

. بلواضح الجيلاني

مطبوعة

# محاضرات وتمارين في جباية المؤسسة

موجه إلى طلبة السنة الثالثة LMD  
علوم التسيير

السنة الجامعية 2020/2021

تهدف هذه المطبوعة إلى تمكين الطلبة المهتمين بالمحاسبة والجباية من التزود بالمعلومات المتعلقة بجباية المؤسسة في الجزائر.  
خاصة لما يكتنفه هذا الموضوع من تعديلات وتغييرات سنوية في القوانين الجبائية التي تخضع لها المؤسسات الاقتصادية في الجزائر.  
هذه المطبوعة تعتبر كإطار مرشد للطلبة الجامعيين المتخصصين في المحاسبة والجباية.

الدكتور/ بلواضح الجيلاني

المحور الأول  
مفا هيم عامة  
حول الضريبة

تجبر الدولة أفراد المجتمع بالمساهمة في أعبائها العامة عن طريق فرض ضرائب عليهم، و هذا وفقا لنظام فني معين يقوم على مجموعة من القواعد و المبادئ التي تحكم سلوك الدولة و التزام أفراد المجتمع بأداء الضريبة، و هذا راجع للأهمية التي تلعبها الضريبة في تحقيق جملة من الأهداف، و لما تثيره هاته الأخيرة من مشكلات فنية و اقتصادية، لذلك فان دراسة الضرائب تتناول جوانب متعددة و متشعبة ينبغي الإلمام بها.

يتطلب التعريف بالضريبة أن نتناول بالدراسة موضوعات تتمثل في خصائصها من خلال تعريفها ثم تحديد أوجه الاختلاف بينها وبين الإيرادات الأخرى.

### الفرع الأول: تعريف الضريبة

بالرغم من تعدد التعاريف العرفية للضريبة، وعلى أساس غياب تعريف لها، فإن الفعل الضريبي الذي يهتم بتحليل وتحويل الحصص المالية، وكون الدولة تصبح مالكة لدين عام اتجاه المكلفين بالضريبة، فإن هذا الفعل يعتبر فعلا اقتصاديا محضا، إلا أن هذا الدين العام يمكن أن يبقى مختلفا عن باقي الديون العمومية الأخرى، وهذا راجع إلى أنه يبقى خاضعا لسلطة المشرع الذي تكون له المهمة الأولى في إنشاء هذا الدين، وفي مقابل ذلك فإن هذا الدين العام لا يكون له مقابل مباشر ومحدد من طرف الدولة إلى ما ترسمه السلطات العامة في تحقيق منافع عامة ومشاركة مثل بناء المدارس والجامعات والمستشفيات والموانئ والمطارات... الخ، وفي هذا الصدد، فإن الجانب المالي للقيام بتحقيق كل هذه المنشآت، والسهر على صيانتها وحسن سيرها يتطلب إنفاق مبالغ مالية معتبرة تكفي لتحقيق هذه المشاريع وهذا ما يكلف الدولة غالبا، ويفرض عليها اللجوء إلى طرق مالية رئيسية تمكنها من تمويل هذه المشاريع، وتكمن هذه الطرق في الاقتطاعات المفروضة على مداخيل المكلفين بالضريبة.

ومن بين التعاريف التي أعطيت للضريبة يوجد ما يلي:

**التعريف الأول:** "الضريبة هي استقطاع سيادي عن طريق السلطات العامة لتحقيق أهداف تغطية الأعباء المالية للدولة والهيئات الإقليمية"<sup>1</sup>

**التعريف الثاني:** "الضريبة هي اقتطاع مبلغ من المال يلزم الأفراد بشكل إجباري دفعه للسلطات العامة بدون مقابل وفقا لقواعد مقررة من أجل تغطية أعباء الدولة والسلطات الجهوية"<sup>2</sup>

**التعريف الثالث:** "الضريبة هي أداء نقدي يفرض على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين حسب قدراتهم التكاليفية، وبدون مقابل محدد لتغطية الأعباء العمومية وتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية المرسومة من طرف السلطة العمومية"<sup>3</sup>

<sup>1</sup> أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة، الأردن، 2000، ص: 127.

<sup>2</sup> صالح الرويلي، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الرابعة، الجزائر، 1992، ص: 109.

<sup>3</sup> Emmanuel disle et autres, Gestion fiscale, Tome1, dunoud, Paris, France, 2005, p:02.

**التعريف الرابع:** الضريبة هي مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية والتي تقوم، عن طريق السلطة، بتحويل الأموال المحصلة وبشكل نهائي ودون مقابل محدد، نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية<sup>1</sup>

ويستنتج من خلال هذه التعاريف أن الضريبة هي اقتطاع مالي نقدي يفرض من طرف الدولة حسب القدرة المالية التكلفة للأشخاص الطبيعيين والمعنويين، يدفع جبرا للخزينة العامة للدولة، وبصفة نهائية، ودون مقابل مباشر، بقصد تغطية النفقات العامة للدولة.

### الفرع الثاني: خصائص ومميزات الضريبة.

من خلال استقراءنا للتعاريف السابقة الذكر يتضح أن الضريبة تتميز بعدة خصائص منها:

**1- الضريبة فريضة نقدية:** تفرض الضريبة في العصر الحديث بصفة أساسية في صورة نقدية، وذلك خلافا للنظم الضريبية القديمة، التي كانت تقتني الضريبة بصورة عينية، كالعشور والخراج.<sup>2</sup> يعود فرض الضريبة في شكل نقدي إلى الأسباب التالية:<sup>3</sup>

- كونها تتنافى مع مبدأ العدالة في الضريبة و ذلك عن طريق الاختلاف في التكلفة و الجودة من مكلف إلى آخر.

- تكلف الدولة نفقات باهظة مثل نفقات النقل، التخزين...إلخ.

- عدم تجانس الإيرادات العمومية مع النفقات العمومية.

**2- الضريبة فريضة إجبارية:** ويعني ذلك أن الفرد ليس حر في دفع الضريبة بل هو مجبر على دفعها إلى الدولة بغض النظر عن استعداده ورغبته في الدفع أو لا، أما إذا لجأ إلى التهرب أو الامتناع وقع تحت طائلة العقاب، وحصلت الدولة على حقها بالحجز على أموال المكلف واستخدام طرق التنفيذ الجبرية، لما لدين الضريبة من امتياز على كافة أموال المكلف.<sup>4</sup>

تتفرد الدولة بوضع قوانين الضرائب من حيث تحديد وعائها، سعرها والمكلفين بأدائها وكيفية تحصيلها، دون أن ترجع في ذلك إلى الأشخاص المكلفين بدفعها.

**3- الضريبة فريضة نهائية:** ويعني ذلك أن المكلف الذي يلتزم بدفع الضريبة، إنما يدفعها إلى الدولة بصفة نهائية، فلا تلتزم الدولة برد قيمتها إليه بعد ذلك إلا في حالات استثنائية مثل الخطأ في حساب أو تقدير الضريبة، حيث يحق له عندها مطالبة الإدارة الضريبية بردها.

<sup>1</sup> محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2003، ص: 13.

<sup>2</sup> محمد جفال، المبادئ الأساسية للرسم على رقم الأعمال، دار الشهاب للطباعة والنشر، الجزائر، 1987، ص: 20.

<sup>3</sup> المرجع نفسه، ص: 20.

<sup>4</sup> حامد عيد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، مركز الإسكندرية للكتاب، الإسكندرية، مصر، 2000، ص: 116.

4-الضريبة فريضة بدون مقابل:يقصد بهذه الخاصية أن المكلف يقوم بدفع الضريبة دون أن يحصل مقابلها على نفع خاص به وهذا لا يعني أنه لا يستفيد منها، بل أنه يستفيد منها بصفته واحد من الجماعة ويكون ذلك عن طريق إنفاق حصيلة الضريبة على المرافق العامة.

5- الضريبة فريضة ذات أهداف:تقوم الدولة بإنفاق حصيلة الضرائب على مختلف القطاعات العمومية (التعليم، الصحة، الأمن...) وليس بهدف الإنفاق على قطاع معين، محققة بذلك منافع عامة للمجتمع، بالإضافة إلى ذلك فقد أصبحت الضريبة تستخدم لتحقيق أغراض اقتصادية، اجتماعية وسياسية.

### الفرع الثالث:الفرق بين الضريبة والإيرادات الأخرى.

سوف نتطرق في هذا الفرع إلى معرفة الفرق بين الضريبة والإيرادات الأخرى المتمثلة في الجباية، الرسم وشبه الجباية، كمايلي:

1- الفرق بين الضريبة والجباية:تعرف الجباية على أنها" مجموع الاقتطاعات الإجبارية المفروضة من طرف الدولة والتي تضم الضرائب، الرسوم، الإتاوات، والمساهمات الاجتماعية"<sup>1</sup> من خلال هذا التعريف والتعاريف السابقة للضريبة، فالجباية تشمل كل أنواع الضرائب والرسوم وجميع الاقتطاعات المالية الأخرى، وبالتالي فالجباية هي أشمل من الضريبة والضريبة ما هي إلا جزء من الجباية.

2-الفرق بين الضريبة والرسم:إن الرسم هو مبلغ نقدي إلزامي نهائي من النقود، محدد سلفا يدفع لقاء نفع خاص.<sup>2</sup>مثل رسم البناء، رسم الذبح ورسم الحفلات.

بالرجوع إلى تعريف الضريبة نلاحظ أن كل منهما عبارة عن مبلغ نقدي نهائي محدد سلفا، إلاأنهما يختلفان في النقاط التالية:

- إن الشخص لا يدفع الرسم إلا بمناسبة حصوله على خدمة معينة من طرف الدولة، الأمر الذي يجعله حر في أن يطلب الخدمة أول يطلبها، بينما الضريبة تدفع بدون مقابل.

- إذا كان الغرض من الرسم تزويد الخزينة العمومية بالأموال فحسب، فالضريبة أوسع وأشمل، إذأن الدولة تسعى من وراء فرض الضرائب إلى تحقيق أهداف مالية واقتصادية واجتماعية وسياسية.

3-الفرق بين الضريبة وشبه الجباية:تعتبر الرسوم الشبه الجبائية اقتطاعات تدفع بغرض المصلحة الاقتصادية أو الاجتماعية لشخصية اعتبارية ينطبق عليها حكم القانون العام أو الخاص، غير الدولة أو المؤسسات العامة أو المؤسسات الإدارية المركزية أو المحلية.<sup>3</sup>مثل الرسوم الخاصة بالنشاطات الملوثة للبيئة.

وتحدد قائمة الرسوم الشبه الجبائية في جدول ملحق بقانون المالية.

وعليه نلاحظ أن شبه الجباية تحصل بهدف تحقيق منفعة اقتصادية واجتماعية وموجهة لمصالح شخص معنوي من القانون العام أو الخاص غير الدولة والمجموعات المحلية أي أنها موجهة للمؤسسات الصناعية

<sup>1</sup> محمد عباس محرز، اقتصاديات الجبائية و الضرائب، مرجع سابق، ص: 72.

<sup>2</sup> محمد جفال، مرجع سابق، ص: 23.

<sup>3</sup> صالح الرويلي، مرجع سابق، ص: 133.

والتجارية أو الاجتماعية، الجمعيات... الخ، بينما الضريبة يمكنها تمويل أي منفعة للصالح العام، أي غير محددة لجهة معينة و تحصل لصالح الدولة، إلا أن كلاهما يشكلان فريضة إجبارية مرخص بها بموجب أحكام قانون المالية.

### الفرع الرابع: القواعد الأساسية للضريبة.

الضريبة العصرية هي ضريبة تدخلية تلعب دورا مهما في السياسة الاقتصادية والاجتماعية للدولة، وفي توجيه الاستثمارات الانتاجية وهي قبل كل شيء مورد مالي تعتمد عليه الدولة في تمويل الخزينة العمومية. ولما كان للضريبة كل هذه الأهمية فقد وضع لها قواعد أساسية على المشرع الضريبي أن يأخذها بعين الاعتبار عند إعدادها للنظام الضريبي، وجوهر هذه القواعد وردت في كتاب ثروت الأمم لأدم سميث وهي كما يلي:

**1- قاعدة العدالة:** إن الهدف الذي قصده آدم سميث بمبدأ العدالة، هو أن يساهم كل أعضاء الجماعة في تحمل أعباء الدولة تبعا لمقدرتهم النسبية، أي بنسبة الدخل الذي يتمتع به كل فرد من الجماعة، إلا أنه وفي الوقت المعاصر انصرف هذا المبدأ إلى الأخذ بنظام الضريبة التصاعديّة استنادا إلى ما يحققه الأفراد من أرباح حقيقية.

كما تعني قاعدة العدالة أن يوزع العبء المالي العام على أفراد المجتمع، كل حسب قدرته التكلفة، ويتطلب هذا ملاءمة الضريبة لفرع وعائها، وتقدير الإعفاءات المناسبة.<sup>1</sup>

**2- قاعدة الوضوح واليقين:** يقتضي هذا المبدأ أن يكون المكلف بدفع الضريبة على علم ودراية كاملة بميعاد الدفع وطريقته والمبلغ المطلوب حتى يتمكن من معرفة حقوقه وواجباته، وفي هذا الصدد وجب على الدولة إعلام جميع الخاضعين للضريبة بالمعلومات الكافية، وأن شروط الدراية هوان تعمل على تثبيت واتزان القوانين الضريبية قدر الإمكان، لان كثرة التعديلات والاضطرابات تثقل عبء المكلف وتقوده الثقة في الإدارة، هذه الثقة التي تلعب دورا هاما في كل الأنظمة الضريبية وانعدامها غالبا ما يدفع المكلف إلى الغش والتهرب الضريبي، إلا أن تطبيقات قاعدة اليقين تبقى نسبية في الدول النامية إذا ما قورنت بأنظمة الدول المتقدمة.

ولتوفير قاعدة اليقين يجب أن يتوفر في التشريعات الضريبية ما يلي:<sup>2</sup>

-الوضوح في التشريع، بمعنى أن تكون النصوص واضحة جلية، سهلة الأسلوب دون تعقيد وأن لا يحتمل اللفظ الواحد أكثر من معنى، وأن لا تحتمل الجملة أكثر من تفسير.

-أن تقوم السلطة الموكل إليها فرض الضريبة وتحصيلها بإعداد النماذج السهلة والبسيطة والتي يفهمها عادة المكلفين، وأن تساعدهم على فهم القانون عن طريق منشوراتها ومقالاتها في وسائل الإعلام المختلفة.

<sup>1</sup>حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص:44.

<sup>2</sup>حسين مصطفى حسين، مرجع سابق، ص: 45.

- أن تكون المذكرات الإيضاحية للقوانين الضريبية والأعمال التحضيرية لهذه القوانين مفصلة، بحيث لا تدع مجال للاجتهاد.

**3- قاعدة الملاءمة في الدفع:** تقتضي هذه القاعدة ضرورة أن تكون مواعيد تحصيل الضريبة ملائمة للمكلف تقاديا لثقل عبئها عليه، ويعتبر الوقت الذي يحصل فيه المكلف على دخله أكثر الأوقات ملاءمة لدفع الضرائب المفروضة على كسب العمل أو على إيراد القيم المنقولة، كما يقتضي تقسيط الضريبة على دفعات متباعدة\* حتى يسهل عليه دفعها بأقل تضحية ممكنة.

**4- قاعدة الاقتصاد في نفقات الضريبة:** ويعني ذلك وجوب تخفيض نفقات تحصيل الضريبة أقل قدر ممكن، حتى يكون الفرق بين ما يدفعه المكلف وبين ما يدخل إلى الخزينة العمومية أقل ما يمكن، إذ يجب مراعاة تكاليف الإجراءات الإدارية المتعلقة بالمسائل الفنية للضريبة (تحديد الوعاء، تحديد سعر الضريبة، تحصيل الضريبة، الرقابة على الضريبة...) فتعدد وكثرة الإجراءات يزيد من نفقات الضريبة وبالتالي ينخفض حجم الإيرادات. إن مراعاة هذه القاعدة تجعل من الضريبة موردا هاما تعتمد عليه الدولة دون أن تفقد جزءا كبيرا منه من أجل تحصيله.

القواعد الضريبية السابقة الذكر تهدف بمجملها على التوفيق بين المصالح التالية:

- مصلحة الدولة وهذا عن طريق ضمان أكبر حصيلة من الضرائب والرسوم.

- مصلحة المكلف بحيث يجب أن لا يؤدي العبء الضريبي بالضرر على المكلف.

