المحور الاول: مفاهيم نظرية للسياسة الجبائية

عقب الأزمة الاقتصادية 1929 م أصبحت السياسة المالية بما فيها السياسة الجبائية أداة رئيسة من أدوات السياسة الاقتصادية تعمل توجيه المسار الاقتصادي، و معالجة الأزمات و الهزات الاقتصادية، معتمدة في ذلك على التوفيق بين معدلات الاقتطاع و المردودية الجبائية حسب طبيعة النظام الاقتصادي و مستوى تطوره، فهي تبحث في مختلف الظواهر الجبائية المتفاعلة فيما بينها غاية في الوصول إلى تحديد و تكثيف حجم الإيرادات التي تسمح بتمويل النشاطات الاقتصادية و دعم التطور الاقتصادي.

I:ماهية السياسة الجبائية

إن تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي يعد من الامور الضرورية في أي مجتمع، وذلك لتحقيق العديد من الاهداف الاقتصادية والاجتماعية التي لا تختلف في طبيعتها العامة بين الدول مهما إختلفت الفلسفة الاقتصادية التي تؤمن بها او اختلفت درجة التقدم الاقتصادي، لكن من المؤكد ان تختلف وسائل تحقيقها من فترة زمنية إلى أخرى، وفقا لاختلاف الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي يمر بها المجتمع.

وتعد السياسة الجبائية من أهم هذه الادوات والفنون للتدخل غير المباشر للدولة في توجيه الاقتصاد، والتي تعد جزءا متكاملا من السياسة المالية، وهذه الاخيرة بدورها جزء من السياسة الاقتصادية العامة للدولة.

يمتد نطاق السياسة الجبائية ليشمل الايردات الجبائية الفعلية والمحتملة والبرامج المتكاملة المرتبطة بها، ويمتد أيضا إلى الإنفاق الجبائي كالحوافز من إعفاءات (دائمة ومؤقتة) وتخفيضات بإعتبارها إيرادات جبائية مضحى بها في الفترة القصيرة المحتمل تعويضها في الفترة الطويلة.

1):تطور الجباية

ترجع الاقتطاعات الجبائية على أقدم العصور التاريخية، حيث وجدت الضرائب وتطورت مع وجود السلطة العامة في المجتمع، وتطورت مع تطور أهدافها – السلطة– السياسة الاقتصادية، فلقد إعتبر الرومان الضريبة من أهم عناصر السيادة في إمبراطوريتهم للتمكن من تغطية الأعباء المترتبة على السلطة آنذاك، دون الاهتمام بالأسس المتبعة لفرض وتحصيل هذه الضرائب.

فلقد عرفت الامبراطورية الرومانية ضرائب عدة منها ضريبة الرؤوس، وهي تلك التي تفرض على كل شخص مقيم على أرض الدولة، وكان الملزم بها هو رب الأسرة إذ يدفع هذه الضريبة عن كل الأفراد الذين يعولهم:(18 سنة–60سنة) والقادرين على العمل، بغض النظر عن المقدرة التكليفية.في الوقت التي كانت فيه الضريبة يحصل عليها الملك في شكل إستثنائي (بمثابة هبة) في القرن 13 م ، وقد اصبحت في القرن 14 م ذات شكل عام ومستمر ، وأقر في إنجلترا عام 1429 م حق فرض ضريبة ملكية دائمة.

والملاحظ أن التطور التاريخي أحدث تغييرا أساسيا في العناصر الخاضعة للضريبة، فقد طالب فوبان (vauban) بضريبة واحدة رئيسية بدلا من الضرائب المتعددة، في حين نادى الطبيعيون بإقتصار الضريبة على الأرض باعتبارها المصدر الأساسي للثروة.

أ): قبل مرحلة تشكل الدولة:

تعتبر الجباية المرآة الصادقة التي تعكس نظام الدول من كل النواحي، لما يشكله النظام الضريبي من تركيبة متناسقة من الضرائب متممة لبعضها بعض، إذ أنها المصدر الأساسي الذي تستند إليه الدولة في تسديد نفقاتها، وتعود نشأتها — الجباية – إلى وجود السلطة وتطورت بعد ذلك بالعديد من المراحل:

1- **مرحلة عدم الاستقرار**: كان الأفراد في هذه المرحلة يعيشون في جماعات همهم الاكتفاء الذاتي للإقتصاد، والذي كان هو السائد آنذاك، فلم تكن هناك مرافق مشتركة توجب

فرض الضرائب، فكان مجتمعا فرديا لا يخضع لنظام جماعي منظم، ومع تطور الحجم السكاني كان لزاما توفر خلق حاجات مشتركة كالأمن العام ... إلخ، وحاجة الإنسان إلى التنقل ظهرت هنا ما يسمى بالضريبة

2- **مرحلة الاستقرار**: بعد استقرار أفراد المجتمع في منطقة معينة وزادت حاجتهم إلى الأمن والدفاع وفك النزاعات، إحتاج رئيس القبيلة على بعض المال والتبرعات التي يقدمها الأغنياء، ونظرا لقلة هذه الأخيرة وعدم كفايتها تم اللجوء إلى فرض تكاليف إلزامية على الأشخاص أولا، وتمثلت في العمل التطوعي للأفراد، ثم على الأموال، ومع زيادة الحاجات وتعدد مصالح الممالك تم فرض تكاليف عامة على الأسواق والمتاجر، وبعد تم فرض تكاليف مباشرة وأصبحت واجبا يلزمُ كل فرد.

3- **مرحلة الحضارة وظهور الدولة**: بعدما كان الأفراد يعيشون في جماعات متفرقة يعتمدون على أنفسهم في تلبية حاجاتهم للعيش، وبعد إجتماعهم (تجمعهم) باعتبار أن الإنسان لا يمكن أن يلبي كامل حاجاته بشكل فردي ، مشكلين بذلك مجتمعات، وهذه المجتمعات بحاجة إلى تقديم خدمات عامة لهم ، يتم ذلك من خلال الحاكم أو من يمثل الدولة، إضافة إلى إيرادات عامة تغطي جملة النفقات العامة، هذا ما دفع بهم إلى فرض الضريبة على أفراد المجتمع لتحقيق أغراض الإنفاق على الحاكم أو على الحروب[1].

ب):الجباية في ظل تطور دور الدولة:

لقد مر دور الدولة في المجتمع بعدة مراحل إمتدت من العصور القديمة إلى العصر الحديث تطورت خلاله الجباية، ويتلخص ذلك من خلال المراحل التالية:

1- مرحلة الدولة الحارسة: أخذ موضوع دور الدولة في الاقتصاد نقطة جدل بين الإقتصادين، ففي ظل الدولة الحارسة إقتضى دورها على حماية السلطة الحاكمة وفي مقدمتها رجال الدين ومرافق الأمن والقضاء والدفاع [2]، إذ يظهر أن الدولة لا تتدخل

في النشاطات الاقتصادية بإعتبار أن السوق تتوازن بشكل تلقائي؛ فتكتفي بالحماية وتوفير الامن ، وبالتالي كان الهدف من فرض الضريبة هو تغطية الإنفاق على الأمن والقضاء والدفاع

2- **مرحلة الدولة المتدخلة:** مع تطور الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية إستلزم ضرورة التخلي عن مفهوم الدولة الحارسة، وانتشر مفهوم الدولة المتدخلة بعد كساد 1929 م فجاء الاقتصادي الانجليزي كينز والذي إهتم بدور الدولة ونادى بـ "ضرورة تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي لتشغيل الموارد التي تعجز المشروعات الخاصة على تشغيلها"[3]، فجاءت أفكاره منافية تماما لأفكار الكلاسيك، والتي خططت سياسات حكومية واجبة الاتباع للخروج من الأزمة[4].

فحسب كينز يجب على الدولة أن تتدخل في الحياة الاقتصادية بتحقيق طلبات جماعية المبنية على التفضيلات الفردية للمستهلكين[5] وتفعيل دور السياسة المالية بما فيها السياسة الجبائية، حيث لا يستطيع الأفراد تمويل المشروعات الضخمة، ومن هنا أصبح فرض الضرائب وسيلة لتحقيق أهداف السياسة الاقتصادية.

3- **مرحلة الدولة التضامنية:** بعد الحرب العالمية الثانية أصبحت الضريبة تحت مفهوم " مبلغ من المال يدفعه المكلفون لخزانة الدولة بإعتبارهم أعضاء في منظمة سياسية تسهدف الخدمات العامة "[6]، وعليه تعدى مفهوم الضريبة من الاهداف المالية والاقتصادية إلى اهداف اجتماعية تحقق من خلال السياسة الجبائية.

وبعد عرض تطور الضريبة من خلال التطور الوظيفي لدور الدولة يمكن التطرق إلى ماهية الاقتطاعات الجبائية وشكلها وهي كالتالي:

2- الإقتطاع الجبائي:

ويشمل كافة الاقتطاعات التي تجبى لصالح الدولة أو إحدى هيآتها العمومية كالضرائب والرسوم والإتاوات والحقوق والإشتراكات والثمن العام، ويمكن تقسيم هذه الاقتطاعات إلى نوعين: إقتطاعات إجبارية مباشرة والأخرى إجبارية غير مباشرة، سواء كانت هذه الاقتطاعات جبائية كالضرائب والرسوم أو شبه جبائية كتلك المحصلة لهيآت عمومية دون الدولة كالإشتراكات الإجتماعية ومختلف أشكال التأمين على سبيل المثال.

ومما هو جدير بالذكر أنه سواء كان المقتطَع منه مساهما* Le Contribuable أو مدينا** le Redevable سنستعمل مصطلح العنصر الجبائي للدلالة على الأشخاص محل الاقتطاع أو الدفع، ويلي تفصيل نوعي الاقتطاع كالتالي:

أولا :الإقتطاعات الإجبارية المباشرة: وهي تلك التي تقتطع من دخل او رأسمال العنصر الجبائي وتفرض مباشرة على الثروة والمعبر عنها بالضرائب، فقد عرفها- الضرائب- جيز "بأنها عبارة عن أداء نقدي تقتطعه السلطة العمومية من الأفراد بدون مقابل وبشكل جبري ونهائي، وذلك بتخصيصه لتغطية الأعباء العامة "[7]، كما عرفت أيضا على أنها "فريضة مالية يدفعها الفرد (المساهم) جبرا إلى الدولة أو إلى إحدى الهيآت العامة بصورة نهائية مساهمة منه في تغطية التكاليف والأعباء العامة دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة"[8].

