

الفصل الأول: الإطار النظري والفني للجباية والضرائب

محتويات الفصل

تقديم

1. أهم الإيرادات الجبائية
2. الإطار النظري للضرائب
3. التنظيم الفني للضرائب
4. تنظيم الإدارة الجبائية في الجزائر
5. أسئلة للمراجعة

تقديم

يرجع أصل مصطلح الجباية إلى الكلمة اللاتينية Fisc، والتي تعني خزينة الدولة، كما تعني أيضا الإدارة المسؤولة عن تحديد وتحصيل الضرائب¹. وتعرف الجباية اصطلاحا بأنها نظام يحدد كيفية بناء الدولة لإيراداتها العامة من خلال إعادة توزيع الدخل القومي باستخدام الضرائب والرسوم مقننة بمعايير تشريعية². ويمكن القول بأن الجباية مفهوم أوسع من الضريبة، فالضرائب، الرسوم، الإتاوات والاقطاعات الأخرى هي أدوات مالية، والجباية هي نظام يشتمل على كل هذه الاقطاعات ويضبط كفاءات فرضها، ربطها وتحصيلها.

1. أهم الإيرادات الجبائية

تتحصل الدولة على إيراداتها الجبائية من خلال استخدام السلطات المخولة لها بموجب القانون وأهم هذه الإيرادات الرسوم، الإتاوات والضرائب.

1-1 الرسم: هو مبلغ نقدي جبري يدفعه الأفراد للدولة مقابل خدمة أو نفع خاص يتم الحصول عليه. ويقترن النفع الخاص الذي يحققه الأفراد بالنفع العام الذي يحصل عليه المجتمع³

⊖ خصائص الرسم

- يدفع في صورة نقدية.
- دفعه إلزامي عند الحصول على الخدمة، إن كانت الخدمة نفسها غالباً اختيارية فدفع الرسوم إجباري.
- يدفع الرسم مقابل الحصول على خدمة خاصة تعود بالنفع المباشر على دافع الرسم.

¹ Centre National de Ressources Textuelles et Lexicales <http://www.cnrtl.fr/definition/fisc>

² عبد السلام فنغور، تحليل السياسة الجبائية في الجزائر منذ إصلاحات 1992، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة باتنة، 2016-2017، ص.29

³ محمد عباس محزري، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص.132.

- يتحقق من الرسم نفع عام بجانب النفع الخاص فرسوم القضاء التي تدفعها المتقاضون تحقق نفع خاص لهم وتحقق نفع عام للمجتمع وهو إشاعة العدالة في المجتمع ككل.

⊖ أساس فرض الرسم

تفرض الصفة الجبرية للرسم ضرورة تحديد أساس لفرضها ضمانا لمالية الدولة والمواطنين معا. وقد تطلبت معظم الدساتير موافقة السلطة التشريعية على فرض الرسم، حيث لا يمكن فرضها إلا من خلال قوانين يصادق عليها البرلمان غير أن تعدد الرسوم وتنوع القواعد التي تنظمها جعل السلطة التنفيذية تكتفي بفرضها من خلال إصدار قرارات إدارية تستند إلى قوانين.

⊖ تحديد قيمة الرسم

ليس من السهل تحديد قاعدة عامة تلتزم بها الدولة عند تقديرها للرسم الواجب دفعه بسبب وجود أكثر من قاعدة ينبغي مراعاتها عند التقدير وهي كالتالي¹:

- تناسب نفقة الخدمة مع مبلغ الرسم: في هذه الحالة يتم تحديد قيمة الرسم بالشكل الذي تناسب من خلاله تكاليف المرفق الذي يتولى تقديم الخدمة مع حصيله الرسوم المحصلة.
- مبلغ الرسم أقل من تكلفة الخدمة فيما يتعلق بخدمات معينة كالتعليم والصحة.
- تجاوز الرسم لتكلفة الخدمة وتكون الغاية تحقيق أكبر إيراد ممكن وتتعلق بخدمات خاصة كرسوم السفر والسياحة ورسوم التوثيق والشهر العقاري.

2-1- الإتاوات (مقابل التحسين)

هي مبلغ من المال تُلزم الدولة بعض ملاك العقارات بدفعه مقابل منفعة خاصة تحققت لهم وهي ارتفاع القيمة الرأسمالية لعقاراتهم، نتيجة قيام الدولة ببعض أشغال الهيئة العامة كالطرق والحدائق والربط بالكهرباء والغاز وهي تُدرج ضمن شبه الجباية².

فنجد هنا انه بجانب النفع العام فإن صاحب العقارات يحصل على نفع خاص يتمثل في ارتفاع قيمة عقاراته مما يجعل الدولة تقوم بتحصيل مقابل التحسين ويسمى الإتاوة.

⊖ الفرق بين الرسوم والإتاوات

- درجة الإكراه في الإتاوة أكبر من الرسم، فالخدمة التي تقدم في الرسوم خدمة اختيارية، أما أعمال الهيئة العمرانية التي تقوم بها الدولة، والتي تولد نفع خاص للمستفيد تجبره على دفع الإتاوة.
- الرسم يتكرر دفعه بتكرار الحصول على الخدمة أما الإتاوة فتدفع مرة واحدة فقط³.
- الرسم يلتزم به كافة أفراد المجتمع الراغبين في خدمات الدولة أما الإتاوة فعلى أصحاب العقارات فقط.
- تقدير الإتاوة يتوقف على الزيادة في قيمة العقار أما تقدير الرسم فيتوقف على تكلفة الخدمة المقدمة.