- مصلحة المجتمع حيث يتطلب أن لا تعيق الضريبة التنمية والتقدم الاجتماعي والاقتصادي.

ويضيف بعض علماء المالية للقواعد الأربعة السابقة لآدم سميث قواعد أخرى أهمها:<sup>1</sup>

**5- قاعدة المرونة:** ويقصد بها زيادة الحصيلة تبعا لزيادة الدخل والثروة في الدولة، حيث أن الضريبة لا يؤدي زيادة سعرها على انكماش وعائها، فتزيد حصيلتها نتيجة لزيادة سعرها.

**6- قاعدة المر دودية:** ومعناها أن تكون حصيلة الضريبة كبيرة حتى تغني ضرائب قليلة عن ضرائب كثيرة متعددة أي بعد خصم جميع نفقات الضريبة تعود بأكثر حصيلة صافية.

**7- قاعدة الملاءمة مع المحيط:** وهي أن تتوافق الضريبة مع البيئة المفروضة فيها، وأن تجد قبولا مرضيا اتجاهها من طرف أفراد المجتمع أو المحيط الذي يتم تشريعها وفرضها فيه، وتطبق الضرائب البيئية لتعزيز مبدأ الملوث يدفع، ودمج تكاليف إصلاح الأضرار في سعر المنتج، وخلق الحافز لكل من المنتجين و المستهلكين بتغيير النشاطات المؤثرة سلبا على البيئة، وتحقيق سيطرة أكبر على التلوث، وزيادة العائدات التي يمكن توجيهها إلى تحسين البيئة.<sup>2</sup>

\* مثل ما هو معمول به في النظام الضريبي الجزائري بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) والضريبة على أرباح الشركات (IBS) حيث تسديد مبلغ هذه الضريبة يتم على أقساط كل ثلاثي، مما يساعد المكلف على التكيف مع عبئها.

<sup>1</sup>عادل العلي، المالية العامة و القانون المالي والضريبي، الجزء الأول، مكتبة الجامعة، الطبعة الثانية، الأردن، 2009، ص:133.

<sup>2</sup>ياسر صالح الفريجات، المحاسبة في علم الضرائب، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص:30.

**8- قاعدة الحق في الطعن:** ويقصد بها إمكانية المكلف للطعن في الضريبة وتخفيض مبلغها في حالات الخطأ أو سوء التقدير من طرف الإدارة الضريبية، في أحد مراحل الضريبة، وهو ما نلاحظه في أي منظومة ضريبية لأي دولة، وقد يتعرض المكلف بالضريبة إلى خطأ أو تجاوز أو سوء تقدير من طرف الإدارة الضريبية في كيفية تحديد وعاء الضريبة أو إجراءات تحصيلها، لذا أعطى المشرع الضريبي الجزائري للمكلف حق الطعن في أحد مراحل فرض وتحصيل الضريبة.

من خلا استقراءنا للقواعد السابقة للضريبة، يمكننا القول أنها كلها لها أهمية كبيرة من الناحيتين الاقتصادية والمالية، لكن ليس لها تأثير من الناحية القانونية الخالصة، فأية فريضة مالية تعتبر ضريبة قانوناً إذا ما توفرت لها القواعد السابقة الذكر، حتى وإن كانت قليلة الحصيلة، ومرتفعة السعر، فمجرد ارتفاع سعر ضريبة ما في وقت ما لا يعني تحولاً في طبيعتها كضريبة، وما يراه بعض الأفراد مرتفعاً قد يراه البعض الآخر مقبولاً، وإذا منحنا الاختيار للمكلفين بدفع الضريبة التي يشاؤون، لما دفعها واحد منهم. كما يمكننا أن نميز بين نوعين من المساوات فالأولى تكون بين جميع أفراد المجتمع حسب مقدرتهم التكلفة في تحمل الأعباء الضريبية، والثانية تكون بين الأشخاص الخاضعين لنفس الضريبة، فلا يكون أي تمييز بينهم، وهنا لانستطيع الطعن في قوانين الضرائب المفروضة في بلد ما مستنديين في ذلك على عدم عدالتها بين مختلف أفراد المجتمع، وهو أمر يصعب إثباته.

### الفرع الخامس: أهداف الضريبة.

تشير غالبية التعريفات الخاصة بالضرائب إلأن الضريبة ذات هدف مالي فحسب في حين يميل كتاب آخرون إلى جعل الضريبة ذات أهداف وغايات متعددة يمكن حصرها فيما يلي:

**1- الأهداف المالية:** الهدف المالي من أحد الأهداف الرئيسية والهامة لأي ضريبة، فتأمين إيرادات دائمة من مصادر داخلية للخرينة العمومية أحد أهداف الدولة، ومن هنا نشأة قاعدة "وفرة حصيلة الضرائب" أي اتساع وعاء الضريبة، بحيث يكون شاملاً لجميع الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، مع الاقتصاد قدر الإمكان في نفقات الحصول على الضريبة، حيث يكون الإيراد الضريبي مرتفعاً، وهذا ما نلاحظه في البلدان المتقدمة حيث يرتفع معدل الإيرادات الضريبية إلى الناتج الوطني الإجمالي، وهذا راجع إلى مستوى التطور الاقتصادي السائد في هذه البلدان.<sup>1</sup>

**2- الأهداف الاقتصادية:** هناك جملة من الأهداف الاقتصادية للضريبة يمكن تحديد أهمها في النقاط

التالية:<sup>2</sup>

- تحقيق النمو الاقتصادي، وذلك من خلال عدة آليات أهمها الإعفاء والتخفيض الضريبي الذي يؤدي إلى زيادة الدخل لدى الأفراد والمستثمرين.

<sup>1</sup> خالد شحادة الخطيب وأحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، الأردن، 2007، ص: 152.

<sup>2</sup> ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2003، ص- ص: 40- 55.

-تحقيق الاستقرار والتوازن الاقتصادي ويمكن ذلك عن طريق التأثير على حجم النفقات الكلي سواء بزيادته أو تخفيضه وعادة ما تستخدم الضريبة كأداة لتحقيق التوازن في ميزانية الدولة.

-محااربة الضغط التضخمي والمحافظة على قيمة النقد الوطني، وذلك بزيادة الضرائب فينخفض دخل الأفراد، مما يؤدي إلى تخفيض الطلب الكلي، وتخفيض حدة التضخم.

-تحقيق التوازن القطاعي والجهوي للاستثمار، وذلك عن طريق التمييز في المعاملة الضريبية، قصد توجيه عناصر الإنتاج نحو القطاعات غير المرغوب فيها.

-العمل على حماية الصناعة الوطنية من المنافسة الأجنبية، وتشجيعها على التطور والتقدم، وذلك من خلال فرض ضرائب جمركية مرتفعة على الواردات، وإعفاء الصادرات جزئياً أو كلياً قصد تشجيعها.

-المساهمة في تحقيق التنمية الاقتصادية في الدول النامية، وذلك بزيادة الادخار عن طريق فرض ضرائب مرتفعة على الاستهلاك غير الضروري.

-التشجيع الاستثماري للمشاريع الاقتصادية المختلفة، وذلك بإعفاء هذه المشاريع كلياً أو جزئياً من الضريبة.

### 3- الأهداف الاجتماعية:تعتبر الضريبة وسيلة هامة في تحقيق مجموعة من الغايات الاجتماعية

الهامة، نذكر منها:<sup>1</sup>

-إعادة توزيع الدخل الوطني لفائدة الفئات الفقيرة محدودة الدخل في المجتمع ، أي عدم تمركز الثروات في أيدي عدد قليل من أفراد المجتمع.

-الحد من بعض الظواهر الاجتماعية السيئة السائدة في المجتمع، والتي يجب أن تفرض عليها ضرائب عديدة ومرتفعة بقصد التخلص الجزئي أو الكلي منها،مثل الخمر والسجائر وغيرها.<sup>2</sup>

-تنظيم النسل وخاصة في المجتمعات التي تعاني من الأزمة السكانية، بحيث يتم فرض ضريبة على كل طفل يولد بعد عدد معين من الاطفال على مستوى المكلف الواحد.

-تحقيق العدالة والمساوات من خلال مساهمة كل فرد في الاعباء والتكاليف العامة للدولة حسب مقدرته المالية، ومن خلال فرض الضريبة على الطبقات الغنية وتخصيص مواردها لزيادة دخول الطبقات الفقيرة، وهذا مايسمى بإعادة توزيع الدخل الوطني.

### 4- الأهداف السياسية:يمكن تحديدها على مستويين داخلي وخارجي، فعلى المستوى الداخلي تمثل

الضريبة أداة في يدي القوى المسيطرة سياسيا في مواجهة الطبقات الاجتماعية الأخرى، وهي بذلك تحقق مصلحة القوى المسيطرة على حساب فئات الشعب.<sup>3</sup>

أما على المستوى الخارجي فهي أداة من أدوات السياسة الخارجية وذلك عن طريق فرض ضرائب ورسوم جمركية عالية على منتجات بعض الدول، وتخفيضها أوإعفائها على منتجات دول أخرى.

<sup>1</sup> محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية و الضرائب، مرجع سابق، ص: 34.

<sup>2</sup> ياسر صالح الفريجات مرجع سابق، ص:18.

<sup>3</sup> سوزي عدلى ناشد، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2003، ص- ص: 124 - 125.

5-الأهداف التكنولوجية:أصبحت الضريبة العصرية تهدف إلى تحقيق التطور والتقدم التكنولوجي، من خلال منح امتيازات ضريبية للمؤسسات التي تقوم بالبحوث العلمية والتقنية الخاصة بالصناعات التي تنشط فيها، حيث يمكنها الاستفادة من تخفيض المصاريف المرصودة للبحث التكنولوجي في إطار تطوير المؤسسة، وكمثال على ذلك نجد أن القيمة القصوى لهذه المصاريف المسموح تخفيضها من الأرباح في النظام الضريبي الجزائري تقدر بمبلغ:100.000.000دج سنويا.

6- الأهداف البيئية:حيث نجد أن الضريبة تهدف إلى حماية البيئةمن الصناعات المضرة بها، وذلك بإخضاع هذه الأخيرة إلى ضرائب عالية ومتعددة، وتطبق الضرائب البيئية لتعزيز مبدأ الملوث يدفع، ودمج تكاليف إصلاح الأضرار في سعر المنتج، وخلق الحافز لكل من المنتجين و المستهلكين بتغيير النشاطات المؤثرة سلبا على البيئة، وتحقيق سيطرة أكبر على التلوث، وزيادة العائدات التي يمكن توجيهها إلى تحسين البيئة، وتطبيق الضرائب البيئية في عدد كبير من دول منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية وتقسم إلى:ضرائب الانبعاثات، ضرائب المستخدمين، وضرائب المنتجات، ومن أمثلة الضرائب البيئية ضرائب الطاقة، ضرائب الموارد الطبيعية، وضرائب التلوث، وتجدر الإشارة إلى تجربة استخدام الضرائب الخضراء في دول الاتحاد الاوروبي ودول منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية آثارها الايجابية.1

7-أهداف أخرى: تؤدي الضريبة أهداف أخرى عديدة كالمساهمة في ترقية النشاطات الرياضية المختلفة في الدول، ففي الجزائر نجد أن المشرع الضريبي سمح للمكلفين بالضرائب بخصم من الربح المبالغ المخصصة للإشهار الخاص بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب، شريطة أن لا تتجاوز هذه المبالغ حد أقصاه:30.000.000دج سنويا، إضافة إلى ذلك تهدف الضريبة إلى المحافظة على التراث الثقافي، ففي الجزائر تمنح امتيازات للمكلفين الذين يساهمون في ترميم التحف الاثرية وتوعية الجمهور و تحسيسه بالتراث التاريخي، وإحياء المناسبات التقليدية المحلية والمهرجانات الثقافية ونشر الثقافة وترقية اللغتين الوطنيتين. ومما سبق يمكننا أن نستنتج أنه وبالرغم من تعدد أهداف الضريبة، إلا أنه يبقى الهدف المالي هو الأهم لما له من دور أساسي في تمويل الخزينة العمومية وخاصة بالنسبة للدول التي تعتمد في تمويل خزنتها عن طريق الضرائب، وبالتالي عدم تحقق الهدف المالي يجعل الدولة في حالة عسر مالي مما يدفع للاقتراض.

يقصد بالتنظيم الفني للضريبة مختلف الإجراءات والخطوات التي يجب إتباعها من أجل الحصول على مبلغ الضريبة، انطلاقا من وعاء الضريبة وصولا إلى حق المكلف بالظعن في احد مراحل سير الضريبة.

## الفرع السادس: وعاء و أنواع الضريبة.

سوف نتطرق في هذا الفرع إلى معرفة الوعاء الضريبي، وأنواع الضرائب انطلاقاً من معيار الوعاء كما يلي:

**1- الوعاء الضريبي:** يمكن تعريف الوعاء الضريبي بأنه المادة أو المال أو الشخص الخاضع للضريبة، مع ضرورة توافر العنصر الزمني لهذا الوعاء (فقد تفرض الضريبة سنوياً أو عند جني المحصول... إلخ) حسب الانظمة المحددة لذلك.<sup>1</sup>

الوعاء الضريبي هو الموضوع أو المادة التي تفرض عليها الضريبة، أي المادة الخاضعة للضريبة أو المجال الخاضع للضريبة، سواء كان نشاطاً أو سلعة أو عملاً، وبالتالي فإن الوعاء الضريبي يعني العنصر الاقتصادي الذي يخضع للضريبة، سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.<sup>2</sup> كما يقصد بوعاء الضريبة من تفرض عليه الضريبة، وقد يكون موضوع الضريبة ما لا أو تصرفاً أو نشاطاً معيناً، أو حتى شخصاً.<sup>3</sup>

مما سبق يمكننا تعريف الوعاء الضريبي بأنه الأساس الذي يمكن أن تقطع أو تفرض عليه الضريبة، ويمكن أن تفرض الضريبة على الدخل، أو على رأس المال أو على الدخل و رأس المال معاً، أو على الأفراد.

إن تحديد الوعاء الضريبي لا يكفي لتنفيذ الضريبة بل لابد من معرفة الأساليب المختلفة لتقدير قيمة هذا الوعاء الضريبي، وطرق تحديد مقدار الضريبة الذي يجب على المكلف دفعه.

إن عملية تقدير المادة الخاضعة للضريبة ليست بالأمر السهل، فهذا يتطلب قدرة الوصول إلى المادة الخاضعة للضريبة وتحديد سعرها للوصول إلى المبلغ الضريبي، وذلك حسب القوانين المعمول بها، وقد اعتمد علماء المالية على أسلوبين رئيسيين للوصول إلى قيمة المادة الخاضعة للضريبة، وهما أسلوب التقدير بواسطة الإدارة الضريبية وأسلوب التقدير بواسطة المكلفين.

#### 1-1- التقدير غير المباشر (أسلوب التقدير بواسطة الإدارة):

وفقاً لهذا الأسلوب تقوم الإدارة الضريبية نفسها بتقدير قيمة الوعاء الضريبي، ومن أجل ذلك تستخدم طريقتين:

#### أ- طريقة التقدير عن طريق المظاهر الخارجية للمكلف:

حسب هذه الطريقة يتم تقدير قيمة وعاء الضريبة على أساس عدد من المظاهر الخارجية التي تعبر عن درجة يسر المكلف، فيمكن مثلاً الاستناد على بعض المظاهر الخارجية للمكلف كقيمة الأيجار الذي يدفعه على السكن أو محل نشاطه أو عدد العمال أو عدد السيارات التي يمتلكها... إلخ.<sup>4</sup>

1 حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2007، ص: 30.

2 محمد حمو، و منور أوسير، محاضرات في جباية المؤسسات، الشركة الجزائرية بوداود، الطبعة الأولى، الجزائر، 2009، ص: 37.

3 المرجع نفسه، ص: 134.

4 حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، مرجع سابق، ص: 31.

تمتاز هذه الطريقة بالسهولة و البساطة في تحديد المال الخاضع للضريبة، كما تساعد على الحد من التهرب الضريبي، لأن المظاهر الخارجية ليس من السهل إخفاؤها، ومن عيوبها ابتعادها عن العدالة لأنها تقدر بطريقة تقديرية، كما أن التساوي في المظاهر الخارجية، قد يؤدي إلى فرض ضريبة متساوية بالنسبة للمكلفين، وذلك بالرغم من اختلاف ظروفهم ودخولهم بالإضافة إلى أنه يمكن تجنب الضريبة بالجوء إلى التقليل من المظاهر الخارجية كأن يعتمد المكلفين إلى نسب أملاكهم إلى أبنائهم و أزواجهم... إلخ. نظرا لهذه العيوب ابتعدت معظم التشريعات الضريبية عن الاخذ بهذه الطريقة وإن اتخذته كوسيلة لمراقبة التهرب الضريبي من قبل أصحاب الدخول المرتفعة.