وقد عرفها ميل بتعريف أوضح وأشمل من سابقيه على أنها" تفرض على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين وفقا لمقدرة المكلفين بدفع الضريبة لتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية" ، ويندرج تحت هذا التعريف جملة من الخصائص نذكر منها:

أ. **الضريبة إلتزام نقدي** :أي ليست عينا كما في العصور السابقة نظرا للعيوب التالية:

- عدم إمكانية التحصيل العيني من بعض المداخيل مثل الدخل الناجم عن الملكية الفكرية او الشهرة؛

- إرتفاع تكاليف السداد العيني سواءً تحصيلا، أو نقلا، أو تخزينا...إلخ ؛
- عدم الإتفاق ومبدأ العدالة الجبائية؛

ب. **الضريبة فريضة إجبارية**:ويعني أنها تفرض جبرا من قبل السلطة العامة بقانون، ولا يتم إلغاؤها أو الإعفاء منها إلا بموجب قانون ايضا؛ اي تفرض إنطلاقا من السلطة السيادية للدولة من خلال وضع أحكامها القانونية وتحديد سعرها وأوعيتها وإجراءات ومواعيد تحصيلها، إضافة إلى معاقبة المتهربين من دفعها وتحصيلها منهم بالقوة بما تملكه من الوسائل الجبرية القانونية.

ج. **الضريبة فريضة بدون مقابل**:حيث تقوم السلطة بأمر جبايتها دون أي خدمة معينة تقدم للمكلف بدفعها، لإعتباره جزءًا من المجتمع يستفيد من الخدمات العامة التي تقدم لهذا المجتمع، كبناء المدارس وتعبيد الطرقات...إلخ، و سواءً كانت المنفعة العامة المقدمة معادلة لقيمة الضريبة أم لا، فالضريبة ليست شرا لا بد منه للحصول على إيرادات الدولة ولكنها أداة لتأدية وظيفة معينة[9].

د. **الضريبة أداة لتغطية التكاليف العامة**: فالضريبة يدفعها المكلف على أساس مساهمته في بناء المجتمع، وقصد تغطية أعباء الدولة التي تفرض من جراء فرض الأمن والإستقرار، وتوفير خدمات أساسية كالتعليم ، الصحة، .....إلخ.

ثانيا: الإقتطاعات الإجبارية غير المباشرة: فهي تلك الأموال التي تقتطع بطرق غير مباشرة من دخل ورأسمال المكلف وتفرض على إستعمالات الثروة وتجبى لصالح هيآت عمومية تابعة للدولة خُولِت لها صلاحية التحصيل كالرسوم الجمركية مثلا.

ويعرف الرسم* على أنه "مبلغ من النقود يدفعه الفرد إلى الدولة أو غيرها من أشخاص القانون العام جبرا مقابل إنتفاعه بخدمة معينة تؤديها له، ويترتب عليها نفع خاص له إلى

جانب نفع عام"[10]، ونخلص من هذا التعريف أن العناصر المكونة للرسم تتشابه والعناصر المكونة للضريبة من حيث الإلزامية والنقدية والنهائية، إلا أنه يختلف من حيث المقابل.

ثالثا: معايير التفرقة بين الإقتطاعات المباشرة وغير المباشرة: لقد أورد علماء المالية ثلاثة مبادئ (معايير) للتفرقة بين الإقتطاعات المباشرة وغير المباشرة وهي كالتالي:

أ. **المعيار الإداري:** ويعني أسلوب جباية وتحصيل الإقتطاع بناء على جداول تصدر بأسماء المكلفين والمبالغ المستحقة فتكون العلاقة مباشرة بين الادارة والعنصر الجبائي من خلال كشف إسمي يتضمن إسم الممول والمبلغ المستحق، فنكون أمام إقتطاع مباشر [11]، أما الاقتطاعات غير المباشرة هي التي تحدد بعد حصول الواقعة التي تم الاقتطاع عليها، وبالتالي فإن الادارة الجبائية لا يمكنها حصر المكلفين بالإقتطاعات غير المباشرة.

ب. **المعيار الاقتصادي:** فحسب هذا المعيار يعد الاقتطاع مباشرا إذا كان العنصر الجبائي هو المتحمل النهائي لعبء الاقتطاع، ولا يمكن له تحميله أو استرداده من جهات أخرى كإقتطاعات الدخل مثلا، على خلاف الاقتطاعات غير المباشرة التي تمكن المكلف من نقل عبئها للغير كالإقتطاعات على الاستهلاك.

ج. **معيار استقرار المادة الخاضعة:** وبها يعد الاقتطاع مباشرا إذا إتسمت الأوعية الجبائية بالثبات والاستمرارية، أما في حالة عدم استقرار الوعاء نكون أمام إقتطاعات عرضية غير ثابتة.

إلا أن علماء المالية الحديثة يعيبون على هذا التقسيم ويلجأون إلى تقسيم الاقتطاعات حسب الدخل والثروة والانفاق، إذ يمكن الإعتبار أن الاقتطاعات على الدخل والثروة هي إقتطاعات مباشرة، وأن الإقتطاعات على الإنفاق والتداول هي من قبيل الإقتطاعات

غير المباشرة ويمكن إبراز أهم مزايا عيوب الاقتطاعات المباشرة وغير المباشرة من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (1): مقارنة بين الاقتطاعات المباشرة وغير المباشرة

الاقتطاعات المباشرة		الاقتطاعات غير المباشرة	
المزايا	العيوب	المزايا	العيوب
الحصيلة الجبائية ثابتة	تتطلب إدارة جبائية ذات كفاءة وضخامة	وفرة وغزارة الحصيلة حيث أنها تصيب أكبر عدد من المواطنين	لا تراعي القدرات التكليفية للمكلفين
تتسم بالعدالة لأنها تأخد بالمقدرة التكليفية	لا تتمتع حصيلتها بالمرونة	مرونة حصيلتها حيث انها تعكس الانتعاش الاقتصادي	عدم مرونة حصيلتها في اوقات الانكماش
تأخذ بمبدأ الاقتصاد في نفقات الجباية	تقل حصيلتها بسبب الاعفاءات لإعتبارات إجتماعية أو إقتصادي أو سياسية	قلة نفقات الجباية وعدم حاجتها لجهاز ضريبي ضخم	تستلزم عدة إجراءات لتفادي الغش وهو ما يؤدي إلى عرقلة الانتاج وتداول الثروة
تتفق بشكل أكبر مع قاعدة الملاءمة	ثقيلة العبء على المكلف	سهولة دفع المكلف لها مع عدم شعوره بثقل عبئها مع مساواتها بين المكلفين	

المصدر: إعداد الباحث

3 – :القواعد العامة لفرض الضريبة:

يتعين على الدولة أثناء شروعها بفرض ضرائب ان تتبنى نسقا من القواعد قصد التوفيق بين مصلحة الدولة والمكلفين محل الإقتطاع وتتمثل هذه القواعد فيما يلي:

أ. **قاعدة العدالة:** وتتجلى فحوى القاعدة من خلال قيام الدولة بمراعاة المقدرة التكليفية للمكلفين، وذلك بتحقيق العدالة في توزيع الاعباء العامة على أفراد المجتمع حتى تتمكن من القيام بواجباتها على أكمل وجه، حيث أن المفهوم الحديث للعدالة الجبائية مشتق من مبدأ المساواة أمام الضرائب التي تفرض عموميتها، ومعاملة الفرد حسب مقدرته التكليفية، فعمومية الضريبة تعني خضوع جميع الأشخاص (التابعين للدولة) وجميع الاموال دون إستثناء.

إن إحترام مبدأ العمومة لا يكفي وحده لتحقيق المساواة أمام الضريبة، فلا ينبغي أن تفرض على جميع الأفراد بنفس المقدار وإنما ينبغي أن يدفع كل وما يتناسب مع حجم الدخل المحصل عليه[12]، ونظرا لما تتسم به العدالة من النسبية وعدم الوضوح ، وتعرضا للتغير بتغير الزمان والمكان ذهب علماء المالية العامة على تحديد نوعين من العدالة:

- **العدالة الأفقية:** تبعا لهذه القاعدة رأى آدم سميث العدالة "أن يسهم كل أعضاء الجماعة في تحمل أعباء الدولة تبعا لمقدرتهم النسبية"[13] ؛أي أن تحقيق العدالة يكون من خلال فرض ضرائب نسبية تتناسب ودخل المكلف بالضريبة، وذلك بمعاملة الأفراد ذوي نفس المستويات من الدخول بمعدلات ضريبية متساوية، فهذه القاعدة تراعي في مبدئها أن كافة الاشخاص متساوون أمام الضريبة، كما أن كافة الأموال تخضع للضريبة أيضا.
- **العدالة العمودية:** وتتسم أن كل المكلفين بدفع الضريبة غير متساوين في القدرات، لذلك وجب ألا يعاملوا معاملة ضريبية متساوية المعدلات، بل يجب مراعاة قدرة كل منهم وهذا ما إنجر عنه تصاعدية الضريبة.

ب. قاعدة اليقين: وتتجلى من خلال وضوح مبلغ الضريبة، وأسلوب وموعد سدادها، وشفافية الأحكام والإجراءات الخاصة بها، وذلك حتى يتسنى لدافيعيها معرفة القوانين السائدة لممارسة حقوقهم وواجباتهم الجبائية، كما يشترط في موظفي الإدارة الجبائية على وجه الضرورة الكفاءة المهنية والدراية العلمية.

ج قاعدة الملاءمة:وتتلخص في مناسبة أحكام الضريبة وأسلوب جبايتها مع أحوال المكلف بالضريبة، حيث يتم دفع مبلغ الضريبة بعد حصول المكلف على الدخل الذي يعتبر وعاؤها[14]، و تعتبر طريقة التحصيل(الإقتطاع) من المنبع (المصدر) خاصة في ضريبة الرواتب، إذ يتم خصم مبلغ الضريبة قبل دفع الدخول لمستحقيها، وهو ما يعرف في بريطانيا والولايات المتحدة الامريكية بنظام (P.A.Y.E) *.

