامد آل زيارة، مرجع سابق.

⁵ محمد محمد عبد اللطيف، مرجع سابق، ص 77.

⁶ هند ابراهيم الفرق بين الضريبة والإتاوة، 06 ماي 2020، الرابط: <https://www.mohamah.net/law/>، تاريخ المشاهدة: 10 مارس 2023.

⁷ قاشي يوسف، مرجع سابق، ص 07.

يفرض إتاوات على المنتفعين، وتكون غير مشروعة القرارات اللائحية المنشئة للإتاوات، والقرارات الفردية التي تفرض على المنتفعين أداء هذه الإتاوات، وفي هذه الحالة الأخيرة ينبغي وجود سند تشريعي يصرح للإدارة بفرض الإتاوة على المنتفعين بخدمات المرفق¹، فقد قضى مجلس الدولة الفرنسي بأحقية إحدى المقاطعات بفرض إتاوة على المدعين بسبب إشغال منشآت الميناء الواقعة على أرصفة يمتلكونها، بحيث يكون لكل واحد منهم تصريح ارساء وإيقاف القارب، فالإتاوة تستحق هنا حتى في حالة عدم الاستعمال الفعلي لتصريح الايقاف الممنوح لهم"، لأن الإتاوة تستحق ليس نتيجة خدمة مقدمة وإنما لأشغال املاك عامة، ومن ثمة لا يجوز قانوناً للملاك الادعاء بانهم لا يحصلون على خدمات فعلية غير تلك التي يخولها لهم الترخيص².

2: اختلاف الضريبة عن الإتاوة من حيث درجة الاجبار

الضريبة عمل ذو طابع جبيري لكونها عمل من أعمال السيادة، غير أنها تختلف عن الإتاوة التي تعتبر هي الأخرى عمل ذو طابع جبيري، غير أن درجة الاكراه فيها تكون أكبر لأن الشخص مالك العقار الذي حصل على خدمات معينة يعتبر مجبر على دفع الإتاوة³، وعلى العموم تجدر الإشارة إلى أن هذا المعيار ليس له أثر قانوني واضح، لأن الضرائب والإتاوات لا تفرض إلا بموجب قانون مهما كان شكله أو درجته، وعلى ذلك تكون درجة الاجبار فيهما غير مختلفة، لأن القانون هو أساس إلزامية دفع الضريبة للمكلف ودفع الإتاوة بالنسبة للمنتفع من الخدمات المقدمة من الدولة أو مرافقها العامة.

3: اختلاف الضريبة عن الإتاوة من حيث مقابلهما و الفئـة المكلفة بدفعهما

تفرض الضريبة على جميع الأشخاص والاموال باستثناء تلك المعفية من الضريبة، أما إتاوة الخدمات المقدمة فهي فريضة تفرض على مالكي العقارات الذين ازدادت قيمة عقاراتهم نتيجة الخدمات التي قامت بها الدولة عليها، فيترتب عليها منفعة خاصة لأصحاب هذه العقارات⁴، أما المقابل في إتاوة الأملاك فهو يتجلى في وضع عنصر من عناصر الاملاك الوطنية العامة بقصد الاستعمال الخاص، إلا ان هذا المقابل لا يمكن تكييفه على انه مقابل مباشر، لكون الشخص العام لم يقدم أي أداء أو عمل من أجل خدمة المنتفعين، ولكن فقط اصدار ترخيص بالاستعمال، غير ان الفقه قد انتقد ذلك كون هذا التصريح هو في حد ذاته خدمة بالمعنى الواسع للكلمة⁵، وهذا ما يجعلنا نقول بأن:

¹ محمد محمد عبد اللطيف، مرجع سابق، ص 94.

² محمد محمد عبد اللطيف، مرجع نفسه، ص 80.

³ كمال عبد حامد آل زيارة، مرجع سابق.

⁴ حميران محمد، مرجع سابق، ص 05.

⁵ محمد محمد عبد اللطيف، مرجع سابق، ص 81.

الضريبة جباية بدون مقابل، أما الإتاوة فهي جباية تفرض كمقابل لاستعمال المرافق العامة، أو كمقابل للمنفعة الناتجة عن تحسين العقارات.

4- اختلاف الضريبة عن الإتاوة من حيث هدفهما وزمن تحصيلهما

يتجلى الهدف من فرض الضريبة في تحقيق النفع العام لكل أفراد المجتمع، إلا أن ذلك لا ينفى استفادة المكلف من النفع العام للضريبة باعتباره عضواً في المجتمع¹، الأمر الذي يجعلها تفرض و تحصل بطريقة دورية كل سنة أو ثلاثة أشهر أو شهر واحد، حسب الآجال المحددة في النظام القانوني الخاص بوقت تحصيلها من المكلفين، أما هدف الإتاوة فهو تحسين العقار، الأمر الذي يجعل الدولة تطلبها مرة واحدة بصورة غير متجددة.