### ب - طريقة التقدير الجزافي:

تبعاً لهذه الطريقة يتم تقدير قيمة الوعاء الضريبي بشكل إجمالي وتقريبي بناء على عدد من القرائن والأدلة التي لها صلة وثيقة بالمادة الخاضعة للضريبة، ومثال ذلك التقدير الجزافي لرقم الأعمال الخاضع للضريبة الجزافية الوحيدة.

تمتاز هذه الطريقة بالسهولة والبساطة وعدم التعقيد ، أما من عيوبها عدم قيامها على أساس التحديد الدقيق، ومن ثم بعدها عن الحقيقة والعدالة، لهذا تحاول التشريعات الضريبية الحديثة الابتعاد عن تطبيق هذه الطريقة.

1-2-التقدير المباشر:حسب هذا الاسلوب يقوم المكلف نفسه أو الغير بتقدير قيمة الوعاء الضريبي

والتصريح به إلى الإدارة الضريبية كما يلي:

أ-طريقة تقدير الوعاء الضريبي بواسطة إقرار المكلف نفسه:حسب هذه الطريقة يلتزم المكلف بحساب قيمة الوعاء الضريبي كما هو مثبت في دفاتره ومستنداته الإثباتية والتصريح به إلى الإدارة الضريبية وفقاً لنوعية النظام و التصريح الخاضع له.

ومن عيوب هذه الطريقة إمكانية لجوء المكلف إلى التقليل أو الإخفاء من قيمة الوعاء الضريبي، وذلك بالتهرب جزئياً أو كلياً من الضريبة، ولذلك يخضع القانون الضريبي تصريحات المكلفين إلى رقابة الإدارة الضريبية للتأكد من صحتها.

وفي هذا المجال يخول القانون الضريبي الجزائري لأعوان الإدارة الضريبية الذين هم برتبة مفتش على الأقل<sup>1</sup>، حق الإطلاع على محاسبة المكلفين، وطلب الكشوف و المعلومات المتعلقة بالوعاء الضريبي الخاصة بالمكلفين الذين هم محل رقابة ضريبية.

كما يعاب على هذه الطريقة أن الإدارة الضريبية عند اطلاعها على مستندات و دفاتر المكلف من أجل المراقبة قد يعتبره المكلف تدخلاً مباشراً في خصوصياته التي لا يرغب أن يطلع عليها أي أحد، ومع ذلك تعتبر هذه الطريقة من أكثر الطرق إتباعاً في معظم دول العالم.<sup>2</sup>

1 المادة 37 من قانون رقم (08-21) المؤرخ في: 2008/12/30 المتضمن لقانون المالية لسنة 2009.

2 محمد حمو و منور أوسيرير، مرجع سابق، ص:39.

ب-طريقة تقدير الوعاء الضريبي من طرف إقرار الغير:بمقتضى هذه الطريقة تجبر الإدارة الضريبية شخصا آخر غير المكلف بتقدير الوعاء الضريبي للمكلف الأصلي الخاضع للضريبة والتصريح به، والأصل في ذلك أن يكون هذا الغير مدينا للمكلف الأصلي بمبالغ تعتبر من ضمن الوعاء الخاضع للضريبة ومثال على ذلك حالة صاحب العمل الذي يقدم تصريحا عن قيمة ما يدفعه للموظفين والعمال، من مرتبات و أجور والمستأجر الذي يقدم تصريحا عن قيمة الإيجار الذي يدفعه لمالك العقار.<sup>1</sup>

وفي هذا المجال نجد أن المشرع الضريبي الجزائري ألزم سنويا كل شخص طبيعي أو معنوي يقوم بعمليات وفق شروط الجملة، تقديم كشف مفصل إلى إدارة الضرائب عن زبائنهم، فيما يخص أسماء، وألقاب، وعناوين، وأرقام تسجيلهم في السجل التجاري وكذا مبلغ العمليات المحققة مع كل واحد منهم.<sup>2</sup>

ونظرا لأمية هذا التصريح في تقدير قيمة الوعاء الضريبي ومحاربة التهرب الضريبي، فقد شدد القانون الضريبي الجزائري على التلاعب بهذه الكشوف، حيث يمكن أن يترتب على الأخطاء أو الإغفالات أو عدم صحة المعلومات الواردة في الجدول المفصل الخاص بالزبائن، تطبيق غرامة جبائية من 1000 دج إلى 10.000 دج، كل مرة ثبتت فيها أخطاء أو إغفالات أو عدم صحة المعلومات المطلوبة، وفي حالة القيام بمناورات التملص من الوعاء أو من تصفية الضريبة يعاقب المكلف بغرامة جبائية من 5000 دج إلى 50.000 دج.

2-أنواع الضرائب:تقسم الضرائب من حيث وعائها إلى:

2-1-نظام الضريبة الوحيدة و نظام الضرائب المتعددة:

أ-نظام الضريبة الوحيدة:ويقصد به أن الدولة تقوم بتحديد وعاء واحد وتكلفة بضريبة واحدة تعتمد عليها إيراداتها.

ب- نظام الضرائب المتعددة:فيقوم على أساس فرض الدولة لعدد من الضرائب الأساسية، التي يكمل بعضها بعضا، كفرض ضرائب على الدخل أو على تملك الأموال أو على تداولها واستهلاكها، والحقيقة أن أغلب دول العالم اليوم تأخذ بنظام تعدد الضرائب.<sup>3</sup>

2-2-نظام الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال:

أ- الضرائب على الأشخاص: يقصد بها أن يكون الإنسان ذاته هو محل أو وعاء الضريبة وتأخذ هذه الضرائب شكلين هما:<sup>4</sup>

- ضريبة موحدة: وهي أن يدفع جميع أفراد المجتمع نفس مبلغ الضريبة وتتميز بانخفاضها لكي يتمكن جميع الأفراد من أدائها.

<sup>1</sup> حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، مرجع سابق، ص:34.

<sup>2</sup> المادة 224 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2012.

<sup>3</sup> منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، المنشورات الجامعية المفتوحة، الطبعة الأولى، طرابلس، ليبيا، 1991، ص:121.

<sup>4</sup> محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، مرجع سابق، ص: 132.

- ضريبة مدرجة: وهنا يقسم المجتمع إلى طبقات وفقا لمراكزهم الاجتماعية والاقتصادية، وكل طبقة ملزمة بدفع مبلغ من الضريبة يختلف عن الطبقات الأخرى.

ب- الضرائب على الأموال: فهي تنصب على ما يملكه الفرد من أموال داخل المجتمع، وتأخذ أشكالا عديدة منها:

- الضرائب على رأسمال: ويقصد بها تلك التي تفرض على كل ما يمتلكه المكلف من أموال منقولة أو غير منقولة، وبغض النظر عن اعتبارات الإنتاجية أو الدخل، أي بصرف النظر عن دورها في العملية الإنتاجية.<sup>1</sup>

- الضرائب على الدخل: وهي الضرائب التي تتولد عن واقعة تحقق الدخل، وبذلك تكون مصادر الدخل الأساسية هي العمل، رأسمال، والعمل ورأسمال معا.

وللعمل عائد الأجر الذي تفرض عليه الضريبة على الأجور، بينما عائد رأسمال، الفوائد التي تفرض عليها الضريبة على الدخل، ويدر العمل ورأس المال معا ربحا تفرض عليه الضريبة على الأرباح.<sup>2</sup> ومنأمثلة الضريبة على الدخل نجد الضريبة على الدخل الإجمالي، والضريبة على أرباح الشركات.

- الضرائب على الإنفاق: وهي تلك الضرائب التي تفرض في حالة استعمال الدخل، وإنفاقه على المجالات المختلفة وهذا النوع إما أن يفرض على سلعة بعينها أو يفرض على المراحل التي تمر بها السلعة من إنتاج وبيع واستيراد وتصدير<sup>3</sup>، ومن بين هذه الضرائب نجد الضرائب الجمركية، الضريبة على القيمة المضافة... الخ.

## 2-3- نظام الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة: يتكون من نوعين:

أ- الضرائب المباشرة: تعتبر الضريبة مباشرة حينما يتولى المكلف بنفسه إيداع المبلغ الضريبي المدين به للخزينة العمومية<sup>4</sup>، كما أن عبئها يتحمله المكلف بصفة مباشرة، ولا يستطيع نقله إلى طرف آخر.

ب- الضرائب غير المباشرة: وهي تلك الضرائب التي تفرض على الأموال، ولكن بمناسبة قيام الأشخاص ببعض التصرفات، وأغلب هذه التصرفات هي الإنفاق، ولهذا تسمى في الفقه الحديث بالضريبة على الإنفاق.<sup>5</sup> كما أن عبئها لا يتحمله المكلف بها ولكن يستطيع نقله إلى طرف آخر حتى وصولها إلى المستهلك الأخير.

## الفرع السابع: تحديد سعر الضريبة.

<sup>1</sup> - فوزي عطوي، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2003، ص: 68.

<sup>2</sup> حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، مرجع سابق، ص: 20-21.

<sup>3</sup> طارق الحاج، المالية العامة، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999، ص: 66.

<sup>4</sup> محمد جفال، مرجع سابق، ص: 25.

<sup>5</sup> حسين الصغير، دروس في المالية والمحاسبة العمومية، دار المحمدية العامة، الطبعة الثانية، الجزائر، 2001، ص: 54.

بعد أن تم تحديد وعاء الضريبة لابد من تحديد مقدار الضريبة أو بعبارة أخرى يتطلب الأمر تحديد ما يمكن اقتطاعه من ذلك الوعاء كضريبة وهو ما يعرف بسعر الضريبة والذي يمكن تعريفه بأنه نسبة الضريبة إلى وعائها:<sup>1</sup>

**1- الضريبة النسبية:** ويقصد بها تلك الضريبة المحسوبة على أساس معدل ثابت، مهما كان حجم المادة الخاضعة للضريبة، ومن أمثلة ذلك الضريبة على أرباح الشركات، الرسم على القيمة المضافة... الخ.<sup>2</sup>

**2- الضريبة التصاعدية:** وتعني ارتفاع المعدل مع تزايد حجم المادة الخاضعة للضريبة وتأخذ الشكلين التاليين:

**1-1- الضريبة التصاعدية الإجمالية:** وفقا لهذه الحالة يتم تقسيم دخول المكلفين إلى عدة طبقات، وترتب هذه الأخيرة تصاعديا، ثم تفرض الضريبة بمعدل متزايد كلما انتقلنا إلى طبقة أكبر.

**1-2- الضريبة التصاعدية بالشرائح:** تجنبا لعيوب طريقة الضريبة التصاعدية الإجمالية، وجد نمط الضريبة التصاعدية بالشرائح، ويتضمن هذا الأسلوب إعفاء الحد الأدنى الضروري للمعيشة، أي مراعاة أوضاع المكلف الشخصية، ويتم تقسيم الدخل إلى شرائح ثم تفرض الضريبة بنسب مختلفة تتزايد كلما انتقلنا من شريحة إلى أخرى، ومن أمثلة ذلك الضريبة على الدخل الإجمالي.

### الفرع الثامن: تحصيل الضريبة.

تحصيل الضريبة هو مجموع الإجراءات التي عن طريقها تنقل الضريبة من الذمة المالية للمكلف إلى صناديق الخزينة العمومية.<sup>3</sup>

بعد أن تنتهي الإدارة الضريبية من تحديد مقدار الضريبة الواجبة الدفع، تقوم بتحصيلها لصالح الخزينة العمومية، وتعرف هذه المرحلة بمرحلة التحصيل وتتم بعدة طرق أهمها:

**1- التحصيل المباشر:** وحسب هذه الطريقة يتم الدفع مباشرة من طرف المكلف نفسه، حيث بعد أن يتم تحديد دين الضريبة بواسطة الجداول العامة والإضافية الفردية والجماعية، تخطر الإدارة الضريبية المكلف بالضريبة بالمبلغ المستحق عليه، وميعاد الدفع إلى قبضة الضرائب المختصة إقليميا.

**2- التحصيل غير المباشر (الاقتطاع من المصدر):** حسب هذه الطريقة يتم تحصيل الضريبة من المكلف عند النقطة التي يتحقق فيها الدخل وقبل تسلمه، أي عند استحقاق الدخل، حيث يكلف القانون جهات معينة كأصحاب الأعمال أو مصالح الدولة أو أي أشخاص آخرين مسؤولية استقطاع الضريبة وتوريدها للإدارة الضريبية خلال فترة زمنية محددة، وتمتاز هذه الطريقة بأنها تتفادى عملية التهرب الضريبي، سواء اتخذ التهرب شكل المماطلة بالدفع أو التلاعب بقيمة الدخل، حيث لا مصلحة لأصحاب الأعمال في ذلك، ومثال ذلك اقتطاع الضريبة من المصدر على المرتبات والأجور، اقتطاع الضريبة من المصدر على مداخيل القيم المنقولة... الخ.

<sup>1</sup> عادل العلي، مرجع سابق، ص: 151.

<sup>2</sup> المادة 228 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، 2012.

<sup>3</sup> Pierre Beltrame, fiscalité en France, édition hachette luire, paris, France, 1993, P: 26.

**3-التحصيل حسب نظام التسبيقات على الحساب:**طبقا لهذه الطريقة فان التشريعات الضريبية تنص على ضرورة تسديد الضريبة على أقساط مقدمة مسبقا، حيث تتولى الإدارة الضريبية احتساب عددها ومقدارها ومواعيد دفعها\*، وفي نهاية السنة تقوم بعملية التسوية على أساس ما دفعه المكلف من أقساط خلال السنة ومقدار الضريبة المستحقة فعلا، فتطالبه بدفع ما تبقى عليه أو ترد له من قيمة الضريبة أو ترحل الفارق في المبلغ كقسط مقدم تحت حساب الضريبة في السنة الموالية.

**4-الدفع عن طريق الجداول الاتفاقية مع المكلف:**وفي هذه الحالة عندما تكون حالة المكلف تمر بعسر مالي، تقوم الإدارة الضريبية بمساعدة المكلف في تسديد الضريبة المستحقة عليه، وذلك بمنحه تسهيلات في دفع مبلغ الضريبة، عن طريق السماح له بإمضاء تعهد اتفاقي مع الإدارة الضريبية، بموجبه يستطيع دفع الضريبة على فترات دورية، شهريا أو كل ثلاثة أشهر حسب الحالة، مراعاة لضائقته المالية.

**5- التسديد عن طريق محررات رسمية:**حسب هذه الطريقة يكون تحصيل الضريبة مثبتا عن طريق وضع الطابع أو الطابع المميزة أو العلامات بدفع الرسوم مثلما أدرجت في الجداول بتعويضها بعلامات مطبوعة بواسطة آلات خاصة سبق للإدارة الضريبية أن وافقت عليها<sup>1</sup>، ومثال ذلك شراء طابع الدمغة ولصقها على العقود والشهادات والمحررات...الخ.

#### الفرع التاسع: الرقابة الضريبية.

ميزة النظام الضريبي الجزائري أنه نظام تصريحي، أي أن المكلف بالضريبة هو الذي يحدد ويقدر وعاء الضريبة، لكن في بعض الأحيان يقوم المكلف بإخفاء جزئي أو كلي من هذا الوعاء إما عن طريق القصد أو عن طريق جهل التشريعات الضريبية، لذا وجب على المشرع الضريبي الجزائري اتخاذ إجراءات كفيلة من أجل المحافظة على حقوق الخزينة العمومية، وتتمثل هذه الإجراءات في عمليات الرقابة وسوف نحيط هذا العنصر بشكل من الدراسة والتفصيل في الفصل الخامس.