¹ نصيرة لوني وربيع زكريا، محاضرات في المالية العامة، كلية الحقوق، جامعة البويرة، 2014، ص.36

² حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2007، ص.15

³ رياض الفرس، إدارة الموازنات والمالية العامة، متاح على الرابط <http://www.cba.edu.kw/reyadh/pub%20admin/revenues.ppt>

3-1 الضرائب

عبارة عن اقتطاع نقدي يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة أو لإحدى الهيئات العامة المحلية بصفة نهائية مساهمة منه في تحمل الأعباء العامة ودون مقابل. من خصائص الضرائب ما يلي:

- الضريبة اقتطاع نقدي: تدفع الضريبة في العصر الحديث في صورة نقدية تماشيا مع مقتضيات النظام الاقتصادي ككل لكون أن المعاملات كلها أصبحت تقوم على استخدام النقود.
- الضريبة تدفع جبرا: ويعني ذلك أن الفرد ليس حرا في دفع الضريبة بل هو مجبر على دفعها إلى الدولة.
- الضريبة تدفع بصفة نهائية: حيث لا تلتزم الدولة برد قيمتها.
- الضريبة تدفع بدون مقابل: وتعني هذه الخاصية أن دافع الضريبة لا يتمتع بمقابل مباشر أو بمنفعة خاصة من جانب الدولة حين دفعه لها، وإن كان هذا لا ينفي أن الفرد قد يستفيد من الخدمات التي تقدمها الدولة بواسطة المرافق العامة المختلفة باعتباره فردا في المجتمع، وليس باعتباره دافعا للضرائب.
- الضريبة تمكّن الدولة من تحقيق نفع عام: إن الدولة لا تلتزم بتقديم خدمة معينة أو نفع خاص إلى المكلف بدفع الضريبة، بل أنها تحصلّ الضرائب لتمويل نفقاتها العامة في مختلف القطاعات: كالصحة، التعليم، الأمن، القضاء، السياسة، الاقتصاد، ... محققة بذلك منافع عامة للمجتمع، بالإضافة إلى ذلك فقد أصبحت الضريبة تستخدم لتحقيق أغراض اقتصادية واجتماعية.

⊖ مقارنة بين الضريبة والرسم

كل من الرسم والضريبة مبلغ من النقود يدفعه الفرد جبرا. وكلاهما يدفع للدولة بصفة نهائية، وتستعين بحصيلتهما لتغطية النفقات العامة. كما تتمتع الدولة في سبيل اقتضاءهما بامتياز على أموال المدين، ولا بد من صدور أداة تشريعية لفرض كل منهما.

ورغم وجوه التشابه هذه فإنه توجد اختلافات نذكر منها:

- تدفع الضريبة دون مقابل خاص لدافعها، بينما الرسم يدفع في مقابل حصول الفرد على خدمة معينة.
- تفرض الضريبة على أساس المقدرة المالية للمكلف ومدى قدرته على تحمل الأعباء العامة، أما الرسم يفرض على أساس تغطية نفقات المرفق الذي يقدم الخدمة وتكلفة الخدمة¹.
- تفرض الضريبة لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية شتى إلى جانب الغرض المالي، أما الرسم فهده الأساس حصول الدولة على إيراد مالي للخبزينة العامة².
- تفرض الضريبة ويحدد سعرها بقانون خاص، لكن الرسم يفرض بقانون ويترك للسلطة التنفيذية تحديد سعره.
- تزايد أهمية الضرائب كمورد للإيرادات العامة في العصر الحديث وتضاؤل أهمية الرسم كمورد مالي.

¹ محمد حلمي مراد، مالية الدولة، جامعة عين شمس، مصر، بدون سنة نشر، ص.125

² نفس المرجع، ص.126

2. الإطار النظري للضرائب

1-2 الأساس القانوني للضرائب

يقصد بالأساس القانوني المصدر الذي تستمد منه الدولة سلطتها في فرض وجباية الضرائب ولقد سادت في القرنين الثامن عشر والتاسع عشر مجموعة من النظريات في تأسيس حق الدولة في فرض الضرائب تختلف عن تلك السائدة في العصر الحديث.

● **نظرية المنفعة والعقد:** يعتقد أنصار هذه النظرية أن الفرد يدفع الضريبة إلى الدولة في مقابل المنفعة التي تعود عليه من خدمات المرافق العامة المختلفة، وأنه لولا انتفاعه بهذه الخدمات لما أصبح هناك سند لدفع الضريبة، ويؤيد هؤلاء المفكرون وجهة نظرهم بالقول أن الفرد يرتبط مع الدولة بعقد ضمني ذي طبيعة مالية مؤداه التزامه بدفع الضريبة نظير قيام الدولة بخدمات يترتب عليها نفع خاص له¹.

- وقد اختلف أنصار هذا الاتجاه في طبيعة العقد، فاعتبره كآدم سميث عقد بيع خدمات، فالدولة تباع خدماتها للأفراد مقابل التزامهم كمشتريين بدفع ثمن هذه الخدمات في صورة ضرائب.