5- اختلاف الضريبة عن الإتاوة من حيث مراعاة ظروف المكلف بدفعها

تختلف ظروف فرض الضريبة على المكلف بدفعها عن ظروف الشخص المكلف بدفع الإتاوة، لأنه ينبغي في فرض الضريبة مراعاة المركز المالي والظروف الاقتصادية والاجتماعية للمكلف بدفعها، لأن الاتجاه الحديث في المالية العامة قد أصبح يأخذ في الاعتبار الظروف الشخصية للمكلف بالضريبة عند فرضها، ولذلك صار الدارسين يفرقون بين الضريبة الحقيقية "العينية" من جهة والضريبة الشخصية من جهة أخرى، أما الإتاوة فهي جباية لا تراعى في فرضها الظروف الاقتصادية والاجتماعية للشخص المكلف بدفعها، لأن الغاية منها هي تحسين العقار الذي حصل على خدمات الدولة.

ثانياً: تمييز الضرائب عن القروض العامة

القرض العام هو مبلغ من المال تحصل عليه الدولة من الأفراد أو المشروعات مع التزامها بسداد هذا المبلغ وفوائده في المستقبل دفعة واحدة أو على دفعات². كما عرفت القروض بأنها: "المبالغ النقدية التي تستدينها الدولة، أو أي شخص معنوي عام من الأفراد أو الأشخاص الخاصة أو العامة الوطنية أو الأجنبية أو من الدول الأخرى، والمؤسسات الدولية، مع التعهد بردها وبدفع فائدة عنها وذلك وفقاً لشروط عقد القرض"³، وهذا ما جعل القروض تختلف عن الضرائب من حيث الأوجه التالية:

1: اختلاف الضريبة عن القرض من حيث الجهة المكلفة بدفعها

مصدر الضرائب أو الجهات المكلفة بدفعها هي كل الأشخاص الموجودة في الدولة باستثناء تلك المعفية قانوناً، أو أولئك الدبلوماسيين أو الأعوان القنصليين المعفيين طبقاً لمبدأ المعاملة بالمثل، أما القروض فهي تقسم القروض من حيث مصدرها إلى قروض داخلية أو شعبية أو وطنية يتم فيها

¹ تركي كاظم عبيس، مرجع سابق، ص 02.

² خديجة الأعسر، اقتصاديات المالية العامة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، المعادي، القاهرة، 2016، ص 199.

³ يسري محمد أبو العلا، وآخرون، مرجع سابق، ص 61.

القرض داخل الدولة المقترضة بين أشخاص طبيعيين أو اعتباريون، وقروض خارجية يكون فيها المكتتبون من خارج نطاق الدولة المقترضة.

2: الأساس القانوني لفرض الضرائب والقروض

لقد نص التعديل الدستوري الجزائري لسنة 2020 في المادة 139 منه على أن يشرع البرلمان بقانون في قانون في مجال الضرائب والجبايات والرسوم، كما نصت ذات المادة على أن يشرع البرلمان بقانون في مجال البنوك والقرض والتأمينات¹، هذا بالنسبة للقروض الوطنية، أما بالنسبة للقروض الدولية فقد نصت المادة 154 ذات التعديل الدستوري على أن توافق كل غرفة من البرلمان صراحة على المعاهدات التي تتطلب نفقات غير واردة في ميزانية الدولة².

3: الصيغة القانونية للضرائب والقروض

تلتقى الضرائب مع القروض في كونهما مبالغ مالية تؤدي بطريقة نقدية، لأن الطبيعة المعاصرة للنظم الاقتصادية، قد أصبحت تعدد بالنقود في معاملاتها المالية، ما يجعل موضوع الضرائب أو القروض لا يكون قيما غير نقدية³.

4: الطبيعة القانونية للضرائب والقروض

تعتبر الضرائب عمل من أعمال السيادة يعطي الدولة الحق في وضع نظامها القانوني دون اتفاق مع الشخص المكلف بدفعها، أما بالنسبة للقروض فإن معظم الدساتير تتطلب فيها ضرورة موافقة ممثلي الشعب على عقد القرض العام، حيث تتم هذه الموافقة على هذا الإصدار بقانون إجرائي من ناحية الشكل لا من ناحية الموضوع، أي أنه لا يخلق قواعد قانونية مجردة، ولا يتضمن قواعد أمر، وإنما مجرد موافقة من السلطة التشريعية على قيام السلطة التنفيذية بإصدار القرض العام بمبلغ معين وطبقا لشروط ومزايا معينة، ولهذا عدّه البعض بأنه عمل تشريعي ينظم بقانون ويلغى بقانون آخر، كما عدّه البعض الآخر بأنه عمل من أعمال السيادة، غير أن هذه الآراء قد انتقدت في مجملها، لذلك اعتبره البعض الآخر بأنه عقد من عقود القانون الخاص؛ لكون القروض الاختيارية فيه تتم بإيجاب من الدولة وقبول من المكتتب، الأمر الذي يفرض فيه على الدولة احترام إلزامها العقدي، و يجعل قانون القرض شرط لإجازة صدور هذا العقد⁴. كما ذهب هذا الاتجاه إلى أن القروض الإجبارية

¹ المادة 139 من التعديل الدستوري لسنة 2020.