#### الفرع العاشر: المنازعات الضريبية.

تمثل المنازعات الضريبية مجموعة الخلافات و الإجراءات المتعلقة بتحديد القانون الواجب التطبيق أو التفسير وهذا ناتج عن تعارض موقفي المكلف و الإدارة الضريبية، فقد تتعلق المنازعة الضريبية بتأسيس الضريبة في حد ذاتها أو في تفسير النصوص المتعلقة بها أو بصفة الشخص المطالب بها أو حول القواعد الأساسية لحسابها، وقد يتعدى النزاع هذا الحد أين يهدف إلى رفض الضريبة لعدم شرعية قرار إنشائها، وقد تنصب المنازعة حول استدراك أخطاء في وعاء الضريبة أو في حسابها وإما الاستفادة من حق مقرر بموجب نص تشريعي أو تنظيمي.<sup>2</sup>

\* مثل ما هو معمول به في النظام الضريبي الجزائري بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات، حيث تحسب قيمة الدفعة المقدمة مسبقا بنسبة 30% من مقدار الضريبة للنسبة الماضية، ويقدر عدد الدفعات بثلاث دفعات تدفع كما يلي: الدفعة الأولى قبل 21 ماي، الدفعة الثانية قبل 21 جوان، الدفعة الثالثة قبل 21 نوفمبر.

<sup>1</sup> المادة 4 من قانون الطابع، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2012

<sup>2</sup> عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2012، ص:172.



لنظام الضريبي فن يتطلب من الذين يقومون بتطبيقه الإلمام بالعديد من الخلفيات والتخصصات واحتواء العديد من الاعتبارات الإيديولوجية والاجتماعية ودون التفريط في الاعتبارات الاقتصادية والسياسية...الخ. نقص أي نظام ضريبي يدفع المشرع لإعادة النظر فيه وتعويضه بقواعد ضريبية جديدة تكون أكثر بساطة وعصرية وتسهل إجراءات الحساب والدفع للضريبة، حيث يؤدي النظام الضريبي الجديد إلى تغيير عدة معطيات أهمها التأثير على حجم التحصيل، الضغط الضريبي، القطاع الموازي...الخ. تلجأ الدولة إلى تلبية احتياجاتها مهما كان مستوى تقدمها وطبيعة نظمها الاقتصادية و السياسية إلى إقامة نظام ضريبي يتفق مع ظروف كل منها ويرمي إلى الأهداف التي تسطرها الفلسفة السياسية لتلك الدول.

### الفرع الأول: مفهوم النظام الضريبي.

للنظام الضريبي عدة مفاهيم تتمحور عامة حول الإطار العام للسياسة الضريبية المطبقة في حدود جغرافية معينة، من هذه التعاريف ما يلي:

**التعريف الأول:** يقصد بالنظام الضريبي بمفهومه الواسع على انه مجموعة من العناصر الإيديولوجية، الاقتصادية، الاجتماعية، السياسية والفنية التي تتفاعل مع بعضها البعض فتقضي إلى هيكل ضريبي معين، هذا الهيكل تختلف صورته من بلد متقدم اقتصاديا عنه في بلد متخلف اقتصاديا، يعمل هذا الأخير على توجيه القطاعات الاقتصادية للدولة والتأثير في اتجاهات المجتمع سياسيا واقتصاديا.<sup>1</sup>

**التعريف الثاني:** يقصد بالنظام الضريبي بمفهومه الضيق على انه مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحل المتتالية من التشريع إلى الربط والتحصيل.<sup>2</sup>

**التعريف الثالث:** هو مجموعة التشريعات، السياسات و الأجهزة التي تنظم، تخطط، تدبر وتنفذ عمليات تعبئة الاقتطاعات المالية التي يؤديها الأشخاص الطبيعيون والمعنويين للدولة بصورة جبرية ونهائية بدون مقابل خاص ومباشر.<sup>3</sup>

**تعريف الرابع:** هو مجموعة محددة ومختارة من الصور الفنية للضريبة تتلاءم مع ظروف وخصائص البيئة التي تعمل في نطاقها، وتمثل في مجموعها برامج ضريبية متكاملة تعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية الصادرة وما يصاحبها من لوائح تنفيذية صادرة ومذكرات تفسيرية تسعى لتحقيق أهداف محددة تمثل أهداف السياسة الضريبية بصفة عامة وأهداف النظام الضريبي بصفة خاصة.<sup>4</sup>

من التعاريف السابقة يمكننا أن نستنتج بأن النظام الضريبي هو:

<sup>1</sup> NadjiBaccouche, l'environnement fiscal de l'entreprise A l'heur de l'internationalisation de l'économie le cas tunisienne, IACE, SOUSSE, tunisie 2001, P:87.

<sup>2</sup> محمد حمو ومنور أوسرير، مرجع سابق، ص:51.

<sup>3</sup> أحمد عبد العزيز الشرقاوي، السياسة الضريبية والعدالة الاجتماعية في مصر، معهد التخطيط القومي، القاهرة، 1981، ص:14.

<sup>4</sup> يونس أحمد البطريق و سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية مدخل تحليلي مقارن، الدار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2002، ص:16.

-مجموع القوانين والتشريعات الضريبية التي تحدد فلسفة الضريبة المطبقة، إضافة إلى المناشير والتعليمات المفسرة لتلك القوانين والتشريعات.

-مجموع السياسات الضريبية وكل الترتيبات والإجراءات والقرارات والتوجيهات التي تسهل عملية تنفيذ وتحقيق أهداف النظام الضريبي.

-مجموع الهياكل الضريبية المخولة بتنفيذ القوانين الضريبية والتحقق من سلامة تطبيقها، حماية لحقوق الدولة من جهة وحقوق المكلفين من جهة أخرى، واقتراح التعديلات و التشريعات الضريبية التي ترقى بالنظام الضريبي إلى درجات من الإتقان والكمال وتساعد المجتمع على تحقيق أهدافه الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

### الفرع الثاني: أهداف النظام الضريبي.

تعد الضريبة بالنسبة للدول أداة للتأثير على المعاملات الاقتصادية، فالهدف الأساسي لأي نظام ضريبي هو زيادة حجم الادخار وبالتالي زيادة حجم الاستثمار وتوفير الظروف الملائمة للتنمية الاقتصادية. كما يؤثر النظام الضريبي تأثيرا مباشرا على القدرة الضريبية، بوضوح أحكامه والصياغة المحكمة لتشريعته التي لا تترك المجال للغموض والتلاعب بنصوصه وبالتالي يؤدي هذا إلى الحفاظ على حد معين من القدرة الضريبية، إن الكفاءة الضريبية تلعب دورا هاما في تقبل الضرائب من قبل المكلفين وعدم ترك المجال لحساسية المساهمين اتجاهها وبالتالي زيادة عدد المساهمين الخاضعين للضريبة وزيادة الطاقة الضريبية والإيرادات الضريبية.<sup>1</sup>

تتغير أهداف النظام الضريبي من دولة إلى أخرى حسب خصائص كل دولة، ونستعرض فيما يلي هدف النظام الضريبي في الدول المتقدمة والدول النامية.

**1-هدف النظام الضريبي في الدول المتقدمة:** ظلت الضريبة في الدول المتقدمة من خلال النظرية التقليدية، تعتبر كمجرد أداة مالية تمكنها من الحصول على موارد تكفي لتمويل الإنفاق العام الذي كان يستهدف إشباع الحاجات العامة للمجتمع، وكان كيانها الضريبي يهدف إلى محاولة تحقيق كل من وفرة الحصيلة الضريبية والعدالة في توزيع العبء الضريبي مما يتطلبه من اقتصاد في نفقات الضريبة وملائمة لكل من المكلف والإدارة الضريبية ووضوح في النصوص التشريعية المقررة للاستقطاع الضريبي.

وبعد أزمة الكساد الكبير في سنة 1929 وقفت النظرية التقليدية عاجزة عن تقديم الحل الناجح لهذه الأزمة، مما أفسح المجال للأفكار التي نادى بها الاقتصادي الانكليزي كينز، أن تجد طريقها إلى التطبيق والتي وردت في مؤلفه النظرية العامة في التشغيل والفائدة والنقود سنة 1936 والتي تنص على السماح للدولة بالتدخل في الحياة الاقتصادية، لتحقيق التشغيل الكامل عن طريق التأثير في العناصر المكونة للطلب الفعلي

<sup>1</sup> خلاصي رضا، تحليل ظاهرة الغش الجبائي، دراسة حالة الجزائر في الفترة 1991-2002، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، غير منشورة، جامعة الجزائر، 2008، ص: 25.

الذي يتكون من الطلب على سلع الاستهلاك والطلب على سلع الاستثمار وهذا ما أدى إلى التدخل الضريبي الذي يقوم على الأسس التالية:<sup>1</sup>

- لم يعد تحقيق التوازن المالي أو الحسابي بين النفقات العامة والإيرادات العامة هدفاً في حد ذاته، بل أصبح الهدف هو تحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي عن طريق رفع أو خفض الطلب الفعلي لتحقيق التشغيل الكامل و الاستقرار الاقتصادي وذلك باللجوء إلى سياسة الموازنة (الاصدار الجديد في أوقات الكساد لتمويل التوسع في الانفاق العام، أو إلى إحداث فائض في الموازنة العامة لمواجهة الموجات التضخمية في أوقات الرواج وبالتالي أصبحت الدولة مسؤولة عن التوازن الاقتصادي و الاجتماعي.

- أصبحت النفقات العامة والإيرادات العامة أداة اقتصادية واجتماعية في يد الدولة تستخدمها في تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية الجديدة.

- أصبحت الضريبة أداة لتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية أكثر من كونها أداة للتمويل فقط، وبالتالي أصبح علم المالية العامة يبحث في تحديد الأعباء العامة وتوزيعها على الأفراد بل أيضاً في كيفية استخدام هذا العبء المالي، وآثاره الاقتصادية والاجتماعية.

وبالتالي اتجهت الدول المتقدمة بالضريبة إلى وظائف جديدة استجابة لمقتضيات تطور النظام الرأسمالي وأصبح للضريبة مفهوماً معاصراً يقوم على اعتبارها إحدى المصادر الرئيسية للتمويل ووسيلة فعالة تمكن الدولة من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية وتوجيه النشاط الاقتصادي على نحو معين.

## 2- هدف النظام الضريبي في الدول النامية: لقد أوضحت الدراسات الاقتصادية والتجريبية في الدول

النامية أنه يتعذر على الدول النامية أن تترك عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية للقطاع الخاص، بل أظهرت تلك الدراسات ضرورة تدخل الدولة وقيامها بدور رئيسي مستخدمة في ذلك أساليبها المباشرة وغير المباشرة، وحل المشكلات والعقبات التي تواجه التنمية الاقتصادية الأمر الذي يعني أن تنصب جهود التنمية الاقتصادية على ضرورة السعي الجاد لزيادة الاستثمارات الإنتاجية وتمويل خطط التنمية الاقتصادية، لرفع الدخل الحقيقي للفرد وهو ما يلقي بالمسؤولية على الضريبة للقيام بواجبها والعمل على تحقيق أهدافها التي يمكن أن نستعرض أهمها فيما يلي:<sup>2</sup>

2-1- **ضبط الاستهلاك**: إن من أهم ماتعاني منه الدول النامية هو ارتفاع مستوى الاستهلاك الوطني والفردى، وذلك لانخفاض الدخل الوطني والفردى، لذلك يتوجب على الدول النامية أن تعتمد على الضريبة في ضبط الاستهلاك الذي تتميز به الفئات الغنية عن طريق فرض الضرائب التصاعدية والعامة على الدخل والثروات.

2-2- **تعبئة المدخرات الوطنية**: تعتمد الدول النامية على الادخار الإجباري الذي تمثل الضريبة أحد بنوده، لزيادة الإيرادات العامة للدولة، وتوجيهها لتمويل التنمية الاقتصادية كما تلجأ إلى تعبئة الفائض

<sup>1</sup> خالد شحادة الخطيب وأحمد زهير شامية، مرجع سابق، ص-ص 36-37.

<sup>2</sup> خالد شحادة الخطيب وأحمد زهير شامية، مرجع سابق، ص-ص 44-46.

الاقتصادي وتوجيهه نحو نشاطات التنمية الاقتصادية، أو تجبر الأفراد على شراء سندات ذات عائد تصدرها الدولة من خلال صرف جزء من دخولهم.

2-3- توجيه النفقات العامة: تقوم الدول النامية بتوجيه الإنفاق العام نحو تكوين الهيكل الاقتصادي الأساسي كإنشاء الطرق العامة والسدود والري والنقل والمواصلات، والصحة والتعليم والثقافة والإسكان والاتصالات، هذه المجالات التي تعتبر ضرورية وأساسية لتحقيق معدل مرتع للتنمية والتطور الاقتصادي والاجتماعي. يعتبر النظام الضريبي أداة للتدخل والتوجيه الاقتصادي والاجتماعي عن طريق القرارات المباشرة التي تتخذها أجهزة التخطيط، أما الهدف الأساسي الذي تسعى إليه الدول النامية فهو تحقيق معدل تنمية لرفع مستوى الرفاهية الاقتصادية لأفراد المجتمع، وبالتالي توجيه سياسة الدولة بما في ذلك سياستها الضريبية إلى التدخل في توزيع المداخل وتحقيق الاستقرار الاقتصادي على النحو الذي يحقق معدل تنمية مقبول. بالإضافة إلى الأهداف السابقة هناك أهداف أخرى مشتركة يهدف إليها النظام الضريبي في كل من الدول المتقدمة والدول النامية منها:<sup>1</sup>

- الحد من التفاوت في الدخل بين أفراد المجتمع وذلك تحقيقا للمساواة، حيث تفرض ضريبة مرتفعة على ذوي الدخل العالية وضريبة منخفضة على ذوي الدخل الضعيفة، وبالتالي تحقيق المساواة في توزيع المداخل.

- تحقيق موارد مالية للدولة مما يمكنها من تأدية الخدمات العامة كالأمن والصحة والتعليم... الخ.

- توجيه الاتجاهات الاجتماعية لدى مواطن الدولة بما يخدم أهدافها.

- تنشيط وتوجيه الفعاليات الاقتصادية في الدولة وذلك بتشجيع بعض الصناعات أو الخدمات أو سلع معينة دون غيرها، بما يحقق الأهداف الاقتصادية للدولة.

- تنظيم الإنتاج الوطني أين تسعى الدولة على الوصول بهذا الأخير إلى أعلى مستوى ممكن دون أن يقع الاقتصاد بمنزلة التضخم المالي أو الركود الاقتصادي، كاستخدام الضريبة كأداة للتخلص من التضخم عن طريق التأثير على القدرة الشرائية لدخل الفرد.

إن تحقق الأهداف السابقة الذكر لن يكون إلا بتوفير هيكل ضريبي جيد والذي يسهر على تطبيق قوانين وإجراءات النظام الضريبي.

### الفرع الثالث: هيكل النظام الضريبي.

تنطوي الصورة المعاصرة للنظام الضريبي بصفة عامة على قيام الدولة بفرض ضرائب متعددة تمكنها من استقطاع جانب من الدخل الوطني الإجمالي (أو الثروة الوطنية أي رأس المال الوطني) بمناسبة إنتاجه وتوزيعه وإنفاقه. ولذلك يعكس هيكل النظام الضريبي الملامح الرئيسية لهيكل الدخل الوطني، الذي يؤثر فيه ويحدد تكوينه. بحيث يسهل التعرف على هذه الملامح الرئيسية للدخل في مجتمع معين بالإطلاع على

<sup>1</sup> خلاصي رضا، تحليل ظاهرة الغش الجبائي، دراسة حالة الجزائر في الفترة (1991-2002)، مرجع سابق، ص: 25.

عناصر الحصيلة الضريبية فيه، فالدول المتقدمة اقتصاديا يحتل فيها القطاع الصناعي مركز الصدارة في هيكلها الاقتصادي، تعتمد اعتمادا رئيسيا على هذا القطاع للحصول على الجانب الأكبر من مواردها الضريبية، بينما تعتمد الدول النامية التي يحتل فيها قطاع تصدير المواد الأولية كالبترول مركز الصدارة في هيكلها الاقتصادي على هذا القطاع لتحقيق الجانب الأكبر من مواردها الضريبية.<sup>1</sup>

هناك العديد من العناصر التي تؤثر على تكوين هيكل النظام الضريبي وهي:<sup>2</sup>

**1- التاريخ:** إن التاريخ له علاقة مباشرة مع هيكل النظام الضريبي لأي بلد ما، فنجد مثلا النظام الضريبي الجزائري مأخوذ من النظام الفرنسي والذي يترجم بتاريخ الاستعمار. نفس الشيء بالنسبة للدول المغربية أين نجد أن النظام الضريبي مبني أساسا على النظام الضريبي الموروث عن الاستعمار الفرنسي. عكس النظام الضريبي الأنجلوسكسوني والذي اتبعته دول المشرق العربي، عموما هناك علاقة طردية بين النظام الضريبي الموروث عن الاستعمار والمطبق في اقتصاد أي دولة حديثة الاستقلال.

