336.05 OR

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة أبي بكر بلقايد – تلمسان

كلية العلوم الاقتصادية، التسيير و العلوم التجارية

فرع : المالية العامة

رسالة لنيل شهادة الماجستير

الموضوع :

تحليل السياسة الضريبية في الجزائر

إعداد الطالبة : عاشور ثاني يامنة

إشراف : البروفيسور بلمقدم مصطفي

مشرف مساعد : الأستاذ بن بوزيان محمد

أعضاء اللجنة العلمية :

1 – البروفيسور بن حبيب عبد الرزاق : أستاذ التعليم العالي – جامعة تلمسان رئيسا

2 – البروفيسور بلمقدم مصطفي : أستاذ التعليم العالي – جامعة تلمسان مقررا

3 – الأستاذ بن بوزيان محمد : أستاذ مكلف بالدروس – جامعة تلمسان مشرف مساعد

4 – البروفيسور بونوة شعيب : أستاذ التعليم العالي – جامعة تلمسان ممتحنا

5 – الدكتور بوطالب قويدر : أستاذ محاضر – جامعة تلمسان ممتحنا

السنة الجامعية : 2001 – 2002

كلمة شكر

إنه لمن الواجب على السالك لدروب المعرفة أن يذكر بعد النجاح أصحاب الفضل عليه، و من الواجب في هذا المقام و هذا المقال أن أتقدم بالشكر الجزيل للأستاذ المشرف "البروفيسور بلمقدم مصطفى" لتقبله الإشراف على هذا البحث و كذا المساعدة في إنجازه. كما أتقدم بالشكر الجزيل للأستاذ المشرف المساعد "بن بوزيان محمد" على توجيهاته النيرة و إلى جميع أساتذتي بجامعة تلمسان دون استثناء.

أتقدم بالشكر أيضا لجميع من ساعدني في إنجاز هذا البحث.

إهداء

اهدي ثمرة جهدي و عملي هذه إلى أغلى ما لدي في الوجود أبي العزيز، إلى ذكرى أمي الغالية، إلى إخوتي و كافة أفراد عائلتي دون أن أنسى أصدقائي و زملائي جميعا. أخيرا أتقدم بإهداء خاص لأرق طفلة فاطمة الزهراء.

فهرس الجداول

الإيرادات الجبائية 1993 - 1996 (مليون دج)	194
الإيرادات الجبائية 1993 - 1996 (en % PIB)	199
الإيرادات الجبائية 1993 - 1996 (en % PIB H - Hydrocarbures)	201
تطوّر فئة المكلّفين من خلال شرائح الدّخل 1994 -1996 .	205
تطوّر أسس فرض الضّريبة من خلال شرائح الدّخل 1994 -1996 .	206
تطوّر الضّريبة على الدّخل الإجمالي (IRG) من خلال شرائح الدّخل 1994 -1996 .	206
إيرادات ميزانية الدّولة 1990 - 1997 (مليار دج)	210
إيرادات ميزانية الدّولة 1990 - 1997 (en % PIB)	211
بنية تقسيم الرّسم على القيمة المضافة عند الاستيراد من خلال المعدّلات لسنة 1994 (مليون دج)	212
بنية تقسيم الرّسم على القيمة المضافة من خلال المعدّلات لسنة 1995 (عند الاستيراد) (مليون دج)	212
بنية تقسيم الرسم على القيمة المضافة من خلال المعدلات لسنة 1995 (في الداخل) (مليون دج)	212
بنية تقسيم الرسم على القيمة المضافة عند الاستيراد من خلال المعدلات لسنة 1996 (مليون دج)	213
بنية تقسيم الرسم على القيمة المضافة عند الاستيراد من خلال المعدلات لسنة 1995 (مليون دج)	213
بنية التقسيم من خلال المنتوجات (1996 - 1997) .	213
الجباية في قطاع الصناعة (1994 -1996) .	216
الجباية في قطاع التجارة و الخدمات (1994 -1996) .	216
الجباية في قطاع البناء ، الأشغال العامة و الري (1994 -1996) .	217
الاعتمادات المخصصة لعمليات الاستثمار لسنة 1993 .	219
الإستهلاكات المسجلة لسنة 1993 .	220
كشف إيرادات السنة المالية 1993 / 1992 .	229

فهرس المنحنيات

منحنى " Lorenz " و التوزيع غير المتساوي للدخل .	65
أثر الضريبة على الاستثمار .	75
أثر الضريبة على عرض العمل .	76
أثر الضريبة على توازن سوق العمل .	77
منحنى " Laffaire " و أثر رفع معدل الضريبة .	91
نموذج IS-LM و التوازن الكلي .	107

الفهرس

مقدمة عامة	01
الجزء الأول : تحليل السياسة الضريبية	10
الفصل الأول : تحليل السياسات العامة للدولة	11
مدخل	11
المبحث الأول : السياسة الاقتصادية	12
مقدمة	12
1-1 مركبات السياسة الاقتصادية	12
1-1-1 السياسات الظرفية	13
1-1-2 السياسة الهيكلية	13
1-2 أهداف السياسة الاقتصادية	14
1-2-1 زيادة الناتج الداخلي الخام	14
1-2-2 معدل تضخم منخفض	14
1-2-3 استقرار معدل التبادل	15
1-2-4 توازن الميزان التجاري	15
1-3 استعمالات السياسة الاقتصادية	16
1-3-1 السياسة النقدية	16
1-3-2 سياسة الميزانية	16
الخاتمة	19
المبحث الثاني : السياسة الضريبية	20
مقدمة	20
2-1 تعريف الضريبة	20
2-2 وعاء الضريبة	21
2-2-1 الضرائب المباشرة	22
2-2-2 الضرائب غير المباشرة	22
2-3 التنظيم الفني للضريبة	23
2-3-1 تحديد سعر الضريبة	23
2-3-2 تقدير و تسوية الضريبة	23
2-3-3 تحصيل الضريبة	23
2-4 أسس السياسة الضريبية	24
2-4-1 الأسس الاقتصادية	24

2-4-2 الأسس السوسيولوجية 25
2-5 أساليب السياسة الضريبية 25
2-5-1 أهداف السياسة الضريبية 25
2-6 حدود السياسة الضريبية 28
2-6-1 راجعيه الضريبية 28
2-6-2 الصمود أمام الضريبية 29
2-7 الجباية في مختلف الأدبيات 29
2-7-1 الجباية و المفهوم النيوكلاسيكي للدولة 29
2-7-2 الجباية و المفهوم الكينيزي للدولة 31
الخاتمة 32
المبحث الثالث : السياسة الضريبية والتنمية الاقتصادية 33
مقدمة 33
3-1 مفهوم التنمية الاقتصادية 33
3-1-1 الفرق بين التنمية و النمو الاقتصادي 34
3-1-2 مستوى التنمية 35
3-2 أهداف التنمية الاقتصادية 35
3-2-1 زيادة الدخل القومي 36
3-2-2 رفع مستوى المعيشة 37
3-2-3 تقليل التفاوت في الدخول و الثروات 37
3-2-4 تنوع قطاعات النشاط الاقتصادي 38
3-3 مصادر تمويل التنمية الاقتصادية 39
3-3-1 وسائل التمويل الخارجي 39
3-3-2 وسائل التمويل الداخلي 42
الخاتمة 45
خاتمة الفصل 46
الفصل الثاني : السياسة الضريبية و إعادة توزيع الدخول 48
مدخل 48
المبحث الأول : النظام الضريبي 50
مقدمة 50
1-1 التفرقة العادية (التقليدية) و الاقتصادية للضرائب 50
1-1-1 التصنيف العادي للضرائب 51
1-1-2 التفرقة الاقتصادية للضرائب 55

2-1 الإعانات الضريبية 61

1-2-1 زيادة النفقات العامة 61

2-2-1 تمويل الخدمات العامة 62

الخاتمة 62

المبحث الثاني : عدم المساواة في إعادة توزيع الدخول 64

مقدمة 64

2-1 مشكلة توزيع الدخول و الثروة 64

1-1-2 مصدر عدم المساواة 66

2-1-2 معايير سياسة إعادة التوزيع 67

2-2 السياسات التقليدية لإعادة توزيع الدخول 67

1-2-2 أدوات إعادة توزيع الدخول 67

2-3 المشاكل المطروحة أثناء إعادة توزيع الدخول 71

1-3-2 تعظيم الإشباع 72

2-3-2 دور الضريبة في التنمية الإقتصادية 74

2-4 الأهداف الاقتصادية والاجتماعية لإعادة توزيع الدخول 78

1-4-2 الهدف الاقتصادي لسياسة إعادة توزيع الدخول 79

2-4-2 الأهداف الاجتماعية لإعادة توزيع الدخول 80

الخاتمة 82

المبحث الثالث : سياسات التخفيف و التعميق من عدم المساواة 84

المقدمة 84

3-1 السياسات المعمول بها للتخفيف من عدم المساواة 84

1-1-3 سياسة الدخل الحدي للمعيشة RMI 84

2-1-3 سياسة التعليم 85

3-2 السياسات التي تعمل علي الزيادة من عدم المساواة 85

1-2-3 عدم المساواة الضريبية و السوسيو - اقتصادية 86

2-2-3 عدم المساواة الاجتماعية 95

الخاتمة 96

خاتمة الفصل 98

الفصل الثالث : السياسة الضريبية و تعبئة الموارد 100

مدخل 100

المبحث الأول : تعبئة الموارد الداخلية 101

مقدمة 101

مقدمة 131

1-1 مراحل تطور النظام 131

1-1-1 المرحلة الأولى (قبل 1830) 131

1-1-2 المرحلة الثانية 1830 إلى 1900 133

1-1-3 المرحلة الثالثة (بعد 1900) 135

1-2 تطور الإصلاحات الجبائية في الجزائر 136

1-2-1 تعديلات الفترة ما بين 1962 - 1968 136

1-2-2 تعديلات الفترة ما بين 1969 - 1981 137

1-2-3 تعديلات الفترة ما بين 1982 - 1986 141

الخاتمة 142

المبحث الثاني : عرض هيكل النظام الجبائي 143

مقدمة 143

2-1 الضرائب على الدخل 143

2-1-1 الضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية 143

2-1-2 الضريبة على الأرباح غير التجارية 144

2-1-3 الضريبة على الرواتب و الأجور 145

2-1-4 الضريبة على المداخيل الفلاحية 145

2-1-5 الضريبة التكميلية على مجموع الدخل 145

2-1-6 الضريبة على إيرادات الديون ، الودائع و الكفالات 146

2-1-7 الرسم على فوائض القيمة 146

2-1-8 الرسم العقاري على الأملاك المبنية 146

2-2 ضرائب على الإنفاق 147

2-2-1 الرسوم على رقم الأعمال 147

2-2-2 الضرائب غير المباشرة 149

2-3 الضرائب على رأس المال 149

2-3-1 الضرائب على رأس المال التي تدفع من الدخل 150

2-3-2 الضرائب على الزيادة في قيمة رأس المال 150

2-3-3 الضريبة على التركات 150

الخاتمة 151

المبحث الثالث : تقييم النظام الجبائي الجزائري 152

مقدمة 152

3-1 على مستوى الأشخاص الطبيعية 152

3-1-1 خاصية النظام المعقد و القدم 153
3-1-2 ضعف العدالة في الاقتطاع 154
3-1-3 خاصية المقابل 154
3-2 على مستوى المؤسسات العامة 155
3-2-1 تعريف الأشخاص الخاضعة للضريبة 155
3-2-2 الضغط الضريبي 155
3-2-3 إشكالية الاهتلاكات 156
3-2-4 تحديد الأعباء المخصومة 156
3-3 على مستوى الجماعات المحلية 156
3-3-1 خصائص الضرائب و الرسوم المحلية 157
3-4 وضعية الإدارة الجبائية قبل الإصلاح 159
3-4-1 تنظيم غير ملائم و وسائل محدودة 159
3-4-2 نقائص في التحكم في الوعاء الضريبي 160
3-4-3 نقائص في التحصيل 161
الخاتمة 161
خاتمة الفصل 163
الفصل الثاني : تحضير الإصلاحات الجبائية 165
مدخل 165
المبحث الأوّل : إعادة هيكلة الضّرائب غير المباشرة 166
مقدّمة 166
1-1 الرّسم على القيمة المضافة 166
1-1-1 مجال تطبيق الرّسم 167
1-1-2 عمليات الشّراء بالإعفاء 167
1-1-3 تحديد الوعاء الضّريبي و مختلف المعدّلات 168
1-1-4 عمليات الخصم 170
1-2 أهمّ الضّرائب غير المباشرة الأخرى 171
1-2-1 الرّسم الدّاخلي على الاستهلاك 171
1-2-2 الرّسم التّعويضي 171
الخاتمة 172
المبحث الثّاني : إعادة هيكلة الضّرائب المباشرة 173
مقدّمة 173
2-1 الضّريبة على الدّخل الإجمالي 173

2-1-1 الأرباح الصّناعية و التّجارية و الحرفية 174
2-1-2 الضّريبة على الأرباح غير التّجارية 175
2-1-3 الإيرادات الفلاحية 175
2-1-4 المداخيل العقارية النّاتجة عن ايجار الأملاك المبنية و غير المبنية 176
2-1-5 ريوع رؤوس الأموال المنقولة 177
2-1-6 المرتّبات والأجور ، المنح و الرّيوع العمرية 178
2-1-7 فوائض القيمة النّاتجة عن التّنازل بمقابل عن العقارات للبنية وغير المبنية 178
2-2 الضّريبة على أرباح الشّركات 182
2-2-1 الأرباح المحقّقة في الجزائر 183
2-2-2 الرّبح الصافي الخاضع للضّريبة 184
2-2-3 مكان فرض الضّريبة 184
2-2-4 النّشاطات المعفية من الضّريبة على أرباح المؤسّسات 185
2-2-5 حساب الضّريبة على أرباح الشّركات 186
2-3 الإصلاحات الأخرى للضّرائب المباشرة و الرّسوم المماثلة 187
2-3-1 الرّسم العقاري 187
2-3-2 الدّفع الجزافي 187
2-3-3 الرّسم على النّشاط التّجاري و الصّناعي 188
الخاتمة 188
خاتمة الفصل 190
الفصل الثّالث : أثر الإصلاحات الجبائية على الهياكل الاقتصادية ، الاجتماعية و المالية 192
مدخل 192
المبحث الأوّل : الأثر الاقتصادي للإصلاحات الجبائية 193
مقدّمة 193
1-1 فعّالية الرّسم على القيمة المضافة 195
1-1-1 توسيع مجال التّطبيق 196
1-1-2 توسيع مجال عملية الخصم 197
1-1-3 التقليل من عدد المعدلات 197
1-2 تقييم الضغط الضريبي 198
1-2-1 مستوى الضغط الضريبي و احتياج الإيرادات 203
1-2-2 عدالة النظام الجبائي 204
1-3 التحريض الجبائي على الاستثمار 218
1-3-1 الطرق الجبائية المستعملة في تشجيع الاستثمار 219

2-3-1 قوانين الاستثمارات وامتيازاتها في الجزائر 224

الخاتمة 227

المبحث الثاني : الأثر المالي للإصلاحات الجبائية 228

مقدمة 228

2-1 الإيرادات العامة للميزانية 228

2-1-1 الإيرادات الجبائية العادية 230

2-1-2 الإيرادات العادية (غير الجبائية) 232

2-1-3 الجباية البترولية 234

2-2 تسيير عمليات الميزانية 235

2-2-1 الإيرادات 235

2-2-2 النفقات 236

2-2-3 عدم احترام مبادئ الميزانية 237

2-3 العوامل المحددة للتوزيع النسبي (مشكلة التهرب الضريبي) 238

2-3-1 خلل في التشريع 238

2-3-2 قصور الإدارة الضريبية 238

2-3-3 نقص الوعي الضريبي 239

الخاتمة 240

المبحث الثالث : الأثر الاجتماعي للإصلاحات الجبائية 241

مقدمة 241

3-1 الضريبة و مشكلة التفاوت في الدخول 241

3-1-1 الاهتمام بمشكلة التفاوت في الدخول 241

3-1-2 دور الضريبة في توزيع الدخول 242

3-1-3 العدالة في توزيع الدخول 242

3-2 أثر الضرائب على ادخار الأفراد و المؤسسات 243

3-2-1 أثر الضريبة التصاعدية 244

3-2-2 أثر الضريبة على العمل 245

3-3 دور الضرائب في توجيه الاستهلاك 245

3-3-1 الضريبة على الدخل 246

3-3-2 الضريبة على النفقات 246

الخاتمة 247

خاتمة الفصل 248

الخاتمة 249

مقدّمة عامّة :

تعتبر المالية العامّة نقطة التقاء العديد من الميادين، الميدان السّياسي، الاقتصادي و الاجتماعي و هي تمثّل في الوقت الحالي جزء مكمّل لنشاطاتنا. تتشكّل السّياسة المالية تبعا لاحتياجات و أهداف المجتمع و ممّا زاد وجوبها هو توسّع مجال تدخّل الدّولة إلى ميادين لم تكن من اختصاصها. لقد أكّد كينيز بأنّ الدّولة الّتي اُعتبرت لمدّة طويلة كشخص حيادي هي العون الاقتصادي الوحيد الّذي بمقدوره التّأثير على التّوازنات الكبرى عن طريق نفقاتها و إيراداتها. إنّ تدخّل الدّولة في السّوق للوصول إلى التّوازن أعطاها أدوارا إضافية خاصّة عمليّة التّنظيم الاقتصادي و تطبيق العدالة الاجتماعية، إذ تكمن أهمّ أساليب تدخّل الدّولة في الإصدار النّقدي و الميزانية. يرمي تدخّل الدّولة في الحياة الاقتصادية إلى أهداف محدّدة وهي التّشغيل التّام أي الاستعمال الأمثل للموارد إلى جانب استقرار المستوى العام للأسعار، لكن مهما كانت الأهداف المتّبعة من طرف الدّولة يصبح من الصّعب تحقيقها في غياب التّمويل. على غرار العديد من السّياسات العامّة تمثّل سياسة الاقتطاع الأداة المفضّلة بالرّغم من أنّها غير شعبية، فالحصول علي الموارد المالية يسمح بالسّيطرة على النّظام العام و القانون، هذا الأخير هو الّذي يجعل الاقتطاع مشروع في أعين المواطنين. هكذا تظهر المالية العامّة كمجموعة من التّدابير أو الأنظمة العامّة ذات الطّابع المالي لخدمة الاقتصاد و أكثر من ذلك لزيادة الثّروة الوطنية ولخدمة و تحسين الشروط العامّة للحياة. ففي الميدان الاقتصادي تعتبر الضّريبة اقتطاع من الثّروة الوطنيّة و لكونها غير حيادية فهي أداة للسّياسة الاقتصادية، أمّا في الميدان الاجتماعي تمثّل الضّريبة أداة فعّالة لتوزيع المداخيل.

تفتح المالية العامّة كأداة فعّالة في الحياة الاقتصادية، الاجتماعية و السّياسية آفاق متعدّدة للدّراسات سواء تعلّق الأمر بتحليل أهداف السّياسة الضّريبية، عواقبها الاقتصادية و السّياسية، الطّريقة الّتي تتبعها، الأهداف المتوخّاة منها ...إلخ. موضوع هذا العمل ليس واسعا بهذه الدّرجة و إن كان عنوان البحث يتمحور حول تحليل السّياسة الضّريبية، فإذا حاولنا فهم عبارة السّياسة الضّريبية نجدها أنّها تتعلّق في بادئ الأمر بالمفهوم العام الّذي لدينا عن النّظام الضّريبي أي بالأهمّية المتبادلة لمختلف الضّرائب، بوزن الضّرائب غير المباشرة بالنّسبة للضّرائب المباشرة أو بإنشاء ضريبة جديدة. يتعلّق الأمر هنا بالاختيارات الأساسية الّتي تقوم بها الدّولة، بمعنى آخر نتكلّم عن السّياسة الضّريبية ليس لغرض تصحيح النّظام الضّريبي أو إنشاء ضريبة جديدة فقط و إنّما أيضا لإضفاء تعديلات بسيطة تقوم أصلا و في أغلب الأحيان على أساس أهداف اقتصادية أو اجتماعية،كإدخال تعديلات بسيطة تعمل على استبدال بعض القوانين أو تغيير معدّل الضّريبة الموجودة ...إلخ . الحقيقة الثّانية لمفهوم السّياسة الضّريبية هي من نوع سيكولوجي حيث يجب التنبؤ كيف يشعر المكلّفون بهذه الإصلاحات و كيف ستكون ردود أفعالهم، لهذا تبحث الحكومة على التّأثير في تحصيل المكلّفين أو ببساطة التّأثير على معايير التّفضيلات الشّخصية (Préférences Individuelles) ، الهدف من هذه العملية هو الحصول على إخضاع المكلّفين ، أي العمل على أن لا يكون المكلّفون متعارضين لا اقتصاديا و لا سياسيا مع فرض الضّريبة. أدّت ضرورة الحصول على قبول المكلّف شيئا فشيئا إلى إنشاء نظم نموذجية الّتي تعرفها الدّيموقراطيات الحديثة، حيث أنّ المكلّفين لديهم الحقّ في الإطّلاع على السّياسة الضّريبية على الأقلّ بواسطة ممثّليهم، فليس باستطاعة الحكومة اقتطاع ضريبة بدون قبول المكلّف و لا القيام بالإنفاق بدون أن تخضع للمراقبة.

أما الحقيقة الثالثة فهي من نوع اجتماعي حيث يجب على النظام الضريبي الذي هو عـــامل مـــهم للترابط الاجتماعي أن لا يتضمن مقادير مرتفعة من عدم المساواة، للقضاء على عدم المساواة هذه يبقي من الضروري القيام ببعض التغييرات الجبائية. إن إحدى الوظائف العادية التي تنسب إلى النظام الضريبي هـــو توزيـــع المداخيـــل و الثروة بشكل يخفض من عدم المساواة التي تنتج من التوزيع الغير عادل للدخل و الثروة بين أفراد المجتمع . الحقيقة الأخيرة هي ذات طابع اقتصادي حيث يجب على الجباية أن تأخذ بعين الاعتبار ضروريات الحياة الاقتصاديـــة فـــلا تعرقل التنمية الاقتصادية في مجموعها و لا تعترض تطور هذا أو ذاك القطاع الاقتصادي، كما أنها لا تستطيع تجاهل متطلبات الاندماج الاقتصادي الدولي. تؤثر الضريبة في أغلب الأحيان على التصرفات الاقتصادية بما أنها لا تنطبـــق بالتساوي على مجموعة الموارد، فهي تغير هيكلة الأسعار النسبية الشيء الذي يعمل على تغيير تصرفـــات الأعـــوان الاقتصاديين. إذن بإمكان الدولة أن تستعمل الضريبة لتجعل من الجباية أداة للسياسة الاقتصادية و الاجتماعية، لكن نتائج هذه الضرائب على هذه السياسات تأخذ بعض الأحيان شكل أثر معاكس (Effets pervers) كما هو الحال بالنسبة للعمل. هذه التغيرات هي في أغلب الأحيان نتائج لم تقصدها الضريبة لكن يمكن استعمال هذه الأداة لوضع الضريبة في خدمة السياسات العامة. تعتبر الجباية في الأخير كأداة فعالة في أيدي الحكومات و لهذا فهي تســـتحق أن تخصص لها تحاليل اقتصادية.

إشكالية البحث :

بصفة عامّة تختصّ الهياكل الضّريبية في البلدان المتطوّرة بسيطرة الضّرائب المباشرة علـــى النّظـــام الضّريبي، على العكس تلجأ الدّول النّامية و من بينها الجزائر إلى الضّرائب غير المباشرة نظـــرا لبســـاطتها، ســـهولة جبايتها و اتّساع وعائها. تمتلك البلدان الصّناعية المتقدّمة جهازا إنتاجيا ضخما يكفي لاستغلال مواردهـــا المتاحـــة و لم تعد مشاكلها الرّئيسية تتمثّل في تكوين المدخّرات و في تكوين الجهاز الإنتاجي، بل تتمثّل في العمل على تشغيل هذا الجهاز الإنتاجي القائم مع استبعاد الآثار التضخّمية، أي تتمثّل في ضمان تحقيق توازن التّشغيل الكـــامل. مـــن المنطقي إذن أن يهدف النّظام الضّريبي في هذه البلدان و في إطار هذه المشكلة الرّئيسية إلى العمل على ضمان الطّلب الفعّال الّذي يكفي لتحقيق التّشغيل الكامل دون أن يؤدّي إلى التضخّم. يستلزم هذا الوضع في الظّروف الاقتصادية العادية أن تحلّ الرّغبة في تحقيق العدالة الضّريبية و في رفع مستوى الاستهلاك محلّ الرّغبة في تكوين المدخّرات و هي تلك الرّغبة الّتي تسيطر في مرحلة التّنمية، كما يستلزم هذا الوضع أيضا في مرحلة التضخّم أن تحلّ الرّغبة في ضمان التّوازن الاقتصادي و ضبط الاستهلاك محلّ الرّغبة في العدالة الضّريبية. بامتلاك البلدان المتقدّمة اقتصادا متنوّعا يولّـــد دخلا قوميّا مرتفعا و دخلا فرديا متوسّطا مرتفعا أيضا، فإنّ ذلك يقدّم أوعية واسعة و متعدّدة للضّرائب. بشكل عام يقوم النّظام الضّريبي في البلدان المتقدّمة على جملة من المعايير تميّزه عن غيره و هي : ارتفاع الأهميّة النّسبية للضّرائب المباشرة، التوسّع في الضّرائب التّصاعدية، ارتفاع أهميّة الضّرائب العامّة و ارتفاع المعدّل الضّريبي.

على غرار ذلك يعكس النّظام الضّريبي في البلدان المتخلّفة أو السّائرة في طريـــق النّمـــو البنيـــان الاقتصادي و الاجتماعي لهذه البلدان، حيث تكمن مشكلتهم الرّئيسية أساسا في ضرورة تكوين الجهاز الإنتـــاجي اللاّزم لتشغيل الموارد المتاحة و هو أساس عمليّة التّنمية. لذا من الضّروري أن يعمل هذا النّظام على دعـــم سياســـة

التنمية عن طريق المساهمة في تعبئة الموارد الوطنية و توجيهها نحو قطاعات منتجة و هو ما يتطلب أساسا الحد من الاستهلاك و تكوين الادخارات اللازمة لتمويل الاستثمارات. بصفة عامة تطغي الضرائب غير المباشرة على النظام الضريبي في البلدان النامية، حيث تشكل هذه الضرائب المورد الرئيسي للإيرادات العامة في هذه البلدان و هو ما تستلزمه طبيعة البنيان الاقتصادي فيها. فهناك تفضيل الضرائب على الإنتاج و الاستهلاك و التصدير و الاستيراد (الضرائب غير المباشرة) على الضرائب على الدخل و الثروة (الضرائب المباشرة) و ذلك من ناحية نظرا لانخفاض الدخول الفردية حيث يقع أغلبها دون حد الإعفاء من الضرائب عليها، و من ناحية أخرى لتفادي ردود الأفعال الاجتماعية المرتبطة بالضرائب المباشرة. كما يتميز النظام الضريبي في البلدان النامية بالاعتماد على الضرائب النوعية أكثر من الضرائب العامة و يمكن أن يفسر اعتماد هذه البلدان على الضرائب النوعية بعاملين أحدهما مالي يعود إلى تخلف الإدارة المالية في البلدان النامية و الآخر اقتصادي يعود إلى مستوى المعيشة بها. كذلك يقود انخفاض كل من مستوى الدخل الوطني و الدخول الفردية في البلدان النامية إلى عدم التوسع في الضرائب التصاعدية، مما يؤدي إلى انخفاض المقدرة التكليفية الوطنية و المقدرة التكليفية الفردية. يؤكد هذا الاتجاه أيضا رغبة هذه البلدان و هي في مرحلة التنمية في المحافظة على المدخرات الخاصة.

بتحديدنا كموضوع " تحليل السياسة الضريبية في الجزائر " نشير إلى أنه بمجرد حصولها على الاستقلال اختارت الجزائر نظام اشتراكي يرتكز أساسا على الملكية العامة لوسائل الإنتاج و الانفتاح على الخارج، لذا كان للتنمية الاقتصادية في الجزائر اهتمام خاص بسبب تدخل السلطات العامة في نشاطها الاقتصادي. إن الأسباب التي بررت هذا التدخل نتجت عن غياب أو ضعف طبقة المقاولين و ضعف المنشآت الاقتصادية و الاجتماعية إلى جانب ضعف الموارد المالية و غياب قطاع خاص ديناميكي. انطلاقا من هنا يرجع للدولة الحق في تجميع الموارد الضرورية و استعمالها لغرض تحفيز تنمية اقتصادية سريعة و دائمة. هكذا أصبحت الضريبة المشعل الأولي للمشاركة الجماعية في البناء الوطني حيث وجب عليها أن تعكس إرادة المواطنين في المشاركة في المسيرة التنموية و أن تكون هذه الضريبة الأساس الأول للوحدة و التضامن الوطني. تقوم الدولة بتشجيع أو الحد من عزيمة بعض النشاطات و هذا إما بتقديم الإعانات أو بتقديم تخفيضات ضريبية، هكذا فهي تستطيع أن تعبر عن اختيارها لهذا أو ذاك المنتوج أو تفضيلها لقطاع معين على قطاع آخر بواسطة الاقتطاعات الضريبية. أمام هذا الوضع وجدت الجزائر نفسها أمام نظام ضريبي موروث لا يتلاءم مع معطياتها الاقتصادية و لا السياسية. نقول عن أغلبية الدول النامية التي حصلت على استقلالها في الستينات أنهم ورثة النظم الضريبية للبلدان المحتلة، لهذا السبب نجد أن الجو الضريبي الذي تزامن مع الأنظمة القديمة أثر في إنشاء النظم الضريبية في هذه البلدان، فعلي سبيل المثال تبنت البلدان الفرنكفونية الضرائب غير المباشرة و تبنت الدول الأنجلوفونية الضرائب المباشرة أما دول أمريكا اللاتينية فهي تطبق الضريبة النوعية الإسبانية. إن ضرورة البحث عن كيفية فرض ضريبة مثلى في البلدان النامية يجعلنا نطرح الإشكالية التالية :

1 – ما هو نوع الضريبة الذي يلائم أكثر الدول النامية و الذي يسمح في نفس الوقت بتحرير ادخار كاف يساعد على تعبئة أكبر حجم ممكن من الموارد.

إن تحديد الإشكالية الرئيسية يفرض علينا طرح التساؤلات التالية :

2 – كيف يمكن للضريبة أن تملي وظيفتها المالية، الاقتصادية و الاجتماعية في هذه البلدان.
3 – كيف يكون هيكل ضريبي مصدر لعدم المساواة، على من تقع التكلفة الضريبية و من يستفيد من نفقات الدولة.

هذه الأسئلة تكون نقطة انطلاق بحثنا و الجواب عليها يتضح على أنه أساسي للحكم على تماسك و فعالية أي سياسة ضريبية.

الفرضيات :

1 – إن ضرورة تشجيع النشاط الاقتصادي في البلدان النامية يدفع الدولة إلى فرض ضريبة ضعيفة مباشرة على المداخيل و لا سيما الأرباح و وضع جميع الإجراءات المتعلقة بالتخفيضات الضريبية لجلب رؤوس الأموال الأجنبية. كذلك ضيق مجال المداخيل الأخرى يحد من فرض الضريبة عليها و جعلها في مستوى أدنى. هكذا و بما أن احتياجات التمويل بقيت قائمة اختارت الدولة إذن ضريبة غير ملحوظة لكن بعض الشيء غنية و هي الضريبة غير المباشرة.

2 – لا تستطيع الضريبة أن تقوم بدورها الاقتصادي و الاجتماعي على أكمل وجه إلا إذا استطاعت النهوض بدورها المالي بطريقة صحيحة، حيث تلعب السياسة الضريبية دورا محوريا في تحقيق التنمية الاقتصادية و يزداد أهمية هذا الدور كلما كان مصدر التمويل يتم بواسطة الضرائب.

3 – تعاني هذه البلدان من عدم المساواة في توزيع المداخيل و الذي يرجع من جهة إلى ضعف هذه المداخيل بالنسبة للدول المتطورة و من جهة أخري إلي التوزيع الغير عادل لهذه المداخيل. ترجع عدم المساواة هذه إلي هيكلة النظام الضريبي، في هذه الحالة يجد المشرع مجبر على فرض ضريبة ثقيلة على المداخيل المتوسطة و الصغيرة، أما عن الإيرادات الجبائية المتأتية من الضريبة المباشرة ذات المعدل المرتفع فهي زهيدة جدا. يحدث هذا في الوقت الذي يستفيد فيه ذوي الدخول العالية من إعانات ضريبية هامة، بينما أصحاب المداخيل المتوسطة و الضعيفة لا يحضون بالشيء الكثير.

هكذا كان حجم الاقتطاعات غير المباشرة في هذه الدول أكبر من الاقتطاعات المباشرة، لكن ارتفاع ضريبة غير مباشرة أكثر فأكثر يكون لا محالة مصدر قوي و دائم للتضخم عن طريق التكاليف. يعتبر هذا التضخم أصلا من أهم الأسباب التي تعرقل مسار التنمية في هذه البلدان. **حتى الآن لا يستوعب العديد من المشرعين بأن الضريبة غير المباشرة لم تعد تخدم مصالح الدول النامية بالرغم من أن فهم هذه الحقيقة يكتسي أهمية قصوى**، من هنا تتحدد جليا أهداف بحثنا هذا.

أهداف البحث :

هدفنا يكمن في استبدال هذا المنطق و المتمثل في سيطرة الضرائب غير المباشرة على أنظمة الـــدول النامية بمنطق آخر يعطي الحق للضريبة المباشرة أن تأخذ مكانتها هي الأخرى في هذه الأنظمة. يأخذ المنطق الجديـــد في الحسبان مجموعة الحقائق التي ترتكز عليها التنمية الاقتصادية في هذه البلدان، حيث تعتبر الضريبة المباشرة بمثابـــة اللغز الأكثر فعالية لتحقيق تزايد نسبة الادخار الذي يكون إحدى العوامل الأساسية للتنمية الاقتصادية.

إن وضع أي نظام ضريبي أكثر ملائمة لتحقيق أهداف محددة عند أفضل مستوى يعتمد أساسا على تفهم السياسة الضريبية. هذا الأمر لا يقتصر فحسب على تحليل و تقييم ما تم في الماضي و الحكم على ما هو قائم في الحاضر، بل يتعدى ذلك إلى العمل على تكوين نظرة مستقبلية للآفاق الجبائية. هكذا وجب علينا تحديد الوسائل التي تؤثر و تتأثر بهذا النظام و منح الضمانات الإدارية و التقنية و القانونية لكل من بإمكانه المساهمة في الجباية سواءا كان مكلفا بالضريبة أو مستفيدا منها. يستلزم هذا الأمر أيضا المطالبة بتعديل التشريع و تبرير الإصلاحات الضريبية وفقا للتطورات الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية للمجتمع.

أسباب اختيار الموضوع :

تمثل عدم كفاية الموارد المالية المشكل الأساسي و لا سيما في البلدان الناميـــة نظـــرا لخصائصـــها الاقتصادية و الاجتماعية. يمثل اقتصاد العديد من هذه الدول بعض الظواهر المشتركة أين أهميتها النسبية تختلف مـــن دولة لأخرى. المشكل الأساسي لهذه الدول هو تمويل التنمية و ذلك بسبب ندرة رؤوس الأموال الخاصة و الوطنيـــة الناتجة عن ضعف المداخيل الفردية و غياب روح الادخار الإرادي. هذه البلدان هي أيضا بحاجـــة إلى تكنولوجيـــا حديثة لإنشاء صناعات متطورة، فهم بحاجة لرؤوس أموال كبيرة لتقوية مشروعاتهم التنموية، الشيء الذي يجـــبرهم على اللجوء إلى مساعدات خارجية. هكذا يبقى تكوين رأس المال مفتاح المشكل الذي ينبغي أن تفكر فيـــه هـــذه الدول. إذن على الحكومات الوصول إلى نسب مرتفعة من الادخار بالنسبة إلى ما هو عليه في الوقت الحالي.

لقد اهتم الاقتصاديون الخبراء و أساتذة الجامعة بمشكل الجباية في الجزائر، لكن الدراســـات الـــتي عالجت هذه المواضيع انحصرت غالبا في دراسة النظام الضريبي الجزائري و بالتحديد هيكلة النظام الضريبي الجزائري تطوره و التشريعات القانونية التي تنظمه. لذا رأينا أنه من الضروري الخوض في هذا الموضوع للبحث عـــن طريقـــة تمكن الدولة النامية و على وجه الخصوص الجزائر من تحرير ادخار كاف بواسطة الجباية بضمن لها تنميـــة مســـتقرة و دائمة. هكذا أصبح ضمان الـــتنمية الاقتصادية من المسؤوليات الأولى للدول النامية و أصبحت الجزائر تلعب دورا مهما حيث يجب عليها تبني سياسية مالية و استثمارية ترمي إلى تحقيق أهداف التنمية و هـــذا حســـب مخططاتهـــا الاقتصادية و الاجتماعية.

أهمية البحث :

يستمد هذا البحث أهميته من حاجة الدول النامية لمصادر مالية باستطاعة الجباية تحريرها عن طريق خلق ادخار إجباري بواسطة تقنية فرض الضرائب، فمهما كانت الأهداف المتبعة من طرف الحكومة تحقيقها ضعيف جدا في غياب التمويل. انطلاقا من هذا يمكننا القول أو التفكير في أنه كلما امتلكت الدولة مصادر عديدة كانت الأهداف المحققة كبيرة. من هنا نلتمس أن الهدف الأول للحكومة هو امتلاك وسائل مالية هامة أو ببساطة تعظيم الإيرادات الضريبية.

كما يرجع مصدر هذه الاهتمامات إلى انتشار مظاهر الفقر و الحرمان من جهة و تمركز الأموال و الثروة و كل متطلبات الرخاء على فئة معينة أو بلد معين. فتدخل الدولة في الحياة الاقتصادية يجب أن يتضمن ليس فقط توجيه و معالجة التعديلات الضرورية، لكن الاهتمام بتخفيض الفارق الذي يفصل بين المستوى المعيشي لهذه الفئات أو الدول.

المنهج و الأدوات المستخدمة في البحث :

لقد استعملنا في هذا البحث المناهج المستخدمة عادة في الدراسات الاقتصادية بشكل عام، حيث استخدمنا المنهج التحليلي لدراسة و تفسير الظواهر الاقتصادية الناتجة عن أساليب فرض الضريبة و كذا أثر هذه الضرائب على مختلف الميادين، كما استعملنا المنهج الاستنباطي في استخلاص النتائج و تصور الآفاق. استخدمنا أيضا المنهج التاريخي عند استعراضنا لمراحل تطور النظام الضريبي الجزائري، أما الأدوات المستخدمة كانت كالآتي :

- نموذج نظري بسيط نبتغي من وراءه محاولة اقتراح نوع الضريبة الملائمة للدول النامية.
- الجداول الإحصائية المختلفة و المتعلقة ببنية الإيرادات الجبائية وكيفية توزيع الضغط الضريبي بين مختلف الضرائب وبين المكلفين بالضريبة نفسهم، الغرض من هذا هو تبيان مكانة أو وزن الضريبة غير المباشرة في النظام الضريبي الجزائري.
- القوانين و التشريعات المالية من أجل معرفة الأهداف التي يصبوا إليها المشرع الجزائري.

صعوبات البحث :

إن أهم الصعوبات التي وجهتها هي عدم توفر المراجع باللغة العربية و حتى تلك المتوفرة قليلة جدا، كما أنه لا توجد جهات مختصة بالترجمة. الصعوبة الثانية واجهتني عندما حاولت تطبيق النموذج النظري على أرض الواقع، فغياب الإحصائيات نتج أكثر عن عدم مصداقية المعطيات كما تعذر الحصول عليها كاملة مما جعلني أكتفي بالنتائج النظرية لهذا النموذج.

خطوات البحث :

من أجل دراسة هذا الموضوع قمت بتقسيم البحث إلى جزئين، جزء نظري و جـــزء تطبيقـــي. تضمن الجزء الأول من هذا البحث ثلاثة فصول وهي كالآتي :

تناولنا في الفصل الأول " تحليل السياسات العامة للدولة " حيث وجب علينا أولا تحديد مكانة السياسة الضريبية في السياسات العامة. فمن خلال تحليل " السياسة الاقتصادية " و هو موضوع المبحث الأول رأينا أن لـــــدي الدولـــة وسائلها الخاصة للقيام باقتطاعات إجبارية. موضوع المبحث الثاني كان " السياسة الضريبية " حيث تجتمع المبـــادئ الأساسية للضريبة في العدالة، اليقين، السهولة و الاقتصاد في إنشاء و تحصيل الضريبة، إذ نتفق جميعا للاعتراف بأن أحسن ضريبة هي التي يكون لديها وعاء واسع، معدل معتدل نسبيا و تتمتع بثبات كبير في نظامها. أمـــا المبحـــث الثالث تمحور حول " السياسة الضريبية و التنمية الاقتصادية " حيث تكون السياسة الضريبية في البلدان النامية جزءا أساسي من سياسة التنمية إذ تمثل وسائل التمويل إحدى المتغيرات التي تحدد مستوى التطور، فتوفر مصادر التمويـــل الكافية هو شرط أساسي و أولي للتنمية. من بين وسائل التنمية تبقى الجباية الأداة الوحيدة و الفعالـــة لأي سياســـة حقيقية لتعبئة الموارد و التمويل الأمثل للتنمية.

فرض علينا التحليل كخطوة ثانية دراسة " السياسة الضريبية و إعادة توزيع المداخيل " وهو موضوع الفصل الثاني. تكون الجباية أحد أهم الوسائل لإعادة توزيع الدخل و الثروة التي تملكها الدولة إلى جانب التحويـــلات و عـــرض بعض الخدمات العامة، فهي بدون شك الوسيلة الأكثر انتشارا بالرغم من أنها الأقل ظهورا. خصصنا المبحث الأول ل " النظام الضريبي "، فبعدما تطرقنا إلى مختلف التفريقات التقليدية للضرائب لاحظنا أن النظم الضريبية تتشكل من تجميع لسلسلة من الضرائب المختلفة، فإلى جانب الضريبة على الدخل نجد الضرائب على الثروة، الضريبـــة علـــى النفقات و مختلف الحقوق و الرسوم ذات الطابع الجبائي . المبحث الثاني الذي كان بعنوان " عدم المساواة في إعادة توزيع الدخول " تطرقنا فيه إلى أدوات إعادة توزيع الدخل و المشاكل المطروحة أثناء إعادة توزيع هذا الدخل، أمـــا المبحث الثالث و هو " سياسات التخفيف و التعميق من عدم المساواة " كان الهدف منه تعريف السياســـات الـــتي تساعد على التخفيف من عدم المساواة و أيضا تلك التي تعمل على تفاقم عدم المساواة هذه .

خصصنا الفصل الثالث وهو الذي يشكل أساس دراسة هذا الموضوع ل " السياسة الضريبية و تعبئة الموارد " حيث فرض علينا التحليل كخطوة أخيرة معرفة العلاقة التي تربط السياسة الضريبية بتعبئة الموارد. يظـــهر دور الجبايـــة في تمويل التنمية بمنظورين : الأول يسطر دورها المحفز و الثاني مساهمتها في الموارد. تضمن هذا الفصل مبحثـــين فقـــط الأول كان بعنوان " تعبئة الموارد الداخلية " حاولنا من خلاله تبيان ضرورة تكوين رأس المـــال و الحـــث علـــى المبادرات المحرضة لتكوين الادخار و فتح الطرق لتعبئته و لمردوديته. أما المبحث الثاني " الجباية وتعبئـــة الادخـــار " أظهرنا من خلاله أن الجباية و بالأخص الضريبة المباشرة هي الأداة الأكثر تلاؤما لزيادة ادخار المـــوارد الداخليـــة لتكوين رأس المال الضروري للنهوض بالتنمية الاقتصادية.

إن تحليل السياسة الضريبية في الجزائر كعامل للتنمية الاقتصادية يفرض علينا إلى جـــانب دراســة و اختبار مبلغ إيرادات الدولة دراسة الهيكل الضريبي و آثاره المالية، الاقتصادية و الاجتماعية، بالإضافـــة إلى أهـــم الإصلاحات التي قامت بها الدولة حتى الآن. ومنه كانت التقسيمات في الجزء الثاني من هذا البحث كالآتي :

تضمن الفصل الأول و الذي يحمل عنوان " دراسة النظام الجبائي الجزائري و تقييمه " ثلاث مبـــاحث. عرضنـــا في المبحث الأول و هو " تطور النظام الضريبي الجزائري " مراحل تطور النظام، كما تناولنا فيه أهم التعديلات الجبائية في الفترة بين 1962-1986. دار المبحث الثاني حول " عرض النظام الجبائي الجزائري " حيث بقيت جباية الجزائـــر محافظة على طابعها القديم لفترة مؤقتة عقب الاستقلال، إلا أن هذا لم يمنعها من إدخال إصلاحات علـــى أجـــهزتها الضريبية حيث استمرت محاولات الإصلاح و إدخال التعديلات على هذا النظام. أما المبحث الثالث " تقييم النظام الجبائي الجزائري " قمنا من خلاله بدراسة تقييمية للنظام الجبائي حيث تعتبر هذه الفترة بمثابة المرحلة الأولى لإرساء القواعد الأساسية للتنمية و بالتالي بداية الاهتمام بالنظام الضريبي و ضرورة إجراء إصلاح شامل و عميق للسياســـة الضريبية حتى يتم تكييفها مع المستجدات الاقتصادية.

خصصنا الفصل الثاني " تحضير الإصلاحات الجبائية "، للحديث عن تطور الإصلاحات الجبائية ابتداءا من سنة 1992 باعتبار أن هذه المرحلة بمثابة توجه جديد للسياسة الاقتصادية و منها الضريبية و لهذا تم تقســـيم هـــذا الفصـــل إلى مبحثين : المبحث الأول "إعادة هيكلة الضرائب غير المباشرة" و المبحث الثاني " إعادة هيكلة الضرائب المبـــاشرة" تناولنا من خلالهما استعراض الإصلاحات الجديدة التي نص عليها قانون المالية لسنة 1991 و كذا مختلف التعديلات التي طرأت على هذا النظام الجديد، سوف نتكلم بالأخص عن الضريبة على الدخل الإجمالي ، الضريبة على أربـــاح الشركات و الرسم على القيمة المضافة. تتصف هذه التعديلات في غالبيتها بالسرعة لمعالجة نقص ظـــاهر أو وضـــع طارئ و سرعان ما تصطدم بالواقع أو تتعارض فيما بينها فيتكرر الإلغاء و الفرض مما ينتج تواطفـــات في الحصيلـــة الضريبية و تعارض الإدارات الضريبية في تفسير هذه اللوائح غير المتناسقة .

حاولنا في الفصل الثالث و هو " أثر الإصلاحات الجبائية على الهياكل الاقتصادية ، الاجتماعية و المالية " إعطـــاء صورة واضحة عن توزيع عائدات الجباية تكون على قدر من الوضوح و السهولة حيث تمكننا من معرفـــة حصتـــها معرفة دقيقة و بصورة ثابتة و مسبقة. اهتممنا في المبحث الأول من هذا الفصل و الـــذي يحمـــل عنـــوان " الأثـــر الاقتصادي للإصلاحات الجبائية " بفعالية الرسم على القيمة المضافة ، تقييم الضغط الضريـــبي في الجزائـــر و كـــذا التحريض الجبائي على الاستثمار. أما المبحث الثاني " الأثر المالي للإصلاحات الجبائية " عرضنا فيه الإيرادات العامة للميزانية، تسيير عمليات الميزانية ثم تطرقنا لمشكل التهرب الضريبي في الجزائر. خصصنا المبحث الثـــالث " الأثـــر الاجتماعي للإصلاحات الجبائية " للضريبة و مشكلة التفاوت في الدخول ، أثر الضرائب علـــى ادخـــار الأفـــراد و المؤسسات و أيضا أثر الضرائب على الاستهلاك.

ختمنا هذا البحث بخلاصة عامة عبارة عن حاتمة تضمنت كل النتائج و الخلاصات التي توصلنـــا إليها من خلال هذه الدراسة و الاقتراحات التي يجب الأخذ بها من وجهة نظرنا.

الجزء الأول

تحليل السياسة الضريبية

الفصل الأول : تحليل السياسات العامة للدولة

الفصل الثاني : السياسة الضريبية و إعادة توزيع الدخول

الفصل الثالث : السياسة الضريبية و تعبئة الموارد

الفصل الأوّل

تحليل السّياسات العامّة للدّولة

المبحث الأوّل : السّياسة الاقتصادية

المبحث الثّاني : السّياسة الضّريبية

المبحث الثّالث : السّياسة الضّريبية والتّنمية الاقتصادية

مدخل :

تواجه البلدان النامية معضلات اقتصادية و اجتماعية عديدة تعود في معظمها إلى عدم توفر الموارد المالية اللازمة لتمويل المشروعات الاقتصادية الكبيرة القادرة على النهوض بمستوى التنمية الاقتصادية و الاجتماعية لهذه البلدان التي تحاول اللحاق بركب التقدم التي وصلت إليه البلدان الصناعية المتقدمة . فظلت الفجوة الحضارية بين البلدان النامية و البلدان المتقدمة في تزايد مستمر و ظلت السياسات التي كانت تطبقها البلدان النامية تتأرجح بين النجاح في تحقيق بعض متطلبات التنمية المتمثلة في : إقامة بعض البنى التحتية ، فتح المجال أمام الاستثمارات الخاصة المحلية و الأجنبية و إقامة بعض المشروعات الاقتصادية العامة التي تضمن للمواطنين قدرا معينا من إشباع حاجاتهم الفردية و الجماعية ، و الفشل أحيانا كثيرة حتى في الوصول إلى تحقيق الأهداف المسطرة في خطط التنمية لهذه البلدان لسبب أو لآخر .

في ظل هذه الأوضاع و التي ظهرت معالمها بشكل جلي في مطلع الثمانينات من القرن الماضي نتيجة تفجر أزمة المديونية العالمية ، و التي أظهرت أن الهياكل الاقتصادية في البلدان النامية بصيغتها الحالية غير قادرة على توفير التمويل اللازم للخطط الاقتصادية التي تتبناها هذه الدول ، و أن ما تم تحقيقه في العديد منها إنما تم تمويله من الخارج ، عاد الاهتمام بشكل كبير بالسياسات المالية التي يجب أن تنتهجها البلدان النامية من أجل الخروج باقتصادياتها من الوضعية الحرجة التي تمثلت في ارتفاع حجم مديونيتها الخارجية في تفاقم العجز في ميزانيتها العامة و موازين مدفوعاتها كخطوة أولى نحو تحقيق التنمية الاقتصادية في هذه البلدان .

تعتبر السياسة الضريبية (موضوع المبحث الثاني) إحدى فروع السياسة المالية التي تعد بدورها جزءا من السياسة الاقتصادية (موضوع المبحث الأول) و التي يمكن للدولة استخدامها لتحقيق أهدافها المختلفة الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية . فمن خلال تطبيقها لسياسة اقتصادية معينة تحاول الحكومة تحقيق الكفاءة الإنتاجية حيث يتم التركيز على استخدام الموارد المتاحة بأفضل طريقة ممكنة و العمل على الرفع من مستوى النمو الداخلي عن طريق تحقيق أكبر قدر ممكن من الإنتاج و ذلك بالاستغلال الأمثل للعناصر الإنتاجية . تعتبر تحقيق التنمية الاقتصادية (موضوع المبحث الثالث) أهم نقطة ترتكز عليها حكومات البلدان النامية عند وضعها لمخطط السياسة الاقتصادية .

المبحث الأول : السياسة الاقتصادية

مقدمة :

تعتبر السياسة الاقتصادية بمجموعة قرارات السلطات العامة لتوجيه النشاط و التوازن الاقتصـــادي طبقا لما يرجوه الكل . تعنى السياسة الاقتصادية بدراسة الأوجه و المسائل الاقتصادية المتعلقة بالنشـــاط الحكومـــي وكيفية استخدامها لهذه الأنشطة في التأثير على المجرى العام للاقتصاد الوطني ، فالسياســـة الاقتصاديـــة تهـــدف إلى السماح بنمو اقتصادي قوي و متوازن بشكل مقبول و هي تستخدم لذلك عدة وسائل منها : السياســـة النقديـــة و سياسة الميزانية . تعرف سياسة الميزانية بأنها مجموعة من السياسات و الإجراءات و التعليمات المتعلقة بالإيرادات العامة و النفقات العامة [1] ، و قد عرفت موسوعة المالية العامة سياسة الميزانية بشكل عام و بمفهومها الواسع بأنـــها التأثير العام للمقررين العموميين بواسطة أدوات مالية عادة ما تظهر كمجال تدخل للسياسة الاقتصادية .

إن الصعوبات الاقتصادية التي ظهرت عقب الأزمتين البتروليتين في السبعينات من القرن المـــاضي (القرن العشرين) أضرت كثيرا بسمعة السياسة المالية و أعطت نفسا جديدا لليـــبراليين و النقديـــين الـــتي تـــرى مدرستهم (المدرسة النقدية بزعامة Friedman) أن السياسة المالية لا تكون فعالة و ذات أهميـــة إلا إذا اقـــترنت بتطبيق السياسة النقدية [2] . و بالفعل فتطبيقات السياسة الاقتصادية في بداية الثمانينات أظهرت إلغاء الأدوات المالية و هو ما انعكس بوضوح في تزايد نفوذ العقيدة اللبيرالية في الأوساط العلمية ، فتراجع النمو إلى حد بعيد يصعـــب تقبله و تزايد ثقل الاقتطاعات الضريبية و الآثار السيئة المترتبة عن ظاهرة جديدة عرفت باسم الكســـاد التضخمـــي (Stagflation)

1-1 مركبات السياسة الاقتصادية

لا شك و أن الحكومة و هي تحاول أن تؤثر في المجرى العام للاقتصاد الوطني و توجيهه توجيـــها حسنا لما يخدم الأهداف العامة التي رسمتها في سياستها الاقتصادية تستخدم عدة وسائل تعرف بـــأدوات السياســـة الاقتصادية . ففي فترة الكساد حيث يعاني الاقتصاد من الركوض و البطالة تتبع الحكومة سياسة مالية توسعية ، أي زيادة الإنفاق الحكومي أو تخفيض الضرائب أو الاثنين معا و ذلك لإيجاد العجز في الموازنة . أما في حالة التضخـــم و التي غالبا ما يقترب الاقتصاد الوطني فيها من حالة التشغيل الكامل ترتفع أسعار السلع و الخدمات و يزداد الطلب الكلي ، فتلجأ الحكومة إلى زيادة فرض الضرائب و تخفيض الإنفاق الحكومي و زيادة معدلات الخصـــم و الفـــائدة

---

[1] طارق الحاج " المالية العامة " الطبعة الأولى 1999 ، دار الصفاء للنشر و التوزيع ، عمان ،ص 201 .

[2] Alain Samuelson , Les Grands Courants de la Pensée Economique , 2ème édition O.P.U , 1993 p 508 .

لتقليل عملية التداول و ذلك لإيجاد الفائض في الموازنة العامة . بصفة عامة نفرق بين السياسات الظرفية و السياسات الهيكلية [1] :

1-1-1 السياسات الظرفية

نعني بالسياسات الظرفية ما تنتهجه الدولة في مواجهة الاختلالات العرضية التي تحدث في الاقتصاديات المختلفة من تضخم أو كساد أو ارتفاع مفاجئ في أسعار بعض المواد الاستهلاكية أو الطاقوية و غالبا ما تنتهي صلاحية هذه السياسة بزوال الأسباب التي وضعت لأجلها . إن تبني هذا النوع من السياسات لا يتطلب سياسة فاعلة من طرف الدولة ، و أن أيا من هذه الأدوات لا يستطيع لا لمفرده و لا مع غيره أن يمنع حدوث الكساد أو التضخم و كل ما تستطيع فعله هذه الأدوات هو تباطؤ أو تقليل معدل الزيادة أو النقصان في الإنفاق العام و هو ما يؤدى إلى التقليل من حدة التضخم أو الكساد . و هكذا فإن الأدوات الأوتوماتيكية أو السياسة الظرفية تشكل نوعا من العازل ، حيث أنه من خلال تخفيف سرعة التقلبات الدورية فإنها تعطي راسمي هذه السياسات وقتا إضافيا للوصول إلى قرارات ملائمة و واضحة تؤدى إلى الاستقرار على مستوى الاقتصاد القومي . نقول في الأخير أن هذه السياسات هي في أغلب الأحيان توسعية خلال مراحل هبوط النشاط الاقتصادي و مقيدة خلال مراحل الرخاء الاقتصادي ، فهي تهدف إلى التأثير على الدورة الاقتصادية حيث تعمل على الحفاظ على التوازن الاقتصادي لتحقق نمو منظم .

1-1-2 السياسات الهيكلية

نعني بالسياسة الهيكلية الخطط التي تضعها الحكومة و تسهر على تنفيذها خلال مدة زمنية محددة و تهدف هذه الخطط إلى إنشاء مشاريع بنية تحتية و إقامة كافة المرافق الحيوية لخدمة التنمية الاقتصادية و المواطن (التعليم ، الصحة ، السكن ، الإنارة ، الشبكات الطرقية ...إلخ) . و تستخدم الدولة في سبيل تحقيق ذلك أدوات تلقائية ، حيث تقوم الدولة بإنشاء المشاريع مباشرة في حالات الركوض عندما يكون القطاع الخاص محجما و غير راغب في الاستثمار ، و تقوم بإجراء تعديلات ضريبية داخل النظام الضريبي للحيلولة دون حدوث الكساد أو التضخم ، كما تقوم أيضا بمكافحة البطالة عن طريق استيعاب موظفين في الوظائف العامة . و عندما تشعر الدولة باحتمال حدوث تضخم فإنها قد تقوم بسحب جزء من القدرة الشرائية من المواطنين بواسطة الاقتراض العام ، كما أنه في حالة ارتفاع الأسعار و عندما يصبح العرض قاصرا عن تلبية الطلب فإن الدولة بالإضافة إلى قيامها بمشاريع اقتصادية عامة تقوم أيضا بمنح إعانات للمنتجين و تشجيع الاستيراد و ذلك لتلبية ذلك الجزء الفائض من الطلب .

---

[1] Xavier Greffe , Politique Economique , Programmes - Instruments - Perspectives , 2éme édition Economica 1991, p 65 .

و بعكس الأدوات الأتوماتيكية فإن الأدوات التلقائية لا بد و أن يتم رسمها بشكل جيد و الأخـــذ بكافة الاعتبارات و ملاءمتها مع مختلف السياسات الاقتصادية الأخرى و خاصة السياسة النقدية ، كما أن السياسة الهيكلية تتميز بتكلفتها المرتفعة نظرا لأهمية المشاريع الاقتصادية التي تهدف إلى تحقيقها و كذا طول الفترة الزمنية التي ترسم لها عادة . بصفة عامة تهدف السياسات الهيكلية إلى توزيع الموارد الاستثمارية و هي سياســـات ذات المـــدى الطويل تؤثر على المتغيرات قصيرة المدى .

1-2 أهداف السياسة الاقتصادية

تلعب السياسة الاقتصادية دورا هاما في تحقيق بعض الأهداف الرئيسية التي تؤثر في مختلف قطاعات الاقتصاد القومي ، كما تعمل على تكييف كافة العلاقات القائمة في المجتمع . و يمكن تلخيص هـــذه الأهـــداف في ضرورة زيادة الناتج الداخلي الخام ، الحفاظ على معدل تضخم منخفض ، العمل على اســـتقرار معـــدل التبـــادل و تحقيق توازن الميزان التجاري .

1-2-1 زيادة الناتج الداخلي الخام

يضمن زيادة الناتج الداخلي الخام المستوى المعيشي للأفراد عن طريق زيادة الأجور و توفـــير مناصب الشغل و لن يتم هذا إلا عن طريق التوظيف الكامل لعناصر الإنتاج ، حيث تلعب السياسة الحكومية دورا فعالا في تحديد مستوى العمالة و مستويات الأجور و الأسعار . إلا أن انخفاض الناتج الداخلي الخام يضعـــف مـــن القدرة الشرائية للمواطن ، معدل منخفض كهذا لا يستطيع تغطية عرض العمل المتزايد مؤديا بذلـــك إلى زيـــادة في البطالة ، لكن عند التحكم الجيد في إدارة هذه العناصر يتحقق استقرار الوضع الاقتصادي و الاجتماعي و السياسي للدولة .

1-2-2 معدل تضخم منخفض

يعتبر معدل تضخم منخفض من الأهداف الأساسية التي ترمي إليها السياسة الاقتصاديـــة [1] ، فهو يعتبر الشرط الأساسي الذي من خلاله يحافظ الاقتصاد على منافذه في الخارج كما في الداخل . ففي الفـــترات التي تتميز مثلا بالتضخم أين يزيد الطلب إلى مستوى يفوق قدرة الاقتصاد على إنتاج السلع و الخدمات عند مستوى التشغيل الكامل ، فإنه يجب حسب النظرية الكينيزية أن تقوم الدولة باتخاذ سياسة مالية تقوم على تقييـــد الطلـــب الكلي بواسطة : رفع الضرائب ، خفض النفقات العامة ، تكوين فائض في الميزانية العمومية لامتصاص فائض الطلب و حجز الكمية الزائدة من القدرة الشرائية عن التداول حتى تتمكن الدولة من وقف ذلك الضغط التضخمي . يعتبر

---

[1] Xavier Greffe , Politique Economique , op cité , p 310 .

عدم وجود التضخم الطريقة الوحيدة التي من خلالها نحصل على معلومات اقتصادية صحيحة تسمح للأعوان الاقتصاديين باختيار استثماراتهم في أحسن الظروف ، كما أنها الوسيلة التي تحافظ على القدرة الشرائية لذوي الدخول الثابتة .

1-2-3 استقرار معدل التبادل

يعتبر استقرار معدل التبادل أيضا من أهداف السياسة الاقتصادية . إن تخفيض قيمة العملة اعتبر لمدة طويلة كأداة بما أنها تغير من أسعار الواردات الذي يرتفع ثمنها بالعملة الوطنية و أسعار الصادرات الذي ينخفض بالعملة الأجنبية ، و بذلك فهي تحول حصص السوق لصالح الصناعة المحلية في الأسواق الخارجية على حساب الصناعة الأجنبية في الأسواق الداخلية . إلا أن هذه الوضعية لم تعد صحيحة لأن تخفيض العملة أصبح يكلف أكثر بسبب عدم مرونة بعض السلع و شراء المادة الأولية من الخارج يعتبر أحسن مثال .

1-2-4 توازن الميزان التجاري

يتحقق الانتعاش المالي بواسطة زيادة الاستثمارات العامة و كذلك بواسطة تخفيض الضريبة أو زيادة النفقات العامة . إن هذين العاملين الأخيرين يؤثران بشكل ضعيف على الإنتاج بينما يعملان أساسا على زيادة الدخل المتاح و بعبارة أخرى فإن مضاعف الإنفاق العام و الضرائب يكون دوما أقل من مضاعف الاستثمار [1] . فإذا خفضنا الضريبة أو زدنا من الإنفاقات التحويلية نحصل على المضاعف (c / 1-c) ، كذلك إذا زدنا النفقات في رأس المال فإننا سوف نحصل على (c / 1-c) و في ظل اقتصاد مفتوح ينخفض هذا المضاعف إلى (1 / 1-c + m) [2] . إن أثر هذا المضاعف على التوازن الخارجي يتمثل في الانتعاش المالي الذي يؤدي إلى طلب إضافي و الذي يتم إشباعه غالبا بواسطة الاستيراد و من ثم يؤثر على الميزان التجاري و يترجم ذلك بانخفاض المضاعف .