- ولقد تعرضت هذه الآراء القائمة على فكرة وجود عقد بين الدولة ومواطنيها للعديد من أوجه النقد: مثل صعوبة تقدير المنفعة التي تعود لكل دافع ضرائب من خدمات الدولة خاصة الخدمات غير القابلة للتجزئة كالأمن الخارجي والأمن الداخلي والتمثيل السياسي... الخ، إلى جانب أن وظيفة الدولة لا تقتصر على حفظ الأمن فقط بل تعداه إلى مختلف نواحي الحياة الاقتصادية والاجتماعية، ومنه فإن التزام الدولة بتقديم خدماتها للأفراد ليس من طبيعة الالتزامات المبنية على العقد.

● **نظرية التضامن الاجتماعي**

اتجه الفكر الحديث إلى تأسيس حق الدولة في فرض وجباية الضرائب على فكرة التضامن الاجتماعي الموجود بين كافة المواطنين في الدولة والتي تقضي بوجود تضافر الأفراد جميعهم كل بحسب طاقته في تحمل الأعباء العامة حتى تتمكن الدولة، باعتبارها ضرورة اجتماعية من القيام بوظائفها الكبرى في حماية المجتمع ككل، وفي توفير أنواع من الخدمات العامة لكافة المواطنين بدون استثناء وبغض النظر عن مدى مساهمتهم الفردية في تحمل هذه الأعباء العامة، وبما أنه من غير الممكن ترك الأمر إلى الأفراد لتقرير مقدار مساهمتهم في تحمل التكاليف العامة فإن الدولة لمالها من سيادة قانونية على المواطنين تقوم بإلزام أو إجبار كل منهم بدفع نصيبه بحسب مقدراته المالية.

ويتربط على هذه النظرية عدة نتائج أساسية منها:

- إن الضريبة فكرة سيادية وأداة من أدوات ممارسة الدولة لسيادتها.

- تفرض الضريبة على كافة المواطنين ويتحقق بذلك مبدأ عمومية الضريبة.

- تفرض الضريبة على الأفراد بغض النظر عن النفع الذي يعود عليهم وإنما تبعا لمقدرة الفرد المالية.

2-2 قواعد فرض الضريبة: يقصد بقواعد الضريبة: المبادئ التي يتعين على المشرع المالي أن يسترشد بها وهو بصدد تقرير النظام الضريبي في الدولة، وتهدف هذه القواعد إلى التوفيق بين مصلحة المكلف ومصلحة الخزينة العامة،

¹ محمود جمام، محاضرات في مقياس المالية العامة، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، 2012-2013، ص.38.

ويعتبر الاقتصادى آدم سميث أول من صاغ مجموعة متماسكة من القواعد الضريبية وهي: العدالة، اليقين، الملاءمة والاقتصاد في النفقات، ولا تزال إلى الآن كمبادئ عامة يجب الاسترشاد بها:

● قاعدة العدالة وتعني هذه القاعدة أنه يجب عند فرض الضرائب على المواطنين مراعاة تحقيق العدالة في توزيع الأعباء العامة بين الأفراد.

وقد خضع مضمون هذه القاعدة في الواقع إلى تطور كبير تبعاً للتطور الاقتصادي والاجتماعي الذي حدث منذ أواخر القرن الثامن عشر.

وذهب علماء المالية العامة أول الأمر إلى تصور العدالة على أنها وجوب الأخذ بنسبية الضريبة، أي أن تكون النسبة المقتطعة من المادة الخاضعة للضريبة (دخلاً أو ثروة) واحدة وذلك مهما بلغ مقدار هذه المادة. أما في العصر الحديث فقد اتجه علماء المالية العامة إلى فكرة أخرى وهي: تصاعدية الضريبة رغبة في تحقيق عدالة أكثر بالتمييز بين الأفراد بحسب مقدرتهم التكليفية¹.

● قاعدة الوضوح: ويقصد بها أن تكون الضريبة معلومة وواضحة بالنسبة للمكلف بشكل يقيني لا غموض فيه ، وذلك في كل ما يتعلق بها من أحكام كالسعر وطريقة تحديد الوعاء، وميعاد الوفاء وطريقة الدفع، وتؤدي مراعاة هذه القاعدة إلى علم المكلف بالضبط بالتزاماته ، ومن ثم يستطيع الدفاع عن حقوقه ضد أي تعسف أو سوء استعمال للسلطة من جانب أعوان الجباية، وفي الجزائر تتوفر المديرية العامة للضرائب جميع المعلومات المتعلقة بالضرائب وطرق دفعها ومواعيد استحقاقها وكيفية التصريح بالمداخيل من خلال موقع الكتروني معد لهذا الغرض².

● قاعدة الملاءمة في الدفع: وتعني هذه القاعدة أن تكون مواعيد جباية الضريبة وطريقة تحصيلها ملائمة لظروف المكلف تفادياً لثقل عبء الضريبة عليه.

● قاعدة الاقتصاد في التحصيل: تقضي هذه القاعدة بأنه يجب على الدولة أن تختار طريقة الجباية التي تكلفها أقل النفقات، حتى يكون الفرق بين ما يدفعه المكلف وبين ما يدخل خزينة الدولة أقل ما يمكن، أي أن مراعاة مبدأ الاقتصاد في نفقات التحصيل هو الذي يضمن للضرائب فعاليتها كمورد هام تعتمد عليه الدولة دون أن تضيع جزءاً كبيراً منه في سبيل الحصول عليه.