د قاعدة الإقتصاد في الجباية: وتقتضي ألا تكون تكاليف الجباية أكبر من مقدار الضريبة، حتى لا تفقد خاصيتها وهدفها المالي وتحقق الغزارة في الحصيلة الجبائية[15].

هـ قاعدة السنوية: حيث يحسم مبلغ الإقتطاع سنويا لتجنب التراكم الضريبي الذي يحصل بعد سنوات إن خولف هذا المبدأ ،و يعتد غالبا بالسنة المالية المدنية لإغلاق الحسابات وإعدادها لإحتساب الأرباح، كما تعتمد الدولة سنة مالية قادمة لإعداد ميزانيتها.

II) مفهوم ومبادئ السياسة الجبائية:

أن المبادئ العامة للسياسة الجبائية تمدنا بأساس نظري لتصميم نظام جبائي ملائم، ذلك أنه على الرغم من أن هذه المبادئ الإيجابية قد تساعد على تحديد الآثار المتوقع أن

تنجم عن الإقتطاعات الجبائية بأنواعها، إلا أنها لا تمدنا بأداة أو وسيلة لتحديد ما إذا كانت هذه الآثار مرغوبا فيها أم لا.

إن بعض المبادئ الإيجابية للضرائب لها دلالات وآثار واضحة ومباشرة على السياسة الإقصادية عموما والجبائية خصوصا، فتدنية العبء الجبائي الزائد مثلا، لايمكن ان يكون مبدءا صحيحا في كل الأزمنة والأمكنة، ولذلك قسمت المبادئ الجبائية إلى قسمين: الأولى متعلقة بالكفاة، والاخرى متعلقة بالعدالة ويلي تفصيلها كالآتي:

1- مفهوم السياسة الجبائية: تعتبر السياسة الجبائية جزءا من السياسة المالية التي هي إحدى أدوات وفنون السياسة الإقتصادية، فهي تبحث في مختلف الظواهر الجبائية وتحلل أوجه النشاط المالي، لتعين الدولة على المساهمة في تحقيق أهداف المجتمع، فهي برنامج تخططه وتنفذه الدولة مستخدمة كافة أسالب وفنون الضرائب لإحداث آثار تسعى إلى تحقيقها على كافة متغيرات النشاط الإقتصادي والإجتماعي والسياسي.

وتعرف السياسة الجبائية على أنها" مجموعة البرامج التي تضعها الدولة مستخدمة كافة مصادرها الجبائية الفعلية والمحتملة، لإحداث آثار إقتصادية وإجتماعية وسياسية مرغوبة، وتجنب أية آثار غير مرغوب فيها من أجل تحقيق أهداف المجتمع الإجتماعية والإقتصادية والسياسية[16]، فهي تسخير كل ما يحيط بالبيئة الجبائية من أدوات ووسائل، واستخدامها بشكل ممنهج وهادف ومنسجم مع الأهداف الكلية للسياسة الإقتصادية العامة للدولة، فعرفها تورنيه على أنها:"مجموعة القرارات والإجراءات والتدابير المتخذة بهدف تأسيس وتنظيم الاقتطاعات الجبائية طبقا لأهداف السلطات العمومية"[17].

ومن هذين التعريفين يتضح أن للسياسة الجبائية عدة سمات تتلخص فيما يلي:

- تعد السياسة الجبائية تشكيلة متكاملة من البرامج بغية تحقيق أهداف معينة؛

- ترتكز على أدوات ضريبية فعلية ومحتملة تتناسق والبرامج الموضوعة، ومنها الإعفاءات والتخفيضات؛
- تعد جزءا من السياسة المالية للدولة والتي بدورها تعتبر جزءا من السياسة الإقتصادية حيث تسعى إلى تحقيق أهدافها؛
- تهدف السياسة الجبائية إلى جذب وتحفيز الاستثمار ودفع عجلة التنمية الاقتصادية، وذلك من خلال استعمال وسائلها المختلفة، ويتمثل هذا التحفيز في التدابير والإجراءات المعينة التي تتخذها السلطة الجبائية المختصة وفق سياسة جبائية معينة، بقصد منح مزايا وإعتمادات ضريبية لتحقيق أهداف معينة،

وتشكل الوسائل المستعملة لتحقيق السياسة الجبائية إنفاقا جبائيا يصنف حسب منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية إلى خمس مجموعات18:

- التخفيضات الجبائية القرض الضريبي؛
- التخفيضات الخاصة بالمعدلات؛
- تأجيل مواعيد الدفع؛
- الإعفاءات الجبائية؛

تتجه النفقات الجبائية بالدول المتقدمة نحو الانخفاض، بحيث أنها تمنح في حالة الأزمات من أجل معالجة الإختلالات، وتخفض تدريجيا عند عودة الاستقرار والتوازن الاقتصادي.

تعتبر دراسة السياسة الجبائية لاي دولة مهمة لجهات عديدة ف البيئة الإقتصادية وتبرز اهمية الدراسة لدى الجهات المعنية التالية[19]:

أ. **القطاع العائلي**:تعتبر السياسة الجبائية للدولة من انشغالات القطاع العائلي لما تتأثر بها مستوياتهم المعيشية ومدخراتهم؛

ب. **قطاع الاعمال (المحلي والأجنبي)**:يهتم كلا القطاعين بالسياسة الجبائية المنتهجة داخل الدولة لما تشكله من تأثير مباشر على أرباحهم، خاصة أن دراستها تعد عنصرا لإتخاذ قرار الاستثمار من عدمه، من خلال أنظمة الحوافز والتخفيضات والإعفاءات التي تحويها والتي يمكن أن يستفيد منها المستثمر أو العكس.

ج. **القطاع الحكومي**:تعمد الدولة لدراسة السياسة الجبائية لها وتحليلها، قصد تطويرها لمواكبة التحولات والتطورات الاقتصادية الطارئة، وذلك بمفاعلتها لتجنب الأزمات والتخفيف من حدتها أو القضاء عليها كالبطالة والتضخم، كما يعتد بها لمواجهة الإنفاق العام.

د. **قطاع البحث العلمي**:تعتبر السياسة الجباية من أبرز إهتمامات الباحثين في قطاع البحث العلمي، لما لها من تأثير مباشر على سيرورة الأهداف الإقتصادية والإجتماعية وحتى السياسية منها.

2- مبادئ السياسة الجبائية:

قسم علماء المالية مبادئ السياسة الجبائية إلى قسمين يتعلق اولهما بالكفاءة والآخر بالعدالة، إذ يعتد بهما عند محاولة تصميم نظام جبائي جديد، وعند تعارض اهداف الكفاءة واهداف العدالة يجب إصدار أحكام معيارية/اعتبارية على الاولويات الجبائية الواجب اتباعها في مثل هذه الحالة.

أ. **مبادئ العدالة**:إن مفهوم العدالة الجبائية نسبي يختلف من دولة إلى أخرى، ومن طبقة إجتماعية إلى أخرى، فالأغنياء يروا أن فرض ضرائب موحدة النسب على جميع الأشخاص والأموال في الدولة دون أي اعتبار آخر هو عدالة ضريبية، بينما هو العكس من منظور ذوي الدخل الضعيف والمحدود، إذ يعتقدون أنه من باب التضامن

الإجتماعي بين فئات المجتمع تحميل الطبقة الغنية القسط الأكبر من الأعباء العامة حسب حالتهم ومقدرتهم التكليفية.

كما أنه يختلف مفهوم العدالة حسب طبيعة السياسة الإقتصادية المنتهجة من قبل الدولة، وكذلك صعوبة قياس أثر الضريبة وتحديد عبئها على المكلف بشكل فردي، وعليه ذهب بعض فقهاء المالية إلى تحديد مفهوم العدالة الجبائية بناء على مبدأي الانتفاع والقدرة على الدفع[20].

ب. مبدأ الإنتفاع:ويقتضي هذا المبدأ أنه على الأفراد المنتفعين من الإنفاق الحكومي مسؤولون عن دفع تكاليف هذا الإنفاق، من خلال تحملهم للضرائب المباشرة المفروضة عليهم، في حن أنهم غر مجبرين على تحمل تكاليف الخدمات التي لا يستفيدون منها مباشرة[21]، فتقتضي العدالة هنا مقابلة العبء الجبائي لما يتلقاه من منفعة شخصية، وما يعاب على هذا المبدأ:

- إنه يخالف مفهوم الضريبة وطبيعتها القانونية، فالمكلف يدفع الضريبة من باب التضامن الإجتماعي؛
- صعوبة تحديد المنفعة التي يحصل عليها الفرد نتيجة قيا الدولة بمهامها؛[22]

ج. مبدأ القدرة على الدفع: ويقتضي عدم تحميل الأفراد ضرائب تفوق قدرتهم على الدفع[23]، أي المشاركة في الأعباء العامة على أساس المساواة في التضحية [*]، وبمعنى آخر ان يتصف النظام بعدم المغالاة والإفراط في فرض الضرائب (عددها) أو أسعارها (معدلاتها) فيراعى المقدرة المالية للممولين وحالتهم الإقتصادية في تحمل العبء الجبائي، فيجب ألا تكون الضريبة ثقيلة ومبالغ فيها لأن ذلك يدفع بالممول إلى التهرب من دفعها، أو تخرجه

من دائرة النشاط الإقتصادي إذا ما أدى دفعها إلى إستنفاذ رأس ماله تدريجيا وبالتالي تصفية نشاطه، وبذلك يكون النظام الجبائي عائقا أمام النمو والإستقرار الإقتصادي لا داعما له، فشرط عدم المبالغة والمغالاة شرط ضروري لتحقيق النمو والاستقرار الإقتصادي[24].

ومما لاشك فيه بأن هذه الخاصية مهمة في تصميم السياسة أو النظام الجبائي، فكل مخالفة لقاعدة العدالة تشكل إستهانة بشعور الممولين وتكون مصدر إضراب في الكيان الإجتماعي.