**2- الحالة النفسية للمكلفين أو المزاج الوطني:** إن نفسية المكلفين وقابليتهم اتجاه الضريبة لها تأثير كبير على هيكل النظام الضريبي، وهو ما يترجم أن الهيكل الضريبية للدول التي لها حضارة ضريبية ضعيفة تغلب الاقتطاعات غير المباشر (الضرائب والرسوم غير المباشرة والاقتطاعات من المصدر)، فالدول المتقدمة تستعمل نظام ضريبي بسيط وبأداء ضعيف كالضرائب على الاستهلاك.<sup>3</sup>

**3- كفاءة إدارة الضرائب:** إن النظام الضريبي المعد بصفة جيدة والذي تضعه إدارة الضرائب للتطبيق يجب أن يحترم تطبيقه ويتجنب تعسفه الإداري عند القيام بواجباته، هذا الاحترام يؤدي إلى تحسن قيمة مفهوم المعيار الضريبي، فالإعلام الآلي ذو الأداء الفعال، التكوين التقني والمعنوي لأعوان إدارة الضرائب تعتبر ضرورية لنظام ضريبي متطور موضوع في خدمة التنمية الاقتصادية؛ كما أن هيكله المصالح الضريبية تبنى على أسس علمية وحسب أهمية كل مصلحة.

**4- هندسة النظام الضريبي:** إن هندسة وصياغة تقنيات الإخضاع الضريبي لها تأثير مباشر على هيكل النظام الضريبي، فهذه الهندسة والصياغة تتطلب دراسة مسبقة للإجراءات والانجازات وهذا للتأكد من أن عملية الإخضاع الضريبي يمكن استعمالها بطريقة مرضية، مقبولة وسليمة.

**5- الهياكل الاقتصادية والسياسية والاجتماعية:** هناك علاقة متبادلة بين مستوى التطور الاقتصادي والسياسي والاجتماعي وهيكل النظام الضريبي، حيث كلما كان هذا المستوى عالي أدى إلى خلق جو جد ملائم للثقة بين الإدارة الضريبية والمكلفين، وبالتالي تحقيق الاحترام المتبادل، تجانس هيكل النظام الضريبي مع غيره من الهياكل (النظام المالي، النظام النقدي،... الخ) داخل نفس الدولة.

<sup>1</sup> يونس أحمد البطريق و أماني عبد المنعم الأنشاطي، النظم الضريبية، أليكس لتكنولوجيا المعلومات، الإسكندرية، مصر، 2008، ص:31.

<sup>2</sup> GABRIEL Ardent, histoire de l'impôts, éd DUNOD, Paris, France, 1989, P:849.

<sup>3</sup> خلاصي رضا، تحليل ظاهرة الغش الجبائي، دراسة حالة الجزائر في الفترة (1991-2002)، مرجع سابق، ص:26.

تبنى إشكالية فعالية النظام الضريبي وتأهيله على عدة أسس ومعايير ومقومات والتي تعتبر دعائم النظام الضريبي في أي نظام اقتصادي، وتتمثل أهم هذه المعايير فيما يلي:

#### الفرع الرابع: معيار العدالة الضريبية.

ويقصد به أن الضريبة تقوم على أساس مقدرة الفرد على دفعها، وأن تفرض الضريبة بنسب متفاوتة وفقاً لاختلاف مستويات الدخل، وهنا يجب التركيز على وجود العدالة بصورتها وهما:<sup>1</sup>

1- العدالة الأفقية: وتعني معاملة ذوي الدخل المتماثلة معاملة متساوية.

2- العدالة الرأسية: وتعني معاملة ذوي الدخل غير المتماثلة معاملة مختلفة، أي تحميل الأغنياء حصة أكبر في تمويل النفقات العامة.

#### الفرع الخامس : معيار بساطة واستقرار النظام الضريبي.

ويقصد بهذا المعيار تبسيط وتسهيل إجراءات دفع الضريبة من قبل المكلفين، وإجراءات تحصيل الضريبة من قبل الدولة، إضافة إلى ذلك يجب أن يتسم النظام الضريبي بضوابط وآليات تجعل من الصعب على المكلف التهرب من دفع الضريبة، وأن يتم إدارته بكفاءة عالية، وأن تكون أحكام القوانين الضريبية واضحة ومستقرة ومفهومة من قبل المكلف ودون غموض أو إبهام فيها.<sup>2</sup>

#### الفرع السادس: معيار الكفاءة.

ويمكن أن يتم النظر إليها من زاويتين، هما:<sup>3</sup>

1- أن تحصل أعلى قيمة ممكنة من الضريبة للخرينة العمومية.

2- أن يعمل النظام الضريبي الكفاء على توجيه الموارد الاقتصادية التوجيه الأمثل حتى تحقق معيار الكفاءة الأمثل.

#### الفرع السابع - معيار المرونة:

وهذا المعيار يجعل من النظام الضريبي له القدرة العالية على الاستجابة والمسايرة لكافة الظروف الاقتصادية، أي ما يسمى بسرعة التكيف والتغيير.

#### الفرع الثامن- معيار تبني الضريبة للمفهوم الاقتصادي:

ويقصد به أن النظام الاقتصادي يؤثر على النظام الضريبي الملائم ومكوناته، حيث تتعكس ملامح وخصائص هذا النظام على قرار اختيار النظام الضريبي الملائم لتحقيق أهداف المجتمع، كما يتم إعداد

<sup>1</sup>ياسر صالح الفريجات، مرجع سابق، ص:19.

<sup>2</sup>ياسر صالح الفريجات، مرجع سابق ، ص:20.

<sup>3</sup>المرجع نفسه، ص:20.

وتشكيل النظام الضريبي بناء على المعطيات الاقتصادية السائدة في الدولة، وتتمو المؤسسة داخل هذا النظام أين تسهر الضريبة على حماية أدوات الإنتاج قبل أي اعتبار.<sup>1</sup>

#### الفرع التاسع-معياريمكانية مقارنة الضريبة دوليا:

إن الوضع التنافسي لاقتصادا مع اقتصاديات الدول الأخرى، يجبر المشرع الضريبي على الأخذ بالأنظمة الضريبية لهذه الدول، فالاقتصاد ذو الضريبة الثقيلة وغير العادلة بالنسبة للضريبة الدولية والإقليمية، هو الاقتصاد الذي يقدم امتيازات لمنافسيه ليقمعوه، فالضريبة الوطنية يجب أن تعد لتكون أكثر امتيازاً لضريبة الدول المتنافسة وخاصة الدول المجاورة، وأن لا تتحصر هذه الضريبة في مقارنة معدلات الإخضاع بل تتعداه للقواعد المحددة للوعاء والمحيط الضريبي ككل، أي يتم تشكيل النظام الضريبي بناء على المعايير الدولية، وعلى الأنظمة الضريبية للدول المجاورة.<sup>2</sup>

#### الفرع العاشر-معياريالمردودية الجيدة للنظام الضريبي:

يعتبر توازن المالية العمومية كشرط للنمو المستمر، لذلك وجب على المشرع الضريبي أخذ كل أنواع الضرائب بما في ذلك الضرائب الخفية ومقارنتها بتكلفة جمع الضرائب بالنسبة للدولة، فالمردودية الجيدة لضريبة مكونة للنظام الضريبي تكون ميزة تخص النظام الضريبي ككل، أم الضريبة ذات المرودودية الضعيفة فتطرح سؤال حول فرصة الاحتفاظ بها، وعلى هذا الأساس تعمل الدول على إلغاء الضرائب ذات المرودودية الضعيفة والتي تشكل ثقلا إضافيا يتحمله النظام الضريبي.

#### الفرع الحادي عشر - معيارقيمة المحيط الضريبي:

المحيط الضريبي من المكونات الأساسية لقيمة النظام الضريبي وفعاليتها، فيجب أن يتوسع المحيط الضريبي وأن لا يقتصر على عنصر واحد من نظام الإخضاع في المفهوم الضريبي، ولكن أن يمس أيضا الإطار التشريعي والقانوني لكل الاقتطاعات الضريبية الإجبارية، الجهاز الإداري والهيكلي الضريبي والمستشار الضريبي، وبصفة عامة الضمانات التي تسمح بتأمين المكلف ضد كل تعسف أو معالجة ضريبية خاصة.<sup>3</sup>

انطلاقا من المعايير والأسس السابقة الذكر يمكننا أن نستنتج أنه لا يمكن تجزئتها، فالضريبة المطبقة بناء على هذه المعايير تسمح بصفة عامة بإعطاء مردودية مالية جيدة باعتبارها تشجع تحسين مبدأ العدالة الضريبية، وتأسيس نظام ضريبي جيد يمكنه منافسة أنظمة ضريبية أخرى، وكذلك تعطي نظاما ضريبيا سهلا ومستقرا والذي يدرج الواقع الاقتصادي المشجع لانضمام المكلفين والاحترام العفوي للقوانين الضريبية مع تحسين القدرة والمر دودية الضريبية.

<sup>1</sup> خلاصي رضا، تحليل ظاهرة الغش الجبائي، دراسة حالة الجزائر في الفترة (2002-1991)، مرجع سابق، ص:28.

<sup>2</sup> خلاصي رضا، تحليل ظاهرة الغش الجبائي، دراسة حالة الجزائر في الفترة (2002-1991)، مرجع سابق، ص:28.

<sup>3</sup> المرجع نفسه، ص:28.

هناك العديد من العوامل المزعة لآلية الأنظمة الضريبية نذكر منها:

### الفرع الثاني عشر- التجارة والمعاملات الالكترونية:

إن التجارة الالكترونية تعتبر كعامل مززع للنظام الضريبي حيث تعرف توسعا كبيرا وبالتالي يمكن أن تكون التجارة الالكترونية عن طريق الانترنت في المستقبل القريب أكبر جزء من التجارة الدولية، بالمقابل لا توجد أية إرادة سياسية لإخضاع المعاملات على الانترنت للضريبة على الأقل في المستقبل القريب، ولعل أهم تحد تواجهه السلطات الضريبية يتمثل في انتقال معاملات الورق (فواتير) إلى معاملات افتراضية Transactions Virtuelles، وكذا إمكانية تحميل عن بعد télé charger المواد على الانترنت مباشرة مثل الخبرة والاستشارة الطبية، المالية، الموسيقى والخدمات التربوية... الخ، إن هذا لمن شأنه أن يطرح صعوبات كبيرة أمام المراقبة والتسوية مما يوسع من أخطار التهرب الضريبي، وهو ما أشار إليه Daniel Artherlaprés حيث كتب يقول "... إلا أن خصوصيات التجارة الالكترونية تواجه صعوبات ميدانية أثناء تطبيق التشريعات الضريبية الحالية، ويخشى أن يصبح هذا الفضاء Cyber space سوقا ضخمة للتهرب الضريبي"<sup>1</sup>

ومن أهم المشاكل التي تقف عائقا أمام فرض الضرائب والرسوم على عمليات وصفقات التجارة الالكترونية ما يلي:<sup>2</sup>

- سهولة التهرب في عوائد التجارة الالكترونية لأنها غير منظورة.
- صعوبة تتبع وفهم المعاملات التي تتم عبر شبكة الانترنت.
- صعوبة حصر وتحديد المجتمع الضريبي للتجارة الالكترونية.
- عدم وجود مستندات يمكن مراجعتها ضريبيا.
- الحرص على حرية التجارة الالكترونية وعدم فرض عوائق لها.
- القصور الحادث في مجال التعاون الدولي الضريبي.
- عدم تطوير الإدارات والكوادر بما يتلاءم مع التجارة الالكترونية.

### الفرع الثالث عشر- التجارة ما بين الشركات:

تعتبر التجارة بين الشركات كعامل يؤثر على الأنظمة الضريبية في مختلف البلدان، إذ تقوم بعض الشركات بتحويل الأرباح من البلدان ذات الضريبة العالية إلى البلدان التي تكون فيها الضريبة ضعيفة، وغالبا ما تكون السلطات الضريبية عاجزة عن مواجهة هذا المسعى.<sup>3</sup>

### الفرع الرابع عشر- عدم القدرة على إخضاع الرأسمال المالي للضريبة:

<sup>1</sup> - Daniel Artherlaprés, quelle fiscalité pour le commerce électronique, [http:// WWW.laprés.Net/Tax. hTml:Mars2003](http://WWW.laprés.Net/Tax.hTml:Mars2003).

<sup>2</sup> بوعلام ولهي وعجلان العياشي، التهرب الجبائي كأحد مظاهر الفساد الاقتصادي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد الثامن، 2008، جامعة سطيف، الجزائر، ص:154.

<sup>3</sup> خياطة عبد الله، أساسيات في اقتصاد المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2009، ص: 198.

يكن هذا العامل في عدم قدرة الدول أو في عدم إرادتها إخضاع الرأسمال المالي والمداخيل الكبيرة للضريبة.

إن النسب العالية للضريبة في بلد ما تجعل المكلفين يحولون رؤوس أموالهم إلى البلدان التي تكون فيها الضريبة بسيطة أو تحثهم على الإقامة في الخارج. لقد اتسع هذا المشكل في الاتحاد الأوروبي، واضطرت الدول إلى تخفيض نسب الضريبة على الدخل، وعليه فمن الصعوبة بمكان مع العولمة أنه تطبق فعليا ضرائب إجمالية بنسب عالية.

#### الفرع الخامس عشر-تطور النشاطات الدولية:

يعتبر تطور نشاطات الأشخاص الأثرياء خارج بلدانهم التي يقيمون فيها عاملا مؤثرا على الأنظمة الضريبية، تمكنهم هذه النشاطات في الغالب من الإنقاص في التصريح أو عدم التصريح مطلقا بأرباحهم في الخارج للسلطات الضريبية التابعة لبلدانهم. كما أن عدد الذين يستثمرون أموالهم في الخارج حتى يتجنبوا دفع الضرائب يزداد أكثر فأكثر رغم أن اللجنة الأوروبية رفضت هذه التوصية جملة وتفصيلا.

#### الفرع السادس عشر-المشتريات في الخارج:

إن التطور العجيب للرحلات نحو الخارج في السنوات الأخيرة، مما يسمح للمستهلكين بالشراء حيث تعتبر الرسوم على المبيعات ضعيفة يشكل العامل المؤثر على الأنظمة الضريبية، حيث قام عدد من الدول الصغيرة بتخفيض رسومها الجمركية ورسوم أخرى على بيع المواد الكمالية في فرض الرسوم الجمركية على المواد سهلة الحمل، ويمكن أن نتوقع حدة هذا المشكل في السنوات القادمة، خاصة وأن عدد المسافرين في تزايد مستمر، فهناك الكثير ممن يجتازون الحدود لشراء المواد مثل السجائر والكحول، وحتى السيارات في البلدان حيث تضعف الرسوم.

#### الفرع السابع عشر- الفساد المالي والإداري:

يعرف الفساد المالي والإداري بأنه سوء استخدام السلطة العامة من أجل تحقيق ربح شخصي، كما يمكن القول بأن الرشوة هي ما يقدم لموظف يتخذ اجراءات يستفيد منها الشخص المانح ويضر بالمصلحة العامة أو الجهة التي يعمل فيها<sup>1</sup>، فعندما يكون هناك فساد في القطاع الضريبي فإن هذا يؤدي بالبعض إلى تقديم إقرارات ضريبية تبين وعاء ضريبيا غير حقيقي مما يخل بمبدأ العدالة الأفقية، في حين لا يستطيع بعض الأمناء للقيام بذلك مما يحرم في نهاية المطاف الخزينة العمومية من إيرادات ضريبية كانت متوقعة<sup>2</sup>.

#### الفرع الثامن عشر- التهريب وتبييض الأموال:

<sup>1</sup> عوف محمود الكفراوي، الرقابة المالية بين النظرية و التطبيق، مطبعة الانتصار، مصر، 2004، ص:354.

<sup>2</sup> بوعلام ولهي، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة- حالة الجزائر-، المؤتمر العلمي حول الأزمة المالية و الاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، 2009، جامعة سطيف، الجزائر، ص:19.