3-2 أهداف الضريبة: تتنوع أهداف الضريبة بين الأهداف المالية، الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية:

● الأهداف المالية: تتمثل في تغطية الأعباء العامة للدولة أي توفير الموارد المالية اللازمة للإنفاق على الخدمات العامة ولتحقيق هذا الهدف يجب أن تتوفر في الضريبة عدة شروط تتلخص في: الإنتاجية- الثبات- المرونة³. -الإنتاجية: هي أن تأتي الضريبة بأكبر حصيلة صافية (أي بعد خصم نفقات التحصيل من الإيرادات). -الثبات: أي لا تتأثر حصيلة الضرائب بالتغيرات التي تحدث في مستوى النشاط الاقتصادي، خاصة في فترات

¹ حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، مرجع سبق ذكره، ص.9

² <https://www.mfdgi.gov.dz/>

³ محمد خالد المهاني، محاضرات في المالية العامة، المعهد الوطني للإدارة العامة، دمشق، سوريا، 2013، ص.48

الكساد.

- المرونة: هي زيادة حصيللة الضرائب وعدم انكماش الوعاء الضريبي مع زيادة معدلات الضريبة.

⦿ الأهداف الاقتصادية

- تستخدم الضرائب بهدف تحقيق النمو الاقتصادي وكذا الوصول إلى حالة الاستقرار الإقتصادي ومعالجة حالات الانكماش والتضخم.
- تشجيع إقامة بعض أشكال المشروعات عن طريق التمييز في المعاملة الضريبية¹.
- تشجيع الادخار والتكوين الرأسمالي اللازم لعملية الإستثمار عن طريق إعفاء مداخيل الأسهم والسندات والودائع والكفالات من الضريبة على الدخل.
- حماية الصناعات الوطنية من خلال الحقوق الجمركية والضرائب على الاستيراد ومعالجة العجز في ميزان المدفوعات.
- تحقيق التوازن التنموي بين المناطق من خلال سياسة التحفيز الجبائي (الإعفاءات والتخفيضات الضريبية المقدمة للمستثمرين في مناطق الهضاب العليا والجنوب).

⦿ الأهداف الاجتماعية

- إعادة توزيع الدخل والثروة بهدف تقليل الفوارق بين الطبقات الاجتماعية، والمحافظة على الطبقة الوسطى وقدرتها الشرائية باعتبار أنها الضامن للسلم الاجتماعي. وتتم إعادة التوزيع من خلال آلية ضرائب - إعانات.
- تمكين أفراد المجتمع من استهلاك السلع الأساسية من خلال دعم أسعارها، والحدّ من استهلاك بعض السلع الضارة (فرض الرسم الداخلي على استهلاك التبغ والمشروبات الكحولية).
- تشجيع بعض الظواهر الاجتماعية مثل زيادة النسل والتشجيع على الزواج (الضريبة على العزوبية المقررة في قانون المالية 2018)،

3. التنظيم الفني للضرائب

تتطلب عملية التنظيم الفني للضريبة تحديد وعاء الضريبة، ثم تحديد سعر الضريبة، طرق تقدير وعاء الضريبة وطرق التحصيل.

1-3 تحديد وعاء الضريبة يقصد بوعاء الضريبة، المادة أو المحل الذي يختاره المشرع المالي، ويفرض عليه الضريبة، فقد يكون هذا المحل شخصا أو مالا" ، كالشخص المكلف أو رأسماله أو دخله أو السلع سواء كانت مستوردة من الخارج أم منتجة في الداخل ، واختيار وعاء الضريبة يتمتع بأهمية بالغة في سياسة الدولة الضريبية ، إذ تتوقف عدالة الضريبة ووفرة حصيلتها على حسن اختيار وعائها .

¹ محمد خالد المهيايني، مرجع سبق ذكره، ص.49

وتقسم الضرائب من حيث وعائها إلى ضرائب على الأشخاص، وضرائب على الأموال، وضريبة واحدة وضرائب متعددة، ومن حيث تحمل العبء الضريبي إلى ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة. ومن حيث الواقعة المنشئة للضريبة إلى ضرائب على الدخل وضرائب على رأس المال وضرائب على الإنفاق.

1-1-3 الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال

- ⊖ **الضرائب على الأشخاص:** يقصد بها الضرائب المفروضة على الشخص نفسه، أي أن وعاء الضريبة هو وجود الشخص، ولذلك سميت بضريبة الرؤوس ، أي الضريبة المفروضة على وجود الشخص لا على ماله.
- ⊖ **الضرائب على الأموال:** يُقصد بها تلك الضرائب التي تفرض على الأموال التي في حوزة الأفراد سواء كانت مكتسبة أو مدخرة، وقد تفرض الضريبة على رأس المال أو الدخل، ويقصد برأس المال، مجموع ما يملكه الفرد من قيم في لحظة معينة سواء كانت في شكل نقود أو بشكل عيني كأراضي أو عقارات أو سلع إنتاجية أو سلع استهلاكية أو أوراق مالية ، ويقصد بالدخل ما يحصل عليه الفرد بصفة دورية على نحو مستمر من مصدر معين قد يتمثل في ملكيته لوسائل الإنتاج أو عمله أو كلاهما¹.