د. **مبدأ الكفاءة**:وهي التي تكون في الغالب أكثر وضوحا ومباشرة، لأنها تتعامل مع الحقائق الموضوعية المتعلقة بآثار الضرائب، فالضريبة التي تتسم بالكفاءة العالية هي التي تعمل على تقليل و تدنية العبء الإضافي الزائد للضريبة، وتتسم بسهولة إدارتها وممارسة الرقابة عليها[25].

إذن فمعيار الكفاءة يقتضي قيام السلطات العامة بإختيار أقل الضرائب سلبية في تأثيرها على الإقتصاد القومي ذلك لأن الضريبة تستهدف أغراضا متنوعة، فهي تفرض أحيانا لتحقيق أغراض إجتماعية وإقتصادية وسياسية.

3):أهداف وغايات السياسة الجبائية:

إن الأحداث التي شهدها العالم وبالأخص في الثلاثينيات من القرن العشرين، إذ مر بأكبر أزمة كساد في تاريخه الحديث، مما جعل الفكر يهتم بالدور الذي تؤديه الضرائب، إذ تحتل في الوقت الحالي مكانة الصدارة بين مختلف الإيرادات العامة، حيث تعتبر المصدر الرئيس من بين مصادرها لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية، كما تكمن أهمتها أيضا في كونها أدة فعالة في

التأثير على النشاط الإقتصادي على خلاف مصادر التمويل الأخرى التي لا تتمتع بهذه الخاصية من المنظور الاقتصادي.

أ):الاهداف الاقتصادية:

تسعى الدول جاهدة من خلال سياساتها الجبائية إلى تحقيق مجموعة من الأهداف الاقتصادية حسب أهميتها وأولوياتها، نظرا لما تلعبه الضرائب من دور كبير في تشجيع الاستثمار في محال معين والتقليل منه في مجال آخر، معتمدة في ذلك على النسب الجبائية ونظام الإعفاءات والتخفيضات الجبائية، مما ينعكس في الأخير بالايجاب على القاطاعات والمجالات التي تراها الدولة مناسبة، فتعمد إلى رفع المعدلات الجبائية للحد من الاستهلاك وتشجيع الادخار ليوجه في الأخير إلى الاستثمار في المجالات التي تخدم الاقتصاد.إذ نجد أن الاعفاءات الجبائية تلجأ إليها معظم الدول لتشجيع بعض القطاعات الإقتصادية والتجارية وتحفيز الأنشطة الإقتصادية في مناطق جغرافية معينة تخدم الأهداف الاقتصادية للمجتمع.

1- الأهداف الاقتصادية للمجتمع:ترغب المجتمعات في تحقيق جملة من الأهداف يمكن إبرازها كالآتي:

- تحقيق العدالة التوزيعية للدخل والثروة بين أفراد المجتمع الواحد، من خلال توزيع الدخل والإنتاج بطريقة عادلة؛
- تحقيق نمو اقتصادي من خلال زيادة الإنتاج وذلك بتطوير وسائله مقارنة بالتزايد في الحجم السكاني، لأنه في حالة تفوق الزيادة السكانية عن حجم الانتاج يضعف مستوى المعيشة ويقل نصيب الفرد من الدخل الوطني؛
- ضمان استقرار اقتصادي يتحقق من خلال الثبات في المستوى العام للأسعار، مؤداه ضمان الحد الأدنى من المعيشة لذوي الدخول الضعيفة والمحدودة[26]؛

- الكفاءة:وتعني الاستغلال الأمثل لموارد الانتاج، حيث يمكن التمييز بين نوعين من الكفاءة، فهناك الكفاءة الفنية والتي تعني إنتاج أكبر كمية ممكنة من السلع والخدمات باستخدام كافة العناصر الإنتاجية المتوفرة لدى المجتمع، وهناك مايسمى بالكفاءة الاقتصادية أو التوزيعية والتي تعني إنتاج السلع والخدمات بالكمية الي يريدها المجتمع؛
- تخفيض معدلات البطالة:إذتعتبر من الاهداف العامة للمجتمعات، وتستخدم العدد من الأدوات في سبيل تحقيق هذا الهدف ومنها السياسة الجبائية؛

2- **الغايات الإقتصادية:** تعمد الدول من وراء السياسة الجبائية إلى توجيه السياسة الاقتصادية وحل الأزمات والمشاكل الاقتصادية، وذلك لمعالجة اللاتوازنات على المدى القصير والطويل، من خلال تشجيع فروع الإنتاج ومعالجة الكساد ومحاربة التكتل والتمركز في بعض القطاعات على حساب بعض وفق السياق التالي:

- توجيه السياسة الجبائية لتشجيع النشاطات الانتاجية وبالأخص الحساسة وحديثة العهد بالنمو وإرسائها في السوق الوطنية وحتى الدولية بإبعاد جميع أشكال المضايقات التنافسية، وأيضا من خلال الإعفاءات الإستثنائية أو التخفيضات التي تساهم بشكل فعال وإيجابي في زيادة الطاقة الانتاجية وزيادة الطلب العام، أو بشكل دائم لتلك القطاعات التي تتمركز في مناطق معزولة تستهدفها مخططات السياسة العامة للدولة.
- معالجة الركود الاقتصادي باستخدام معدلات ضريبية منخفضة تزيد من قدرة الفرد على الإدخار ورفع القدرة الشرائية للمستهلك وخاصة تلك المتعلقة بالاقتطاعات على الاستهلاكات الضرورية.
- تمويل العمليات التنموية، إذ تعتبر الحصيلة الجبائية مصدرا لا بديل عنه لتغطية الانفاقات التنموية[*].

- العمل على زيادة وتنمية الصادرات، إذ تؤدي عملية التصدير إلى توسيع الاسواق وبالتالي زيادة النمو الإقتصادي والعمالة؛
- إعادة توزيع الدخول والثروات ومنع تكتلها عند فئة قليلة، من خلال إيجاد آليات لفرض الضرائب على تلك الثروات، وذلك باعتماد الضرائب التصاعدية او زيادة معدلاتها على السلع الإستهلاكية الكمالية التي تلقى إقبالا واسعا من قبل الطبقات الثرية.
- حماية المنتوج الوطني: إذ تعمد إلى الرسوم الجمركية على الاستيراد لحماية الإنتاج الوطني وقدرته على المنافسة محليا شريطة أن تكون الرسوم على الإنتاج المفروضة محليا أقل من الرسوم الجمركية المفروضة على السلع المستوردة[27]، وهذا الأمر ينطبق على المنتجات الزراعية والصناعية إلا أنه يلقى معارضة قوية من المؤسسات الدولية مثل منظمة التجارة الدولية والمركز العالمي للتجارة والتي تطلب برفع جميع الحواجز الجمركية أمام التبادلات التجارية الدولية.
- تغطية النفقات العامة:حيث أن تمويل نفقات الدولة هو من بين الأسباب الرئيسة لفرض الضرائب، فكلما ازداد حجم السكان كلما ازدادت الحاجة إلى العديد من المشاريع اللازمة والتي تلقى على عاتق الدولة، وهي ما تسمى بالسلع العامة كالصحة، التعليم...إلخ.
- محاربة الضغوط التضخمية والمحافظة على ثبات قيمة العملة الوطنية، فإذا زادت حدة الضغوط التضخمية بسبب زيادة المعروض من النقد الوطني عن حجم الإنتاج، فإنه نتيجة لذلك ترتفع أسعار السلع، وتنخفض قيمة النقد الوطني إضافة إلى أن الصادرات تقل، الأمر الذي يؤدي إلى حدوث إنهيار في ميزان المدفوعات وبالتالي لا يكون للعملة الوطنية أي قيمة في أسواق الصرف العالمية، وعليه تلجأ الدولة إلى زيادة العبء

الإجمالي للضرائب على الأفراد والمؤسسات بغية سحب الكتلة النقدية الفائضة في السوق، وتحد من خلالها التوسع في الاستهلاك الذي يعني إنخفاض الطلب الكلي[28].

ب):الأهداف الاجتماعية:

لا تسعى السياسة الجبائية إلى رفد الموازنة العامة فحسب بل تهدف أيضا إلى تحقيق جملة من الأهداف الاجتماعية * كتصحيح أوضاع إجتماعية قائمة، أو تجسيد أخرى محتملة ضمن مخطط السياسة العامة للدولة ومن هذه الأهداف نذكر:

- القضاء على السلوكيات الاجتماعية غير المرغوب فيها، كالتقليل من معدلات إستهلاك المنتجات الضارة كالسجائر والخمور للإسهام في تمويل عملية إصلاح برنامج التأمين الصحي[29]، بإعتبار أن رفع المعدلات الجبائية على هذه المنتجات من شانه تحقيق فائدة على الصعيدين الحكومي والإجتماعي.
- المساهمة في الإقلال من حدة الأزمات السكنية، إذ تسخر في هذا المجال إمتيازات جبائية لمستثمري القطاع السكني ، وتدنية المعدلات الجبائية على الأراضي لتشجيع الأفراد على بناء وحدات سكنية.
- إعادة توزيع الدخول والثروات بين أفراد المجتمع لتحقيق العدالة *، باستخدام سياسة الضرائب التصاعدية بالشرائح تمس مداخيل جميع الطبقات، وكذلك خفض معدلات إستهلاك السلع الكمالية.
- توجيه سياسة النسل بتثبيطه أو تشجيعه، إذ تعمد الدول التي تعاني تزايدا حادا في النمو السكاني الى فرض ضرائب مرتفعة تتناسب مع عدد أفراد الأسرة، إذ تفرض على المولود الثاني بمعدل أعلى منه على المولود الأول، أما الدول التي تعاني تراجعا في النمو الديموغرافي فتبادر إلى الإعفاءات على الرؤوس قصد تشجيعهم على الإنجاب[30].

- تشجيع المؤسسات والجمعيات ذات النفع العام بتقديم تسهيلات جبائية من شأنها تطوير نشاطها لتعم المنفعة الجميع.