إن زيادة مستوى النشاط الاقتصادي الناتج عن الانتعاش المالي يدخل ضغوطا ضريبية إضافية و بالتالي يضعف من نتيجة أثر المضاعف ، و في جميع الحالات فإن هذه الزيادة في الدخل لا يتم امتصاصها بالكامل بواسطة الضريبة ، فإذا كانت تشير للميل الحدي للضرائب فإن المضاعف العام للاستثمار يصبح (1 / 1-c + ct) . إن توازن ميزان التجارة الخارجية أصبح من الأهداف الهامة للسياسة الاقتصادية لأن كل عجز يؤدي إلى القرض و بالتالي إلى الضغط على الطلب الداخلي .

---

[1] Alain Samuelson , Les Grands Courants de la Pensée Economique , op cité , p 476 .

[2] Jacque PERCEBOIS , Economie des Finances Publiques , Armand Colin , Paris , 1991 , p 113 .

1-3 استعمالات السياسة الاقتصادية

لا شك أن الحكومة و هي تحاول أن تؤثر في المجرى العام للاقتصاد الوطني و توجيهه توجيها حسنا لما يخدم المصالح العامة التي رسمتها في سياستها المالية و الاقتصادية بشكل عام تستخدم عدة وسائل . إن الوسائل المفضلة للسياسة الاقتصادية تتمثل في السياسة النقدية و سياسة الميزانية .

1-3-1 السياسة النقدية

هي مجموعة الوسائل التي يستعملها البنك المركزي لتغيير كمية النقود الموجودة في الاقتصاد بقصد التحكم بطريقة غير مباشرة في قيمة العملة الوطنية ، الاستثمار ، الاستهلاك و التضخم . فالسياسة النقدية تهتم كثيرا بالمحافظة على قيمة النقود بل إنها تشكل دورها الرئيسي و يتم ذلك من خلال إجراءات مالية كالاعتماد على الموارد المحلية مما يؤدي إلى استقرار المستوى العام للأسعار . هدف السياسة النقدية واضح و يتمثل في إنشاء عملة وحيدة "**euro** "والحفاظ على استقرار هذه العملة عن طريق استقرار الأسعار الذي يدخل في احترام نظام اقتصاد السوق [1] .

بحوزة السياسة النقدية وسائل مختلفة فهي تقوم ب : تحديد معدل إعادة الخصم ، تحدد مقدار الاحتياطات الإجبارية التي تديعها البنوك لدى البنك المركزي ، كما تعمل على تأطير القروض بصفة تسمح بمراقبة زيادة الكتلة النقدية [2] . السياسة النقدية التي تعمل على دعم النشاط الاقتصادي موفرة بذلك السيولة و القروض اللازمة للأعوان الاقتصاديين من أجل قيامهم بعملية الاستهلاك ، الاستثمار و الإنتاج لا يجب أن تكون مشددة حتى لا تعرقل النمو الاقتصادي و لا توسعية لأن ارتفاع القدرة الشرائية في اقتصاد لا يتوفر على السلع الكافية لتلبية الطلب يؤدي إلى ارتفاع معدل التضخم .

2-3-1 سياسة الميزانية

هي سياسة اقتصادية للحكومة تستعمل نفقات و إيرادات الدولة (الميزانية) للوصول إلى بعض أهداف الاقتصاد الكلي . إن التعديل الظرفي التي تصبو إليه سياسة الميزانية يكون على المستوى التوسعي كما يمكنه أن يكون في نطاق ضيق : عندما تخفض الحكومة من معدلات الضريبة أو تزيد في النفقات العامة مثلا لكي تحفز الطلب نستطيع أن نقول بأنها تطبق سياسة ميزانية توسعية ، لكن عندما تفرض ضرائب إضافية أو تخفض من النفقات العامة لكي تحد من التضخم أو الحد من عجز الميزان التجاري نقول في هذه الحالة أنها تطبق سياسة ميزانية مشددة . الأدوات التي تستعملها سياسة الميزانية عديدة :

---

[1] Compact Disc , Ecyclopédie Encarta , 1999 .

[2] Alain Samuelson , Les Grands Courants de la Pensée Economique , op cité , p 496 .

أ – الإيرادات

تستطيع الحكومة استعمال الجباية و هذا عن طريق الضرائب المباشرة علـــى العـــائلات (مثل الضريبة على المداخيل *IR*) أو المؤسسات (الضريبة على أرباح الشركات ***IBS***) أو عن طريق الضرائب غير المباشرة مثل الرسم على القيمة المضافة (*TVA*) أو الإقتطاعات الإجبارية . و لا شك أن حجم الإيـــرادات العامـــة يتحدد بالقدرة المالية للدولة ، فإذا كانت هذه الأخيرة تتمتع بمقدرة في تدبير مواردها من ضرائب و رسوم و أشبـــاه ضرائب ... ، نكون أمام مقدرة عالية للدولة تستطيع من خلالها تغطية جزء كبير من حجم الإنفاق العام . غـــير أن القدرة المالية للدولة تتوقف على جملة من الاعتبارات منها [1] : حجم الناتج القومي الصافي ، المقـــدرة الإنتاجيـــة القومية ، دور و نشاط كل من القطاع العام و الخاص ، مستوى معيشة الأفراد و ما تملكه الدولة من موارد طبيعيـــة و بشرية .

ب – النفقات

تعتبر النفقات العامة الأداة التي تستخدمها الدولة في تحقيق الدور الذي تقوم به في مختلف المجالات ، فهي تعكس كافة جوانب الأنشطة العامة و تبين البرامج الحكومية في شتى الميـــادين في صـــورة أرقـــام و اعتمادات تخصص لكل جانب منها تلبية للحاجات العامة للأفراد و سعيا وراء تحقيق أقصى نفع جماعي ممكن لهم . و مع تطور دور الدولة في التدخل لإشباع الحاجات العامة تتطور دائما و بصفة مستمرة نظرية النفقات العامة من حيث مفهومها و تتحدد أنواعها و تقسيماتها المختلفة و القواعد التي تحكمها ، كما تظـــهر بوضـــوح الآثـــار الاقتصادية و الاجتماعية المترتبة عليها . و نشير إلى أنه بإمكان الدولة أن تقود سياسة توسعية كخلقـــها للوظـــائف العمومية مثلا كما بمقدورها أن تتبع سياسة تقشفية .

ج – عجز الميزانية

إذا كان أثناء تطبيق قانون المالية النفقات تفوق الإيرادات يكون هناك عجز في الميزانية ، هذا العجز سوف يغطي إما بالإصدار النقدي الذي يقوم به البنك المركزي أو عن طريق القروض . إذا كان التمويل عن طريق الإصدار النقدي يكون هناك احتمال في ارتفاع معدل التضخم ، فزيادة كمية النقود في الدوران هي مـــن أحد أسباب ارتفاع المستوى العام للأسعار . أما إذا كان العجز ممول عن طريق القروض فمديونية الدولة

---

[1] الدكتور أ . عادل حمود القيسي " المالية العامة و التشريع الضريبي " الطبعة الثانية ، مكتبة دار الثقافة للنشر و التوزيع – عمان – الأردن 2000 ، ص 51 .

من شأنها أن تؤدي إلى ارتفاع معدل الفائدة محدثا بذلك ما يسمى بأثر الإقصاء " EFFET D' EVICTION " [1] : عندما تقترض الدولة فموارد الادخار الذي تم تعبئتها لم تعد متاحة للأعوان الاقتصاديين الآخرين ، و عليه فـــان ارتفـــاع معدلات الفائدة الناتج عن الزيادة في الطلب على رؤوس الأموال يفرض على الدولة بدورها الزيـــادة في معـــدلات الفائدة لجلب الادخار ، هذا الارتفاع يكون سلبي على استثمار القطاع الخاص حيث أن التكاليف ترتفـــع أكـــثر و بذلك يبدأ النشاط الاقتصادي يضعف .

أخيرا إذا كان عجز الميزانية متواصل من عام إلى آخر يؤدي هذا إلى تراكم ديون الدولة ، إذا أصبحت هذه الديون ثقيلة فسوف تجد الدولة نفسها في الحلقة المفرغة للديون " EFFET BOULE DE NEIGE " : العجز يزيد من قيمة الديون التي إذا لم تستطيع الدولة تسديدها سوف تلجأ حتما إلى الاستلاف من جديـــد لكـــي تسدد و لو جزء من هذه الديون مما يزيد من تكلفة التسديد . هذه الحلقة المفرغة من شأنها أن تقـــود الدولـــة إلى وضعية أين تقوم فيها بإبرام عقود للقروض ليس لهدف تسديد هذا القرض و إنما لمجرد تسديد الفوائد الناجمة عـــن هذه القروض . و لتفادي الضغوطات التي تمارسها الحكومات على السلطات النقدية ، أصدر النظام الأوروبي للبنوك المركزية (S.E.B.C) بعض القوانين الخاصة بالدول الأعضاء و التي ينص عليها LE TRAITE DE MAASTRICHT [2] :

- يجب أن لا يتجاوز العجز العام نسبة 3 % من الناتج الداخلي الخام (PIB) باستثناء إذا كان هذا العجز قريـــب من 3 % أو أن تجاوز هذه النسبة ما هو إلا استثنائي و ظرفي .
- الدين العام الخام لا يتجاوز 60 % من الناتج الداخلي الخام .

---

[1] Jacques PERCEBOIS , Economie des Finances Publiques , op cité , p 121 .

[2] André PAYSANT , Finances Publiques , Armand Colin , 4ème Edition , Paris , 1997 , p 50 .

الخاتمة :

من أجل أن تحقق السياسة الاقتصادية الأهداف التي وضعت لها ، فإنه يجب على الدولة أن توفر لها جهازا مصرفيا قادرا على تطبيق السياسة النقدية و التي تخدم السياسة الاقتصادية ، كما يجب توفر إدارة كفأة تسهر على تنفيذ هذه السياسة على أحسن وجه و ينبغي لهذه الإدارة الاستفادة من التقدم و التطـــور العلمـــي و التقـــني واستخدامه في عمل المؤسسات العامة وذلك لتسهيل مهامها و تدقيقها . إلى جانب السياسة النقدية تعمل سياســـة الميزانية على تقرير النفقات من جهة و تحديد كيفية تغطية هذه النفقات من جهة أخرى (سواء عن طريق الضرائب ، القروض أو مختلف الإيرادات) . إذا ما قررت الدولة اللجوء إلى الضرائب و التي تعتبر كنتيجة وصلـــــت إليـــها سياسة الميزانية ، يجب بعد ذلك تحديد المميزات العامة لهذه الضرائب و الذي يدخل ضمن أهداف السياسة الضريبية . انطلاقا من هذا يمكننا القول أن السياسة الضريبية تبدأ أين تنتهي مهام سياسة الميزانية [3] .

و عليه فمن واجب الدولة في الوقت الراهن و أكثر من أي وقت مضى أن تقوم بتخطيط نفقاتهـــا و اعتماد سياسة ضريبية تأخذ في الاعتبار العديد من العوامل و ذلك خشية هروب رأس المال الوطني بل إنـــها قـــد تسعى إلى استجلاب رؤوس الأموال الأجنبية عن طريق التخفيض من الضغط الضريبي بشكل عام .

---

[3] Maurice .LAURE , Traité de Politique Fiscale , Presses Universitaires de France , 1956 p 18 .

المبحث الثاني : السياسة الضريبية

مقدمة

عندما أصبحت الحرية الاقتصادية هي المبدأ الحاكم للسياسة الاقتصادية خلال القرنين الثامن عشر و التاسع عشر و بداية القرن العشرين أحجمت الدولة عن التدخل في النشاط الاقتصادي . و كما ذكرنا سابقا أصبح دورها قاصرا على حفظ الأمن و الدفاع و العدالة و إدارة المرافق العامة التقليدية ، و كان من الطبيعي في نطاق ما سمي بالدولة الحارسة في ذلك الوقت أن تسيطر فكرة حياد المالية العامة على الفكر المالي التقليدي ، و من ثم فقد اقتصر هدف الضريبة على توفير المال اللازم لتمكين الدولة من أداء هذا الدور دون أن يتعداه إلى تعديل المراكز النسبية لأفراد المجتمع أو إلى التأثير في قراراتهم الاقتصادية ، حيث تترك هذه المهمة و تلك لقوى السوق وحدها ، و قد ارتبطت هذه الفكرة لحياد الضريبة بالاعتقاد في تحقيق التوازن التلقائي في ظل حرية العرض و الطلب .

و مع تطور دور الدولة لم يعد الهدف المالي وحده هو ما تسعى الضرائب لتحقيقه ، فقد أصبحت الضرائب من أهم الأدوات في السياسة المالية للدولة من أجل تحقيق أهداف متعددة : اقتصادية ، اجتماعية و سياسية ليس فقط على المستوى المحلي و إنما أيضا في إطار العلاقات الدولية .

2-1 تعريف الضريبة

تعرف الضريبة بأنها اقتطاع نقدي مباشر يقع على الأشخاص الماديين و المعنويين حسب مقدرتهم التكليفية عن طريق الدولة بشكل نهائي و بدون مقابل و ذلك من أجل تغطية الأعباء العامة و التدخل الاقتصادي و الاجتماعي للدولة و الجماعات المحلية [1] . من خلال هذا التعريف نجد أن الضريبة تقوم على ستة عناصر رئيسية :

1 – اقتطاع نقدي : أي أنها اقتطاع نقدي على الشخص الخاضع للضريبة و في هذا الإطار يمكن أن نميزها عن الواجبات الأخرى كواجب الخدمة العسكرية ، و كذلك نميزها عن الضريبة العينية التي اختفت بالفعل و ذلك لسببين أولهما أن مردودها ضعيف و ثانيهما أنها لا تتلاءم مع ظروف الاقتصاد المتطورة ، و من جهة أخرى فإنها غير عادلة فمن الصعب عليها أن تأخذ في الحسبان وضعية الشخص المتحمل للضريبة و لذلك أخذت مكانها الضريبة النقدية .

---

[1] Conference de Microéconomie de Finances Publiques présentée par Monsieur Belarbi Abdelkader .Année Universitaire 1998 - 1999 .

2 – **الضريبة اقتطاع مباشر** : إذا كان هناك وعاء للضريبة فيجب معرفة بالضبط قيمة هذا الوعاء وذلك من أجل أن تكون الضريبة متناسبة مع هذا الوعاء ، و لا شك أن عملية الاقتطاع هذه ستقل من القدرة الشرائية للمواطن و قد يكون ذلك مقصودا لمواجهة التضخم .

3 – **الضريبة اقتطاع يقوم على القدرة التكليفية لمتحملها** : إن الأموال المتأتية من الضريبة ليست دائما تلك الإتاوة الشرعية أي تلك التي تولد الضريبة ، و بالفعل فإن الضريبة يمكن أن تحمل بواسطة إدراجها في الأسعار كما هو الحال في الضرائب على النفقات . هذه الأموال المحصول عليها من الضريبة تستطيع أن تكون من أشخاص طبيعيين أو معنويين أو أشخاص طبيعيين و معنويين في نفس الوقت أي القانون الخاص أو العام (مؤسسة عامة ذات طبيعة صناعية و تجارية) .

4 – **الضريبة تدفع بدون مقابل** : يعني أن متحمل الضريبة يجب أن يدفعها نهائيا دون أن ينتظر إعادتها كما هو الحال في القروض و كذلك دون أن ينتظر مقابلا عينيا لها ، لكن ذلك لا يعني أنه قد لا يستفيد من الخدمات التي تقدمها الدولة بل على العكس من ذلك فإنه يجب أن يتمتع بحقوقه كاملة كما التزم بواجباته .

5 – **الضريبة يتم اقتطاعها عن طريق الدولة** : فالدولة هي الوحيدة المخولة باقتطاع الضريبة من المواطنين وهذا الحق مبني على دور الدولة في خدمة المواطن .

6 – **الضريبة تدفع لتغطية الأعباء العامة** : أي أن الحكومة يجب أن تنفق المبلغ المتحصل عليه من الضرائب في خدمة الصالح العام و يمكن للمواطنين مراقبة تصرف الدولة بهذه الأموال عن طريق المجالس النيابية .

2–2 وعاء الضريبة

يقصد بوعاء الضريبة المادة الخاضعة لها و التي كانت تفرض على الأشخاص و تسمي بالضرائب على الأشخاص أو الجزية أو على الرؤوس و تفرض بسعر موحد و إذا كان هذا النوع من الضرائب قد تلاشى و اضمحل و حل محله ضريبة تفرض بأسعار مختلفة تتدرج تبعا للمركز المالي و الاجتماعي تسمى بالضرائب على الأموال و هي التي يكون مصدرها مالا من ثروة أو دخل . و بذلك تكون المادة الخاضعة للضريبة ليست أشخاصا و إنما أموال المكلف ، فيتم اقتطاع الضريبة إما بشكل مباشر و يطلق عليها " الضرائب المباشرة " أو يتم اقتطاع الضريبة بشكل غير مباشر و تفرض على وقائع و تصرفات الأفراد بأموالهم و يطلق عليها تسمية " الضرائب غير المباشرة " [1] .

---

[1] Jean -Marie Monnier , Les Prélèvements Obligatoires , Ed Economica 1998 , p 12 .

2-2-1 الضرائب المباشرة

الضرائب المباشرة هي تلك التي تفرض على الوعاء من حيث اكتسابه أو امتلاكه و الوعاء في هذه الحالة ما هو إلا أموال المكلف . تعتبر دخول و ثروات الممولين الأوعية الحقيقية لحالة الاستطاعات الضريبة و تتنوع عناصر الإخضاع الضريبي بتنوع الوقائع المنشئة للضريبة . فما من هيكل ضريبي حديث نكتفي فيه بإخضاع الدخل للضريبة عند إنتاجه أو توزيعه فحسب بل يستدعي الأمر أيضا متابعة أوجه استخدام هذا الدخل أو إنفاقه ، الأمر الذي يدعوا إلى فرض ضرائب مباشرة على الدخل و الثروة من جهة و ضرائب غير مباشرة على الإنفاق و التداول من جهة أخرى .

تتميز الضرائب المباشرة بأنها أكثر تحقيقا للعدالة في توزيع الأعباء العامة [1] لأن المشرع الضريبي يستطيع عند فرضها الأخذ بالاعتبارات الشخصية و العائلية للمكلفين و بالتالي مراعاة مقدرتهم على دفع الضرائب ، كما أنها تتميز بثبات حصيلتها تقريبا و هو ما يجعل الدولة تطمئن بالاعتماد عليها لتزويد الخزينة العامة بحجم معين من الإيرادات .

2-2-2 الضرائب غير المباشرة

و هي التي تمس المنتجات الاستهلاكية بشكل عشوائي دون اعتبار للقدرة التكليفية لمتحمليها و يشتكى من عدم عدالتها خصوصا عندما يقترب عبؤها الضريبي من الدخل أو يساويه و أكثر من ذلك عندما تكون الأسر متعددة الأفراد و ذات دخول متواضعة ، عندها يصبح أثرها غير لائق خصوصا بالنسبة للمواد الاستهلاكية الجارية .

تمتاز الضرائب غير المباشرة بأنها أكثر حصيلة من الضرائب المباشرة و يعود ذلك إلى أنها تفرض على سلع و خدمات شائعة الاستعمال (يستهلكها عامة الشعب) و أنها أكثر مرونة من الضرائب المباشرة ، فيكفي أن يرفع المشرع سعرها قليلا حتى تزداد حصيلتها كثيرا و حتى دون رفع سعرها فإن الإنفاق و الاستهلاك يزدادان باستمرار ، كما تمتاز في أن عنصر الإجبار فيها أقل وضوحا منه في الضرائب المباشرة و تتميز الضرائب غير المباشرة أيضا بأنها تزود خزينة الدولة بالإيرادات اللازمة بسرعة و باستمرار و منذ بداية السنة المالية على العكس من الضرائب المباشرة التي يتأخر في العادة تحصيل إيراداتها إلى وقت متأخر من بداية السنة المالية .

---

[1] الدكتور أ.عادل علي حمود القيسي " المالية العامة و التشريع الضريبي الأردني " الطبعة الأولى 1996 ، ص 161 .

2 – 3 التنظيم الفني للضريبة

يمر التنظيم الفني للضريبة بعدة مراحل هي مرحلة تحديد الوعاء الخاضع للضريبة و مرحلة تحديد سعر الضريبة و مرحلة تقدير و تسوية الضريبة و مرحلة تحصيلها و سنتناول ما تبقى من هذه المراحل بإيجاز و ذلك بعد أن تحدثنا سابقا عن المرحلة الأولى و هي مرحلة تحديد الوعاء .

2–3–1 تحديد سعر الضريبة

يقصد بسعر الضريبة المبلغ الذي يدفعه المكلف إما بنسبة معينة من قيمة المادة الخاضعة للضريبة ، أو بسعر ثابت لا يتغير مهما تغير الوعاء الضريبي فتسمى بالضريبة النسبية (القياسية) (Proportionnelle) أو أنها تفرض بسعر يتغير و يختلف بحسب المادة الخاضعة للضريبة و ظروف المكلف و تسمى بالضريبة التصاعدية (Progressive) و تفرض الأسعار بأسلوب فني تصاعدي يتغير بتغير حجم الوعاء الضريبي [1] .

2–3–2 تقدير و تسوية الضريبة

يستوجب فرض الضريبة تقديرها ثم ربطها بالمكلف و ذلك قبل عملية تحصيلها عندما تكون لازمة الأداء و يتم التقدير إما بواسطة الإدارة الضريبية معتمدة في ذلك على المظاهر الخارجية ، أو الضريبة الجزافية أي على أساس تقريبي لتحديد الدخل استنادا إلى قرائن يفترضها المشرع تتعلق مثلا بالقيمة الايجارية للأرض أو ببعض الأرباح أو بواسطة الموظف الضريبي [2] . كما أنه في سبيل تقدير دخل المكلف قد يؤخذ بأسلوب إقرار المكلف ، حيث ألزم المشرع كل مكلف بتقديم إقرار يوضح فيه مقدار دخله و مصدره و القيام بملأ استمارة معينة يبين فيها دخله السنوي السابق مع بيان كافة أرباحه و بيان مركزه الاجتماعي . و على إثر ذلك يقوم الموظف الضريبي بمراقبة الإقرار و دراسته للإطلاع على صحة و دقة المعلومات و يحق للموظف مناقشة المكلف عن صحة المعلومات الواردة في الإقرار الضريبي و قد يقتنع بصحتها أو يرفضها و للمكلف حق الاعتراض . هناك أسلوب تقدير ثالث يقوم على التبليغ من الغير حيث يلزم المشرع رب العمل بأن يقدم إقرارا عن أجور و مرتبات عماله و مستخدميه .

2–3–3 تحصيل الضريبة

بعد تحديد سعر الضريبة و تقديره تبقى العملية الأخيرة و هي الأهم على الإطلاق و الأكثر صعوبة و هي عملية التحصيل ، حيث يتم عن طريق دفع المكلف مباشرة أو عن طريق حجزها عند المنبع كما هو

---

[1] Bernard BRACHET , Le Système Fiscal Français , 7ème édition L.G.D.J ,1997 p 22 .

[2] G.Sauvageot , Précis de Fiscalité , Edition 1999 - 2000 Nathan , Paris 1998 , p 48 .

الحال في الرواتب [1] . و غالبا ما تتميز هذه المرحلة بالكثير من الصعوبات و الالتجاء إلى المحاكم سـواء بسبب مراوغات المتهربين من الضرائب أو حدوث أخطاء فنية من طرف القائمين على جمع الضريبة و مقابلتهم بالرفض من طرف المكلفين .

و من الجدير بالذكر هنا أن نميز بين أنواع التهرب الضريبي ، فهناك تهرب قـانوني يتمثـل في الامتناع عن القيام بالواقعة أو الحدث الذي تنشأ على أثره ضريبة معينة مثلا كأن يمتنع عن استهلاك سـلعة معينـة أو مزاولة نشاط معين و قد يكون هذا في حد ذاته هدفا استراتيجيا عند الدولة ، أي التقليل من استخدام سلعة معينة ، أو مزاولة نشاط كالنشاطات التي تؤثر على البيئة مثلا ، أو التهرب غير القانوني و الذي يكون صاحبه قد خالف القانون و لجأ إلى الغش و المناورة و هذا النوع يوجد بكثرة خاصة في بلدان العالم الثالث .

2-4 أسس السياسة الضريبية

تعرف السياسة الضريبية على أنها " مجموعة القرارات المأخوذة لإنشـاء ، تنظيـم و تطبيـق الإقتطاعات الجبائية الموافقة لأهداف السلطات العامة " G.Tournié [2] ، حيث ترمي السياسة الضريبية إلى تغيـير الظرف الاقتصادي ، توجيه تصرفات الأفراد ، التأثير على توزيع المداخيل ...إلخ . وعليه فهي تساعد على التطور بطرق مختلفة و لا سيما ب : توفير الموارد المالية اللازمة ، الحث على الاستعمال العقلاني للموارد ، تشجيع العدالـة الاجتماعية و الحفاظ على الاستقرار الاقتصادي .

2-4-1 الأسس الاقتصادية

يشترط مستوى تطور أي بلد ما مردودية و بنية نظامه الجبائي ، يقاس المردود الجبائي لأي بلد عن طريق نسبة ما بين مبلغ الإقتطاعات الإجبارية و الناتج الداخلي الخام ، هذه النسبة التي تسمى بالمعامل الجبـائي أو المعدل العام للإقتطاعات الإجبارية (TGPO) تسمح بتقدير مستوى الجباية في أي بلد [3] . تتضمن الإقتطاعات الإجبارية كل الدفعات التي لا تخضع للقرارات الاختيارية للمكلفين بالضريبة و التي تتم بدون مقابل فوري و تكون لصالح الإدارات العمومية و المؤسسات الجماعية .

إن التطور الاقتصادي هو الذي يؤثر على المردود الجبائي الذي نلاحظ اختلافه بـين الـدول المتقدمة و الدول النامية . تتعلق القدرة على دفع الضرائب لدولة ما مباشرة بالإنتاجية الاقتصادية لهذه الدولة ، فزيادة المداخيل تزيد من عدد المكلفين بالضريبة و من ثم زيادة الموارد التي تحصل عليها عن طريق الضرائب .

---

[1] Jean -Marie Monnier , Les Prélèvements Obligatoires , op cité , p 13 .

[2] Pierre BELTRAME , La Fiscalité en France , 5 éme édition mise a jour 1997 , Hachette , p 161 .

[3] Pierre .BELTRAME , La Fiscalité en France , op cité , p 162 .

2-4-2 الأسس السوسيولوجية

من جهة يجب أن يكون هناك موافقة على الضريبة من طرف الهيكل الذي قام بإنشائها و من جهة أخرى يجب أن تكون هذه الضريبة مقبولة من طرف الشخص الذي سوف يدفعها . فللموافقة على دفع الضريبة يجب أولا فهمها ، لذا ينبغي أن نوضح للمواطن المكلف بدفعها على أنها بعيدا أن تكون وسيلة للضغط أو الحرمان الضريبة ما هي إلا استخدام للموارد نقوم عن طريقها " بإعادة بناء شبكة للأمن و التضامن على صعيد الأمة " F.Perroux [1] ، كما أنها من الوجهة السياسية تعتبر ثمن للحرية . فلا توجد دولة حرة بدون ضريبة لأن الضريبة تعتبر في الأخير الحفاظ على الملكية الخاصة " أي إمكانية الاختيار في نطاق واسع نشاطاتنا و استخدام مواردنا ." L.Mehl et P Beltrame [2] .

2-5 أساليب السياسة الضريبية

غالبا ما يكون دور الضريبة و خاصة في البلدان النامية موجها و محفزا على تكوين رؤوس الأموال و ذلك بغية تمكين الخواص من القيام باستثمارات هامة تساهم في تحقيق النمو الاقتصادي للبلد إلى جانب الاستثمارات التي يقوم بها القطاع العام .

2-5-1 أهداف السياسة الضريبية

إن أثر الضريبة على الإنتاج و كذلك العمالة كبير جدا خاصة في الأنظمة ذات البنيان الاقتصادي المتخلف ذو المردودية الضعيفة ، لذا يجب على السياسة الضريبية أن تضمن أكثر فعالية النظام الاقتصادي حتى لا تعرض المردود الجبائي للخطر ، كما عليها أن لا تضغط أكثر على المكلفين بالضريبة حتى تستطيع أن تحافظ على العدالة الاجتماعية .

أ - الفعالية الاقتصادية

إن نجاح المشروعات عادة ما يقترن بارتفاع حجم التشغيل الذي يكون من شأنه إحداث أو إيجاد دخول جديدة و زيادة الدخول المنخفضة مما يزيد من حجم القوة الشرائية و هو ما يساعد على زيادة مردودية الضرائب غير المباشرة ، كما أن ارتفاع نسبة التشغيل بالإضافة إلى آثارها على المستوى الاجتماعي تعمل على رفع من نسبة حصيلة الضرائب على كسب العمل (ضرائب مباشرة) [3] . إن مشكل الفعالية الاقتصادية

---

[1] F.Perroux cité par Pierre .BELTRAME , La Fiscalité en France , op cité , p 170 .

[2] Pierre .BELTRAME , La Fiscalité en France , op cité , p 170 .

[3] Jean - Christophe Le Duigou , Réinventé L'impot , Altèrnatives Economiques 1998 , p 120 .

يقودنا إلى التساؤل عن العلاقة التي تربط الضريبة بالعوامل الأساسية للنمو و المتمثلة في الشغل ، الاستثمار و الادخار .

1 – الشغل

يرتبط حجم العمالة الكلية بحجم الإنفاق الاستثماري و هو ما ينجر عنه أن أية ضريبة تعمل على التقليل من الإنفاق الاستثماري تؤدي إلى خفض العمالة . و تعد مشكلة التشغيل في الوقت الراهن من أهم المعضلات التي تواجه كافة بلدان العالم و خاصة البلدان النامية منها ، ذلك أن البنيان الاقتصادي بشكل عام يكون مترابطا بشكل وثيق ، فإذا كانت الطاقة الإنتاجية كبيرة و حجم النشاط الاقتصادي ضخما فإن ذلك يولد لا محالة كما هائلا من مناصب الشغل .

يمكن القول بأن الضريبة تحفز على العمل في مستويات معينة و تجعل الخاضعين لها يضاعفون من جهودهم و يضحون بفراغهم في حين أنها عند مراحل معينة قد تعطي عكس هذه النتيجة و هو ما ينعكس سلبا على الاقتصاد بشكل عام [1] . حاليا يمكننا القول أن زيادة المصاريف المتعلقة بالأجور تؤدي في أغلب الحالات إلى إحلال رأس المال بالعمل ، ينتج عن هذا انخفاض في الطلب على اليد العاملة و بالتالي ارتفاع في البطالة .

2 – الاستثمار

للضرائب دور كبير في الحصول على التراكمات المالية التي تحصل عليها الدولة و التي من المفروض أن يكون نصيب الاستثمارات منها جزءا هاما متمثل في الإنفاقات الرأسمالية التي تقوم بها الدولة ، كذلك فإن الضرائب بالإضافة إلى هذا الدور الهام و الفاعل تتخذ أداة في يد الدولة لتوجيه الاستثمارات الخاصة فتقوم على سبيل المثال بتخفيض الضرائب على بعض النشاطات المعينة بغية تشجيع الاستثمار فيها .

غالبا ما يكون الحث على الاستثمار عن طريق تخفيض الضريبة على أرباح المؤسسات ، فيما يخص الضريبة على النفقات فالرسم على القيمة المضافة يكون مخفض لمجموعه أثناء اقتناء الاستثمار . و قد تلجأ الحكومة إلى رفع مستويات الضريبة إلى ما يعرف ب " المستوى الجحيمي للضريبة " [2] بغية صرف أنظار المستثمرين عن الاستثمار في بعض النشاطات المعنية و هذه النشاطات غالبا ما تكون غير مرغوب فيها لعدم حاجة البلد إليها أو لآثارها السلبية على المجتمع كالنشاطات الملوثة للبيئة مثلا ، و قد يكون ذلك أيضا بدافع تموقع الاستثمارات فتخفض في المناطق التي تريد الحكومة إنعاشها لكي يتوجه إليها المستثمرون .

---

[1] Arnaud Parienty , Fiscalité L'impossible Réforme ? , Le Monde Edition 1997 , p 140 .

[2] Jean - Marc Gastellu , Jean -Yves Moisseron , Guy Pourcet , Fiscalité , Développement et Mondialisation , Maisonneuve & Larose 1999 , p 84 .

بالإضافة إلى أن هناك بعض المؤسسات التي تتمتع بالإعفاءات فيما يخص الضريبة على أرباح المؤسسات أو تخفيضات في الضريبة على النشاط المهني مما يخلق أقطاب جديدة للنمو . لكن من المفروض أن لا تملي الدولة على المؤسسات نوع الاستثمار الذي سوف تقوم به هذه الأخيرة و إنما على المؤسسات اختيار استثماراتهم على أساس المردودية الاقتصادية و ليس بغرض الاستفادة من التخفيضات الضريبية ، لأن المساعدات الجبائية من شأنها أن تؤدي في بعض الحالات إلى الإفراط في الاستثمار و في حالات أخرى إلى مجرد التوقعات لبرامج استثمارية مما يكلف غاليا الخزينة العامة ، كما من شأنه أن يؤدي إلى اختلال في الميزان التجاري إذا كان الإنتاج غير كافي لمواجهة الطلب المتزايد على سلع التجهيز .

3 – الادخار

يعتبر انخفاض تكوين معدل رأس المال في الدول النامية من أهم العقبات في طريق التنمية و يرجع ذلك إلى انخفاض الدخل الذي يترتب عليه انخفاض معدل الادخار و الاستثمار و يرتبط ذلك بارتفاع الميل الحدي للاستهلاك و انخفاض المعدل الحدي للادخار ، ومن هنا تأتي أهمية الضرائب كأداة للادخار حيث يمكنها أن تقوم بنفس دور الادخار في الحد من الإنفاق الاستهلاكي لتوفير الموارد الحقيقية للتراكم الرأسمالي بدون تضخم .

يظهر أثر الضرائب على الادخار من خلال أثرها على دخول الأفراد و ممتلكاتهم من جهة (ضرائب مباشرة) و أثرها على السلع و الخدمات التي يشترونها (ضرائب غير مباشرة) ، و كقاعدة عامة فإن الضرائب المباشرة تؤدي إلى نقص الدخول النقدية بينما تؤدي الضرائب غير المباشرة إلى رفع أثمان المنتوجات [1] . و لكي تهدف السياسة الضريبية إلى زيادة حجم الادخار يجب عليها أن تفرض ضريبة إلا على النفقات (ضريبة وحيدة و متزايدة على النفقات) ، أو التخفيض بشكل محسوس من الزيادة في الضريبة على الدخول . الادخار طويل المدى و المستقر من شأنه أن يغذي الاستثمار فهو أكثر ضرورة اقتصادية من الادخار السائل أو قصير المدى ، و عليه نقول أن الجباية تشجع على تكوين الادخار طويل المدى .

ب – العدالة الضريبية

تعتبر العدالة الضريبية كحالة مثالية ، في الواقع تتمثل هذه العدالة خاصة في التوزيع العادل للضريبة بين المواطنين و هذا بمراعاة قدرهم على الدفع . لذا من الضروري تشخيص الضريبة ، أي من جهة الأخذ بعين الاعتبار من طرف مصلحة الضرائب الحالة العائلية للمكلف بالضريبة و من جهة أخرى تعديل هذه الضريبة على حسب الوضعية المالية للشخص المكلف بها .

---

[1] André Paysant , Finances Publiques , op cité , p 75 .

حتى تكون الضريبة عادلة يجب عليها أن تكون عامة و موحدة أي أن تفرض على جميع الأشخاص و الأموال في الدولة ، فلا تفرض على أموال دون أخرى و لا يعفى دون ما مبرر بعض الأشخاص من دفعها ، كما يجب أن يكون العبىء الذي يقع على كل شخص بسبب هذه الضريبة واحد [1] .

2-6 حدود السياسة الضريبية

إن قابلية نقل عبء الضريبة على وكلاء اقتصاديين غير معنيين بها تثير مشكلة اقتصادية كبيرة ذات نتائج اقتصادية ثقيلة على سياسة إعادة التوزيع (Redistribution) [2] ، حيث تجعل الحكومات دوما في مأزق كبير ناتج عن مفاضلتها بين نوعين من الضرائب (المباشرة و غير المباشرة) . فقد لوحظ في السنوات الأخيرة و في جميع أنحاء العالم تقريبا تدفق أموال كثيرة تغطي في الغالب أكثر من 60 % من متحصلات الضرائب نالجة عن الضرائب غير المباشرة ، غير أنه و في نفس الوقت لوحظ تذمر كبير من طرف المستهلكين و الأشخاص العاديين الذين يحول المنتجون و المستوردون تكلفة هذه الضريبة عليهم مدمجة في أسعار السلع التي يقومون بشرائها .

2-6-1 راجعية الضريبة (Incidence de l'impot)

نعني ب "العبء الضريبي " مدى ثقل الضرائب على الممولين أو على الاقتصاد القومي في مجموعه ، بمعنى أننا نقصد به الآثار الاقتصادية التي تترتب على الضريبة أي على " إعلان الضريبة " و على : " الاقتطاع الضريبي " و التي تعكس ردود فعل الممولين إزاء هذا الاقتطاع .

نعني بتحميل الضريبة (Repercution) أن المكلف بها يحول كل أو جزء من تكلفته الضريبية إلى شخص آخر ، نقل الضريبة (Translation) يكون عن طريق تحميل المكلف شرعا بالضريبة ضريبته على الشخص الذي يتبعه في الدورة الاقتصادية [3] . و عليه فالضريبة على النفقات هي في الأساس يحملها المنتج على المستهلك ، لكن في بعض الأحيان الشخص الذي تنقل إليه الضريبة يقوم بدوره بتحميلها إلى شخص آخر و تكرار هذه العملية من شخص إلى آخر يؤدي بانتشار الضريبة في الاقتصاد و ظهور ما يسمى بظاهرة الانتشار " La Diffusion" .

---

[1] Jean - Luc Mathieu , La Politique Fiscale , Ed Economica , 1999 , p 36 .

[2] Luc Weber , L'Etat Acteur Economique , 3éme édition . Impression : Europe Media Duplication .Janvier 1997 , p 113 .

[3] Pierre .BELTRAME , La Fiscalité en France , op cité , p 181 .

2-6-2 الصمود أمام الضريبة

إن العبء الضريبي يتحمله الأفراد في النهاية ذلك أن الأشخاص القانونيـــة مثـــل الشركـــات يمتلكها الأفراد و بالتالي فهم يتأثرون بأي ضريبة فرضت عليها . نعني بالصمود كل أنواع المعارضة على الإقتطاعات الضريبية كالإضراب مثلا أو القيام بمظاهرات احتجاجية ...إلخ . الغش الضريبي يمكن تعريفه كمخالفـــة للقـــانون لهدف التهرب من الضريبة أو التخفيض من مبلغها ، و عليه فان أي تصريح غير شرعي يقوم به المكلف عفويا و لم يقصد الاستفادة منه يعتبر خطأ يمكن إصلاحه و ليس بغش . ومع ذلك فان محاولة تخفيض مبلغ الضريبـــة باختيـــار الأساليب و الإجراءات المسموح بها قانونيا لا يعتبر في حد ذاته غش ضريبي و إنما مهارة جبائية لا تستدعي بذلك تصحيح أو تعديل .

2-7 الجباية في مختلف الأدبيات

تعتبر المالية العامة في الوقت الحالي جزء لا يتجزأ من نشاطاتنا اليومية ، فهي عبارة عن مجموعة من التنظيمات أو الترتيبات ذات الطابع المالي لخدمة الاقتصاد و أكثر من ذلك لتحسين ظروف المعيشة و زيادة الـــثروة الوطنية [1] . و بهذا ترى الدولة من واجبها توجيه الاقتصاد القومي بل ة إدارته إدارة فعلية سعيا إلي تحقيق ما تـــرى فيه صالح الجماعة حاضرا و مستقبلا .

2-7-1 الجباية و المفهوم النيوكلاسيكي للدولة

في نظرية " التبادل الحر " تعتبر الدولة كمجموعة من الأشخاص يتصرفون بطريقـــة جماعيـــة لتحقيق مصالحهم الخاصة و عليه فان المصلحة العامة تعرف على أنها مجموع المصالح الخاصة للأفراد . تعتمد النظرية في تحليلها على التوزيع الأمثل للموارد ، نظام السوق يحدد توازن وحيد ، هذا التوازن يعتبر أمثل من وجهـــة نظـــر V.Paréto [2] الذي يسعى من خلال الحالة المثلى إلى تحقيق الحد الأقصى من الرفاهية الجماعيـــة . حســـب Paréto نكون في وضعية مثلى من ناحية الإنتاج إذا كان من الغير ممكن زيادة إنتاج سلعة اقتصادية ما بدون أن نخفض مـــن إنتاج سلعة واحدة أخرى على الأقل . أما من ناحية التوزيع نكون في الحالة المثلى إذا و فقط إذا كان من الغير ممكن أثناء إعادة توزيع المداخيل تحسين وضعية شخص واحد دون أن نسيء لوضعية شخص آخر على الأقـــل . إلا أن التبادل الحر بين الأفراد لا يسمح بالتخصيص الأمثل لهذه الموارد ذلك أن التوازن لا يتماشى مع الحالـــة المثلـــى إلا بتحقق أربعة شروط :

---

[1] Conférence de Macoéconomie de Finances Publiques présentée par le Professeur Zine Mohammed Barka Année universitaire 1997-1998 .

[2] Luc Weber , L'Etat Acteur Economique , op cité , p 86 .

أ – مبدأ التوازن

يفرض مبدأ التوازن أن يكون سعر بيع المنتوج مساويا مع تكلفته الحدية و سعر شراء عوامل الإنتاج مساويا للإنتاجية الحدية (مقدرة بالقيمة) [1] ، يتحقق هذا في حالة المنافسة الحرة و الكاملة . بينما في حالة الاحتكار فإن هدف تعظيم الربح لا يتماشى مع شرط المساواة بين سعر البيع و التكلفة الحدية للإنتاج ، و عليه يصبح تدخل الدولة مبررا و ضروريا لاحترام هذه المساواة و لا سيما عن طريق تأميم المؤسسات الاحتكارية التي لا تسعى إلى تعظيم الربح و إنما لتعظيم الرفاهية الجماعية .

ب – نظام الغلة المتناقصة

تخضع كل المؤسسات إلى نظام الغلة الحدية المتناقصة ، لكن في صناعة تعمل بنظام الغلة الحدية المتزايدة أول مؤسسة تدخل السوق باستطاعتها احتكاره بما أن بمقدورها تلبية الطلب المتزايد بسعر منخفض دائما . و بهذا فالاحتكار لا يتطابق مع مبدأ Paréto بما أن البيع بالتكلفة الحدية يقود إلى عجز في الاستغلال . هنا تدخل الدولة عن طريق تأميم المؤسسات الاحتكارية يسمح بالبيع بالتكلفة الحدية و تغطية العجز بإعانات الاستغلال التي تمول عن طريق الضريبة .

ج – الخدمات الجماعية

نعني بالخدمات الجماعية البحتة تلك الخدمات التي إذا ما وضعناها في متناول شخص واحد باستطاعة الآخرين الاستفادة منها مثل الدفاع الوطني ، الإنارة العمومية ، العدالة ... إلخ [2] . السعر الوحيد الملائم مع التكلفة الحدية في هذه الحالة هو في الحقيقة منعدم مما يعني أنه لا يوجد أي مؤسسة خاصة تقوم بتقديم هذه السلعة بكمية مثلى . إن عدم تجزئة الطلب يبرر إنتاجه من طرف الدولة و تقديمه مجانا بما أنها تتمتع بالسلطة و من ثم القدرة على فرض الضرائب .

د – المؤثرات الخارجية

نتكلم عن المؤثرات الخارجية عندما يكون الإنتاج الذي يقوم به شخص معين له آثارات إيجابية أو سلبية على الأشخاص الآخرين ، فالنفقات المخصصة لقطاع التعليم أو القطاع الصحي لها آثارات إيجابية على المجتمع بينما التلوث الناتج عن الصناعات الكيميائية يعتبر كآثار سلبي على البيئة . عند اختيار المشروع ينظر المستثمر بالدرجة الأولى إلى الأرباح التي سوف يجنيها و إلى التكاليف التي سوف يتحملها بغض النظر عن التكاليف

---

[1] Jacques PERCEBOIS , Fiscalité et Croissance , Collection : Approfondissement de la connaissance économique , Economica 1977 , p 5 .

[2] Luc WEBER , Etat Acteur Economique , op cité p 7 .

و الأرباح الاجتماعية ، مما يؤدي إلى زيادة في الإنتاج في القطاعات التي يترتب عنها آثارات سلبية و نقص النشاطات التي تعود بالمنفعة على المجتمع . هنا يكون تدخل الدولة من أجل إعادة توزيع أمثل للموارد عن طريق فرض نظام ضريبي أو إعفاء في بعض الحالات من الضريبة أو تقديم إعانات ... إلخ .

2-7-2 الجباية و المفهوم الكينيزي للدولة

إن نظرية " المعارضة " ترى في الدولة كوحدة متفوقة على الأشخاص الذين يكونون الجماعة و من ثم فالأهداف كانت متضاربة ، فبينما كان الأشخاص يتبعون مصالحهم الخاصة في السوق كانت الدولة تهدف إلى تحقيق المصالح العامة [1] . بدأ مجال أهداف الدولة يتوسع فمن هدف التوزيع الأمثل للموارد و الدخول أصبحت الدولة تهدف إلى التعديل الظرفي و تعمل علي تطوير القطاعات التي تعتبر ذو أولوية بالنسبة للاقتصاد . السلع الجماعية لم تعد تباع بتكلفتها الحدية فهي إما مقدمة مجانا أو مقابل أسعار رمزية تبتعد تماما عن تكلفة الإنتاج ، و لم تعد الضريبة فقط وسيلة لتمويل النفقات العامة و إنما أصبحت الأداة التي تتدخل عن طريقها الدولة بما أنها أصبحت تساهم في تحديد الشروط التي تؤدي إلى التنمية بشكل أمثل .

إلا أن في بعض الأحيان تقوم الدولة بتنفيذ سلطتها لصالح الطبقة القائدة مما أدى إلى وجود ظاهرة " الوهم المالي " [2] ، بمعنى أن الدولة تعمل على إظهار النفقات العامة أكثر ميزة مما هي عليه في الحقيقة و على أن الضرائب منخفضة عن التكلفة الحقيقية التي يتحملها الأشخاص . لذا[D1] كان من صالح الدولة أن لا تلجأ كثيرا إلى الضرائب و أن تفضل وسائل أخرى كالقروض أو الإصدار النقدي و إذا ما استعملت الضريبة تحرص على أن تكون تكلفتها على المواطنين أقل ما يمكن . لذا كانت الدولة تفضل اللجوء إلى الضرائب غير المباشرة و التي تخفض في الأسعار على اللجوء إلى الضرائب المباشرة ، كما أنها كانت تفضل استعمال نظام جبائي مركب يحتوي على عدد كبير من الضرائب ذات مبالغ منخفضة دون أن تدرك بأن هذا سوف يخلق لها صعوبات أثناء قيامها بالإصلاحات الجبائية .

يمكننا القول حاليا أن الأنظمة الجبائية ما هي إلا حصيلة لتاريخ طويل و نتيجة للعديد من الإجراءات اتخذت في أوقات معينة و هذا لضرورة بعض الأنظمة الاقتصادية أو السياسة .

---

[1] Jacques PERCEBOIS , Fiscalité et Croissance , op cité p 9 .

[2] Jacques PERCEBOIS , Fiscalité et Croissance , op cité p 10 .

الخاتمة :

أصبح تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية ضروريا و إدماج الإيرادات و النفقـــات أكـــثر تحديـــدا و الغاية من الضريبة أصبح أكثر دقة بما أن هذه الأخيرة تسمح ب :

- تمويل إنتاج السلع الغير قابلة للتجزئة أي السلع الجماعية البحتة .
- تغطية عجز الاستغلال للمؤسسات الاحتكارية العمومية التي تعمل بنظام الغلة الحدية المتزايدة .
-القيام بإعادة توزيع أمثل للموارد في حالة وجود المؤثرات الخارجية و هذا بتقديم تعويضات لمن يتحمل التكـــاليف الاجتماعية المترتبة عن الآثارات السلبية أو فرض أسعار ولو رمزية على الأشخاص الذين سيستفيدون من الآثـــارات الإيجابية .

و هكذا أصبحت الضريبة كأداة لإعادة التوزيع الأمثل للموارد حيث أنه لم يعد باستطاعة السوق تحقيق هذا التوازن و من ثم أصبح الدور الأساسي للضريبة تمويل النفقات العامة . ثم استمر التطور تحت ضغـــط الظروف الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية حتى أصبحت الضريبة في الأوقات الحديثة أهم أوجه الإيراد العـــام و تضاءلت إلى جانبها أهمية الإيرادات الأخرى بصفة عامة .

و من ثم قامت نظرية جديدة للضريبة أساسها تضامن أفراد المجتمع و سيادة الدولة و سلطتها عليهم و أصبح من حق هذه السلطة أن تطالبهم بالمساهمة بقدر يسارهم في تمويل الخدمات التي ترى من واجبها أن تؤديها لضمان سلامة المجتمع و رفاهيته . و بهذا أصبحت الضريبة أداة لمعالجة دورات الركـــوض و التضخـــم و تحقيـــق الاستقرار الاقتصادي و الحد من التفاوت الصارخ في توزيع الدخول و الثروات و رفع مستوى المعيشة للملايين من المواطنين ، و لقد أضحت الضريبة إلى جانب كل هذا تتخذ كوسيلة لتحقيق التنمية الاقتصادية .

المبحث الثالث : السياسة الضريبية و التنمية الاقتصادية

مقدمة :

هناك بعض الأنشطة الاقتصادية معترف بها عالميا باعتبارها مسؤولية الدولة وحدها ، بينما هنـــاك أنشطة أخرى يوجد اتفاق واسع على أنه من الأفضل أن تترك للمبادرة الخاصة ، و بين هذين الطرفـــين النقيضـــين اتجهت الحكومات إلى التوسع في مجال نشاطها لمجموعة مختلفة من الأسباب ، إذ تواجه الحكومات بمطالب من كثير من الدوائر الانتخابية المتنافسة و كثيرا ما تجد نفسها تحت ضغط شعبي قوي يطالب بمزيد من التدخـــل لا لحمايـــة الجماهير فحسب ، بل لتنظيم الأنشطة الاقتصادية و العمل بجد و نشاط للنهوض بالنمو الاقتصـــادي و الرفاهيـــة الاجتماعية أيضا .

و نظرا لتقسيم الأنشطة الاقتصادية بين القطاع العام من جهة و القطاع الخاص من جهة أخـــرى و الذي يتجلى في كون الجزء الأكبر من الإنتاج في الدول النامية مثلا يقع في أيدي القطاع الخـــاص ، فالزراعـــة و التجارة و الخدمات الشخصية و السلع المصنعة في قطاع الصناعات الصغيرة يسيطر عليها بشكل واضح القطـــاع الخاص ، في حين يتم الاحتفاظ من طرف الدولة بالصناعات التحويلية الكبيرة و التعدين و تدبـــير المـــوارد الماليـــة للمشروعات المملوكة من طرف القطاع العام و الشركات غير القومية و بعض المشروعات المملوكة محليـــا ، أمـــا الكهرباء و الغاز و المياه فتوفرها أساسا المرافق المملوكة للدولة .

أمام هذا التقسيم كان لزاما على الدولة انطلاقا من مركزها القوي و المؤثر في الاقتصاد الوطـــني بشكل عام العمل على تحقيق التنمية الاقتصادية من خلال الإدارة الحسنة و التسيير الأمثـــل و التخطيـــط المحكـــم و الدقيق لجانب النشاط الاقتصادي الذي تقوم به من جهة ، و التوجيه الأحسن و الأمثل لنشاطات القطاع الخاص من جهة أخرى خدمة لذات الغرض .

3-1 مفهوم التنمية الاقتصادية

تشمل كلمة التنمية جوانب اقتصادية و اجتماعية و سياسية و ثقافيـــة ، أي أن التنميـــة عمليـــة حضارية شاملة و هي تختلف في البلدان النامية عن مفهوم النمو في البلدان المتقدمة [1] . ففي الدول الناميـــة تعـــني التنمية تغيرا جذريا في أوضاع و مجالات مختلفة ، أما في الدول المتقدمة فإن مفهوم النمو يعني التغـــير في الأوضـــاع القائمة و التي قد لا تكون مختلفة . و لازال مفهوم التنمية حتى الآن غير واضح في أذهان بعض صانعي القـــرارات و منفذيها و لو كان هناك وضوح لمفهوم التنمية في البلدان النامية لما وصلت هذه الدول إلى تراجع و تدهور في

---

[1] د.كاظم حبيب " مفهوم التنمية الاقتصادية " النظرية الاقتصادية دار الفرابي – تشرين الثاني 1980 ، ص 7 .

معظم المجالات الاقتصادية و الاجتماعية ، و لا شك أن هناك بعض التطور في مجالات التعليم و الصحة في بعض البلدان النامية لكن دون مستوى الطموح الذي ترغب هذه الدول في تحقيقه .

و لا شك أن مشكلة التنمية الاقتصادية ليست مسألة حديثة ، فقد طرحت هذه المشكلة نفسها على شعوب البلدان النامية منذ فترة حصولها على الاستقلال السياسي عن الاستعمار و ذلك غداة الحرب العالمية الثانية و بعدما تبين لهذه الشعوب أن استقلالها السياسي بات مهددا ما لم تتمكن من تحقيق استقلال اقتصادي عن طريق الحد من مستوى التبعية الأجنبية و تحقيق معدلات سريعة للتنمية ، ولن يتأتى ذلك لهذه الدول إلا بوضع و تنفيذ خطط تنموية تتناول مجمل جوانب التطور الاقتصادي و الاجتماعي .

3-1-1 الفرق بين التنمية و النمو الاقتصادي

إن النمو الاقتصادي يمكن عده متعلقا بالدول المتقدمة أما التنمية الاقتصادية فتعد متعلقة باقتصاديات الدول النامية [1] . إن التوضيح لهذا التمييز بين النمو الاقتصادي و التنمية الاقتصادية يكمن في افتراض أن متطلبات خلق النمو الاقتصادي في البلدان المتقدمة يمكن إنجازها بسهولة و هي ضيقة في مدياتها (مدقا) ، بينما تكون متطلبات التنمية الاقتصادية في الدول النامية صعبة التحقيق واسعة في مدياتها (فترقا) ، أو بعبارة أخرى تحتاج إلى فترة زمنية طويلة ، لذلك فإنه في بعض الأحيان يمكن أن يكون هناك نمو اقتصادي في البلدان النامية بلا تنمية و لكن من الصعب جدا أن تكون هناك عمليات تنمية اقتصادية بلا نمو اقتصادي .

يمكن القول بعبارة مختصرة أن النمو الاقتصادي يتضمن إنتاجا أكثر بينما تتضمن التنمية الاقتصادية زيادة في الإنتاج فضلا عن التغيرات الهيكلية و المؤسسية . و بمعنى آخر فإن النمو الاقتصادي لا يتضمن إنتاجا أكثر فقط من خلال استخدام كميات أكبر من عوامل الإنتاج و لكن من خلال الكفاءة أيضا في استخدام وحدات عوامل الإنتاج لإنتاج كميات أكبر من السلع و البضائع ، بينما تعد التنمية الاقتصادية عملية مستمرة تذهب إلى أبعد من ذلك لتتضمن التغيرات في تركيب الإنتاج و في توزيع عوامل الإنتاج بين القطاعات الاقتصادية المختلفة [2] .

---

[1] الدكتور سالم توفيق النجفي و الدكتور محمد صالح تركي القريشي " مقدمة في اقتصاديات التنمية " الموصل ، الجمهورية العراقية 1988 ، ص 17 .

[2] الدكتور سالم توفيق النجفي و الدكتور محمد صالح تركي القريشي نفس المرجع ص 17 ، 18 .

3-1-2 مستوى التنمية

يعرف G.M.Meir and R.E Baldwin [1] التنمية الاقتصادية كسياسة اقتصادية طويلة الأجل لتحقيق النمو الاقتصادي بأنها عملية يزداد بواسطتها الدخل الكلي الحقيقي خلال فترة زمنية طويلة ، و إذا كان معدل التنمية أكبر من معدل نمو السكان فإن متوسط دخل الفرد الحقيقي سيرتفع . و يميز J.Walinsky [2] بين التنمية الاقتصادية و النمو الاقتصادي فيقول " أن التنمية بالنسبة للاقتصاديين تعني قبل كل شيء النمو الاقتصادي أي ازديادا إجماليا في إنتاج السلع و الخدمات بمعدل أسرع من نمو السكان ، إلا أن النمو و إن كان أساسيا فإنه ليس مرادفا تماما للتنمية الاقتصادية و لا يكفي وحده لضمان تحقيقها " .

يلجأ بعض الاقتصاديون إلى تفسير التنمية على أنها لا تنطوي على مجرد الزيادة في الدخل الكلي الحقيقي و إنما يجب أن تشير أيضا إلى رفع مستوى المعيشة و التقليل من درجة الفقر . و من هنا يعرف Jacob Viner [3] التنمية على أنها عملية يزداد بواسطتها متوسط دخل الفرد الحقيقي لا الدخل الكلي الحقيقي خلال فترة زمنية طويلة . و يرى بعض الاقتصاديون من بينهم Kindlerberger [4] أنه يصدد تحليل التنمية يكون من الأفضل التركيز على الإنتاجية أكثر منه على مستوى المعيشة ، أي على الدخل المنتج أكثر منه على الدخل المستهلك و من ثم يتعين قسمة الدخل الكلي الحقيقي على السكان العاملين دون غيرهم عند حساب متوسط دخل الفرد الحقيقي .

إن التنمية الاقتصادية بالنسبة للبلدان النامية لا تعني النمو الاقتصادي فقط بل أشياء كثيرة أخرى ، إنها تعني اللحاق بالدول المصنعة و استبدال العمل البشري المرهق بالآلات و التكنولوجيا و القضاء على الجوع و القذارة و المرض و نشر العدالة الاقتصادية و المساواة في مجتمعات تلك البلدان و التحرر من الاعتماد على إنتاج سلعة واحدة أو منتجات أولية قليلة و تطوير الصناعة و تنحية الأجانب عن مراكز التسلط في اقتصادياتها و تحقيق الاستقلال الاقتصادي الكلي و زيادة شهرة و احترام البلد في الخارج ...إلخ .

3-2 أهداف التنمية الاقتصادية

لا بد أن نعترف بأن عدد السكان في كثير من البلدان النامية ينمو بسرعة مذهلة لدرجة أننا نحتاج إلى تحقيق زيادة جوهرية في الدخل الكلي الحقيقي إذا كنا نصبوا إلى الرفع من متوسط دخل الفرد الحقيقي ، لذا فمن الأفضل أن يركز تحليل التنمية الاقتصادية على الزيادة العامة في الدخل الكلي الحقيقي و على التغييرات المفصلة

---

[1] M.Meir and R.E.Baldwin , Economic Development , New Work , j.Wily and Sons Inc , 1957, p 2 .

[2] J.Walinsky " التخطيط و التنفيذ في التنمية الاقتصادية " ترجمة د. أحمد راتب أيوب منشورات وزارة الثقافة ، دمشق 1972 ص 32 ، 33 .

[3] الدكتور كامل بكري " التنمية الاقتصادية " المكتبة الاقتصادية ، الدار الجامعية – بيروت – 1988 ، ص 67 .

[4] C.P.Kindlerberger , Economic Development , New - Work , 1958 , p 9 .

التي تصاحب هذه الزيادة العامة . كما أن ليس هناك ما يمنع بعد قياس مقدار التنمية الذي تحقق بالفعل عن طريق حساب الزيادة في الدخل الكلي الحقيقي من أن نواجه هذا المقدار بالتغييرات التي تكون قد حدثت في السكان و أن نحسب متوسط دخل الفرد الحقيقي للتعرف على مقدار التحسن الذي يكون قد طرأ على مستوى المعيشة .

و بالفعل إن للتنمية أهداف عديدة تتمحور كلها حول رفع مستوى معيشة السكان و توفير أسباب الحياة الكريمة لهم ، فالأشخاص في البلدان المتخلفة لا ينظرون إلى التنمية باعتبارها غاية في حد ذاتها ، و إنما ينظرون إليها على أنها وسيلة لتحقيق أو الوصول إلى أهداف أخرى . و يذكر بعض الاقتصاديون من بينهم Meir and Baldwin [1] أنه ليس متوسط دخل الفرد المرتفع فعلا هو الأكثر مساسا بالمشكلة الاقتصادية التي تواجه البلدان الغنية مثل الولايات المتحدة و إنجلترا مثلا ، فبدلا من ذلك نجد أن مشكلة هذه البلاد هي ضرورة الاحتفاظ بمعدل مطرد من النمو في الدخل الكلي الحقيقي لتفادي وقوع التضخم أو انكماش مزمن ، و لذا فهم يرون في زيادة الدخل الكلي الحقيقي المقياس الوحيد المناسب للتنمية في البلدان الفقيرة و الغنية على السواء .

3-2-1 زيادة الدخل القومي

تعتبر زيادة الدخل الكلي من أهم أهداف التنمية الاقتصادية في الدول المتخلفة لما تعانيه هذه البلدان من فقر و انخفاض في مستوى المعيشة بالإضافة إلى زيادة نمو عدد سكانها ، مما يجعلها تتجه نحو مسار التنمية الاقتصادية للقضاء على هذا الفقر و تحسين مستوى المعيشة و تحاشي تفاقم المشكلة السكانية متطلعة في ذلك إلى الزيادة في الدخل الكلي . و تتمثل زيادة الدخل الحقيقي الكلي في الزيادة في السلع و الخدمات النهائية التي تنتجها الموارد الاقتصادية المختلفة خلال مدة زمنية معينة ، و هكذا تكون زيادة الدخل زيادة حقيقية و ليس نقدية لأنه عند قياس التنمية الاقتصادية نحتاج إلى مقياس شامل للسلع و الخدمات النهائية المنتجة . كما يجب أن تكون هذه الزيادة في صافي الناتج الكلي زيادة مستمرة و ليس مؤقتة ، فالتوسع قصير الأجل الذي يحدث في إحدى الدورات التجارية لا يصح وصفه بأنه تنمية اقتصادية .

و ليس هناك من شك في أن زيادة الدخل الكلي الحقيقي في أي بلد كان تحكمه عوامل معينة كمعدل الزيادة في السكان و إمكانيات البلد المادية و الفنية مثلا . فكلما كان معدل الزيادة في السكان كبيرا كلما اضطرت الدولة إلى العمل على تحقيق نسبة أعلى للزيادة في دخلها الكلي الحقيقي ، بينما إذا صاحبت الزيادة في الدخل الكلي الحقيقي زيادة مناسبة في عدد السكان فنقول عن هذا الدخل أنه بقي ثابت و أن هذا البلد لم يحقق نموا . بينما إذا توفرت لدى هذه البلدان أموال أكثر و كفايات أحسن يصبح بإمكانها تحقيق نسبة أعلى من الزيادة في الدخل الكلي الحقيقي ، أما إذا كانت هذه العوامل نادرة أو محدودة فإن نسبة ما يمكن تحقيقه من زيادة في الدخل الكلي الحقيقي عادة ما تكون صغيرة نسبيا .