يقصد بالتهريب مجموع العمليات العابرة للحدود، والتي لا تمر عبر المناطق الخاصة للمراقبة على طول الحدود البرية والبحرية، وتشمل هذه العمليات حركة ونقل كل المنتجات والأشياء التجارية أو غير التجارية، وبصفة عامة جميع الأشياء القابلة للتداول والتملك، إضافة إلى ذلك كل حيوان أو آلة أو مركبة أو أي وسيلة نقل أخرى استعملت بأي صفة لنقل البضائع المهربة<sup>1</sup>، وبالتالي فقيمة البضائع المهربة تقع خارج نطاق تطبيق النظام الضريبي وهو ما يعيقه. يقصد بغسيل الأموال العملية التي تركز على إعطاء وجود قانوني، للأموال التي يكون أصلها تدليسي أو غير مشروع (غير قانوني)<sup>2</sup>، وقد تطورت وانتشرت هذه الظاهرة بسبب<sup>3</sup>:

- غياب رقابة التحويلات المالية.

- غياب إلزامية أصحاب البنوك من مسك دفاتر مالية.

- وجود وسائل نقدية تسهل عملية غسيل الأموال.

- غياب أوضاع هيئات الرقابة البنكية.

- غياب عقوبات صارمة على عمليات غسيل الأموال.

- وجود مناطق حرة، كالجنات الضريبية المتواجدة في بعض الدول كجزر الكاريبي والكامبودج وموناكو، الفاتيكان والسويس وهونغ كونغ.

- وجود حسابات بنكية بعملة الدولار.

- غياب إلزامية أصحاب البنوك بإعلام السلطات بعمليات غسيل الأموال أو التحويلات المشبوهة.

- نقص المعلومات و الإحصائيات من طرف الهيئات المالية.

- غياب أوضاع وسائل البحث و التحري حول النشاطات المخالفة للقوانين كالرشوة مثلا.

- الوجود المكثف للعمليات المالية الأجنبية.

- غياب مراقبة فروع الشركات متعددة الجنسيات.

تسمح عملية غسيل الأموال للمكلف بتغيير الإقامة الضريبية وتحويل أمواله و ثرواته إلى مناطق الجنات الضريبية، حيث يبقى النظام الضريبي عاجزا عن مراقبة هذه الأموال ذات المصادر غير القانونية.

## الفرع التاسع عشر - الازدواج الضريبي:

يعرف الازدواج الضريبي بأنه فرض الضريبة على نفس المكلف بالضريبة أكثر من مرة، على نفس المادة الخاضعة للضريبة وخلال نفس المدة. يحقق الازدواج الضريبي على المستويين الداخلي و الخارجي، آثارا ضارة على الاقتصاد الوطني بشكل عام، إذ يمثل عبئا إضافيا على عاتق المكلف بالضريبة ليزيد إلى جانب العبء الأصلي، مما يخالف مبدأ العدالة الضريبية، وهذا قد يدفع المكلف بالضريبة إلى استخدام كافة السبل المشروعة وغير المشروعة للتهرب من أداء الضريبة، زيادة على ذلك فالازدواج الضريبي الدولي يشكل

<sup>1</sup> المواد 1 و 2 من الامر رقم (05-06) المؤرخ في 23/08/2005 يتعلق بمكافحة التهريب، جريدة رسمية رقم 50 مؤرخة في 28-08-2005.

<sup>2</sup> ERIC VERNIER, TECHNIQUES DE BLANCHIMENT ET MOYENS DE LUTE, DUNOD, 2<sup>e</sup> EDITION, PARIS, France, 2008, P :43.

<sup>3</sup> IBID, P :48.

عقبة خطيرة أمام حركية رؤوس الأموال من دولة إلى أخرى، مما يسبب عائقاً أمام نمو العلاقات الاقتصادية الدولية.<sup>1</sup>

### الفرع العشرون - الضغط الضريبي المرتفع:

يعبر الضغط الضريبي عن العلاقة الموجودة بين الإيرادات الضريبية و الثروة المنتجة المعبر عنها بالنواتج الداخلي الإجمالي، ولقد حدد الاقتصادي الاسترالي كولن كلارك مستوى الضغط الضريبي النموذجي بـ: 25%.<sup>2</sup> وبالتالي لما تطبق دولة معينة ضغطاً ضريبياً مرتفعاً، يميل المكلفون بالضريبة إلى العمل على تهريب رؤوس أموالهم نحو دول تكون فيه مستويات الاقتطاعات الضريبية منخفضة، ونفس الشيء بالنسبة للمؤسسات الأجنبية التي ستعزف عن الاستثمار في بلدان أين توجد معدلات ضريبية جد مرتفعة، أما على المستوى الاقتصادي فلدينا فكرة أن "الضريبة تقتل الضريبة" التي قام بشرحها الاقتصادي الأمريكي لايفير، حيث أوضح أنه لما تقوم الدولة بتجاوز حد أو عتبة معينة من فرض الضرائب والرسوم ، فيصبح ذلك عاملاً معرقلاً للنظام الضريبي.<sup>3</sup>

### الفرع الواحد والعشرون - تنامي الجنات الضريبية:

لقد شجع النظام العالمي الجديد زيادة ما يسمى بالوحدات الضريبية التي تعبأ برؤوس الأموال الهاربة من دفع الضرائب في بلادها، وتشير الإحصائيات إلى أن هناك يقارب مائة منظمة في العالم تدير منها المصارف وشركات التأمين وصناديق الاستثمار أموال زبائنها الأثرياء، وتخلصها بانتظام من قبضة الوطن الأم فيما يتعلق بالضرائب والرسوم، ومن أهم ما تمتاز به الجنات الضريبية هو غياب شفافية النظام و عدم تبادل المعلومات الضريبية، وتنامي الشركات الوهمية، ويأتي في مقدمة تلك المناطق جزر الكيمين الكريبية الخاضعة للتاج البريطاني، ويوجد فيها ما يزيد عن 500 مصرف مسجل. وبناء على إحصائيات صندوق النقد الدولي فإن هناك ما يزيد عن 2000 مليار دولار ستظل مهربة عبر هذه المصارف والشبكات بحجة حرية تنقل رأس المال، بل الغريب أن معظمها متواجد في الأراضي الألمانية والبريطانية والأمريكية وحتى اليابانية، وبذلك فإن هذه الجنات الضريبية هي من الأسباب المزعجة للأنظمة الضريبية.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية والضرائب، مرجع سابق، ص: 192-200.

<sup>2</sup> ناصر مراد، تقييم فعالية الإصلاح الضريبي في الجزائر، مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة، العدد: 9/2003، جامعة الجزائر، ص: 212.

<sup>3</sup> محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية والضرائب، مرجع سابق، ص: 184-185.

<sup>4</sup> بوعلام ولهي، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة - حالة الجزائر -، مرجع سابق، ص: 4.



حتى يتسنى للنظام الضريبي في أي دولة من تحقيق الأهداف الاقتصادية والمالية والاجتماعية والثقافية، فإنه يتطلب رسم سياسة ضريبية معينة.

تعتبر القوانين والتشريعات الضريبية من بين الصلاحيات السيادية للدولة، كما أن تزايد نفقات الدولة، أوجب عليها البحث عن مصادر تغطية هذه النفقات، حيث أخذت الضريبة مكانة متميزة وشكلت لها قواعد وميزة على مستوى القانون المالي المتكون من القانون الضريبي والمالية العمومية.

### الفرع الأول: مفهوم السياسة الضريبية.

لقد تعددت تعاريف السياسة الضريبية، ومن بين هذه التعاريف نذكر مايلي:

**التعريف الأول:** "هي تلك السياسة التي بموجبها تستعمل الحكومة برامج نفقاتها وإيراداتها لإنتاج الآثار المرغوبة وتجنب الآثار غير المرغوبة على الدخل والإنتاج والتوظيف."<sup>70</sup>

**التعريف الثاني:** "السياسة الضريبية هي فن الاقتطاع بأحسن صيغة ممكنة مبلغ من الضرائب محدد مسبقا وتمتد عبارة أحسن صيغة ممكنة إلى عدة جوانب منها العدالة الاجتماعية، التجارة الخارجية، التطور التقني... وكذا تنمية الادخار"<sup>71</sup>

**التعريف الثالث:** "السياسة الضريبية هي مجموعة التدابير ذات الطابع الضريبي المتعلقة بتنظيم التحصيل الضريبي قصد تغطية النفقات العمومية من جهة والتأثير على الوضع الاقتصادي والاجتماعي، حسب التوجيهات العامة للاقتصاد من جهة أخرى"<sup>72</sup>

**التعريف الرابع:** "هي مجموعة القرارات المتخذة لتأسيس وتنظيم وتطبيق الاقتطاعات الضريبية طبقا لأهداف السلطات العمومية."<sup>73</sup>

ومما سبق يمكننا استنتاج تعريف شامل للسياسة الضريبية وهو أنها عملية تحديد للإجراءات الضريبية التي تسمح بتطبيق النظام الضريبي وتسهيل عملية دراسة مختلف حقول النشاط الاقتصادي لتحقيق الأهداف المرغوبة وتجنب الأهداف غير المرغوبة، كما أن للسياسة الضريبية علاقة مباشرة مع باقي السياسات الأخرى، وهي تسمح بالبحث عن الظواهر الضريبية وتحليل مختلف النشاطات المالية.

ويحدد مفهوم السياسة الضريبية حسب الأهداف التي يمكن أن تحققها حيث تهدف إلى البحث في الطبيعة الضريبية وتحليل أوجه النشاط المالي وانعكاساته على قطاعات الاقتصاد

<sup>70</sup> السيد عطية عبد الواحد، دور السياسة المالية في تحقيق التنمية الاقتصادية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1993، ص: 20.  
<sup>71</sup> M. LAURE, influence de la fiscalité sur la formation de l'épargne, revue des sciences et législation financières, 1954, P: 290.

<sup>72</sup> عبد المجيد قدي، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص: 139.

<sup>73</sup> Pierre Beltrame, OP.CIT, P: 163.

الوطني، كما تهدف إلى تحديد وتكييف هذه المصادر لتحديد الخطط الاقتصادية من جهة، وإلى تحقيق العدالة الاجتماعية بتوزيع الأعباء والاستفادة من جميع الخدمات على السواء من جهة أخرى.

فغياب السياسة الضريبية يعني غياب باقي السياسات، كما أن ضعف أو سوء تشكيلها يؤثر مباشرة على باقي السياسات الأخرى والمتعلقة بتوفير الموارد المالية لتسيير الدولة، وعملية تشكيلها تبنى على عدة اعتبارات كالمستوى الاقتصادي للدولة، عدد سكان المجتمع، درجة تحضر المجتمع، نسيج المؤسسات الاقتصادية... الخ.

**الفرع الثاني-مرتكزات السياسة الضريبية:** تركز السياسة الضريبية على مجموعة من القواعد أهمها ما يلي:<sup>74</sup>

**1- إستراتيجية فرض الضريبة:** وتعتمد هذه القاعدة على ضمان توليفة سليمة بين مختلف الضرائب وهذا لضمان الاستمرارية على المدى الطويل، فإعداد هذه التوليفة يتم بناء على إستراتيجية يرجى من خلالها الحفاظ على الاستمرارية والديمومة، لضمان على الأقل حد أدنى من الموارد الضريبية، لأن هذه الاستمرارية تتطلب الإلمام والتحكم في الأدوات التقنية الخاصة بالضريبة، مما يسمح بالاستغلال العقلاني والفعال لقدرة الأداء الضريبي.

**2- قدرة الأداء الضريبي:** تتحدد قدرة الأداء الضريبي على نطاق واسع من عدم المساواة الموجودة في توزيع الدخل الوطني، وبالتالي فهي تتغير حسب المستوى الفعلي للدخل الحقيقي للفرد والمستوى المعيشي السائد في الدولة، فنسبة الاقتطاع الضريبي إن بالدخل الوطني (مجموع الاقتطاعات/ الدخل الوطني) في الدول النامية ضعيفة (تتراوح من 20% إلى 25%) مقارنة بنظيرتها في الدول المتقدمة (تتراوح من 35% إلى 40%)<sup>75</sup>، والسبب في ذلك يعود لضعف قدرة الأداء الضريبي الناتج عن الفقر المسجل في هذه البلدان من جهة، وعدم الاستغلال الجيد لهذه القدرة من جهة أخرى.

**3- الهيكل الضريبي:** تهدف السياسة الضريبية إلى الأخذ بمبدأ الأفضلية فيما يخص الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، وهذا بناء على خصوصيات كل قطاع اقتصادي، فالهيكل الضريبي للدول النامية تهيمن عليه الضرائب غير مباشرة، عكس الدول المتقدمة التي تهيمن عليه الضرائب المباشرة، وهذا يعود أساساً إلى تعدد النشاطات الاقتصادية ونمو حجم المعاملات الخاضعة للضريبة، والتنافس الشريف أما اقتصاديات الدول النامية فبسبب الملاءمة والتنافس غير الشريف فهي تلجأ إلى اقتطاعات ظاهرة وغير ظاهرة، كما تعمل الدول المتقدمة

<sup>74</sup> خلاصي رضا، تحليل ظاهرة الغش الجبائي، دراسة حالة الجزائر في الفترة (2002-1991)، مرجع سابق، ص: 30.

<sup>75</sup> خالد شحادة الخطيب وأحمد زهير شامية، مرجع سابق، ص: 41.

والدول النامية على السواء إلى تهيئة المحيط الضريبي، الذي يعتبر ميدانا لتوليف مجموعة من العلاقات والعوامل الداخلية والخارجية التي من شأنها حل مشكل توازن المعدلات والنسب والجداول بالنسبة لكل نوع من الضرائب والرسوم، وبالتالي فإن الهيكل الضريبي مرتبط بالهيكل الاقتصادي للدولة والذي يعتبر المحدد الحقيقي لإنتاجية الضرائب والرسوم.

**4-المحيط المؤسسي والسياسي :** إن استقرار الهيئات السياسية في دولة ما وكذا استمرار السياسات المتبعة من شأنه أن يؤدي إلى استقرار النظام الضريبي وتدعيمه، حيث يؤدي إلى ضمان موارد ثابتة على الأقل في الأجل القصيرة، أما على المدى الطويل يسمح بإعداد استراتيجيات صحيحة مبنية على عوامل ومؤشرات صحيحة، كما يعتبر الاستقرار ضمانا لمواصلة نشاطه بأمان.

### الفرع الثالث: مؤشرات فعالية السياسة الضريبية.

إن تبني سياسة ضريبة معينة للتأثير على مجريات الحياة الاقتصادية والاجتماعية، لا بد أن تكون محل متابعة ومراقبة لتقييم فعاليتها، أو لإحداث التغييرات والتعديلات اللازمة عند بروز انحرافات غير مرغوب فيها، وتوجيهها في الاتجاه المرسوم مسبقا من قبل الدولة. ومن المؤشرات التي يسترشد بها في تقييم فعالية السياسة الضريبية نذكر ما يلي:<sup>76</sup>

#### 1-مؤشرات تقنية:تتعلق بالجانب الفني أو التنظيمي للضريبة وتتمثل في:<sup>77</sup>

-مدى التحكم في نفقات التحصيل تحقيقا لمبدأ الاقتصاد في النفقات، لذا يتم تفضيل الضرائب التي لا يترتب عن تحصيلها تكاليف كبيرة، وتقادي الضرائب ذات النفقات العالية.  
-سهولة وبساطة الإجراءات التي تحكم المعاملات بين الإدارة الضريبية و المكلفين قبل وعند التحصيل.

-كفاءة موظفي الإدارة الضريبية في أداء مهامهم.

-كفاءة المشرع ورجاحة عقله عند سن القوانين وقدرته على مجابهة ظاهرة التهرب الضريبي والمرونة التي يبيدها عند تسوية المنازعات تحقيقا لمبدأ اليقين، وذلك بأن يكون معدلها ووعائها، وموعد وأسلوب تحصيلها، وكل ما يتصل بها من أحكام واضحا ومعروفا بصورة مسبقة بالنسبة للمكلف.

#### 2-مؤشرات مالية: تتمثل في القدرة على توفير الموارد المالية للدولة، وبشكل يتناسب مع

المقدرة التكاليفية للاقتصاد الوطني والمقدرة التكاليفية للمكلفين، حتى تتمكن الدولة من مواجهة

<sup>76</sup> أحمد عبد العزيز الشراوي، مرجع سابق، ص: 12-13.

<sup>77</sup> غازي حسن عناية، النظام الضريبي في الفكر المالي الإسلامي، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2003، ص: 103.

الحاجات المتزايدة والحد من اللجوء إلى مصادر التمويل الأخرى، وتضمن ديمومة تدفق الإيرادات المالية للخزينة العمومية مما يجنبها التعرض للأزمات والاختناقات المالية.