II: أسس السياسة الجبائية

إن الأهمية التي تحتلها السياسة الجبائية في تنفيذ أهداف السياسات المالية التي تعد وسيلة لعقلنة و تنظيم الاقتصاد و مواجهة أزمات التضخم و الإنكماش و تفشي البطالة، و التحكم بوتيرة التفعيل الاقتصادي، من خلال تبني نظام جبائي ملائم يتأقلم مع النظم الاقتصادية و السياسية السائدة.

إن تحديد مستوى المردودية الجبائية المثلى يعادل من حيث المفهوم مدى ملائمة السياسة الجبائية للنظام السياسي و الاجتماعي و الاقتصادي السائد، و درجة النمو الاقتصادي.

1): الأسس الاقتصادية و الاجتماعية

إن العوامل الاقتصادية و الاجتماعية و النظم السياسية السائدة في دولة ما تلعب دورا كبيرا في التأثير على السياسات الجبائية التي سيتم تطبيقها، فإن أي دولة تطبق المذهب السياسي الاشتراكي تميل إلى تطبيق الضرائب التصاعدية، لأن الفلسفة الاشتراكية ترى استخدام الضرائب كأداة فعالة لإعادة توزيع الدخل و الثروة على طبقات المجتمع المختلفة، و بالمقابل نجد أن الدول ذات التوجه الرأسمالي تسعى إلى تحقيق الكفاءة دون غيرها.31

إن وضع سياسة جبائية عادلة و ذات كفاءة عالية هو أبعد ما يكون عن البساطة، إذ تقتضي مفاعلة المحيط الاقتصادي و الاجتماعي و السياسي، فمستوى النمو الاقتصادي لأي بلد ما رهن بمدى مردود و هيكلة نظامه الجبائي.32

ظلت الجباية تحتل مكانة هامة في الفكر الاقتصادي، و تعد مرآة عاكسة لعلاقة الدولة بالأفراد، لما لها من أهمية في تحقيق أهداف السياسة المالية للدولة، لذا سنحاول إبراز أهم الأسس الاقتصادية و الاجتماعية لها.

أ): الأسس الاقتصادية للسياسة الجبائية

تقتضي نجاعة السياسة الجبائية الأخذ بجميع التطورات الاقتصادية الراهنة و مسايرتها قصد تحقيق الأهداف العامة المسطرة لمخططات الدولة، ففعالية النظام مرتبطة إلى حد كبير بمحيط عمله و بالعلاقات الاقتصادية الدولية.

1. التطور الاقتصادي و المردودية الجبائية:

إن الفعل الجبائي الذي يحلل على أنه نقل للثروة، هو قبل كل شيء، فعل اقتصادي، و يرتبط مستوى التطور الاقتصادي لبلد ما بمدى مردودية و هيكلة نظامه الجبائي.[33]

تتأثر هياكل الإنتاج مباشرة عن طريق تدخل الدولة برفع الإنفاق العام مما يؤثر في الدخل القومي، و بالتالي يقود إلى مضاعفة نفقات الهيآت العمومية و الهياكل القاعدية، و تؤثر النفقات بدورها مباشرة على الاقتطاعات الإجبارية قصد توفير الاستثمارات و زيادة كفاءة الأداء الاقتصادي بالسيطرة على الموارد المحصلة من القطاعات الإستراتيجية و لا يستفيد الممولون من هذه النفقات و هم الذين يتحملون أعباء هذه التضحية المقدمة بنفس الدرجة، و تتزايد هذه الأخيرة بتطور الوضع الاقتصادي، لذلك نجد نوع من المرونة الجبائية في البلدان الغنية، بحيث أن التطور الاقتصادي لا يحدد معدل المردودية لنظام جبائي في المستقبل القريب.

أ. **المردودية الجبائية:** ينتج التطور الاقتصادي من خلال زيادة القدرة على الإنتاجية و تحول بنيات و هياكل الإنتاج، و يؤدي هذا التطور إلى البحث عن إيرادات جبائية، يمكن ملاحظة مدى أهميتها عند المقارنة بين الدول المصنعة و الدول النامية، و حسب

موريس لوري فإن: "قدرة المساهمة الجبائية لأمة تعبر بشكل مباشر عن إنتاجيتها الاقتصادية و يمكن أن تثبت ذلك دون صعوبة".[34]

يتم قياس المردودية الجبائية* وفق نسبة الاقتطاعات الإجبارية إلى الناتج الداخلي الخام، و يطلق على هذه النسبة "المعامل الجبائي أو المعدل الإجمالي للاقتطاعات الإجبارية (TGPO)، و الذي يسمح لنا بمعاينة مستوى الجباية في بلد ما، و لكن لا يقدم لنا رؤية واضحة عن الضغط الذي يشعر به الخاضعون الضريبة و لا عن التضحية المقدمة من طرف أفراد الأمة.[35]

ترتبط درجة الثقة و سلامة المعدل الإجمالي للاقتطاعات الإجبارية (TGPO) بمصداقية التقييم الإحصائي سواء تعلق الأمر بالناتج الداخلي الخام أو الاقتطاعات، صحيح أن تطور المعدل الإجمالي للاقتطاعات الإجبارية مرتبط بسرعة النمو الاقتصادي، ففي الدول التي تعرف مستوى دخل فردي مرتفع يكون معدل الاقتطاع الإجباري هاما إذ يقارب 40%.[36]

و في الوقت الذي يوجد فيه نوع من المرونة الجبائية في الدول الغنية، حيث أن معرفة مستوى التطور الاقتصادي لا يحدد آنيا معدل مردود النظام الجبائي (مثال الولايات المتحدة الأمريكية)، نجد أنه بالنسبة للدول النامية فإن المردود الجبائي يعرف و يحدد من طرف الهيآت الاقتصادية المحلية، و من هنا نلاحظ أن الهياكل الإنتاجية و التصنيع الذي يؤدي إلى مضاعفة التبادلات و تركيز المؤسسات و تعميم الأجور يشجع التطور، مما يؤكد أن المجتمعات الصناعية تمنح إمكانية جبائية أعلى بكثير من تلك الممنوحة من طرف المجتمعات الفلاحية، و على العكس فحسب انخفاض أو ارتفاع درجة المرونة الجبائية ينخفض أو يرتفع إيرادها بوتيرة أقل أو أكثر سرعة.

2. الهياكل الاقتصادية و الجبائية:

يشكل هيكل الاقتطاع الجبائي مكانة الاقتطاعات الجبائية ضمن النظام الجبائي، إذ أنه مرتبط ارتباطا وثيقا بالهياكل الاقتصادية، إذ يمكن لهذه الأخيرة – الهياكل الاقتصادية – أن تحدد مفعول الاقتطاع الجبائي.

فنجد في المجتمعات المتطورة و المصنعة كدول أوربا على سبيل المثال هيكلا اقتصاديا يساهم في سيرورة النظام الجبائي للقيام بالاقتطاعات على أحسن وجه، و تتميز البنى الاقتصادية بالدول المتقدمة بالخصائص التالية :

- ارتفاع الدخل حيث أن الناتج المحلي الإجمالي مرتفع بالاقتصاديات المتقدمة مقارنة مع الاقتصاديات النامية، فبلغ خلال سنة 2004 حوالي 31.618 مليار دولار أمريكي مقارنة بسنة 2001 حيث بلغ 24.276 مليار دولار أمريكي، في حين بلغ بالدول النامية سنة 2004 حوالي 8.407 مليار دولار أمريكي مقارنة بسنة 2001 التي بلغ فيها 6.578 مليار دولار أمريكي، فبمقارنة بسيطة يتبين أن نسبة تزايد حجم الناتج المحلي الإجمالي في الدول المتطورة تفوق 03 أضعاف نسبة الزيادة منها في الدول المتخلفة.
- الزيادة النسبية لليد العاملة الماهرة من مجموع اليد العاملة الكلية، إذ بلغت نسبة العلماء و الفنيين بالبلدان الصناعية، و كبر حجم المشروعات الإنتاجية نتيجة التقدم التكنولوجي الهائل بفعل الاهتمام بالبحث و التطوير من جهة، و نمو المنافسة الداخلية من جهة أخرى.
- كبر حجم المشروعات الإنتاجية.
- اتساع السواق.

كما تتميز الهياكل الجبائية في الدول المتقدمة بالآتي:

- ارتفاع معدل الاقتطاع الجبائي.
- ارتفاع حصيلة الضرائب المباشرة من مجموع الإيرادات الجبائية.
- مرونة الهيكل الجبائي.

إن وجود نظام جبائي متكامل تقنيا مكيف الاقتطاعات حسب كل قطاع و كل طبقة اجتماعية – فئات الدخل – من شأنه إحباط عمليتي الغش و التهرب الجبائيين و زيادة الحصيلة الجبائية التي تدفع عجلة النمو و التقدم الاقتصادي.

أما في الدول النامية و السائرة في طريق النمو فتواجه تحديات هائلة لإقامة نظم ضريبية ذات كفاءة بالدرجة التي هي عليها الدول المتطورة أو المصنعة، و ذلك نظرا لاتسام اقتصادياتها بالطابع غير الرسمي و نقص الموارد المالية، فنجد أن معظم العمالة تشغل مجال الزراعة و المشاريع الصغيرة غير الرسمية، و كذا اتسام دخولهم بالتقلب و عدم الرتابة و كثير هم من يتقاضى أجره نقدا أي (خارج السجلات المحاسبية) و بالتالي يستعصي من خلاله على الإدارات الجبائية إنتاج إحصائيات يعتد بها[39]، و لعل أهم ما يميز الهياكل الجبائية في الدول النامية ما يلي[40]:

- انخفاض معدل الاقتطاع الضريبي؛
- ارتفاع حصيلة الضرائب غير المباشرة؛
- عدم مرونة النظام الضريبي؛

ب): الأسس الاجتماعية

تشكل الضريبة أهم أوجه تدخل السلطات العمومية في الحياة الاقتصادية والاجتماعية ويعتبر قبول الضريبة قبولا بالمبدأ، إذ يشكل النظام الجبائي في المجتمعات الديمقراطية مؤشرا للقبول السياسي و الإيديولوجي.