---

[1] M.Meir and R.E.Baldwin , Economic Development , op cité p 5 .

3-2-2 رفع مستوى المعيشة

يتطلب رفع المستوى المعيشي للسكان تحقيق الضروريات المادية للحياة من مـــأكل و ملبـــس و مسكن و غيره و بدرجة كافية مع تحقيق مستوى ملائم للصحة و الثقافة ، و هذا ما تسعى إليه الدول المتخلفـــة اقتصاديا لتحقيق التنمية الاقتصادية [1] ، و يعتبر رفع مستوى المعيشة من بين الأهداف الهامة لتحقيـــق مثـــل هـــذه الغايات . إن التنمية الاقتصادية ليست مجرد وسيلة لزيادة الدخل الكلي فحسب و إنما هي أيضـــا وســـيلة لرفـــع مستوى المعيشة ، فمن المفروض على البلدان النامية عند سعيها للتنمية الاقتصادية أن لا تتوقف عند خلق زيـــادة في الدخل الكلي لأن هذا قد يحدث فعلا ، لكن هذه الزيادة قد لا تكون مصحوبة بأي تحسين في مستوى المعيشـــة ، و قد يحدث هذا عندما تكون الزيادة في عدد السكان أكبر من الزيادة في الدخل الكلي الحقيقي أو عندما يكون نظام توزيع هذا الدخل مختلا . في هذه الحالة تتحول معظم الزيادة التي تحققت في الدخل الكلي إلى طبقة معينة من الناس هي الطبقة المسيطرة على النشاط الاقتصادي ، و بذلك يبقى مستوى معيشة الجزء الأكبر من السكان على حاله هذا إذا لم ينخفض حقا .

كلما كان متوسط دخل الفرد مرتفعا كلما دل ذلك على ارتفاع مستوى معيشته و العكـــس صحيح ، لذا لا بد أن تعمل التنمية الاقتصادية على رفع متوسط دخل الفرد حتى يتسنى لها رفع مستوى معيشته . كما يجب أن يعمل أي نظام اقتصادي على وقف النمو المتزايد في عدد السكان نسبيا و هذا بـــالتحكم في معـــدل المواليد و الهبوط به إلى مستوى ملائم إلى جانب تحقيق نظام عادل لتوزيع الدخل الكلي بين السكان ، هذا النظـــام من شأنه أن يقلل من الهوة الموجودة بين فئات المجتمع أو بالأحرى تقليل التفاوت بين الطبقات التي يعاني منه شعوب الدول المتخلفة .

3-2-3 تقليل التفاوت في الدخول و الثروات

في الحقيقة يعتبر هذا الهدف للتنمية الاقتصادية هدف اجتماعي ، فبالرغم من انخفاض مستوى الدخل الكلي و هبوط متوسط نصيب الفرد من هذا الدخل فيي معظم الدول المتخلفة ، فإننا نجد فوارق كبـــيرة في توزيع الدخول و الثروات بين مختلف الفئات . في الواقع تستحوذ طائفة صغيرة من أفراد المجتمع و هي الطبقة الثرية على جزء كبير من ثروته بالإضافة إلى حصولها على نصيب عال من دخله الكلي ، بينما لا تملك غالبية أفراد المجتمع و المتمثلة في الطبقة المتوسطة و الطبقة الفقيرة إلا على نسبة بسيطة جدا من ثروته ، و لا تحصل إلا علـــى نصيـــب متواضع من دخله الكلي .

---

[1] الدكتور كامل بكري ، المرجع السابق ، ص 71 .

إن مثل هذا التفاوت في توزيع الثروات و الدخول و شيوع هذه الظاهرة في البلدان المتخلفة غالبا ما يؤدي إلى إصابة المجتمع بأضرار جسمية ، فيختل فيه التوازن و يجد المجتمع نفسه تارة في حالة من الغنى المفرط و تارة أخرى في حالة من الفقر المدقع ، هذا ما يؤدي حتما إلى إحداث اضطرابات شديدة تمس بالأخص نسبة إنتاج و استهلاك المجتمع ، و إذا تفاقمت هذه الإضطرابات سوف يكون الجزء المعطل من رأس مال المجتمع أكبر .

إن الفئة التي تسيطر على كل الثروة و معظم الدخل لا تنفق في العادة كل ما تحصل عليه من أموال ، ذلك أن الميل الحدي للاستهلاك لهذه الطبقة الموسرة يعتبر ضعيف و هي عادة ما تكتنز الجزء الأكبر من الدخل التي تحصل عليه ، بينما نجد لدى الطبقات الفقيرة ميل حدي للاستهلاك مرتفع يدفعها إلى إنفاق كل ما تحصل عليه من أموال [1] . إن الأموال التي تكتنزها الطبقة الثرية و لا تنفقها من شأنها أن تؤدي في الأجل الطويل إلى ضعف قدرة الجهاز الإنتاجي و زيادة تعطل العمال ، ذلك أنه لو تم توظيف هذه الأموال المكتنزة أو أعيد إنفاقها على شراء السلع و الخدمات في السوق لعمل ذلك عل توسيع نطاق تشغيل العمال عن طريق الزيادة في قطاعات نشاطات الأعمال .

3-2-4 تنوع قطاعات النشاط الاقتصادي

تسيطر الزراعة على البلدان المتخلفة بشكل يجعلها معرضة أكثر للتقلبات الاقتصادية الشديدة نتيجة للتقلبات في الإنتاج و الأسعار . و تتميز هذه البلدان بغلبة الزراعة على البنيان الاقتصادي فهي مجال الإنتاج و مصدر عيش الغالبية العظمى من السكان ، كما أنها تلعب الدور الأهم بالنسبة للقطاعات الأخرى كمصدر من مصادر الدخل الكلي . فإذا كان المحصول الزراعي وفيرا و ارتفعت أسعاره في الأسواق العالمية فسوف يؤدي هذا إلى حدوث موجة من الانتعاش و الرواج ، أما إذا حدث وجاء المحصول قليل بسبب بعض العوامل كنقص في مياه الري مثلا أو إصابة المنتوج بآفة من الآفات أو حتى تدهور الأسعار في الأسواق العالمية ، فإن هذا سيعمل على انتشار الفساد و البطالة في هذه البلدان .

و هكذا فإن سيطرة الزراعة على اقتصاديات الدول المتخلفة يشكل خطرا جسميا على ما تسعى إليه من هدوء و استقرار في حياتها الاقتصادية ، لذا لا بد على التنمية الاقتصادية أن تسعى إلى التقليل من سيطرة الزراعة على الاقتصاد الكلي و إعطاء الفرصة للصناعة لتلعب دورها إلى جانب بقية قطاعات الاقتصاد الكلي الأخرى . إن إفساح المجال للصناعة يضمن القضاء على التقلبات التي يعاني منها النشاط الاقتصادي الكلي نتيجة سيطرة الزراعة عليه أو على الأقل يضمن التخفيف من حدتها ، و لن يتسنى للتنمية الاقتصادية تطبيق كل ما تصبوا إليه إلا بقيامها بالتغيرات الأساسية في عرض عوامل الإنتاج و تغيرات في هيكل الطلب على المنتجات ،

---

[1] الدكتور فرغل البيرماني " مبادئ الاقتصاد الكلي " المكتبة الاقتصادية ، مطبعة الديوان – بغداد 1987 ، ص 170 .

حتى تستطيع الدول النامية النهوض بمستوى التنمية الاقتصادية يجب عليها توفير التمويل اللازم و في هذا الصدد يجب على الدولة القيام بالاستثمارات في مشاريع البنية التحتية (الطرق ، المدارس ، المستشفيات ... إلخ) التي من شأنها أن تزيد من الناتج القومي و ترفع من مستويات التنمية و تحسن من ظروف المواطن ، ومن أجل القيام بهذه النفقات الباهظة التكاليف فإنه يجب على الدولة تنشيط الجهاز الضريبي الذي ينبغي أن يراعي إلى جانب تمويله لمشاريع الاستثمار العام لتحصيل كمية كبيرة من الضرائب وضعية القطاع الخاص الذي يعتمد في تمويله على مدخرات القطاع العائلي و قطاع الأعمال ، و ذلك بتحفيز الأفراد على الادخار و توجيههم بواسطة الضريبة إلى الاستثمار المجدي ضمن خطط التنمية الشاملة و عدم التوجه نحو الإنفاق الاستهلاكي على السلع الكمالية .

و عليه يظهر دور الجباية من جهة كسياسة مالية تسمح بخلق الإيرادات لتغطية النفقات العامة و كذلك لتحقيق العدالة الاجتماعية بين المواطنين عن طريق إعادة توزيع المداخيل الوطنية ، و من جهة أخرى كسياسة استثمارية تعمل على جلب رؤوس الأموال و تشجيع القطاع الخاص الوطني على الاستثمار لكي يشترك برؤوس أمواله في تحقيق الأهداف الضرورية للتنمية الاقتصادية في البلد .

خلاصة الفصل :

تتمثل أهم الأسباب التي تستدعي تدخل الدولة في الميدان الاقتصادي في عدم كفاية الموارد المالية بالإضافة إلى غياب قطاع خاص ديناميكي و لا سيما في البلدان النامية ، و من ثم على الدولة جمع كل الموارد الضرورية و استعمالها لكي تحفز التنمية الاقتصادية بشكل سريع و دائم ، و هكذا أصبحت الضريبة تعبر عن مشاركة المواطن في مسعى التطور بما أنها القاعدة الأولى للوحدة و التضامن الوطني . إن الدور الأساسي و الأولي للضريبة هو تغطية النفقات العامة ، هذا الدور و لو أنه يبدو كلاسيكي إلا أنه يأخذ أبعاد أخرى في الدول النامية و هذا للأسباب التالية : هذه الدول أكثر من غيرها تدور في حلقة مفرغة ، تمويل- إنتاج - تمويل ، للإنتاج يجب الحصول على الموارد و للحصول على الموارد يجب أن يكون هناك إنتاج ، كما أن انخفاض متوسط الدخول يحد من الزيادة في الإقتطاعات الجبائية .

بالإضافة إلى هذا تسعى الدول النامية لوحدها إلى تحقيق التنمية الاقتصادية ، لذا عليها تكلف أموال باهظة . إن إمكانية اللجوء إلى المساعدات أو القروض تتبعه مشاكل من بينها أن معدل فائدة هذه القروض مرتفع نسبيا بالنسبة لهذه الدول و المساعدات الممنوحة لهذه الدول من شأنها أن تزيد من تبعيتهم للدول المقرضة و أخيرا صعوبة الحصول على قروض لتغطية نفقات التسيير . و هكذا أصبحت الضرائب تستعمل في الكثير من الأحيان كوسيلة لا لمجرد الحصول على إيراد مالي للخزينة فحسب بل لتحقيق أهداف اقتصادية و اجتماعية خالصة كالتخفيف من حدة التقلبات الاقتصادية و التأثير في مستوى الدخل القومي و التخفيف من حدة التفاوت الطبقي و غير ذلك من الأهداف الهامة التي تضمن نموا قويا و منسجما . و من ثم زاد الإنفاق الحكومي في جميع أنحاء العالم تقريبا بشكل جد متسارع و تبدلت النظرة إلى الضرائب و تطورت فكرة المشروع الاقتصادي و فلسفته و اتخذت موازنة الدولة طابعا وظيفيا ، فلم تعد تهدف إلى مجرد إيجاد توازن حسابي بين الإيرادات العامة و النفقات العامة للدولة فحسب ، بل تهدف إلى تحقيق التوازن الاقتصادي و الاجتماعي و الارتقاء بمستوى معيشة كافة المواطنين .

إن استخدام السياسة الضريبية لتحقيق كافة هذه الأهداف و خصوصا لتحقيق العدالة في توزيع الدخول يرتبط بتأثير النظام الضريبي على إعادة توزيع الدخل في اتجاه العدالة ، و لكي تحقق السياسة الضريبية دورها بكفاءة في تحقيق العدالة في توزيع الدخول يجب عليها تطوير النظم الضريبية و الإدارة الضريبية ، بحيث تنخفض معدلات التهرب الضريبي و تنخفض تكلفة الإذعان الضريبي إضافة إلى توسيع الوعاء الضريبي و تبسيط الهيكل الضريبي من أجل تخفيض تكاليف الإدارة و تحسين الحوافز من ناحية العمل و الإنتاج و الاستثمار ، كل هذا سوف نراه بالتفصيل في الفصل الثاني .

الفصل الثّاني

السّياسة الضّريبية و إعادة توزيع الدّخول

المبحث الأوّل : النّظام الضّريبي

المبحث الثّاني : عدم المساواة في إعادة توزيع الدّخول

المبحث الثّالث : سياسات التّخفيف و التّعميق من عدم المساواة

مدخل :

تترجم السّياسة الضّريبية للمجتمع في شكل أدوات ضريبية (نظام ضريبي) تساهم في تحقيق الأهداف التّالية : توفير الموارد المالية الملائمة لإشباع الحاجات العامّة لأفراد المجتمع ، تحقيق معدّلات مرتفعة من النموّ الاقتصادي ، تحقيق الاستقرار الاقتصادي و أخيرا تحقيق العدالة الاجتماعية في توزيع الدّخول و الثّروات بين أفراد المجتمع ، و عليه فانّ للضّريبة آثار واضحة في إعادة توزيع هذه الدّخول و الثّروات بين أفراد و طبقات المجتمع . تعتبر العدالة في توزيع الدّخول هدف ذو أهمّية كبيرة بالنّسبة للسّياسة الضّريبية في كلّ من الدّول النّامية و الدّول المتقدّمة على السّواء ، و ذلك بسبب أهمّية تحقيق العدالة التّوزيعية للدّخل في تقليل التّكلفة الباهظة و المحتملة لعدم الاستقرار الاجتماعي خاصّة مع اتّساع الفجوة الدّخلية بين الأغنياء و الفقراء .

يعتبر الإقلال من التّفاوت في توزيع الدّخول من أحد العوامل الرّئيسية الّتي تؤدّي إلى زيادة الإنفاق و بالتّالي إلى زيادة الطّلب الكلّي ، و من ثمّ فقد أصبح من الضّروري دراسة آثار الضّرائب على التّوزيع و البحث عن الوسائل و الطّرق المثلى الّتي تؤدّي إلى تحسين توزيع الدّخل . و للحكم على مدى فاعلية سياسة ضريبية معيّنة في ميدان التّوزيع ينبغي أن ننظر إلى النّظام الضّريبي (موضوع المبحث الأوّل) بأكمله كوحدة .

لكنّ العديد من تجارب التّنمية في الدّول النّامية قد أثبتت عدم صحّة فرضية S.Kuznets [1] الّتي تتضمّن أنّ ثمار التّنمية الاقتصادية في النّهاية ستوزّع بصورة أكثر عدالة بين أفراد المجتمع ، و أنّ ما تحقّق في الواقع هو المزيد من درجة عدم المساواة في إعادة توزيع الدّخل (موضوع المبحث الثّاني) ، و تفسّر هذه النّتيجة على أساس مجموعتين من العوامل :

– الأولى منها تساعد على تركز الثروة و الدخل في تلك المجتمعات كثنائية الهيكل الاقتصادي و الاجتماعي و ضعف الإنتاجية و انخفاض مرونة عوامل الإنتاج ، مما أوجد بها موجات تضخمية إضافة إلى زيادة معدلات السكان للفئات الفقيرة عن الفئات الغنية و اهتمام مخططي التنمية باعتبارات الكفاءة الاقتصادية و العائد المالي عند اختيار المشروعات .

– أما المجموعة الثانية من الأسباب فتتمثل في الصعوبات التي تواجه السياسة الضريبية لتحقيق العدالة و تتمثل في ضيق نطاق الضرائب المباشرة و ارتفاع نسبة التهرب الضريبي و الاعتماد بصورة أساسية على الضرائب غير المباشرة في تحقيق الجانب الأكبر من الحصيلة الضريبية و الاجتماعية و عودة جانب هام من منافعها على الفئات غير المستهدفة .

[1] J.Marc gastellu , J.Yves Moisseron , G.Pourcet , Fiscalité , Developpement et Mondialisation , op cité , , p 88 .

إنّ مراعاة مبدأ العدالة الضّريبية من شأنه أن يخلق جوّا ملائما تتحقّق فيه العدالة و المساواة بين أفراد المجتمع ، فتكون مساهمتهم فيها مساهمة عادلة و في نفس الوقت يتحمّلون تضحيات متساوية تتناسب مع درجة حرمانهم من ذلك الجزء اليسير من دخلهم الّذي تستفيد منه الدّولة مقابل الخدمة العامّة المقدّمة من طرفها لهم . في الحقيقة تواجه عملية إعادة توزيع الدّخول عن طريق الضّريبة مشكل عدم المساواة هذه المشكلة نحاول حلّها عن طريق تطبيق بعض السّياسات الّتي ترمي إلى التّقليل من عدم المساواة أو إلى تعميقها (موضوع المبحث الثّالث) .

المبحث الأول : النظام الضريبي

مقدمة :

ترتكز النظم الضريبية على دعائم اقتصادية ، اجتماعية و سياسية معينة ، فهي تنمو و تتطـــور متماشية مع الأوضاع السائدة و الظروف المحيطة بها ، حيث يتكيف الهيكل الضريبي كما و نوعا حســـب طبيعـة الاقتصاد السائد . تتميز صور الهيكل الضريبي في الدول النامية بضعف الاقتطاع الضريبي سواء كان ذلك المتأتي من الضرائب المباشرة لانخفاض مستويات الدخول أو المتأتي من الضرائب غير المبـــاشرة لقلـــة المعـــاملات التجاريـــة و الصناعية ، و هذا يرجع إلى مدى تأثر النظم الضريبية بمستوى التقدم الاقتصادي . ففي الوقت الذي يصـــل فيـــه معدل الاستقطاع الضريبي في الدول المتقدمة اقتصاديا أكثر من 1/3 الناتج الوطني ، ينخفض هذا المعدل في الـــدول المتخلفة إلى ما يقرب 10/1 الناتج الوطني لما يفرضه الهيكل الاقتصادي في هذه الدول مـــن قيـــود علـــى الهيكـــل الضريبي [1] .

يضم النظام الضريبي مهما كان و في أي دولة كانت مجموعة معينة من الضرائـــب المبـــاشرة و غير المباشرة ، فبينما تحتل الضرائب المباشرة الصدارة في النظم الضريبية بالبلدان المتقدمة اقتصاديا نجـــد أن النظـــم الضريبية في البلدان المتخلفة تغلب عليها الضرائب غير المباشرة ، و يرجع هـــذا إلى التعـــدد في مصـــادر الدخـــل و التفاوت في توزيعه في المجتمعات الرأسمالية إذا ما قورنت بالمجتمعات الاشتراكية .

1-1 التفرقة العادية (التقليدية) و الاقتصادية للضرائب

لم يعد الفن الضريبي مقتصرا على مجرد فرض ضريبة وحيدة أو رئيسية ، بل تطورت أساليب فرض الضريبة و تعددت طرق تحصيلها و ربطها نتيجة للتغيرات التي حدثت في المعاملات الاجتماعية و التي تراوحت عمقا و اتساعا من مجتمع لآخر . و نقصد هنا بالفن الضريبي : المهارة في طرق تطبيق قواعد ضريبية بيسر و دقة ، الأمـــر الذي يجنب الإدارة الضريبية أخطاء فادحة يصعب تصحيحها ، بينما نقصد بنظام ضريبة وحيـــدة تجميـــع كافـــة الأنشطة و الدخول المتولدة عنها و إخضاعها لنظام ضريبي مماثل ، أو ضريبة واحدة يحاسب فيـــها الممـــول ســـنويا و بسعر موحد و من ثم تعددت الضرائب و أصبح من الضروري تصنيفها و ترتيبها .

---

[1] J.Marc gastellu , J.Yves Moisseron , G.Pourcet , Fiscalité , Developpement et Mondialisation , op cité , p 82 .

1-1-1 التصنيف العادي للضرائب

أثر التقدم الاجتماعي بشكل واضح على الهيكل الاقتصادي فقد أحدث تعديلات هائلة في الفن الضريبي ، طوره و جعله يتماشى مع السياسة الضريبية المسطرة من طرق السلطة العامة على نحو يهيء لها ظـــروف استقطاع ضريبي ملائم متعدد الأسس و منسجم في نظام ضريبي مرن . فظهر نظام تعدد الضرائب و الذي يقتضـــي تقسيم النشاط الاقتصادي إلى عدة قطاعات و إخضاع كل واحدة منها إلى ضريبة متميزة .

أ – الضرائب المباشرة و الضرائب غير المباشرة

إن التمييز بين الضرائب المباشرة و الضرائب غير المباشرة يعتبر أساســـي ، فـالضرائب المباشرة يشعر بها الممولون في حين أن الضرائب غير المباشرة غالبا ما لا يحسون بها . تعني الضرائب المباشرة مبـاشرة الممتلكات أو الأشخاص و يتم الحصول عليها بواسطة ورد الضرائب (Role) و هي تدفع مباشرة مـن الممـول إلى صندوق الضرائب ، بينما تتحقق الضرائب غير المباشرة بمناسبة وقع الحادثة المنشأة للضريبة و يتعذر فيها تحديد اسم المكلف و مقدار الضريبة بصورة مسبقة ، فهي تفرض على وقائع أو عمليات معينة بحيث يسهل نقل عبؤهـا علـى عاتق المكلف الحقيقي ، و هي تسبق عادة من طرف المنتج أو البائع و لكنها في آخر المطاف تكون علـى حسـاب المستهلك [1] .

تعتبر الضرائب المباشرة ضرائب دائمة ، دفعها يكون دوري كما يتم تطبيقها بكل شفافية فهي معروفة مسبقا لا تستلزم الكثير من المصاريف لتحصيلها أو لمراقبتها . من وجهة نظر العدالة الضريبيـة فإنـها تبدوا عادلة لمعدلاتها المنظمة تصاعديا في غالب الأحيان [2] ، بينما تعتبر الضرائب غير المبـاشرة ضرائـب متقطعـة و عشوائية فهي تابعة لدوريات النشاط الاقتصادي ، تتسم هذه الضرائب بطابع الخفاء بما أننا نجدهـا في مضمـون أسعار السلع و الخدمات و تعرف هذه الضرائب بأنها غير عادلة عمومـا لعـدم مراعاتهـا للأحـوال الشخصيـة و الاجتماعية للمكلف الحقيقي الذي يتحملها ، فبفرضها على النفقات فقط فهي لا تأخذ بعين الاعتبـار قـدرات التسديد للممولين و لا قيمة ثرواتهم .

ب – الضرائب العينية و الضرائب الشخصية

يعرف عن الضريبة الشخصية أنها تأخذ بعين الاعتبار الوضعيـة الاقتصاديـة ، الماليـة و الاجتماعية للمكلف بالضريبة مثل الضريبة على الدخل ، فهي تراعي حالة المكلف الشخصية ومركزه المالي أيضـا

---

(1) Bernard Brachet , Le Systéme Fiscal Français , op cité , p 26 .

(2) Pierre BELTRAME , La Fiscalité en France , op cité , p 18 .

فلا يتعرض الممول المتزوج لنفس الضريبة مع الممول الأعزب رغم تساويهما في الدخل ، و عليه فالضريبة الشخصية تصيب المقدرة التكليفية العامة للممول و المتمثلة في مجموع دخله أو في مجموع ثروته . أما الضرائب العينية فهي تلك التي تفرض على ملك ما دون النظر إلى الحالة الشخصية لصاحبه و هي لا تهتم إلا بالمال الذي اتخذ وعاء لهـــا [1] . فالرسم على القيمة المضافة يفرض على بعض السلع دون ما اعتبار لمركز المستهلكين المالي ، لذا يمكن القول عن هذه الضرائب أنها تقرر بصفة موضوعية .

تمتاز الضرائب العينية ببساطتها و سهولة تطبيقها لكنها أقل تحقيقا لمقتضيات العدالة مـــن الضريبة الشخصية ، فهي لا تهتم بالظروف المحيطة بكل من الممولين بالرغم من أن لهذه الظـــروف بـــالغ الأثـــر في مقدرتهم على الدفع ، و عليه يمكن القول أن الضريبة الشخصية أكثر تحقيقا لفكرة العدالة كما أنها أكثر مرونة مـــن الضريبة العينية ، و نقصد هنا بالمرونة ملاءمة الضريبة للبيئة الضريبية بحيث لا يجب أن تكون جامدة غير قابلة للتأقلم و لا متغيرة باستمرار ، كما نقصد بملاءمة الضريبة اغتنام جميع فرص الاستفادة من الضريبة من حيث الحادثة المنشأة لها أو من حيث مواقيت جنيها .

ج – ضرائب نسبية و ضرائب تصاعدية

نقول علي الضريبة أنها نسبية أو تصاعدية إذا كان معدلها يـــتزايد أو يتنـــاقص بالنســـبة للمتغير المصدر و الذي يمكن أن يكون الوعاء الضريبي أو المصدر الاقتصادي سواءا كان دخـــل أو رأس مـــال [2] . تعرف الضريبة التصاعدية بأنها تلك الضريبة التي تزيد قيمتها بنسبة أكبر من الزيادة أو ارتفاع المادة الخاضعة لهـــا ، كأن تفرض ضريبة على الدخل بسعر 10 % على 1000 وحدة نقدية الأولى و 12 % على 1000 ون الثانية و 15% على 1000 ون الثالثة ... إلخ ، بينما تكون الضريبة نسبية عندما يكون مبلغها معبر عنه بدالة خطية للوعاء الضريبي ، فمعدل الضريبة ثابت إذن أي يبقى سعرها ثابتا رغم تغير المادة الخاضعة لها كما هو الحال بالنسبة للضرائب علـــى رقم الأعمال و الضريبة على المؤسسات ، في هذه الحالة تمثل الضريبة قسم ثابت من رقم الأعمال أو مـــن الدخـــل أو من قيمة رأس المال .

يدافع أنصار الضريبة النسبية عنها بأنها بسيطة حيث تفرض بسعر واحد و هم يـــرون في ذلك بأنها تحقق العدالة الاجتماعية على أساس أنها تعامل الجميع معاملة واحدة [3] ، بالإضافة إلى أن تلك الضرائب لا تهدد الثروات و الدخول و ذلك عكس التصاعد الذي يؤدي عندهم إلى التقليل من الادخار كمـــا أنـــه يضـــر بالصناعة ويتسبب في هروب رؤوس الأموال إلى الخارج . أما أنصار الضريبة التصاعدية يرون أنه حتى تكون الضريبة

---

[1] R.Musgrave , The Theory of Public Finance , Mc Graw Hill , Londre 1959 , p 592 - 593 .

[2] Bernard Brachet , Le Systéme Fiscal Français , op cité , p 23 .

[3] J.Christophe Le Duigou , Réinventé L'impot , op cité , p 44 .

عادلة فإنها يجب ألا تفرض على الجميع بسعر واحد ، حيث أن العدالة التي تحققها الضريبة النسبية على هذا النحو ما هي إلا عدالة ظاهرية .

د – الضرائب النوعية و الضرائب القيمية

تحسب الضرائب النوعية على أساس ضرب وزن أو حجم أو مساحة من المادة الخاضعة للضريبة بمقدار معين ، فهي تتحاشى صعوبة تقدير القيمة بل يكفي تحديد وزن السلعة أو عددها أو مقاسها أو حجمها حيث يعتبر هذا الأمر أيسر من تقدير قيمتها [1] ، إلا أنه يوجد القليل من الضرائب بهذا النوع من بينها بعض الحقوق على الكحول أو بعض الرسوم المحلية . يؤخذ على هذا النوع من الرسوم أنه يثير بدوره صعوبة في التطبيق و في تعيين الأصناف المختلفة للسلعة التي هي من نوع واحد و تقرير الضريبة المناسبة لكل صنف .

أما الضرائب القيمية تحسب على أساس تطبيق سعر على المادة الخاضعة للضريبة ، فهي تفرض بنسبة معينة على قيمة السلعة . من أهم هذه الضرائب الرسوم الجمركية و التي تتأثر حصيلتها تلقائيا بالتغيرات في مستوى أثمان السلع المستوردة أو المصدرة في الأوجه المختلفة من الدورة التجارية ، لذا نقول علي الرسوم القيمية أنها أكثر مرونة من الرسوم النوعية و أكثر تحقيقا للعدالة ، و ما دامت تجبي بنسب مئوية من قيمة الواردات فإن السلع الضرورية تدفع عنها رسوم جمركية أقل نسبيا من السلع الكمالية . لكن يؤخذ على نظام الرسوم القيمية أنه معقد حيث يترتب عنه الكثير من المنازعات بين المستوردين الذين قد يقدمون فواتير صورية مقومة فيها البضاعة بأقل من قيمتها لتقليل ما يدفع عنها من ضريبة و بين مصلحة الجمارك التي تحاول أن تتدارك هذا التهرب بإعادة تثمين البضاعة بالثمن الذي تراه يقرب من قيمتها و قد تلجأ إلى حد اقتضاء حقها عينا ، كما يستلزم هذا النظام نفقات جباية كثيرة إذ يقتضي استخدام كثير من الخبراء لتثمين السلع المختلفة .

ه – ضرائب تحليلية و ضرائب تركيبية

هذه المقارنة تهم خاصة الأنظمة الضريبية للبلدان المتطورة و الذين اتجهوا كلهم نحو الضرائب التركيبية . تعتبر الضرائب التحليلية ضرائب خاصة على أساس أنها تمس في حالة الضرائب على الدخول إلا نوع محدد يسمى بالضرائب النوعية [2] ، يوجد مثلا ضريبة خاصة تفرض على الدخول الزراعية أو ضريبة خاصة تفرض على الأرباح الصناعية و التجارية ، و توجد ضريبة أخرى كذلك على الدخول العقارية أو على الرواتب و الأجور . أما فيما يخص الضريبة التي تفرض على الاستهلاك فهناك الضرائب الخاصة و هي تلك الضرائب التي تفرض على منتوج معين مثل الضريبة على المنتجات البترولية أو الضرائب على التبغ و الكحول .

---

[1] Loic Phillip , Dictionnaire Encyclopédique des Finances Publiques , Ed Economica ,1991, p 933 .

[2] . Loic Phillip , Finances Publiques , 5ème édition Cujas , Paris 1995 , p 381 .

نشير هنا إلى أن الضرائب التحليلية على رأس المال هي بالأخص الضرائب التي تفـــرض على قسم أو جزء من رأس المال بمناسبة تحويله بين الأحياء إما بصفة إحسانية (هبي) أو بمناسبة القيام بعملية بيـــع عقار أو أراضي ، كما يمكن أن يتعلق الأمر هنا بضريبة تفرض سنويا على قسم من رأس المال المكلفين و الذي يمثل رأس مالهم العقاري مثل الرسم العقاري على الممتلكات المبنية و الغير مبنية . و بالعكس تكـــون الضريبـة عامـة أو الضريبة تركيبية ، تلك الضرائب التي تفرض مثلا على مجموع دخول المكلف بالضريبة بدون التفرقة بين مصـــادر هذه الدخول أو الضريبة التي تفرض على مجموع استهلاكاته . فيما يخص الضريبة علـــى رأس المـــال ، فـــالضرائب التركيبية هي بالأخص الضريبة على الثروة أو الضريبة على بعض الحقوق الوراثية .

و – ضرائب توزيعية و ضرائب قياسية

تطبق الضريبة القياسية على مجموع المادة الخاضعة للضريبة و تتضمن سعر محدد من قبل ، لا يعرف ناتج الضريبة من قبل و هو يتعلق بالظروف الاقتصادية السائدة في البلد ، فالدولة هي التي تقوم بتعيين سعر الضريبة القياسية ، لكن لا يتعين المبلغ الكلي الذي يراد جبايته من الضرائب و إن كان ذلك لا يمنع مـــن أن تقـــدر الدولة في موازنتها عن السنة المالية المقبلة ما يحتمل أن تأتي به تلك الضرائب من حصيلة تلك السنة [1] . مـــن هـــذا المنطلق ينبغي أن تكون الضرائب غير المباشرة ضرائب قياسية ما دام أن المشرع ليس باستطاعته تحديد مقدما مقـــدار الأفعال المؤدية إلى جباية تلك الضرائب ، أما إذا كانت الضريبة القياسية ضريبة مباشرة فإن سعرها يكون عادة نسبة مئوية من المادة الخاضعة لها ، و من أمثلة الضريبة القياسية الضريبة على الدخل ، الضريبة على المؤسسات ، الرســـم على القيمة المضافة ...إلخ و التي تعتبر من الضرائب الحديثة .

أما الضريبة التوزيعية غالبا ما تكون محددة من قبل و بصفة كلية ثم يتم توزيعـــها بـــين مجموع المكلفين في إقليم محدد على أساس العوامل الخاضعة للضريبة ، إذن معدل الضريبة ينتج من عمليـــة التقســـيم بينما حصيلتها تكون معروفة من قبل [2] . ففي الضريبة التوزيعية يقوم المشرع بتحديد مقدارها الكلي دون أن يعين سعرها بالنسبة لكل مكلف ، إذ يوزع مبلغ الضريبة الكلي فيما بعد على الممولين تبعا لمقدرتهم التكليفية و ذلك وفقا لنسبة المبلغ الواجب جبايته إلى مجموع القيمة الخاضعة للضريبة ، إنها حالة كل الضرائب المحلية كالرســـم العقـــاري و الرسم على النشاط المهني .

---

[1] Loic Phillip , Dictionnaire Encyclopédique des Finances Publiques , op cité , p 931 .

[2] Loic Phillip , Dictionnaire Encyclopédique des Finances Publiques , op cité , p 931 .

ى – ضرائب خاصة و ضرائب عامة

الفكرة هنا تميز بين الضريبة التي تفرض على قيمـــة أو حالـــة اقتصاديـــة في مجموعـــها و الضرائب التي تفرض فقط على عامل واحد ، و عليه فإن الضرائب النوعية على الدخل تفرض إلا على نوع محدد من الدخول كأن تفرض ضريبة على ربح الاستغلال الزراعي أو على الرواتب و الأجور ، و يتعلـــق الأمـــر هنـــا بالضرائب التي تتضمن قوانين خاصة بهذا النوع من الدخول . و بالعكس تفرض الضريبة العامة على الدخول علـــى مجموع الدخول التي تكون بحوزة المكلف خلال فترة زمنية معينة من الزمن ، في الأخير يمكن القول أن هذه التفرقـــة مهمة من وجهة نظر السياسة الضريبية .

1-1-2 التفرقة الاقتصادية للضرائب

تميز هذه التفرقة بين الضرائب على أساس الموارد الخاضعة للضريبة أو على أســـــاس العوامـــل و الأعوان الاقتصادية أو كذلك على أساس موضوع الضريبة ، و يمكن القول أن الهيكل الضريبي هو تقســـيم كـــل أو جزء من الاستقطاعات الإجبارية حسب معيار محدد من التصنيفات .

أ – تصنيفات على أساس الموارد الاقتصادية الخاضعة للضريبة

هذا التصنيف يرتكز أساسا على التفرقة بين الضرائب على الدخل ، الضرائب على رأس المال و الضريبة على الإنفاق . إذا عرفنا الضريبة كما اعتبرها Gaston Jaze [1] بأنها " أداء نقدي تفرضه الســـلطة على الأفراد بطريقة نهائية و بلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة " ، فيمكن القول أن الضريبة هي اقتطاع من الثروة حيث تظهر هذه الثروة على شكلين ، سواء على شكل دخل أو على شكل رأس مال ، لكن بإمكان هذه الثروة أن تتناقص انطلاقا من النفقات التي يقوم بها الشخص أو الخلية العائلية ، لذا يتسنى لنا في الأخير تحديد ثلاث إمكانيات لقياس ثروة الشخص أو العائلة أو بالأحرى قياس المقدرة التكليفية للممول و من ثم فرض الضريبة عليـــه و هـــي : الأخذ بعين الاعتبار أهمية مداخيله ، حجم نفقاته و أهمية ثروته أي قياسها و هذا ما تفعله أغلبية الأنظمة الضريبيـــة الحديثة .

1 الضرائب على الدخل

تعتبر الضريبة على الدخل من أهم الأدوات المالية و أكثرها مرونة لتمويل النفقـــات العامة باعتبار أن الدخل أفضل مقياس لقدرة الأفراد على دفع الضرائب ، و أن الضريبة التي تفرض عليه تحقق قسط وافر من العدالة فضلا عن غزارة إيرادها . و تفسر أهمية ضريبة الدخل في الوقت الحديث بانتشار التجارة و الصناعة

---

[1] L. Trotobas , Sciences et Techniques Fiscales , Daloz , 1958 , p 10 .

و ظهور أنواع جديدة من دخول الثروة المنقولة لم تكن تتناولها الضرائب التي كانت مفروضة قديما و التي كانت تمس بصفة خاصة دخول الثروات العقارية .

تكمن أهمية تحديد مفهوم الدخل في تجنب تهرب بعض العناصر من الضريبة من جهة ، و من جهة أخرى حتى لا يتوسع المشرع في فرض الضريبة فتصيب بعض المصادر التي لا ينبغي أن تفرض عليها . لذا عرف علم المالية العامة الدخل على أنه كل قوة شرائية نقدية تتدفق بصفة دورية خلال فترة زمنية معينة من مصدر قابل للبقاء ، بحيث يمكن استهلاكها دون المساس بمصدرها [1] .

نجد أنواع مختلفة من الضرائب على الدخل ، لذا من الممكن أن نقوم بتفرقة مزدوجة : هناك من جهة الضرائب التي تفرض على مختلف أنواع الدخول و الضريبة المفردة التي تفرض على الدخل العام ، و من جهة أخرى الضرائب التي تفرض على دخول الأشخاص الطبيعيين (IRPP) و الضريبة التي تفرض على أرباح المؤسسة (IBS) .

1-1 الضريبة على الدخول الخاصة و الضريبة على الدخل العام

تقوم الضريبة العامة على مجموع الدخل بتوزيع الأعباء الضريبية على أساس تقسيم أفراد المجتمع إلى طبقات دخلية بصرف النظر على مصدر دخلهم ، و تسمح الضريبة العامة على مجموع الدخل بأن يكون عبئ الضريبة متفقا مع دخل الأفراد . و هكذا يمكن إعفاء حد أدنى للمعيشة و الذي يعبر عنه عادة بذلك الحد الذي يجب عدم المساس به لإشباع الحاجات الجماعية التي تنفق حصيلة الضرائب في سبيلها [2] .

غالبا ما تكون الضريبة العامة جسيمة بينما دفع الضريبة يكون أهون إذا كان العبء أقل ظهورا لذا فمن الحكمة أن تراعي مقدرة الممولين على الدفع ، و لا شك أن عبء الضريبة يكون أخف وقعا على الشخص الذي لا ترهقه التكاليف العائلية منه على الشخص الذي يعول أسرته ، و تدعى جسامة الضريبة إلى التجنب أو التهرب في أحيان كثيرة لذا يجب أن يخصم جزء من الدخل بسبب الأعباء العائلية . يدافع أنصار الضريبة على مجموع الدخل أنها إذا ما أصبحت الضريبة الوحيدة فإنها تمكن من الاقتصاد في نفقات الجباية ، حيث لن توجد حينئذ إلا إدارة واحدة للضرائب بينما يستدعي تعدد الضرائب إلى تعدد الإدارة الضريبية .

أما الضريبة الشخصية على مجموع الدخل تعتبر من أرقى أنواع الضرائب بما أنها تأخذ بعين الاعتبار المقدرة الحقيقة الكلية للمكلف ، إذ أن مجموع دخل الشخص هو مقدار لقدرته على الدفع

---

[1] د.عبد المنعم فوزي " المالية العامة والسياسة المالية " دار النهضة العربية – بيروت – 1972 ص 124 .

[2] Luc WEBER , L' Etat Acteur Economique , op cité , p 247 .

و بالتالي فهي أقرب من العدالة من غيرها من الضرائب ، بالإضافة إلى أن هذه الضريبة تتميز بأنها بسيطة نسبيا . تقوم الضرائب النوعية على فروع الدخل عند توزيع الأعباء الضريبية بالتمييز في سعر الضريبة تبعا لمصدر الدخل ، فهناك دخول مصدرها العمل و دخول ناتجة عن ملكية رأس المال و دخول مختلطة ناشئة عن العمل و رأس المال معا ، و يمكن أن نذكر على سبيل المثال دخول المزارعين (BA) ، دخول الأجراء ، دخول الأعمال الحرة ، دخول رؤوس الأموال المنقولة ، دخول عقارية ...إلخ .

1-2 الضريبة على دخول الأشخاص الطبيعية و الضريبة على أرباح المؤسسات

إلى غاية الحرب العالمية الثانية كانت الضريبة تفرض إلا على دخول الأشخاص الطبيعية بينما أرباح المؤسسات كانت تفرض عليها الضريبة بعد تقسيم هذه الأرباح على المساهمين ، أي في إطار فرض الضريبة على القيم المنقولة كالأسهم مثلا ، بينما كانت تخضع الأرباح المحققة من طرف المؤسسات الفردية للضريبة على الدخل في إطار الربح الصناعي و التجاري . في سنة 1948 تم خلق ضريبة نوعية مخصصة للأرباح المحققة من طرف شركات الأموال و من ثم أصبحت المؤسسة تخضع لنوعين من الضرائب ، فإذا كان الأمر يتعلق بمؤسسة فردية فإنها تخضع لمعدل ضريبة تصاعدي ، أما إذا تعلق الأمر بشركة فهي تخضع للضريبة على الشركات و التي هي ضريبة ذات معدل نسبي [1] .

هنا تكمن أهمية المعرفة في بداية الأمر إذا كنا نريد خلق شركة أو مؤسسة فردية ، لأنه إذا ما قررنا خلق شركة فإننا سنواجه مشكل الضريبة المزدوجة على نفس الدخل ، لأن الأرباح المحققة من طرف شركات الأموال تخضع في بادئ الأمر إلى الضريبة على أرباح الشركات قبل توزيع الأرباح على المساهمين .

* - الازدواج الضريبي

يتحقق الازدواج الضريبي إذا ما كان الممول واحد و المال الخاضع للضريبة واحد و أن تكون الضريبتان من نوع واحد أو متشابهة على الأقل بالإضافة على أن تكون المدة التي تدفع فيها الضرائب واحدة [2] . إلا أنه يجدر بنا أن نميز بين الازدواج الضريبي القانوني و الازدواج الضريبي الاقتصادي ، فإذا فرضت ضريبة على أرباح شركة مساهمة و أخرى على نصيب مساهميها في تلك الأرباح لم يكن هناك ازدواج من الناحية القانونية لتميز شخصية الشركة عن شخصية المساهمين ، أما من الناحية الاقتصادية فإن هناك ازدواجا لأن المساهمين هم الذين يتحملون في النهاية كلتا الضريبتين .

---

[1] Thése de Doctorat , L'impact de la Structure des Impots sur La Politique Fiscale , présentée par Ferdinant Moussavou Le 21 Mai 1997 , p 35 .

[2] Jean -Luc Mathieu , La Politique Fiscale , op cité , p 46 .

إن الغرض من الازدواج الضريبي هو الحصول على إيراد وافر فيقـــوم المشـــرع بفرض ضرائب إضافية إلى جانب الضرائب الأصلية ، و هو يرمي من وراء ذلك إلى زيادة العبء على بعض الممولين بطريقة أقل ظهورا من رفع سعر الضريبة . كما أن فرض ضريبة شخصية عامة على الإيراد إلى جـــانب الضرائـــب النوعية (العينية على فروع الدخل) يعمل على تصحيح نظام الضرائب ، حيث يكون هناك تناسب بين عبء الضريبة و مقدرة الأفراد على المساهمة في الأعباء العامة .

2 الضرائب على رأس المال

تعتبر العقارات قديما أهم أشكال الثروة فكانت تفرض الضريبة إلا على هذا النوع من رأس المال ، أما الآن فقد ازدادت أهمية الأموال المنقولة و أصبحت الثروة تتضمن مجموعة الأصول الصافية للشخص سواء تعلق الأمر بالممتلكات العقارية ، الأملاك الملموسة مثل السيارات ، الأثاث ، المجوهرات ، التحـــف الفنيـــة ، الذهب ...إلخ ، أو الأموال المنقولة مثل الأسهم ، السندات الودائع في الحسابات الجارية أو الذمم المختلفـــة [1] . فالضريبة على الثروة تكون عامة إذا أخذت بعين الاعتبار مجموعة هذه العناصر بينما تكون الضريبة مفردة إذا كـــان معدلها أو جدول هذه الضريبة هو نفسه مهما يكن نوع هذه الأصول أو الشكل التي هي عليه .

2-1 الضريبة على الثروة

بإمكاننا أن نفرق بين الضريبة على الثروة نفسها و الضريبة على دخول هذه الثروة و يتعلق الأمر هنا بمعدل الضريبة و مردود الأصول . فإذا كان مردود هذه الأصول مرتفع عن معدل الضريبة نقول في هذه الحالة أن الضريبة مفروضة على الدخول ، بينما إذا كان العكس فالضريبة في هذه الحالة بمثابة اقتطاع مـــن رأس المال نفسه [2] . إذا كانت الضريبة على الثروة ليست قائمة على دخول الاستثمار و إنما على تراكم القيمة الكليـــة للمبالغ المستثمرة من طرف الشخص مهما كان مردود هذه القيمة ، فإن ذلك سوف يؤثر حتما علـــى تصرفـــات المستثمرين و قد يحثهم على تفادي بعض التصرفات الغير اقتصادية .

و عليه فإن الضريبة على الثروة من شأنها أن تسرع أو تعجل من التنمية الاقتصادية لأن المستثمرون سوف يميلون إلى القيام بالتوظيفات التي تكون فيها نسبة الخطر مرتفعة نوعا ما لكن بالمقابل يكـــون فيها المردود أكبر . في هذه الحالة لا تبالي الضريبة على الثروة بمردود رأس المال الذي قد يكون الوعاء الضريبي إذا ما فرضت هذه الضريبة على دخول الثروة ، لهذا فهي تعمل على تخصيص أفضل للموارد و هذا بزيـــادة أو مضاعفـــة التوظيفات بدون النظر أو الأخذ بعين الاعتبار المردود . و نقول في الأخير أن الضريبة على الثروة من شأنها أن تقلل من التوظيفات العقيمة ، غير منتجة أو المغرية و تحث الأشخاص على البحث على فرص أخرى جديدة الاستثمار .

---

[1] Bernard Brachet , Le Systéme Fiscal Français , op cité , p 160

[2] R.Musgrave , The Theory of Public Finance , op cité , p 325 - 327 .

2 – 2 الضريبة على زيادة القيمة

إذا ما وقعت زيادة طارئة على رأس مال شخص أو دخله فإن هذه الزيادة سوف تخضع و لا شك إلى الضريبة العادية المفروضة على رأس المال أو الدخل [1] ، إلا أن المشرع يرى أنه من الأنسب أن تخضع هذه الزيادة لضريبة أخرى خاصة مثل الضرائب على زيادة القيمة العقارية و المنقولة ، إذ تمتاز هذه الضريبة بغزارة إيرادها و ملاءمتها حيث أنها تجبى عن زيادة في قيمة رأس المال لم يبذل الفرد جهدا في تحقيقها . إلا أنه يؤخذ على هذا النوع من الضريبة تعذر التفرقة في زيادة القيمة بين ما يرجع منها إلى مجهود المالك و ما يعتبر نتيجة للظروف المناسبة ، كما أن هذه الزيادة يمكن أن تكون مؤقتة لا تلبث أن تزول و قد تكون في بعض الأحيان زيادة ظاهرية ترجع مثلا إلى الانخفاض في قيمة النقود ، لذا كان من الضروري تخفيف سعر هذه الضريبة و تضييق نطاق تطبيقها .

3 الضرائب على النفقات

تفرض معظم الدول ضرائب على التصرفات أو على التداول القانوني للأموال مثل رسوم التسجيل و الرسوم القضائية و رسوم الطوابع على الإيصالات و الشيكات و الكمبيالات و الإعلانات و الرسوم على عمليات البورصة ، ذلك أن هذه العمليات القانونية غالبا ما تدل على مبلغ ثروة الأفراد بالإضافة على أن جبايتها تكون سهلة و تتم وقت انتقال ملكية رؤوس الأموال ، أي في وقت يكون فيه المكلف قادرا على الدفع [2] . كما تفرض ضرائب الإنفاق على الدخل المخصص للاستهلاك و تتميز هذه الضرائب بكونها تختفي في أسعار السلع و الخدمات حيث يتحملها المستهلك أثناء شرائه لهذه السلع و الخدمات ، بينما الصانع أو التاجر فقد يلعب دور جاب الضريبة فهو يجمعها من عند المستهلكين و يقوم بدفعها إلى مصلحة الضرائب . لهذا الأسلوب من الضرائب ميزة اقتصادية حيث أن هناك اقتصاد في نفقات الجباية بالإضافة إلى إمكانية نقل العبء الضريبي و خاصة إذا ما تم البيع للمستهلك مباشرة .

إن الضرائب على النفقات بإمكانها أن تظهر على شكل ضرائب نوعية أو ضرائب عامة ، فمن الضرائب النوعية يمكن ذكر الرسوم الجمركية و رسوم الإنتاج و قد لا يتم فرض هذه الضرائب عند شراء المستهلك للسلعة و إنما قد تفرض في إحدى المراحل التي تمر بها السلعة قبل أن تصل إلى المستهلك ، فقد تجبى الضريبة على السلعة أثناء إنتاجها أو تداولها [3] . حتى تكون هذه الضرائب منتجة و وفيرة الحصيلة لا بد أن تفرض على سلع كثيرة الاستعمال ، كما يجب مراعاة العدالة في توزيع الأعباء العامة عند فرض هذه الضريبة كأن تفرض ضرائب بسعر منخفض على السلع الضرورية و التي لا يمكن أن يستغني عنها ذوي الدخول الصغيرة . أما الرسوم

---

[1] Jean -Luc Mathieu , La Politique Fiscale , op cité , 1999 , p 100 .

[2] زينب حسن عوض الله " المالية العامة " الدار الجامعية – بيروت – ديسمبر 1994 ، ص 165 .

[3] Arnaud Parienty , Fiscalité L'impossible Réforme ? , op cité , p 67 - 68 .

الجمركية فلا بأس إذا كان معدل الضريبة مرتفع لغرض حماية المنتجات المحلية و التي تهددها المنافسة الأجنبية خاصة في المراحل الأولى من نمو الصناعات الوطنية .

3-1 الضريبة على المبيعات

تفرض الضريبة العامة على الإنفاق على مجموع ما ينفقه الشخص في استهلاكه ، فهي تلك الضريبة التي تفرض على مجموع المبيعات ، أي كل السلع و الخدمات بدون فرق و هي تحسب على أساس رقم الأعمال المحقق من طرف الصانع أو التاجر [1] . و قد تفرض الضريبة العامة على النفقات في كل مرة يتم فيها تداول السلعة من وقت إنتاجها حتى وقت بيعها للمستهلك الأخير ، في هذه الحالة معدل الضريبة عادة ما يكون ضعيف حيث يتكرر فرضها كل ما كانت السلعة محل تداول ، فتتجمع الضريبة و تتراكم في آخر مراحل الإنتاج و البيع و يصبح عبؤها ثقيل جدا على المستهلك .

يمثل النظام الضريبي من هذا الشكل عبء كبير على المستوى الاقتصادي بما أنه ليس بحيادي ، فهو يميز أو يساعد مراحل الإنتاج قصيرة المدى بعدم تعرضها لضرائب كثيرة على مراحل الإنتاج طويلة المدى . لكن قد تفرض هذه الضريبة إلا مرة واحدة على المنتوج في مرحلة معينة من الإنتاج أو التوزيع ، إذ يمكن فرض الضريبة في المرحلة النهائية من الإنتاج أو على مستوى البائع بالجملة أو حتى على مستوى البائع بالتجزئة .

3-2 الضريبة على القيمة المضافة

تمتاز هذه الضريبة بأنها غزيرة الحصيلة بالرغم من أن سعرها منخفض ذلك أنها تتسم باتساع وعائها و هي أقل تعقيدا من الضرائب التي تفرض على أنواع معينة من السلع ، كما أن انخفاض سعر هذه الضرائب لا يؤثر كثيرا في حركة الأعمال . لكن يؤخذ على هذه الضريبة أنها عندما تضاف إلى أسعار السلع ترفع من تكاليف المعيشة مما يضر بالمستهلكين و خصوصا ذوي الدخول الضعيفة ، كما قد تعترض هذه الضرائب صعاب فنية في التطبيق قد ينجم عنها التهرب . إن الرسم على القيمة المضافة و الذي يمثل الزيادة في قيمة الإنتاج في نهاية كل مرحلة من مراحله عن قيمته في بدايتها لا يدع مجال لظاهرة التراكب التي تنطوي على سريان الضريبة على نفس العنصر مرات متعددة في مراحل مختلفة [2] .

نشير في الأخير أنه في تصنيف الضريبة على أساس العوامل و الأعوان الاقتصادية نفرق بين : الضريبة المفروضة على العائلات (الضريبة على الدخل ، الرسم على السكن ، ضرائب اجتماعية عامة) و الضرائب المفروضة على المؤسسات (الضريبة على الشركات ، الضرائب المهنية ...إلخ) و الضرائب التي تشمل أو تدخل في

---

[1] Loic Philip , Finances Publiques , op cité , p 399 .

[2] Jean -Luc Mathieu , La Politique Fiscale , op cité , 1999 p 75 .

المنتوجات (الرسم على القيمة المضافة ، الحقوق غير المباشرة) . أما التصنيف على أساس موضوع الضريبة فيجتمع حسب هذا النوع من الترتيب : الضرائب التي تفرض على الادخار (جباية الادخار) و الضرائب على التأمينات (جباية التأمينات) و الضرائب على العقارات (جباية العقارات) و الضرائب على دخول الأشخاص (الجباية الخاصة) ....إلخ .

1-2 الإعانات الضريبية

تعتبر الإعانات الضريبية مساعدات مالية تقدمها الدولة لبعض المؤسسات على شكل إعفاءات من الضريبة بغرض تنمية الطاقات الإنتاجية و تشجيعها على الاستثمار خاصة في تلك القطاعات التي تساهم في ترقية النشاط الاقتصادي و توسيع العمالة [1] . تطورت سياسة الإعانات الضريبية بصفة خاصة في الثمانينات ، ففي فرنسا أصبحت المؤسسات تتمتع أكثر فأكثر بتخفيضات في الضرائب على الدخول و من ثم أصبحت الأرباح تتراكم بشكل واضح مما خلق فائض في القيمة على رأس المال ، هذا الفائض سوف ينعكس حتما على بنية الدخول .

إن تخفيض الضرائب لذوي الدخول المرتفعة و التي ساهمت فيه الإعانات الضريبية قد يتنافى مع مبادئ العدالة الاجتماعية إذ أنه يعمل على زيادة التباين في توزيع الدخول بين الأفراد ، بالإضافة إلى أن هذه الزيادة في دخول المؤسسات قد صحبتها في نفس الوقت ميول إلى تخفيض الضرائب على دخول رأس المال بغرض تشجيع إعادة استثمار الأرباح في مشاريع جديدة تعود بالمنفعة على الاقتصاد الوطني [2] . كما أن الإعانات الضريبية جعلت الضريبة على الدخل أكثر استبداد حيث فقدت شعبيتها بصفة إرادية و فسحت بذلك المجال للضريبة على النفقات التي أصبحت يدورها الأكثر عموما و الأقل استبدادا .

1-2-1 زيادة النفقات العامة

تسعى الحكومات دائما إلى زيادة النفقات العمومية لمواجهة الطلب الكلي مما يستلزم زيادة الضرائب على الدخول ، لكن منذ الثمانينات و الضريبة على الدخول على عكس ما كان متوقع لم تتوقف عن الانخفاض ، وحدها الاشتراكات الاجتماعية كانت ترتفع بالرغم من أن كل نظريين الضريبة على الدخل أكدوا على أن معدل الاستقطاعات يجب أن يكون مناسبا لمعدل زيادة الدخول ، لكن ضرورة الحفاظ على ارتفاع النفقات العامة أوجب ارتفاع الاشتراكات الاجتماعية التي أصبحت تمول جزء من النفقات العامة ، في الحقيقة كل ما هو اقتطاع يقع على فئة معنية من السكان و لا سيما الطبقة المتوسطة .

---

[1] Loic Phillip , Dictionnaire Encyclopédique des Finances Publiques , op cité , p 1460 .

[2] Luc WEBER , L' Etat Acteur Economique , op cité , p 261 .

1-2-2 تمويل الخدمات العامة

إن مبدأ الإعانات الضريبية هو إعادة توزيع عامة للدخول يهدف من ورائها إلى أن الأكثر يسرا سوف يدفعون بدلا من الأشخاص الذين لديهم دخول ضعيفة ، لكنه حصل العكس و هذا ما سبب الأزمة الضريبية ليس فقط في الدول المتطورة و إنما حتى في بلدان العالم الثالث . فحسب النظرية النيوكلاسيكية ، من الواضح أن الهيكل الضريبي يكون أكثر فعالية لأن من يدفعون الضرائب هم على ثقة أن هذه الضرائب سوف تمول طلباتهم من الخدمات العمومية [1] . و باعتبار أن الطلب الجماعي يؤول دائما نحو الارتفاع على أساس أن الضرائب التي يدفعونها هؤلاء الأشخاص ترتفع باستمرار ، فإن دفع هذه الضرائب يعبر غالبا عن قبولهم في تمويل القطاع العام و هم يعتبرونها بذلك على أنها " واجب ضريبي " (Devoir fiscal) .

لكن ما لوحظ هو أن هذه الاستقطاعات لم تعد تمول كثيرا الطلب على السلع الجماعية لأفراد المجتمع أو لمجموعة معينة من الأفراد ، حيث كان هناك تباين بين مبلغ الضرائب و ما كان ينتظرونه الأشخاص من حصيلة هذه الضرائب . هكذا بدأ الأشخاص يرفضون دفع الضريبة بما أنهم لن يستفيدوا من زيادة الضرائب التي بدأت تذهب مباشرة إلى المؤسسات على شكل إعانات أو على شكل إعفاءات لأصحاب رؤوس الأموال و الذين قد يستخدمون أموالهم في نفقات غير منتجة لا تخدم الصالح العام . هذا ما ساعد بالطبع على انتشار ظاهرة التهرب الضريبي و هكذا أصبحت الإعانات الضريبية تعمل على غير ما كانت تصبو إليه فأعاقت النظام الضريبي و من ثم السياسة الضريبية نفسها .

الخاتمة :

يمتاز الهيكل الضريبي بصفة عامة في البلدان المصنعة (بلدان المنظمة الأوروبية للتجارة و التنمية OCDE) بسيطرة الضرائب على الدخل (الضريبة على المؤسسات IS و الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين IRPP) و التي تمثل في المتوسط أكثر من 40 % من الاستقطاعات أي ضعف ما تحصل عليه البلدان النامية ، بينما تعتبر نسبة الضرائب على الاستهلاك و التي تمثل 30 % و اشتراكات الضمان الاجتماعي 25 % من أهم المصادر الأساسية لتمويل النفقات العامة [2] .

تكمن أهمية التفرقة بين الدخول في القدرة على فرض ضريبة مختلفة حسب مصدر الدخل ، فقد يرى المشرع أن بعض الدخول أحق بالرعاية من غيرها و من ثم يجب أن يكون سعر الضريبة على دخل رأس المال أكبر من سعر الضريبة على دخل العمل و ذلك أن مصدر الدخل في الحالة الأولى شبه مستديم بينما ينقص المصدر في الحالة الثانية لأسباب عديدة منها : التقدم في السن ، عدم القدرة على الكسب ... إلخ ، و يكون السعر وسطا

---

[1] J.Christophe Le Duigou , Réinventé L'impot , op cité , p 247 .

[2] Pierre .BELTRAME , La Fiscalité en France , op cité , p 166 .

بالنسبة للدخول المختلطة . كما يجب أن يراعي سعر الضريبة في دخول رأس المال كأن تفرض ضريبة مرتفعة على الأراضي الزراعية منها على دخل المباني باعتبار هذه الأخيرة تمتلك بعد فترة زمنية معينة ، و أن تفرض ضريبة صغيرة أو معتدلة على القيم المنقولة ذلك لأن الأوراق المالية قد تنخفض قيمتها فجأة بسبب الاضطرابات المالية و السياسية .

كما يبقى تصنيف الضريبة ذو أهمية بالغة أيضا ذلك أن نجاح الضريبة الشخصية يتطلب إدارة مالية حازمة و وعيا ضريبيا كبيرا . و لقد كان فشل الضريبة الشخصية على مجموع الدخل في بعض البلدان مرجعه ضعف الإدارة المالية فيها و عدم استطاعة تلك الإدارة حصر الممولين و مراقبة إقراراتهم مراقبة دقيقة . لذا يبقى من الأحسن فرض ضريبة عينية عندما تسود ظروف اقتصادية بسيطة حيث تكون مراكز الأفراد الاقتصادية متقاربة و حاجات الدولة مستقرة و أسعار الضرائب معتدلة ، بينما إذا كانت الضرائب عرضة للزيادة السريعة و المفاجئة نتيجة تعقد الظروف الاقتصادية و تفاوت مراكز الأفراد المالية فيها فمن الأحسن فرض ضريبة شخصية في هذه الحالة .

و يجدر بنا أن نشير إلى أنه هناك من الضرائب ما يمكن رفع سعرها بدرجة كبيرة دون أن يسبب ذلك ضررا اقتصاديا كبيرا و منها بالعكس ما يحسن توفي الاعتدال فيها . إن أثر التصاعد يختلف حسب الحالة الاجتماعية و الاقتصادية لكل بلد و زمان و على مدى قدرة السلطات المالية على مقاومة التهرب من الضريبة عند ارتفاع سعرها ، كذلك فإنه يختلف تبعا للكيفية التي تنفق بها حصيلة الضرائب التصاعدية حيث أنه قد تفرض ضريبة تحدث آثارا معينة على توزيع الدخل ثم تأتي ضريبة أخرى لتترك آثارا مخالفة للآثار الأولى .

المبحث الثاني : عدم المساواة في إعادة توزيع الدخول

مقدمة :

يرجع التفاوت في الدخول إما للتفاوت بين الأفراد في القدرات و قيمة المواهب أو المهارات التي يكتسبونها من جهة ، و إما للتفاوت في قيمة ما يمتلكونه هؤلاء الأفراد من الثروات التي تعود عليهم بدخول وفيرة . يقصد بإعادة توزيع الدخل التغير في نسبة الدخل القومي التي يحصل عليها الأفراد في فئات الدخول المختلفة ، و يعتبر توزيع الدخل ملائما في ظل ما تسعى السياسة الضريبية إلى تحقيق من أهداف إذا ما كانت النسبة التي يحصل عليها أصحاب الموارد الإنتاجية و التي تعكس إلى حد كبير صورة صادقة لنمط توزيع الدخل مناسبة و كافية لتحقيق مستوى استهلاكي و ادخاري سليم .

تؤثر السياسة الضريبية في إعادة توزيع الدخل إذا ما عمدت الحكومة إلى تكييف العبء الضريبي على أحجام الدخول المختلفة و قد يكون تأثير الضرائب في هذا الصدد بحيث تزداد الفوارق الاقتصادية و الاجتماعية اتساعا أو العكس . فالضرائب العينية مثلها مثل الضرائب على سلع الاستهلاك الجاري لا تأخذ بعين الاعتبار ظروف المكلف الشخصية و لا أعباؤه العائلية ، و كذا الضرائب النسبية التي تفرض على الأفراد بنسبة واحدة بصرف النظر عما بينهم من تفاوت في الدخول و المقدرة التكليفية ، فعبؤها يكون أثقل على ذوي الدخول المحدودة و المتوسطة منه على أصحاب الدخول الكبيرة و هي بذلك تزيد من هوة التفاوت بين الأفراد في توزيع الدخول .