² المادة 154 من التعديل الدستوري لسنة 2020.

³ رمضان صديق، مرجع سابق، ص 173.

⁴ طاهر الجنابي، مرجع سابق، ص 78، 88.

من الصعب التسليم بكونها عقد، لانعدام الحرية في إبرامها، ولذلك اعتبرها عمل من أعمال السيادة تنتفي عنها الطبيعة العقدية، لأن الدولة تسعى من خلالها إلى تحقيق المنفعة العامة¹.

5: اختلاف الضرائب عن القروض من حيث صفتها النهائية

تعتبر الضريبة عمل من أعمال السيادة لذلك نصت كل القوانين على أنه لا يمكن للمكلف بالضريبة المطالبة بردها أو استردادها، أما القروض فهي مبالغ من المال تحصل عليها الدولة من الأفراد أو الدول أو المنظمات مع التزامها بسداد هذا المبلغ وفوائده في المستقبل دفعة واحدة أو على دفعات²، وذلك خلال المدة المحددة ووفقا لشروط المتفق عليها في العقد³، وهذا ما يجعل القرض العام يرتب إلزاما ماليا على الدولة بدفع فوائده، ورد أصله خلال الفترة المتفق عليها وذلك بخلاف الرسوم والضرائب التي تحصل عليها الدولة دون أن تلزم بردها إلى من يدفعها⁴. كما يترتب على القرض جملة المزايا والضمانات التي تعرضها الدولة على المكتتبين من أجل تحفيزهم على الإقراض من ناحية، والاطمئنان على الأوضاع المحيطة به من ناحية ثانية⁵.

6: اختلاف الضرائب عن القروض من حيث صفتها الجبرية

عنصر الجبر في الضرائب لا يعني فرضها أو دون ضوابط قانونية، بل يجب فرضها وتحصيلها وفق قواعد قانونية ملزمة تعطي للدولة الحق في اللجوء إلى وسائل التنفيذ الجبري في حالة امتناع الممول عن دفعها⁶. أما القروض فهي تقسم وفقا لإلزاميتها إلى قروض اختيارية يكون للأفراد حرية الاكتتاب فيها أو الامتناع عن شرائها، مما يجعل الحكومات تغري الأفراد من أجل اكتتابها بفوائد مرتفعة وإعفاءات ضريبية متعددة، وقروض اجبارية فهي تجبر الحكومات فيها الأفراد والمشروعات على شرائها، الأمر الذي يجعل القرض الإجباري يقترب من الضريبة لوجود صفة الإجبار⁷، لأن القروض الإجبارية غالبا ما تكون داخلية لأن الدول تملك فيها سلطة إجبار أفرادها الموجودين داخل نطاقها الإقليمي على اكتتابها، على عكس القروض على عكس القروض الاختيارية التي يمكن أن تكون داخلية أو أجنبية⁸.

¹ يسري محمد أبو العلا، وآخرون، مرجع سابق، ص 64.

² خديجة الأعسر، اقتصاديات المالية العامة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، المعادي، القاهرة، 2016، ص 199.

³ طاهر الجنابي، مرجع سابق، ص 68.

⁴ رمضان صديق، مرجع سابق، ص 174.

⁵ عادل احمد حشيش، مرجع سابق، ص 270.

⁶ عفيف عبد الحميد، مرجع سابق، ص 03.

⁷ خديجة الأعسر، مرجع سابق، ص 204.

⁸ طاهر الجنابي، مرجع سابق، ص 73.

7: شكل سندات الضرائب والقروض

تصدر الضرائب في شكل قرارات إدارية تخاطب فيها الإدارة الضريبة الأشخاص المكلفة قانونا بضرورة دفعها في الآجال المحددة قانونا، أما شكل سندات القروض فهو يختلف من تشريع لآخر، فقد يمكن أن تأخذ هذه السندات شكل السلفيات، أو التسهيلات الائتمانية تقدمها البنوك الوطنية أو الأجنبية أو الهيئات الدولية، كما يمكن أن تتخذ شكل السندات الحكومية التي تصدرها الدولة، ثم تطرحها للاكتتاب العام¹، وفي التشريع الجزائري نصت المادة 68 من قانون النقد والقرض الجزائري رقم 03-11 على أن: "تشكل عملية القرض في مفهوم هذا القانون، كل عمل لقاء عوض، يضع بموجبه شخص ما أو يعد بوضع أموال تحت تصرف شخص آخر، أو يأخذ بموجبه ولمصلحة الشخص الآخر التزاما بالتوقيع كالضمان الاحتياطي أو الكفالة أو الضمان. كما تعتبر بمثابة عمليات قرض عمليات الإيجار المقرونة بحق خيار بالشراء ولاسيما عمليات الإقراض مع إيجار".