2-1-3 الضريبة الواحدة والضرائب المتعددة

- ⊖ **الضريبة الواحدة:** يقصد بها أن تفرض ضريبة موحدة على الدخل المتولد من مختلف المصادر، وبعبارة أخرى يجمع ما يحصل عليه الشخص من دخول مختلفة على أنه وعاء واحد وقد انتشر نظام الضريبة الواحدة في الماضي خاصة عند الطبيعيين الذين نادوا بفرض ضريبة واحدة على الناتج الزراعي باعتبار أن الأرض هي المصدر الوحيد للثروة². وتمتاز الضريبة الواحدة بسهولة تحصيلها وقلة نفقات جبايتها، وضوحها وأخذها بعين الاعتبار إمكانيات المكلف. إلا أنه يعاب عليها أنها لا تصيب إلا جزءاً من الثروة.
- ⊖ **الضرائب المتعددة:** تعني إخضاع المكلفين لأنواع مختلفة من الضرائب تبعا لتعدد الأوعية الضريبية ومبرر اللجوء لهذا النظام إختلاف مصادر الثروة وتكاليف تحقيق الدخل. وتتميز بصعوبة التهرب من دفعها نظرا لتعددتها ويعاب عليها ارتفاع نفقات جبايتها.

3-1-3 الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة

- ⊖ **الضرائب المباشرة:** هي تلك الضرائب التي تفرض على عناصر تتميز بالثبات النسبي والاستقرار كعنصر الوجود بالنسبة للضريبة التي تفرض على الرؤوس، وعنصر الملكية بالنسبة للضريبة التي تفرض على العقار وعنصر ممارسة المهنة بالنسبة للضريبة التي تفرض على المرتبات والأجور لك الثروة، وما يميزها هو عدم إمكانية نقل عبئها لشخص آخر أي يتحملها بصورة نهائية الشخص الذي دفعها مباشرة.
- ⊖ تتميز الضرائب المباشرة بأنها:

¹ طاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع المالي، دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، العراق، ص.143

² محمد إقبال، محاضرات في اقتصاديات المالية العامة، جامعة دمشق، سوريا، 2011، ص.170

- ذات حصيلة ثابتة، إذ أنها تفرض على عناصر ثابتة نسبياً" كالملكية العقارية والأراضي الزراعية، لا تتأثر كثيراً بالتقلبات الإقتصادية¹.
- انخفاض نفقات جبايتها، لأنها تفرض على عناصر مستمرة ومعروفة مقدماً" لدى السلطة المالية.
- تحقيق العدالة الضريبية، تعتبر أكثر تحقيقاً" للعدالة في توزيع الأعباء المالية، إذ تأخذ بعين الاعتبار المقدرة المالية للمكلف².
- تُشعر الأفراد بواجبهم المالي، لأنها تدفع بطريقة محسوسة تزيد من يقظة الأفراد لحركة الإنفاق العام، ويطالبون الحكومة بإتباع سياسة مالية رشيدة.

⊙ **الضرائب غير المباشرة:** هي تلك الضرائب التي تفرض بمناسبة وقائع عرضية أو تصرفات متقطعة تتميز بعدم الثبات والاستقرار يقوم بها المكلف كالقيام بعملية استيراد بضاعة، أو إنتاجها أو نقل حق الملكية. كما تفرض بمناسبة تداول المال أو إنفاقه، ومثالها الضرائب الجمركية والضرائب على الاستهلاك، ويمكن للمكلف القانوني نقل عبئها للمكلف الفعلي (المستهلك). المكلف لا يحس بعبئها لأنها تندمج في ثمن السلعة أو الخدمة ويمكن استخدامها في تحديد أنماط الاستهلاك. وتعتمد عملية نقل عبئ الضرائب غير المباشرة على توفر شرطين، الأول أن تُفرض الضريبة على سلعة أو خدمة محل مبادلة اقتصادية والشرط الثاني هو إمكانية رفع سعر السلعة بمبلغ الضريبة. إضافة إلى ذلك توجد عوامل يمكن أن تساهم أو تحدّد من عملية نقل العبء تتمثل في مرونة الطلب والعرض، الوضع الاقتصادي، حالة السوق.

- مرونة الطلب: إذا كان الطلب مرناً، فإن المنتج لا يستطيع أن يرفع الثمن، ولا أن ينقل عبء الضريبة إلى المستهلك، وذلك لأن أقل ارتفاع في الثمن سيؤدي إلى انخفاض كبير في الطلب نتيجة لتحويله إلى السلعة البديلة.
- مرونة العرض: الانتاج في حالة العرض المرن يتصف بسهولة تكيفه وفقاً للمتغيرات الطارئة حيث يقوم المنتجون بتخفيض الإنتاج وبالتالي ارتفاع الأسعار، إذن توجد علاقة طردية بين مرونة العرض ونقل العبء.
- طبيعة السوق: في حالة سوق المنافسة تصعب نوعاً ما عملية نقل العبء الضريبي أما في حالة السوق الاحتكاري فإن المحتكر يكون قادراً على نقل العبء الضريبي إلى المستهلك بصورة سهلة.
- الوضع الاقتصادي: في فترة الانتعاش ترتفع الأسعار وتنخفض درجة حساسية المستهلكين لهذا الارتفاع بفعل تزايد دخولهم الفردية، وتعاضل قدراتهم على الشراء، وهكذا تنخفض لديهم مرونة الطلب، ويترتب على ذلك زيادة قدره المنتج على نقل عبء الضريبة.