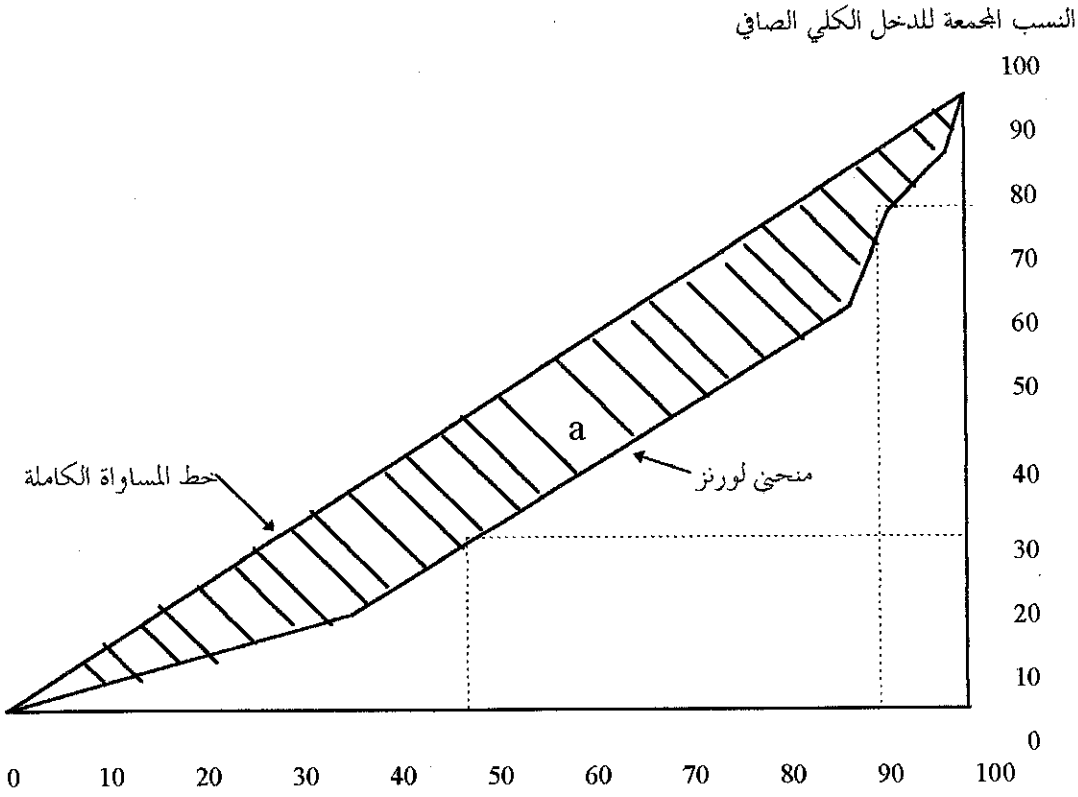
تتحمل الدولة مسؤولية تأمين التوزيع العادل للرفاهية ، على المستوى النظري نتكلم عن توزيع الدخل و الثروة بين المواطنين . بعبارة أخري علي الدولة أن تتدخل لتفادي تمركز الدخل و الثروة على فئة معينة و العمل على إعادة توزيع الدخل بشكل أفضل . نبدأ في هذا المبحث إذن بمشكلة توزيع الدخول و الثروة ثم نمر بعد ذلك للسياسات التقليدية لإعادة توزيع الدخول مع ذكر المشاكل التي تنتج عن هذا التوزيع و بعد ذلك الأهداف الاقتصادية و الاجتماعية له .

2-1 مشكلة توزيع الدخول و الثروة

يعاني العديد من أفراد المجتمع من سوء توزيع الدخول و الثروة و يشكل هؤلاء الجزء الأكبر من السكان حيث تتفاوت نسبتهم إلى مجموع سكان البلد حسب البلدان المتقدمة و البلدان النامية ، كما تختلف تلك النسبة بين البلدان النامية ذاتها . تشتكي هذه الطبقات التي تعرف بالطبقات المتوسطة و الفقيرة من كافة أشكال الفقر ، حيث يقل متوسط دخل الفرد منها عن الحد الذي وضعه البنك الدولي كحد أدنى يفصل بين الفقر و العيش الكريم ، كما أن درجة الاستفادة من الخدمات العامة محدودة جدا بين أفراد هذه الطبقات .

يمكن قياس عدم المساواة في التوزيع بطرق مختلفة منها مقاييس إحصائية عادية للتشتت مثل التغاير (La variance) و (L'écart -type) ، لكن معامل جيني " Gini" يمثل الأداة الأكثر انتشارا و ذلك لأن حسابه سهل جدا عندما نرسم منحنى Lorenz .

منحنى Lorenz



Source Luc WEBER , L'Etat Acteur Economique , p 92 .

يساوي معامل جيني المساحة a على المساحة a + b ، أما قيمة هذا المعامل فهي محصورة بين الواحد و الصفر . عندما يكون معامل جيني مساويا للصفر فإن الدخل يكون موزع بطريقة عادلة و في هذه الحالة يكون المنحنى منطبقا على الوتر ، أما إذا كان معامل جيني مساويا للواحد ففي هذه الحالة يكون مجموع الدخل قد تسلمه شخص واحد و يبتعد بذلك منحنى Lorenz عن الوتر . و تجدر الإشارة إلى أن معامل جيني لا يشكل فقط مقياسا لعدم المساواة في التوزيع ، بل يسمح أيضا بتقييم أثر إعادة التوزيع لقرار معين كتغيير النظام الضريبي أو لمقارنة حالة التوزيع بين الدول المختلفة .

2-1-1 مصدر عدم المساواة

قبل أن نبحث عن مصدر عدم المساواة في توزيع الدخول لابد أن نعين ما هي المجالات التي يظهر فيها هذا الأثر . بالفعل ترتبط ظاهرة عدم المساواة مباشرة بتوزيع الخيرات الاقتصادية المحمية بواسطة قانون الملكية ، و هذا على غرار تلك الحقوق السياسية و الشخصية الموزعة عالميا بطريقة عادلة على جميع مواطني الأمة . ففي العديد من الدول يستفيد الأشخاص الراشدين و من بينهم الأطفال و المراهقين من الحقوق الشخصية أو الأساسية و لكن بنسب غالبا ما تكون مختلفة نتيجة النظام السياسي المعمول به أو التقاليد المعترف بها ، حيث تتمثل هذه الحقوق في : احترام الشخصية المدنية ، المساواة أمام القانون ، حرية الرأي و الإعلام ... إلخ . في الحقيقة من السهل أن نعطي لكل المواطنين حقوق تتميز بتكلفتها الضعيفة أو المنعدمة مثل حرية التعبير و حرية الاعتقاد و الانتخاب على أن نمنح لكل واحد منهم حق السكن أو التعليم العالي . و يمكن إجمال أسباب عدم العدالة في توزيع الدخول في النقاط التالية [1] :

أ – عدم تساوي الفرص

لو نظرنا إلى الواقع بإمعان لأدركنا أن الوضعية العادية للأشخاص لا تسمح لهم بالحصول على نفس الدخل ، باختصار ليس لدى هؤلاء الأشخاص نفس الفرص و يرجع هذا السبب إما لأحد أو لكل العوامل التالية : الأصل العائلي على الصعيدين البيولوجي و الاجتماعي ، التمييز بمختلف أنواعه بين الجنس ، العرق ، الدين ، الجهة ، المنطقة ، الجنسية ...إلخ و أخيرا تخصيص بعض الوكلاء الاقتصاديين برأس مال مادي أو مالي بحيث يشكل ذلك مصدرا لدخل إضافي خارج عن العمل ، و من أمثلة ذلك الأموال المتأتية عن طريق الميراث .

ب – عدم تساوي المكافآت

حتى و لو اعتبرنا أن الأعوان الاقتصادية تمتلك نفس عناصر الإنتاج أو أنها تحضى بنفس الفرص ، فإن توزيع الدخول يبقى غير عادل لأن عوامل الإنتاج هذه لا تعطي نفس النتيجة (المكافأة) و يرجع هذا بالدرجة الأولى للاستثمار في رأس المال البشري بسبب تفاوت الأفراد في مستوى التكوين و الخبرة و هو ما ينتج عنه تفاوت في الدخول و الثروة .كما يكمن المصدر الرئيسي لعدم المساواة في المكافآت في التوظيف الناقص للسوق ، حيث تتعرض نفس الأسواق (سوق العمل و سوق رأس المال) لمكافآت مختلفة و هذا راجع إما للمنطقة الاقتصادية أو للفرع الاقتصادي أو لوضعية السوق في نظام المؤسسة أو لقدرة تفاوض نقابة العمال و أرباب العمل و أيضا راجع للتنظيم الذي يحكم القطاع و النشاط .

---

[1] Luc WEBER , L'Etat Acteur Economique , op cité , p 97 .

2-1-2 معايير سياسة إعادة التوزيع

نبحث هنا عن المساواة في التوزيع حيث اهتم العديد من الاقتصاديين منذ القدم بهـــذه النقطـــة و اقترحوا عدة معايير للتوزيع الصحيح للدخل ، إلا أن هذه المعايير تختلف بما أنها ترتكز على إيديولوجيات مختلفـــة حيث نجد في الأول معيار تخصيص عوامل الإنتاج و الذي ينص على أن كل شخص له الحق في الثمار التي يجنيها من مجهوداته ، فيعتبر كتوزيع عادل كل توزيع للمداخيل الوطنية التي تطابق للإنتاجية الجدية لعوامل الإنتاج . أما معيار المنفعة يري في التوزيع العادل للمداخيل تحقيق الحد الأقصى من الرفاهية لأكبر عدد من الأشخاص ، يتعلق الأمر هنا بتعظيم المنفعة الكلية للجماعة عن طريق تعظيم منفعة كل الأشخاص الذين ينتمون إلى هذه الجماعة . هناك معيـــار ثالث يسمي بمعيار المساواة و الذي يبين أن المشكل الحقيقي لتوزيع الدخل لا يكمن في تعظيم الرفاهية الكلية و إنما يرتكز على وضعية كل شخص إزاء الأعضاء الأخرى المكونة للجماعة ، فيترتب عن هذا إقصاء المعاناة الناتجة عـــن الفقر مع ضمان لكل عائلة مستوى معيشي حدي ، فإذا ما تحقق هذا الهدف يكون توزيع الدخول الوطنية مناســـب لمكافأة عناصر الإنتاج حسب الإنتاجية الحدية ، و أخيرا يأتي معيار تعظيم وضعية الأشخاص الأكثر تضررا و الـــذي ينص بدوره على أن تكون رفاهية هؤلاء أكبر ما يمكن [1] .

2-2 السياسات التقليدية لإعادة توزيع الدخول

إن التوزيع الأمثل للدخل من شأنه أن يهيئ لكل فرد درجة إشباع متساوية من السلع و الخدمات التي تشتريها وحدات الدخل الحدية ، و لكي يتحقق هذا يجب نقل أو تحويل جانب من الدخل من هؤلاء الذين تعتبر المنافع الحدية لمشترياتهم منخفضة نسبيا إلى أولئك الذين تعتبر المنافع الحدية لمشترياتهم مرتفعة نسبيا ، لهذا تســـتعمل الدولة أدوات مالية تستخدمها في إعادة توزيع الدخل .

2-2-1 أدوات إعادة توزيع الدخول

تتطلب عملية إعادة توزيع الدخول القيام باستقطاعات من جهة و القيام بالنفقات من جهـــة أخرى ، و قد بلغت هذه العمليات مبالغ مهمة و مرتفعة في الدول الغربية ، حيث تعمل الحكومة على تكييف نفقاتها كما و نوعا بشكل يجعل أصحاب الدخول الصغيرة يستفيدون أكثر من النفقة العامة من غيرهم من ذوي الدخـــول الكبيرة [2] ، و يتحقق ذلك بطريقة مباشرة إذا منحت الحكومة إعانات نقدية للمســـنين العـــاجزين أو العـــاطلين أو بصورة غير مباشرة إذا ما قررت التوسع في أداء الخدمات العامة في ميـــادين التعليـــم و الصحـــة و الإســـكان الاقتصادي و غيرها . فتكييف إنفاق حصيلة الضرائب يزيد من الدخل الحقيقي لأفراد الطبقة العاملة الكادحة ، فتقل الفوارق الصارخة بينهم و بين الأفراد في فئات الدخل العليا .

---

[1] Luc WEBER , L'Etat Acteur Economique , op cité , p 122 - 126 .

[2] Arnaud Parienty , Fiscalité L'impossible Réforme ? , op cité , p 89 .

ترتكز آلية إعادة توزيع الدخل على أربعة أعمدة : الأولى تتكون من نظام الضرائب المباشرة الذي يكون عادة تصاعدي ، نظام الاشتراكات الاجتماعية ، نظام الضرائب غير المباشرة و الإعانات و أخيرا نظام التحويلات الاجتماعية .

أ – نظام الضرائب المباشرة

في البلدان الغربية كالنمسا ، ألمانيا و إنجلترا يدفع 5 % من المكلفين الأكثر غنى لوحدهم نصف الضرائب على الدخل ، إذا كان تمركز العبء الضريبي على هذه النسبة من المكلفين لم يتغير بصفة محسوسة خلال السنوات الأخيرة يعني ذلك أن تصاعد الضريبة قد تزايد بالنسبة إلى ما كان عليه قبل الحرب العالمية الثانية ، و يترجم هذا بتزايد سريع لجداول الضريبة المتعلقة بالدخول الاسمية الجارية [1] . ففي المجتمعات الرأسمالية حيث تتركز الثروات نسبيا تقوم ضريبة الدخل بالدور الأهم في تغذية الموازنة و ذلك راجع لارتفاع مستوى دخول الأفراد في هذه البلدان ، بالإضافة إلى أن ارتفاع الأسعار و زيادة الدخول الحقيقية أدت بانتماء العديد من المكلفين إلى شرائح الضريبة العليا .

إن لضريبة الدخل العامة التي تفرض بأسعار تصاعدية أثر بين على إعادة توزيع الدخول و الثروات بين أفراد المجتمع ، و يمكن قول نفس الشيء على الضرائب التي تفرض بأسعار متفاوتة على الدخول تبعا لنوعها و مصدرها . فمن الثابت أن ضرائب الدخل بكافة أنواعها تعمل على إنقاص الدخول لكن بنسب متفاوتة ، حيث أن أصحاب الدخول الكبيرة سوف يتعرضون إلى اقتطاع أكبر مما يتعرض إليه أصحاب الدخول المتوسطة أو المنخفضة ، و لا شك أن هذا الأثر له دلالة كبيرة في الديموقراطيات الحديثة حيث يتعذر تحقيق المساواة بين المواطنين إذا ما كان هناك تفاوت اقتصادي صارخ بينهم . بالإضافة إلى أن استقرار العبء الضريبي في غالبيته على الأفراد ذوي الدخول المرتفعة يمكن الدولة من الحصول على ما هي بحاجة إليه من إيرادات دون ما ضغط على الضروريات اللازمة للإبقاء على صحة و كفاية المواطنين [2] .

ب – اشتراكات الضمان الاجتماعي

يعرف الضمان الاجتماعي أنه نظام عام يغطي مجموع المخاطر التي يتعرض لها الأجراء و العمال الأحرار سواء في القطاع الصناعي أو التجاري ، و يقوم هذا النظام بتقديم تعويضات نقدا أو عينا لتغطية الخسارة التي تحملتها دخول العمال لمواجهة بعض المخاطر و المتمثلة في الأمراض ، البطالة ، الشيخوخة ...إلخ ، كما تقدم تعويضات للأشخاص الذين يتحملون زيادة في الأعباء العائلية . في الحقيقة إن نظام الاشتراكات الاجتماعية ليس واضحا ، فهي تلك الاشتراكات التي تغطي المخاطر و لكن يجب أن تكون هذه الاشتراكات محدودة و إلا لا نستطيع أن نقول عنها أنها تقنية للتأمين و التي تفتح مجال للتعويضات .

---

[1] Thése de Doctorat , L'impact de la Structure des Impots sur La Politique Fiscale , op cité , p 108 .

[2] Christophe Heckley , Rationalité Economique et Décisions Fiscales , LGDJ , Paris 1987 , p 108 .

يستند التأمين في الأصل بصفة جوهرية على فكرة تعاونية تتمثل في قيام المؤمن بتجميع عدد معين من الأشخاص يتعرضون لنفس المخاطر لتغطية ما قد يقع لهم من حوادث ، و ذلك عن طريق مبلغ يلتزمون بدفعه جميعا يتمثل في قسط التأمين . و عليه يفترض في التأمين إمكانية قياس الخطر المؤمن منه و تقدير القسط في ضوء نتائج هذا القياس على نحو يقيم نوعا من الارتباط بين الخطر و القسط و مبلغ التأمين ، لكن لو نظرنا إلى الاستقطاعات على الأجور فهي تدخل ضمن الاستقطاعات الإجبارية ، و من ثم تطرح مشكل العدالة في التوزيع .

* – الاشتراكات الاجتماعية

إن الاشتراكات الاجتماعية معفاة من الضريبة و هي تصاعدية مع الدخل أي كلما ارتفع الدخل زاد مقدار هذه الاشتراكات [1] . إن عائد التعويضات الذي يحصل عليه المؤمنين يقارب نوعا ما اشتراكاتهم و هذا تبعا للتوقع المعيشي لديهم . في الحقيقة العائد يتحمله كل المواطنين و هذا عن طريق دفعهم لمعدلات منخفضة ، فكلما زاد عدد المؤمن لهم زاد عدد الأخطار المؤمن منها و بالتالي حقق التعاون أهدافه على نحو أفضل حيث يصبح العبء على كل منهم سهلا و بسيطا . انطلاقا من هذا يجب أن تكون الاشتراكات تتناسب مع التعويضات التي تحدد السقف .

إن مراعاة النسبة في الاشتراكات الاجتماعية في حدود سقف معين هي القاعدة المعمول بها في كل الدول الغربية سواء كانت اشتراكات العمال أو أرباب العمل ، لكن في نهاية السبعينات تعدت فرنسا هذا السقف نظرا لظهور الاشتراكات الاجتماعية العامة C.S.G . إلا أنه رغم أهمية هذه الاشتراكات الاجتماعية في هذه الدولة فإن هذا لا يعوض الضعف الملحوظ في الضرائب على الدخل ، حتى و لو كان كل العمال يدفعون اشتراكات اجتماعية لا تقل عن معدل 17 % [2] .

* – الاشتراكات الاجتماعية العامة *Contribution sociale generalisée*

تعود فكرة تأسيس الاشتراكات الاجتماعية العامة إلى بداية 1980 و هي عبارة عن اشتراك يتحمله كل شخص مقيم في فرنسا و يكون بمثابة اقتطاع يشمل جميع الدخول و لكن بمعدلات منخفضة . نقول عن هذه الاشتراكات أنها اجتماعية بما أن حصيلتها موجهة إلى التعويضات العائلية ، أي أن هذه الاشتراكات تدفع على أساس أنها لها الحق في المقابل على عكس ما هي عليه الضرائب . و قد أسست هذه

---

[1] Bernard BOBE - Pierre LLAU , Fiscalité et Choix Economique , Calmann - Lévy 1978 France , p 84

[2] Jean -Luc Mathieu , La Politique Fiscale , op cité , p 71 .

الاشتراكات لصالح الهيئات الاجتماعية ، فكان ناتج هذه الاشتراكات يقدر ب 35 مليـــار فرنـــك في ســـنة 1991 مخصص كله للصندوق الوطني للتعويضات العائلية حيث كان معدلها آنذاك 1,1 % [1] .

تخضع الاشتراكات الاجتماعية العامة للضريبة و هي بذلك تقتطع جزء أكبر من ذوي الدخول الكبيرة بينما يكون العبء أخف على أصحاب الدخول المتوسطة و الصغيرة ، لذا نقول عنـــها أنـــها تحقق نوعا ما العدالة في توزيع الأعباء . و يقال عن هذه الاشتراكات بأنها عامة ذلك أنها تشمل كل دخول العمل و ما شابهها من أجور و أتعاب بالإضافة إلى دخول رأس المال و دخول التحويلات ، و هي موجهة كلها لتمويـــل نفقات الهيئات الاجتماعية لذا فهي تعتبر مهمة جدا ، ذلك أنها تقوم على فكرة أن نفقات الضمـــان الاجتمـــاعي و بالأخص التعويضات العائلية لا تتوافر فيها شروط التأمين و إنما تقوم على أساس التضامن الوطني ، لذا لا يمكـــن أن تعتمد في تمويلها إلا على الاشتراكات المتأتية من دخول العمل [2] .

إن صاحب العمل هو الذي يجمع هذه الضريبة فيقوم بعملية الاقتطاع من المصدر ، و بذلك فهو يتفادى أي محاولة تهرب لأن هذه الاشتراكات من الممكن أن يكون عبؤها ثقيلا إذا ما أضيفـــت إلى الضرائب المباشرة و إذا ما قام العامل بدفعها بنفسه . تفتح الاشتراكات الاجتماعية العامة آفاق جديدة رغم التغيرات البسيطة التي أحدثتها ، فهي تستجيب في الحقيقة للصعوبات التي يواجهها الهيكل الضريبي الفرنسي و هـــي تجعلـــه تدريجيا على نفس المستوى مع الهياكل الضريبية للدول الأخرى من خلال زيادة الاستقطاعات على الدخول الضعيفة و المتوسطة .

ج – نظام الضرائب غير المباشرة و الإعانات

يمكن لنظام الضرائب غير المباشرة أن يكون تصاعدي أو تنـــازلي ، فـــالضرائب علـــى الاستهلاك تكاد أن تكون دائما تنازلية في أثرها إذ أن أية ضريبة على الإنفاق إذ ما أريد لها أن تأتي بحصيلة وفـــيرة فإنها يجب أن تفرض على السلع شائعة الاستهلاك . و لا شك أن شراء هذه السلع و غيرها يستنفد جانبا أكبر من دخل الأفراد في شرائح الدخل الضعيفة و المتوسطة عما هو الحال عليه بالنسبة لأولئك الذين لديهم دخول عليا [3] . و هكذا فإن ضرائب الاستهلاك تلقى عبئا على الفقراء أكبر نسبيا مما تلقيه على الأغنياء مما يزيد من الفـــوارق بـــين طبقات المجتمع .

لا يخضع كذلك الدخل الذي يدخر بطبيعة الحال للضريبة على الاستهلاك مع العلـــم أن معظم المدخرات الصافية توجد لدى الأفراد في شرائح الدخل العليا ، و من ثم فـــإن معظـــم إيـــرادات الضرائـــب السلعية مستمدة من أفراد في فئات دخلية لا تسمح لهم بتكوين مدخرات صافية تذكر . و عليـــه فـــإن الضرائـــب

---

[1] Loic Philip , Dictionnaire Encyclopedique de Finances Publiques , op cité , p 473 .

[2] André Paysant , Finances Publiques , op cité , p 71 .

[3] Christophe Heckley , Rationalité Economique et Décisions Fiscales , op cité , p 51 .

السلعية بقدر ما تعمل على رفع أثمان السلع فهي تعمل على خفض مستوى الاستهلاك الكلي من كافة السلع ، سواء في ذلك السلع الخاضعة للضريبة أو السلع الأخرى التي لا تسرى عليها الضريبة لأنه غالبا ما يؤدي فرض ضريبة على إحدى السلعتين البديلتين إلى رفع ثمن السلعة البديلة إلى جانب السلعة الخاضعة للضريبة [1] ، بينما تكـــون الســلع الاستهلاكية تصاعدية الأثر إذا ما فرضت عليها ضريبة بأسعار مرتفعة نسبيا على السلع الكمالية و التي يســتهلكونها عادة ذوي الدخول الكبيرة مع الإبقاء على منسوب أسعارها على السلع الضرورية و التي تكون نسبة استهلاكها عند كافة المواطنين كبيرة .

د – نظام التحويلات الاجتماعية

يقوم هذا النظام على التعويضات المقدمة من طـــرف الضمـــان الاجتمـــاعي ، فـــهذه التعويضات لا تدل على مشاركة أو مساهمة مباشرة من المستفيدين إذ أنها لا تقدم على أساس اشتراكات يدفعونهـــا هؤلاء بغية الحصول على حق في التعويض كما هو الحال في عملية التأمين ، إلا أن هذا النظام يؤمن بـــدورة ضـــد أخطار المرض ، الأمومة ، الإعاقة ، الوفاة ، التقاعد و المعاش [2] . تخصص التعويضات فقط للمؤمنين الاجتمـــاعيين الذين ينتسبون في الأصل إلى نشاط مهني معين يعطيهم الحق في الحصول على هذه التعويضات و قد يســـتفيد مـــن التعويض الزوجة ، الأطفال أو الأصول التي تكون تحت الرعاية ، كما تخصص التعويضات العائلية فقط للعـــائلات الذين لديهم الأطفال و يكون في هذه الحالة مبلغ التعويض و الذي يمكن أن نقول عنه أنه مساعدة مالية حسب عدد الأطفال .

بصفة عامة تسعى هذه التحويلات ذات الطابع الاجتماعي إلى تحقيق العدالة بين مختلـــف طبقات المجتمع و هذا عن طريق إعادة توزيع عادلة للدخول ، إلا أن هذه المحاولة اعتبرت فاشلة بالنســـبة للطبقـــات ذات الدخل الضعيف ذلك أن توسيع نطاق التسديدات على عدد كبير من المستفيدين و تخصيص نفقات الصحـــة و التعليم لكل أفراد المجتمع دون تمييز لم تعد تخدم الصالح العام . فنظام التحويلات هذا الذي كان الهدف منـــه هـــو التقليل من عدم المساواة في الدخول لم يفرق بين غني و فقير أو مريض و معافى أو أعزب و متزوج ، لكن إذا مـــا قمنا بالربط الأفضل بين الموارد و الاحتياجات سوف يساهم هذا النظام حتما في تحسين المستوى المتوسط للإشباع .

2–3 المشاكل المطروحة أثناء إعادة توزيع الدخول

يتطلب منطق التصاعد أن نتأكد من أن الضريبة التي تفرض بأسعار مرتفعة على بعض الأشخـــاص تبقى نهائيا على عاتقهم فلا يلقوا بعبئها على غيرهم [3] ، غير أن تصاعد الضريبة عادة ما يحث على اللجوء أكثر إلى الغش الضريبي و استعمال كل تقنيات التهرب ، أي عدم التصريح بالدخول الحقيقية فيكون التصريح بالدخل غـــير

---

[1] L. Trotobas , Sciences et Techniques Fiscales , op cité , p .

[2] Jean -Luc Mathieu , La Politique Fiscale , op cité , p 70 .

[3] Bernard BOBE - Pierre LLAU , Fiscalité et Choix Economique , op cité , p 78 .

كامل بغية التخلص من جزء من الضريبة أو كلها . كما قد يلجأ بعض الأشخاص إلى محاولة نقل العبء الضريبي على غيرهم من المكلفين ، و لا تقتصر هذه العمليات على أصحاب الدخول المرتفعة بل قد نجدها عند الفلاحون ، العمال ، التجار الأحرار بحيث تختلف الطرق و الوسائل كل حسب قدرته ، فللبعض منهم أساليب أكثر فعالية تجعلهم يستفيدون من امتيازات معتبرة .

من عواقب هذه التصرفات ليس فقط أن المعدل الحقيقي للضريبة هو أقل من المعدل الاسمي و إنما هذه التصرفات تجعل من الجباية أكثر تعسفا و غير عادلة [1] ، فهناك بعض المواطنون لديهم نفس الدخول لكنهم يخضعون إلى استقطاعات مختلفة و هذا حسب الإمكانيات التي تتوفر لديهم للتخلص من الضريبة ، و عليه فإن عدم المساواة التي كنا نبحث عن تفاديها عن طريق تصاعدية الضريبة أدمجت من جديد و ذلك بطرق ملتوية . إن الإجراءات المأخوذة أثناء إعادة توزيع الدخول و بالأخص النظام الضريبي ليس باستطاعته إجراء التعديلات التي يطمح إليها باعتماده على شدة تصاعد الضرائب المباشرة على الدخل .

2-3-1 تعظيم الإشباع

يتطلب تعظيم الإشباع في مجتمع ما التساوي في المعاملة بين المواطنين ، السؤال الذي يطرح هنا هو : معرفة ما إذا كانت الاستقطاعات الضريبية لا تؤدي بدورها إلى اختلال في المساواة من جديد ؟

من الواضح أن الضريبة على الدخل ليست حيادية فبقيامنا باقتطاع تصاعدي على الدخل الاسمي فإن الضريبة سوف تغير حتما و بصفة غير عادلة من الإشباع أو الخسارة التي قد يتوصل إليها الأعوان الاقتصاديون [2] . و منه يمكن للضريبة على دخول الأشخاص الطبيعيين أن تسبب ارتفاعا في الأثمان إذا ما كانت اتحادات العمال من القوة ، بحيث تستطيع حمل أرباب العمل على رفع الأجور كلما ازدادت أسعار ضريبة الدخل . إذن تؤدي الجباية في هذه الحالة إلى رفع الدخول في النشاطات التي تفرض عليها الضريبة بنسبة كبيرة و هذا حتى يعوض العامل نوعا ما عن مبلغ الضرائب المرتفع الذي سوف يدفعه .

إن ضرائب الدخل على الشرائح الدنيا من شأنها أن تنقص كذلك من الإنفاق الاستهلاكي الفردي كما تعمل على زيادة الإنفاق الاستهلاكي الجماعي إذ أن لها نفس الأثر كالضرائب العامة على الاستهلاك ، غير أن ضريبة الدخل بما تقرره عادة من إعفاءات لا تهبط بالاستهلاك الفردي إلى المستوى التي تنخفض عنده الكفاية الحدية كما هو الحال بالنسبة لضريبة الاستهلاك العامة . أما ضرائب الدخل على الشرائح العليا فإنها تؤدي إلى زيادة في الاستهلاك الجماعي دون ما نقص في الاستهلاك الفردي ، بل تعمل على مضاعفة الإشباعات الفردية . لذا نقول

---

[1] J.Christophe Le Duigou , Réinventé L'impot , op cité , p 44 .

[2] Christophe Heckley , Rationalité Economique et Décisions Fiscales , op cité , p 32 .

عن ضرائب الدخل أنها تؤثر كثيرا في النمط الاستهلاكية لما لها من أثر بين على توزيع الدخل ، فهي تستطيع أن تنقل القوى الشرائية من الاقتصاد الخاص إلى الاقتصاد العام [1] .

أ – تصاعدية الضرائب

إذا فرضت ضريبة سعرها 10 % على شخصين : الأول دخله 100 وحدة نقدية و الثاني 1000 ون ، فإن هذه الضريبة تقتطع من الشخص الأول 10 وحدات نقدية و من الثاني 100 وحدة نقدية . إن 10 وحدات نقدية التي اقتطعت من الدخل الأول كانت مخصصة لإشباع حاجات ضرورية لدى صاحب هذا الدخل ، أما صاحب الدخل الثاني فإنه لم يحرم بسبب ما يدفعه من ضريبة و التي قدرها 100 وحدة نقدية إلا من بعض الكماليات ، ذلك أن في دخل الشخص الثاني سعة فهو يستطيع رغم الضريبة التي فرضت عليه إشباع جميع حاجياته الضرورية بل و إشباع بعض كماليته أيضا ، و بهذا فإن الضريبة النسبية لم تحقق العدالة التي كانت تصبوا إليها [2] .

تسبب ضريبة الدخل التصاعدية عادة نقصا في استهلاك الكماليات بدرجة أكبر مما تسببه من نقص في استهلاك الضروريات ، مما ينتج عنه تحول بعض الموارد المخصصة لإنتاج الكماليات إلى القطاع الإنتاجي للسلع و الخدمات التي يقبل على استهلاكها أصحاب الدخول الصغيرة .

ب – أثر الضريبة على السلع الضرورية و السلع الكمالية

تكمن أهمية التفرقة بين السلع الضرورية و السلع الكمالية و سلع الاستهلاك الجاري في أن الضرائب المفروضة على السلع الضرورية حصيلتها وفيرة لأن الأفراد لا يستطيعون الإقلال من طلبهم على تلك السلع بدرجة محسوسة رغم ارتفاع ثمنها بسبب الضريبة ، إلا أن فرض هذه الضريبة لا يتفق مع مبادئ العدالة الاجتماعية ذلك أن ما يستهلكه كل شخص من السلع الضرورية لا يتناسب مع مقدار دخله ، بل قد يضطر بعض الفقراء إلى أن يستهلك منها مقدار أكبر نسبيا مما يستهلكه الأغنياء ، و بالتالي قد يلجأ أصحاب الدخول الصغيرة إلى الاستغناء عن بعض السلع الضرورية نتيجة فرض الضريبة عليها مما يؤدي إلى انخفاض مستوى معيشتهم .

أما الضرائب على السلع الكمالية فلا شك أنها تتفق و مقتضيات العدالة في توزيع الأعباء الاجتماعية و لا سيما أن شراء الشخص لهذه السلع يدل على مقدرته على الدفع ، إلا أنه من المستحسن أن يراعي المشرع الحيطة عندما يفرض هذه الضرائب و لا يعتمد عليها كثيرا في الحصول على إيراد كبير للخزانة لأن المغالاة في فرضها من شأنه أن يقلل الطلب على هذه السلع . و نشير هنا أن ارتفاع مستوى المعيشة في بلد ما يجعل من بعض السلع الكمالية سلع ضرورية بعدما كانت تعتبر من قبل سلعا كمالية ، بينما الضرائب علي الاستهلاك الجاري

---

[1] Maurice Lauré , Traité de Politique Fiscale , op cité , p 19 .

[2] د.عبد المنعم فوزي " المالية العامة والسياسة المالية " مرجع سابق ، ص 146 .

كالشاي ، البن و التبغ و المشروبات الكحولية تبقي إيراداتها كبيرة ، فهي تمتاز بالقدرة على أن يفرض عليها ضرائب ثقيلة دون أن تثير ردود أفعال قوية من طرف المستهلكين . و الواقع أن الدولة تعتمد في فرض هذه الضرائب لمحاربة بعض المساوئ الصحية و الأخلاقية كأن تفرض ضرائب مرتفعة على السجائر و المشروبات الكحولية بهدف الإقلال من الطلب عليها .

2-3-2 *دور الضريبة في التنمية الاقتصادية*

من وجهة نظر التنمية الاقتصادية المشكل المطروح الناتج عن إجراءات إعادة توزيع الدخـــول و خاصة عن الضريبة التصاعدية هو تأثيرها على العمل ، على ميل الادخار و ميل الاستثمار . يرتبط حجم العمالـــة في مجتمع ما ارتباطا وثيقا بحجم الإنفاق الكلي على الاستثمار و الاستهلاك و منه فإنه أية ضريبة تفرض من شأنها أن تقلل من الإنفاق الاستثماري و الاستهلاكي الكلي و من ثم فإنها تعمل على خفض العمالـــة و الأثمـــان . تعمـــل الضرائب على الأفراد في فئات الدخل الدنيا على الإقلال من الإنفاق الخاص على السلع و الخدمات الـــتي جـــرت العادة على استهلاكها في ظل مستوى معيشي معين ، بينما تعمل الضرائب على الأفراد في فئات الدخل العليا علـــى الإقلال من المدخرات الخاصة و من ثم خفض الإنفاق الاستثماري الخاص ، ينتج عن هذا هبوط في مستوى النشاط الاقتصادي الكلي .

أ – أثر الضرائب على عرض العمل

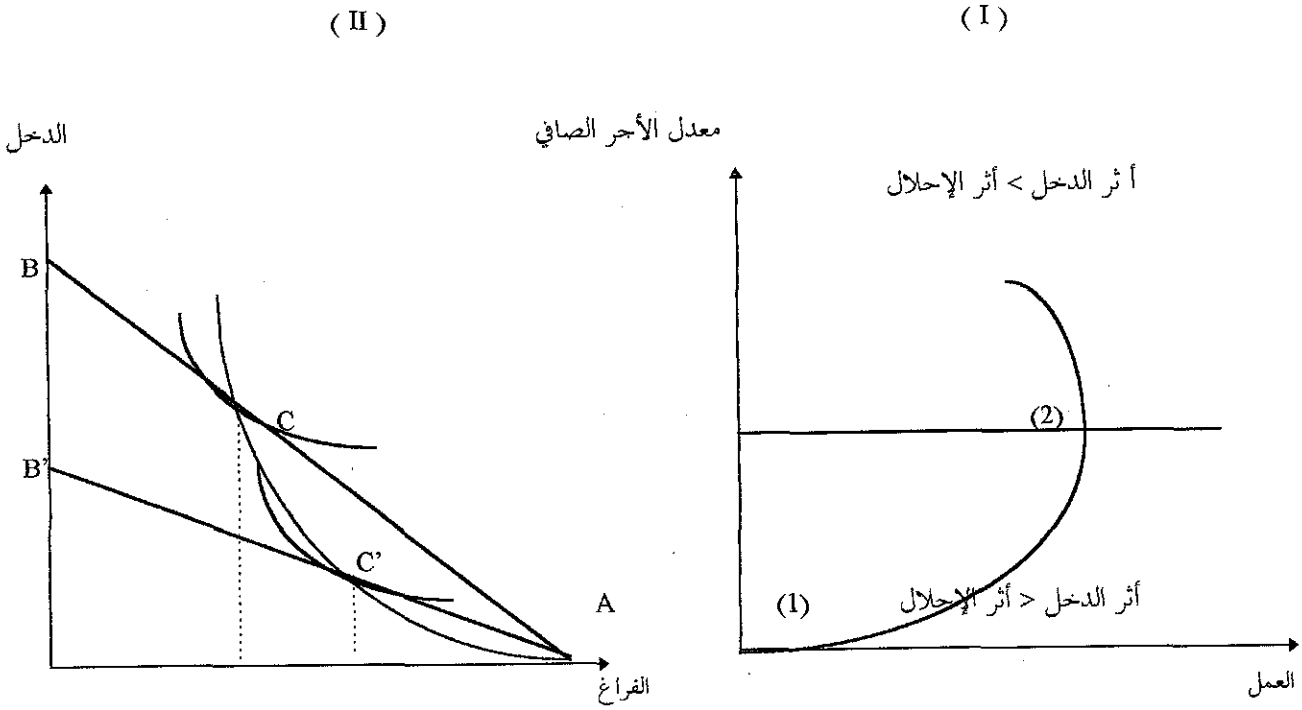
إذا كانت إحدى الأسباب التي تدفع الأشخاص إلى العمل و التعرض إلى الأخطار هـــو الحصول على دخل عالي يسمح بمستوى معيشي أفضل و من ثم جمع رأس مال يؤمن به حياة أولاده من بعده ، فمن الطبيعي أنه إذا ما تجاوزت الاستقطاعات الضريبية عتبة أو حد معين سوف تؤثر حتما على مستوى العمالة ، بحيث تنقص الجهود المبذولة و تزيد الطاقات العاملة من الانسحاب من سوق العمل مما يترتب عليـــه بطـــئ في التنميـــة الاقتصادية .

فيما يتعلق بأثر الضريبة على عرض العمل فإنه حسب تعبير Paul Lowenthal [1] يخـــير الأفراد بين سلعتين هما الدخل و الفراغ ، و لتحديد تفضيلاتهم فإنه يجب عليهم أن يضعـــوا في الحســـبان مســـتوى العرض الحالي من جهة و من جهة أخرى احتمال تغيره بفعل الأسعار النسبية . عندما يكون الدخل الـــذي يجـــب التضحية به من أجل زيادة الفراغ ممثلا بمستقيم الإمكانيات AB نفترض أن العامل يختار تناسبيا وضعيـــة الإشبـــاع القصوى أي أعلى نقطة ممكنة من منحنى السواء (Courbe d'indifférence) .

---

[1] Paul Lowenthal ,Economie et Finances Publiques 2ème édition Ouvrages Economiques 1999 , p 57 .

أثر الضريبة على عرض العمل

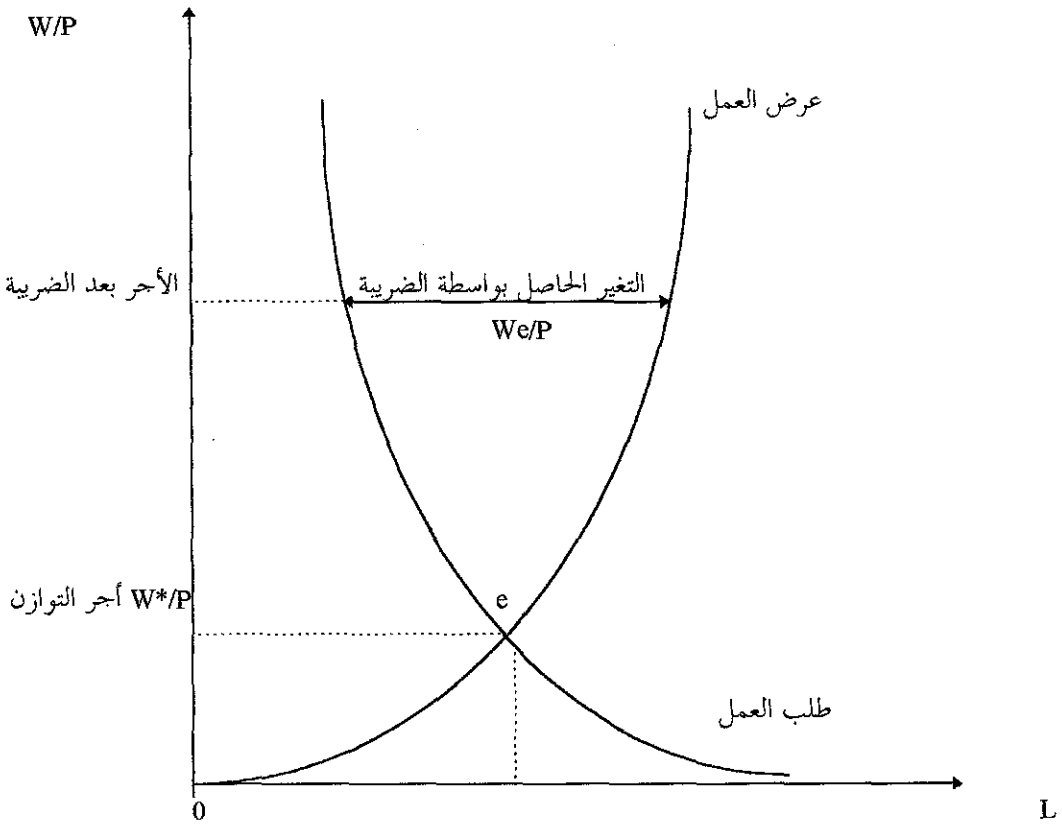


Source : Paul Lowenthal ,Economie et Finances Publiques , p.57

نلاحظ من خلال هذا الشكل (الحالة **I**) أن منحنى عرض العمل ازداد في البداية تماشيا مع تزايد الأجر و يرجع ذلك لكون نسبة الزيادة في الضريبة أقل من النسبة التي يزداد بها الدخل ، و بالتالي فإن العامل يحاول تعويض ما نقصته الضريبة مضحيا بالفراغ (زيادة ساعات العمل) إلى أن يصل إلى مستوى معين تنقص معه قدرته على زيادة العمل و هذا رغم تزايد الأجر ، لكن بصفة أقل من الحالة الأولى أين يكون أثر الدخل أكبر من أثر التغير الناتج عن الضريبة .

أما في الحالة **II** فعندما تكون الضريبة نسبية و هي الحالة العادية فإن مستقيم الإمكانيات سينتقل بالتوازي مع نفسه من المستقيم AB إلى AB ، و نشير في الأخير إلى أنه في حالة ما إذا كانت الضرائب جزافية فإن الإزاحة تكون من طرفي المستقيم و بصفة موازية ، يحصل نفس الشيء في حالة الضريبة التصاعدية أين يكون أصحاب الدخل العالي أكثر حساسية تجاه تصاعد الضريبة ، ذلك أن هذه الضريبة تنقص عرض العمل أكثر من الضريبة النسبية و أن تخفيض معدل الضريبة يزيد من عرض العمل . و بشكل عام تختلف الوضعية المثلى حسب نوع الضريبة .

أثر الضريبة على توازن سوق العمل



Source : J.GAUTIER , Les politiques de l'emploi - Les marge étroite de la lutte contre le chomage , p 51

تشير W/P إلى الأجر الحقيقي أي الأجر الاسمي (W) على مستوى الأسعار (P) و L كمية العمل ، و هنا نلاحظ أن نقطة التعادل منخفضة بسبب الضريبة . في الحقيقة يلجأ الفرد عادة إلي الموازنة بين المنفعة التي تعود عليه بحصوله علي وحدة من الدخل و بين مقدار الجهد أو التضحية التي يتحملها في هذا السبيل . فإذا كان الأفراد يرغبـــون في الحصول علي نفس الدخل مهما كان الجهد الذي سوف يبذلونه ، فإن الضريبة التي تسببت في بادئ الأمر في إنقاص دخلهم ستدفعهم إلي مضاعفة جهودهم حتى يصل الدخل من جديد إلي المستوى الذي كان عليه من قبل ، أما إذا كان في وسعهم التجاوز عما تقتطعه الضريبة من دخولهم ، إما لأن لديهم فائض أو أنهم يستطيعون العيش بما يتبقى لديهم من دخل ولو في مستوي معيشي أدنى مما اعتادوه ، فإن الضريبة لا تزيد من رغبتهم في العمل و الادخار .

لكن إذا ما علمنا أن الأفراد مرتبطون بنفقات ثابتة كإيجار السكن أو نفقات التعليـــم أو أقســـاط التأمين ...إلخ ، أو أنهم يعولون أسرا كثيرة العدد وليس لديهم فائض و يرغبون في الادخار بغيـــة تحقيـــق بعـــض الأهداف مستقبلا و أنهم يتمسكون بمستوي معيشي معين لأدركنا أن رغبة كثير من الأفراد في العمل لا تقـــل بـــل تزيد بفرض الضرائب [1] .

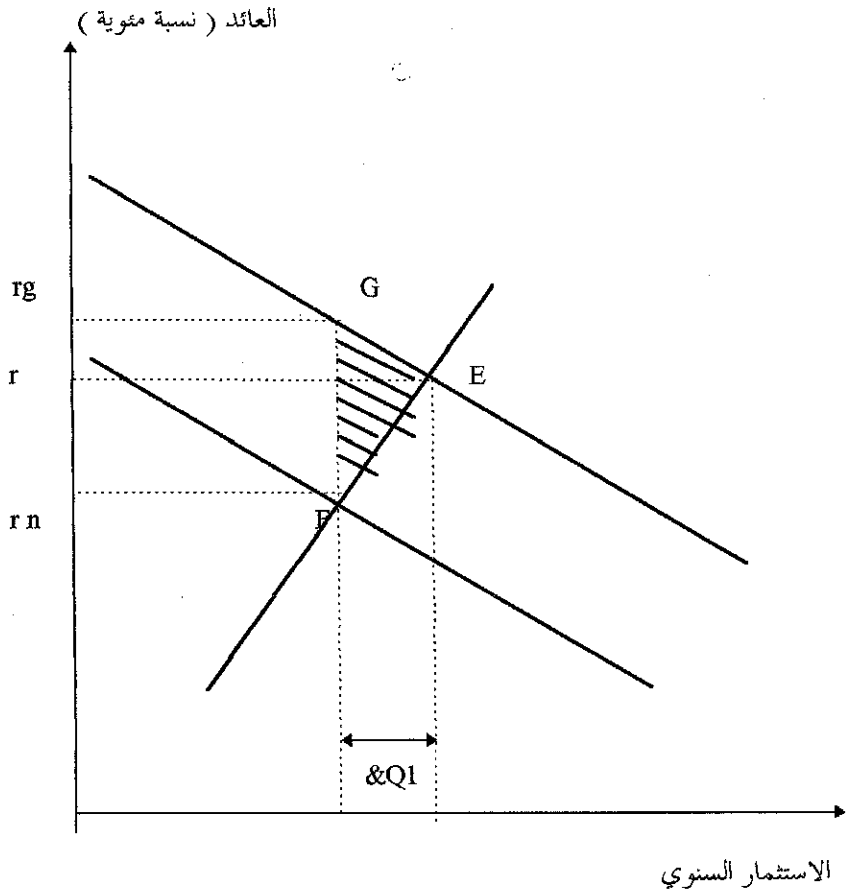
[1] J.GAUTIER , Les politiques de l'emploi - Les marge étroite de la lutte contre le chomage , Librairie Vuibert , Juin 1993 , p 52 .

ب – أثر الضرائب على الاستثمار

يمكن لضريبة الدخل أن تسبب ارتفاعا في الأثمان ذلك أن فرض هذه الضريبة سوف ينتج عنه كما أشرنا سابقا انخفاض في حجم المدخرات مما يؤدي إلى رفع في أسعار الفائدة التي تنعكس بدورها على حجم الاستثمار . لكن نشير هنا إلى أن حجم الاستثمار لا يتوقف على مستويات أسعار الفائدة بمفردها ، فمن الواضح أنه إذا كان التفضيل النقدي أو طلب السيولة على الأموال مرنا و الطلب الاستثماري غير مرن بالنسبة للتغيرات في سعر الفائدة فإن ضريبة الدخل المفروضة بسعر تصاعدي على الأرباح سوف تحقق توسعا في إيرادات الحكومة بأكثر مما تعمل على الحد من العائد الكلي لرأس المال المستثمر .

حسب الدكتور غازي عبد الرزاق النقاش ، إن استعمال الضرائب على الاستهلاك بدلا من دخل رأس المال يكون منعشا للاقتصاد الوطني و مشجعا للاستثمار و قد بين ذلك بالشكل البياني التالي :

أثر الضرائب على الاستثمار



المصدر : غازي عبد الرزاق النقاش ، المالية العامة ، ص 164 .

بموجب نظام ضريبة الدخل يلاحظ أن العائد الصافي على الادخارات يقل عن العائد الإجمـــالي ، فالاستعاضة بالمعدل الموحد لضريبة الاستهلاك بالنسبة لضريبة الدخل يزيل الفرق بين معدل الفائدة الإجمالي و معدل الفائدة الصافي ، عندها يتم استعادة الكفاية (في السوق) بالنسبة للأموال القابلة للاقـــتراض و تقـــدر المكاســـب المتحققة في مجال الرفاه بمساحة المثلث FGE و ينخفض سعر فائدة السوق من rg إلى r نتيجة الاســـتعاضة بضريبـــة الاستهلاك عن ضريبة الدخل بينما يزداد الاستثمار السنوي بمقدار µQ1 ، و منه فإن هـــذه الاســـتعاضة ذات أثـــر موجب على الاستثمار و تزيل فرق هامش الضريبة بين الفوائد الإجمالية و الصافية للاستثمار و تقلل مـــن أســـعار الفائدة [1] .

ج – أثر الضرائب على الادخار

إن فرض ضريبة مباشرة ينتج عنه أثر دخل نتيجة انخفاض دخل الفرد الجـــاري بمقـــدار الضريبة المستقطعة ، ومن ثم يعمل هذا الأثر على إنقاص كل من الاستهلاك و الادخار عند مستوى هذا الدخـــل ، و هكذا يدفع أثر الدخل الفرد إلى تخفيض كل من استهلاكه الجاري و ادخاره طالما ظل تقييمه ثابتا لأهمية كل مـــن الاستهلاك والادخار ، إلا أن أثرا تعويضيا قد ينتج عن الاستقطاع الضريبي حيث يقوم هذا الأثر بدفع الفـــرض إلى العمل على زيادة دخله عن المستوى الذي كان يحققه قبل فرض الضريبة و ذلك للاحتفاظ بمســـتوى دخلـــه قبـــل الاقتطاع .

في حالة عدم وجود هذا الأثر التعويضي و كان الإنفاق الاســـتهلاكي يتمـــيز في علاقتـــه بالادخار بانعدام المرونة نسبيا فإن فرض ضريبة أو رفع سعرها قد يؤدي إلى انخفاض الادخار أو انعدامه ، بل إنه قد يؤدي بدافع احتفاظ الفرد بمستوى استهلاكي معين إلى اتجاه الفرد نحو إسالة (بيع) بعض عناصر ذمته المالية أو إلى الاقتراض [2] . في الأخير يتبين بأن الضريبة بتأثيرها في عائد الادخارات (الفائدة) تؤثر بشكل قوي و واضح على الادخار و المدخرين و من ثم على الاستثمار الذي يحدد هو الآخر مستوى النمو الاقتصادي للبلد .

2–4 الأهداف الاقتصادية و الاجتماعية لإعادة توزيع الدخول

ظلت الدول الرأسمالية مدة طويلة تحرص على اتخاذ موقف حيادي اتجاه النشاط الاقتصادي ، فلم يكن يهمها التدخل في النشاط الاقتصادي للحد من عدم المساواة في الظروف الاقتصادية و الاجتماعية بين أصحاب عوامل الإنتاج ، بل كانت تكتفي من الضريبة بالاستعانة بها كمجرد أداة مالية تمكنها من الحصول على موارد تكفي لتمويل الإنفاق العام . فكان الهيكل الضريبي يهدف إلى تحقيق كل من وفرة الضريبة و العدالة و الملاءمة في الجباية بما

---

[1] غازي عبد الرزاق النقاش ، المالية العامة – تحليل أسس الاقتصاديات المالية ، دار وائل للنشر ، عمان 1997 ، ص 164 .

[2] الدكتور سمير محمد عبد العزيز " الادخار الشخصي و السياسة الضريبية " دار المعارف ، الإسكندرية 1983 ، ص 159 .

يتطلبه من اقتصاد في نفقات الجباية ، و كانت وفرة الحصيلة الضريبية هي الشغل الشاغل للدول الرأسمالية في العصور القديمة تجمعها من المكلفين لمواجهة نفقاتها العامة دون أن تتدخل في الأنشطة الاقتصادية ، أو أن تحد من روح المخاطرة و الابتكار أو القضاء على الحوافز الشخصية للإنتاج .

إلا أن هذه الدول اعترضتها صعوبات جمة حالت دون وقوعها في الأزمة ، الأمر الذي دفع بهذه الدول إلى أن تتجه بالضريبة و جهة جديدة و ذلك بتخصيصها في وظائف جديدة استجابة لمقتضيات تطور النظام الرأسمالي . فأصبح للضريبة بذلك مفهوما معاصرا على اعتبار أنها إحدى المصادر الرئيسية للتمويل و وسيلة فعالة تمكن الدولة من التدخل في الحياة الاقتصادية و الاجتماعية و توجيه النشاط الاقتصادي على النحو الذي تريده .

2-4-1 الهدف الاقتصادي لسياسة إعادة توزيع الدخول

إن الهدف المشترك لكل الاقتصاديات الرأسمالية المتطورة منذ الحرب العالمية الثانية هو تحقيق نمو اقتصادي دائم ، هذا الهدف قد اختفى ذلك أن الأولوية أصبحت تعطي إلى هدف استقرار الأسعار ، فالضرائب كما يعتقد الكثير من الاقتصاديين ومن بينهم Abba.p.lerner [1] لا يجب أن تعتبر كمجرد وسيلة مالية فحسب بل على أنها أداة لتحقيق الاستقرار في مستوى الإنفاق النقدي الكلي و المستوى العام للأسعار .

أ – هدف استقرار الأسعار

يتماشى الحفاظ على التنمية مع هدف استقرار الأسعار ، فقد أشار Lerner في مؤلفه " Economics Of Control " [2] أنه للحفاظ على نوع من الاستقرار في المستوى العام للأسعار يجب أن نفرض ضرائب تصاعدية و هذا لكي نحد من الإنفاق الخاص و التضخم ، بينما نقوم بالتقليل من إيرادات الضريبة للحد من الهبوط في مستوى الإنفاق النقدي الكلي .

إن التغيرات التي تطرأ على الاستهلاك من شأنها أن تزيد من حدة التضخم ، فمن المعلوم أن فرض ضريبة إضافية على الدخول ينقص من الأجور النقدية كما أن زيادة الضرائب السلعية و الرسوم تعمل على زيادة تكاليف المعيشة ، مما يضطر اتحاد العمال إلى المطالبة بعدم مساس الأجور النقدية الصافية في الحالة الأولى و بضرورة زيادة الأجور تماشيا مع ارتفاع تكاليف المعيشة في الحالة الثانية . أما عن الضرائب التي تفرض على المؤسسات فمن شأنها أن تزيد من نفقات الإنتاج خاصة لتلك المؤسسات التي تعمل تحت ظروف تنافسية ، مما قد يتسبب في إقصاء عدد من المؤسسات الحدية من حلبة الإنتاج و هذا يسمح للمؤسسات الباقية في السوق من رفع

---

[1] د عبد المنعم فوزي " المالية العامة و السياسة المالية " ، مرجع سابق ، ص 198 .

[2] د عبد المنعم فوزي " المالية العامة و السياسة المالية " ، نفس المرجع السابق ، ص 198 .

أثمان السلع بما أن عرض المنتجات قد قل عما كان عليه . لذا نقول عن الضرائب التي تفـــرض علـــى المؤسســـات و أصحاب الموارد و التي تعمل على خفض الإنتاج و رفع الأثمان أنها تضخمية بصفة عامة .

نلاحظ في الاقتصاديات المتطورة أن عدد الأجراء و من ثم قسم الأجور بالنسبة للدخـــل الوطني مرتفع ، ميل الاستهلاك يكون إذن مرتفع لدى الأجراء على غرار الطبقات الأخرى النشيطة فينتج عن هـــذا انخفاض في الميل الكلي للادخار بالنسبة للاقتصاد ككل . إن نقص الادخار ينتج عنه نقص في الاستثمار و مـــن ثم بطئ في التنمية ، و عليه فإن المؤسسات سوف تفقد مصادر التمويل التي كانت تحصل عليها على شكـــل أســـهم و سندات ، لذا فهي سوف تلجأ إلى البنوك للحصول على قرض أو إلى مساعدة من طرف الدولة ، لكـــن إذا مـــا لجأت مباشرة إلى رفع الأسعار فهذا سوف يؤدي حتما إلى التضخم ، لذا لا بد أن يكون هناك ادخار مفروض على الطبقات الأكثر استهلاكا للحفاظ على التنمية الاقتصادية [1] .

2-4-2 الأهداف الاجتماعية لإعادة توزيع الدخول

تعتبر الضريبة سواء في الميدان الاقتصادي أو الاجتماعي أداة لإحداث التعديل في توزيع الدخول و الثروات بين مختلف أفراد و طبقات المجتمع . تتمثل الأهداف الاجتماعية التي ترمي إليها سياســـة إعـــادة توزيـــع الدخول في : أهداف العدالة ، هدف المساواة و أخيرا هدف التضامن .

أ – أهداف العدالة الضريبية

السؤال الذي يطرح هنا هو : هل العدالة الضريبية ناتجة عن ثقل الضريبة أو عن الهيكـــل الضريبي الغير موزع بطريقة عادلة بين أنواع الدخول و الثروات ؟ في الحقيقة يقسم المجتمع إلى قسمين : القسم الأول يأخذ من الدولة كل ما يريد و لا يدفع شيئا بالمقابل ، أما القسم الثاني و المتمثل في الطبقة المتوسطة و الضعيفة يقوم بدفع مبالغ مرتفعة من الضريبة مهما كانت استعمالات حصيلة هذه الضرائب ، فإذا ما أعدنا النظـــر في مصطلـــح الإعانات الضريبية نلاحظ أنه في الحقيقة الأشخاص الأكثر غنى لا يدفعون شيئا .

الظاهرة معروفة و تتمثل في وجود مؤسسات أين يقومون المساهمون الأساسيون بخلـــق un Holding ، نقوم بإنشاء هذا الأخير في البلدان التي تكون فيها الجباية على رأس المال ضعيفة أو غير موجـــودة في الأساس و كل أرباحه يتم تحويلها فتكون النتائج كالتالي : تكون هذه المؤسسات دائما في وضعية عجز مالي فيعفون من الضرائب و بالتالي لا تدفع هذه الفئة من المجتمع شيئا لكنها بالمقابل تحصل على كل شيء سواء أرباح أو إعانات ...إلخ . أما فيما يخص الفئة المتوسطة من الناس فإنها تحصل على مقابل في شكل نفقات التعليـــم أو الصحـــة ، لا يحصل الفقراء في الأنظمة الأوروبية على شيء كبير [2] .

---

[1] Paul Lowenthal ,Economie et Finances Publiques ,op cité , p 68 .

[2] Thése de Doctorat , L'impact de la Structure des Impots sur La Politique Fiscale , op cité , p 121 .

تنص كذلك نظرية الاختيارات العامة Public Choice [1] على أن يكون هناك تناسب نوعا مـــا كبير بين النفقات و بنية الاستقطاعات ، كما تنص على الميل إلى تخفيض نفقات الرفاهية و زيادة في النفقـــات ذات المنفعة العامة . إلا أنه قد لوحظ منذ أواسط السبعينات أن هناك زيادة النفقات العســكرية و زيــادة في الإعانــات المقدمة للمؤسسات إلى جانب كبت الاستثمارات العامة ، كانت تعمل هذه النفقات لصالح جزئ صغير من المجتمع و لا سيما الأكثر غنى . المشكل المطروح هنا هو أن عدم المساواة في توزيع النفقات زاد من حدة عدم المســـاواة في توزيع الاستقطاعات الضريبية .

ب – أهداف المساواة (*La Parité*)

لا نقصد هنا بالمساواة البحث عن التساوي المطلق و إنما عـــن التســاوي في معاملــة الأشخاص الذين يوجدون في نفس الوضعية ، فالمساواة لا تعني أن تكون التسديدات النقدية المدفوعة مـــن طــرف المكلفين بالضريبة متساوية و إنما ننظر إذا كانت التضحية التي قدمها المكلف أو الخسارة التي أحس بها هي نفســها أي متساوية [2] . فحتى تكون الضريبة عادلة يجب أن تحقق المساواة في التضحية أي أن يتساوى الممولون في الحرمان التي تسببه الضريبة لكل منهم ، و يتحقق هذا عن طريق جعل الضريبة تصاعدية .

و قد استند أصحاب هذه الفكرة إلى نظرية تناقص المنفعة لتعزيز رأيهم من الناحية العلمية ذلك أن منفعة وحدات الدخل تتناقص تدريجيا كلما زاد عدد هذه الوحدات ، و من ثم يجب أن يكون السعر الذي يطبق على الوحدات الأولى من الدخل أو المال المتخذ وعاء للضريبة بسيطا ، حيث تكون منفعة تلـــك الوحــدات لصاحب الدخل أو المال كبيرة ثم يرتفع سعر الضريبة إذا ما ازداد عدد تلك الوحدات حيث تقل منفعتها تدريجيــا . إن محاولة تأسيس فكرة التضحية على نظرية تناقص المنفعة يكاد يعتبر صعب التحقيق ذلك أنه من المتعذر أن نضـــع بالنسبة لشخص معين جدول يبين درجة تناقص أهمية وحدات النقود بالنسبة له ، حيث تختلف أهمية النقود بالنســبة للشخص الواحد من وقت لآخر كما تختلف تلك الأهمية أيضا من شخص لآخر .

يطرح هدف المساواة مشكلتين : الأولى هو أنه إذا ما حاولت نقابات العمال اســـتدراك الأجــور و الدفاع عنها بجعلها في مستويات عالية حتى تستطيع تحقيق نوعا من المساواة بين المواطنين ، فإن هذا سوف يؤدي حتما إلى التضخم ذلك أن سياسة المساواة في الأجور تفترض تطبيق سياسة عامة للدخول . أما المشكل الثاني يتمثل في وجود أخطار من بينها التضخم في الإنتاجية الذي قد نجده في الاقتصاد الذي يهتم كثيرا بالمساواة [3] .