1. **القبول الجبائي:** إن إحاطة السياسة الجبائية بالمعطيات السيكولوجية لا يقل أهمية عن المعطيات الاقتصادية، إذ أن رضا العنصر الجبائي قبل و بعد الاقتطاع يشكل الشرعية الاجتماعية لهذا الاقتطاع، فهي تمثل قبولا بالمبدأ، فقد يحصل أن تنافي سلوكات العناصر الجبائية لمتطلبات الظرف فتقل المردودية الجبائية بزيادة نسب الاقتطاع مما يشكل توسعا للغش و التهرب الجبائيين اللذان يعدان رد فعل ذو طبيعة سيكولوجية.

إن القبول الجبائي يشكل محور محاولات التشريعات النظرية لتأسيس الاقتطاعات بأشكالها و أجهزتها، حيث تحظى بشرعية اجتماعية تلقى قبولا نظريا و شكليا من طرف الهيآت الدستورية بغية إرسائها، و يفترض في المجتمعات الديمقراطية أن يشكل النظام الجبائي مؤشرا للقبول السياسي و الإيديولوجي.

أ. **القبول الفردي للاقتطاع:** يعتبر القبول الفردي للاقتطاعات واجبا جبائيا مؤسسا على ضرورة اجتماعية مرتبطة بالانتماء إلى مجموع أو كيان ما حدده **"**فون شتان**"** بـ: "تمثل الضريبة التعبير الاقتصادي لوحدة الفرد و الأمة".[41]

و تشكل المعطيات الدينية و الأخلاقية و الثقافية و مكتسبات المحيط الاجتماعي مرجع للرضا و القبول الفردي، و أن أي اقتطاعات تنافي الشرعية الاجتماعية تكون حافزا للفرد باعتباره عنصرا اقتصاديا، يسعى من خلاله إلى البحث عن التوازن الاقتصادي الفردي الذي فقده بعد الاقتطاع، فيسعى جاهدا إلى مضاعفة الجهد و زيادة العمل محاولا بذلك زيادة الدخل لتغطية و استرجاع كمية الإشباع المفقودة و التي تم إعدادها في رزنمة التوازن المسبق قبل الاقتطاع.

ب. **القبول الجماعي للاقتطاع:** ارتبط قبول الاقتطاع في المجتمعات بضرورة خضوعها لقرارات و أوامر الحاكم، فقد كان مبدأ القبول الشعبي للضريبة في فرنسا سنة

1789م، و لكل مواطن الحق في المعاينة الجبائية و قبولها بشكل حر و متابعتها بأنفسهم أو ممثليهم.

و في منتصف القرن 20م، تطور دور السياسة الجبائية و ساهم في إرساء قواعد جديدة للتدخل الجبائي، مما أثر على المجتمعات الديمقراطية في اختيارها لنماذج و معايير جبائية تلقى القبول السياسي و الإيديولوجي، و بالتالي اعتبرت الجباية واجبا مرتبطا بأشكال تنظيم الحياة الاجتماعية.

2. **المذاهب الجبائية:** ترتبط المذاهب الجبائية ارتباطا وثيقا بالمذاهب الاقتصادية و الاجتماعية السائدة و المعبرة عن الإيديولوجيات لمختلف التشكيلات الاقتصادية و الاجتماعية القابلة أو الرافضة للاقتطاعات الجبائية الإجبارية، و يرجع بروز الضريبة إلى ظهور الدولة، و تطورت بتطورها، و هناك ثلاثة مفاهيم لتبرير فرض الضريبة و هي: الضريبة مساومة، الضريبة تبادل، الضريبة تضامن.

أ. **الضريبة مساومة:** ظهرت هذه النظرية في القرن الثامن عشر، و من أهم روادها (لوك، هوبز و ساي)، و من منظور أصحاب هذه النظرية أن الدولة التي نشأت بسبب رغبة الأفراد في تكوين كيانات أكبر من القبيلة ليتمكنوا من حماية أنفسهم و مصالحهم بصورة أفضل، و لتحقيق ذلك اتفق هؤلاء الأفراد على التنازل من جزء من حرياتهم و أموالهم لصالح الدولة، و عليه فإن الضريبة ما هي إلا سعر مقابل حماية الدولة لحرية و حقوق الأفراد.[42]

ب. **الضريبة مبادلة:** ظهرت هذه النظرية عند النيوكلاسيك، و مفادها أن الدولة ما هي إلا عبارة عن مجموع الأفراد الذين يقرون بالنشاط الجماعي، فهي وسيلة تسمح لمجموع

الأفراد بالمطالبة بتحقيق حاجاتهم الأساسية و بوسائل أخرى غير السوق، إذن الفائدة الفردية تؤخذ كفائدة جماعية مشتركة بين عدة أفراد.

أما من المنظور الاجتماعي فإن عدم رضى المجتمع بالتوزيع القائم للدخل يكون مبررا لقيام الدولة لمحاولة إعادة توزيعه بطريقة أكثر قبولا، و الواقع أنه من الصعب تحقيق عدة متطلبات كالعدالة في التوزيع، و الرفاهية الجماعية، و المردودية الاقتصادية، و يتم تحقيق هاته المتطلبات في المجتمع بناء على الناتج الحدي لعنصر الإنتاج، إلا أن هذا يتحقق فقط في حالة المنافسة الكاملة وهي حالة لا تتوفر في الواقع.[43]

إن الحذر و عدم الثقة في الأنظمة المستبدة يشكل هاجسا في إعادة نشر حرية المبادرة الفردية في آليات السوق و صعوبات تمويل الخزينة العمومية في آن واحد، و هو ما أدى بالمفكرين إلى إعادة اكتشاف الضريبة مبادلة أو ما يطلق عليه "مبدأ التكافؤ"، و الذي يعتبر أن المساهمات هي مبالغ مدفوعة مقابل خدمات الدولة.

إن تطبيق هذا المبدأ يعني مراجعة مفهوم تقديم الدولة لخدماتها بشكل مجاني لصالح الفرد لتصبح للخدمات المقدمة ثمن، و لا يمكن تعميم هذا المبدأ، ذلك أن هناك الكثير من الخدمات العمومية حتى تلك التي يكون نفعها للأشخاص فإنها تعود بالفائدة و لو بشكل غير مباشر على المجتمع، كما يمكن أن يكون مفيدا لأسباب اجتماعية و اقتصادية تشجع أنواع من الاستهلاك مثل التسلية الثقافية أو النقل العمومي الجماعي، مبتعدين عن التطبيق الضيق لمفهوم التكافؤ.

ج. **الضريبة تضامن**: إن مفهوم التضامن هو التضحية و إعادة توزيع المادخيل و التخلي عن جزء من الثروة، فهو – التضامن – تضحية يطالب بها المواطنون مقابل انتمائهم

للمجموعة الوطنية، إن أهمية هذه التضحية لا تقابل بقية الخدمات المقدمة من طرف الدولة، و لكن تقابل باحتياجات المجتمع و القدرات التكليفية لكل فرد منهم، و تجد هذه الرؤية مكانها من إعفاء المنتوجات الضرورية، و في تصاعدية الضريبة على الدخل التي ظهرت في الأنظمة الجبائية في أواخر القرن التاسع عشر نتيجة تطور المجتمعات و ظهور الحضارات القديمة.[44]

و تدل هذه النظرية على إسهام أفراد المجتمع من أجل الاستعمال العام دون تحقيق منفعة مباشرة لدافع الضريبة، و التي كانت نتاجا لنمو روح الجماعة اتجاه تحمل العبء العام.

تفترض هذه النظرية وجود مصالح مشتركة بين أفراد المجتمع تقوم الدولة على رعايتها و حمايتها، و تقتضي لزوما حصولها على اقتطاعات تجبيها منهم، متحملين بذلك العبء جماعيا كل حسب مقدرته و ليس حسب ما يعود عليه من منافع، فأصبحت الضريبة ثمنا تفرضه الجماعة على الفرد مقابل التضامن الوطني.

إن المذاهب الجبائية مختلفة حتى ضمن الفكر الواحد، فالسياسة الجبائية لدى مختلف التيارات ليست واحدة، و الذي يؤكد هذا التباين في وضع السياسة الجبائية من طرف الحكومات هو غياب التوفيق بين النظريات الاقتصادية المختلفة و الدور الذي يفترض أن تؤديه الدولة في الاقتصاد، و يمكننا استخدام عدة معايير لتصنيف الأنظمة الجبائية حسب المذاهب الجبائية[45]:

- هل الطرف المهيمن على ملكية وسائل الإنتاج هم الخواص أم الدولة؟
- هل الطرف المؤثر في تحديد حجم الادخار و الاستثمار هم الخواص أم الدولة؟

– هل الطرف الذي يخضع له توزيع القوى العاملة على فروع الإنتاج هو السوق أم الدولة؟

– هل الطرف الذي يؤول إليه توزيع الموارد على إنتاج السلع المختلفة هو السوق أم الدولة؟

2): علاقة السياسة الجبائية بالأنظمة الأخرى:

و نستعرض بطرح علاقة السياسة الجبائية لكلا من النظامين الاقتصادي و المالي.

أ): السياسة الجبائية و النظام الجبائي:

تنعكس النظم الاقتصادية انعكاسا مباشرا على النظام الجبائي و السياسة الجبائية ككل فيكون تأثيرها فعالا في الاقتصاديات الرأسمالية على خلاف اقتصاديات الدول الاشتراكية.

1. **النظام الجبائي**: يقصد بالنظام كيان يحوي ضمن إطاره مجموعة من العناصر المتداخلة، بينها علاقات تبادلية تتفاعل مع بعضها بعض من أجل أداء وظائف و أنشطة تفضي إلى تحقيق أهداف النظام.[46]

أما النظام الجبائي فيمكن تحديده من المنظور الضيق على أنه مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الجبائي في مراحله، من مرحلة التشريع إلى غاية التحصيل، أما من المنظور الواسع، فهو عبارة عن كل العناصر الموجودة في البيئة سواء كانت إيديولوجية أو اقتصادية أو فنية، و التي يؤدي تراكبها و تفاعلها مع بعضها بعض إلى تكوين كيان ضريبي معين.[47]

أ. **أهداف النظام الجبائي**: يهدف النظام الجبائي إلى تحقيق جملة من الأهداف مسطرة وفق خطط اقتصادية اجتماعية و سياسية، و من أبرز هذه الأهداف نذكر:

– **أهداف مالية**: و تقتضي تحقيق إيراد مالي يغطي التكاليف العامة للدولة.