3-1-4 الضرائب على الدخل، الضرائب على رأس المال والضرائب على الإنفاق

- ⊙ **الضرائب على الدخل:** تُفرض عن واقعة تحقق الدخل، ويفهم من الدخل كل ما يحصل عليه الشخص من إيرادات مقابل السلع التي ينتجها أو الخدمة التي يقدمها أو العمل الذي يقوم به. وللعمل عائد الأجر الذي تفرض عليه الضريبة على الأجور بينما عائد رأس المال فهو الربح وتفرض عليه الضريبة على الأرباح.

¹ مصطفى عوادي، نصررحال، جباية المؤسسة بين النظرية والتطبيق، بن موسى السعيد للنشر، الجزائر، 2010، ص.8

² نفس المرجع والصفحة

- ⊖ الضرائب على رأس المال: وتنشأ هذه الضرائب عن واقعة تملك رأس المال أي مجموع الأموال المنقولة والعقارية التي يمتلكها الشخص في لحظة معينة سواء كانت منتجة لدخل أو غير منتجة ومن أمثلتها الضريبة العقارية.
- ⊖ الضرائب على الإنفاق: تفرض على الدخل عند إنفاقه في استهلاك السلع والخدمات المختلفة وقد تفرض على استهلاك جميع أنواع السلع في شكل ضريبة عامة مثل الرسم على القيمة المضافة أو تفرض على استهلاك أنواع معينة من السلع في شكل ضريبة نوعية مثل الرسم الداخلي على الاستهلاك.

2-3 سعر الضريبة

بعد أن يتم تحديد وعاء الضريبة، لابد من تحديد مقدار الضريبة، أو بعبارة أخرى يتطلب الأمر تحديد ما يمكن استقطاعه من ذلك الوعاء كضريبة، وهو ما يعرف بسعر الضريبة، والذي يمكن تعريفه بأنه نسبة ما يدفعه المكلف كضريبة إلى مقدار الوعاء الضريبي أو المادة الخاضعة لها. ويمكن التمييز بين الضريبة النسبية والضريبة التصاعدية.

1-2-3 الضريبة النسبية: وهي الضريبة التي يبقى سعرها واحدا في جميع الأحوال أي ثابتا لا يتغير بتغير وعائها مثال ذلك الرسم على القيمة المضافة بمعدل 9 % و 19 % والرسم على النشاط المهني بمعدل 2 % والضريبة على أرباح الشركات بمعدل 19 % و 26 %.

2-2-3 الضريبة التصاعدية: وهي الضريبة التي يزداد سعرها بازدياد الوعاء الخاضع لها، وتأخذ شكلين، التصاعد الإجمالي.و التصاعد بالأجزاء.

⊖ التصاعد الإجمالي: يقسم وعاء الضريبة إلى فئات بحيث يخضع وعاء كل فئة لمعدل محدد، وكلما ازداد وعاء طبقة معينة إلا وارتفع معدل الضريبة،

مثال: السلم التصاعدي للضريبة على المرتبات والأجور في الجزائر مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم 1 السلم التصاعدي للضريبة على المرتبات

الدخل الشهري (دينار)	معدل الضريبة
من 0 إلى 10.000	0 %
من 10.000 إلى 30.000	20 %
من 30.000 إلى 90.000	30 %
أكثر من 90.000	35 %

إذن أجر خام 28.000 دينار، يخضع لمعدل 20 % فتكون الضريبة 5.600 دينار

الدخل الصافي = الدخل الإجمالي - الضريبة = 22.400 دينار

يعاب على هذه الطريقة أن معدل الضريبة يعرف قفزة فجائية قاسية بمجرد ارتفاع الوعاء الضريبي زيادة ضعيفة. فلو فرضنا أن دخل المكلف ارتفع من 28.000 إلى 31.000 دينار فإنه يخضع لمعدل 30% وتكون الضريبة المستحقة 9.300 دينار والدخل الصافي يصبح $31.000 - 9.300 = 21.700$ دينار وهذا غير عادل وغير منطقي، فزيادة في الدخل

الخام ب 3.000 دينار أدت إلى انخفاض الدخل الصافي بـ 700 دينار. ولتجنب هذا العيب الجوهرى وُجد التصاعد بالشرائح.

⊖ التصاعد بالشرائح: يتم تقسيم الدخل إلى شرائح، حيث تخضع كل شريحة لمعدل مختلف ونوضح ذلك في المثال التالي: دخل يقدر بـ 28.000 دينار ودخل بـ 31.000

الدخل دينار	طول الشريحة	المعدل
من 0 إلى 10.000	10.000	0 %
من 10.000 إلى 30.000	20.000	20 %
من 30.000 إلى 90.000	60.000	30 %
أكثر من 90.000	---	35 %

✓ دخل خام 28.000 دينار: الضريبة = $0 + 20\% \times (10.000 - 28.000) = 3.600$ دينار، الدخل الصافي = $28.000 - 3.600 = 24.400$.

✓ دخل خام 31.000 دينار: الضريبة = $0 + 20\% \times (10.000 - 30.000) + 30\% \times (30.000 - 31.000) = 4.300$ دينار، الدخل الصافي = $31.000 - 4.300 = 26.700$.