---

[1] Conférnce de Macro Economique présentée par Barka Mohammed Zine , Année Universitaire 1999.

[2] Bernard BOBE - Pierre LLAU , Fiscalité et Choix Economique , op cité , p 99 .

[3] C.Ottavj , La répartition des revennes , Pratiques et theories , Ed Litec 1991 p 73, 74 .

ج – هدف التضامن

يتضمن الهدف الاجتماعي من سياسة إعادة توزيع الدخول الإجراءات التي تساهم في التخفيض من عدم المساواة و التي يستفيد منها كل من البطالين ، المعوقين ، الأفراد الذين ليس لديهم مصادر الدخل ...إلخ . إن للوعي الضريبي آثاره المباشرة ، فكلما نضج شعور الأفراد بمسؤولياتهم إزاء المجتمع كلما أقبلوا على دفع الضرائب مختارين ، و لهذا الوعي قيمته الكبرى في ميدان الضرائب المباشرة و خاصة ضرائب الدخل [1] . و من الواضح أن معدل الزيادة في السكان له أثره في الهيكل الضريبي ، فالدولة التي تشكوا من اكتظاظ في السكان يضيق فيها نطاق المساعدات المالية و التعويضات العائلية بينما الدولة التي يكون فيها عدد سكانها معتدل تمنح فيها الإعفاءات بسخاء و تشمل جميع أفراد الطبقات المحتاجة .

كذلك تلعب الأسرة دورا مهما في الدول التي يكون فيها حجم الأفراد في هذه الأسرة محدودا ، فبتقدم المدنية و تنظيم النسل تتركز الثروات و الدخول و يصبح من المستطاع الإمعان في التصاعد الضريبي و الحصول على موارد ضريبية أكبر نسبيا تمكننا من إجراء إعادة توزيع عادلة للدخول و تخصيص جزءا منها للمعوقين و البطالين ...إلخ . و نشير هنا أن المرأة تلعب دورا كبيرا لمالها من مركز اجتماعي و مالي في الأسرة ، فإذا كانت تقوم بعمل يزيد من إيراد الأسرة النقدي فهي تشارك في عملية التضامن حيث يمكن زيادة أسعار الضرائب و الحصول على حصيلة أوفر من هذه الأسرة .

الخاتمة :

يؤدي عدم تحقيق العدالة في توزيع الأعباء العامة إلى النقص في غلة الضرائب و لتدارك هذا النقص لابد من إعادة النظر في آليات إعادة توزيع الدخل و جعلها أكثر فاعلية . فتحقيق العدالة يتم عن طريق تقليل الفوارق الاقتصادية و الاجتماعية و هذا بمحاولة تحقيق نوع من المساواة و التضامن بين أفراد المجتمع و مراعاة قدراتهم في دفع الضريبة المفروضة عليهم ، إلا أن محاولة تحقيق المساواة و لا سيما في الأجور تطرح مشاكل عديدة و خاصة إذا ما كان الاقتصاد في وضعية منافسة و يعاني في نفس الوقت من التضخم ، ذلك أنه إذا لم تخفض القطاعات الغير منتجة من هوامش الربح أثناء هذه الظروف فإنه سوف يطرح مشكل جديد و المتمثل في المردودية . إن محاولة تطبيق المساواة من شأنه أن يقيم تباين بين الأهداف الاجتماعية و الفعالية الاقتصادية لسياسة إعادة توزيع الدخول و من ثم عرقلة التنمية الاقتصادية .

يقود ارتفاع الجباية على المؤسسات إلى ارتفاع الأسعار مما يؤدي حتما إلى التضخم و من ثم انخفاض في قيمة العملة الوطنية ، كما ينتج عن هذا الارتفاع انخفاض في العمالة و الذي يترتب عنه نقص في الإنفاق الكلي و لا سيما عند العائلات الأجيرة . و نشير في الأخير إلى أن إدماج تكاليف المؤسسة أي التكاليف الضريبية

---

[1] Jean -Luc Mathieu , La Politique Fiscale , op cité , p 16 .

ج – هدف التضامن

يتضمن الهدف الاجتماعي من سياسة إعادة توزيع الدخول الإجراءات التي تساهم في التخفيض من عدم المساواة و التي يستفيد منها كل من البطالين ، المعوقين ، الأفراد الذين ليس لديهم مصادر الدخل ...إلخ . إن للوعي الضريبي آثاره المباشرة ، فكلما نضج شعور الأفراد بمسؤولياتهم إزاء المجتمع كلما أقبلوا على دفع الضرائب مختارين ، و لهذا الوعي قيمته الكبرى في ميدان الضرائب المباشرة و خاصة ضرائب الدخل [1] . و من الواضح أن معدل الزيادة في السكان له أثره في الهيكل الضريبي ، فالدولة التي تشكوا من اكتظاظ في السكان يضيق فيها نطاق المساعدات المالية و التعويضات العائلية بينما الدولة التي يكون فيها عدد سكانها معتدل تمنح فيها الإعفاءات بسخاء و تشمل جميع أفراد الطبقات المحتاجة .

كذلك تلعب الأسرة دورا مهما في الدول التي يكون فيها حجم الأفراد في هذه الأسرة محدودا ، فبتقدم المدنية و تنظيم النسل تتركز الثروات و الدخول و يصبح من المستطاع الإمعان في التصاعد الضريبي و الحصول على موارد ضريبية أكبر نسبيا تمكننا من إجراء إعادة توزيع عادلة للدخول و تخصيص جزءا منها للمعوقين و البطالين ...إلخ . و نشير هنا أن المرأة تلعب دورا كبيرا لمالها من مركز اجتماعي و مالي في الأسرة ، فإذا كانت تقوم بعمل يزيد من إيراد الأسرة النقدي فهي تشارك في عملية التضامن حيث يمكن زيادة أسعار الضرائب و الحصول على حصيلة أوفر من هذه الأسرة .

الخاتمة :

يؤدي عدم تحقيق العدالة في توزيع الأعباء العامة إلى النقص في غلة الضرائب و لتدارك هذا النقص لابد من إعادة النظر في آليات إعادة توزيع الدخل و جعلها أكثر فاعلية . فتحقيق العدالة يتم عن طريق تقليل الفوارق الاقتصادية و الاجتماعية و هذا بمحاولة تحقيق نوع من المساواة و التضامن بين أفراد المجتمع و مراعاة قدراتهم في دفع الضريبة المفروضة عليهم ، إلا أن محاولة تحقيق المساواة و لا سيما في الأجور تطرح مشاكل عديدة و خاصة إذا ما كان الاقتصاد في وضعية منافسة و يعاني في نفس الوقت من التضخم ، ذلك أنه إذا لم تخفض القطاعات الغير منتجة من هوامش الربح أثناء هذه الظروف فإنه سوف يطرح مشكل جديد و المتمثل في المردودية . إن محاولة تطبيق المساواة من شأنه أن يقيم تباين بين الأهداف الاجتماعية و الفعالية الاقتصادية لسياسة إعادة توزيع الدخول و من ثم عرقلة التنمية الاقتصادية .

يقود ارتفاع الجباية على المؤسسات إلى ارتفاع الأسعار مما يؤدي حتما إلى التضخم و من ثم انخفاض في قيمة العملة الوطنية ، كما ينتج عن هذا الارتفاع انخفاض في العمالة و الذي يترتب عنه نقص في الإنفاق الكلي و لا سيما عند العائلات الأجيرة . و نشير في الأخير إلى أن إدماج تكاليف المؤسسة أي التكاليف الضريبية

---

[1] Jean -Luc Mathieu , La Politique Fiscale , op cité , p 16 .

ضمن تكاليف الإنتاج يعتبر كعامل يساهم في انتشار عدم المساواة و التي لا يمكن تصحيحها إلا عن طريق سياسات جديدة لإعادة توزيع الدخول .

كذلك إذا اعتبرنا أن رأس المال هو عامل من عوامل الإنتاج ففرض الضريبة عليه سوف يؤدي حتما إلى تعطيل الإنتاج و انتقاصه و بالتالي إلى تأخر الصناعة ، كما يستدعي إلزام الأفراد بدفع ضرائب كبيرة على رأس المال ما لم تكن لديهم أموال حاضرة بيع جزء من ثرواتهم ، فيعرضون بذلك عقاراتهم و أوراقهم المالية في السوق فتنخفض قيمتها و تسوء بذلك حالة المنشآت التجارية و الصناعية و تضطرب السوق المالية .

إن كل هذه المشاكل التي يتعرض إليها النظام الضريبي و من ثم السياسة الضريبية نفسها تتطلب سلسلة من الإجراءات تعمل على التخفيف من عدم المساواة هذه ، و هذا ما سوف نتطرق إليه في المبحث الثالث من خلال دراستنا لسياسات التخفيف و التعميق من عدم المساواة .

المبحث الثالث : سياسات التخفيف و التعميق من عدم المساواة (Politiques de réduction et d'aggravation des inégalités)

مقدمة :

تتميز الأنظمة الضريبية في المجتمعات الحديثة بالتعقيد و تعدد الضرائب و هذا حتى تحقق الأهداف التي تصبوا إليها ، انطلاقا من هذا نقول أن هناك بعض الإيرادات الضريبية التي تحقق مبادئ المساواة أمام و بواسطة الضريبة ، بينما يوجد نوع آخر من الضرائب تستعمله السلطات العامة لغرض توجيه تصرفات الأشخاص و تعديل النشاط الاقتصادي لا يتماشى مع مبدأ العدالة الضريبية . و يمكن أن نقول أيضا أن السعي لضمان العدالة في توزيع الأعباء الضريبية صعب التحقيق خاصة إذا لاحظنا ما يقع من تهرب بعض الممولين من الضريبة أو إلقاء بعضهم ما يدفعه من ضرائب على البعض الآخر .

كما أنه كثيرا ما يضطر المشرع إلى فرض الضريبة غير ناظرا في ذلك إلا لما يريد هو توفيره من إيراد عاجل للخزانة أو ما يسعى إليه من تحقيق بعض الأهداف الاقتصادية و الاجتماعية ، و كثيرا ما تضطره هذه الظروف إلى أن يضحي برغبته في تحقيق العدالة النسبية بين الأفراد في تحمل العبء الضريبي . في الإطار العام لسياسة إعادة توزيع الدخول نجد سلسلة من الإجراءات التي تقوم بها الدولة و التي تساهم في مجموعها ليس فقط على التخفيف من عدم المساواة و إنما قد تزيد من عدم المساواة في الدخول .

3-1 السياسات المعمول بها للتخفيف من عدم المساواة

في المجتمعات المتطورة اقتصاديا و التي تتميز بحركة سريعة للتنمية يتمثل مشكل عدم المساواة في وجود عند قاعدة سلم الدخول فئات اجتماعية لا تساهم في عملية تطور الإنتاج ، و على أثر ذلك فهي لا تستفيد مباشرة من ثمار هذا التوسع و كل ما تحصل عليه يكون عن طريق تطبيق بعض السياسات التي تسمح لهؤلاء الحصول و لو على جزء بسيط من الدخول ، من بين هذه السياسات نذكر سياسة الدخل الحدي للمعيشة (RMI) إلى جانب سياسة التعليم .

3-1-1 سياسة الدخل الحدي للمعيشة RMI

تستعمل سياسة الدخل الحدي كثيرا في فرنسا ، الولايات المتحدة الأمريكية ، كندا و في العديد من دول العالم . وضعت هذه السياسة للحد من الفقر و البؤس الذي يعاني منه الشرائح الضعيفة في هذه الدول ، فتضمن لهم حد معين من الدخول لكن بشرط أن يساهموا هؤلاء في أعمال اجتماعية أو مهنية . و قد أنشأت هذه السياسة في فرنسا بموجب القانون الصادر في 1 ديسمبر 1984 و تخص كل شخص مقيم بفرنسا ، حيث كان نصيب الفرد الواحد من هذه التعويضات 2185 فرنك ، في 1 جانفي 1992 كان المبلغ يقدر ب 3277 فرنك للزوج

و 655 فرنك للطفل الواحد إذا كان لهذه العائلة أطفال [1] . تفتح هذه السياسة المجال للحصول على بعض الحقـــوق الاجتماعية كحق الانتساب إلى تأمين الأمراض بالنسبة للمستفيدين من RMI و الذين ليسوا مؤمنـــــين في هيئـــات اجتماعية أخرى ، كما يصبح لهم الحق في الحصول على مساعدات لتغطية تكاليف السكن و المتمثلة في الإيجار ، الماء و الكهرباء . و تقوم بدفع هذه المساعدات المالية صناديق التعويضات العائلية (CAF) أو التعاون الاجتماعي الزراعي (MSA) وذلك بعد حساب مبلغ الدخل الخدي (RMI) .

يمول الجزء الأكبر من هذه المبالغ بواسطة حصيلة ضريبة التضامن على الثروة ، لكن منذ نشـــأة هذه السياسة (RMI) فقط 11% من المستفيدين استطاعوا الاندماج في نشاطات مهنية [2] ، أمـــا الآخـــرون فـــهم يعتبرون أن RMI إعانة إضافية تدخل ضمن نظام الخدمات المختلفة التي تقدمها الدولة ، مما جعل هذه السياسة أكثر تعقيدا بحيث أصبحت صعبة التسيير كما أن عبؤها أصبح ثقيلا على المستوى الإداري .

3-1-2 سياسة التعليم

إن معرفة كيفية مساهمة هذه السياسة في التخفيف من عدم المساواة يعتبر نوعـــا مـــا مســـألة حساسة ، حيث أنه يكون باستطاعة نظام تعليم مجاني أن يحقق إعادة توزيع في الدخول إذا و فقط إذا كانت تكلفـــة التعليم تقع على العائلات المتوسطة أي الميسورة نوعا ما والتي لديها أطفال يدرسون ، فتقوم بدفع جزء من الضرائب أقل مما هي عليه التكلفة الحقيقية للتعليم . هذه السياسة تطمح إلى تعميم التعليم على جميع الطبقات عن طريق خفض التكلفة و هذا بغرض تحقيق نوعا من العدالة بين كافة أفراد المجتمع .

في فرنسا و غيرها من البلدان الغربية أين التعليم المجاني ينطبق على الكل ، تســـتفيد العـــائلات الفقيرة جدا و التي لا تستطيع دفع الضرائب أو تدفع ضرائب قليلة على الدخل من دخل وحيد ، هذا الدخل الزهيد يتحمل بدوره تكلفة التعليم ، على غرار ذلك فإن العائلات الغنية و بالنظر إلى الضرائب المحدودة التي تدفعها تستفيد أيضا من مجانية التعليم ، لذا نقول أن هناك إعادة توزيع للدخول بشكل عكسي .

3-2 السياسات التي تعمل على الزيادة من عدم المساواة

نعني بالعدالة الضريبية مساهمة كل فرد في تغطية النفقات العامة وفقا لقدرته التكليفية أي بنســـــبة دخله أو ثروته ، فتكون النسبة تصاعدية للدخول المرتفعة و منخفضة بالنسبة للدخول الضعيفة إلى حد الإعفاء مـــن الأداء نهائيا . غير أن مفهوم العدالة يبقى نسبيا يختلف من دولة لأخرى حسب النظام السياسي و الاقتصادي و مـــن فرد لآخر حسب الوضعية الاجتماعية و المالية . فقد ذهب بعض الاقتصاديين إلى تفسير مفهوم الضريبة العادلة علـــى أساس أنها تلك التي تتناسب مع ما قد يحصل عليه الفرد من نوع خاص من الخدمة العامة المقدمة من طرف الدولة ،

---

[1] Thése de Doctorat , L'impact de la Structure des Impots sur La Politique Fiscale , op cité , p 12 .

[2] Loic Philip , Dictionnaire Encyclopedique de Finances Publiques , op cité , p 473 .

غير أن هذه النظرية لم تعد صالحة و ذلك أن الفرد يدفع الضريبة لا لكونه يستفيد من الخدمة العامة و لكن لكونه عضوا متضامنا مع أفراد المجتمع [1] ، كما يرجع السبب أيضا إلى تعذر قياس مقدار النفع الخاص الذي استفاد منه الفرد .

سوف نتطرق في هذا الجزء إلى التفرقة بين عدم المساواة الضريبية و السوسيو-اقتصادية آخذين بعين الاعتبار سياسات الخوصصة و سياسات الضمان الاجتماعي .

3-2-1 عدم المساواة الضريبية و السوسيو-اقتصادية

بتطور مفهوم الدولة أصبحت العدالة الضريبية تتحقق بالضريبة أي بواسطتها و ليس كما كان الحال في السابق ، حيث كانت العدالة تعني العدالة أمام الضريبة أو بمعنى آخر العدالة في المعاملة أمام الضريبة . فغدت الضريبة في هذا المجال أداة تدخل و توجيه للأنشطة الاقتصادية و لعبت دورا هاما كوسيلة للتدخل الحكومي لكونها مصدرا رئيسيا للتمويل حيث أوكل لها مهمة بناء اقتصاديات الدول . و قد كان من جراء ذلك أن اختلف الاقتصاديين في مدلول الضريبة حيث فسرها A..Smith [2] على أنها المساواة في المقدرة التكليفية بحيث يتناسب إسهام كل فرد في النفقات العامة بنسبة ما يحصل عليه من دخل . و قد اتجه آخرون على أن يكون توزيع العبء الضريبي على أساس نصيب كل فرد من خدمات الإنفاق العام رغم مجافاة ذلك للواقع لعدم تناسب نصيب أصحاب الدخول المنخفضة مع الإسهام الضريبي و نصيبهم في الخدمة العامة .

إن تعيين عبء الضريبة من جهة و تعذر قياس أثرها بالنسبة لكل مكلف من جهة أخرى يزيدان من عقوبات و صعوبات تحديد معالم العدالة الضريبية ، لذا أصبح من الضروري أن نفرق بين العدالة أمام الضريبة و العدالة بواسطة الضريبة .

أ – العدالة "أمام" الضريبة و "بواسطة" الضريبة

هناك من يرى أن الضريبة تدفع مقابل النفع (Benefice) الذي يصيب الممول من نشاط الشخص العام أي ما يجنيه من النفقات العمومية [3] ، هذا التحليل الذي يقوم على أساس المنفعة يمكن ترجمته بالعبارة " يدفع من يستفيد " ، إلا أنه يصعب التسليم بهذه الفكرة إذ ليس ثمة طريقة لتقدير المنفعة التي يحصل عليها كل شخص على حدي من نشاط الدولة ، فمعظم خدمات الدولة غير مرتبطة بالربح المادي و غير قابلة للتجزئة بل يستفيد منها المجتمع بصفة عامة . و حتى و لو فرضنا أنه يمكن تقدير هذه المنفعة فإن الدولة كثيرا ما تنفق نفقات

---

[1] Gerard " محاولات في المالية العامة و الجباية ، نظام الرسوم الأمثل " أكسفورد 1955 ص 215 .

[2] Adam Smith Cité par Bernard BOBE - Pierre LLAU , dans Fiscalité et Choix Economique , op cité , p 99 .

[3] Christophe Heckly , Rationalité Economique et Décisions Fiscales , op cité , p 32 .

طائلة لمصلحة الطبقات الكادحة و الفقيرة ، و ما كان ليتسنى لهذه الطبقات بطبيعة الحال أن تدفع ضرائب للدولة بنسبة ما تحصل عليه من خدماتها .

بينما ذهب فريق آخر إلى تحديد مفهوم العدالة الضريبية وفق نظرية القدرة على الدفع ، هذه الوجهة تقود إلى التأكيد على أنه " يدفع من يقدر " و هي ترمي من وراء هذا إلى المساواة في التضحية أو المساواة في الحرمان التي تحدثه الضريبة لدى المكلفين ، و لا نقصد هنا تحقيق المساواة الحسابية و إنما المساواة في النتيجة ، أي أن يكون تأثيرها بنفس الحدة على جميع المكلفين بحيث يجب عليها أن تراعي أحوال المكلفين المالية و الاجتماعية و أن تقتطع بنسبة منفعتهم النهائية لها [1] .

1 – نظرية المساواة في التضحية

لم تسلم نظرية المساواة في التضحية من النقد ، فهي لا تبين لنا على أي نحو يمكننا أن نطبق التصاعد تطبيقا سليما من الناحية العلمية . فمن المتعذر أن نقيس مبلغ التضحية أو الحرمان الذي يقع للشخص بسبب فرض الضريبة عليه ، فغالبا ما يكون هناك تفاوت في التضحية بين الممولين و هذا ناتج عن اختلاف ظروفهم . و بالرغم من أن فكرة الحرمان أو التضحية مرتبطة إلى حد كبير بالكيفية التي يجري بها توزيع الأعباء العامة على الأفراد إلا أنها لا تعطي مقياسا دقيقا للتصاعد .

يقتضي البحث عن المساواة بواسطة الضريبة أن يكون العبء الضريبي متساوي عندما تكون القدرة على دفع الضرائب متساوية ، ففي كل الدول التي لديها نظام ضريبي حديث أين توجد ضريبة تصاعدية على دخول الأفراد ، القاعدة المعمول بها هي : " عند دخل متساوي تكون الضريبة متساوية " . انطلاقا من هنا يجب معرفة ما المقصود بالقدرة التكليفية المتساوية ؟

2 – القدرة التكليفية

في الأصل تهدف المقدرة التكليفية الفردية إلى التعرف على إمكانية توزيع العبء الضريبي العام على الأشخاص الطبيعيين و المعنويين في المجتمع حسب قدراتهم التي تحددها دخولهم بصفة عامة . ففي النظام الضريبي الحالي في فرنسا تقاس هذه المقدرة على أساس الدخل ، لكن هل المقدرة التكليفية هي نفسها عندما تكون لدى عائلتين نفس مبلغ الدخل ، حيث أن العائلة الأولى ليس لديها رأس مال و الثانية تملك ثروة معتبرة ؟

إعطاء إجابة سلبية لهذا السؤال يجعل من الضريبة منشئة للمساواة بواسطة الضريبة لكنها تؤدي إلى عدم المساواة أمام الضريبة ، بينما في حالة الضريبة التصاعدية على الدخل أين العبء الضريبي يكون

---

[1] Bernard BOBE - Pierre LLAU , Fiscalité et Choix Economique , op cité , p 100 .

نفسه عندما تكون القدرة على دفع الضريبة متساوية تكون هناك مساواة بواسطة الضريبة و مساواة أمام الضريبة .
لكن لما تقود المقدرة الضريبية التي يقوم على أساسها حساب مبلغ الضريبة إلى تكاليف ضريبية مختلفة بالنسبة للذين لديهم نفس القدرات التكليفية ، يكون هناك إذن عدم المساواة أمام الضريبة و تناقض مع مبدأ البحث عن المساواة بواسطة الضريبة [1] .

* – معيار قياس المقدرة التكليفية

باعتبار أن الدخل الفردي ينقسم إلى الإنفاق الاستهلاكي و الادخار فإن الدولة تراعي في تحديد العبء الضريبي الفردي عدم المساس بحد الاستهلاك الضروري ، كما تعمل على إبقاء للفرد على احتياط مناسب لدخله تكون له حرية التصرف فيه . و تختلف المقدرة التكليفية للدخول حسب مصدر كل منها حيث تزداد هذه المقدرة كلما ازداد مصدر الدخل ثباتا و استقرارا ، و بذلك تختلف دخول العمل و دخول رأس المال من حيث مدى تحمل كل منها للعبء الضريبي .

هناك بعض الكتاب يفضلون اتخاذ مبلغ رأس مال الشخص أو مبلغ إنفاقه معيارا لقدرته و منهم من يرى في الدخل أفضل مقياس ليسار كل ممول ، كذلك هناك من الضرائب ما يمكن تبريره على أساس المنفعة و القدرة معا كما هو الحال بالنسبة للضرائب على الملكية و التي يستفيد أصحابها من إنفاق السلطات المحلية لحصيلتها مباشرة . و قد يرى كتاب آخرون أنه من الواجب أن يوزع عبء الضريبة على الأفراد لا على أساس المساواة في التضحية بل على أساس أن تسبب الضريبة أقل تضحية ممكنة ، و يترتب على هذه النظرية أن تؤخذ الضرائب من الدخول و الثروات الكبيرة فلا تمس الدخول و الأموال الصغيرة إلا عند عدم كفاية النوع السابق . بصفة عامة الفكرة المعمول بها الآن هي القيام بفرض ضريبة حسب للمقدرة التكليفية التي تؤدي إلى تصاعدية الضريبة .

3 – نظرية المنفعة

حسب تحاليل Edgeworth [2] ، إن فرض ضريبة على الأشخاص على أساس المنفعة يستلزم تقدير المنافع التي يجنيها هؤلاء الأشخاص من النفقات العمومية . نظريا يجب أن تكون التضحية الحدية التي يسببها التغير في الضريبة مساوية للمنفعة الحدية التي يحصل عليها الأشخاص من الوحدة الأخيرة من السلع الجماعية و الخدمات العامة التي يستفيد منها المواطن . علي المستوى العملي تطبيق مبدأ المنفعة يتطلب تخصيص كل الإيرادات الضريبية للنفقات العامة الأمر الذي يتناقض مع قانون الميزانية ، لكن إذا كان بإمكان الإيرادات الضريبية المحلية أن تتزايد فلا بأس أن تخصص جزء من هذه الإيرادات للنفقات ، إذ أن هذا الأمر يحقق مبدأ المساواة أمام الضريبة .

---

[1] J.Marie Monnier , Les Prélèvements Obligatoires , op cité p 63 .

[2] Bernard BOBE - Pierre LLAU , Fiscalité et Choix Economique , op cité , p 99 .

أما ضرائب الدخل أو الضريبة على الثروة أو بعض الإيرادات الضريبية الأخرى التي يتم تخصيصها يمكن تحليلها على أساس المنفعة أو المقدرة التكليفية لغرض تحقيق مبدأ المساواة أمام الضريبة أو بواسطتها ، بينما تعتبر الضرائب غير المباشرة أكثر تعقيدا فهذه الضرائب التي تمثل الجزء الأكبر من الإيرادات الضريبية يتم جمعها من طرف المؤسسات .

ب – عدم المساواة الضريبية

أصبحت عدم المساواة الضريبية واضحة و عميقة في الأنظمة الضريبية الحالية ، و لو نظرنا إلى وضعية فئات المواطنين اتجاه عملية الغش و التهرب الضريبي لوجدنا أن عدم المساواة هذه قد ازدادت عمقا و توسعا ، و من هنا ينبغي أن نقوم بالفوارق التالية :

1 – الغش و التهرب الضريبي

يجمع مصطلح التهرب الضريبي كل الطرق غير المشروعة التي تسمح بالتخلص من جزء من الضريبة أو كلها ، و من يستعمل مثل هذه الطرق تطبق عليه عقوبات إدارية و قانونية [1] . تختلف أهمية التهرب الضريبي من دولة لأخرى ، فالتهرب الضريبي ليس هو الطريقة الوحيدة التي يمكن أن نتخلص بها من الضريبة بل هناك طرق أخرى أكثر فعالية و هي زيادة عن ذلك تعتبر مشروعة ، نتكلم هنا عن طرق الغش الضريبي و ما تنطوي عليه هذه الطرق من احتيال للتخلص من أداء الضريبة .

يترتب عن هذا التهرب نتائج سيئة فهو يضر بالخزانة حيث تقل فيها حصيلة الضرائب ، كما أنه يضر بالممولين الذين قد لا يستطيعون التهرب أو بالأحرى لا يرتضونه فيحملون بعبء الضريبة بينما يفلت منها آخرون مما يؤدي إلى عدم توزيع العبء المالي على الجميع . و قد تضطر الدولة في هذه الحالة إلى زيادة سعر الضرائب الموجودة أو إلى فرض ضرائب جديدة كي تعوض بذلك النقص في الحصيلة الناجم عن التهرب مما يزيد من عبء دافع الضريبة . إن التهرب من الضريبة هو التخلص بإحدى الوسائل المختلفة من الالتزام بدفعها و هو ينقسم عادة إلى التهرب المشروع و التهرب الغير مشروع .

2 – التهرب الضريبي المشروع و التهرب الغير مشروع

نقصد بالتهرب المشروع ما يعمد إليه الأفراد أحيانا من الإفادة مما في قانون الضريبة من ثغرات ينفذون منها للتخلص من الالتزام بدفع الضريبة ، فهم يقومون في هذه الحالة بتحويل (contourner) نص القانون دون مخالفته ، هذا النوع من التهرب لا يخضع إلى عقوبات بما أنه مستوحى من قواعد قانونية [2] . فالممولون

---

[1] Loic Philip , Finances Publiques , op cité , p 435 .

[2] J.Marie Monnier , Les Prélèvements Obligatoires , op cité p 98 .

بحوزتهم العديد من الطرق أو الوسائل للوصول إلى نتيجة واحدة و هم في ذلك يستعملون الطريقة التي لا تكلفهم عبئا كبيرا . بينما نقصد بالتهرب الضريبي الغير مشروع المخالفة المباشرة لقانون الضرائب ، و قد يقع التهرب الغير مشروع عند تحديد وعاء الضريبة و ربطها أو عند تحصيلها [1] ، و من أمثلة التهرب في الحالة الأولى أن يمتنع المكلف عن تقديم إقرار بدخله طبقا للقانون أو يقدم إقرار غير صحيح يتضمن بيانات خاطئة لتقدر الضريبة على أساسه . أما التهرب عند تحصيل الضريبة فيكون بإخفاء الشخص أمواله بحيث يتعذر على مصلحة الضرائب أن تستوفي من تلك الأموال مبلغ الضريبة التي تم ربطها على المكلف .

* – مكافحة التهرب الضريبي

تختلف طرق مكافحة التهرب الضريبي من دولة إلى أخرى و هذا تبعا للنظام المالي المعمول به ، كما تختلف الوسائل المستعملة لمكافحة التهرب من ضريبة إلى أخرى في النظام المالي الواحد . فبإمكان موظفي الإدارة المالية الإطلاع على الملفات و الوثائق الخاصة بالمكلف ، و الغرض من تقرير حق الإطلاع هو تمكين جهة الإدارة من ربط الضريبة على النحو الصحيح و إثبات المخالفات التي ترتكب لكي يتم التخلص من الضريبة . يلزم القانون الفرنسي المكلف بتقديم إقرار مؤيد باليمين ، فإذا كان الإقرار غير صحيح تطبق أحكام قانون العقوبات الخاصة باليمين الكاذبة ، و يتم هذا في حالة ما يكون المكلف سيئ النية عند تقديمه الإقرار .

هناك بعض الدول أين يسمح القانون في بعض الأحوال لكل شخص أن يدلي إلى الإدارة المالية بمعلومات من شأنها أن تساعد في الرقابة على الإقرارات و اكتشاف الغش مع منح المبلغ مكافأة معينة . و قد اقتصرت بعض الدول على الجباية من المنبع ، ففي إنجلترا مثلا تجبى ضريبة الدخل قبل وصول الإيراد إلى المالك فلا يحصل عليه صاحبه إلا بعد أن تقتطع منه الضريبة ، و بهذه الطريقة تدفع الضريبة لحساب المكلف بحيث لا يشعر كثيرا بوطأتها و تجبى بهذه الطريقة أيضا : الضريبة على الأرباح ، فوائد الأسهم و السندات و الضريبة على مرتبات الموظفين إذ تقوم الهيئات التي تدفع هذه الدخول بدفع الضريبة بعد اقتطاعها من الإيراد . و قد استخدمت أيضا طريقة الاستعلام من المنبع بحيث يلتزم أرباب العمل و المستأجرين و البنوك و غيرهم بإبلاغ الإدارة عما دفعوه من إيرادات بدلا من التزامهم بحجز الضريبة .

3 – التهرب الضريبي و الضغط الضريبي

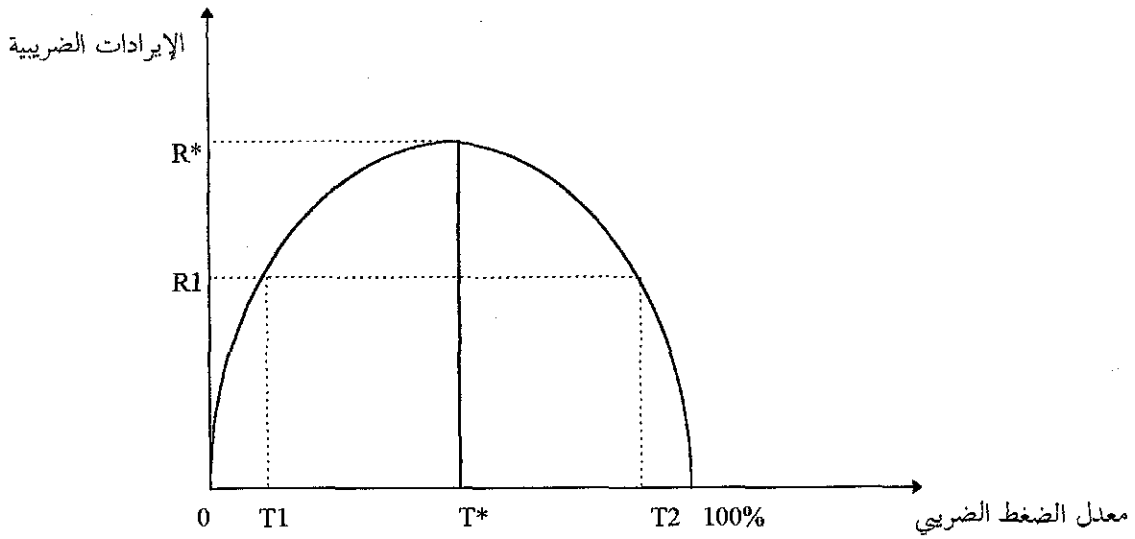
تتأثر مظاهر الحياة الاجتماعية بما تحدثه الضرائب من تغيرات اقتصادية و اجتماعية تختلف عمقا و اتساعا تبعا لحجم الاستقطاعات الضريبية من ناحية و صور التركيب الفني للهيكل الضريبي من ناحية أخرى . و يعرف الضغط الضريبي على أنه نسبة مجموع الضرائب و الاشتراكات الاجتماعية الحقيقية التي تم تحصيلها

---

[1] J.Christophe Le Duigou , Réinventé L'impot , op cité , p 50 .

عن طريق الإدارات العامة إلى الناتج الداخلي الخام [1] . فإذا كان الضغط الضريبي مرتفعا فقد يحمل آثار سلبية ليس فقط علي مردود الضريبة فحسب بل على وجودها ككل ، ذلك بأن الممول سوف يحاول أن يتخلص من أداء الضريبة بأي طريقة كانت ، أما إذا كان الضغط منخفضا فإن ذلك سيشجع المستثمر على توظيف هذا التخفيف الضريبي في مجال الإنتاج . لذلك تستطيع الدولة في إطار سياستها التنموية تخفيض سعر الضريبة أو طرحها نهائيا وفق لما تريد أن تصنعه بقطاعات الاستثمار ، لكن هل يمكن تبرير زيادة ظاهرة التهرب الضريبي بارتفاع معدلات الضريبة ؟ يجيبنا على هذا السؤال منحنى Laffer .

منحنى Laffer



Source : J.Marie Monnier , Les Prélèvements Obligatoires , Ed Economica , 1998 p 29 .

حسب هذا المنحنى مبلغ الاستقطاعات الإجبارية هو في الأول دالة متزايدة لمعدل الضغط الضريبي ، فيتواصل التزايد إلى أن يصل إلى حد أقصى R* الذي يمثل أعلى نقطة في المنحنى ، بعد هذه النقطة تصبح الدالة متناقصة بالنسبة لمعدل الضغط الضريبي و قد تختفي هذه الاستقطاعات كليا إذا ما وصل الضغط الضريبي إلى حده الأقصى و الذي يعبر عنه نظريا بنسبة 100% ، ففي هذه الحالة سوف تختفي كل النشاطات الخاضعة للضريبة . و انطلاقا من هنا يمكن القول أنه إذا كان معدل الضريبة معدوما فإن إيرادات الدولة سوف تكون معدومة أيضا ، و إذا كان معدل الضريبة يقدر ب 100% فإيرادات الدولة تبقى دائما معدومة ذلك أنه عند هذا المعدل لن يشتغل أحدا أو بالأحرى لن يقدم أحدا إقرارا بدخوله حتى و لو كانت ضعيفة و هذا ما يعبر عنه بالعبارة " Trop d'impot tue l'impot " .

---

[1] J.Marc gastellu , J.Yves Moisseron , G.Pourcet , Fiscalité , Developpement et Mondialisation , op cité , p 85 .

* – الطّرق المستعملة في التهرّب الضّريبي

لكي نتهرّب من الضّريبة لا بدّ من وجود شروط متوفّرة من قبل ، يجـــب أوّلا أن يكون هناك وسط اجتماعي و موقف شخصي لا يرضى بمثل هذه التّجاوزات و خصوصا التّزايد المفرط في الضّريبة ، ثمّ يجب بعد ذلك أن تتوفّر الإمكانيات الّتي تسمح بإنقاص جزء من الدّخل و عدم تعرّضه للجباية . و قد يلجـــأ إلى التهرّب كلّ من المكلّفين ذوي الدّخول المختلفة ، الأحرار و أصحاب المهن الحرّة و من بين هؤلاء من يوفّق في هـــذا التهرّب .

يصعب علي الأحراء الّذي يتمّ اقتطاع ضرائبهم من المنبع التـــهرّب مـــن الضّريبـــة و الوسيلة الوحيدة الّتي تمكّنهم من التخلّص من جزء من الضّرائب المفروضة عليهم هو أن يقدّروا التّكاليف المهنيـــة بقيم أكبر من قيمتها أو أن يلجئوا إلى عمل ثاني غير مصرّح به [1] . أمّا فيما يخصّ الأحرار في مختلف النّشاطات فهم مجبرون على تقديم إقرار أي تصريح بالدّخول في المستوى ، لكن أغلبية المكلّفين الّذين يعملون كأجراء في المؤسّسات لا تتوفّر لديهم الفرصة للتهرّب من الضّريبة و من يستطيع ذلك لن يتخلّص إلاّ من جزء ضئيل جدّا ، بينما نجد لدى المكلّفون ذوي الدّخول العالية فرصا أكثر للتهرّب من أصحاب الرّواتب و الأجور و ذلك راجـــع إلى أنّ مصـــادر دخولهم تختلف فهم يستفيدون أيضا من دخول منقولة يسهل عدم التّصريح بها .

نظريا يمكن أن نوضح أنه كلما ارتفعت معدلات الضريبة كلمـــا زادت محـــاولات التهرب ، لكن الخسارة تكون كبيرة على الممول إذا ما اكتشف أمره أمام إدارة الضرائب لذا فهو ملزم أكثر بالحذر . و على غرار الاستقطاعات الضريبية التي تلعب دورا كبيرا في عملية التهرب نشير إلى التخفيضات الضريبية التي مـــن شأنها أن تؤدي إلى الحد من التهرب الضريبي ، و أخيرا يمكننا أن نقول أن العمل في الخفاء يساهم أيضا في التخلـــص من الضريبة .

4 – التهرب الضريبي و العمل في الخفاء

يتماشى العمل في الخفاء مع التهرب الضريبي ، لكن يوجد بعض الحالات أين يستطيع الأجير (clandestin) دفع مستحقاته الضريبية من خلال الاقتطاع من المصدر للضريبة على الدخل و الاشتراكـــات الاجتماعية [2] . هناك نقط عديدة تفرق بين العمل في الخفاء و التهرب الضريبي ، يشمل التهرب الضريبي نطـــاق واسع بما أنه لا يتعلق فقط بالدخول المتأتية من العمل ، فباللجوء إلى العمل في الخفاء فإن العامل يخـــالف بالدرجـــة الأولى للقوانين الاجتماعية بينما المتهرب من الضريبة يخالف قانون الضرائب . ينتمي عموما العمـــل في الخفـــاء إلى الطبقات ذات الدخول الضعيفة بينما المتهرب غالبا ما يكون ثريا .

---

[1] G.Sauvageot , Précis de Fiscalité , op cité , p 75 .

[2] J.Christophe Le Duigou , Réinventé L'impot , op cité , p 129 .

نجد التهرب كما ذكرنا سابقا عند الأحرار ، أصحاب الريوع و أصحاب الخدمات الحرة ، بينما الذين يعملون في الخفاء هم غالبا أشخاص غير نشيطين ، مهاجرين ، عمال بسطاء يمارسون نشاط إضافي . يسبب العمل في الخفاء خسارة في دخول الدولة ، لأن التهرب الضريبي من الدخول المهنية يرتبط ارتباطا وثيقا مع العمل في الخفاء .

5 – الغش الغير مشروع و الغش المشروع

البحث عن التخلص من الضريبة بالبقاء في إطار القانون يعتبر حق ، ففي الضريبة لا يوجد تهرب مسموح به و آخر غير مسموح به لكن توجد المهارة و استخدام الطرق الملتوية لمخالفة علنا أو خفية القانون [1] . يظهر الغش الضريبي خاصة في الضريبة على الثروة التي تعتبر غير عادلة إلى درجة كبيرة بما أنها لا تمس إلا جزء صغير من الثروات ، فكلما كان الهيكل الاجتماعي غير عادل كلما كان التهرب و الغش أكبر . ففي فرنسا مثلا، قطاع الفلاحة تطبق عليه أصغر ضريبة بالنسبة لباقي القطاعات المهنية و عليه فإن الدولة التي تحتوي على عدد مهم من الفلاحين سوف تساهم حتما في ذيوع الغش الضريبي . أما الغش المشروع يكون منظم من طرف السلطات العامة أي هي التي تسمح به ، أو بالأحرى يأتي من الأخطاء أو التغيرات الموجودة في القانون ، ففي الحقيقة لا يوجد أي قانون بإمكانه التنبؤ بما يدور في أذهان المكلفين و لا بمختلف أوضاعهم الحقيقية ، لكن الاستعمال المفرط لبعض الطرق المنتشرة بين المكلفين يسمح للسلطات باكتشاف الغش و من ثم الحد منه .

على غرار الغش الضريبي المشروع و الغير مشروع يجدر بنا أن نشير إلى المؤسسات التي لديها حاليا فروع في الخارج و التي لا تعمل على تحويل أرباحها ، حيث تحقق هذه الأرباح في البلدان التي تكون فيها الضريبة على المؤسسات منخفضة ، و منه لا بد أن تتوفر في الإدارة الضريبية عناصر فنية ذات كفاءة عالية و خبرة واسعة حتى تستطيع أن تقوم بمهامها على أحسن وجه ، إلى جانب توفر نظم الرقابة التي تتميز بالدقة و النزاهة و التي تستطيع أن تكشف المخالفات بسرعة و فرض العقوبات المناسبة لضمان انتظام سير العمل .

يضعف ذيوع الغش و انتشاره الأخلاق و يضعف علاقات التضامن بين أفراد الأمة الواحدة ، فغياب العناصر الفنية القادرة على تحمل المسؤولية و تطبيق أحكام قوانين الضرائب تطبيقا سليما دون خلط أو غموض يجعل من الصعب تحقيق ما تصبوا إليه الإدارة من عدالة ضريبية ووفرة حصيلة ضريبية . التهرب مثله مثل نقل العبء الضريبي فإن كليهما صورة من صور التخلص من الالتزام بدفع الضريبة ، غير أنه في الحالة الأخيرة يتم دفع الضريبة و تجبي الحكومة حصيلتها على أي حال .

---

[1] Pierre BELTRAME , La Fiscalité en France , op cité , p 186 .

6 – العبء الضريبي

نقل الضريبة هي العملية التي يقوم من خلالها المكلف بتحميل الضريبة على شخص آخر بمناسبة ما يتم بينهم من عملية بيع أو شراء ، فالمكلف يحاول أن يتخلص من العبء الضريبي و يحمله على الغير عن طريق إدماج تكلفة الضريبة في أسعار السلع التي يبيعها أو الخدمات التي يعرضها مما يؤدي إلى ارتفاع سعر السلعة أو الخدمة بمقدار الضريبة أو جزء منها [1] . و يجب أن نميز بين العبء النقدي أو الدفع و العبء الحقيقي و الأثر ، فالشخص الذي يقوم بدفع الضريبة إلى الحكومة هو الذي يتحمل عبء الضريبة النقدي المباشر ، و قد يستطيع هذا الشخص نقل عبء الضريبة إلى شخص آخر أو أشخاص آخرين و بذلك يكون من استقرت عليه الضريبة نهائيا هو الذي يتحمل عبؤها الحقيقي ، حيث يكون هناك دائما في آخر المطاف مكلف حقيقي يتحمل الضريبة ما دام غير قادر على تحويلها إلى شخص آخر ، لذا نقول أن العبء الحقيقي ينتج عن نقل الضريبة و عندما لا يكون هناك نقل للضريبة ، فالمكلف الشرعي أي الذي يدفع الضريبة يكون في نفس الوقت مكلف حقيقي " دافع و حامل للضريبة " .

و قد تفرض ضريبة على سلعة ما فيرتفع ثمنها و يقلل الطلب عليها بينما يزداد الطلب على سلعة بديلة أخرى فيرتفع ثمنها هي الأخرى ، نقول هنا أن ارتفاع ثمن السلعة البديلة هو من أثر فرض الضريبة على السلعة الأولى . و يجب أن نميز بين نقل العبء الضريبي إلى الأمام و نقله إلى الخلف ، فيكون نقل العبء الضريبي إلى الأمام عندما يستطيع منتج سلعة ما و هو المكلف الشرعي أي دافع الضريبة نقل الضريبة في اتجاه المستهلك النهائي أي إلى تاجر الجملة وهذا عن طريق رفع السعر عما كان عليه قبل فرض الضريبة ، أما نقل العبء إلى الخلف فيكون عن طريق خفض المنتج لعناصر تكلفة الإنتاج كأسعار المواد الأولية التي يستعملها أو أجور العمال الذين يستخدمهم ، و من الثابت أنه يصعب نقل الضريبة في فترة الكساد عنها في فترة الرواج أو الرخاء [2] .

* – ظاهرة استهلاك الضريبة

يجدر بنا أن نشير إلى أنه إذا فرضت ضريبة عامة و بنفس المعدل على دخل كل من رؤوس الأموال المنقولة فإن هذه الضريبة تستقر على عاتق دافعها حيث أنه لا يستطيع نقلها إلى غيره ، و كل ما تحدثه هذه الضريبة من أثر هو تخفيض دخل رأس المال و لكن قيمة كل من رؤوس الأموال المختلفة تبقى على حالها . أما إذا فرضت ضريبة خاصة على دخل نوع من أنواع رؤوس الأموال دون أخرى فهنا تبدوا ظاهرة استهلاك الضريبة ، و يعني ذلك أن رأس المال الذي فرضت على دخله ضريبة ينخفض قيمته بمبلغ يوازي قيمة الضريبة [3] .

---

[1] Arnaud Parienty , Fiscalité L'impossible Réforme ? , op cité , p 39 .

[2] Maurice Lauré , Traité de Politique Fiscale , op cité , p 59 .

[3] G.Sauvageot , Précis de Fiscalité , op cité , p 22 .

يكون نقل الضريبة مخالف للقانون إذا ما حاولت المؤسسات إدماج ضريبة الدخل أو الضريبة على الأرباح ضمن أسعار المنتوجات حتى تتخلص من الضريبة التي من المفروض أن تقع على عاتقـــها ، فأي ارتفاع في الضريبة في هذه الحالة تتحمله في الحقيقة العائلات و المستهلكين و الأجراء أيضا . فالمؤسسة قد تلجأ للحد من نفقاتها إلى تخفيض تكاليف الأجور أو تخفيض من المبالغ الصافية للأجور ، كما قد تعمد إلى الاستغناء عن بعض العمال مما يؤدي إلى انتشار عدم المساواة .

3-2-2 عدم المساواة الاجتماعية

لا تقتصر عدم المساواة على الغش و التهرب الضريبي بل نجدها في بعض السياسات التي تقـــوم بها الدولة و التي من شأنها أن تساهم هي الأخرى في خلق التفاوت من جديد بين أفراد و طبقات المجتمع بسبب عدم عدالة الضريبة في توزيع الأعباء الاجتماعية . من بين هذه السياسات نجد سياسة الخوصصـــة و سياســة الضمـــان الاجتماعي .

أ – سياسات الخوصصة

تعتبر سياسات الخوصصة بمثابة سياسة لتحقيق عدم المساواة و الأصل يرجـــع إلى تلـــك الخدمات العامة التي كانت تقدم مجانا أو بأسعار رمزية بعيدا جدا عن تكلفة الإنتاج الحقيقية و التي أصبحت بفضـــل سياسة الخوصصة خدمات تطبق عليها أسعار السوق و يخضع لها أصحاب الدخول المتوسطة و الضعيفة [1] ، فـــهذه الفئات أصبحت تدفع تكلفة مرتفعة عما كانت تدفعه من قبل إذا ما أرادت الاستفادة من الخدمات الجماعية . أمـــا من وجهة نظر سياسة إعادة التوزيع فالخوصصة تعتبر غير عادلة لسببين :

– الأول هو أن هذه السياسات بفرضها أسعار تمثل تكلفة إنتاج الخدمة العامة أو السلع الجماعية ، فإن الفئـــات الضعيفة و المتوسطة سوف يكون لديها الخيار بين الاستفادة من هذه الخدمات و من ثم يجب عليها أن تضحي ببعض النفقات التي كانت مخصصة لإشباع حاجات أخرى ، أو تحرم نفسها من هذه الخدمات للحفاظ على نفقاتهـــا و لا سيما الضرورية منها .

– أما السبب الثاني فيكمن في أن هذه السياسة أينما كانت و حيثما وجدت يصحبها تخفيض في الضرائـــب علـــى الدخل و هذا التخفيض يستفيد منه بالطبع ذوي الدخول العالية ، و يرجع ذلك إلى أن سياسة الخوصصة لن تنجـــح إن لم تكون هناك حوافز و لا سيما الحوافز الضريبية ، ذلك أنه ما يدفع الخواص إلى الاستثمار في المشروعات الـــتي تعود بالنفع على الصالح العام هو تحقيق الربح أي البحث عن المنفعة الخاصة و عن مدى مردودية هذا المشروع ، و بما

---

[1] R.Musgrave , The Theory of Public Finance , op cité , p 205 .

أن هوامش الربح في هذه المشاريع محدودة فالوسيلة الوحيدة التي تشجع الخواص على الاستثمار فيها هـــو تخفيـــض الضرائب على الدخول و الأرباح .

ب – سياسات الضمان الاجتماعي

إن للضمان الاجتماعي عروق تاريخية قديمة و قد توسع هذا النظام بصفة خاصة في الحرب العالمية الثانية حيث عمل على تغطية شاملة للأخطار التي يتعرض لها كافة أفراد المجتمع ، في إطـــار إعـــادة توزيـــع الدخول عن طريق هذه السياسة فإن القرار المشهور ل Beveridge [1] ينسب إلى هذا النظـــام الاجتمـــاعي عـــدة خصوصيات ، فهو يعتبره نظام عام يقوم على تغطية مجموع أفراد المجتمع مهما تكون دخول هذه الأفراد أو مراكزهم في العمل ، كما أنه نظام بسيط فاشتراك واحد من شأنه أن يعمل على تغطية جميع المخاطر .

يقوم هذا النظام كذلك على مبدأ أن يكون هناك تعويض يساهم فيه كـــل المواطنـــين في تغطية المخاطر الاجتماعية ، بالإضافة إلى أن هذا النظام موحد أي أن التعويض يكون واحد مهما كـــانت أربـــاح المستفيد أو المعنى بالأمر ، و أخيرا فإن هذا النظام مركزي فهو يسعى دائما إلى تعديلات إدارية و خلق خدمة عامة موحدة . إلى جانب هذا فإن Beveridge يقترح سياسة للدولة تتضمن ثلاث أهداف وهي : مساعدة العائلات عن طريق التعويضات العائلية ، تحسين القطاع الصحي العام عن طريق خلق ما يســـمى بالقطـــاع الوطـــني للصحـــة " National Heath Service " و تنظيم الشغل .

يعتمد هذا النظام على التمويل الضريبي إلى جانب الاشتراكات الاجتماعية و هذا لتغطية المخاطر كالأمراض مثلا و تغطية التكاليف العائلية ، لكن بالنسبة ل Beveridge هذه السياسة الجديـــدة للضمـــان الاجتماعي لن يكون لها معنى إلا إذا كان هناك تشغيل كامل أي أن يكون الاقتصاد في حالة عمالة . يتطلب التطور الاجتماعي و مقتضيات التقدم تغطية واسعة للتكاليف أو الأخطار الاجتماعية و هذا يسبب زيادة حتمية في النفقات بالنسبة للناتج الوطني الخام PIB ، لأنه إذا ما أردنا أن نعالج الأمراض بطريقة فعالة لا بد من توفر تجهيزات متطورة غالبا ما تكون أثمانها باهظة و هذا إلى جانب وجود عدد كبير من العمال .

الخاتمة :

يمكن أن نستخلص من هذا المبحث أن كل السياسات التي أشرنا إليها سواء تلك التي تعمل علـــى التخفيف من عدم المساواة أو تلك التي تعمل على تعميقها ، تتضمن نقائص تجعلها تساهم بطريقـــة أو بـــأخرى في انتشار عدم المساواة و يمكن تلخيص هذه النقائص كالآتي :

---

[1] Thése de Doctorat , L'impact de la Structure des Impots sur La Politique Fiscale , op cité , p 170 .

– إن سياسة RMI التي تعتبر من سياسات التخفيف من عدم المساواة اعتبرت في الأخير على أنها غير صالحة ، فكلما زاد عدد الأشخاص المستفيدون من RMI كلما كلف ذلك الدولة غاليا ، حيث يصبح من الصعب وضع سياسات تقشفية حينئذ . بالإضافة علي أنه كلما تطورت هذه السياسات الاجتماعية كلما انسحب الأشخاص من سوق العمل مما يؤدي إلى الارتفاع في المعدل الحقيقي للبطالة و من ثم انخفاض حقيقي للأجور الحدية ، هذا ما يسيء أكثر فأكثر للوضعية الاقتصادية في البلد .

– نفس الشيء بالنسبة لسياسة التعليم المجاني ، ذلك أن هذه السياسة تشمل كافة المواطنين و تعمل إلى جانب نظام ضريبي غير عادل و مركز على الدخول المتوسطة ، و هي بذلك تساعد أكثر و بصفة إيجابية الأغنياء بما أن المتغير الضريبي تتحمله الدخول المتوسطة .كذلك إن سياسات الإعانات الضريبية التي تطبق على التعليم الخاص تعمل هي أيضا على زيادة الفوارق بين الطبقات في المجتمع ، ذلك أن التعليم الخاص كما هو الحال في فرنسا يستفيد منه الأشخاص ذوي الدخول العالية و مع ذلك فإن التكاليف تتحملها الدولة . و هنا نتساءل إذا ما كانت هذه السياسات تعمل حقا على التخفيف من عدم المساواة أو العكس ؟

– أما عن سياسات الخوصصة و الضمان الاجتماعي فالأمر واضح ، ذلك أن سياسات الخوصصة قامت بإعادة توزيع الأعباء الاجتماعية فأثقلت العبء على الفئات الضعيفة و المتوسطة بينما عملت على تخفيفه في فئات الدخل العليا . أما عن سياسات الضمان الاجتماعي فيمكن القول أن العوامل التي تزيد من عدم المساواة و بصفة محسوسة في هذا النظام ترجع بالدرجة الأولى إلى أن الزيادة في إجراء الاستقطاعات الاجتماعية و التي هي عبارة عن استقطاعات نسبية لم تتوقف من جهة ، و من جهة أخرى تؤول التعويضات إلى الانخفاض و كلما نقصت حصة التعويضات كلما زادت عدم المساواة ، ذلك أنه الطبقة الأكثر فقرا في المجتمع هي دائما بحاجة ماسة إلى هذه التعويضات بالإضافة إلى أن الاستقطاعات تقع في مجملها على الطبقة المتوسطة .

إلى جانب كل هذا يأتي ارتفاع سعر الضريبة و ثقل عبئها مما يؤدي بالأفراد إلى التهرب و العمل على تقديم إقرارات غير مطابقة للحقيقة و تقدير ثرواتهم بأقل من قيمتها ، كما أن فرض هذه الضريبة بسعر مرتفع يؤدي إلى هجرة رؤوس الأموال إلى الخارج ما لم تكن هناك رقابة فعالة على الصرف ، هذا كله يؤثر على حصيلة الضرائب على الدخل . و إضافة إلى ما يسببه التهرب من ضرر للمجتمع فهو يحرم الخزينة العامة من الأموال ، فيتم بذلك تعطيل المشروعات النافعة و من ثم هبوط في النشاط الاقتصادي .

بالرغم ما رأيناه من آثار سلبية للسياسات التي تعمل على التخفيف من عدم المساواة إلا أنه تبقى هذه السياسات ضرورية لتغطية النقص الموجود في سياسات الضمان الاجتماعي مثلا . إن سياسات التخفيف من عدم المساواة يمكن اعتبارها على أنها بمثابة سياسات للإنقاذ تعمل علي حماية الأمة ، بينما السياسات التي تسعي إلى التعميق من عدم المساواة تبقى غير صالحة و هي تزيد في توسيع الهوة بين طبقات المجتمع و على تعميق الفوارق بينهم

خلاصة الفصل :

بالرغم ما ذكرناه من عيوب أو انتقادات في سياسات إعادة توزيع الدخل ، يمكننا القـــول بصفـــة عامة أن تصاعدية الضرائب أصبح من الإمكان تداركها أو تخفيفها عن طريق الأثر التنازلي للاشتراكات الاجتماعية و الضرائب غير المباشرة ، فالتصاعد نجده حاليا و في أغلب الدول مركزا أكثر على مستوى الدخول العالية لكن أثره أصبح أخف على الدخول المتوسطة . إلى جانب هذا أصبحت التحويلات الاجتماعية في كل الدول تحقق نوعا مـــن المساواة الاجتماعية بين مختلف أفراد المجتمع فخففت العبء على الشرائح الدنيا عن طريق اقتطاع جزءا من الدخول على الشرائح العليا ، و من هنا نستطيع القول أن التخفيف من عدم المساواة يرجع أكثر للمساعدات التي تقدمـــــها الهيئات الاجتماعية على شكل تعويضات أو منح و التي تقوم الإدارة المعنية بتسديدها مما يرجع إلى عمـــــل النظـــام الضريبي نفسه .

لذا فمن الأحسن أن يطبق مبدأ التصاعد على الضرائب التي تصلح له و هو بذلـــك يكـــون أوفى للعدالة و الصالح العام من تطبيق مبدأ النسبية . يطبق مبدأ التصاعد حديثا على ضرائب الدخل و التركات و قد يميل المشرع عند فرض ضرائب على فروع الدخل إلى أن يجعل سعر تلك الضرائب نسبيا ، و هكذا يقتصر تطبيق مبـــدأ التصاعد على الضريبة على مجموع الدخل . نشير إلى أن مبدأ التصاعد يتماشى مع حاجة الدول الحديثـــة إلى المـــال لتغطية نفقاتها المتزايدة و ذلك حتى يتسنى لها الحصول على حصيلة أكبر مما توفره الضريبة النسبية ، فارتفاع الضريبة التصاعدية على الدخول و الثروات الكبيرة تهدف إلى الإقلال من التفاوت في توزيع الدخول و الثروات .

ونشير إلى نقطة مهمة و هي أن الضريبة لا تدفع لقاء ما توديه الدولة للمواطن من خدمـــات إذ لا يستند هذا إلى أسس علمية و لا تقره أيضا النظم الضريبية المعاصرة . فإذا اعتبرنا أنه يجب أن يكون هناك تعادل بين المبالغ التي يؤديها المرء في صورة ضريبية و الخدمات العديدة التي يحصل عليها من الدولة ، فهذا من شأنه أن يؤدي إلى زيادة الأعباء الضريبية على الفقراء بسبب إفادتهم من الخدمات العامة أكثر مما ينتفع به الأثرياء . و مـــن المعلـــوم أن الفرد يقوم بدفع الضريبة لا بمناسبة النفع الذي يعود عليه بالذات و لا بقدر هذا النفع و إنما بصفته عضوا في هيئـــة سياسية معينة و ما تفرضه عليه هذه الهيئة من روابط سياسية و اقتصادية .

لكن إذا كانت تصاعدية الضريبة قد استطاعت أن تبرر لأسباب سياسية و خاصة لتطبيق العدالـــة الاجتماعية ، فمن الوجهة الاقتصادية فإن التخفيف من عدم المساواة و لا سيما عن طريـــق الضريبـــة التصاعديـــة مرفوضا و ذلك دفاعا عن مبدأ تراكم رأس المال و الذي يساهم في التنمية الاقتصادية ، فلتشجيع الادخار و تمويـــل الاستثمارات المنتجة نضحي في بعض الأحيان بما تفرضه عدالة النظام الضريبي و عليه فإن موضوعنا في الفصل القادم سوف يكون السياسة الضريبية و تعبئة الموارد .

الفصل الثّالث

السّياسة الضّريبية و تعبئة الموارد

المبحث الأوّل : تعبئة الموارد الدّاخلية

المبحث الثّاني : الجباية و تعبئة الادّخار

مدخل :

أصبح تدخل الحكومة في النشاط الاقتصادي ضروريا ذلك أن المجتمع بحاجة دائما للمشاريع الإنتاجية الحكومية المباشرة في الميادين التي تكون فيها المجازفة كبيرة و بالتالي تقل أرباحها بحيث لا تستهوى النشاط الاقتصادي الخاص . و يبرز النشاط الاقتصادي الحكومي في الميادين التي لا يستطيع الأفراد أن ينشطوا فيها أو أن نشاطهم هذا لا يكون مرضي بنفس الدرجة التي يكون عليها النشاط الحكومي ، حيث أن الكفاءة التي يتمتع بها القطاع الحكومي تفوق تلك التي لدى القطاع الخاص نتيجة سماح الظروف و توفر الوسائل الناتجة عن السلطة التي تتمتع بها الدولة . و هكذا تشتد الحاجة للتوجيه الحكومي لتشجيع "الوفرات الخارجية" و النمو المتوازن بوجه عام .

يذكر بعض الاقتصاديين و من بينهم Benjamin Higgins [1] أن البلدان المتخلفة تفتقر إلى الوفرات الخارجية التي تساعد على دفع عجلة التنمية ، حيث تعرف الوفرات الخارجية بأنها تلك الفوائد التي تعم على الاقتصاد الكلي في مجموعه أو على أنشطة و مشروعات معينة دون أن تستلزم تحقيق عائد مباشر للمستثمر المعني ، فالوفر الخارجي يعمل على تخفيض تكلفة إنتاج السلعة بالنسبة لمشروع معين نتيجة توسع الصناعة التي ينتمي إليها هذا المشروع . إن التوسع في الصناعة يعمل على إنشاء مرافق جديدة تخدم جميع المشروعات في مختلف القطاعات ، حيث أن الخدمات المباشرة الناتجة عن إنشاء هذه المراكز تعود بالنفع على مجموع المشروعات . و في جانب العرض تعتبر تسهيلات "رأس المال الاجتماعي" من طرق و وسائل نقل و مواصلات و محطات قوى محركة و غيرها من أهمّ أنواع الوفرات الخارجية الّتي تفتح آفاقا جديدة للاستثمار في أنشطة أخرى .

و يقول R. Rodan [2] في هذا الصّدد أنّ عرض المدخّرات الّذي يضمن الحدّ الأدنى المرتفع للاستثمار يستلزم حجما كبيرا من المدخّرات الذّي يكون من الصّعب تحقيقه في اقتصاد متخلّف ، ذلك أنّ الدّخول في هذه البلدان منخفضة . و طبقا لهذا الكاتب الحلّ الوحيد لضمان معدّل مناسب و مرتفع للادّخار في اقتصاد يتميّز بانخفاض في مستوى الدّخل يكون عن طريق زيادة في الاستثمار يمكن تحقيقها بتحريك موارد إضافية كامنة مثل القوّة العاملة المعطّلة ، لكن هذا الإجراء لا يعتبر كافي لذا يجب على السّلطة أن تتّخذ بعض التّدابير خاصّة عن طريق الضّرائب لرفع المعدّل الحدّي للادّخار على هذا الدّخل الإضافي .