- **أهداف تصحيحية:** من خلال تصحيح الاختلالات و اللاتوازنات، مثل تلك التي تحدث نتيجة عدم العدالة في توزيع الدخل ؛ والتي يمكن معالجتها عن طريق اعتماد الضريبة بالشرائح.
- **أهداف تنموية:** و تقتضي العملية تشجيع الادخار و الاستثمار لتحقيق أهداف التنمية الاقتصادية و القضاء على مظاهر التخلف الاقتصادي.[48]

ب. **معوقات النظام الجبائي:**

لا يسلم أي نظام جبائي في أي دولة من معوقات تحوله أو تحده من تحقيق النتائج المرجوة، ونبرزها كالآتي:

- **إشكالية الضريبة الموحدة أو تعدد الضرائب:** حيث يحصل أن تجتمع مصادر دخل متنوعة لفرد واحد، فنادت النظرية الفيزيوقراطية بفرض ضريبة وحيدة على وعاء ضريبي واحد، في حين نادى آخرون بنظام الضرائب المتعددة الذي تمخض عنه مشاكل تخص آلية احتساب الضرائب إضافة إلى ندرة العنصر البشري ذو الكفاءة العالية إلى جانب زيادة نفقات التحصيل.
- **ظاهرة الازدواج الضريبي:** حيث تفرض على المكلف أكثر من ضريبة على نفس الوعاء إذا كانت هناك أكثر من سلطة أو مديرية، هذا في حالة المعاملة الجبائية داخل البلد الواحد، أما خارجيا (دوليا) عندما تتعرض المادة الجبائية لكل دولة على حدى، إلا انه يمكن تجاوز ظاهرة الازدواج الدولي بعقد اتفاقيات (ثنائية متعددة الأطراف) بين الدول.[49]
- **التهرب الجبائي:** و الذي يعبر عنه: "بالتخلص من الالتزام بدفع الضريبة بطرق مشروعة و أخرى غير مشروعة"[50]، و تكمن معالجته في تحديد العقوبات الجبائية، و اعتماد طرق الحجز من المنبع.

2. **علاقة السياسة الجبائية بالنظام الجبائي:** إن الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها النظام الجبائي، ما هي إلا أهداف السياسة الجبائية ذاتها:

- تستخدم السياسة الجبائية كأداة لحل المشاكل التي تعترض النظام الجبائي.
- يعتبر النظام الجبائي ترجمة تقنية للسياسة الجبائية التي ذاتها جزء من السياسة الاقتصادية العامة التي تخططها الدولة.
- اختلاف النظم الجبائية بين الدول، لا يعني اختلاف السياسة الجبائية لتلك الدول.

ب): السياسة الجبائية والنظام الاقتصادي للدولة:

إن تطبيق السياسة الجبائية لا يكون بمعزل عن النظام الاقتصادي المنتهج من قبل الدول وتتجلى العلاقة من خلال النظام الجبائي بالنظام الاقتصادي. ويمكن إبراز هذا الطرح بالتطرق إلى النقاط التالية:

1. **النظام الاقتصادي:** يمكن تعريفه على أنه: "ذلك النظام الذي يعكس فلسفة الدولة الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية"[51]، و طبيعة النظام الجبائي تكون تبعا إلى نمط النظام الاقتصادي المنتهج الذي يؤثر مباشرة في الهيكل الجبائي.
2. **الهيكل الجبائي و النظام الاقتصادي الرأسمالي:** إن أهم ما يتسم به النظام الرأسمالي هو الملكية الخاصة لوسائل الإنتاج، و أن التوازن يتحقق تلقائيا دون تدخل الدولة، و هذا مدعاة إلى تشجيع الخواص على الاستثمار مما يؤدي إلى تحقيق الرفاهية الاقتصادية في المجتمع و زيادة الدخل القومي.[52]

و لما كانت الحكومة في ظل النظام الرأسمالي لا تملك الكثير من الموارد الاقتصادية، و أن المجتمعات تعارض حصول الدولة على الموارد جبرا عن طريق

الاستيلاء و المصادرة، ظهرت الحاجة لفرض الضرائب لتمكينها من إيرادات تمول بها نفقاتها.

و لتحقق الدولة ما تسعى إليه المجتمعات الرأسمالية، كان لزاما عليها استخدام أحدث الفنون الجبائية لدفع قطاعات النشاط الاقتصادي، و أن يحتوي النظام الجبائي على حوافز تشجيع الاستثمار الخاص لتحقيق الآثار المرغوب فيها، فالضريبة أصبحت أداة جوهرية لتدخل السلطة العامة في المجال الاقتصادي لدرجة أن السياسة الجبائية في أحوال معينة يمكن أن تتكامل و تندمج مع السياسة الاقتصادية.[53]

و عليه فإن الضرائب"تلعب في النظم الرأسمالية دورا أكبر من ذلك الذي تؤديه في النظم الاشتراكية"[54]، حيث يمكنها تشجيع الاستثمار الخاص و تحقيق الاستقرار والنمو الاقتصادي في المجتمع.

3. **الهيكل الجبائي و النظام الاقتصادي الاشتراكي**: إن أبرز ما يميز النظام الاشتراكي الملكية العامة لوسائل الإنتاج، و أن الدولة مسؤولة عن تحقيق الأهداف العامة للمجتمع، هذا ما يبرز حاجة الدولة إلى نظام جبائي ذو حصيلة أوسع لتغطية حجم النفقات المتزايدة، حيث تعمد لفرض الجزء الأكبر من ضرائبها على القطاع العام[55]، لأنه لا توجد ملكية خاصة و لازمة مالية خاصة، و بالتالي لا لزوم لفرض ضريبة على الدخول، لأنها موزعة أصلا من الدولة و هي التي تحددها مباشرة عند المستويات التي ترى أنها عادلة.[56]

4. **الهيكل الجبائي و النظام الاقتصادي الإسلامي**: تتجلى الملكية في النظام الإسلامي بالازدواجية، فشُرعت الملكية الفردية منها و الجماعية دون أي تعارض بينهما محددا لكل منهما مجاله، وقد فرضت الزكاة منذ بداية عهد الدولة الإسلامية بأحكام

تشريعية، و شروط محددة على المسلمين دون غيرهم، أما غير المسلمين ففرضت عليهم الجزية التي في حقيقتها عبارة عن ضريبة على الرؤوس لقاء الحماية تراعى فيها المقدرة التكليفية لدافعها.[57]

لقد شكلت الضريبة الإسلامية دورا مهما في الحياة الاقتصادية من خلال التدخل في مجالات الاستهلاك و الإنتاج و الدخول و الثروات بهدف تحقيق التنمية الاقتصادية المرغوبة، و اعتبرت الزكاة بشتى أنواعها محفزا للاستثمار من خلال زيادة الطلب الاستهلاكي لسبب إنفاقها في مصارفها الشرعية الثمانية، مما يؤدي إلى زيادة السيولة في أيدي المنتفعين منها.[58]

ج):السياسة الجبائية و النظام السياسي للدولة:

يشكل البنيان السياسي دورا هاما في التأثير على معالم السياسة الجبائية، و كان أول من نوه إلى هذا التأثير مونتيسكو في الكتاب الثامن من مؤلفه روح القوانين، تحت عنوان "حجم الضرائب يتوقف على طبيعة الحكومة"، فهو يرى بأن الحكومة لها تأثير على النظام الضريبي، إذ في ظل نظام الحكم الديمقراطي بإمكان فرض ضرائب مرتفعة على الأفراد و المجتمع ذلك مقابل الحرية التي بها هؤلاء على غرار الحكم الاستبدادي.

و قد لاحظ – مونتيسكو – أن النظام السياسي يؤثر على الضرائب و أنواعها، إذ تعتمد الحكومات الاستبدادية على فرض الضرائب الشخصية، في حين تفرض الدول الديمقراطية الضرائب على الأموال.

و تقسم العوامل السياسية التي تؤثر على النظام الجبائي إلى عوامل سياسية داخلية و أخرى خارجية، فالأولى تتعلق بمدى تمتع طبقة المجتمع بالسلطة السياسية، فمثلا لو كانت الفئة

الحاكمة في الدول أستقراطية، فإن السلطة التشريعية يغلب عليها تمثيل ملاك الأرض و أصحاب المهن الحرة، من محاباة و تخصيص الإعفاءات لطوائف معينة، أما العوامل السياسية الخارجية فتتمحور في مدى استقلالية الدولة فالسيطرة الأجنبية لها تأثير مباشر على الهيكل الجبائي، فتعمل – الدولة الأجنبية – جاهدة على تخفيف العبء الجبائي بإزالة كل الصعوبات و العقبات التي تواجه رأسمالها المستثمر في تلك الدول، و عليه كلما تحررت الدول و استقلت من الاستعمار (التبعية) كلما تخلص هيكلها الجبائي من القيود و العيوب.

3): الإدارة الجبائية و المكلف

إن تحقيق مردود جبائي أمثل لدى أي دولة رهن بمدى كفاءة إدارتها الجبائية، و تكمن كفاءتها في التطبيق الصحيح للقواعد و النصوص بشكل صحيح، باستبعاد جملة من مسببات دفع المكلف للتهرب، كالظلم و الإجحاف... إلخ.

أ): الإدارة الجبائية

تعتبر الإدارة الجبائية إحدى طرفي العلاقة الجبائية، و تقع على عاتقها كسب ثقة المكلف، بأن تعامله باحترام لتحسين العلاقة التي تربط بينهما، إذ يمكن لها اقتراح التعديلات و التشريعات التي تراها مناسبة بحكم تواصلها المباشر مع المكلف.

و تكمن أهمية الإدارة الجبائية في أنها تعتمد عليها الدولة في تطبيق أهم إحدى سياساتها المالية (السياسة الجبائية)، ذلك أن الإيرادات الجبائية هي أهم عناصر الموازنة العامة.