**3- مؤشرات اقتصادية:** تستمد المؤشرات الاقتصادية من استخدام الضريبة كأداة للوصول إلى حالة الاستقرار الاقتصادي، دون أن يكون هذا الوضع مشوب بالتضخم أو الانكماش، ومن المؤشرات الاقتصادية لفعالية السياسة الضريبية نورد مايلي:<sup>78</sup>

-التخفيف من حدة الضغوط التضخمية والمحافظة على العملة الوطنية، فزيادة حدة الضغوط التضخمية نتيجة زيادة العرض النقدي عن حجم المنتجات ترفع الأسعار، وانخفاض قيمة الصادرات تحدث عجز في ميزان المدفوعات، وتدهور قيمة العملة الوطنية في سوق الصرف، ويتم معالجة ذلك عن طريق تدخل الحكومة بزيادة العبء الإجمالي للضرائب من خلال اقتطاع جزء من دخول الأفراد، مما يرغمهم على تقييد استهلاكهم، وبالتالي ينقص الطلب الكلي وتتحقق الضغوط التضخمية.

-توجيه عوامل الإنتاج نحو الفروع والمناطق التي ترغب الدولة في تطويرها عن طريق الإعفاءات الضريبية أو بفرض معدلات أقل مقارنة بالفروع والقطاعات الأخرى.

-تحقيق التنمية الاقتصادية، وذلك باستخدام الإيرادات الضريبية في تعبئة الموارد المالية، كتشجيع الادخار بإعفاء الفوائد الناتجة عن الأموال المودعة لدى البنوك من الضرائب وإخضاعها لمعدلات ضريبية أقل.

-القدرة على التقليل من الفوارق في المستويات المعيشية بين مختلف مناطق الدولة، ويتوقف هذا على قدرة السياسة الضريبية في تحقيق التنمية الجهوية، وتوجيه الاستثمارات نحو الوجهة التي تخدم المصلحة الاقتصادية والاجتماعية.

-قدرة وفعالية تدابير وإجراءات السياسة الضريبية على حماية الصناعات والمنتجات المحلية من المنافسة الخارجية، لتضمن تدعيم مكانتها في السوق الداخلية.<sup>79</sup>

**4- مؤشرات اجتماعية:** من المؤشرات الاجتماعية لفعالية السياسة الضريبية ما يلي:<sup>80</sup>

-القدرة على الحد من التفاوت الكبير بين أفراد المجتمع في الثروات والدخول.

-التخفيف من حدة الضغط الضريبي على ذوي الدخل المحدود.

-تحقيق نوع من العدالة الاجتماعية وذلك بزيادة القدرة الشرائية للفئات محدودة الدخل والحد من تلك التي تتمتع بها الفئات المرتفعة الدخل.

-المساهمة في تحقيق الرفاهية العامة في الميادين الاجتماعية والثقافية والاقتصادية.

<sup>78</sup> حسين مصطفى حسين، مرجع سابق، ص: 47.

<sup>79</sup> أحمد عبد العزيز الشراوي، مرجع سابق، ص: 12-13.

<sup>80</sup> محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، مرجع سابق، ص: 34.

-المساهمة في تهذيب السلوك الاستهلاكي لإفراد المجتمع.

#### الفرع الرابع: محددات السياسة الضريبية.

هناك جملة من العوامل التي تحد من فعالية السياسة الضريبية نوجزها فيما يلي:<sup>81</sup>

**1-الأجال:**يتطلب إدراك حركية الطلب الكلي وقتاً لتحديد التغير الفعلي الحاصل في مستوى الطلب الكلي، ويعود هذا الفاصل الزمني إلى الوقت الذي يستغرقه الإحصائيون في جمع مختلف الإحصاءات والمعلومات الخاصة بحركية الناتج الوطني. وإذا ما تم تحديد مستوى التغيرات الحاصلة، فإن بنود السياسة الضريبية الأصلية تكون محل تعديلات في حالة فشلها في القيام بالدور الذي كان يرجى منها، هذه التعديلات لا بد أن تأخذ وقتاً لأنه من غير الممكن تغيير مخططات الإنفاق البعيدة مثلاً بين الحين والآخر، وعند الشروع بالعمل بالسياسة المعدلة فإنه لا بد من مرور وقت حتى يتجلى أثر التعديلات على الواقع.

**2-عدم التأكد:** عند اتخاذ القرار حول نمط وطبيعة الإجراءات التي تمكن السياسة الضريبية من القيام بدورها، تواجه الحكومة مصدرين لعدم التأكد:

-عجز المقررين وعدم إمكانية الجزم والتأكد من القيمة الحقيقية لبعض المجمعات والتأكد على غرار المضاعف، باعتبار أن المجمعات المتوفرة لديهم هي نتاج تقديرات مبنية على معطيات تاريخية سابقة. فالخطأ في تقدير قيمة المضاعف يؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة، ويكون ذلك على حساب تحقيق التوازن في الناتج الوطني، وهو ما كان يرجى من التعديلات التي مست لإجراءات الضريبية.

-بما أن السياسة الضريبية تحتاج إلى وقت حتى تعمل عملها. فعلى الحكومة أن تنتبأ بالمستوى الذي سيصل إليه مستوى الطلب الكلي، حتى تكون السياسة الضريبية في قمة فعاليتها. فمثلاً إذا كان في الوقت الحالي حجم الاستثمارات ضعيفاً، وأن شروط ترقيته وزيادة حجمه متوفرة. فإنه من غير المجدي تبني سياسة ضريبية توسعية تتضرر على إثرها خزينة الدولة.

-هناك جملة من العوامل الأخرى التي تحد من فعالية السياسة الضريبية نذكر منها:<sup>82</sup>

أ-الانفتاح المتزايد للاقتصاديات من شأنه التأثير على قدرة السياسة الضريبية لما تشكله معاملات التجارة الدولية من روافد للتهرب الضريبي، إضافة إلى تنامي ظاهرة تدويل الإنتاج ورؤوس الأموال.

DAVID BEGG et autres, Macro économique, 6ème éd, Paris, éd science internationale, 1994, p: 136.<sup>81</sup>

<sup>82</sup> المرسي سيد حجازي، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1998، ص: 21.

ب- عدم وضوح العلاقة التي تربط نسبة الاقتطاع الضريبي وتعبئة الادخار المحليان معدلات الاقتطاع تعكس فقط الظروف الاقتصادية والاجتماعية وفلسفة الدولة بخصوص العدالة أساسا، مع ما تخلفها إمكانية نقل العبء الضريبي من مشاكل تحد من فعالية الآثار المنتظرة من السياسة الضريبية.

#### الفرع الخامس: أهداف السياسة الضريبية.

تهدف السياسة الضريبية أساسا إلى تمويل النفقات العامة للدولة، لكن مع تطور دور هذه الأخيرة وزيادة أنشطتها وتدخلها في الحياة الاقتصادية والاجتماعية بصورة فعالة، تطورت الضريبة وأصبحت أداة أساسية في يد الدولة لتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية، وتتجلى المحاور الكبرى لأهداف السياسة الضريبية في:<sup>83</sup>

**1- توجيه الاستهلاك:** حيث تستعمل الضريبة كأداة للتأثير على السلوك الاستهلاكي لأفراد المجتمع، من خلال تأثيرها على الأسعار النسبية للسلع والخدمات.

**2- زيادة تنافسية المؤسسات:** حيث تؤثر السياسة الضريبية في تنافسية المؤسسات من خلال تأثيرها على الأعباء الضريبية للإنتاج (تخفيض معدلات الضرائب والرسوم، منح التخفيضات والإعفاءات الضريبية،... الخ) فانخفاض الأعباء الضريبية يعمل على تخفيض التكاليف الكلية للإنتاج. ولهذا نجد بعض الدول سعيا منها لزيادة تنافسية منتجاتها على مستوى الأسواق الخارجية، تقوم بإعفاء المنتجات المصدرة إلى الخارج من الرسوم والحقوق الجمركية.<sup>84</sup>

**3- توجيه قرارات أرباب العمل:** تؤثر السياسة الضريبية في قرارات أرباب العمل وذلك فيما يتعلق بالكميات التي يرغبون في إنتاجها، ذلك أن الضرائب يمكن استخدامها للتأثير على حجم ساعات ونوعية العمل، وحجم المدخرات. ويمكن استخدامها لتغيير الهيكل الوظيفي في المجتمع بإعادة توزيع الموارد البشرية بين الأنشطة الاقتصادية المختلفة.

**4- تصحيح إخفاقات السوق:** تعمل سوق المنافسة الكاملة على تخصيص الموارد بشكل جيد، ولهذا نجد الأسواق غير التنافسية عاجزة عن تخصيص كفاء للموارد، وذلك بسبب الآثار الخارجية التي تعمل على تخفيض التكاليف التي يتحملها الأفراد نظير نشاط معين (استهلاك، إنتاج) مقارنة بالتكاليف التي يتحملها المجتمع ككل، ذلك أن هناك ميلا نحو انخفاض التكاليف الخاصة، في حين أن التكاليف الاجتماعية ما فتئت تزداد، وتتمثل في تكاليف التلوث الصناعي،

<sup>83</sup> عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص: 168-172.

<sup>84</sup> بلواضح الجيلاني، التحكم في التسيير الجبائي لتعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة تبسة، الجزائر، 2008، ص: 52.

الضجيج، تدهور البيئة، التصحر،... الخ. وفي هذا الصدد تستخدم السياسة الضريبية لتصحيح هذه الآثار الخارجية، وذلك برفع التكاليف الضريبية إلى مستوى التكاليف الاجتماعية.

**5- تحقيق الاندماج الاقتصادي:** من خلال تنسيق الأنظمة الضريبية بين الدول (تنسيق المعدلات الضريبية، التخفيضات والإعفاءات الممنوحة، إلغاء الازدواج الضريبي، تبادل المعلومات بخصوص مكافحة التهرب الضريبي).

#### الفرع السادس: آثار السياسة الضريبية على بعض العناصر الاقتصادية.

تنتج عن تطبيق السياسة الضريبية آثار مختلفة على عناصر الدخل، الاستهلاك، الادخار، الإنتاج، والاستثمار، كما يلي:

##### 1- آثار السياسة الضريبية على الدخل:

تساهم السياسة الضريبية في إعادة توزيع الدخل الوطني، ذلك أن الضريبة تقطع من دخول الأفراد وتحول إلى الخزينة العمومية، كما يختلف تأثير السياسة الضريبية من توزيع الدخل الثابتة والمتغيرة من جهة، وإحصاء الدخل الكبيرة من جهة أخرى.

##### 2- آثار السياسة الضريبية على الاستهلاك:

تعمل السياسة الضريبية على توجيه الاستهلاك عن طريق إنقاص وزيادة القدرة الشرائية للأفراد كما تؤثر بصفة غير مباشرة على كمية السلع والخدمات الاستهلاكية خاصة لذوي الدخل المنخفضة فهي توجه السلوك الاستهلاكي لأفراد المجتمع حسب قدرتهم ولحماية الاقتصاد الوطني.<sup>85</sup>

##### 3- آثار السياسة الضريبية على الادخار:

إن الادخار هو ذلك الجزء من الدخل الذي لم يستهلك، وهو يتأثر بالسلب أكثر من الإيجاب خاصة مع الدخل، ففي الدول النامية عملية الادخار منخفضة بسبب انخفاض الدخل وقلة مؤسسات الادخار وزيادة عملية الاكتناز الأسري، فالتحفيزات الضريبية المشجعة لادخار الأفراد تتمثل في إعفاء فوائد المدخرات من الضرائب أو التخفيف عنها بإخضاعها لمعدلات ضئيلة.<sup>86</sup>

##### 4- آثار السياسة الضريبية على الاستثمار:

تؤثر السياسة الضريبية على ميل الاستثمار بطريقة مباشرة، أين زيادة الضرائب المباشرة تؤدي إلى تخفيض الأرباح التي تعتبر عائد للاستثمار ومصدر تراكم رأس المال ومدعم للنمو الاقتصادي، لذا تستعمل الضريبة في التأثير على الاستثمار بتوجيهه وتشجيعه من خلال الإعفاءات الضريبية المؤقتة والدائمة، أما الضرائب غير المباشرة فتستعمل لتخفيض تكاليف

<sup>85</sup> عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، منشأ المعارف، الإسكندرية، مصر، بدون تاريخ نشر، ص: 200.

<sup>86</sup> محمد أحمد الدوري، التخلف الاقتصادي، دار الجامعة الجديدة، الطبعة الثانية، الإسكندرية، مصر، 1987، ص: 38.

الاستثمار وتشجيعه عن طريق الإعفاء أو التخفيض من الضرائب على التجهيزات والأصول التي تدخل مباشرة في الإنتاج كالرسوم على رقم الأعمال والرسوم الجمركية... الخ.<sup>87</sup>

## 5- آثار السياسة الضريبية على الإنتاج:

تؤثر السياسة الضريبية بشكل مباشر على حجم الإنتاج من خلال تأثيرها على أرباح المنتجين ومن ثم على قدرتهم في الاستمرار بنفس سياسة الإنتاج، كما تؤثر على حجم الإنتاج بشكل غير مباشر من خلال التأثير على حجم الاستهلاك الكلي على طلب بعض السلع.<sup>88</sup>

## الفرع السابع: السياسة الضريبية في الدول المتقدمة.

تتميز السياسة الضريبية في الدول المتقدمة بمايلي:<sup>89</sup>

1- ارتفاع نسبة الاقتطاع الضريبي، حيث تتميز الدول المتقدمة بارتفاع نسبة الاقتطاع الضريبي، وهذا راجع إلى ارتفاع الدخل والوعي الضريبي، وفعالية الإدارة الضريبية.

2- ارتفاع حصة الضرائب المباشرة من مجموع الإيرادات الضريبية، حيث يتميز الهيكل الضريبي في الدول المتقدمة بهيمنة الضرائب المباشرة المفروضة على مداخيل وثروات الأفراد والمؤسسات، وهذا يفسر ويوضح بأن التقدم الاقتصادي يتبعه تنوع النشاط الاقتصادي، وبذلك تنوع مصادر الدخل، وبالتالي كثرة الأوعية الضريبية و اتساعها، ومن ثم زيادة الحصة الضريبية.

3- تدني الأهمية النسبية للضرائب غير المباشرة في الهيكل الضريبي بالدول المتقدمة، والمفروضة على الإنفاق كون الدول المتقدمة تستورد المواد الأولية والسلع نصف المصنعة، فليس من مصلحتها زيادة الرسوم الجمركية حتى لا ترتفع تكاليف الإنتاج.

4- مرونة النظام الضريبي، إذ أن الضرائب المختلفة سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة بإمكانها إعطاء حصة، وذلك بافتراض ثبات أوعيتها وثبات أسعارها، هاته الحصة تتناسب مع التغيرات الحاصلة في الدخل الوطني، أي كلما ارتفع الدخل الوطني بنسبة معينة وتمكن النظام الضريبي أن يعطي زيادة في الحصة الضريبية تتعادل على الأقل في نسبتها مع تلك الحاصلة في الدخل الوطني، عندها نقول بأن النظام الضريبي مرن. وما يلاحظ بالدول المتقدمة أن أنظمتها الضريبية تمتاز بالمرونة. ويعود ارتفاع عامل المرونة هذا إلى الأسباب التالية:

- ارتفاع الدخل الوطني، ومهارة اليد العاملة التي تتقاضى أجور مرتفعة، وكذلك إلى تنوع

النشاطات وارتفاع الإنتاج.

<sup>87</sup> خلاصي رضا، تحليل ظاهرة الغش الجبائي، دراسة حالة الجزائر في الفترة (2002-1991)، مرجع سابق، ص: 32.

<sup>88</sup> شريف رمسيس، الأسس الحديثة لعلم المالية، دار الفكر العربي، الكويت، 1992، ص: 275.

<sup>89</sup> حميد بوزيدة، النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة (2004-1992)، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم

الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2006، ص-ص: 12-16.

-ارتفاع الوعي الضريبي.

-كفاءة الإدارة الضريبية، أي موظفون أكفاء ومحصنون ماديا و معنويا، وأجهزة متطورة لا تدع مجالاً وفرصاً لإخفاء النشاطات و المداخل من التصريح والتلاعب بها.