---

[1] Benjamin Higgins ,Economics Development Problems , Principles and Policies , New York , W.W Norton and Company Inc , 1959 , p 342 .

[2] الدكتور كامل بكري " التنمية الاقتصادية " مرجع سابق ، ص 78 .

المبحث الأول : تعبئة الموارد الداخلية

مقدمة :

تعتبر التعبئة الملائمة للموارد الداخلية شرط أساسي للنمو السريع ، كما تعمل على منح الادخـــار دور محرك في مراحل التطور الاقتصادي . يمثل معدل الادخار الداخلي الركيزة الأساسية للتوجيه و الوسيلة المناسبة و الفعالة للتمويل ، هذه الوجهة تعتمد على التحليل الكلاسيكي و النيوكلاسيكي أين تعتبر التنمية نتيجة مبـــاشرة لتراكم رأس المال و الذي يتوقف بسعة على معدل الادخار . و يقول الاقتصادي الإنجلـــيزي Arther Lewis [1] بصدد عملية التنمية " إن المسألة الرئيسية في نظرية التنمية الاقتصادية تكمن في فهم تلك العملية التي بنتيجتها يبـــدأ المجتمع بادخار 12 % من الدخل الكلي بدلا من 5 % فقط مع كل ما يترتب على ذلك من تغيـــير في التطلعـــات و المؤسسات و التقنية " . و كما يوضح لنا تاريخ التطور فالتنمية الاقتصادية في مراحلها الأولى تستلزم تراكم متزايد لرأس المال و احتياجات كثيرة فيما يخص وسائل التمويل .

و يشير الأستاذ S.Wagel [2] أن هناك ثمة علاقة وثيقة بين التنمية الاقتصادية و تكوين رأس المال و إن كانا غير مترادفين ، و الواقع أن تكوين رأس المال يمثل عملية بناء الطاقة الإنتاجية في الاقتصاد بينما تتطلـــب التنمية استغلال مثل هذه الطاقة من أجل رفع مستويات عيش الجماعة و كما سبق و قد لاحظنا فالتنمية الاقتصادية تدل عليها أساسا الزيادة في استهلاك الفرد و هي زيادة ترجع بوجه عام إلى تقدم الإنتاج نتيجة الارتفاع في الطاقـــة الإنتاجية ، غير أن زيادة الإنتاج قد لا تتحقق في نفس الوقت الذي يجري فيه بناء صرح رأس المال بل أنـــها تتعـــثر دونه دائما في الاقتصاد المتخلف ، و عليه فإن حد أدنى من الاستثمار ضروري لنجاح عملية التنميـــة في الاقتصـــاد المتخلف .

1 – 1 تكوين رأس المال

يقول R.Nurkse [3] أن عرض رأس المال تحكمه المقدرة و الرغبة في الادخار بينما يتوقف الطلـــب على رأس المال على الحافز على الاستثمار . هنا تجد الدول التي تعاني من الاقتصاد المتخلف نفسها في دائرة مغلقة ، ففي جانب العرض هناك ضعف في المقدرة على الادخار الناتجة عن الانخفاض في مستوى الدخل الحقيقي و الـــذي

---

[1] ب . سميليون ، التنمية الاقتصادية في العالم الثالث ، ترجمة مطانيوس حبيب ، و شوكت حبيب ، و شوكت يوسف ، دار التقدم العربي ، دمشق 1974 ص 57 .

[2] S. Wagel " فن التخطيط " ترجمة د. راشد الراوي ، مكتبة الأنجلو المصرية . الطبعة الأولى للقاهرة 1963 ، ص 34 ، 35 .

[3] R.Nurkse , Problems of Capital Formation in Underdeveloped Countries , op cité , p 13 .

يعكس بدوره الانخفاض في الإنتاجية و التي ترجع بدورها إلى حد كبير إلى نقص رأس المال و نقص رأس المال ما هو إلا نتيجة لضعف المقدرة على الادخار .

أما عن جانب الطلب فنجد أن الحافز على الاستثمار ضعيف بسبب صغر حجم القوة الشرائيـــة للناس التي ترجع إلى ضآلة دخولهم الحقيقية و التي ترجع بدورها إلى الإنتاجية المنخفضـــة ، و هـــذا الانخفـــاض في الإنتاجية ما هو إلا نتيجة لصغر كمية رأس المال المستخدمة في الإنتاج و الناشئة عن ضعف الحافز على الاستثمار . و للخروج من هذه الدائرة المفرغة يحث Nurkse على ضرورة القيام بدفعة كبيرة من الاستثمارات في عدد مختلف من القطاعات بغرض توسيع نطاق السوق و زيادة الطلب على المنتجات .

1-1-1 تكوين الادخار

إن فكرة أو مصطلح الادخار يعتبر في الحقيقة سهل ، فالدولة تنتج كل سنة كمية معينة مـــن الثروة قسم مهم منها أي الجزء الأكبر يستهلك إما عن طريق الأشخاص بصفة فردية وإما عن طريق الدولة بصفـــة جماعية ، الفائض يحتفظ به و يوضع على حدي فيسمى الادخار [1] . و من هنا يعرف الادخار على أنه ذلك القسم من الموارد (الدخول) الجارية التي تبقى متاحة لتراكم أو جمع الأصول الطبيعية أو المالية ، فهو عبارة عن الإمســـاك عن الاستهلاك و هو يشمل ليس فقط الادخار الإرادي و إنما أيضا الادخار المكره .

يقوم الأفراد أثناء عملية الادخار بشراء الأسهم و السندات التي تصدرها المؤسسات الاقتصادية في قطاع الأعمال و من ثم تقوم هذه المؤسسات بإنفاق النقود على شراء سلع الاستثمار أو يقوم الأفـــراد بـــإيداع مدخراتهم لدى البنوك ، حيث تقوم هذه الأخيرة بإقراض ودائع الأفراد إلى المؤسسات الاقتصادية و التي تقوم بدورها بإنفاق هذه القروض على شراء سلع الاستثمار ، كل هذا يساهم في تحسين المستوى المعيشي مستقبلا .

2-1-1 تكوين الاستثمار

يحرر الجزء من الدخل الوطني الذي لم يتم استهلاكه مباشرة (الادخار) عوامل طبيعية و مادية من الدخل الوطني و يسمح بتكوين سلع معمرة مثل المنازل أو تجهيزات ، هـــذه الأخـــيرة يطلـــق عليـــها اســـم الاستثمارات . هكذا يؤمن الادخار رفع الإنتاج و يدخل ضمن الإنتاج النهائي تلك السلع و الخدمات التي تكـــون رأس المال الخاص و التي تساهم في خلق الدخل و يطلق عليها موجودات خلق الدخـــل و تتضمـــن الاســـتثمارات الخاصة و منها : الاستثمار في المخزن من مواد أولية ، أدوات احتياطية و السلع النهائية ، و الاستثمار الثابت المتمثل في هياكل البناء من مصانع و مكاتب و منازل و كذلك في المعدات و الآلات مثل الحاسب الآلي ، السيارات ...إلخ .

---

[1] Pierre Mendes - France , Epargne Volentaire et Epargne Forcée , Conférence faite le 2 Décembre 1952 , p 205 .

2-1 نظريات الادخار

حسب المفهوم الكلاسيكي مستوى الادخار يحدد مستوى الاستثمار و التوازن بين الادخار و الاستثمار يتكون عن طريق عرض و طلب رؤوس الأموال و يعدل هذا التوازن عن طريق التغيرات في أسعار الفائدة ، إذ يرى الكلاسيك بأن الأموال المستهلكة و الأموال المدخرة تتحدد بفعل معدل الفائدة أي أن الكميات المستهلكة تتحدد تبعا لتحديد مقدار الادخار و هذا بفعل معدل الفائدة ، و أن ارتفاع أو انخفاض معدل الفائدة يؤثر مباشرة على الاستثمار [1] . أما عند الكينيزيين يعتبر الاستثمار المتغير الإستراتيجي فهو المحرك الحقيقي للتنمية و هو الذي يحدد حجم الادخار الذي يتعلق أساسا بميل الاستهلاك الناجم عن مستوى الدخول ، فهم يربطون مقدار الاستهلاك و الادخار بحجم الدخل مباشرة وهم يعرفون عموما الادخار المنشأ في فترة معينة من الزمن الجزء من الدخول التي لم يتم استهلاكه خلال هذه الفترة .

1-2-1 الادخار و الفكر الكلاسيكي

وجد الكلاسيك في الادخار المصدر الرئيسي و الوحيد لتجمع رؤوس الأموال الإنتاجية ، فالادخار يتحول رأسا إلى الاستثمار ذلك أن الادخارات كانت تجد سبيلها إلى الاستثمارات بأنواعها المختلفة نتيجة التوسع الصناعي الذي عاشه الكلاسيك الإنجليز آنذاك . و هكذا فإن الادخار والاستثمار هما الأساس في تكوين رأس المال و من ثم فهما مصدر التقدم الاقتصادي . فالادخار في رأي A.Smith [2] هو عبارة عن نقل قوة شرائية معينة من المدخر إلى العمال الذين يقومون ببناء رؤوس الأموال جديدة ، فهو يقول أنه ما يدخر سنويا يستهلك بصورة منتظمة تماما كهذا الذي ينفق سنويا و في نفس الوقت تقريبا و لكنه يستهلك من قبل صنف مختلف من الأفراد .

أ – دور معدل الفائدة في تحقيق التوازن بين الادخار و الاستثمار

يرى الكلاسيك أن حجم الادخار و من ثم حجم الاستهلاك يتحدد بفعل معدل الفائدة و هذا مع افتراض أن حجم الدخل ثابت . يعمل معدل الفائدة على تحقيق المساواة بين الكميات المعروضة من الأموال و المتمثلة في الادخارات و بين الكميات المطلوبة و هي الاستثمارات ، فارتفاع معدل الفائدة يحث على الادخار أكثر فأكثر ، لكن هذا الارتفاع في الادخار ما يلبث أن يكبح نتيجة توسع العرض الذي أحدثه .

بعبارة أخرى ، إذا كانت هناك زيادة أولية في الادخارات انخفض معدل الفائدة فيرتفع بذلك الطلب على الاستثمار ، و لكن هذا الانخفاض في معدل الفائدة من شأنه أن يحد من عزائم المدخرين فيقللون

---

[1] Xavier Greffe , Politique Economique , op cité , p 97 .

[2] A.Smith cité par A.Piettre Histoire de la pensée Economique et Analyse des Théories Comtemporaines , 2eme Ed Dalloz Paris 1961 p 66 .

من ادخاراتهم فتبدأ الكميات المدخرة بالانخفاض و يبدأ معدل الفائدة ثانية بالارتفاع حتى يعود إلى مستوى التوازن . و على عكس ذلك ، إذا حصل نقص في الكميات المدخرة يرتفع في هذه الحالة معدل الفائدة و يقل الطلب على الأموال للاستثمار ، قلة الطلب هذه تؤدي إلى خفض في معدل الفائدة فيستمر هذا الأخير بالانخفاض بينما يأخذ الطلب بالازدياد شيئا فشيئا حتى يعود إلى مستوى التوازن .

ذلك أن الكلاسيك يعتقدون أن وظيفة النقود تقتصر على تسهيل عملية المبادلة ، كما يرون أن حجم الدخل ثابت بسبب تحقق حالة الاستخدام الكامل و بالتالي فإن تغيرات حجم الادخارات مرهونة بالتغيرات في معدل الفائدة و الادخار الكلي ما هو إلا عبارة عن مجموع الادخارات الفردية .كما استبعد الكلاسيك و منهم B.Bawerk G. Cassel [1] ظاهرة الاكتناز من فرضياتهم و اعتبروها مقتصرة بالمجتمعات البدائية و آمنوا بأن جميع الأموال المدخرة تعرض في سوق الأموال و أن الادخار الإرادي هو وحده مصدر عرض الأموال و لم يكن طلب الأموال لأغراض استهلاكية ، لذا نجدهم يوحدون بين طلب الأموال و بين الاستثمار .

1-2-2 الادخار و الفكر الكينيزي

يحدثنا كينز في كتابه " النظرية العامة للاستخدام ، الفائدة و النقود 1936 " [2] أن الاستثمار يلعب دورا فعالا في تحديد الادخار و في تحقيق المساواة . فالادخار في رأي كينز هو الزيادة في الدخل على نفقات الاستهلاك أي عبارة عن الدخل ناقصا منه قيمة الأموال التي بيعت إلى المستهلكين ، و الاستثمار هو عبارة عن الزيادة في المعدات و الآلات الناجمة من النشاط الاقتصادي خلال الفترة أي هو ذلك الجزء الذي لم ينفق على الاستهلاك ، ذلك أن الادخار و الاستثمار هما مصطلحان مختلفان للتعبير عن حقيقة واحدة هي أن كلا منهما هو عبارة عن دخل ناقصا الاستهلاك .

فإذا وضعنا : Y = الدخل الكلي

P = الإنتاج الكلي

C = الاستهلاك الكلي

I = الاستثمار الكلي

S = الادخار الكلي

تكون لدينا المعادلات التالية :

$Y = C + S$ .....(1)

$S = Y - C$ .....(2)

---

[1] B.Bawerk G. Cassel عن د.فرغل البيرماني في " مبادئ الاقتصاد الكلي " مرجع سابق ، ص 162 .

[2] J.M.Keynes , Théorie Générale de L'emploi , de L'interet et de la Monnaie , Tr.Fr Payot , Paris 1949 , p 195 -196 .

إذا سلمنا بأن مقدار الدخل يساوي قيمة الإنتاج :

$Y = p$ .....(3)

$P = C + I$ .....(4)

$I = P - C$ .....(5)

$I = Y - C$

إذا استبدلنا P بما يساويه Y في المعادلة الثالثة :

فإن :

$$I = S$$

أي أن الاستثمار يساوي الادخار ، هنا لا نميز بين الدور الذي يلعبه كل من الادخار و الاستثمار في تحقيق هذه المساواة ، فلكل كمية من الادخارات تقابلها بالضرورة و حالا كمية من الاستثمارات و العكس بالعكس .

أ – أثر المضاعف في تحقيق التوازن

فيما يخص تحقيق المساواة عن طريق المضاعف يقول كينز [1] في هذا الصدد أن الاستثمار هو الذي يحدد الادخار و ليس العكس كما كان يعتقد الكلاسيك و أن هذا النوع من التوازن يحقق بفعل التغيرات التي تحدث على مستوى الدخل . فالادخار تابع متغير يتوقف مقداره على حجم الدخل ، فإذا كان الميل للاستهلاك محددا بنسبة معينة فإن حجم الدخل هو الذي يقرر مقدار الادخار لأن هدا الأخير إن هو إلا الفرق بين الدخل و بين الاستهلاك ، و لكن من جهة أخرى نرى أن مستوى الدخل يتحدد بمقدار الاستثمار و عليه يصبح الاستثمار هو العامل في تحديد مقدار الادخار .

فإذا حاول الأفراد زيادة مدخراتهم فإنهم لا يستطيعون ذلك إلا على حساب تقليل الاستهلاك ، و إن هم فعلوا ذلك فسيقل مقدار الطلب الفعال فانخفاض في مستوى الاستخدام و من ثم انخفاض في حجم الدخل . فإذا زادت الاستثمارات لسبب أو لآخر ارتفع الدخل الكلي بفعل المضاعف إلى مستوى يستطيع معه الناس إشباع حاجاتهم الاستهلاكية و تبقى لديهم بقية كافية لمواجهة الزيادة في الاستثمارات . و نشير إلى أنه بفعل المضاعف فإن أي زيادة معينة في الاستثمارات تحدث زيادة في الدخل بنسبة مضاعفة ، هكذا نشاهد أن الاستثمارات هي التي تعمل على تحديد الادخارات و إبقائها في نفس مستواها .

يرى كينز [2] أن الأشخاص الذين يقومون بالادخار هم ليسوا نفس الأشخاص الذين يقومون بالاستثمار ، كما يعيب على الكلاسيك رأيهم بوجود تأثير مباشر للادخار على الاستثمار أي يعيب عليهم رأيهم بأن زيادة الادخار تؤدي إلى خفض معدلات الفائدة فزيادة الاستثمارات ، بينما يرى كينز أن زيادة

---

[1] J.M.Keynes , Théorie Générale de L'emploi , de L'interet et de la Monnaie , op cité , p 126 .

[2] Xavier Greffe , Politique Economique , op cité , p 97 .

الادخارات تتحدد بالتفضيل النقدي أي الطلب على النقود و بالكميات النقدية أي عرض النقود ، كما أنه ينكـــر أن يؤدي انخفاض معدل الفائدة حتما إلى زيادة الاستثمارات إذ يتوقف حجم هذه الأخيرة على عاملين هما الكفاية الحدية لرأس المال (*) و معدل الفائدة .

ب – وظيفة النقود

بخصوص وظيفة النقود ، فقد أجمع الاقتصاديون منذ Knut Wicksell [1] على أن للنقود وظيفة هامة أخرى ألا و هي أنها مخزن للقيمة ، فالفرد الذي يحتفظ بأمواله على شكل نقـــود ســـائلة يســـتطيع أن يشتري بها ما يشاء و أي نوع من الأموال يشاء و لا يمكن للأموال الأخرى كالأسهم و السندات مثلا أن تقوم بهذه المهمة بأكمل وجه . و يترتب على التسليم بهذه الوظيفة الجديدة للنقود نتيجة اقتصادية على جانب كبير من الأهمية و هي : أن زيادة الرغبة في الاحتفاظ بالنقود سائلة أو قلتها يؤثر على حجم الطلب الكلي و بالتالي على الاستخدام و الدخل . فزيادة الطلب أو نقصانه يؤدي إلى اختلال في التوازن بين العرض و الطلب ، إذ أن نقص الطلب يؤدي إلى قلة الاستخدام و بالتالي تبدأ الدخول في الانخفاض ، هذا كله يؤدي إلى ظهور البطالة .

و لا يسلم كينز و الاقتصاديون المعاصرون له بوجود مساواة حتمية بين جميع الأمـــوال المعروضة إذ يرون أن للنقود منفعة خاصة بذاتها ، و أن هناك عوامل تدفع الأفراد للاحتفاظ بموجود نقدي لإشبـــاع حاجات مختلفة . و من ثم ليس شرطا أن تتساوى الأموال المدخرة مع الأموال المعروضة إذ يقل حجم الثانيـــة عـــن الأولى بمقدار حجم الأموال المكتنزة ، هذا من جهة و من جهة أخرى نرى أن البنوك تستطيع أن تخلق النقود عـــن طريق خلق الائتمان ، في هذه الحالة لا بد أن يزيد حجم الأموال المعروضة عن حجم الادخار بمقدار خلق النقود . كذلك لا يسلم هؤلاء الاقتصاديون بأن طلب الأموال يتوحد مع الاستثمارات ، لأن الأفراد يطلبون الأموال لا لبناء رؤوس أموال جديدة فحسب و إنما لإشباع حاجات استهلاكية ملحة أو للاحتفاظ بموجود نقـــدي أو لأســـباب أخرى . كما يرون أن حجم الدخل ليس ثابتا بل أنه يتغير بتغير حجم الطلب الفعلي أو بعبارة أدق مـــع حجـــم الاستثمارات بفعل المضاعف .

ج – التوازن الاقتصادي العام

يعتمد التوازن من جهة على ما تتوافر من شروط في السوق النقدي و يتوقف من جهـــة أخرى على ما تتوافر من ظروف في السوق السلعي . يتطلب التوازن في السوق السلعي المساواة بين الاســـتثمار و الادخار (I=S) و منه فإن جميع العوامل التي تؤثر على الادخار و الاستثمار لا بد أن تؤثر على تحديد هذا التوازن .

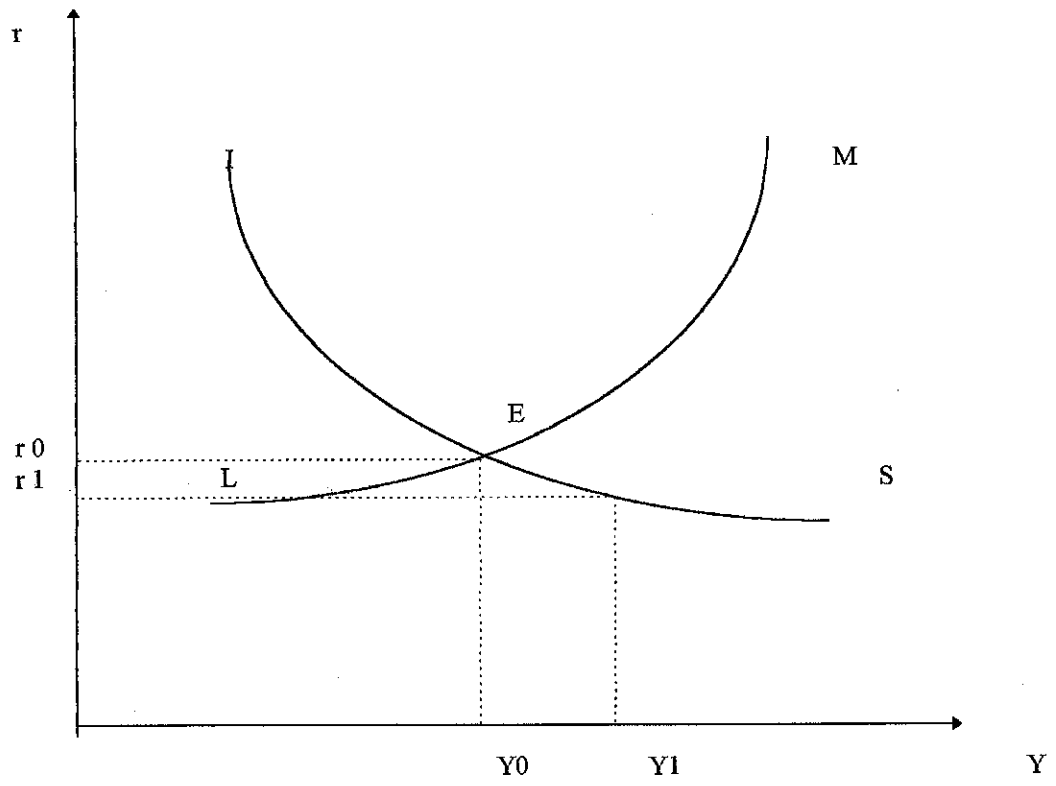
(*) نعني بالكفاية الحدية لرأس المال أعلى معدل للربح المتوقع الذي يأمل أن يحصل عليه المنظم حين يبيع المنتجات التي صنعت بمعونة رأس المال نفسه .

(1) Knut Wicksell عن د.فرغل البيرماني في " مبادئ الاقتصاد الكلي " مرجع سابق ، ص 160 .

إن الادخار هو دالة متزايدة لحجم الدخل في حين أن الاستثمار دالة عكسية لمعدل الفائدة ، و بافتراض أن مستوى الأسعار مستقر فإن جميع التغيرات في الادخار و الاستثمار هي تغيرات حقيقية . و هكـــذا تتوضح العلاقة بين الادخار و بين الدخل من جهة و بين الاستثمار و معدل الفائدة من جهة أخرى ، و نستنتج من هنا أن كلا من الادخار و الاستثمار يعتمد على متغير غير الذي يعتمد عليه الآخر . أما عن التـــوازن في الســـوق النقدي فهو يتطلب أن تكون هناك مساواة بين عرض النقود و بين طلبها .

في النظرية الكينيزية [1] يكون الطلب على النقود لغرض المعاملات أو الحيطة دالة مباشرة لمعدل الدخل فقط : $Lt = K(Y)$ ، أما الطلب على النقود لغرض المضاربة فـــهو دالـــة عكســـية لمعـــدل الفـــائدة : $Ls = L(r)$ و الطلب الكلي لهذين الغرضين هو : $L = Lt + Ls$. أما عرض النقود فهو عامل خارجي يرمز لـــه ب : M ، و تفترض حالة التوازن أن تكون هناك مساواة بين عرض النقود و الطلب على النقود : $L = M$ مـــع افتراض دائما استقرار و ثبات الأسعار . لذا لا بد من جمع الدخل و معدل الفائدة في رسم بياني موحد و هذا مـــا توصل إليه J.R Hicks ، بينما تتحدد علاقة المساواة بين الادخار و بين الاستثمار في السوق السلعي بالرسم البيـــاني الذي يجمع بين الدخل و بين معدل الفائدة حسب A.Hansen [2]

الخط البياني للنموذج IS-LM



[1] Xavier Greffe , Politique Economique , op cité , p 96-97 .

[2] Alain Samuelson , Les Grands Courants de la Pensée Economiques , op cité , p 479 .

هناك توليفة واحدة فقط من r و Y ، معدل فائدة و دخل معينين ، تحقق المساواة بين الادخار و الاستثمار (I=S) و عرض النقود و الطلب على النقود (L=M) . و تتحدد هذه التوليفة بتقاطع IS و LM كما هو موضح في الرسم البياني أعلاه ، و كل توليفة أخرى غير هذا التقاطع تشير إلى اختلال في التوازن الاقتصادي العام . و نستخلص من هذا الرسم أن الرسم البياني IS و LM التقيا و تقاطعا في النقطة E و هي التي حددت مستوى الدخل المتوازن ، و المتغير الذي عمل على التوفيق بين السوق النقدي و السوق السلعي و على تقريبهما و توحيدهما في اتجاه واحد هو قطعا معدل الفائدة .

1-2-3 الادخار و الفكر الاقتصادي المعاصر

في المداخل المعاصرة يعتبر الادخار كمتغير مستقل و ليس كتدفق متبق . بالنسبة ل M.Friedman [1] الحافز الذي يبعث على الادخار هو عدم التيقن من المستقبل ، هذا الحافز يزيد مع الأزمات و الخطر أو الاختلال فيما يخص الاستخدام أو الشغل . كما أن هناك بواعث رئيسية ذات صبغة شخصية تدفع الأفراد للامتناع عن استهلاك جميع دخلهم نظرا لرغبتهم في تكوين احتياطي لدفع ما قد يحدث من احتمالات غير متوقعة كالمرض مثلا أو السفر المفاجئ إلى غير ذلك ، أي ما يفرضه عامل التحفظ و الاحتراس كما يذكر كينز و قد يلجأ الفرد إلى الادخار بتأثير عامل التبصر ، كرغبة رب العائلة في تثقيف أولاده في المستقبل ثقافة عالية أو تأمين لهم مستوى معيشي أفضل .

أ – دوافع الاحتفاظ بالنقود

من الحوافز التي تدفع الشخص إلى الادخار هي مواجهة النفقات الآخذة في التزايد مع مرور الوقت ، حب الشعور بالاستقلال و المقدرة على التصرف ، الرغبة في ضمان وجود أموال لتحقيق أرباح من مضاربة أو أعمال تجارية و أيضا التباهي أو الرغبة في ترك ثروة تؤمن حياة أولاده في المستقبل . إن كل هذه العوامل تعمل على تضييق الإنفاق الحالي على الاستهلاك و زيادة المبالغ المدخرة . إلا أن هناك حوافز أخرى ذات طبيعة مغايرة يمكنها أن تعمل في اتجاه معاكس ، أي زيادة الاستهلاك الحالي و تقليل الادخار منها حب التمتع و عدم التبصر ، عدم قيام بحسابات المستقبل ، التباهي ، التفاخر ، الإسراف و غير ذلك من الدوافع الشخصية . هناك أيضا ما يسمى بدوافع الحصول على زيادة في القيم إذ يفضل الشخص منا استهلاك متأخر و لكن أكثر وفرة من استهلاك حالي قليل ، لكن في هذه الحالة يجب مراعاة عامل مهم و هو استقرار الأسعار الذي يحافظ على استقرار قيمة النقود .

و نشير في الأخير إلى أنه بالإضافة إلى الادخارات الفردية هناك الأموال التي تحتفظ بها السلطات المركزية و المحلية و المؤسسات العامة و التجارية ، حيث يتدفق عن هذه الأخيرة جزءا هاما من الدخل . و يكون الاحتفاظ بهذه الموارد بغرض توسيع المشروعات دون اللجوء إلى عقد قروض خارجية أي يقومون بعملية

---

[1] Alain Samuelson , Les Grands Courants de la Pensée Economiques ,op cité , p 434 .

التمويل الذاتي ، وكذلك لضمان وجود احتياطي نقدي على شكل سيولة لمواجهة أزمات أو صعوبات عرضية لضمان دخل متزايد أو لإظهار كفاءة المشروع بحيث تجعل المشرفين عليه في مأمن من أيام عصيبة . و هناك أيضا دافع آخر يتمثل في دافع الحذر المالي و هذا يكون عن طريق تكوين احتياطي للإسراع في استهلاك الدين .

I-3 ضعف مستوى الادخار

بما أن وسائل التمويل المكملة التي أشرنا إليها في الفصل الأول (قروض ، مساعدات ...) هي غير مؤكدة ، ناقصة و في بعض الأحيان خطيرة ، فإن الادخار يكون المصدر الصافي و الأساسي لتمويل الاقتصاد ، لكن مستواه يبقى دائما ضعيف و أصغر بكثير من المستوى المطلوب لتأمين تمويل التطور الاقتصادي [1] . هذا الضعف في الادخار يصحبه غالبا التوجيه السيئ للادخار المتاح الذي لا يستثمر كاملا بصفة منتجة أو بسبب الاكتناز الذي تقوم به العائلات و خصوصا في البلدان النامية . و بالفعل ففي هذه البلدان ليس فقط مستوى الادخار ضعيف لكن زيادة عن هذا الادخار غير مهيأ للاستثمار بصفة منتجة ، فهو يتوجه بالأخص نحو القطاعات الغير أولوية (العقارات ، تجارة الكماليات ...) و نحو الخدمات الغير منتجة (شراء السيارات ، السفر إلى الخارج ...) .

I-3-1 تحديد مستوى الادخار

حسب بعض الكتاب [2] يتحدد مستوى الادخار بمستوى الدخل الحقيقي ، لذا فهم يؤمنون بوجود علاقة وظيفية بين حجم الدخل و بين مقدار الادخار الذي يتحدد بعد تعيين مقدار الاستهلاك ، أي أن الدخل هو العامل الأساسي الذي يحدد مقدار الاستهلاك و من ثم مقدار الادخار . وإذا سلمنا مع كينز بأن الادخار هو عبارة عن فضلة متبقية من الدخل بعد الإنفاق على الاستهلاك ، يصبح من الطبيعي أن يتأثر حجم الادخار بتغير الاستهلاك أو بتغير الدخل ، فإذا ارتفع دخل الفرد و لم يزد إنفاقه الاستهلاكي فلا بد عندئذ أن يرتفع ادخاره الشخصي بنفس الكمية الذي ارتفع به دخله الشخصي ، أما إذا نقص دخله فسوف ينخفض ادخاره لا محالة .

أ – العوامل المؤثرة على مستوى الادخار

على المستوى النظري أوضح العديد من الاقتصاديين أن مستوى الدخل ليس بالمحدد الأساسي لمستوى الادخار ، فالفقر لا يفسر لوحده ضعف مستوى الادخار في البلاد المتخلفة و لا يعني أنه من الغير ممكن تحرير ادخار كاف . و عليه إن مستوى الادخار لا يظهر فقط كمشتق من دالة الاستهلاك و لكنه نتيجة للعوامل العديدة الاقتصادية و الغير اقتصادية : كالانخفاض في مستوى الدخل الفردي ، التصرفات و العادات

---

[1] Thèse de Doctorat , Fiscalité et Développement , Eléments D'analyse et de Politique Fiscale , op cité , p 98 .

[2] Alain Samuelson , Les Grands Courants de la Pensée Economiques , op cité , p 429 .

الاجتماعية ، الاكتناز و التوظيفات المضاربة و الغير منتجة ، هروب الأموال خارج الحدود الوطنية ... إلخ ، كل هذا يحد بصفة عامة من إمكانية استعمال هذا النوع من التمويل .

الخاتمة :

في التحليل الكلاسيكي كان ينظر إلى سعر الفائدة على أنه الثمن المدفوع للأفراد مقابل التضحية بالاستهلاك الحاضر أي أنه ثمن الادخار ، و بالتالي اعتبر سعر الفائدة العامل المحدد للاستهلاك . إلا أن الأمر لم يعد كذلك في التحليل الكينيزي و مع ذلك يشير الاقتصاديون إلى أن سعر الفائدة قد يؤثر على الاستهلاك عن طريق تغير تكاليف الاقتراض أو بتأثيره على القيمة الجارية للثروة عندما ترتفع أسعار السندات نتيجة انخفاض أسعار الفائدة مثلا . يعمل معدل الفائدة على تحقيق المساواة بين الادخار و الاستثمار ، إلا أنه ليس ثمنا للامتناع عن الاستهلاك كما يعتقد الكلاسيك بل إنه ثمن استعمال النقود أو على الأصح ثمن الامتناع عن الاكتناز . أما بشأن تحديد معدل الفائدة فإنه لا يتحدد بتقاطع منحنى الادخار مع منحنى الاستثمار كما يراه الكلاسيك بل يتحدد بعرض و طلب الكميات النقدية كما تقررها السلطات النقدية من جانب العرض و التفضيل النقدي الذي يسعى إليه الأفراد من جانب الطلب ، و بذلك يصبح تحقيق المساواة بين الكميات المدخرة و الكميات المستثمرة من مهام عامل آخر هو المضاعف .

أما بخصوص الطلب على الأموال لغرض الاستثمار ، لا يوجد خلاف جوهري بين النظرية الكلاسيكية و النظرية الكينيزية ، فهناك صلة بين الطلب من جهة و بين معدل الفائدة و الإنتاجية (الكفاية) الحدية من جهة أخرى . أما بخصوص الطلب على الأموال لغرض الاحتفاظ برصيد نقدي (و الذي أهملته النظرية الكلاسيكية) فإنه يتوقف على عوامل متعددة ، حيث يعتبر الظرف الاقتصادي منها أكثر أهمية من معدل الفائدة .

المبحث الثاني : الجباية و تعبئة الادخار

مقدمة :

هناك تداخل و تأثير متبادل بين الأنظمة الاقتصادية و غيرها من الأنظمة الموجودة الأخرى كالأنظمة الإدارية و السياسية و الاجتماعية و البيئة و التكنولوجية و بالتالي لا يعقل وجود نمو شامل في ظل أنظمة اقتصادية ضعيفة ، كما أن وجود المشاكل و المعوقات يؤدي إلى عرقلة التنمية الاقتصادية خاصة في الدول النامية [1] . فهذه الدول غالبا ما تعاني من : عدم توفر الموارد المادية و البشرية مما يؤدي إلى انخفاض دخول الأفراد ، صغر حجم الأسواق المحلية و ضعف الهياكل الأساسية اللازمة للإنتاج ، صغر حجم رأس المال و ضعفه سواء الإنتاجي أو الاجتماعي أو النقدي ، ارتفاع نسبة البطالة بأنواعها المختلفة و التي يترتب عليها ارتفاع نسبة التضخم ، انخفاض إنتاجية رأس المال و الذي يعود إلى قلة الأموال المتوفرة مع سوء استخدامها ، ضعف مستويات التعليم ، تأخر أساليب الإنتاج بالاعتماد على العمل اليدوي ... إلخ . لهذه المشاكل آثار سلبية على المسيرة التنموية و لمواجهة هذه الأزمات التي تمر بها اقتصاديات هذه البلدان لابد من القيام بالاستثمار في مشاريع البنية التحتية .

بالنظر إلى أهمية الاحتياجات التي يجب إشباعها و ضخامة الاستثمارات التي يجب القيام بها ، يعتبر رفع معدل الادخار و تعبئة كل الموارد المتاحة أمر ضروري من أجل استكمال بناء الهياكل الإرتكازية كالطرق و الجسور و الطاقة الكهربائية و الماء الصافي و شبكات المواصلات و شبكات الري و توسيع التعليم بمراحله المختلفة و خاصة المهنية منها و تغيير أساليبه و أدواته و مناهجه و تركيبه و تطوير المؤسسات الصحية الوقائية و العلاجية و المؤسسات الثقافية ...إلخ . كل هذا يقتضي الأخذ بعين الاعتبار هيكل الادخار حجمه و تخصيصه ، و لن يتسنى لنا هذا إلا عن طريق الجباية التي تكون أحد العوامل الأساسية لتعبئة الموارد المالية و الطريقة الأكثر فعالة لتمويل الاقتصاد . فعن طريق حثها على تعبئة الموارد " تعتبر فرض الضريبة الوسيلة المناسبة لزيادة ادخار الموارد الداخلية و هذا عن طريق تكوين رأس المال " [2] ، فهي تشجع على الادخار الخاص و تحث على استعماله بطريقة منتجة و على رفع الادخار العام .

2-1 مستوى الضريبة و تعبئة الادخار

من الواضح أن تأثير الادخار على الاقتصاد هو تأثير مزدوج ، فمن جهة تحدث زيادة الادخار الكلي مع افتراض ثبات حجم الدخل نقصا في حجم الاستهلاك ، و من جهة أخرى تعمل زيادة الادخار على زيادة الوفرات من الأموال في سوق رؤوس الأموال ، الأمر الذي يمكن المستثمرين من الحصول عليها بسهولة و غالبا بمعدل منخفض للفائدة و استخدامها في خلق رؤوس أموال جديدة إذا توفرت الفرص المربحة لذلك . و يرى

---

[1] محمد الدويري " عقبات في وجه التنمية " مجلة التنمية 1980 ، ص 32 .

[2] N Kaldor , Le role de la Fiscalite Dans le Developpement Economique , Aise Cujas Paris 1968 , p 152 .

A.Walras [1] و هو من كتاب المدرسة الحدية ، أن الفرد يوزع دخله بين وجهين من الإنفاق أحدهما لشراء السلع الاستهلاكية و الآخر لشراء رؤوس أموال جديدة ، هذا الوجه الأخير هو الذي يمثل الادخارات بينما يكون الوجه الأول الإنفاق الاستهلاكي ، فحين يقرر الفرد تقليل استهلاكه بمقدار معين من الدخل فإن هذا الأخير يزيد في نفس الوقت من شراء رؤوس أموال جديدة .

الادخار هو أولا الادخار الإرادي ، الادخار الذي تم بصفة حرة و تلقائية و هو الذي يقوم به الشخص الذي أراد بمحض إرادته ألا يستهلك جزءا من دخله . عندما تفرض الدولة ضرائب أو تزيد من قيمتها فهي تخفض في غالب الأحيان من استهلاك المكلفين و من ثم فإن تخفيض الاستهلاك يعمل على تحرير ادخار جديد ، إلا أن هذا الأخير يعتبر ادخار إجباري أي ادخار مكره ، و هنا يجب أن نأخذ بعين الاعتبار أن الدولة سوف تحصل على أموال سمحت لها الضريبة بجمعها [2] .

السؤال الذي يطرح هنا هو معرفة ما إذا كان رفع مستوى الادخار يمكن الحصول عليه عن طريق ثقل الضغط الضريبي ، بعبارة أخرى هل بإمكان الدولة عند تحريرها لادخار كلي و كاف الإحلال محل المبادرة أو الادخار الخاص ؟ هذه الفكرة دافع عنها العديد من الكتاب من بينهم N.Kaldor و R.Bird [3] ، حيث برروا رفع مستوى الادخار العام عن طريق رفع العبء الضريبي الذي يسمح بتخفيض إجباري للاستهلاك و ظهور ادخار كلي معتبر .

2-1-1 مستوى الضريبة و الادخار الخاص

نؤمن بسهولة أن ثقل الضريبة مصحوب بشدة تصاعديتها من شأنه أن يخفض حجم الادخار الخاص ، و يكون نقص الادخار الخاص مساو لارتفاع الناتج الضريبي في حالة ما تمس الضريبة فقط أجزاء الدخل المخصصة للادخار . إن الاعتراف بهذا التحليل يعني جهل تصرفات الفئات الثرية في البلدان المتخلفة و كذا جهل حوافز الادخار الخاصة بهذه الفئات ، ذلك أن أصحاب الدخول المرتفعة لديهم ميل استهلاك مرتفع و غالبا لما يرتفع مستوى دخلهم ينقص ميل ادخارهم ، في هذه الحالة كل زيادة في الدخول تغدي الاستهلاك و لا تعطي مجالا لرفع الادخار .

إن أصحاب الدخول المرتفعة لديهم حوافز خاصة و بدلا من خفض نفقاتهم الكمالية كالتحلي عن الخدم مثلا أو الامتناع عن السفر إلى الخارج فهم يقللون من ادخاراتهم لأنهم يسعون إلى الحفاظ على بقاء مستوى نفقاتهم سليم ، بل و يلجئون إلى الادخار السلبي و أكثر من ذلك فقد يضحون بهذا الادخار و بهذا فهم

---

[1] Alain Samuelson , Les Grands Courants de la Pensée Economiques , op cité , p 272 .

[2] Pierre Mendes - France , Epargne Volentaire et Epargne Forcée , op cité , p 205.

[3] Thèse de Doctorat , Fiscalité et Développement , Eléments D'analyse et de Politique Fiscale , op cité , p 103 .

يتخلون عن تطوير احتياطاتهم الادخارية . في مثل هذه المجتمعات يعتبر الادخار كظـــاهرة اســـتثنائية أو كتحويـــل للتصرفات العادية للفئات الثرية و المشبعة أساسا باعتبارات مظهرية و تفاخرية [1] .

لا يستطيع فعل الادخار أن يتأكد أمام هذه العادات التبديريـــة و هـــذه التصرفـــات الغـــير اقتصادية [2] ، كذلك لا يبدو أن للجهاز الضريبي تأثير حقيقي على مثل هذه العـــادات و التصرفـــات . إن ثقـــل الضريبة لا يقلل من الادخار الخاص بما أن هذا الادخار في الأصل غير موجود و إن وجد فهو ضعيف جدا ، و مـــن هنا نقول أنه لا يوجد تضارب بين سياسة ضريبية تبحث عن وفرة الحصيلة و التعبئة الفعالة للادخار العام .

2-1-2 مستوى الضريبة و الادخار العام

يتعلق الأمر هنا باختيار حلول أخرى التي تعمل على زيادة أو رفع مستوى الضريبـــــة حتـــى تتمكن الدولة من تحرير ادخار عمومي معتبر . عن طريق أثر الإحلال تستطيع هذه الأخيرة تدارك النقص الملحـــوظ في الادخار الخاص ، فتقوم بتخفيض إجباري للاستهلاك و الذي يتم بواسطة ثقل الضريبة . يجب إذن رفع التكلفـــة الضريبية بشكل يحرر فائض في الميزانية يسمح للدولة بالحصول على وسائل التمويل الكافية . يؤكد R.Good [3] بأن الدولة المتخلفة و المصممة على تفادي الركود أكثر مما تبحث عن تفادي التضخم يجب عليها إيجاد الوســـائل الـــتي تحصل بها على إيرادات ضريبية مهمة و متزايدة .

لكن المشكل الذي يطرح هو معرفة ما إذا كانت زيادة التكلفة الضريبية لا تؤدي إلى الزيادة في الاستهلاك الكلي بنسبة أكبر من التخفيض أو الإقلال من الاستهلاك الخاص معظمة بذلك الاستهلاك الكلي علـــى حساب الادخار الكلي ؟ .

أ - أثر الزيادة في الضرائب

يتوقف الأثر الصافي لرفع الضرائب على الاستهلاك الكلي علـــى ميـــل الاســـتهلاك [*] بالنسبة للقطاع الخاص و العام ، ففي الحالة التي يكون فيها ميل الادخار[**] لدى الحكومة مرتفع عن ميل الادخـــار

---

[1] E.Ganngé , le financement du developpement Economique , op cité , p 115 .

[2] Loic Philip , Finances Publiques , op cité , p 56 .

[3] R.Good , L'efficacité de la Politique Fiscale , 3eme Conference de Rehoveth , Dunod , Paris 1967

[*] يعرف ميل الاستهلاك أنه ذاك الجدول أو الخط البياني الذي يربط بين النسب المرغوب فيها من الاستهلاك و المستويات المختلفة من الدخل الكلي ، فلكل مستوى معين من الدخل الكلي يقابله مستوى معين من الاستهلاك.

[**] يعرف ميل الادخار على أنه ذلك الجزء الذي لم يوجه نحو الاستهلاك من الزيادة في الدخل تحت التصرف .

عند القطاع الخاص يكون رفع مستوى فرض الضريبة عامل على الزيادة في الادخار العمومي . إذا استعملت الدولة ناتج الضريبة لمصروفات جارية أو في نفقات لغرض الصيانة أو لمصروفات الميزانية السنوية ، نلاحظ أنه بفعل الضريبة كان هناك من جهة انخفاض في الاستهلاك الخاص لدى المكلفين و من جهة أخرى زيادة في الاستهلاك العام لـــدى الدولة ، و عليه نقول أنه قد حصل تحويل أي نقص في الاستهلاك الخاص و زيادة في الاستهلاك العام لكن الحجـــم الكلي للاستهلاك لم يتغير .

أما إذا استعملت الدولة حصيلة الضرائب لتمويل الاستثمارات ، يكون لدينا إذن نقـــص في الاستهلاك الخاص الناتج عن فرض الضريبة مناسب للزيادة في الاستثمارات لدى القطاع العـــام . و إذا نظرنـــا بصفة شاملة للاقتصاد الوطني للبلد المعني ، نلاحظ أن هناك نقص في الاستهلاك في القطـــاع الخـــاص ، زيـــادة في الاستثمار في القطاع العمومي و في المجموع هناك انخفاض في الاستهلاك و زيادة في الاستثمار .

كل نظام ضريبي يمكن اعتباره كمنفذ لعملية توجيه الاقتصاد ، فبفرضه لضرائب مباشرة أو غير مباشرة يستطيع أن يعمل على تخصيص الاستهلاك أو أن يغير من ميل الادخار و ميل الاســـتثمار و بالتـــالي التأثير على العوامل التي تتحكم أو تحدد الزيادة في رأس المال التي تستعمله الدولة في إنتاجها . مـــن جهـــة أخـــرى تتوقف إمكانية الدولة في تحمل تكاليف التجهيز على حصيلة هذه الضرائب ، سواء بصفة غير مباشرة عـــن طريـــق فائض الإيرادات على نفقات التشغيل أو العكس مباشرة عن طريق تخصيص حصيلـــة بعـــض الضرائـــب لميزانيـــة استثمارات خاصة .

2-2 الهيكل الضريبي و الادخار

تتميز الهياكل الضريبية للدول النامية بالمكانة الأساسية و الأولية التي تحتلها الضرائب غير المبـــاشرة و هذا بالرغم من المحاولات التي أجريت لنقل إلى هذه الدول نظم ضريبية مستنسخة من تلك النظم الضريبية للدول المصنعة و التي تتسم بسيطرة الضرائب التصاعدية على الدخل [1] . فالضرائب غير المباشرة تمثل نسب متغيرة لكنها تكون دائما الجزء الأكبر من الإيرادات الضريبية العامة في الدول المتخلفة ، و يمكن القول أن الضريبة غير المبـــاشرة تفرض نفسها أولا لأن الشروط الأساسية لإنشاء نظام ضريبي مباشر (على الدخول أو رأس مال الأشخاص) لـــن تنفذ إلا في نطاق ضيق جدا ، و أيضا لأن فرض الضريبة غير المباشرة توفر تسهيلات إدارية أفضل و وعاء ضريـــبي أوسع لجمع الإيرادات العامة .

---

[1] Viney .B.Fiscalité et developpement BIIAP , N° 4 , 1967 , p 59 .

2-2-1 الصعوبات التي تعترض تطور الضريبة التصاعدية

إن الأسباب الرئيسية التي تعترض تطور الضريبة المباشرة التصاعدية غالبا ما تكون ذات طابع اقتصادي كوجود وعاء ضريبي ضيق جدا في الدول أين الاقتصاد المعيشي يشمل معظم قطاعات النشاط الاقتصادي و جزء أكبر من السكان ، أو ذات طابع إداري تتمثل في عدم وجود أقسام تقنية قادرة على تناول و قياس بشكل دقيق المادة الخاضعة للضريبة و ضمان تحصيل الضريبة ، و في المؤسسات عدم وجود أو عدم كفاية الأساليب أو الطرق التي تسمح بسهولة حساب الضريبة و مراقبتها . هذه الأسباب بإمكانها أيضا أن تكون ذات طابع سياسي ، ففي عدد كبير من الدول النامية الهياكل السياسية تعمل لصالح سلطة الجماعات التي تمنع أو بالأقل تكبح بصفة فعالة تطور الضريبة التصاعدية [1] .

السؤال الذي يطرح هنا هو : ما هي المحاسن و ما هي المساوئ التي تترتب على هذا النوع من الضريبة فيما يخص مسار التطور و ما هي الأساليب المناسبة التي تساعد على التطبيق السريع لأهداف سياسية تنموية فعالة ؟ للإجابة على هذا السؤال لابد من معرفة ما هي المعايير التي تسمح لنا بتفضيل إحدى أنواع الضرائب و مدى قدرتها على تحرير الادخار .

2-2-2 الاختيار بين الضريبة المباشرة و الضريبة غير المباشرة

فيما يخص الخيار بين الضريبة المباشرة و الضريبة غير المباشرة يمكن أن نشير أولا للمحاسن التقنية و الأساسية للضريبة غير المباشرة ، فهي تشمل على وعاء واسع بالخصوص بما أن كل السكان مستهلكين لكن بنسبة مختلفة و من ثم ليس بإمكانهم الهروب من جباية قائمة أساسا على الاستهلاك . و لا يفوتنا أن نشير أنه في اقتصاد يقع أو موجود في مراحله الأولى من التطور ، فرض ضريبة على الاستهلاك ليس بالضرورة سهلة و منتجة لكن بمجرد أن تبدأ عملية سك النقود تستولي على الميدان تصبح الضريبة غير المباشرة منتجة بشكل واسع و تطبق بسهولة بما أن جمعها يكون عن طريق المؤسسات [2] .

و هكذا فإن الضريبة بإمكانها أن تجمع عن طريق عدد قليل من المؤسسات ينتجون للدولة أو على مستوى الاستيراد ، هذا الشيء يعتبر مرضي و يمنع تهرب ضريبي كبير . هذه الميزة لا تتوفر بالطبع في حالة ما يكون القسم الأعظم من الاستهلاك النهائي يتم عن طريق الورشات الحرفية أو المؤسسات العائلية ، هذه الوضعية الأخيرة تجعل من الصعب جدا مراقبة الضريبة فهي تستدعي إذن تطبيق حلول بديلة مثل ضريبة العقارات التي كانت الأداة الضريبية الأساسية للحكومة اليابانية في بداية مرحلة التصنيع .

---

[1] Hubert brochier , les problemes de l' impot indirect dans les p.v.d , Revu de Science Financiére - T. LVII , n° 3 , p 371 .

[2] Hubert brochier , les problemes de l' impot indirect dans les p.v.d , op cité , p 373 .

و بالطبع نحكم عن استخدام الضرائب غير المباشرة خاصة على مقدرتها في تسهيل مراحل التطور و في أول الأمر على التأثير التي يمكنها أن تحدثه على الحجم الكلي للادخار . و في الأخير نشير أنه بالنسبة للضريبة العامة على الاستهلاك ، توسيع المادة الضريبية يتماشى تلقائيا مع مرونة هذه الضريبة أو على الأقل إذا كانت الضرائب قيمية و ليس كما يحصل غالبا كأن تحسب على أساس رسوم ثابتة ، فكل ارتفاع في الاستهلاك يؤدي إلى ارتفاع نسبي في الإيرادات الضريبية [1] .

2-3 أثر كل من الضريبة المباشرة و غير المباشرة على الادخار

يعتبر المذهب المالي بصفة شاملة أن الضرائب المباشرة تعرقل عملية الادخار أكثر من الضريبة غير المباشرة ، فالضريبة المباشرة تنقص من الادخار و منه من تراكم رأس المال . إذن العمل بهيكل ضريبي يرتكز على الضرائب غير المباشرة يسمح بتحفيز الادخار و تعجيل تكوينه في البلدان النامية أين تكوين رأس المال يعتبر أحد مخانق (Goulots d'étranglement) التطور الاقتصادي [2] .

يرجع تفوق الضريبة غير المباشرة أيضا إلى النظرية الاقتصادية و الضريبية الكلاسيكية التي عملت على تبرير لمدة طويلة أنظمة ضريبية أين تحتل الضريبة غير المباشرة الصدارة . و لكي نثبت تفوق الضرائب غير المباشرة نقوم بتقديم ثلاثة أدلة و هي : ازدواج الضريبة على الادخار ، أثر التوزيع و أثر الإحلال .

2-3-1 الازدواج الضريبي على الادخار

يكون المردود الصافي للادخار تحت نظام ضريبي غير مباشر أكبر من المردود الذي يكون تحت نظام ضريبي تصاعدي على الدخل . بالفعل فإن تأجيل الاستهلاك يؤجل من دفع الضريبة و يسمح أيضا للمدخر بالاستفادة من فائدة خلال استثمار المبلغ المدخر ، و يمكن أن نقول أن هناك وقف (Suspension) للضريبة بالنسبة للجزء من الدخل الذي لم يتم استهلاكه في الحال بينما الضريبة التصاعدية تمس مباشرة مجموع الدخل .

حسب J.S Mill في رسالته " ازدواج الضريبة على الادخار " [3] تفرض على الادخار ضريبة مزدوجة عن طريق الدخل خلال الفترة التي يكون هناك ادخار بالفعل و عن طريق المداخيل المتأتية من هذا الادخار ، هذا المشكل لا يطرح مع الضريبة غير المباشرة لأن الادخار يتخلص من أية ضريبة كانت . حسب هذا الكاتب الممولون يتعرضون إلى ضريبة مزدوجة على قسم من مواردهم الذين لا ينفقونها و ضريبة واحدة على القسم الذي ينفق . هذا يعني أن الممول الذي ينفق كل ما يحصل عليه يدفع مثلا 3 % على شكل ضريبة و فقط ، لكن إذا

---

[1] Hubert brochier , les problemes de l' impot indirect dans les p.v.d , op cité , p 373 .

[2] Conférence de Macroéconomie présentée par Barka Mohammed Zine , Année Universitaire 1999 .

[3] J.S.Mill , cité par J.C.Dichamps dans , Comportements Economiques et Distorsions Fiscales ; PLLF , Paris 1960 , p 319 .

قام بادخار جزء من هذا الدخل في هذه المرحلة و يقوم بشراء أسهم فسوف يتعرض إلى ضريبة على الدخل بنفس النسبة أي 3 % على مردود هذه الاستثمارات علاوة عن الضريبة التي قد دفعت من قبل ، و هذا يؤدي إلى نقص ما يعادل 3 % من مبلغ الفائدة نفسه .

و هكذا بينما يتعرض الدخل الموجه للنفقة الاستهلاكية الغير منتجة إلى ضريبة ذات معدل بسيط و الذي يقدر ب 3 % ، فإن الجزء المخصص للادخار يتعرض إلى ضريبة على الدخل معدلها 6 % . بمعنى آخر تفرض ضريبة على المبلغ المستثمر ثم فيما بعد تفرض ضريبة على نتائج هذا الاستثمار ، و هذا يعني فرض ضريبة مرتين على نفس القسم من دخل الممول . هذا الضغط للضريبة المباشرة على الادخار نقول عنه ببساطة أنه تزايد مع الضريبة التصاعدية لأنه موجود حتى و لو كانت الضريبة نسبية .

أ – مفهوم الادخار

إذا سلمنا أن الحافز الذي يدفع الأفراد على الادخار هو الدخل الذي يتوقع الحصول عليه في المستقبل من هذا المبلغ المدخر ، يصبح من الواضح أن تؤثر السياسات المالية على رغبات الأفراد في الادخار . فإذا توقع الأفراد أن ضرائب عالية ستصيب الأرباح التي يحصلون عليها ، فإنهم سيقللون لا محالة من نسبة الدخل المخصصة للادخار .

نظريا الضريبة المباشرة تعرقل الادخار و تشجع على الاستهلاك الحالي ، لكن في الحقيقة مشكل الضريبة المزدوجة يتوقف على مسألة التعريف و ليس على الجوهر . فإذا كان الدخل يتضمن أو يتكون من الاستهلاك و الادخار كما يعرفه Keynes [1] فلا يوجد سبب لعدم إخضاع الادخار للضريبة ، بعبارة أخرى بتعريف الدخل على أنه مجموع الاستهلاك و الادخار فإن تسعير رأس المال عن طريق الضريبة على الدخل يعتبر أمر معقول . بينما إذا كان الدخل هو ذاك الجزء الذي يساوي الاستهلاك كما أتى به I.Fisher [2] فمن الطبيعي أن يحذف الادخار من حقل الضريبة على الدخل .

نشير في الأخير إلى الحقيقة التالية و هي أن الادخار لم تفرض عليه ضريبة مرتين بما أن الدخل المتأتي من الادخار هو الذي طبقت عليه ضريبة في المرة الثانية و لم تطبق على الادخار الذي قد فرضت عليه ضريبة في المرة الأولى .

---

[1] J.M.Keynes , Théorie Générale de L'emploi , de L'interet et de la Monnaie , op cité , p 107 .

[2] Alain Samuelson , Les Grands Courants de la Pensée Economiques ,op cité , p 263 .

2-3-2 أثر التوزيع

على إثر هذا الأثر نسلم غالبا بأن الضريبة على الاستهلاك تشجع أكثر على الادخار و هـــذا بالتركيز على الأشخاص الذين لديهم ميل ضعيف للادخار . فالضريبة غير المباشرة تعمل على توزيع الأعباء الضريبية بشكل أفضل و هذا بالنظر إلى أصحاب الدخول الكبيرة الذي من المفترض أن يكون لديهم ميـــل ادخـــار مرتفـــع و الذي يؤدي إلى ارتفاع تلقائي للادخار . يسلم الاقتصاديون منذ عهد الكلاسيك [1] بأن التفاوت في توزيع الدخل بين الأفراد و بين الجماعات له تأثير كبير على الميل للادخار ، فكلما كان التفاوت في توزيع الدخل كبيرا كلما كان الميل للادخار أكبر مما لو كان الدخل موزعا توزيعا أقرب إلى العدالة ، فإذا وجدت العائلات الثريـــة في حوزتهـــا دخولا عالية فهي لن تنفق سوى جزء صغير من هذا الدخل و تدخر ما تبقى منه ، فيزداد ادخارها بصورة مطلقـــة أو نسبية .

و على عكس من ذلك فيما لو كانت الدخول موزعة توزيعا متساويا أو أقرب إلى العدالة ، في هذه الحالة سيخصص المجتمع نسبة كبيرة من دخله لإشباع حاجاته الاستهلاكية مما يـــؤدي إلى نقـــص في حجـــم الادخار الكلي ، و عليه فإن أي سياسة ترمي إلى إعادة توزيع الدخل بصورة أقرب إلى العدالة من شأنها أن تحـــدث زيادة أكيدة في الاستهلاك و نقصا في الادخار . و كما يقول E. Gannagé [2] " من السهل أن نؤمن بجباية علـــى الاستهلاك التي بتركها لجزء كبير من الدخل بين أيدي الفئات الثرية تشجع على ارتفاع حجم الادخار الناتج عـــن ميلهم الحدي الكبير للادخار .

أ – فرضيات الادخار

أثر التوزيع يستند على فرضيتين ، من جهة تعتبر الميول المتوسطة للادخـــار [*] لمختلـــف الفئات مختلفة جدا ، و من جهة أخرى يفترض أن الميل الحدي للادخار [**] يرتفع مع حجم الدخـــل . لكـــن إذا كانت هذه الفرضيات قد تم اختبارها و من ثم إثبات صحتها في الدول الغربية ، فهي بعيدة عن التحقق في البلـــدان المتخلفة أين الميل الحدي للادخار لا يتطور حتما مع حجم الدخل و أين ادخار الأغلبية الكبرى من السكان لا قيمة له أي منعدم . فالعائلات التي تمتلك دخول ضئيلة لا تستطيع أن تدخر بل أنها تنفق جميع دخلها لإشباع حاجتها ، و إذا حدث و هبط الدخل إلى ما دون مستوى معين فإنها تقوم بادخار سلبي أي أنها ترجع إلى المدخرات الســـابقة أو أنها تقترض .

---

[1] Bernard Bobe et Pierre Llau , Fiscalité et Choix Economique , op cité p 66 .

[2] E.Gannagé , Le Financement du Développement Economique , op cité , p 112-113 .

[*] يعرف الميل الحدي للادخار بذلك الجزء الذي لم يوجه نحو الاستهلاك من الزيادة في الدخل تحت التصرف بمقدار وحدة واحدة .

[**] نقصد هنا بالميل المتوسط للادخار قسمة الادخار الكلي على الدخل تحت التصرف .

ب – قرارات الادخار في البلدان النامية

في بلدان العالم الثالث تتعلق قرارات و مستوى الادخار أيضا بـــالعوامل الســـيكولوجية و السوسيولوجية أين التغيير فيهما يتطلب وقت طويل و ليس فقط بالعوامل الاقتصادية . فالاختلاف الموجود بـــين الميول الحدية للادخار عند الأثرياء و عند الفقراء تعتبر ذات أهمية صغيرة أي أنه لا يوجد اختلاف كبير بـــين هـــذه الميول ، بالإضافة إلى أن أصحاب الدخول المرتفعة ليس لديهم ميل حدي للادخار مرتفع . في هـــذه الظـــروف لا نستطيع أن نتهم الضريبة المباشرة بكونها معرقلة للادخار ما دام هذا الأخير غير موجود في الأساس .

و هكذا فإن الجباية التي ترتكز على الضرائب على الاستهلاك ليس لديها إلا تأثير محدود على الفئات الثرية القادرة على ادخار جزء كبير من دخلها ، لكن ما دام أصحاب الدخول المرتفعة لن يعملوا على ادخار جزء كبير من دخولهم و ما دام ليس لديهم ميل حدي للادخار مرتفع ، فإن أثر التوزيع لن يلعـــب دوره في هذه البلدان .

2–3–3 أثر الإحلال

تخفض الضرائب المرتبطة بالدخل من مردود الادخار و تغير من الأسعار الخاصة بالاســـتهلاك لصالح الاستهلاك الحالي و لضرر الادخار ، و بالفعل يعتمد الاستهلاك و الادخار على مقدار الدخل الحقيقي أكـــثر من اعتماده على الدخل النقدي . فإذا هبطت القوة الشرائية للنقود نتيجة فرض الضريبة على الدخـــل و ارتفعـــت الأثمان و بقي بالمقابل حجم الدخل على حاله ، ازداد مقدار المبالغ المخصصة و المنفقة في شراء السلع الاســـتهلاكية و انخفض حجم الادخار . فحين يقرر الأفراد مقدار المبالغ التي سوف تدخر ، فإنهم يتأثرون بمقدار الدخل المتبقـــي بعد استبعاد الجزء الذي تم استهلاكه .

أ – مردود الادخار تحت نظام ضريبي غير مباشر

في الواقع المردود الصافي للادخار تحت نظام ضريبي غير مباشر يكون مهم أكثر بمـــا أن تأجيل الاستهلاك يؤخر من دفع الضريبة و يسمح للمدخر بالاستفادة من الفائدة خلال الفترة الـــتي يقـــوم فيـــها باستثمار الادخار . الضريبة على الاستهلاك تمثل إذن نوع من الدين الضريبي " Crédit fiscal " و الدخل المدخـــر لن تفرض عليه ضريبة إلا في الوقت الذي يستهلك فيه . إن أهمية المنفعة التي بإمكان المدخر تحقيقها هي دالة لمعـــدل مردود الادخار المعفى من الضريبة أي بعبارة أخرى لمعدل الفائدة ، و من هنا مشكلة أثر الضريبة على الادخار تجد نفسها مرتبطة بشدة بالمشكل المعروف و هو أثر معدل الفائدة على الادخار .