ملاحظة: تُفرض الضريبة على المرتبات والأجور IRG Salaires وفق طريقة التصاعدية بالشرائح من خلال السلم التصاعدي المبين أعلاه.

3-3 طرق تقدير وعاء الضريبة

يتم تقدير وعاء الضريبة بطريقتين غير مباشر ومباشرة:

3-3-1 التقدير غير المباشر

⊖ التقدير عن طريق المظاهر الخارجية: يتم تقدير الوعاء الضريبي على أساس المظاهر الخارجية التي تعبر عن درجة يسر المكلف فيمكن مثلا التقدير بناء على قيمة الأملاك وعدد العمال وعدد السيارات المملوكة ... وتمتاز هذه الطريقة بسهولة التطبيق ويعاب عليها عدم موضوعيتها إذ يمكن أن تحقق مؤسسة تشغل 100 عامل نتيجة ضعيفة مقارنة بمؤسسة تشغل 10 عمال فقط.

⊖ التقدير الجزافي: حسب هذه الطريقة يتم تقدير الوعاء الضريبي جزافيا بالاستناد إلى بعض القرائن والأدلة ذات الصلة المباشرة بالمادة الخاضعة للضريبة. وعادة ما يعتمد على رقم الأعمال في التقدير الجزافي، في الجزائر تُفرض الضريبة الجزافية الوحيدة على رقم الأعمال المصرح به من طرف المتعاملين الاقتصاديين الخاضعين لهذا النظام.

2-3-3 التقدير المباشر

- ⊖ التقدير بواسطة المكلف: يُلزم المكلف بتقديم تصريح ضريبي عن مداخله المحققة وفق ما تثبته المحاسبة التي يمسكها ومعظم الضرائب في الجزائر تقدر وفق هذا الأسلوب (الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي).
- ⊖ التقدير من طرف الغير: يلتزم طرف ثالث عادة ما يكون مدينا للمكلف بتقديم تصريح عن مداخل المكلف واقتطاع الضريبة من المنبع ومن أهم الضرائب المعتمدة على هذا الأسلوب الضريبة على المرتبات والأجور والضرائب على عوائد الأسهم والسندات والودائع.
- ⊖ طريقة التقدير الإداري: يمكن أن يتولى أعوان الجباية بأنفسهم تقدير الوعاء الضريبي للمكلف في حال امتناعه عن التصريح أو في حال ثبوت التهرب الضريبي.

4-3 تحصيل الضريبة: يتم تحصيل الضريبة بعدة طرق أهمها¹:

- ⊖ التوريد المباشر: يقوم المكلف بتوريد الضريبة لقباضة الضرائب في تاريخ محدد مسبقا وإن تأخر عن الدفع تفرّض عليه غرامات التأخير، مثلا دفع الرسم على القيمة المضافة محدد بالعشرين يوم الأولى من الشهر الموالي.
- ⊖ الأقساط المسبقة: وفقا لهذه الطريقة يقوم المكلف بدفع الضريبة في شكل أقساط مقدمة تحت حساب الضريبة ثم تقوم الإدارة الضريبية بعملية التسوية على أساس ما دفعه من أقساط خلال السنة (تُدفع الضريبة على أرباح الشركات وفق هذا الأسلوب).
- ويمتاز هذا الأسلوب بأنه يخفف من أثر الضريبة على المكلف خاصة إذا كان مبلغها كبيرا كما أنه يضمن للخزينة العامة إيرادات مستمرة على مدار السنة.
- ⊖ الحجز من المصدر: حسب هذه الطريقة يلزم المشرع جهة أو شخصا معينًا بتحصيل الضريبة من المكلف وتوريدها إلى الخزينة العامة. وتتميز هذه الطريقة بسهولة التحصيل، استحالة التهرب من الضريبة إذ يتم اقتطاعها قبل حصول المكلف على دخله وانخفاض نفقات تحصيلها.

5-3 ضمانات تحصيل الضريبة

- ⊖ لضمان حصول الدولة على مستحقاتها الضريبية فقد أعطاه المشرع ضمانات أهمها:
- ⊖ تحميل المسؤولية كاملة للعون المكلف بتحصيل الضريبة في حالة التهاون والتقصير².

¹ حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، مرجع سبق ذكره، ص 35-37

² فاتح الكفيف، أساليب ربط الضريبة و ضمانات تحصيلها، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، العدد السادس، رقم 12، ص.109-120

- ⊖ امتياز الدين الضريبي على باقي الديون الأخرى، حيث يُلزم المكلف الضريبي بدفع الضريبة المقدرة حتى في حال اعتراضه عن المبلغ فهو مطالب بالتسديد في الآجال القانونية ثم تقديم تحفظاته¹.
- ⊖ التحصيل الجبري للضرائب في حال عدم الدفع وديا، تبدأ من التنبيه وفرض الغرامات ليصل إلى الغلق المؤقت للمحل التجاري².
- ⊖ الحجز الإداري بموجب قرار للقاضي الإداري على ممتلكات الشخص وبيعها في المزاد العلني.
- ⊖ الاطلاع على حسابات المكلف لدى الهيئات الأخرى كالبنوك والضمان الاجتماعي.