### الفرع الثامن: بعض ملامح السياسة الضريبية في الدول النامية:

من أهم خصائص الدول النامية أنها دول زراعية، وذات صناعات استخراجية بطبيعتها، أين يحصل الفرد فيها على دخل منخفض وضعيف باستثناء الدول البترولية، ولكنها تختلف فيما بينها من حيث درجة النمو الاقتصادي ومن حيث المشكلات الاقتصادية والمالية التي تواجهها، هذا من وجهة النظر الاقتصادية، أما من وجهة النظر الاجتماعية فتتميز الدول النامية بضعف عدد سكانها وبدرجة الأمية الكبيرة المنتشرة بين أفراد مجتمعاتها، هذه المعطيات تؤثر وتتأثر بالسياسة الضريبية، كما تنعكس بصفة مباشرة على النظم الضريبية القائمة في هذه الدول من جهة، وعلى درجة اختلاف هذه النظم فيما بينها من جهة أخرى.<sup>90</sup>

كما تتميز السياسة الضريبية في الدول النامية بعدة خصائص أهمها أنها معقدة لتعقد تشريعاتها الضريبية وعدم استقرارها وغير مرنة مع تطور الهياكل الاقتصادية، لإعدادها في ظروف اقتصادية معينة (يعني أنها ثابتة)، وغير فعالة لضعف مرد وديتها المالية (قلة حجم الأوعية الضريبية)، ومستتبطة من أنظمة الدول التي استعمرتها، وأخيرا غير عادلة وغير شفافة بالنسبة لمختلف المكلفين، وبشكل عام تتميز السياسة الضريبية في الدول النامية بما يلي:<sup>91</sup>

1- انخفاض نسبة الاقتطاع الضريبي إلى الدخل الوطني الإجمالي، بسبب انخفاض هذا الأخير، حيث لا تتجاوز نسبة الاقتطاع الضريبي (20%-25%) من الدخل الوطني الإجمالي، مع إضافة الاقتطاعات شبه الضريبية، وذلك بالمقارنة مع الدول المتقدمة، التي تصل نسبة الاقتطاع الضريبي فيها (35%-40%) مع إضافة الاقتطاعات شبه الضريبية، ويرجع ذلك إلى انخفاض نصيب الدخل الفردي من الدخل الوطني.

2- تساهم الضرائب المباشرة التي تفرض على الدخل والثروة، بنسبة منخفضة في الإيرادات العامة للدولة، فهي تتراوح ما بين (10%-47%)، بالمقارنة مع الدول المتقدمة. ويعود سبب ذلك لانخفاض الدخل الوطني والفردي، واتساع نطاق القطاع الزراعي وانخفاض الدخل الناتج منه أو إعفائه.

3- أمام انخفاض الدخل الوطني في الدول النامية، وانخفاض مساهمة الضرائب المباشرة في الإيرادات العامة، تجد الدول النامية نفسها مضطرة إلى الاعتماد على الضرائب غير المباشرة،

<sup>90</sup> خلاصي رضا، تحليل ظاهرة الغش الجبائي، دراسة حالة الجزائر في الفترة (2002-1991)، مرجع سابق، ص: 33.

<sup>91</sup> خالد شحادة الخطيب وأحمد زهير شامية، مرجع سابق، ص: 41-43.

التي تعتبر ميزة أساسية تتميز بها تلك الدول، حيث نجد نسبة الضرائب غير المباشرة في الدول النامية بين (60%-70%) من الإيرادات الضريبية، في حين هذه النسبة تتراوح بين (30%-40%)، من إجمالي الضرائب في الدول المتقدمة.

4- عدم فرض الضرائب على أصحاب المداخل المرتفعة بصفة موافقة لمداخلهم، بسبب التهرب الضريبي ونفوذهم في السلطة وفي الحياة السياسية.

5- اتساع حجم القطاع الموازي وبلوغه لمستويات خطيرة في الدول النامية، حيث تشكو اقتصاديات هذه الدول من القطاع الموازي الذي يصعب تقدير حجمه، إذ المشتغلين بأنشطة القطاع الموازي يبذلون قصارى جهدهم للتستر عليها.

6- تشير الدراسات المالية المختلفة عن الإدارة الضريبية في الدول النامية، إلى أن هذه الدول تعاني من عدم توافر العناصر الإدارية والفنية الكفؤة، القادرة على تحمل مسؤولية تطبيق أحكام وقوانين الضرائب. وتعد هذه السمة من العقبات الأساسية التي تحول دون إمكان تحقيق أهداف السياسة الضريبية بكفاءة عالية.

ويعود ذلك إلى انخفاض كفاءة الجهاز الإداري بشكل عام، وانخفاض مستوى التكوين الأخلاقي للعاملين في الإدارة الضريبية، وضعف الرواتب و الأجور للعاملين في الإدارة بصفة عامة، واستعمال أساليب تقليدية وبسيطة في تطبيق القوانين الضريبية، الأمر الذي يحد من إمكانيات دعم الإدارات الضريبية بالعناصر المؤهلة ذات الخبرة والكفاءة العالية. إضافة إلى ذلك تعاني من انخفاض مستوى الوعي الضريبي، لدى المكلفين بالضريبة، ومحاولة التهرب من دفع الضريبة، الأمر الذي يحول دون تحقيق أهداف السياسة الضريبية.

7- انتشار ظاهرة التهرب الضريبي وتعقدها، والتي تتغير وتتطور مع تطور الأنظمة الضريبية في هذه الدول.

8- انتشار ظاهرة الفساد المالي و الإداري في الدول النامية، وهوما يؤثر على فعالية السياسة الضريبية في هذه الدول، ويؤدي إلى عدم استكمال القوانين الضابطة ونظم الرقابة الضريبية الجيدة التي تنظم أداء الخدمات والأعمال العامة في القطاعات الاقتصادية المختلفة.

### الفرع الأول: مصادر التشريع الضريبي.

للتشريع الضريبي نوعين من المصادر، داخلية وخارجية وهي كمايلي:

#### 1- المصادر الداخلية للتشريع الضريبي.

المصادر الداخلية الأساسية للتشريع الضريبي هي: القانون، الأحكام القضائية، الفقه الضريبي.

أ-القانون:دستور أية دولة يتضمن مواد خاصة تتعلق بالقواعد الضريبية، والجزائر كباقي دول العالم لها دستورها وهو دستور 1996، الذي تجد الضريبة مجالها فيه<sup>92</sup>، حيث تنص المادة 64 من الدستور"لا يجوز أن تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون. وبالتالي لا تؤسس أو تصفى أو تحصل أية ضريبة خارج القواعد القانونية المرصودة لها.

إضافة إلى ذلك ، وطبقا للقانون رقم:84/17 المؤرخ في: 17 جويلية 1984والمعلق بقوانين المالية، لا يمكن أن يتخذ أي حكم ذو طابع ضريبي من خارج إطار قانون المالية، إلا في حالات استثنائية، حيث يمكن أن يتم تحديد كفيات وضع وتحصيل ضريبة، رسم شبه جبائي أو أي حق ذو طابع جبائي من خلال مرسوم تنفيذي أو قرار وزاري.ويتم الأخذ بعين الاعتبار بهذه النصوص القانونية عند إعداد الأحكام الجبائية التي يتم دمجها في قانون المالية، هذا الأخير الذي يتم إعداده في شكل مشروع قانون، يقدم للدراسة، بعد أن يصادق عليه من قبل مجلس الوزراء، إلى البرلمان بغرفتيه، يمكن للبرلمان بغرفتيه أن يضيف بعض التعديلات على مشروع قانون المالية عند دراسته له، ثم يقوم بالتصويت عليه في جلسة علنية خلال شهر نوفمبر ليصبح ساري المفعول بعد التوقيع عليه من طرف رئيس الجمهورية قبل الفاتح من شهر جانفي من السنة المرتبط بها.<sup>93</sup> يتم تطبيق الأحكام الضريبية لقانون المالية من طرف إدارة الضرائب، هذه العملية قد تحدث منازعات، والتي يقوم القاضي بالحكم فيها.

ب-الاحكام القضائية:يأتي الحكم القضائي في المرتبة الثانية من حيث مصادر التشريعات الضريبية حيث تتدخل المحكمة لحل النزاع بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب،وينتج عنه اتخاذ قرارات وأحكام لتغيير ودراسة التفسيرات والتبريرات المقدمة من طرفإدارة الضرائبلنص ضريبي، تسمى هذه الأحكامبالاجتهاد القضائي الضريبي، فيتم تطبيق هذه الأحكاممن طرف إدارة الضرائب بشكل إجباري حيث تجبر على إدخال التعديلات الضرورية على تفسير موضوع النزاع.<sup>94</sup>

عكس ذلك فإن تطبيق الأحكام القضائية الضريبية على المكلف بالضريبة لا يتم تعميمه على باقي المكلفين بالضريبة الآخرين المعنيين بنفس الوضعية.

ج-الفقه الضريبي:ويشمل جميع الآراء الصادرة عن المؤلفين والمنظرين والمفسرين للنصوص التشريعية والتنظيمية، لما تكون هذه الأخيرة أداة لتطبيق القوانين الضريبية والأحكام القانونية والتي تؤثر على المشرع وعلى أحكام وقرارات المحكمة أو السلطة القضائية.

<sup>92</sup>محمد الصغير بعلي، صبري أبو العلا، المالية العامة، دار العلوم، عنابة، الجزائر، 2003، ص: 120.

<sup>93</sup>محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، مرجع سابق، ص-ص: 49- 50.

<sup>94</sup>المرجع نفسه، ص: 50.

يعتبر الفقه الإداري أكثر صرامة في تفسير النصوص التشريعية وذلك لأنه يأخذ شكل قرارات، مشروعات ونشرات، تعليمات صادرة عن إدارة الضرائب.

## 2- المصادر الخارجية للتشريع الضريبي.

تتمثل المصادر الخارجية للتشريع الضريبي في الاتفاقيات الضريبية الدولية، ذلك أن ظهور القانون الضريبي الدولي يعود أساسا لظهور العلاقات الاقتصادية بين الدول وإلى التبادلات الاقتصادية الثنائية، وتعد الاتفاقيات بشكل يسمح لكل دولة بأخذ حقوقها وتحت صيغة ونموذج الأمم المتحدة أو نموذج منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية. تعتبر الاتفاقيات الضريبية الدولية معاهدات دولية أين موضوعها ضريبي بحت، هذه الاتفاقيات تتميز عن غيرها من الاتفاقيات الدولية بالإجراءات الضريبية فالجزائر مثلا وقعت حوالي 25 اتفاقية ثنائية<sup>95</sup>، وتعالج الاتفاقيات الضريبية الدولية بالتميز الحالات التالية:<sup>96</sup>

أ- **إلغاء الإخضاع المزدوج:** ونعني بذلك أن يتم إخضاع المكلف للضريبة، مرة واحدة، وهذا وفقا للاتفاقيات الضريبية الدولية، والتي تمتاز عادة بدولة المقر الضريبي ودولة المصدر الضريبي، إن هذا الإلغاء يتم بطريقتين، طريقة المسح وتعني أن المداخل أو الممتلكات خاضعة في الدولتين مبدئيا، ولتجنب الإخضاع المزدوج يتم مسح الضريبة الواجب دفعها في الخارج على الضريبة في دول الإقامة، وطريقة الإعفاء، وتعني المداخل المقبوضة في الخارج تكون معفية من كل اقتطاع.

ب- **مكافحة التهرب الضريبي:** تحدد الاتفاقيات والمعاهدات الدولية قواعد التعاون الدولي بين الدول بهدف مكافحة التهرب الضريبي الدولي، والذي يعتبر سهل التحديد باعتباره مرتبط بالجنات الضريبية، لهذا تنص الاتفاقيات الدولية بصفة عامة ، على التعاون في تبادل المعلومات والمساعدة في التحصيل وهي تحدد أيضا الإطار الذي من خلاله تتعاون الدول لضمان تطبيق ميداني صحيح للمعاهدة من خلال ترجمة الإجراءات الغامضة أو غير الدقيقة بمعنى لضمان وعاء ضريبي صحيح.

ج- **حماية المكلفين:** تسمح الاتفاقيات الدولية بحماية المكلفين، بتحديد النظام الضريبي المطبق لمعاملة أو عملية تجارية أو لاستثمار محدد، وهي تسمح للمكلفين بالمعرفة المسبقة للنظام الضريبي المطبق وبالتالي الآثار المالية المترتبة على نشاطهم، وهي تتضمن مادة تنص على عدم التفرقة والتي تهدف لحماية المكلفين في الخارج من التمييز ذو الطابع الضريبي والذي يمكن أن يتعرض إليه في الدولة المصدر بسبب جنسيته.

<sup>95</sup> محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، مرجع سابق، ص: 52.

<sup>96</sup> EMMANUEL DISLE ET JACQUES SARAF, DROIT FISCAL MANUEL ET APPLICATION, DUNOD, PARIS, France, 2006, P :10.

## الفرع الثاني: ترجمة القوانين الضريبية.

باعتبار أن ترجمة القوانين بصفة عامة تتم وفق عدة قواعد وكل قانون وطبيعة قواعده الخاصة به، فالقانون الضريبي له قواعد خاصة به، وهي تعتبر عناصر أساسية لترجمته وتتعلق بالواقعية والاستقلالية التي يتمتع بها.

كما أن هذه الترجمة تتم بطريقة واضحة حيث لما يكون النص فيه شك أو يكون فيه غموض فنتم العودة إلى روح القانون (المغزى أو الهدف من طرح القانون) وذلك بعرض الأسباب التي تتبع كل الإجراءات والأحكام التشريعية وهذا لتوضيح وتبسط هذه الإجراءات والأحكام. تقوم الإدارة الضريبية بنفس الإجراءات عند إعداد التعليمات والمنشورات التطبيقية المتعلقة بالإجراءات والأحكام الضريبية الموجودة في قوانين المالية لكل سنة.

تبنى ترجمة القوانين الضريبية على مبدئين أساسيين هما:<sup>97</sup>

- 1- مبدأ استقلالية القانون الضريبي: تعتبر الاستقلالية هي نتيجة لخصوصية القانون الضريبي والتي تتمثل في الإمكانية المتاحة لهذا القانون لتعريف مختلف المصطلحات والمفاهيم الخاصة به، وفي حالة تباعد القانون الضريبي من القوانين الأخرى يعود إلى تطبيق الأحكام والإجراءات العامة، يطبق هذا القانون القواعد الضريبية الخاصة بتحديد أوعية الإخضاع.
- 2- واقعية القانون الضريبي: تعرف واقعية القانون الضريبي بحرية عدم اعتماد المعايير الموجودة والاعتماد فقط على الأحداث الحقيقية لتحقيق عملية الإخضاع، أي الاعتماد على الواقعية المبنية على المناهج وطرق تحديد عمليات الإخضاع المسجلة في القانون الضريبي.

## الفرع الثالث: تطبيق القوانين الضريبية.

تطبيق الضريبة يمر بمراحل بداية من مرحلة التشريع إلى مرحلة التطبيق والتحصيل والرقابة والمنازعة، وبالتالي هناك مجموعة من القواعد القانونية الخاصة بالضريبة التي يتم تطبيقها، وذلك من خلال عاملين مهمين هما عامل الزمن وعامل المكان.<sup>98</sup>

- 1- تطبيق القوانين الضريبية من حيث الزمان: عند صدور القوانين التشريعية يتم تطبيقها بصفة إلزامية، فعند صدور قانون المالية يتم العمل به ابتداء من أول جانفي من السنة الجديدة بدون تطبيق الأثر الرجعي لهذا القانون، وهذا حسب المادة 64 من الدستور "لا يجوز أن يحدث بأثر رجعي أية ضريبة أو رسم أو أي حق كيفما كان نوعه... الخ".

<sup>97</sup> خلاصي رضا، تحليل ظاهرة الغش الجبائي، دراسة حالة الجزائر في الفترة 1991-2002، مرجع سابق، ص-ص: 37-38.

2-تطبيق القوانين الضريبية من حيث المكان:إن تطبيق القوانين الضريبية من حيث المكان مرتبط بمبدأ الرقعة الجغرافية، وسيادة الدولة، فلكل دولة تشريعها الضريبي والذي تفرضه وتطبقه على رقعتها الجغرافية، فالتشريع الضريبي خاضع لمبدأ الرقعة الجغرافية وحدودها والذي يؤدي تطبيقه على المكلفين في حدود الدولة التي أسسته، وهذا بناءا على المداخل المتولدة في هذه الرقعة الجغرافية والثروة الموجودة بها، وهذا مهما كانت أصول المكلفين وجنسياتهم وإقامتهم.