8: اختلاف الضرائب عن القروض من حيث مدتهما

تعتبر الضرائب عمل من اعمال السيادة ما يجعلها تفرض على جميع الأشخاص والأموال مالم تكن هذه الأموال أو الاشخاص معفية من دفع الضرائب بصفة مؤقتة، ما يجعل النظام القانوني للضرائب يتميز بصفة الديمومة، وما يدعم هذا التحليل هو خضوع الضرائب لجملة من المبادئ والقواعد النظرية منها مبدأ السنوية، ومبدأ الثبات الذي يقتضي زياد الضريبة في ظروف الرواج، وانخفاضها في ظروف الكساد، وكذا قاعدة العدالة التي تقتضي فرض الضريبة على جميع الأموال والعناصر المادية و الأشخاص المكلفين بها، مما يحقق عموميتهما، أو شموليتها المادية أو الشخصية²، وتساعد سعرها كلما زاد الوعاء الضريبي، وإعفاء أصحاب الدخل المحدود من الضريبة لتوفير حد الأدنى للمعيشة³. أما القروض فهي تقسم حسب مدة عقدها إلى قروض مؤقتة وقروض مؤبدة، فأما المؤقتة منها فهي قروض تلزم فيها الحكومات بسدادها في وقت محدد، سواء كان السداد دفعة واحدة أو على دفعات، أما القروض المؤبدة فهي قروض لا تحدد الحكومات موعدا للوفاء بها، مع التزامها بدفع فوائدها، الأمر الذي يجعلها تؤدي إلى تدهور الأحوال المالية للدولة بسبب استمرار الحكومات المتعاقبة في عدم سدادها مما يجعلها تؤدي إلى تراكم عبء الديون⁴.

¹ يسري محمد أبو العلا، وآخرون، مرجع سابق، ص 64.

² عبد الحميد قجاتي، دور الجباية البترولية في تحقيق التوازن الاقتصادي دراسة قياسية تحليلية لحالة الجزائر 1980-2014، أطروحة دكتوراه،

جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2017، ص 05.

³ حميران محمد، محاضرات في مقياس الجباية المعمقة للمؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحيى، 2017، ص 08.

⁴ خديجة الأعسر، مرجع سابق، ص 206.

9: اختلاف الضرائب عن القروض من حيث طرائق انقضائها

تنقضي الضرائب من خلال عدة طرائق منها طريقة الالغاء بموجب قانون وفقا لقاعدة توازي الأشكال، وقاعدة الاحلال التي تقتضي أحلال عدة ضرائب في ضريبة واحدة، وطريقة الاعفاء الكلي التي تقتضي بضرورة إعفاء فئة معينة من الأشخاص من دفع الضرائب بصفة نهائية، أما القروض فهي تنقضي بعدة طرائق منها: طريقة إنكار القرض (أ)، وطريقة استهلاكه (ب)، وطريقة تثبيته (ت)، و طريقة تبديله (ث).

أ- إنكار القرض العام، وهذه طريقة منافية للعدالة وتضعف ثقة الأفراد في الدولة، كما أنها قد تعرض الدولة لخطر التدخل العسكري والسياسي خاصة إذا كان القرض خارجي .

ب- استهلاك القرض العام، ولذلك بالوفاء به لأصحابه دفعة واحدة أو على دفعات، وهذه الطريقة تمثل الشكل الطبيعي لإنهاء القرض¹.

ت- تثبيت القرض العام بتحويله من قرض قصير الأجل إلى قرض طويل الأجل، وذلك بأن تلجأ الدولة إلى إصدار قرض جديد بسعر فائدة أعلى، تسمح فيه لحاملي سندات القرض القديم، الاكتتاب في هذا القرض الجديد بقيمة سنداتهم القديمة.

ث- تبديل القرض الجديد بفرض الدولة على حاملي سندات القرض القديمة الاكتتاب في القرض الجديد بسعر أقل فائدة، مما يجعلها تستبدل دينها الجديد بدينها القديم².

¹ عادل أحمد حشيش، مرجع سابق، ص 270.

² يسري محمد أبو العلا، وآخرون، مرجع سابق، ص 69.