ب – أثر معدل الفائدة على الادخار

بإمكان معدل الفائدة إحداث تأثير إيجابي أكثر منه سلبي على معدل الادخار الكلي ، لأن ادخار العائلات يعتبر مجمع (Agregat) غير متجانس و ليس باستطاعة كل مكونات هذا التراكم أن يكونوا تحت تأثير أو أن يتأثروا في نفس السياق بالتغير في معدلات الفائدة الحقيقية [1] .

في حالة البلاد المتخلفة ، بإمكاننا أن نخشى بأن يكون أثر معدل الفائدة على الادخار سلبي بما أن رأس المال ضعيف و بإمكانه تلبية حاجيات أغلبية المواطنين . على مستوى هذه الأغلبية من المواطنين تعتبر الدخول ضعيفة و لا تسمح إلا بمستوى زهيد جدا من الادخار ، و هكذا فهؤلاء المواطنين ليس باستطاعتهم الاستمتاع بالنفع الناتج عن التأجيل في دفع الضريبة و المردود الذي يتعلق به ، بالإضافة إلى أن المدخرين الصغار ينتمون إلى الطبقات الغير مكلفة بدفع الضرائب ، زيادة عن هذا نجد عدم اهتمام أو جهل المواطنين لمعدلات مردود الادخار . أما على مستوى أصحاب الدخول المرتفعة ، فعلى غرار التغيرات في معدلات الفائدة هناك عوامل أخري تترجم أحسن التغيرات الملحوظة في مستوى ادخارهم مثل مستوى و نمو الدخل المتاح ، التصرفات و العادات الاجتماعية ... إلى غير ذلك .

على مستوى الهيكل الضريبي ، بإمكاننا أن نستنتج مع E.Gannagé [2] بالقول أنه لا شيء يسمح انطلاقا من الاعتبارات المسبقة الوصول إلى اختيار جباية تعتمد على الاستهلاك لتشجيع الادخار الخاص ، لم يقل أيضا أنه إذا اختير مفهوم " الدخل المستهلك " و فرض الضريبة عليه سوف نتوصل إلى نتائج إيجابية فيما يخص زيادة حجم الادخار . و كما سوف نحاول أن نبين في نموذج نظري بسيط أن الضريبة على الدخل بإمكانها أن تقترن بمعدل كلي للادخار مرتفع عنه من الضريبة على الاستهلاك . بعبارة أخرى إن الضريبة المباشرة تسمح بتحرير مستوى من الادخار أكبر مما تسمح به الضريبة على الاستهلاك .

2–4 نموذج نظري بسيط

لإنشاء هذا النموذج اعتمدنا على الدراسة التي قام بها A.Tahari [3] بهدف تحديد بصفة أدق أثر ، مستوى و هيكل فرض الضريبة على الادخار . نواجه ثلاث وضعيات متتالية ، يتعلق الأمر في الحالة الأولى بوضعية دون فرض الضريبة ثم وضعية ثابتة مع فرض ضريبة مباشرة و أخيرا وضعية ثالثة مع فرض ضريبة غير مباشرة .

---

[1] R.Good , cité par Bousetta Mohammed dans Fiscalité et Dévellopement , op cité , p 119 .

[2] E.Gannagé , le Financement du Developpement Economique , op cité , p 113 .

[3] A. Tahari The impart of Taxation on saving and consumption in developing countries A Paradox ? 29 Mars 1979.

نفترض في الحالات الثلاث مستهلك افتراضي مع أفق متكون من مرحلتين : في المرحلة الأولى و التي تسمى سنوات العمل يتحصل هذا المستهلك على دخل Y1 و في المرحلة الثانية المسماة سنوات التقاعد يتحصل على دخل Y2 . هذا المستهلك عليه مواجهة مشكلة أخذ القرار بين الاستهلاك الحالي و المستقبلي ، فبادخاره لجزء من الدخل الذي حصل عليه خلال الفترة الأولى بإمكانه تحويل الدخل الحالي إلى دخل مستقبلي و الحصول من ثم على فائدة على ادخاره هذا .

2-4-1 نموذج بدون فرض ضريبة

قيد ميزانية المستهلك

$$C1 + C2 / (1+ r) = Y1 + Y2 / (1 + r) \quad \ldots\ldots\ldots\ldots\ldots (I)$$

C1 : استهلاك الفترة الأولى

C2 : استهلاك الفترة الثانية

Y1 : دخل الفترة الأولى

Y2 : دخل الفترة الثانية

r : معدل الفائدة

ادخار الفترة الأولى هو :

$$S1 = Y1 - C1 \quad \ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots (2)$$

ندخل هنا دالة المنفعة من نوع Cobb - Douglas و التي تمثل المنفعة المشتقة من الاستهلاك في الفترة الأولى و الثانية .

$$U (C1,C2) = C1 \times C2 \quad \ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots (3)$$

المستهلك يفضل تعظيم دالة المنفعة التي تخضع إلي قيد ميزانيته .

$$MAX (C1,C2) = C1 \times C2 \text{ avec } C1 + C2 / (1+ r) = Y1 + Y2 / (1 + r) \quad \ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots (4)$$

باستعمال مضاعف Lagrange ، يمكننا الحصول علي الدالة التالية :

$$L = C1 \times C2 + \mu [Y1 + Y2 / (1 + r) - C1 - C2 / (1 + r)] \quad \ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots (5)$$

نضع المشتقات الجزئية مساوية للصفر :

$$\S L / \S C1 = C2 - \mu = 0 \;\; == \;\; C2 = \mu$$

$$\S L / \S C2 = C1 - \mu / (1 + r) = 0 \;\; == \;\; C2 = C1 (1 + r) \quad \ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots\ldots (6)$$

$$\S L / \S \mu \;\; = Y1 + Y2 / (1 + r) - C1 - C2 / (1 + r) = 0$$

هذه المعدلات تبين أن :

– معدل الادخار الخاص الذي يقترن بفرض ضريبة مباشرة (s1p) أصغر من معدل الادخار الخاص بدون فرض ضريبة (s1) بما أن r' أصغر من r .

– معدل الادخار الكلي تحت نظام ضريبي غير مباشر (s1i) هو دائما أعلى من معدل الادخار الكلي بدون فرض الضريبة (s1) ، و هذا باعتبار أن الادخار الحكومي موجب .

– معدل الادخار الكلي المقترن بالضريبة غير المباشرة (s1i) بإمكانه أن يكون أكبر أو أصغر من معدل الادخار الكلي تحت نظام فرض ضريبة مباشرة (s1d) أي s1i <> s1d ، فالكل يتعلق ب : معدل الفائدة الصافي من الضريبة ، بمستوى معدل الادخار الحكومي و بمستوى معدلات الضريبة .

الخاتمة :

إن خلق الادخار بصفة إرادية يستلزم معايير مناسبة ، فعلى المستوى الغير اقتصادي يتعلق الأمر بتحويل أو بالأحرى تغيير التصرفات المبذرة و العادات السيئة عن طريق التكوين و الإعلام ، الإشهار النشيط الفعال أو أيضا شركات الإعلام التي تعمل على توعية المجتمع و تبيان ضرورة و إيجابية الادخار و كيف يمكن أو يسهل على الأفراد الاعتياد عليه . أما على المستوى الاقتصادي يجب أن يكون الادخار موضوع رعاية و من ثم الحث على تكوينه عن طريق الشبكة المصرفية و صناديق التوفير المختصة و استعمال سياسة ضريبية مناسبة .

تعتبر الضرائب الأداة الأكثر فاعلية في زيادة الادخار من الموارد المحلية من أجل تكوين رأس المال ، كما أنه بإمكان البلدان المتخلفة الاعتماد أكثر على الضرائب المباشرة بدون أثر مضر على الادخار ، تصاعدية هذه الضرائب بتحسينها لتوزيع المداخيل لا تؤدي حتما إلى انخفاض في مستوى الادخار الكلي . إن النموذج الذي قمنا به يؤكد التحقيقات التي أجريت فيما يخص أثر و مستوى كل من الاستقطاعات و الهيكل الضريبي على الادخار الكلي . إن فعالية استعمال الجباية كوسيلة لتعبئة الادخار العام محددة أساسا بقدرة الحكومة على الادخار . الضريبة ليس باستطاعتها أن تكون أداة حقيقية لتكوين و تحقيق الادخار إلا في الحالة التي تمتلك فيها الدولة ميل ادخار مرتفع و استعمال الادخار المحرر في استثمارات منتجة .

خلاصة الفصل :

يبدوا أن فعالية الضريبة غير المباشرة على أساس أنها مولدة أو منتجة للادخار ترجع إلى عامل آخر ، فالادخار ليس محدود في البلدان النامية كما يظهر لنا بالمستوى المطلق للدخل بقدر ما هـــو محـــدود بالعـــادات الاستهلاكية التي تتعلق عادة بالتخطيط التقليدي للأشخاص . و قد قال كيتز بصراحة بأن أي عمل فردي لزيـــادة الادخار من شأنه أن يقلل ادخار شخص آخر ، إذن لا تؤثر قرارات الأفراد بزيادة مدخراتهم على مقدار الادخـــار الكلي ، فالحوافز التي تدفع الأفراد لزيادة مدخراتهم هي ليست عينها التي تدفع الأفراد لزيادة استثماراتهم و بالتالي لا تؤدي المدخرات الفردية إلى زيادة في الادخار الكلي للجماعة .

في آخر المطاف لا يسعنا إلا أن نشك و نرتاب في مقدرة و إرادة القطاع الخـــاص علـــى تعبئـــة الادخار و استثماره بصفة منتجة و في أثر أو مفعول الجباية على مستوى و حوافز الادخار لدى هـــذا القطـــاع . و لو أمعنا النظر إلى الواقع الاقتصادي و الاجتماعي لهذه الدول ، يظهر لنا بوضوح أنه لا يمكننا أن ننتظر من ذوي الدخول المرتفعة تقديم حجم مهم من الادخار . أمام عدم القدرة أو بالأحرى فشل القطاع الخاص في تعبئة الادخار بصفة إرادية و فعالة وجب على الدولة ضرورة تبني هذا الدور عن طريق إحلالها محل القطاع الخاص .

بإمكان الجباية أن تكون وسيلة فعالة لتعبئة الادخار عن طريق زيادة العبء الضريبي و بـــــاللجوء أكثر إلى الضرائب المباشرة ، و بما أن الادخار لا يتكون تلقائيا أمام عدم قدرة القطاع الخاص على تعبئتـــه ، فـــإن اللجوء إلى الادخار العام يفرض نفسه و منه تعتبر الضريبة الأداة الأساسية لتكوين هذا الادخار . كذلك على غرار عدم مرونة هياكل الاستهلاك و العوامل المحددة للادخار ، تعبئة الادخار بإمكانها أن تكون أحسن عن طريق الضريبة المباشرة منه عن طريق الضريبة غير المباشرة . في الواقع إن الادخار ليس غاية في ذاته فهو لا يستفاد منه إلا في الحالة التي يستعمل فيها بطريقة منتجة و فعالة .

الجزء الثاني

السياسة الضريبية في الجزائر

الفصل الأول : دراسة النظام الجبائي الجزائري و تقييمه

الفصل الثاني : تحضير الإصلاحات الجبائية

الفصل الثالث : أثر الإصلاحات الجبائية على الهياكل الاقتصادية ، الاجتماعية و المالية

الفصل الأوّل

دراسة النّظام الجبائي الجزائري و تقييمه

المبحث الأوّل : تطوّر النّظام الضّريبي الجزائري

المبحث الثّاني : عرض هيكل النّظام الجبائي

المبحث الثّالث : تقييم النّظام الجبائي الجزائري

مدخل :

لم يكن النظام الجبائي بعد الاستقلال سوى بقايا النظام الاستعماري نفسه ، حتى أن إصلاحات 1949 التي تخص الضريبة على مداخيل الأشخاص الطبيعية و المعنوية و كذا إدخال الرسم على القيمة المضافة سنة 1954 التي مكنت فرنسا من وجود نظام جبائي موحد لم تعرفها (الإصلاحات) الجزائر بسبب عداوة قادة الثورة الجزائرية للاستعمار . كما نجد أن النظام الجبائي الموروث كان يتميز بسيطرة الضرائب غير المباشرة التي كانت تمثل نسبة 70 % من مجموع العائدات الجبائية إلى جانب 30 % فقط من الضرائب المباشرة [1] .

لقد فرضت الفترة الموالية للاستقلال على الدّولة الجزائرية الإبقاء على النّظام الموروث و ذلك لضمان سير هياكل الدّولة الجديدة من جهة و لتغطية النّفقات المستعجلة من جهة أخرى . و بالنّظر إلى الاحتياجات الضّخمة لتمويل اقتصاد في أوّل طريقه أمام الوضعية الاجتماعية الصّعبة و خزينة فارغة ، أوجب ذلك وجود تنمية شاملة و سريعة تقوم أوّلا على إعادة بناء مصادر الدّخل الوطني و إشراك المواطنين في تحمّل أعباء التّنمية الوطنيّة .

إنّ هذه الظّروف علاوة على كلّ التحدّيات و المشاكل الّتي تواجه دول نامية محدودة الإمكانيات تبرز الحاجة لوجود سياسة جبائية واضحة ، حديثة و متماشية مع الأوضاع الاجتماعية و الاقتصادية ، الشّيء الّذي بقي غير محقّق لانعدام الوعي بأهمّيته آنذاك . كما تميّزت تلك الفترة بعدم التّوازن في الجهاز الإنتاجي و سيطرة القطاع العام لعدم وجود أيّ قطاع خاص إلى جانب مركزية القرارات ، حيث أنّ القرارات السّياسية كانت تسرى على المنشآت الاقتصادية و ذلك بضمان تمويل استثمارات المؤسّسات العامّة بموارد من الميزانية أو بواسطة القروض البنكية بموجب الخطّة المالية المتّبعة .

و لقد أفرز التّزايد المستمرّ في الأعباء إلى غياب التّكافؤ بين المهام و الإمكانيات و فقدان السّيطرة على النّفقات العمومية لدى الجهات المركزية . إنّ غياب سياسة جبائية رشيدة و نتائج اتّخاذ النّظام القديم تترجمها الفجوة الملاحظة بين إيرادات موارد المحروقات و مداخيل الجباية العادية ، و بمرور الوقت أصبحت الجباية البترولية المموّل الأساسي لميزانية الدّولة مسيطرة بذلك على الجباية العادية إلى حدّ أن أصبحت هذه الأخيرة بعيدة كلّ البعد عن السّاحة الاجتماعية و الاقتصادية على الرّغم من التّغيّرات الطّفيفة الّتي سوف تابعها من خلال تطوّر النّظام الضّريبي الجزائري موضوع المبحث الأوّل ثمّ عرض هيكل النّظام الضّريبي موضوع المبحث الثّاني و أخيرا نمرّ إلى تقييم هذا النّظام موضوع المبحث الثّالث .

---

[1] Rapport Final de la Commission Nationale de Reevaluation , p 02 .

المبحث الأول : تطور النظام الضريبي الجزائري

مقدمة :

يتميز تاريخ النظام الضريبي الجزائري بثلاث مراحل كما يشير إليها A.Kandil [1] ، تخص المرحلة الأولى وضعية الجباية في مجتمع جزائري تقليدي قبل الاحتلال الفرنسي ، الميزة الأساسية لهذا المجتمع هو غياب المفهوم المعاصر للجباية ، أما المرحلة الثانية و التي ترتبط بفترة الاحتلال تبين كيف أدمجت فكرة الجباية بمفهومها الحديث في المجتمع الجزائري و هذا عن طريق فرض نظام ضريبي مختلف و غريب تماما عن هذا البلد ، و أخيرا سوف نحضر في المرحلة الثالثة لمحاولة تكييف تدريجي لجباية أجنبية مع ظروف البلد ، هذه المرحلة ترتبط تاريخيا بنهاية الاحتلال و بداية بناء الدولة الجزائرية .

1-1 مراحل تطور النظام

1-1-1 المرحلة الأولى (قبل 1830)

بدأت هذه المرحلة منذ الإمبراطورية العربية إلى نهاية الاحتلال العثماني ، كانت الحكومة بالتعريف مثلها مثل كل الحكومات الإسلامية أي أنه من الإسلام أقتبست مبادئ حل نشاطاتهم ، لم يعرف الإسلام الجباية الحديثة كما عرفت في الغرب حيث كانت الجباية تستعمل لتغطية النفقات العامة . في العقيدة الإسلامية تعتبر الزكاة من الفرائض الخمسة التي يحث عليها الدين الإسلامي ، هذه الزكاة من شأنها أن تحقق بوضوح التضامن و هذا بتنظيم إعادة توزيع دخول الأغنياء بين الفقراء لضمان الحد الأدنى المعيشي لهؤلاء ، و هكذا أعطى مفهوم الزكاة المعنى الحقيقي للعدالة الاجتماعية و التي ترتبط أساسا بعدالة توزيع ثروات البلد بين الأغنياء والفقراء .

الضريبة في المفهوم القرآني هي تلك التي تكون حصيلتها لصالح الفقير فهي تمثل حق الفقير من رأس مال الأغنياء . لو نظرنا إلى الضريبة على أساس المفهوم الحديث لوجدناها أداة لتقليل الفارق بين الغني و الفقير و هي تعمل بهذا على تحقيق الهدف الاجتماعي و الاقتصادي للضريبة الحديثة . غير أن الدولة آنذاك لا تتدخل في أي حال من الأحوال فعملية حساب الضريبة و اقتطاعها لا يخص إلا الشخص المعني حيث يبقى الأمر قائما بينه و بين خالقه .

---

[1] A.Kandil , Théorie Fiscale et développement , l'experience Algerienne , Ed SNED , Alger 1970 pp 95 et S .

الضرائب التي كانت سائدة في تلك الفترة هي [1] :

– *الزكاة* : لا تطبق إلا على ما يعتبر كثروة أي على المحاصيل الزراعية ، الماشية و النقود العينية ، يمثل معدل الاقتطاع الأربعون من العشرى أي العشر من الثروة التي يجب على المؤمن دفعها للفقير .

– *الخرج* : هي الضريبة العقارية التي تطبق على الأراضي المحتلة .

– *الضريبة الشخصية* : هي ضريبة الرؤوس أو الجزية تطبق على غير المسلمين من اليهود و النصارى ، تدفع هذه الضريبة مقابل الحماية التي توفرها لهم الحكومة الإسلامية .

لكن لم تستمر الأوضاع بهذه الكيفية ، فقد بين A.Kandil [2] بأن السيادة لن تفرض نفسها إلا عن طريق الاقتطاع الضريبي و هكذا أصبحت الضريبة رمز لإخضاع المعني بالأمر لسادته . و ليس بالأمر العجيب أن تكون الضريبة القرآنية قد أبعدت و انعرجت عن هدفها البدائي حيث أصبحت الزكاة مجرد صدقة أو حسنة شعائرية ، هكذا فقد تحول العشري إلى ضريبة حقيقية على دخول الأراضي و الزكاة إلى ضريبة على الماشية حيث تستقطع هتين الضريبتين لصالح الدولة ، أما الجزية التي كانت تستقطع من اليهود و النصارى أصبحت تقل شيئا فشيئا و هذا مع خلق العديد من الرسوم و الحقوق غير المباشرة و التي كانت من صنع الأمير آنذاك .

كان للجزائر في هذه المرحلة هيكل اجتماعي يعتمد أساسا على القبيلة و على اقتصاد 95 % منه فلاحي يعتمد على المقايضة ، حيث كان يعم الخطر و اختلال الأمن في المجتمع [3] . انكبت مصالح الأتراك من البداية على دورين أساسيين مرتبطين فيما بينهما و هذا لترسيخ سلطتهم للحفاظ على النظام العام و جبي الضرائب كرمز للإخضاع أو الطاعة إلى جانب العمل على إبقاء إدارة متطورة جدا و مرتبة بشكل يضمن لهم التمتع و الانتفاع التام .

كان جبي الضرائب قائم على أساس تقنية إيجار الأراضي و كان الفلاح يتحمل الجزء الأكبر من العبء الضريبي عن طريق الضريبة العقارية . على هذا الأساس أعدت ضريبة على الدخول الزراعية و مع دخول القبائل إلى الإسلام بدأت هذه الضريبة تختلط شيئا فشيئا مع العشري ، هذه الضرائب على الأراضي كملت بالضرائب على الماشية عن طريق ضريبة مدفوعة عينا معروفة أكثر لدى الدولة باسم الغرامة و في غرب البلد تحت اسم الزكاة ، بالإضافة إلى رسم يدعى باللزمة موجه لصيانة الجيش في البادية حيث كان يفرض في الجنوب على النخيل المثمرة .

---

[1] A.Kandil , Théorie Fiscale et développement , l'experience Algerienne , op cité , p 99 .

[2] A.Kandil , Théorie Fiscale et développement , l'experience Algerienne , op cité , p 101 .

[3] Thèse de Doctorat , Fiscalité et Développement , La fiscalité , un instrument de développement , présentée par Abdelhamid Ahmed Choukri Abdelhamid , Mars 1984 , p 75 .

1-1-2 المرحلة الثانية 1830 - 1900

قام الفرنسيين بإيصال بلا قيد و لا شرط الجباية المعمول بها عندهم ، إن المحاولـــة الوحيـــدة لإنشاء جباية جديدة كانت تلك المتعلقة بقانون المالية لسنة 1845 و التي واجهتها المعارضة القويـــة للجيـــش [1] . اكتفى القانون إذن بإدماج ميزانية المستعمر في ميزانية الدولة و تنظيم الميزانيات المحلية و البلدية ، كما قـــام بحصـــر القدرة الجبائية للحكومة في الضرائب العربية و الرسوم المدنية و جعل من هذه الأخيرة ضرائب توزيعية . كان النظام الضريبي المعمول به من أحد الوسائل الأكثر فعالة في أيدي المستعمر لضمان نجاح المستعمرات ، النتيجـــة كـــانت زيادة معتبرة للعبء الضريبي الذي يقع على الفلاح ، بدأ هذا العبء يثقل شيئا فشيئا ممـــا أدى إلى الابتعـــاد عـــن الضريبة النسبية على المحاصيل ، حيث بدأ يقل الدفع النقدي و أصبح السعر المحصل عليه في الداخل منخفض كثيرا و لا جدال من أن عدم المساواة التي سادت أثناء توزيع هذا العبء كانت نتيجة للنظام الإداري المعمول به .

بالإضافة إلى عدم المساواة هذه ، كان هناك أعمال جائرة أخرى ترجمت بفصل ضريبي بـــين المعمرين الفرنسيين و الجزائريين . قام قانون المالية ل 1845 بموجب قرار ملكي بإعادة صياغة كل الضرائب مـــاعدا الضرائب العربية و هذا إما بتغييرها أو حذفها و من ثم فإن وضعية الفرنسيين الذين عاشوا في الجزائر كانت تتعلـــق مباشرة بالبلد الأصلي لهم حيث كانوا يخضعون للضريبة المطبقة في فرنسا و بمعدلات منخفضة .

يمكننا القول أن الضرائب المباشرة الموجودة في نهاية فترة 1949 كانت [2] :

- الضريبة العقارية على الممتلكات المبنية و الغير مبنية بمعدل 12 % ، الأولى أدمجت سنة 1884 و الثانية في 1918 .
- الضريبة على الأرباح الزراعية بمعدل 12 % حيث كان التقدير جزافي حتى سنة 1945 و بعد ذلك أصبحـــت الأرباح تخضع للنظام الحقيقي .
- الضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية بمعدل 12 % أين سمح بالتقدير الجزافي خلال فترة قصيرة تتراوح مـــا بين 1934 إلى 1936 .
- الضريبة على الأرباح غير التجارية بمعدل 12 % .
- الضريبة على المرتبات و الأجور منها النفقة و الدخل العمرى بمعدل 12 % ، تخصص 6 % منها للبلديات .
- الضريبة المكملة للدخول .

---

[1] Thèse de Doctorat , Fiscalité et Développement , La fiscalité , un instrument de développement , op cité , p 74

[2] A.Kandil , Théorie Fiscale et développement , l'expérience Algérienne , op cité , pp 103 - 109 .

تتكون الضرائب غير المباشرة من : الرسوم على رقم الأعمـــال و الـــتي ظـــهرت في 1963 ، الحقوق النوعية على الاستهلاك ، حقوق التسجيل ، حقوق الطابع (هذا الرسم يعتبر قديم) ، الضريبة على دخـــل القيم المنقولة و التي وجدت هي الأخرى منذ 1874 و أخيرا الضريبة على التركات و التي أكملـــت وظيفـــة هـــذا النظام [1] .

مما تقدم يمكن تلخيص الوضعية الاقتصادية و الضريبية لهذه المرحلة حسب A.Kandil [2] كما يلي : الازدواج الضريبي بين القادمين الجدد و أهل البلد كان ظاهرا ، حيث عمل المستعمر على الحفاظ على الجباية التقليدية مع التركيز على الضغط الجبائي على البعض و إدخال تدريجي للتشريع الفرنسي مع التخفيف من الضغـــط الضريبي على البعض الآخر . إن السياسية التركية التي عملت على التفريق و عدم المساواة و جعلت من الضريبة رمز للإخضاع مهدت الطريق لسلوك ضريبي جديد حيث ساعدت على توطيد السيطرة الفرنسية عبر كـــامل الـــتراب الوطني . و من أجل دفع الاقتصاد نحو الأمام ظهرت ضريبة جديدة أخرى تدعى ب La Vigne (الضريبة علـــى الكروم) سنة 1875 ، إلا أن الوضع تطلب تغيير جذري للمعطيات السياسية و الاقتصادية للبلـــد و لم يعـــد مـــن مصلحة القوة الاستعمارية أن تستمر في خلق الفروقات و تعميم الظلم بين الناس . هذا الأمر جعل فرنسا تتجه نحو سياسة ضريبية جديدة ، فمن جهة قامت ببذل جهدها من أجل محي الازدواج الضريبي الموجود بـــين الفرنســيين و الجزائريين و من جهة أخرى فرض الضريبة بصفة كاملة على الفرنسيين .

إن المعاملة بالمثل جعلت من الجزائر امتداد لفرنسا ذلك أن النظام الضريبي الفرنسي أصبح يطبق بلا شرط و لا قيد على كامل الإقليم الجزائري وهذا على غرار المعطيات السياسية ، الاقتصادية و الاجتماعية الـــتي تشترط تقنية ضريبية معينة ، حيث كانت بعيدة بصفة واضحة عن تلك المعطيات الموجودة في فرنســـا . و هكـــذا ورثت الجزائر نظام ضريبي غريبا تماما عنها ، حيث كانت السياسة الفرنسية المطبقة في الجزائر قائمة على التشابـــه الكامل بالرغم من أن معدلات الضرائب كانت منخفضة في فرنسا عنها في الجزائر و المقدرة الضريبية للجزائريـــين ضعيفة جدا عن مقدرة الفرنسيين و إلى غاية 1948 – 1949 كانت جباية الجزائر نسخة طبق الأصل مـــن الجبايـــة الفرنسية .

طبقا لقانون 19 ديسمبر 1900 الذي أعطى الشخصية المدنية للجزائر و الاستقلالية المالية نشر مرسوم في 30 نوفمبر 1918 مضمونة كان إلغاء الضرائب العربية في الشمال و توحيد النظام الضريبي بين الفرنسيين و الجزائريين . أدخلت الضرائب الموجودة في فرنسا إلى الجزائر ، أما الضرائب العربية مثل العشرى ، الزكاة و اللزمة و التي تم الاحتفاظ بها إلى غاية 1917 تم إلغاؤها و لتعويض هذا النقص تم إمداد تشريع الضريبة المباشرة على الدخل إلى الجنوب لكن بمعدلات منخفضة و هذا حسب المناطق .

---

[1] A.Kandil op cité , Théorie Fiscale et développement , l'experience Algerienne , op cité , p 103 - 109.

[2] Thèse de Doctorat , Fiscalité et Développement , La fiscalité , un instrument de développement , op cité , p 76 .

مما سبق ذكره يمكننا القول أن النظام الضريبي الجزائري كان مطابقا للنظام الضريبي الفرنسي عشية إصلاح 1949 و إذا قمنا بمقارنة الإيرادات في البلدين آنذاك نجد أن الضرائب المباشرة في الجزائر كانت تمثل 45 % و في فرنسا 39 % ، أما الضرائب غير المباشرة فكانت تمثل 55 % من الإيرادات في الجزائر مقابل 61 % في فرنسا ، هذا الفرق يترجم بالتفاوت في درجة التقدم الاقتصادي بين البلدين [1] .

1-1-3 المرحلة الثالثة (بعد 1900)

ابتداءا من سنة 1949 بدأت الجباية الجزائرية تختلف عن تلك الموجودة بفرنسا حيث أصبحت السياسة الضريبية تتجه نحو تطور البلد ، نجد في هذه الفترة مرحلتين : الأولى قبل الاستقلال ، المميزة الأساسية للنظام الضريبي لم تتغير بل اكتفينا باستعمال الحوافز الضريبية للحث على التنمية ، في المرحلة الثانية و التي كانت بعد الاستقلال ، فبالإضافة إلى الحوافز الضريبية حاولت الجزائر جعل النظام أكثر مطابقة للظروف الجديدة للبلد .

يمكننا أن نلاحظ في هذه المرحلة الفرق في تطبيق الإصلاحات الفرنسية الجديدة كما أشار إليها M.Kandil [2] حيث لم تمتد هذه الإصلاحات إلى الجزائر : المرة الأولى كانت في سنة 1943 مع الاستقطاع المضاد للتضخم حيث أن هذا الأخير لم يطبق في الجزائر و في المرة الثانية في سنة 1949 مع إنشاء الضريبة على دخول الأشخاص الطبيعية و الضريبة على المؤسسات و ذلك نظرا لمستوى التطور الاقتصادي و الاجتماعي في الجزائر . رأينا أن الضريبة النوعية على الدخل كانت أكثر ملاءمة لظروف البلد و من ثم لم يكن هناك حاجة لتغييرها و أخيرا في 1954 مع إدخال الرسم على القيمة المضافة في فرنسا ، هذه الأخيرة استلزمت بعض الترتيبات الاقتصادية و الإدارية من جهة ، و من جهة أخرى أدت إلى ضرورة رفع الضريبة على الاستثمارات مما نتج عنه نقص في الإيرادات المستقبلية للخزينة .

فضلنا إذن الرسم الوحيد العام على الإنتاج TUGP و لا سيما خلال فترة 1950 إلى 1962 ، في هذه المدة لم يلحظ النظام الضريبي تقريبا أي تطور حيث كانت التغييرات أقل أهمية بينما كانت المعدلات ذات مستويات معتدلة . في 1963 عوضت الضريبة العقارية على الممتلكات المبنية بالضريبة على النشاط المهني و الضريبة المنقولة ، حيث كانت معدلات هذه الضرائب يصوت عليها كل سنة من طرف المجلس البلدي على أساس قواعد خاضعة للضريبة تعلن عنها إدارة الضرائب المباشرة ، و نظرا لثبات التشريع الضريبي سعت الجزائر أكثر نحو الحوافز الضريبية للحث على الاستثمارات .

فضلا عن هذا تنطلق السياسة التي تتماشى مع ظروف الجزائر من مبدأ أن التطور الاقتصادي يجب أن يكون نتيجة التنسيق المنسجم بين الاستثمار المنتج و المخصص للمقاولين الخواص و الاستثمار العمومي

---

[1] Thèse de Doctorat , Fiscalité et Développement , La fiscalité , un instrument de développement , op cité , p 78.

[2] A.Kandil , Théorie Fiscale et développement , l'expérience Algérienne , op cité , p 108 et S .

داخل اقتصاد مفتوح بدون حماية من طرف الاقتصاد الفرنسي . و ابتداءا من 1949 بدأت تظهر أنواع جديدة من تخفيضات الضرائب : الإعفاء من الضرائب العقارية ، الإعفاء من الضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية من سنة إلى 25 سنة ، خفضت نسبة 4 % من رقم الأعمال المعرض للضريبة على الإنتاج و في الأخير السماح بالإهتلاك المعجل للأدوات التي تكون مدة حياتها أكثر من 5 سنوات و التي اشتريت بعد 1964 [1] . أما النوع الثاني من التخفيضات الضريبية و التي ظهرت في 1958 كانت أكثر أهمية حيث طبقت هذه التخفيضات في إطار مخطط قسنطينة لسنة 1958 ، فمنها ما كان يخص الحياة الاقتصادية للمؤسسات الجزائرية مع مراعاة الوضعية الاجتماعية للعمال و أرباب العمل و البعض الآخر يخص المساعدات الجديدة كالتخفيض من حقوق التسجيل و أخيرا حسم من الضريبة على الإنتاج المتعلقة بالمبيعات ... [2]

1-2 تطور الإصلاحات الجبائية في الجزائر

إن الاضطرابات الاقتصادية و الاجتماعية الناتجة عن ذهاب الفرنسيين و الوقوف المفاجئ للتنمية سوف يطرح مشاكل عديدة وخطيرة جدا بالنسبة للسلطات الجزائرية ، ذلك أن النظام الضريبي كان غير ملائم للبلد بل و أكثر من هذا مهدد بتفكك الوعاء الضريبي مع الاختفاء الشبه كلي للإدارة الجبائية . لذا كان من المفروض التصدي للمشاكل بعد ترتيبها حسب الأولوية و هذا عن طريق : إعادة بناء الإدارة ، محاربة الانحدار الحاد للإيرادات بغية الحد من العجز في الميزانية ، الحفاظ على بعض الاختيارات السياسية و التي من حسن الحظ كانت منسجمة مع الأهداف السابقة للنظام و أخيرا إنشاء نظام ضريبي يتلاءم مع الظروف الجديدة للبلد [3] .

إذن سوف نتناول هنا أهم الخطوط العريضة التي تميز بها نظامنا الجبائي مباشرة بعد الاستقلال حيث قسمت هذه الفترة من حيث ظهور التعديلات الجبائية إلى ثلاث مراحل .

1-2-1 تعديلات الفترة ما بين 1962 - 1968

أدت الظروف الخاصة بهذه المرحلة إلى استمرار العمل بالتشريعات الموروثة عن الاستعمار الفرنسي ، حيث صدر بشأنها قانون 31-12-1962 في انتظار تشريعات أخرى تتماشى و الهياكل الجديدة للدولة المستقلة . أهم ما ميز هذه الفترة هي التعديلات التقنية التي مست الضريبة الأساسية على الإنفاق و المتمثلة في : إنشاء الرسم الوحيد الإجمالي عند الإنتاج ، حيث أنه إلى غاية 31 ديسمبر 1962 كان النظام المطبق في مادة الرسم عند الإنتاج هو النظام الاعفائي أي أن المبادلات التي تتم بين المنتجين معفية من الضريبة . هذا النظام الذي عوض بنظام المدفوعات المقسطة يتمثل في دفع الضريبة ليس من طرف مكلف قانوني واحد و لكن يتم ذلك بواسطة

---

[1] Thèse de Doctorat , Fiscalité et Développement , La fiscalité , un instrument de développement , op cité , p 81 .

[2] A.Kandil , Théorie Fiscale et développement , l'expérience Algérienne , op cité , pp 112 et S .

[3] التقرير السنوي لمجلس المحاسبة لسنة 1995 ، الجريدة الرسمية ، العدد 76 سنة 1997 .

سلسلة من المكلفين بالضريبة بنسبة القيمة المضافة في كل مرة ، حيث أن المجموع يمثل الضريبة الواجبة الدفع من طرف آخر مكلف في هذه السلسلة . إن هذا التغيير أدى إلى انتعاش ملحوظ في الإيرادات من جهة و تخفيف ظاهرة التهرب من جهة أخرى .

و قد عرفت بداية هذه الفترة تدهورا كبيرا في الحصيلة الجبائية الناتجة من جهة عن الفراغ الإداري بسبب خروج الإطارات الفرنسية ، حيث وجدت الإدارة المالية الجزائرية نفسها تعيش فراغا كبيرا جعل النشاط الاقتصادي يتوقف إضافة إلى تعطيل الجهاز الإنتاجي في كل من الميدان الزراعي و الصناعي . أمام هذا الوضع و من أجل تشغيل المصانع و الورشات الموجودة و لضمان الإنتاج الفلاحي في المزارع المهجورة اتخذت الدولة عدة إجراءات جبائية لضمان تمويل مالي لخزينة الدولة أهمها [1] :

– رفع معدلات الضرائب المباشرة باستثناء الضريبة على مجموع الدخل من 12 % إلى 15 % . و بموجب قانون المالية لسنة 1964 ارتفع معدل الضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية من 15 % إلى 20 % .

– فرض الرسم على الأجور المرتفعة على الدخول التي تفوق 2.400 دج شهريا و نظرا لوجود بعض الدخول لا تصل إلى الحد الذي يخضعها للضريبة نتيجة إعفاء العلاوات فقد ألغي هذا الرسم في 1977 . كما ظهر نظام الاقتطاع من المصدر ابتداءا من 1 ماي 1965 و الذي يضمن مداخيل منتظمة و أكيدة نظرا لصعوبة و استحالة التهرب الجبائي في هذا الميدان .

و بصفة مجملة ، فإن الفترة ما بين 1962–1968 تميزت بوضع الإجراءات اللازمة في مكانها و التي ترمي إلى هدف واحد هو التوزيع الجيد للعائدات الجبائية دون أن تتطرق للكيفية الفعالة لتحويل الهيكل الجبائي الذي بقي مستمرا على أنه ليس عنصرا من عناصر السياسة الاقتصادية ، كما أن العبء الضريبي بقي موزعا بصفة غير منتظمة و بعيدة عن قواعد العدالة .

1–2–2 تعديلات الفترة ما بين 1969 – 1981

ظهرت أول لجنة وزارية مكلفة بالإصلاحات الجبائية سنة 1969 تعمل على تقدير ما وصل إليه تاريخ الجباية الجزائرية و ضرورة ربطها بالسياسة الاقتصادية للدولة مع تفادي أي قرار قد يؤدي إلى إلغاء أو تعديل التشريع الضريبي القائم آنذاك. فمنذ بعث المخطط الرباعي الأول (1970–1973) ظهرت ضرورة توجيه الجباية نحو خدمة الهيكل الاقتصادي المرجو منها و ذلك بأخذ بعين الاعتبار أثرها على الإنتاج و الإنتاجية . و يظهر ذلك في التقرير العام للمخطط الرباعي الأول باتجاه التطابق الأحسن للجباية مع سياسة المداخيل في هدفها المتمثل في التوزيع الأكثر عدالة و التماشي الأفضل مع السياسة الإنمائية للقدرات التراكمية . أتمت هذه الإجراءات بالقانون

---

[1] تطور الإصلاحات الجبائية في الجزائر بين التعديل و الإصلاح ، مذكرة نهاية الدراسة من إعداد الطالبتان شكري يمينة و توقاست سعيدة ، 1994 – 1995 ، ص 13 .

الجمركي القديم بالإضافة إلى زيادة تدريجية للضرائب المباشرة لصرف الأشخاص عن الاستهلاك . عن طريق كل هذه الإجراءات تم تغيير التشريع الجبائي بصفة جذرية أو بصفة أكثر عمقا [1] .

و قد عملت هذه الإجراءات على مراعاة الظروف الاجتماعية و القدرات الاقتصادية و بالتالي التقرب من قواعد العدالة الضريبية بحماية الدخول الضعيفة المتولدة من الأنشطة الاقتصادية الأساسية مثل دخول العمل و الأجور و من ثم خضوعها لأسعار منخفضة و يقرر لها إعفاءات ضريبية بالمقارنة مع الضرائب الأخرى على الأرباح كالأرباح التجارية . فمثلا تحقق الأنشطة التجارية دخول كبيرة و تتوفر لها إمكانية الكسب السريع بل و إمكانية التهرب الضريبي و لذلك لا بد أن يخضعها المشرع لأسعار مرتفعة و يضع لها ضوابط دقيقة و يقلل من الإعفاءات بالنسبة لها و بالتالي العمل على سيطرة اعتبارات العدالة الضريبية على اعتبارات الحصيلة الضريبية .

و من أجل ذلك فقد عرفت القوانين المالية عدة إصلاحات في العشرية بين 1971-1981 ، حيث تم إنشاء القانون العام للضرائب المباشرة و الرسوم المتماثلة تبعا للمرسوم رقم 101-76 بتاريخ 9 ديسمبر 1976 و قانون الضرائب غير المباشرة تبعا للمرسوم رقم 104 -76 بنفس التاريخ ، حيث يمثلان كلاهما ضرائب مستقلة عن بعضها البعض .

أ – في مادة الضرائب غير المباشرة

اتخذت عدة تعديلات مست معدلات الرسم الإجمالي عند الإنتاج و التعريفة الجمركية و ذلك برفع معدلات بعض المواد من أجل التقليل من الاستهلاك و بالتالي تشجيع الادخار الموجه نحو التنمية . و على العكس من ذلك بقيت معدلات المواد الاستهلاكية الأساسية منخفضة و هذا يترجم انخفاض في سعر الاستهلاك و بالتالي تحسين مستوى معيشة الفئات ذات الدخل المحدود . إلا أنه في الحقيقة لم تحقق هذه الإجراءات الهدف المنشود و أدى انخفاض الضريبة إلى ارتفاع ملحوظ في الاستهلاك .

ب – في مادة الضرائب المباشرة

إن أهم الإصلاحات تمثلت فيما يلي :

1 – الضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية (I . BIC)

تفرض الضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية باسم كل مستغل ابتداءا من أول

---

[1] M. Kandil , Théorie Fiscale et développement , l'expérience Algérienne , op cité , pp 85 - 117 .

جانفي 1975 [1] و هذا على أساس الربح المحقق في كل بلدية تتواجد بها الوحدة أو الوحدات الانتاجيـــة و ليـــس على أساس المؤسسة ككل . و بالتالي فإن المؤسسة تدفع الضريبة على أساس كل وحدة من وحداتها و ذلك بغرض زيادة إيرادات الميزانية و الأرباح المحققة من طرف الوحدات النشيطة و من ثم المساهمة في : سد عجـــز الوحـــدات الأخرى ، استفادة الجماعات المحلية من الحصيلة الضريبية للوحدات الإنتاجية التي تنشط علـــى إقليمـــها ، حـــث الوحدات الإنتاجية التي تعاني من العجز لكي تقوم بتحسين وضعيتها بإمكانياتها الخاصة و أخيرا التحكم في نفقـــات التسيير التي غالبا ما تكون مضخمة على مستوى المؤسسة الأم .

2 – الضريبة على الأرباح غير التجارية (I . BNC)

لقد سعى المشرع الجبائي الجزائري إلى إجراء رقابة محكمة على المهن غير التجاريـــة باعتبار أن الرقابة التي تتم على مستوى الوعاء تكون غير كافية ." ألزم المكلفين بهذه الضريبة بتقديم وصل للزبـــائن باستعمال دفتر خاص يتسلمه المكلفون بالضريبة من إدارة الضرائب " [2] و ذلك بهدف منع التهرب من الضريبة من جهة و لضمان موارد مالية ناتجة عن هذه المهن بصفة مؤكدة لجعلها ممول دائم للتنمية الاقتصادية .

3 – الضريبة على المداخيل الزراعية (I . R A)

إن العمل على تطوير هذا القطاع من خلال السياسات المتبعة تجاهه برهنتها تطـــور الضريبة الفلاحية في هذه الفترة ، فبصدور قانون المالية لسنة 1969 تم دمج الأرباح الفلاحية و الرسم على النشـــاط الفلاحي في ضريبة واحدة هي الضريبة الجزافية الفلاحية و المطبقة على قطاع التسيير الذاتي [3] . و بعد ذلك توسع وعاء هذه الضريبة ليشمل القطاع الخاص بموجب قانون المالية لسنة 1972 الذي قام أيضا بإلغاء الرسم العقاري على الأملاك المبنية بغرض تخفيف العبء على الفلاحين .

و بالرغم من المساعدات الكثيرة لتنمية النشاط الفلاحي ، فقد ألغيت الضريبة الجزافية الفلاحية سنة 1974 لتعوض بالرسم الإحصائي على عوائد الأرض و المحدد بمبلغ ســـنوي قـــدره 100 دج بالنســـبة للأشخاص الاعتباريين و 30 دج بالنسبة للأشخاص الطبيعيين .. و من الملاحظ أن هذه المبالغ كانت ضعيلة جـــدا و بالتالي لم تكن هذه الضريبة ذات مردود بل كانت رمزية مما أدى إلى إعفاء هذا القطاع كلية من الضريبة بموجب قانون المالية لسنة 1975 .

---

[1] المادة 30 من قانون المالية 1974 .

[2] المادة 35 من قانون المالية لسنة 1978 .

[3] الأمر 76 – 101 المؤرخ في 31–12–1968 .

ـ 4 – المساهمة الوحيدة الإجمالية (C UG)

أنشأت المساهمة الوحيدة الإجمالية بموجب قانون المالية سنة 1977 و حسابها يكون على ضريبة تفرض على المؤسسات الاشتراكية المعفية من الضريبة الفلاحية و هي تخص السنتين الماضيتين و يدفع مبلغها شهريا إلى صندوق قابض الضرائب قبل العاشر من كل شهر . قد كان لهذه الضريبة فعالية مالية واضحة حيث سمحت للدولة بالاعتماد في ميزانيتها على مورد مالي مستمر و مستقر ، لأن نفس القانون ألزم البنك الذي ترتبط به المؤسسة بالدفع في حالة التهرب أو عدم الدفع من طرف المؤسسة . غير أن تحقيق الهدف المالي من هذه الضريبة قد طغى على تأثيرها الاقتصادي ، بحيث نجد أنها معوضة لمجموع الضرائب السابقة التي كانت تخضع لها المؤسسة و من ثم فإن هذا التغيير كان شكليا فقط لأن عامل تحريض المؤسسة على الإنتاج و الاستثمار قد أهمل .

ـ 5 – الضريبة على الرواتب و الأجور (ITS)

تم إنشاء جدول جديد لحساب الضريبة على الرواتب و الأجور انطلاقا من سنة 1979 " نتيجة أن الحفاظ على الهيكل القديم هو إجراء لم يعد يتماشى مع حقيقة الرواتب و الأجور " [1] . و قد جاء هذا التعديل على الجدول الذي تم وضعه عام 1965 حيث كانت الرواتب و الأجور محصورة بين 400 دج و 2.000 دج شهريا . ففي الجدول الجديد ارتفع الحد الأقصى للأجور إلى 150.000 دج و تخضع جميع العلاوات الممنوحة على الرواتب للضريبة مما أدى إلى زيادة مردودية الضريبة بواسطة تضخيم قاعدتها .

* – الضريبة التكميلية على مجموع الدخل (I. C. R)

جاء قانون المالية لسنة 1977 بتعديل سلم الضريبة التكميلية على مجموع الدخل و بذلك ألغي السلم الذي نص عليه قانون الضرائب المباشرة لسنة 1976 . و هكذا أصبح السلم الجديد أبسط لأنه و بعد أن يطبق المعدل المناسب على كل حد من الدخل يستفيد المكلف بدفع الضريبة من التخفيضات الممنوحة على الأعباء العائلية دون اللجوء إلى التفرقة بين العائلات الكبيرة و الصغيرة ، بحيث رفع المعدل الأعلى للضريبة من 75 % إلى 80 % مع ارتفاع الحد الأدنى الخاضع للضريبة من 2.200 دج إلى 3.000 دج . هذا ما جعل مردودية الضريبة ترتفع نتيجة زيادة الدخل الخاضع للضريبة لكنه في المقابل عمل على تشجيع التهرب الجبائي .

---

[1] تطور الإصلاحات الجبائية في الجزائر بين التعديل و الإصلاح ، مرجع سابق ، عن عينوش " الجباية أداة للنمو الاقتصادي " ، ص 18 .

1-2-3 تعديلات الفترة ما بين 1982 - 1986

ابتداءا من 1982 طرح تدهور المداخيل البترولية مشاكل جديدة لتمويل الاقتصـــاد الوطـني و اتجهت الأنظار نحو الجباية العادية بإبراز الدور التي يجب أن تلعبه هذه الأخيرة في توازن ميزانية الدولة ، حيـث أخذت من بين الأولويات ضرورة التوازن بين أعباء الدولة المتزايدة و إيرادات الجباية العادية مع الاحتفاظ بنتـائج الجباية البترولية لتمويل التنمية الوطنية . و في نفس الوقت نجد أن الدولة قد أخذت السياسة الضريبيـة كوسـيلة لتوجيه الأشخاص الطبيعية نحو النشاطات المنتجة و من ثم انتعاش النشاط الاقتصادي الذي يصحبه توسيع الوعـاء الضريبي و بالتالي مردودية أكبر للجباية العادية . و بطريقة تقنية فإن أهم الإجراءات المتخذة ضمن هذه الإصلاحات مست الضرائب التالية [1] :

- فيما يخص الضريبة التكميلية علىّ الدخل ، فقد أثبتت التحاليل أن معدل هذه الضريبة 80 % يعتبر مرتفعا جدا مما ينتج في نفس الوقت إمكانية التهرب الضريبي من طرف المكلف و العدول عن تنمية النشاطات الاقتصادية مـن طرف أصحاب رؤوس الأموال . و من أجل ذلك و بهدف تشجيع النشاط الاقتصادي بواسطة تنمية الاسـتثمارات الخاصة أو بالأحرى استثمارات الأشخاص الطبيعية ، فقد قرر تعديل هيكل الضريبة على الدخل بتخفيض معـدل هذه الضريبة . و هكذا فقد أنشأ جدول جديد للضريبة التكميلية على الدخل بتخفيض معدلها من 80 % بالنسـبة للمداخيل التي تزيد عن 180.000 دج إلى 50 % بالنسبة للمداخيل التي تزيد عن 330.000 دج . على المدى القصير ، فإن تأثير هذا الإجراء يؤدي في بدايته إلى انخفاض محسوس في الحصيلة الضريبية كنتيجة مباشرة لانخفاض المعـدل الضريبي و لكن منذ سنة 1987 لوحظ انتعاش في النشاط الاقتصادي و بالتالي توسيع الوعاء الضريبي الـذي رافقـه ارتفاع الحصيلة الجبائية .

- كما عرفت هذه الفترة إحداث الرسوم الخاصة التي جاء بها قانون المالية لسـنة 1983 [2] ، إلا أن بعضـها لم تعرف طريقها للواقع العملي نتيجة ضعف الإمكانيات اللازمة لذلك .كذلك تم إنشاء ما يسـمى " بـالحد الأدنى الخاضع للضريبة " و الخاص بالضريبة على الأرباح الصناعية و التجاريـة و الضريبـة علـى الأربـاح التجاريـة كما يلي :

* - بالنسبة للضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية يحدد الحد على أساس رقم الأعمال المحقق خـلال السـنة الماضية و المكلف بهذه الضريبة يجب أن يخضع لنظام التقدير الحقيقي ، و قد حدد المعدل الحدي للضريبة تبعا لنشاط القطاع بين 1,5 و 2 % و قد ألغي هذا الحد بموجب قانون المالية لسنة 1987 . أما بالنسبة للضريبة على الأربـاح غير التجارية يحدد على أساس الإيرادات الإجمالية المحققة خلال السنة الماضية و المكلف بهذه الضريبة يخضع لنظـام التصريحات المراقبة و قد حدد المعدل الأدنى لهذه الضريبة ب 3 % .

---

[1] تطور الإصلاحات الجبائية في الجزائر بين التعديل و الإصلاح ، مرجع سابق ، ص 19 .

[2] قانون المالية لسنة 1983 ، المواد من 133 إلى 148 .

* – أما في القطاع الفلاحي ، فقد أنشأ قانون المالية لسنة 1984 الضريبة الوحيدة الفلاحية التي وجـــدت مجـــال تطبيق ضمن النشاطات الفلاحية و تربية الحيوانات و ذلك بمعدل 4 % على المداخيل الفلاحيـــة ، حيـــث تقســـم مداخيل هذه الضريبة إلى 1,5 % تعود للدولة و 2,5 % للجماعات المحلية .

جاء قانون المالية لسنة 1985 منشأ لحق الطابع على شهادات التأمين للســـيارات الســـياحية و الذي يقتطع من المصدر محدثا الضريبة على ودائع الأموال و رافعا معدل الضريبة على دخل الشركات الأجنبية من 4 % إلى 6 % . كما جاء قانون المالية لسنة 1986 بفرض ضريبة جديدة هي الضريبة على فوائض القيمة المفروضـــة على الأرباح المحققة عند بيع العقارات المستعملة للسكن ، حيث تفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي و تحســـب قاعدته بإجراء الفرق بين مبلغ بيع المنشآت و سعر تكلفتها ، معدل الضريبة يساوي 25 % و قد يخفـــض إلى 15 % في حالة التنازل لأشخاص يدفعون ثمن شرائها بالعملة الصعبة أو حينما تقع عملية التنازل في منطقة محرومة .

كما احتوت هذه الإجراءات الجبائية على تشجيعات ذات طابع اقتصادي ، حيث أصبحـــت المؤسسات المعتمدة في إطار قانون الاستثمار الاقتصادي الخاص الوطني معفية من الضريبة على الأربـــاح التجاريـــة الناتجة عن مبيعاتها للخارج و ذلك بغرض تشجيع المؤسسات الوطنية بزيادة حجم صادراتها و مبيعاتهـــا للخـــارج ، كما تعفي هذه المؤسسات بصفة كلية من الرسم على النشاط الصناعي و التجاري من سنة إلى خمس سنوات [1] .

الخاتمة :

إن التأخر الكبير في اعتماد الجزائر للمفهوم الحديث للمالية العمومية و ترجمته على أرض الواقـــع كان نتيجة حرمان و سلب الضرائب وظيفتها كوسيلة لإعادة توزيع الدخل و كأداة للتعديل الاقتصادي و اختزال دورها في تجنيد الموارد المالية شأنها في ذلك شأن بقية الدول النامية . وقد استعمل النظام الجبائي و لا سيما الضرائب غير المباشرة خلال فترة الاحتلال من طرف المستعمر كاستراتيجية مناسبة لتفقير المواطنين و تجويعهم ظنا منه أنـــها سوف تشغلهم عن التفكير في أمورهم السياسية و تجردهم من أدنى وسائل الدفاع .

غير أن حتى غداة الاستقلال أبقت السلطات الوطنية على نفس النظام الجبـــائي المـــوروث عـــن الاستعمار ، نظام يقتصر دوره على تأمين الموارد المالية الضرورية لاستمرار اشتغال الهياكل الجديدة للدولة من جهة و تغطية النفقات المترتبة عن تكفل الدولة بالجهاز الاقتصادي من جهة أخرى . ففي مثل هذه الظروف و بالنظر إلى ضخامة احتياجات تمويل اقتصاد في بداية دخوله معركة البناء الشامل، لابد من التسخير الأقصى لكـــل المـــوارد الوطنية و من ثم كان من الطبيعي أن ينتظر من النظام الجبائي تحقيق الإقتطاعات الكافية حتى ولو ابتعـــدت هـــذه الأخيرة عن الغايات المنتظرة من كل نظام جبائي .

---

[1] قانون المالية لسنة 1983 .

المبحث الثاني : عرض هيكل النظام الجبائي

مقدمة

كان النظام الجبائي الوطني قبل إصلاحات 1992 يتكون من ثلاثة أنواع من الضرائب هي : الضرائب على الدخل ، الضرائب على الإنفاق و الضرائب على رأس المال ، كما أن المخطط الخماسي الثاني قد سطر للجباية الوطنية أهداف أكثر واقعية و جدية أهمها : برمجة جباية الضرائب غير المباشرة بشكل يتماشى و القدرة الشرائية للمجتمع ، إدراج من بين الأولويات ضرورة تشجيع الادخار الخاص و أخيرا أهمية وضع إصلاحات على مستوى جباية الجماعات المحلية تؤسس على قدر من اللامركزية في توزيع الدخول و الأعباء و المسؤوليات ، حيث وضع تحت تصرف الإدارة الجبائية من أجل ممارسة نشاطها مجموعة من القوانين المتعلقة بالضرائب و المتمثلة فيما يلي : قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، قانون الرسوم على رقم الأعمال ، قانون الضرائب غير المباشرة ، قانون التسجيل ، قانون الطابع و قانون الجمارك . يتم تعديل هذه القوانين من حين لآخر بمقتضى قوانين المالية .

2-1 الضرائب على الدخل (IR)

تندرج الضرائب على الدخل ضمن الضرائب النوعية المتعددة فيتعين طبقا لذلك تقسيم النشاط الاقتصادي إلى أنشطة و إخضاع دخل كل نشاط لضريبة متميزة حسب القواعد و الأسعار الخاصة به . فمثلا ، هناك ضريبة تفرض على دخل العمل أي الأجور و ضريبة تفرض على الأرباح و الفوائد المتولدة على النشاط التجاري و الصناعي و ضريبة تفرض على دخل الأعمال المهنية و الحرة و كذلك ضريبة تفرض على دخل الملكية العقارية أي الريع ...و هكذا . تهدف هذه الضريبة إلى توزيع الأعباء الضريبية بين أفراد المجتمع على أساس توزيع الدخل وظيفيا ، كما أنها تمكن من التمييز في سعر الضريبة تبعا لمصدر الدخل أو طريقة تحقيقه . و من ثم فإن ضرائب الدخل تفرض في الجزائر على :

2-1-1 الضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية (I. BIC)

تفرض هذه ضريبة على الأشخاص الطبيعيين و المعنويين الذين يقومون بممارسة نشاط تجاري أو صناعي ، كما توجد إجراءات استثنائية للقاعدة التي تحكم هذه الضريبة بالنسبة للمؤسسات البترولية و الشركات الأجنبية . ففي إطار هذه الضريبة فإن هذه المؤسسات عندما تمارس نشاطات داخلة في وعاء الضريبة ، فإنها تكون خاضعة لرسم جزافي مقدر على مبلغ الدفعات التي تقتطع من المصدر و هي تحسب بمعدل 6 % إضافة إلى الرسم على النشاط المهني ، التجاري و الصناعي [1] .

---

[1] تطور الإصلاحات الجبائية في الجزائر بين التعديل و الإصلاح ، مرجع سابق ، ص 27 .

يتم تحديد الربح الواجب إخضاعه للضريبة حسب المادة 10 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة عن طريق إجراء الفرق بين قيم الأصول الصافية مخصوما منها الحصص الإضافية للشركاء زائد المصاريف التي دفعها المستغل أو الشركاء و التي لا تمت بصلة لنشاط المؤسسة . يقصد بقيم الأصول الصافية فائض قيم الأصول الإجمالية المخصوصة بديون الأشخاص الآخرين و كذا الإهتلاكات و المؤونات المبررة [1] ، و تؤخذ معدلات هذه الضريبة حسب طبيعة النشاط و الطبيعة القانونية للمؤسسة ، فهي تتراوح من 5 % مفروضة على الحرفيين إلى 50 % على شركات الأموال . بالإضافة إلى الضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية هناك رسم على النشاط التجاري و الصناعي و هو رسم سنوي يحصل على الأعمال يحدد معدله ب 2,55 % حيث ترجع للبلديات الحصة الكبرى من هذا الرسم حوالي 1,66 % [2] .

2-1-2 الضريبة على الأرباح غير التجارية (I. BNC)

تفرض هذه الضريبة على مداخيل الأنشطة غير التجارية أو المهن الحرة (كالأطباء ، المحاسبين ، المهندسين ... إلخ) . بصفة عامة تطبق هذه الضريبة على كل الأشخاص الذين ليست لديهم صفة التاجر و الذين يتحصلون على مداخيل أو أرباح و غير خاضعين للضريبة على الدخل : كالفنانين و أصحاب الاختراعات و حقوق التأليف ... إلخ ، و تكون الضريبة مستحقة سنويا و ذلك منذ جانفي 1981 بمعدل يقدر ب 25 % على مجموع التراب الوطني [3] .

أما المكلفون الذين ليس لديهم مقر دائم في الجزائر فيخضعون لنظام الاقتطاع من المصدر على كل النشاطات الثقافية أو العلمية الممارسة في الجزائر و يعتبر نظام الاقتطاع من المصدر مفروضا على كل الأجور المدفوعة لأي شخص أو مؤسسة غير مقيمة بالجزائر [4] . و إلى جانب الضريبة على الأرباح الغير تجارية يخضع نفس الأشخاص للرسم على النشاط غير التجاري و ذلك منذ 1 جانفي 1984 ، حيث يفرض على رقم الأعمال معدل قدره 6,05 % [5] و عائده الأكبر يعود لفائدة البلديات 5,12 % .

---

[1] الأمر رقم 67 - 101 المؤرخ في 09-12-1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

[2] معدل محدد من طرف قانون المالية لسنة 1984

[3] قبل 1 جانفي 1981 ، كان معدل الضريبة 24 % لولايات الشمال و 11 % لولايات الجنوب .

[4] المادة 80 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

[5] المادة 2 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

2-1-3 الضريبة على الرواتب و الأجور (ITS)

تخضع نشاطات الأجور و الرواتب في الجزائر لضريبتين هما : ضريبة تفرض على الأجير و ضريبة تفرض على رب العمل . تشمل الضريبة على الرواتب و الأجور أيضا المنح و الريوع العمرية و كلا من الضريبة على الرواتب و الأجور و الدفع الجزافي يخضعان لنظام الاقتطاع من المصدر ، و قد كانت الضريبة على الأجور و الرواتب و الريوع العمرية تفرض منذ 1979 عن طريق جدول حسابي يأخذ بعين الاعتبار وضعية المكلف و أعبائه العائلية و تعفى من هذه الضريبة المداخيل الشهرية التي لا تتعدى 1.800 دج بصفة كلية و تحول الأجور اليومية و الأسبوعية أو أيا كانت المدة إلى الشهر ثم تطبق عليها الضريبة [1] . أما الدفع الجزافي فهو يفرض بمعدل 6 % على الكتلة الأجرية التي يدفعها رب العمل لأجرائه أين تحدد قاعدته بعد خصم الأعباء الاجتماعية مثل الضمان الاجتماعي [2] .

2-1-4 الضريبة على المداخيل الفلاحية (I. RA)

كانت المداخيل المحققة من الأنشطة الفلاحية و الزراعية معفاة من كل ضريبة مباشرة و هذا منذ 1975 و كان ذلك بعد الثورة الزراعية بهدف تحسين القطاع الفلاحي و بالتالي تحقيق الاكتفاء الذاتي . لكن عدم نجاح الثورة الزراعية أثبت أن الإعفاء هذا لم يكن سببا في ذلك ، بل لقد أدى هذا الإجراء إلى تخفيض إيرادات الميزانية العامة للدولة و حرمها من موارد مالية هامة لها مكانة لا يستهان بها في تمويل مشاريع التنمية الاقتصادية . ذلك أن مشكل القطاع الزراعي ليس مشكلا جبائيا بالدرجة الأولى و بالنظر إلى كون القطاع الزراعي يمثل نسبة كبيرة من نشاطات الشعب الجزائري خلال تلك الفترة ، أدى هذا بالمشرع الجبائي الجزائري إلى إخضاع هذا القطاع للضريبة الوحيدة الفلاحية (CUA) التي تحسب بمعدل 4 % مع الأخذ بعين الاعتبار طبيعة النشاط الفلاحي ، المساحات المشغولة و مردودية النشاط [3] .