4. تنظيم الإدارة الجبائية في الجزائر

تتبع الإدارة الجبائية لوزارة المالية، حيث تم تنظيمها في مديريات تتدرج من المستوى الوطني إلى المستوى المحلي، فنجد على المستوى الوطني، المديرية العامة للضرائب، جهويا، المديريات الجهوية، ومحليا المديريات الولائية والمحلية، كما نجد أيضا مديرية كبريات المؤسسات ومراكز الضرائب.

1-4. المديرية العامة للضرائب (DGI) Direction Générale des Impôts

تتبع مباشرة لوزارة المالية ومهمتها الأساسية تنفيذ السياسة الجبائية للحكومة لا سيما تحصيل الضرائب، كما تساهم في اقتراح النصوص التشريعية والتنظيمية الضريبية، وتسهر على تحضير ومناقشة الاتفاقيات الجبائية الدولية وتنفيذ التدابير الكفيلة بمحاربة التهرب الضريبي، بالإضافة إلى مراقبة تسيير ومردودية المصالح الجبائية³.

2-4. مديرية كبريات المؤسسات (DGE) Direction des Grandes Entreprises

دخلت حيز العمل في 02 جانفي 2006، إذ تأتي في إطار إجراءات تحديث الإدارة الجبائية، تشرف على الملفات الجبائية للمؤسسات الكبرى التي يتعدى رقم أعمالها 100 مليون دينار، وكذا الشركات الناشطة في القطاع النفطي وشبه النفطي والشركات الأجنبية العاملة بالجزائر، تشرف حاليا على 1.266 مؤسسة كبرى⁴.

3-4. المديرية الجهوية للضرائب (DRI) Direction Régionale des Impôts

توجد على المستوى الوطني تسع مديريات جهوية للضرائب في كل من الشلف، بشار، البليدة، الجزائر، سطيف، عنابة، قسنطينة، ورقلة ووهران، ومهمتها تمثيل المديرية العامة على مستوى جهوي وتنفيذ البرامج والقرارات الصادرة مركزيا، إضافة إلى توجيهه، تنسيق ومراقبة نشاطات المديريات الولائية التابعة لها⁵.

¹ نفس المرجع، ص 119

² حدة سوفلي، فيصل نسيغة، عملية التحصيل الضريبي في التشريع الجزائري، مذكرة ماستر في القانون، جامعة بسكرة، ص.31

³ موقع المديرية العامة للضرائب <https://www.mfdgi.gov.dz>

⁴ Direction des Grandes Entreprises, Modernisation de l'administration Fiscale, sur le lien : www.dge.gov.dz/files/1203947934.pdf

⁵ موقع المديرية العامة للضرائب <https://www.mfdgi.gov.dz> بتصرف

4-4. المديرية الولائية للضرائب (DIW) Direction des Impôts de Wilaya

توجد على مستوى كل ولاية مديرية ولائية للضرائب، تُعنى بالإشراف على مراكز الضرائب والمراكز الجوية للضرائب، والعمل على تطبيق أحكام التنظيم والتشريع الجبائي على مستوى الولاية وتتكون من خمس مديريات فرعية.

4-5. مركز الضرائب (CDI) Le Centre Des Impôts

مهمة هذا الهيكل هي تسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي (الضريبة على أرباح الشركات) والأشخاص الطبيعيين المحققين لأرباح تجارية وصناعية، ويتكون كل مركز ضرائب من ثلاث مصالح وقباضة¹:

- المصلحة الرئيسية للتسيير: تتكفل بالملفات الجبائية في مجال الوعاء والمراقبة ومتابعة الامتيازات الجبائية.
- مصلحة المراقبة والبحث: تُعنى بمراقبة تصريحات المكلفين على أساس المستندات والقيام بالرقابة في عين المكان.
- مصلحة المنازعات: وتضطلع بدراسة الطعون ومتابعة المنازعات المقدمة للقضاء الإداري.
- قباضة الضرائب، هي مكلفة بتحصيل الضرائب والرسوم وتنفيذ التدابير الخاصة بالتحصيل الجبري للضريبة.

4-6 المركز الجوي للضرائب (CPI) Le Centre de Proximité des Impôts

يتولى هذا الهيكل إدارة الملفات الجبائية للمكلفين الخاضعين للنظام الجزافي (الضريبة الوحيدة الجزافية)، وكذا المكلفين الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي (باستثناء المداخل الصناعية والتجارية) والضريبة على الأجور والخاضعين للرسم العقاري على الملكيات المبنية وغير المبنية. ويتكون المركز الجوي من ثلاث مصالح وقباضة:

- المصلحة الرئيسية للتسيير: تتكفل بإحصاء الممتلكات وتسيير الأوعية الضريبية، وكذا استلام التصريحات الضريبية ومراقبتها شكليا وتتكون من مصلحة جباية الأنشطة التجارية والحرفية، مصلحة الجباية الزراعية، مصلحة الجباية العقارية ومصلحة جباية المداخل غير الربحية والأجور.²
- المصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث: تتولى الرقابة المعمقة للتصريحات.
- المصلحة الرئيسية للمنازعات: تكلف بدراسة الطعون والمنازعات.
- القباضة Recette des impôts: تُعنى بقبض مبالغ الضريبة المسددة تلقائيا وكذا تنفيذ إجراءات التحصيل الجبري للضريبة.

¹ نفس المرجع

² موقع المديرية العامة للضرائب <https://www.mfdgi.gov.dz> بتصرف