و عليه تعتبر الإدارة الجبائية جزء لا يتجزأ من الإدارة العامة، إذ تشكل مزيجا من العناصر الإدارية و المالية و القانونية، و تكمن أمثلية النظام في إسناده على أسس و دعائم من القواعد المالية و القانونية[59]، وتعتبر الإدارة الجبائية الكفأة من أهم آليات تحقيق العدالة، لذا كان لزاما التطلع لإيجاد إدارة جبائية ذات كفاءة عالية لمنع حدوث أي اختلال ما بين وظائف

الإدارة و إمكانياتها، فمستوى كفاءة الإدارة الجبائية كثيرا ما يكون هو الفيصل في إمكانية تحقيق أهداف السياسة الجبائية من عدمها، لذلك فإنه يجب أن يراعى عند تصميم النظام الجبائي اختيار تلك الأنواع من الضرائب التي يمكن للجهاز الضريبي إدارتها بكفاءة عالية[60]، و عليه فإن عدم كفاءة الإدارة يؤدي إلى ضياع الكثير من الحقوق و إفلات الكثير من المكلفين و تهربهم من أداء التزاماتهم اتجاه الإدارة.

1. **أهمية الإدارة الجبائية:** تناط الإدارة الجبائية بمهام كبيرة ملقاه على عاتقها كونها تختص بتجسيد القوانين الجبائية لحماية لحقوق الإدارة من جهة، وحقوق المكلفين من جهة أخرى، فتقترح التشريعات و التعديلات التي تراها مناسبة غاية منها في الإسهام لتحقيق الأهداف الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية المنوطة بالسياسة العامة للدولة، و تتمحض مهامها في جملة وظائف إدارية رئيسية من تخطيط و تنظيم و توجيه ورقابة، ويرد تفصيلها كالآتي:

أ. **التخطيط:** و ينطلق في تحليل معطيات الأوضاع السائدة و اتخاذها سندا بما ستكون عليه الأوضاع مستقبلا، ويتجلى من ذلك رسم الأهداف التي ينبغي العمل على تحقيقها غاية في تحسين الأداء و رفع الكفاءة.

ب. **التنظيم:** و تبرز معالمه بتشكيل الهيكل التنظيمي، و تحديد و اختيار الموظفين ذوي الكفاءة و القدرة، و تقسيم المهام و تحديد الصلاحيات للقيام بالوظائف الموكلة لهم و أدائها على أكمل وجه.

ج. **التوجيه:** و يتضمن إعداد النماذج المتعلقة بالعمليات الجبائية و إصدار القرارات و التعليمات المتعلقة بها، و إرسالها لموظفي الإدارة للإشراف على تنفيذها حرصا على تحقيق الأهداف المرجوة.

د. **الرقابة:** و تقتضي فحص ما حققته الإدارة من الإنجازات، و تحديد المشاكل و الصعوبات التي واجهتها و حالت دون التنفيذ الكامل للخطط المسطرة مسبقا.

2. **الصلاحيات المخولة للإدارة الجبائية:** حتى تستطيع الإدارة الجبائية مباشرة مهامها و القيام بها على الوجه المطلوب، منحها القانون سلطات واسعة و متنوعة من جهة، و محدودة النطاق من جهة أخرى، لتضمن لها سير التحصيل الجبائي، فخول لها سلطات و حقوق تتمتع بها إزاء هذه المهمة61، و نوجزها كالآتي:

أ. **الرقابة و التمحيص المعلوماتي:** تستند الإدارة الجبائية في اقتطاعاتها على جملة المعلومات و الإقرارات المقدمة في المكلفين بخصوص الأوعية محل الاقتطاع، هدفا منها تحقيق العدالة، و من هنا كان تبريرا لها لفرض الرقابة و التدقيق على هذه الأوعية.

ب. **حق الاطلاع:** خول المشرع للإدارة الجبائية في الاطلاع على كل ما تريده من بيانات و دفاتر محاسبة، كما يمكنها طلب الشروحات و التفسيرات لأي معلومة واردة ترى الإيضاح منها أمر ضروري.[62]

ج. **حق التدقيق:** و يضمن للإدارة مقارنة البيانات الواردة إليها مع الحالة الجبائية الشخصية للمكلف (المقدرة التكلفية).

د. **سلطة ضمان التحصيل:** بعد قيام الإدارة من التأكد من صحة و سلامة المعلومات التي قدمت إليها من المكلفين، تقوم بتحصيل المبالغ المقررة في الآجال المحددة

قانونيا، في حالة عدم استجابة المكلف لإجراءات التحصيل تفرض غرامات مالية عقوبة للتأخير، فإن تعسر التحصيل تلجأ بعد لاستخدام سلطات كسلطة الحجز على أموال المدين، و حق الإدارة في متابعة أموال المدين تحت أي يد كانت للوفاء بالدين الجبائي، إضافة إلى امتياز دين الضريبة على غيره من الديون.

3. **واجبات و التزامات الإدارة الجبائية:** رغم كل الصلاحيات المخولة للإدارة الجبائية لا يمنعها من الالتزام بجملة من القواعد من شأنها ضمان العلاقة بينها و بين المكلف، و من أهم هذه الالتزامات ما يلي:

أ. **التطبيق الصحيح للقوانين الجبائية:** و يتوجب على الإدارة الجبائية لتفسير القوانين و تطبيقها على الوجه السليم، وسهرها على أن تكون التعليمات و الأنظمة الصادرة عنها مواقفة للقوانين.

ب. **إشعار المكلفين و إخطارهم:** إذ توجب على الإدارة تبليغ المكلفين و إخطارهم بأي قرار يخص المكلف، من مقدار الاقتطاع، موعده... إلخ قبل أي إجراء، ليتمكن المكلف بالرد و الدفاع عن نفسه عند عدم الرضا والقبول بالقرار.

ج. **إعلام المكلفين الخاضعين و المحتملين بالحقوق و الواجبات:** ينبغي على الإدارة إحاطة المكلفين بكافة التعليمات و التفسيرات بتقديم نشرات دورية و المجلات لتوعية المكلفين بواجبهم و حقوقهم، من حق الطعن و التقاضي.[63]

د. **عدم استخدام السلطات المخولة في الوجه الصحيح:** أي ينبغي على الإدارة استخدام الحقوق و السلطات الممنوحة لها من طرف القانون بدون تعسف، و أي استخدام للسلطة في غير موضعه يعرض على القضاء لإعادة الأمور لموازينها و رفع التعسف.

هـ. **الالتزام برد المبالغ التي حصلتها بدون وجه حق:** إذا قامت الإدارة الجبائية بتحصيل مبالغ تفوق تلك المقررة، كان لزاما عليها أن ترد تلك الزائدة عن الاقتطاع المقرر، لأن إصرارها و امتناعها عن الرد فيه إخلال للعدالة.

ب):المكلف:

يمثل المكلف أحد طرفي العلاقة الجبائية، و كلمة "مكلف تنبع من التكليف و الالتزام الذي يفرضه القانون الجبائي، و الذي يقع على المكلف سواء كان شخصا طبيعيا أو شخصا معنويا، فالشخص الطبيعي هو كل فرد بعينه، أما الشخص المعنوي فيشمل الأدوات و الجمعيات و الشركات المساهمة (SPA) و الشركات ذات المسؤولية المحدودة (SARL) و شركات التوصية بالأسهم، و الشركات الأجنبية.

1. **حقوق المكلف جبائيا:** تبرز أهم الحقوق الأساسية للمكلف في:

أ. **الحق في الاعتراض:** عند إشعار المكلف بالمبلغ المراد اقتطاعه، مكنه القانون من منطلق العدالة، حق الاعتراض و الطعن في غضون شروط شكلية وموضوعية حددها القانون، كاحترام تقديم الطعن في مدة زمنية معينة، و أعتبر احترام هذه الشروط شرطا رئيسيا في حق الاعتراض، و إلا فبسقوطها سقط حق الاعتراض و الطعن، و أصبح قرار التقدير من حق الإدارة.[64]

ب. **حق التقاضي:** يحق للمكلف اللجوء للقضاء عند عدم قبول اعتراضه في الإدارة الجبائية، أو عدم الرد عليه مطلقا، و لا يكون هذا إلا في غضون مدة زمنية محددة قانونيا.

ج. **الإشعار بالتقويم:** حيث يجب أن تعلم الإدارة الجبائية عن كل تعديل أو تغيير قد تأتي به التحقيقات، و ذلك عن طريق الإشعار بالتقويم مع وصل الاستلام، و يشترط

شرحه و تفصيله بصفة كافية، و يسمح للمكلف بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة و تقديم الملاحظة أو الإعلام عن قبوله لها.

2. **التزامات المكلف جبائيا:** يجب على المكلف احترام الالتزامات سواء كانت ذات طابع محاسبي أ و جبائي حتى يتفادى العقوبات الجبائية، و تتمثل هذه الالتزامات في القانون التجاري الجزائري بالمواد 09، 10، 11، و التي يمكن تلخيصها فيما يلي:

أ. **مسك دفاتر اليومية:** إذ أن "كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة تاجر ملزم بمسك دفتر يومية، يقيد فيه يوم بيوم العمليات المقامة، شرط أن يحتفظ بهذا الدفتر و كل المستندات التي تسمح بالتحقيق في العمليات يوما بيوم".[65]

ب. **إلزامية مسك دفاتر الجرد:** حيث ينص القانون على ذلك بعبارة: "يمسك دفتر الجرد حسب التاريخ بدون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان على الهامش" كما يجب أن يكون مؤشرا من طرف المحكمة و يخلو من كل فراغ أو بياض، و تمنع الكتابة في الهوامش و كذا الشطب.[66]

ج. **حفظ دفاتر المحاسبة و سندات المراسلة:** حيث يجب الاحتفاظ بالدفاتر المحاسبية و سندات المراسلة و الصور المطابقة للرسائل لمدة 10 سنوات.[67]

د. **تقديم التصريحات اللازمة:** إذ يجب على المكلفين تقديم تصريح للإدارة الجبائية عن بداية النشاط، و كذا تقديم التصريحات الخاصة بالمداخيل، و كذا التصريحات الخاصة بالتنازل أو توقف النشاط.