2-1-5 الضريبة التكميلية على مجموع الدخل (I.C.R)

و هي ضريبة تكميلية كما يدل عليها اسمها ، أي على مجموع الدخل لعائلة واحدة و تحسب من خلال جدول يحدده قانون المالية و هي تمس كل المداخيل باستثناء مداخيل العمل .

---

[1] منذ 1965 أصبحت الضرائب على الرواتب و الأجور شهرية و ليست سنوية .

[2] المادة 211 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

[3] قانون المالية لسنة 1984 .

2-1-6 الضريبة على إيرادات الديون ، الودائع و الكفالات (I. R.C.D.C)

بدأت تسري هذه الضريبة و التي تفرض على المودع منذ قانون المالية لسنة 1975 و هي تعوض الضريبة القديمة (الضريبة على دخل رؤوس الأموال المنقولة) و تفرض على الفوائد و فوائد الدخل المستحقة و جميع المنتجات الخاصة الأخرى بما فيها : الديون العقارية و كذلك الديون النقدية مثل الأسهم و السندات العمومية و سندات القرض الأخرى القابلة للتداول باستثناء كل عملية تجارية ليس لها الطابع القانوني للقرض [1] ، الودائع لمبالغ من النقود عند الطلب أو لأجل محدد مهما كان المودع و مهما كانت تخصيص الوديعة بالإضافة إلى الكفالات نقدا و الحسابات الجارية . هذه الضريبة لا تخص إلا الأشخاص المقيمين بالجزائر و هي تحصل عن طريق الاقتطاع من المصدر بمعدل 18 % .

2-1-7 الرسم على فوائض القيمة (T . Les plus values)

عندما يتم التنازل عن العقارات المبنية خارج إطار النشاط المهني و التي أنشأت أو كانت حيازتها منذ 9 سنوات أو أقل ، تكون في هذه الحالة خاضعة لضريبة خاصة تطبق حسب المعدلات التالية [2] :

- 50 % حينما يكون التنازل قد وقع بعد ثلاث سنوات من تاريخ حيازة العقار .
- 40 % حينما يكون التنازل قد وقع بين 3 و 6 سنوات من تاريخ حيازة العقار .
- 30 % حينما يكون التنازل قد وقع بين 6 و 9 سنوات من تاريخ حيازة العقار .

و يحسب فائض القيمة بإجراء عملية الطرح بين سعر البيع و سعر الحيازة ، هذا الأخير يضاف إليه جزافيا 3 % مقابل مصاريف الصيانة و الحيازة . هذه الإضافة تصبح 5 % لكل سنة تلي السنة الثالثة في حين يستطيع المالك أن يبرر مصاريف الصيانة و الشراء إلى غاية 25 % من مبلغ الشراء أو الإنتاج كحد أقصى .

2-1-8 الرسم العقاري على الأملاك المبنية (TFPB)

تخضع لهذه الضريبة كل الأملاك المبنية (سكنات ، عقارات مبنية ، مصانع) إضافة إلى الأراضي المخصصة للبناء و الأراضي المخصصة لأهداف تجارية . معدل هذا الرسم محدد ب 40 % على قيمة الكراء لمسح الأراضي حسب طبيعة الاستغلال عن طريق الملكية أو الكراء [*] .

---

[1] المادة 35 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة لسنة 1987 .

[2] المادة 63 من قانون المالية لعام 1984 .

[*] هذا المعدل يصبح في حالة وجود الأراضي في مناطق محرومة : 23 % إذا كان من الاستغلال و 10 % إذا كان العقار المستغل ملكية خاصة .

إضافة إلى الرسم العقاري هناك رسم التطهير الذي يفرض على عاتق المالك أو المستأجر (في حالة الإيجار) و هو يحسب بمعدل 10 % على دخل العقار و في البلديات التي تحتوي على تعداد سكاني أقل من 50.000 ساكن فإن هذا المعدل يصبح 5 % [1] . تعفى بصفة دائمة من هذا الرسم الأملاك المبنية التابعة للدولة أو للولايات أو للبلديات أو المؤسسات العمومية العلمية أو التعليمية [2] .

2-2 ضرائب على الإنفاق

تجمع الضرائب على الإنفاق أربعة أنواع من الإقتطاعات و هي : الضرائب على رقم الأعمال ، الضرائب غير المباشرة ، حقوق الطابع و الحقوق الجمركية . و بصفة عامة فإن الضرائب على الإنفاق تكون محتواة في السلع والخدمات التي يقدمها التاجر أو الصانع . و نكتفي بالدراسة في هذا الصدد الرسوم على رقم الأعمال و الضرائب غير المباشرة الأخرى التي تعتبر المكون الأساسي للضرائب على الإنفاق .

2-2-1 الرسوم على رقم الأعمال

و هي ضرائب على استهلاك مواد أو خدمات داخلة ضمن المنتوج المحلي ، و هي تتكون من رسمين :

أ - الرسم الوحيد الإجمالي عند الإنتاج (TUGP)

يخضع للرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج رقم الأعمال المحقق في عمليات الإنتاج و البيع التي تتم في الجزائر و التي لا تستفيد من إعفاء من الرسم و كذا جميع المهن التي تخضع في مادة الضرائب المباشرة للضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية . يدر هذا الرسم عائدات ضخمة على خزينة الدولة لارتباطه بالنشاط الاقتصادي و يقتطع من عائدات الرسم الإجمالية نسبة 5% لصالح الجماعات المحلية [3] .

ب - الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات (TUGPS)

استمر تصاعد سعر الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات من معدل ضعيف 2 % و لم يعد رسما تابعا للرسم الوحيد الإجمالي عند الإنتاج انطلاقا من 1 فيفري 1946 ، كما كانت المواد من 98 إلى 125 من قانون الضرائب غير المباشرة و الرسوم على رقم الأعمال تنظم قواعد هذا الرسم .

---

[1] المادة 261 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

[2] المادة 250 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

[3] الأمر رقم 67 ، 83 المؤرخ في 2 جوان 1967 .

إن هذا الرسم الذي يعتبر رسما على النفقات يعود إنتاجه بصفة كلية إلى البلديات التي تحققت فيها العمليات الخاضعة للرسم و إما يدفع إيراداته مباشرة لصالح ميزانية البلدية أو عن طريق الصندوق المشترك للجماعات المحلية عندما يصعب تحديد مكان العمليات الخاضعة لهذا الرسم كالنقل الذي يربط مجموعة من البلديات . لقد عرف الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات تغييرات شديدة أهمها التعديلات التي مست بالخصوص معدل الرسم و كذا الإعفاءات منه ، فأصبح المعدل العام 8 % و تتراوح معدلات الرسم من 2 % إلى 50 % .

يختلف هذا الرسم على الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج في كونه لا يخصم من المادة الضريبية بل أنه يقتطع على إثر كل عملية دون إمكانية خصمه ، و عليه فكلما كانت الدائرة التجارية طويلة كلما كان أثر الرسم قويا . و خلافا لما تحي إليه تسميته فإن الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات لا يخص فقط قطاع الخدمات بل مجال تطبيقه أوسع و يشمل بعض العمليات التي لا تعتبر بطبيعتها خدمات إذ ينطبق على عمليات بيع المواد المستهلكة في عين المكان و كذا أعمال التركيب . و لا توجد قائمة تحصر كل العمليات التي تخضع لهذا الرسم رغم محاولات المشرع لتعدادها و كحل لذلك فإنه يخضع لهذا الرسم كل العمليات التي تخضع للضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية و التي لا تخضع للرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج فيما يخص الرسوم على رقم الأعمال و التي لم ترد ضمن الإعفاءات من الرسم الوحيد الإجمالي على الخدمات أو خاضعة لضريبة غير مباشرة قيمية .

ج – *الرسم التعويضي*

أنشأ الرسم التعويضي بموجب قانون المالية لسنة 1983 [1] و الذي يطبق على بعض مستلزمات التجهيز و اللوازم المختلفة و بعض المنتوجات الكمالية المستوردة ، كما أن بعض المنتوجات المحلية تخضع لهذا الرسم [2] . بلغت عدد المعدلات المطبقة حسب طبيعة المنتوجات سنة 1987 ، 11 معدلا يتراوح بين 4 % إلى 200 % [3] ، تحديد الوعاء الضريبي و كيفية تحصيله تتم بنفس الكيفيات التي يخضع إليها الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج .

---

[1] أمر مؤرخ في 6 مارس 1982 .

[2] تجدر الإشارة إلى أن قوائم المنتوجات و المعدلات تتغير في كل مرة بموجب قوانين المالية .

[3] قرار رقم 87–58 المؤرخ في 24–02–1987 المحدد لقائمة المنتوجات والمعدلات المطبقة .

2-2-2 الضرائب غير المباشرة

نجد من بين الضرائب غير المباشرة الحق الداخلي على الاستهلاك الذي يمس كل من المشروبات الكحولية و الخمور و المواد البترولية ، حيث يؤسس رسم نوعي على مبلغ سعر البيع بالتجزئة للبترين الممتاز و العادي و الغاز و كذا الزيوت و المواد الصيدلية يتحمله بائع هذه المنتوجات حيث يدفع الرسم إلى صندوق قابض الضرائب المختلفة المختص . نجد أيضا حقوق الضمان على المعادن الثمينة التي تتكون من حق ثابت و رسم قيمي يحسب على قاعدة ثابتة و أخيرا الرسم على الذبائح و هو رسم يحمل خصائص الضرائب المباشرة لأنه يؤسس إما : عند ذبح الحيوانات من أجل تقديم لحومها للاستهلاك أو عند استيرادها على شكل لحوم أو مصبرات .

يؤسس الرسم و يدفع من قبل مالك اللحم أثناء ذبح الحيوان أو باستيراد اللحم ، فإذا لم يكن هذا الأخير تاجر و كلف بعملية الذبح فإن هذا الأخير يعتبر مسؤولا على دفع الرسم . يحسب الرسم لكل كلغ من اللحم الصافي للحيوانات المذبوحة و قد حددت معدلات هذا الرسم بين 1 دج و 3 دج للكلغ الواحد من اللحم الصافي لتعود حصيلة هذا الرسم لصالح البلديات [1] .

2-3 الضرائب على رأس المال

يقصد برأس المال من الجهة الضريبية مجموع الأموال العقارية و المنقولة المادية و المعنوية و القابلة للتقدير نقدا و التي يمتلكها الشخص في لحظة معينة سواء كانت مدرة لدخل نقدي أو عيني أم كانت عاقرة عن كل إنتاج . و قد كانت لهذه الضريبة أهمية بالغة في القديم باعتبار رأس المال الذي يمتلكه الشخص هو المعبر الحقيقي عن قدرة الفرد على الدفع [2] .

إلا أن الضرائب على رأس المال قد تعرضت لجملة من الانتقادات جعلت دورها يتقلص في العصور الحديثة وذلك يعود لجملة من الأسباب من بينها : أن مثل هذه الضرائب تعتبر معوقا لنشاط القطاع الخاص ، حيث أنها تحد من الرغبة في الإنتاج و تكوين الثروات و بالتالي هدم جزئ من المقدرة الإنتاجية للمجتمع ، كما أن فرضها بمعدلات مرتفعة قد تدفع الأفراد إلى التفنن في طرق التهرب الضريبي . إن فرض هذه الضريبة قد يكون أيضا سبب في هجرة رؤوس الأموال إلى الخارج و هذا يعيق حركة التنمية في البلاد . و يمكن تمييز ثلاث أنواع من الضرائب على رأس المال .

---

[1] المادة 452 من قانون الضرائب غير المباشرة و الرسوم على رقم الأعمال .

[2] عبد الكريم صادق بركات " المالية العامة " مؤسسة شباب الجامعة ، طبعة 1979 ، ص 140 .

2-3-1 الضرائب على رأس المال التي قد تدفع من الدخل

تتميز هذه الضريبة أنها تتخذ رأس المال وعاء للضريبة ، سعرها منخفض بحيث يكفي للدخل الناتج من رأس المال الوفاء بهذه الضريبة دون اللجوء إلى اقتطاع جزء من رأس المال و بالرغم من أن رأس المال هو وعائها إلا أن العنصر الاقتصادي الذي ترمي إليه يكون الدخل [1] . و في نظر بعض كتاب المالية أن فرض هذه الضريبة تحقق أهدافا من بينها : أن فرض الضريبة يعود بفائدة على الاقتصاد القومي نتيجة لدخول رؤوس الأموال العقيمة في عمليتي الاستثمار و الإنتاج . إن فرض الضريبة على رأس المال يسمح بالوصول إلى جوانب ثروة الفرد التي تدر دخلا ، كما أن تقدير رأس المال باعتباره وعاء للضريبة أسهل من تقدير الدخل و أيضا فرض هذه الضريبة يتفق مع قواعد العدالة الضريبية .

2-3-2 الضريبة على الزيادة في قيمة رأس المال

تفرض هذه الضريبة على الزيادة في قيمة رأس المال و ليس على رأس المال نفسه و هذه الزيادة ترجع إلى ظروف المجتمع التي من بينها : أعمال التوسع العمراني كإعادة تخطيط المدن و إقامة الطرق و المواصلات و المنشآت العامة ، الحروب و المضاربة على العقارات وكذلك زيادة الطلب على العقارات الناجمة من زيادة الأموال العقارية أو على الأموال المنقولة .

فيما يخص الضريبة على الزيادة في قيمة العقارات (القيمة العقارية) تتميز هذه الضريبة بأنها تؤخذ من العدالة الضريبية ، بمعنى أن زيادة قيمة العقار لم تنتج لسبب عمل مالك العقار و لا بسبب ادخاراته و إنما ترجع لنشاط الجماعة . هذه الضريبة تؤدي إلى غزارة الحصيلة و يمكن جبايتها بسهولة لأن الفرد لا يشعر بوطأتها ، ذلك أنه لم يبذل جهدا في زيادة قيمة العقارات . إلا أن تطبيق هذه الضريبة يواجه مشاكل منها : صعوبة التفرقة بين قيمة الزيادة في العقار الناتجة من تقدم المجتمع و بين الزيادة الناتجة عن مجهود المالك و أيضا صعوبة التفرقة بين قيمة العقار الحقيقية و الزيادة الظاهرية ، كما تفرض هذه الضريبة على الزيادة في قيمة المنقولات كالأسهم و السندات و ذلك إما نتيجة لظروف اقتصادية تتحكم بصفة فعالة في نشاط الأسهم و السندات أو لأهميتها الاقتصادية و بالتالي تؤدي إلى تمويل حسن للخزينة العمومية [2] .

2-3-3 الضريبة على التركات

تعد من أقدم الضرائب على رأس المال و يقصد بالضريبة على التركات تلك الضريبة التي

---

[1] يونس أحمد البطريق " المالية العامة " مؤسسة شباب الجامعة ، طبعة 1979 ، ص 141 .

[2] د . عبد المنعم فوزي " المالية العامة " مرجع سابق ، ص 134 .

تفرض بمناسبة انتقال رأس المال من المتوفى إلى ورثته أو الموصي لهم [1] . و يعتبر الحدث المنشئ لهذه الضريبة هو واقعة الوفاة و تتميز من الناحية المالية بغزارة الحصيلة و الاقتصاد في نفقات الجباية و الملائمة في الدفع . و يعاب على هذه الضريبة باعتبارها أنها تتخذ من رأس المال وعاءا لها و هذا ما يؤدي إلى الحد من القدرة الإنتاجية و كذلك إضعاف الميل إلى الادخار و الاستثمار . كما أن فرض هذه الضريبة بسعر مرتفع قد يجبر بيع جزء من التركة لتسديد هذه الضريبة و هو ما يؤدي إلى ضعف القدرة الإنتاجية و تفرض هذه الضريبة بأسلوبين :

أ – الضريبة على مجموع التركة

و هي التي تفرض على مجموع التركة قبل توزيعها بين الورثة و بعد استنزال الديون و ذلك بهدف إبعادها . تتميز هذه الضريبة بعدة مزايا منها : أنها ختامية بمعنى أن الممول المتوفى يختم بها أعباؤه المالية اتجاه الدولة ،كما أنها أوفر حصيلة من الضرائب التي تفرض على نصيب الوارث و تتميز أيضا ببساطة جبايتها لأن إجراءات تحصيلها تتم قبل توزيع التركة .

ب – الضريبة على نصيب الوارث

و هي الضريبة التي تفرض على نصيب كل وارث أو كل موصى له على حدي و يتمتع هذا الأسلوب بمزايا منها : أنها تفرض على الزيادة الحادثة في الجانب الإيجابي لذمة الوارث نتيجة لإرث أو لوصاية و من ثم فهي تعتبر ضريبة على الزيادة في رأس المال . هذه الضريبة هي أكثر عدالة من الضريبة على مجموع التركة نظرا لأنها تراعي عند تحديد وعائها كافة الظروف الشخصية و العائلية للورثة و من ثم نجد أن اعتبارات الحصيلة تتحقق في الضرائب على مجموع التركة و اعتبارات العدالة على نصيب الوارث .

الخاتمة :

اعتبارا من سنة 1969 بدأت السلطات الجزائرية التفكير في إعطاء الضرائب و الأنظمة الجبائية مكانتها المطلوبة ، حيث نصبت لجنة من بين الوزراء كلفت بالقيام بإصلاح جبائي بالشكل الذي سيجعل من الضريبة وسيلة في خدمة السياسة الاقتصادية و الاجتماعية و ترقية التوسع الاقتصادي و تحقيق العدالة في توزيع الدخول . إلا أن غزارة الجباية البترولية و قدرتها على تغطية النفقات العمومية و الاستجابة نوعا ما إلى متطلبات التنمية الاقتصادية و الاجتماعية أضعف بصورة مباشرة أو غير مباشرة من عزيمة السلطات في المضي في هذا الاتجاه و أخر من استرجاع الجباية العادية لوظائفها المسلوبة بل و أكثر من ذلك قلل حتى من أهمية وظيفتها الأولية ، فأصبحت مجرد تقليد مورث يحتذي به .

---

[1] دهمة فرهود – مبادئ المالية – الجزء الأول ، مديرية الكتب و المطبوعات الجامعية (87–89) ص 299 .

المبحث الثالث : تقييم النظام الجبائي الجزائري

مقدمة

منذ 1985 و باستثناء سنة 1991 ، فإن تصويت قوانين المالية ترتب عنه عجز هام نوعـــا مـــا في الميزانية و ترجع هذه الوضعية إلى ارتفاع هام لنفقات الميزانية من جهة و تخفيف وتيرة تطور الإيرادات من جهة ثانية . و إذا أخذنا بعين الاعتبار المعطيات المحاسبة لسنتي 1979 و 1993 [1] ، فإنه يتجلى فعلا أن الإيرادات قد تضاعفت بأكثر من سبع مرات في حين أن النفقات بأكثر من 14 مرة . تسبب هذا المعدل المتميز لتطوير النفقات و الإيرادات في إفساد و بصفة بارزة توازن ميزانية الدولة ، إضافة إلى ذلك فإن الإيرادات العادية لم يكن بإمكانها تغطية النفقات العادية حيث أن جزء جد هام منها أصبح يمول بالاعتماد على موارد الجباية البترولية .

وبعدما ألقينا نظرة عامة في المبحث الأول و الثاني عن أهم ما مميز النظام الجبائي الجزائري القديم ، سنحاول في هذا المبحث تقييم هذا النظام من خلال تبيان أثره على مستوى الأشخاص الطبيعية ، المؤسسات العامة و الجماعات المحلية مع التطرق في الأخير إلى وضعية الإدارة الجبائية قبل الإصلاح .

3-1 على مستوى الأشخاص الطبيعية

يهدف نظام تعدد الضرائب في بلادنا قبل الإصلاحات إلى توزيع وظائف السياسة الجبائيـــة بـــين الضرائب النوعية المتعددة و الضريبة التكميلية ، حيث تتم جباية الأشخاص الطبيعية في ظل هذا النظام على مستويين ، ذلك أن الدخل يخضع لضريبة حقيقية تبعا لمصدره من جهة و يخضع لضريبة تكميلية من جهة أخرى و الغرض من هذا هو الجمع بين العناصر العينية و العناصر الشخصية للضريبة . فالضرائب النوعية هي ضرائب عينية من حيث أنها تفرض على الإيرادات و الأرباح ذاتها بالدرجة الأولى ، إلا أن الضريبة التكميلية على مجموع الدخل هي ذات طبيعة شخصية إذ يراعي عند حسابها شخصية الممول عند تقدير وعاء الضريبة أو تقدير بعض الإعفاءات . و هناك قواعد و حدود لتطبيق هذه الإعفاءات تراعي فيها الظروف الشخصية و العائلية للممول ، كما تعمل هذه الضريبة علـــى التقليل من حدة الفوارق الموجودة بين معدلات الضرائب النوعية ، حيث أن مجموع هذه الأخيرة يخصم من الدخل الخاضع للضريبة التكميلية .

---

[1] السنة المالية الأولى و الأخيرة التي راقبها مجلس المحاسبة في التقرير السنوي 1995 .

إلا أن هذا النظام اتصف بعدة خصائص جعلت منه لا يواكب بصفة حقيقية و فعالة مسار التنمية الاقتصادية للبلاد و هذا نتيجة تناقضه مع المعطيات الاقتصادية الجديدة ، خاصة في فترة تميز فيها الاقتصاد الوطني ببعض التقلبات و التي لا تعدوا إلا أن تكون مرحلة انتقالية تربط بين نظامين عالميين هما نظام السوق الموجه و نظام السوق الحر .

3-1-1 خاصية النظام المعقد و القديم

يتميز النظام الجبائي بوجود ثلاث فئات من الضرائب : المداخيل ، النفقات و رأس المال و على مستوى كل فئة يوجد تكدس للضرائب و الرسوم مصحوبة بكثرة النسب . على سبيل التوضيح و في مجال الضرائب على النفقات فإن رقم الأعمال كان يخضع لرسمين أساسيين : الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (TUGP) و الرسم الوحيد الإجمالي على الخدمات (TUGPS) ، في الوقت الذي نجد فيه الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج غير جمعي فإن الرسم الوحيد الإجمالي على الخدمات يحصل في كل مرحلة دون إمكانية خصم تلك العمليات [1] . من جهة أخرى تخضع بعض المنتوجات إلى رسوم مبالغة مثل الجعة و التبغ و تتحمل حقا إضافيا يحسب على الكمية و ليس على القيمة ، إضافة إلى ذلك فإن مجال تطبيق الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج لا يتضمن قطاع التوزيع (الجملة و التجزئة) . يمكن القول بصفة عامة أن انتقادات نظام الرسوم على رقم الأعمال تكمن في : مجال التطبيق ، تعدد الرسوم ، تحديد حق الخصم ، و ازدواجية الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج و الرسم الوحيد الإجمالي على الخدمات .

كما كان النظام الجبائي يتميز بالنوعية فيما يخص الضريبة على الدخل ، أي أن القطاعات الخاضعة للضريبة كانت تصنف حسب كل فئة و بداخل كل نوع كانت توجد طرق متنوعة لفرض الضريبة بحيث يختلف تطبيقها باختلاف الفئات المهنية المتميزة . و تخضع هذه المداخيل الفئوية في المرة الأولى لضريبة نسبية بحيث تتراوح نسبها حسب الطبيعة القانونية للمؤسسة ، مستوى رقم الأعمال و طبيعة المؤسسة ، ثم تخضع ثانية باستثناء الأجور لضريبة تكميلية على المداخيل و بنسبة تصاعدية و لا يؤخذ في الحسبان إلا المداخيل .

إن كل هذه العوامل تجعل من هذا النظام نظاما متشابكا يصعب تطبيقه و التحكم فيه و تجعل الممول يتبع إجراءات حد معقدة في وضع التصريحات المختلفة و الخاصة بكل نوع من الضرائب ، كما تتسبب في كثرة الاختلافات و المنازعات الضريبية . ذلك أن في اعتقاد الممولين أن الدولة تستعمل الضرائب كوسيلة للسيطرة على أفراد الشعب خاصة مع نقص الوعي الاجتماعي و الثقافة المالية كما هو الشأن في الجزائر . إن كثرة التغيرات التي شهدتها الجباية الوطنية أدت إلى انعدام الاستقرار و بالتالي فإنه من الصعب متابعتها من طرف الممولين .

---

[1] M.C.Ainouche , L'essentiel de la Fiscalité Algérienne , Hiwarcom Edition , 3ème Trimèstre 1993 , p 10 .

3-1-2 ضعف العدالة في الاقتطاع

لا تقف الأشخاص على قدم المساواة من ناحية الإقتطاعات الجبائية و هذا غالبا ما ينتج عن كيفيات طرق التحصيل بحيث لا تقتطع كل الضرائب من المصدر و هو ما يجعل التهرب الجبائي جد سهل بالنسبة للمكلفين بأنواع الضرائب الأخرى ، في حين يكون ذلك صعبا إذ لم نقل مستحيلا بالنسبة للضريبة على الأجور . إن تحصيل الضريبة على الأجور يجري بكيفية مسبقة عكس الضرائب الأخرى التي تستفيد من آجال معتبرة نسبيا ، إضافة إلى عيوب أخرى تخص النظام الجبائي الجزائري و التي تظهر في إمكانية تفضيل قطاع أو نشاط معين بإفراط عن طريق إجراءات جبائية معينة على غرار نشاطات و قطاعات أخرى .

كذلك إن الرسم على النشاط الصناعي و التجاري الذي يمثل أبرز عناصر الجباية تفتقد فيه خصائص الضريبة على الدخل ، فهو لا يؤسس على الربح الذي يحققه المكلفون به بل على رقم أعمالهم المصرح به أو الذي تثبته إدارة الضرائب حتى و لو كانت المبيعات قد تمت بخسارة . إن هذا الرسم الذي يضرب بقوة قد تسبب في شيوع التهرب و انتشار ظاهرة الغش الضريبي في أوساط المكلفين ، كما كان سببا في عدول المستثمرين عن مزاولة الأنشطة التجارية و الصناعية الخاضعة لهذا الرسم . هذه الوضعية أملت على المشرع الجزائري إدخال جملة من الإعفاءات الدائمة أو المؤقتة على هذا الرسم بغية التشجيع على الاستثمار و إزالة الحاجز الذي سببه وجود الرسم في وجه اتساع الاستثمارات .

إلا أن تأزم المالية الوطنية أدى إلى إخضاع أكبر عدد ممكن من المكلفين بهذا الرسم ، كما أن أغلبية الضرائب تفرض بطريقة المعدلات النسبية بحيث تفرض نفس المعدلات مهما كان مستوى الدخل مما يجعل ذوي الدخل الضعيف على قدم المساواة مع ذوي المداخيل المرتفعة في اقتطاع الضريبة . و ما دام لا يعتمد على ضرائب و رسوم مرتبطة بالحياة الاقتصادية و متوفرة على مميزات العدالة و استعمال التقنيات الحديثة ، فإن النظام الجبائي بقي في هذه الفترة يحتفظ بعدم فعاليته .

3-1-3 خاصية المقابل

الضرائب على الدخل ما هي إلا مقابل له على المستوى التقني ، هذه الخاصية تنعكس في تحمل الدولة أعباء الضرائب منذ سنها حتى تحصيلها و الرقابة عليها و هذا المفهوم لا يخص إلا مختلف الضرائب المحصلة عن طريق الجداول نتيجة لأهميتها و دور الإدارة في فرضها و تحصيلها ثم مراقبة صحتها . على المستوى السيكولوجي و بما أن الدخل في النظام الاقتصادي الجزائري يرتكز كثيرا على العمل فإن فرض ضرائب عليه قد يكون سببا في عرقلة وتيرة الإنتاج ، فعملية فرض ضرائب عالية على عوائد العمل قد لا يشجع العمل و إنما يجعله يعاني من الغش و التهرب ، بحيث يصبح عملا سريا لا تتمكن الإدارة من مراقبته و إخضاعه للإقتطاعات الضريبية .

3-2 على مستوى المؤسسات العامة

يطرح نظام الضرائب على دخل الأشخاص المعنوية و الذي يتمثل أساسا في الضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية عدة إشكاليات لا تساعد على تشجيع المؤسسات الوطنية و لا على تطوير إمكانيتها المالية و الاقتصادية ، خاصة في إطار اقتصاد حر حيث تعم المنافسة و قوانين العرض و الطلب بين مختلف القطاعات و محاور الاقتصاد الوطني من أجل إيجاد توازن اقتصادي أو بين المؤسسات الوطنية و رؤوس الأموال الأجنبية . و إلى جانب تطوير استخدام الجباية تشكل عملية تطهير المؤسسات و إعادة هيكلتها شرطا لازما لإعدادها لأجل الانطلاق من جديد في المساهمة في تنمية الاقتصاد ، كما أن على المشرع الجبائي أن يتفادى الكثير من المساوئ التي تظهر على مستوى تعريف الأشخاص الخاضعة للضريبة ، الضغط الضريبي ، إشكالية الإهتلاكات و تحديد الأعباء المخصومة .

3-2-1 تعريف الأشخاص الخاضعة للضريبة

تفرض الضريبة على مستوى كل وحدة من وحدات المؤسسة [1] ، حتى و إن لم تكن تتمتع بالشخصية المعنوية من الناحية القانونية و هذا بهدف زيادة المردود الجبائي عن طريق تشجيع الوحدات التي تحقق أرباحا . إلا أن زيادة المردود الجبائي يقابله إضعاف تدريجي للإمكانيات المالية للمؤسسة نتيجة أن معظم المؤسسات الوطنية لا تحقق أرباحا ضخمة مما يجعلها تعاني من عجز بسبب الضرائب المفروضة عليها .

3-2-2 الضغط الضريبي

لقد حاول العديد من المفكرين تعيين حدود الضغط الضريبي الأمثل الذي لا يجوز تجاوزه و إلا كان ذلك نقمة على النشاط الاقتصادي أولا و على المردودية المالية أخيرا ، حيث نجد C.Clark [2] قد اعتبر أن تجاوز نسبة 25 % يحمل في طياته مخاطر كبيرة على الاقتصاد . يعد معدل الضريبة على أرباح الشركات في النظام الجبائي الجزائري من أكبر المعدلات في العالم ، فمعدل 50 % لا يمكن إلا أن يكون مؤشرا سلبيا على استقرار البنية المالية للمؤسسات العامة ، كما أنه لا يشجع على زيادة الإنتاج و بالتالي التبعية الاقتصادية للدول الأخرى . هذا ما يحتم على المشرع الجبائي العمل على إيجاد معدلات أقل تأثيرا من أجل تحقيق توازن اقتصادي حقيقي و مردودية مالية فعالة و متزايدة .

---

[1] قانون المالية لسنة 1986 .

[2] Pierre BELTRAME , La Fiscalité en France , op cité , p 165 .

3-2-3 إشكالية الإهتلاكات

يكمن مشكل نظام الإهتلاكات الخطية قبل الإصلاحات في نظام الإهتلاكات الوحيد [*] ، حيث أصبح هذا النوع من الإهتلاكات في غالبية الأحيان لا يتماشى مع : إعطاء استقلالية و مسؤولية أكثر للمؤسسات العمومية الاقتصادية ، إعطاء صلاحيات متعددة لرؤساء المؤسسات من أجل تسيير عقلاني و فعال للدور الاقتصادي مع تفادي مظاهر البيروقراطية المعهودة في هذه المؤسسات ، اختيار عقلاني لنوع الاهتلاكات الذي يناسب المؤسسة لزيادة الاستثمار و زيادة هياكل المؤسسات و بالتالي زيادة الإنتاج و الإنتاجية . نتيجة لهذه الأسباب ، أصبح من الضروري إعطاء الاختيار للمؤسسات من أجل تطبيق الطريقة التي تتلاءم مع وضعيتها و تفادي التدخل من قريب أو بعيد في طريقة إهتلاك معداتها ، مع وضع قواعد مبسطة و مشجعة لطريقة أخرى .

3-2-4 تحديد الأعباء المخصومة

أثناء الدورة الإنتاجية و حتى بعدها تتحمل المؤسسات العديد من الأعباء قد تتعلق بمصاريف العمل ، الصيانة الخدمات ، المواد الأولية ...إلخ و تعتبر هذه الأعباء في مجملها مصاريف يجب تخفيضها من إيرادات المؤسسة ، إلا أن بعض هذه المصاريف لا يمكن خصمها من النتيجة المحاسبية عند حساب النتيجة الجبائية أو تكون مقبولة للخصم و لكن دون أن تتعدى سقفا معينا يحدده القانون الجبائي منها : مصاريف الاستقبال و مصاريف الصيانة . هذه الأعباء و التي تعكس في الفترة الحالية واقع المؤسسات ، يتعين على المشرع الجبائي تفاديها و وضع سقف عقلاني يعمل على السماح للمؤسسة بتخفيضها ، شريطة أن تكون مرتبطة بنشاط المؤسسة و لا يكون مبالغ فيها بهدف سد ثغرات التهرب الضريبي [1] .

3-3 على مستوى الجماعات المحلية

ليس بإمكان الجماعة المحلية أن تضمن سير المصالح الواقعة في مجال اختصاصها و التي ترتبط بالمصلحة العامة دون أن تقاسمها أو على الأقل تشركها الدولة في العائدات اللازمة و بالقدر الذي تراه ضروريا على خلاف الجماعات المحلية التي يرتبط مصيرها في هذا المجال بما تقرره الدولة لغياب أي سلطة محلية في هذا الشأن ، الشيء الذي غابت معه كل الضوابط التي تفرق بين ضرائب الدولة و ضرائب الجماعات المحلية .

---

[*] ما عدا بعض المؤسسات التي عن طريق قانون المالية لسنة 1989 (المادة 11) تستطيع أن تستعمل نظام الإهتلاكات التصاعدية أو التنازلية .

[1] التقرير النهائي للجنة الإصلاح الجبائي لسنة 1995 ، ص 66 .

3-3-1 خصائص الضرائب و الرسوم المحلية

سواءا كانت الجماعات المحلية مدينة من كبريات المدن أو بلدية صغيرة فالأزمة تكـــاد تكـــون نفسها لأن الحاجيات و النفقات تزداد بازدياد التطور من جهة و لأن الإجراءات و القواعد المتبعة هنـــا أو هنـــاك واحدة مع اختلاف حجمها و مكانتها . ففي مجال الجباية يوجد قانون واحد و إجراءات واحدة تحكم على حـــد السواء الجماعات الفقيرة و الجماعات الغنية و يبقى تقديم الميزانيات المختلة (ميزانيات غير متوازنة) على الرغم من أن قانون البلدية ينص على أن ميزانية البلدية يجب أن تكون متوازنة . هناك أمور متعارف على وجودهـــا و متفـــق على كونها لا تميز فقراء البلديات فحسب بل تمدد أحيانا إلى أرقاها و تتلخص في : طلبات الإعانات ، الاحتياجات و الاقتراحات لتعديل القوانين ناهيك عن تأخر المشاريع التنموية و إقصائها أحيانا و العجز في بعض الظروف عـــن تلبية أبسط الخدمات .

تحصل العائدات الجبائية بهدف تغطية نفقات الدولة و نفقات الجماعات المحلية ، فمنـــها مـــن يحصل كليا لصالح ميزانية الدولة و منها ما تشترك فيها الهيئات إضافة إلى بعض الرسوم و الضرائب التي تحصل لبعض المصالح و الهيئات الوطنية الأخرى . لكن لا يوجد أي معيار يجعلنا نحسم أننا أمام ضريبة أو رسم محلي أو غير محلي ، فمعيار التصنيف هذا غير موجود ذلك ما نجده في توزيع العائدات الجبائية بين الدولة و الجماعات المحلية و بين هذه الجماعات نفسها . و من أبرز مشاكل الجباية المحلية لهذا النظام نجد :

أ – تبعية الضرائب المحلية

تستحوذ الدولة على 80 % من مجموع العائدات الجبائية العادية بينما لا تتلقى ميزانيات الجماعات المحلية منها سوى 20 % و هي نسبة ضعيفة بالمقارنة مع الأعباء المحلية [1] . إن هذا العجز المالي لا يعود في الحقيقة إلى قلة الضرائب و الرسوم المحصلة لفائدة الجماعات المحلية و لكن إلى الطبيعة غير المنتجة لأغلبية عناصر هذه الأخيرة . إن هيمنة السلطة المركزية على الضريبة لا تتوقف عند إجراءاتها الأولية بل تكرس هذه الهيمنة و تمتد إلى ما بعد تحصيلها ، أي إلى إجراءات إنفاق عائداتها و مجالات صرفها . في هذا الصدد يجب على البلدية أن تخصص نسبة من عائداتها الخاصة بتمويل التسيير لفائدة نفقات التجهيز ، فحصة الجماعات المحلية من عائدات الجباية لا يمكن إذا أن تستغل إلا في الإطار الذي حدده لها القانون .

إن هذه الإجراءات التي فرضها المشرع و زادت من قوتها سلطة الوصاية ســـلبت مـــن السلطة المحلية عدة صلاحيات أهمها : حرية القرار خصوصا المتعلق منه بصرف الموارد المحليـــة ، فوضعـــت بذلـــك الاستقلالية المالية للجماعات المحلية جانبا و عوضت المبادرات بانتظار التصريحات و الإعانات .

---

[1] تطور الإصلاحات الجبائية في الجزائر بين التعديل و الإصلاح ، مرجع سابق ، ص 49 .

ب – الرقابة المركزية

بامتلاكها لميزانيات مستقلة يفترض أن تكون الجماعات المحلية حرة في اختياراتها الإنمائية المندرجة طبعا ضمن الإطار العام لسياسة التنمية الوطنية ، لكن في الواقع لا تتدخل هـــذه الجماعـــات في اختيـــار و تحديد عائداتها بشكل يتماشى مع حاجياتها من جهة و من جهة أخرى لا يمكنها أن توجه هذه العائدات بحريـــة نظرا للقدرات الواسعة التي تمتلكها السلطات المركزية في هذا المجال . ذلك أنه على الرغم من تمتعـــها بالشخصيـــة المعنوية و الاستقلال المالي ، فإنه من غير الممكن لهذه الجماعات أن تؤسس ضريبة تراها ضرورية لتغطية نفقاتها علما أن الميثاق الوطني ينص على أنه ينبغي أن يتكيف النظام الجبائي تدريجيا مع متطلبات التنمية الاقتصادية و الاجتماعية على الأمدين المتوسط و البعيد . كما ينبغي توسيع الأعمال الهادفة إلى تأطير المداخيل قصد القضاء على أوضـــاع الريع غير المنتج و الحث على إدخال التعديلات الضرورية لتحسين المردود الجبائي .

ففي فترة سابقة منح للسلطات المحلية إمكانية تحديد معدلات بعض الضرائب و الرسوم ، أما حاليا فقد ألغيت هذه الإمكانيات و أصبح ذلك من اختصاص المشرع وحده و صار كل إجراء للضريبة (تحديد الوعاء الضريبي ، المعدل ، حساب الضريبة ، التحصيل إضافة إلى الإعفاءات منها) من اختصاص السلطة المركزيـــة و ينحصر دور السلطات المحلية في تقديم بعض المعلومات و التوضيحات في هذا الشأن .

ج – كثرة الإعفاءات

تتميز أهم عناصر الجباية المحلية بعدد من الإعفاءات الكبيرة و قد أورد في هـــذا الصـــدد قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها مجموعة كبيرة من الإعفاءات أهمها تلك التي تمس الخـــاضعين للضريبـــة الوحيدة الفلاحية والرسم على النشاط الصناعي و التجاري و كذا الرسم العقاري ، كما أورد قانون الرسوم علـــى رقم الأعمال مجموعة كبيرة من الإعفاءات مست على الخصوص الخاضعين للرسم الوحيد الإجمالي على الخدمات . تميزت هذه الإعفاءات علاوة على عددها باختلاف أغراضها و كذا اختلافات مدة الإعفاء ، منها الـــذي يرتبـــط تحديدها أساسا بمكانة و نوعية النشاط المعني بالإعفاء . تهدف هذه الإعفاءات إلى تحقيق أحد الأهداف التالية : إعفاء المواد و المنتوجات و كذا الخدمات التي تكتسي طابع الأولوية [1] ، تشجيع التصدير و بالتالي تشجيع الدخول للعملة الصعبة [2] و تدعيم الصناعة التقليدية و الحرف الشعبية إلى جانب تطوير قطاع السياحة و إعفاء بعـــض عمليـــات التأمين .

---

[1] المادة 157 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، المعدلة و المكملة بمقتضى المادة 20 من قانون 88–33 بتاريخ 31–12–1988 و المتضمن قانون المالية لسنة 1989 .

[2] المادة 257 من قانون الضرائب المباشرة و كذا الفقرة 18 من المادة 19 من قانون المالية لسنة 1989 .

و قد يتأتى الإعفاء لتفادي ازدواجية الضريبة مثلما هو الشأن في العمليات التي يقوم بها مستغلوا سيارات الأجرة و أصحاب النقل الخاص الخاضعون للرسم الوحيد على النقل الخاص ، كما يأتي الإعفاء بغرض تحديد الحد الأدنى من الربح أو رقم الأعمال الخاضع للضريبة أو الرسم مثلما هو الحال في الرسم الوحيد الإجمالي على الخدمات ، حيث يعفى من الرسم رقم الأعمال الذي لا يتجاوز 36.000 دج و كذا 60.000 دج بالنسبة للضريبة الوحيدة الفلاحية ، كما كان يخضع لهذه الإعفاءات كل من الرسم على النشاط الصناعي و التجاري حين لا يتجاوز رقم الأعمال 36.000 دج فيما يخص الخدمات و 60.000 دج فيما يخص عمليات بيع السلع و اللوازم وكذلك الرسم العقاري على الملكيات المبنية و المؤجرة التي لا يتجاوز فيها المبلغ الصافي الشهري للإيجار 1.200 دج [1] .

إن هذه الإجراءات رغم ما يبدوا عليها من أهمية بالنسبة لأهداف الدولة لم تخدم حماية الجماعات المحلية فأغلبيتها شكل في معظم الأحيان فراغا ، إذ يوجد الكثير من البلديات يحكم فقرها لا تبلغ نشاطات أو مداخيل المكلفين فيها الحد الأدنى الذي يلزم لفرض الضريبة أو الرسم . و قد يكون النشاط معفي بحكم القانون أي عن طريق الإعفاءات التي يفرضها المشرع و هذا في وضعية البلديات الفقيرة .

3-4 وضعية الإدارة الجبائية قبل الإصلاح

كانت إدارة الضرائب تتميز بتنظيم غير ملائم و نقص في التحكم في المادة الخاضعة للضريبة إلى جانب وجود نقائص في التحصيل .

3-4-1 تنظيم غير ملائم ووسائل محدودة

أ - التنظيم

كانت الإدارة الجبائية قبل إعادة هيكلة المصالح الجبائية سنة 1990 تتضمن على المستوى المركزي مديريتين تتكفل الأولى بالمراقبة الجبائية و الأخرى بالدراسات و التشريع الجبائي ، بحيث تقوم السلطة الوصية بالتنسيق فيما بينها [2] . كما أفلت لإدارة الضرائب تسيير الموارد البشرية و المالية ، بحيث تولت مديرية الإدارة العامة و الوسائل لوزارة المالية التكفل بتلك المهمة . على المستوى الولائي فإنه يوجد على العموم ثلاثة هياكل مديرية : مفتش منسق بالنسبة لمجمل المصالح الخارجية لوزارة المالية على مستوى الولاية ، مفتش قسم الوعاء و مفتش قسم التحصيل و قد أظهر هذا التنظيم عدة عيوب في مجال التنسيق سواء على الصعيد الولائي أو مع الإدارة المركزية .

---

[1] المادة 18 من قانون المالية لسنة 1988 .

[2] التقرير السنوي لمجلس المحاسبة لسنة 1995 ، الجريدة الرسمية ، العدد 76 سنة 1997 ، ص 82 .

على الصعيد المحلي كانت المفتشيات تختص حسب نوعية الضرائب : الضرائب المباشرة ، الرسوم على رقم الأعمال ، الضرائب غير المباشرة و التسجيل و الطابع ، أما فيما يتعلق بقباضات الضرائب كانت بعضها تضطلع بوظيفة مزدوجة تتمثل في تحصيل الضرائب و محاسب مخصص للبلديات . و نظرا للوسائل الموضوعة تحت تصرفها كانت نشاطات التحصيل مهملة نوعا ما لا سيما فيما يتعلق بالتحصيل الإلتزامي للضريبة .

ب – الوسائل

تعاني المصالح الجبائية من نقائص جلية في الوسائل البشرية و المادية . فيما يخص الوسائل البشرية تعرف الإدارة الجبائية عجزا هاما في العدد و في النوعية على حد السواء . و قد لاحظ المجلس أثناء التحريات التي قام بها [1] أن بعض المصالح تسير فعلا من طرف أعوان درجتهم أقل من درجة مساعديهم و بالتالي فإن مبدأ تناسب الرتب بالتشغيل يبقى مجهولا . من جهة أخرى ، فإن قانون الأساسي لعمال الضرائب المماثل لعمال المصالح الأخرى من قطاع المالية لم يكن تحريضي على وجه الخصوص للتأثير على المردودية . بالنسبة للوسائل المادية لاحظ المجلس مرات عديدة و على مستوى كل المصالح التي خضعت للمراقبة وجود نقائص جلية فيما يخص المحلات الإدارية ، تجهيزات المكاتب ، وسائل النقل و الإعلام الآلي و قد تسببت هذه الوضعية في عرقلة السير الحسن للمصالح و تخفيض بصفة محسوسة نتائج نشاطاتها .

3–4–2 نقائص في التحكم في الوعاء الضريبي

أظهرت التحريات التي تمت لدى مختلف المفتشيات نقائص في التحكم في الوعاء الضريبي و يعود ذلك أساسا إلى ضعف رقابة المستندات و غياب الرقابة الميدانية ، كما تمت ملاحظة نقص في إجراء رقابة معمقة على التصريحات الجبائية و ذلك سواء بالنسبة للنظام الحقيقي أو الجزافي . و تفاقمت هذه الوضعية بعدم متابعة الوضعيات الجبائية للمكلفين بالضريبة ، أي غياب الرقابة بعين المكان و غياب الإحصاء السنوي و عدم الأخذ في الحسبان عناصر التحقيق و المقاطعة . و قد أظهرت رقابة المجلس علاوة على ذلك نقص في التنسيق بين مختلف مصالح الضرائب و لا سيما بين الضرائب المباشرة و الضرائب الغير المباشرة ، مما أدى إلى بروز تباينات في أرقام الأعمال المصرح بها على التوالي لدى هذه المصالح .

علاوة على ذلك تعاني المفتشيات كبقية المصالح الأخرى من نقص في كفاءة المستخدمين ، بالإضافة إلى عدم وجود دلائل عمل و مقاييس للتقييم لا سيما بالنسبة للخاضعين لنظام التقدير الإداري . كما يعتبر عدد المستخدمين الموضوعين تحت تصرف المفتشيات غير كافي من حيث العدد . إضافة إلى هذه النقائص نسجل ضعف مستوى تدخل رقابة التسيير الممارسة من طرف مصالح الوصاية و كانت لهذه الوضعية آثار سلبية فيما يخص

---

[1] التقرير السنوي لمجلس المحاسبة لسنة 1995 ، الجريدة الرسمية ، العدد 76 سنة 1997 .

التحكم في المادة الخاضعة للضريبة . هكذا لاحظ المجلس في مجمل المفتشيات التي خضعت للرقابة عبر التراب الوطني تقليلا واضحا لأرقام الأعمال المصرح بها بحيث يبقى الربح الخاضع للضريبة يكتسي طابعا رمزيا .

3-4-3 نقائص في التحصيل

يمكن التأكيد من خلال دراسة النتائج المحاسبية و نتائج تسيير مصالح التحصيل التي تمت رقابتها (30 ثلاثون قباضة) أن هذا المصالح عرفت عدة نقائص و مخالفات . و كان لذلك أثر على مستوى التحصيلات و على نوعية التسيير . هكذا و حسب المعطيات المقدمة من طرف المديرية العامة للضرائب و بالنسبة للفترة الممتدة من سنة 1989 إلى 1992 ، فإن متوسط تصفية الجداول الضريبية قدر ب 67 % مع انخفاض مستمر مرورا من 71 % في 1989 إلى 59 % في 1992 ، و قد أدت هذه الوضعية إلى ارتفاع مبلغ البواقي غير المحصلة بعد السنة الرابعة و المقدرة في 31 ديسمبر 1992 ب 22 مليار دج [1] .

تعود هذه الوضعية إلى عوائق خارجية و داخلية ناتجة على وجه الخصوص عن : سوء توزيع المستخدمين ، فمصلحة " المتابعات " على سبيل المثال غير مزودة إلا بعون أو عونين . و قد لاحظ المجلس غيابا شبه كلي للإجراءات القهرية في المتابعات ، نقص في عدد المستخدمين سواء من الناحية الكمية أو النوعية فمواد هامة كمحاسبة الخزينة أو قواعد المتابعات غير متحكمة فيها مما يؤثر مباشرة على التسيير المحاسبي للقباضات ، استعمال طرق بالية في التسيير إذ يتم تنفيذ مجمل العمليات المحاسبية يدويا مما تسبب في تأخير معتبر في ترحيل حسابات الإيداع ، ضيق و قدم المحلات مما لا يسمح بوضع تنظيم عقلاني للمصالح ، غياب التنسيق و سوء تداول المعلومات سواء مع المصالح الجبائية (المفتشيات ، القبضات الأخرى) أو مع الهيئات الخارجية (البلديات و البنوك) .

الخاتمة :

منذ سنوات عديدة وماليتنا العمومية تعاني من صعوبات تكاد أن تكون مزمنة نتيجة للتراجع الكبير الذي عرفته الجباية البترولية في تكفلها بتغطية النفقات العمومية من جراء تقلبات و تدهور أسعار النفط ، هذا من جهة و من جهة أخرى نتيجة الفجوات الكبيرة التي عان منها النظام الجبائي و التي ظهرت نتائجها السلبية على مستوى الأشخاص الطبيعية و الجماعات المحلية على السواء ، هذا إلى جانب الاختلالات العديدة التي عرفتها الإدارة الجبائية قبل الإصلاح .

---

[1] الجريدة الرسمية رقم 76 لسنة 1997 و المتضمنة للتقرير السنوي 1995 ، ص 83 .

خاتمة الفصل :

إن مشكل المالية العامة ما هو في الحقيقة إلا ترجمة لما تعانيه دعامتها الأساسية (الجباية) من قـــدم في الضريبة و تعقيدات بيروقراطية ، إن القدم و التعقيد صفتان أحدهما تفسر الأخرى و ترتبط الأولى بالثانية ، حيث ظلت عناصر الجباية رغم ما طرأ عليها من محاولات " تحديث " محافظة على طابعها التقليدي البعيد عـــن الوجـــه الجديد الذي أخذته السياسة الاقتصادية في الدولة . إن هذا النظام لا يمكن في أي حال أن يضمن التوزيع العـــادل والكافي للعبء الضريبي ليس بين المكلفين بمختلف الضرائب بل و بين المكلفين بنفس الضريبة .

إن مختلف التعديلات التي مست هذا النظام لم تؤدي في الحقيقة إلى قلب النظام الذي كان قائما ، فالرسوم الجديدة أسست لنفس الغرض القديم و على عاتق نفس المكلفين و بالتالي نفس المادة الضريبة مما جعل مـــن هذه الإصلاحات مجرد عملية سطحية أو ترقيعات طارئة .

يعتبر الغموض الذي يكتنف العلاقات المالية بين الدولة و الجماعات المحلية إحدى أسباب اختلال المالية المحلية ، فعلى الرغم من محاولات الإصلاح التي أدخلت بهذا الصدد خاصة المتعلقة منـــها بالنظـــام الجبـــائي للجماعات المحلية بقي المشكل مطروحا ، ذلك أن التعديلات لم تكن في الحقيقة كلها في صالح المالية المحليـــة بـــل و هناك من جاء في غير صالحها . فقد ألغيت مجموعة من الرسوم التي كانت تدر عائدات معتبرة لهذه الجماعـــات بحجة أن مردودها ضعيف مقارنة مع ما يتطلبه إرساؤها و تحصيلها من نفقات و أتعاب إدارية و بقي الفراغ الـــذي أحدثته هذه الإلغاءات على عاتق الميزانيات المحلية على الرغم من محاولات التعويض التي تبنتها التشريعات و الـــتي لم تعطي في أغلبها النتائج المرجوة ، بحيث أدخلت مجموعة كبيرة من التغيرات مست طبيعة و أسس توزيع عـــائدات بعض الرسوم بين الدولة و الجماعات المحلية بشكل ملحوظ دون أن تراعي السبل الكفيلة بتغطيتها الماليـــة تغطيـــة مستمرة و مرنة وفق الظروف .

و هكذا كان لابد من إيجاد حلول سريعة و كفيلة بتغطية هذه النقائص و لـــن يتســـنى هـــذا إلا بتحضير الإصلاحات الجبائية التي سنتها قوانين المالية سنة بعد ســـنة مراعيـــة في ذلـــك الظـــروف الاقتصاديـــة ، الاجتماعية و المالية للمجتمع . هذا ما سوف نراه في الفصل الثاني من هذا الجزء .

المبحث الأول : إعادة هيكلة الضرائب غير المباشرة

مقدمة :

لقد تم إحداث رسم على القيمة المضافة سنة 1991 (*) يقوم بتعويض نظام الرسوم على رقم الأعمال الذي كان يتضمن رسمين متميزين : الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج و الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات . يعوض إحداث الرسم على القيمة المضافة نظام الرسوم على رقم الأعمال الذي يعتبر مخالفا و متعارضا مع اقتصاد عصري ، و خاصة فيما يتعلق بمجال تطبيقه الضيق و المحدود و تعدد المعدلات و النسب التي تسيره و تحديد الحق في الخصم و في العدد الكبير لحالات الإعفاء التي يتضمنها . و يجدر التفكير في هذا المجال أن الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج و الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات لا يسمحان في غالب الأحيان للمتعاملين الاقتصاديين بإظهار العبء الجبائي بصفة واضحة و الذي يتحمله المستهلك في الأخير ، لذلك فإنه عند تحديد أسعار المواد و الخدمات فإن جزءا من الرسوم المدفوعة قبل عملية التصنيع لا يمكن خصمها كليا فيما بعد .

أصبحت ضرورة إزالة هذه المجموعة من الاختلالات أمرا ملحا و يتطلب إلغاء نظام الرسوم على رقم الأعمال و استبداله بضريبة حديثة تعرف بالرسم على القيمة المضافة التي تتدخل في كل دور من العمليات الصناعية و التجارية المحققة من طرف المتعاملين الاقتصاديين . و خلافا للرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج فإن الرسم على القيمة المضافة لا يمس الإنتاج و لكن القيمة المضافة فقط ، و بمعنى آخر الثروة الجديدة المكونة فعليا .

1-1 الرسم على القيمة المضافة (T. V. A)

يندرج نظام الرسم على القيمة المضافة ضمن النصوص الداخلة في إطار الإصلاح الهيكلي للنظام الضريبي الجزائري و الذي وضع حدا للنظام القديم للرسوم على رقم الأعمال الذي لم يستجب أبدا لقواعد الدقة و العقلانية الاقتصادية و الاجتماعية ، كما أن تحديد كمياتها لم يحلل و لم يقيم في أي وقت خاصة بالنسبة للمستفيدين ، لهذا فإن الأهداف المتوقعة لم تتحقق و كان لها آثار سيئة خاصة فيما يتعلق بالسلوك الاجتماعي و الاستهلاكي . لهذه الأسباب و أخرى متعلقة بطبيعة و خصائص الرسم على القيمة المضافة (الحياد ، الشفافية ، الفعالية الاقتصادية ، الإمكانية الإدارية ...إلخ) ، فقد بدى النظام القديم للرسوم على رقم الأعمال غير فعال في إطار السياسة الاقتصادية الجديدة المدخلة عن طريق الإصلاحات الاقتصادية و المالية في السنوات الأخيرة .

تتمثل خصوصية الرسم على القيمة المضافة في أن خصم الضريبة المدفوعة في المراحل السابقة لا تشمل فقط على تسليم المواد الأولية المدمجة في المنتوج ، و لكن كذلك على عملية الاستثمار التي سمحت بصنع

(*) أسس الرسم على القيمة المضافة بموجب المادة 65 من قانون المالية لسنة 1991 لكن التطبيق الفعلي لهذا الرسم كان ابتداءا من 1 أفريل 1992 .

المنتوج أو إنجاز الخدمات أثناء الصنع ، شراء الآلات ..إلخ . و بهذه الكيفية تكون الضريبة محايدة كليا و هي لا تتدخل و لا تؤثر على تركيبة الدورة الاقتصادية و لا على اختيار الاستثمارات التي تخضع لاعتبارات اقتصادية بحتة .

1-1-1 مجال تطبيق الرسم

يخضع للرسم على القيمة المضافة عمليات البيع و الأعمال العقارية و الخدمات من غير تلك الخاضعة للرسوم الخاصة التي تكتسي طابعا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا و يتم إنجازها في الجزائر بصفة اعتيادية أو عرضية ، حيث تعتبر العملية قد تمت بالجزائر عندما تنجز وفقا لشروط تسليم البضاعة في الجزائر فيما يخص البيع ، و عندما تكون الخدمة المؤداة أو الحق المتنازل عنه أو الشيء المؤجر أو الدراسات المنجزة قد استعملت أو استغلت بالجزائر إذا تعلق الأمر بالعمليات الأخرى [1] . و يطبق هذا الرسم أيا كان الوضع القانوني للأشخاص الذين يتدخلون في إنجاز الأعمال الخاضعة للضريبة أو وضعيتهم إزاء جميع الضرائب و شكل و طبيعة تدخل هؤلاء الأشخاص .

كما نفرق بين العمليات الخاضعة للرسم وجوبا و الأخرى الخاضعة للرسم اختيارا ، حيث تخضع وجوبا للرسم مجوعة العمليات الداخلة في النشاط الاقتصادي و التي تجمع بصفة أساسية التسليمات و عمليات البيع للمواد المنقولة من طرف المنتجين ، التجار ، المستوردين و تجار الجملة و كذا الأعمال العقارية [2] . و قد أدخلت العمليات التي تنجزها البنوك و شركات التأمين ضمن العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة وجوبا [3] . يجوز للأشخاص الطبيعية و الاعتبارية الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الرسم أن يختاروا بناءا على تصريح منهم اكتساب صفة المكلفين بالرسم على القيمة المضافة على أن يزودوا سلع أو خدمات للتصدير أو لشركات بترولية أو لمكلفين بالرسم أو لمؤسسات تتمتع بنظام المشتريات بالإعفاء [4] .

1-1-2 عملية الشراء بالإعفاء

تعني عملية الشراء بالإعفاء كما يدل عليها اسمها تحويل البضائع بدون دفع الرسم ، و في هذا المجال قد قرر ترخيص الشراء بالإعفاء للمواد المحددة بموجب قانون المالية [5] و المحتوية أساسا على السلع و الخدمات المنجزة من طرف ممولي الشركات البترولية ، المشتريات أو البضائع المستوردة و المخصصة للتصدير أو لإعادة التصدير ، المشتريات من المواد الأولية و العناصر الأخرى المخصصة لصنع المنتوجات المعفاة صراحة من الرسم على

---

[1] المادة 7 من قانون الرسم على القيمة المضافة .

[2] المادة 2 من قانون الرسم على القيمة المضافة .

[3] المادة 38 من قانون المالية لسنة 1995 .

[4] المادة 3 من قانون الرسم على القيمة المضافة .

[5] المادة 42 من قانون الرسم على القيمة المضافة .

القيمة المضافة و مواد التجهيز الداخلة في تحقيق عمليات خاضعة للرسم و المصرح بأولويتها ضمن المخطط الوطني السنوي للتنمية أو المتعددة السنوات .

يجب أن يكون المكلفون بالضريبة القابلون للاستفادة من هذا النظام قد تحصلوا على اعتماداتهم بموجب قرار يتخذه المدير الجهوي للضرائب المختصة إقليميا ، و تسلم رخصة الشراء أو الاستيراد بالإعفاء من الرسم لحصة سنوية لا يمكن أن يتعدى مبلغها إما قيمة البيع من غير الرسم للسلع التي تخضع عادة للرسم المسلمة لنفس التخصيص من قبل المستفيد من الرخصة خلال السنة المالية السابقة ، و إما مبلغ المشتريات من دون الرسم على المنتوجات من نفس النوع خلال السنة المنصرمة مضاعف بنسبة 15% [1] . كما يمكن أن ترفع الحصة العادية بمقتضى قرار من المفتش الإقليمي للضرائب على مستوى الولاية بناءا على تقديم الوثائق الكفيلة بإثباتات ضرورة الزيادة المطلوبة . يجب على المستفيدين من الشراء بالإعفاء من الرسم أن يودعوا قبل 15 جانفي من كل سنة كشفا مفصلا يبين نوع و قيمة المخزونات من المنتوجات ، أو الأشياء أو السلع التي اشتروها بالإعفاء من الضريبة [2] .

1-1-3 تحديد الوعاء الضريبي و مختلف المعدلات

أ - الحدث المنشئ للضريبة

يتكون الحدث المنشأ للرسم على القيمة المضافة من : المبيعات من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة ، الأشغال العقارية من قبض الثمن كليا أو جزئيا ، التسليمات للذات من المنقولات المعنوية و من الأشغال العقارية حيث يتكون الحدث المنشأ من التسليم كالآتي : الواردات من إدخال البضاعة عند الجمارك ، الصادرات من المنتوجات الخاضعة للضريبة من تقديمها للجمارك و الخدمات من قبض الثمن جزئيا أو كليا .

ب - تأسيس الرسم

يشمل رقم الأعمال الخاضع للضريبة ثمن البضائع أو الأشغال أو الخدمات بما فيها كل المصاريف و الحقوق و الرسوم باستثناء الرسم على القيمة المضافة ذاتها ، و يتكون بالنسبة لعمليات البيع من مبلغ المبيعات و تدخل في مبلغ البيع حقوق الاستهلاك المفروضة على البضاعة . كما يمكن أن تخصم من المبلغ الخاضع للرسم على القيمة المضافة و ذلك حينما تفوتر للزبون التخفيضات و الإسقاطات و الإنقاصات الممنوحة و حسوم القبض ، حقوق الطوابع الجبائية ، المبلغ المودع بالأمانة على التغليفات التي يجب إعادتها إلى البائع و المدفوعات المترتبة عن النقل الذي قام به المدين نفسه لتسليم البضائع الخاضعة للرسم .

---

[1] المادة 44 من قانون الرسم على القيمة المضافة .

[2] المادة 48 من قانون الرسم على القيمة المضافة .

لا تقوم شركات الأفراد على أساس الضريبة على الدخل الإجمالي لكونها شركة تضـــامن (SNC) و مع ذلك فإن كل شريك مكلف بالضريبة تبعا لحصة الأرباح الاجتماعية المتحصل عليها من هذه الشركة ، تخضع أيضا شركات الأسهم للضريبة على أرباح المؤسسات لكن كل شريك يخضع على حدي للضريبة علـــى الدخـــل الإجمالي عل أرباح الأسهم الذي يحصل عليها من المؤسسة ، نفس الشيء بالنسبة للشركاء و أصحاب الأسهم الذين يتقاضون مكافآت مقابل الأعمال الذين يقومون بها داخل المؤسسة ، يتعلق الأمر هنا خصوصا بالشركاء المســيرون لشركات ذات المسئولية المحدودة (SARL) ، مسئولي شركات توصيات بالأسهم ، شركاء في شركات تضـــامن و أعضاء في جمعيات بالمساهمة اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال [1] . حسب المـــادة 2 مـــن قـــانون الضرائب المباشرة يتكون الدخل الصافي الإجمالي من مجموع المداخيل الصافية التالية :

2-1-1 الأرباح الصناعية و التجارية و الحرفية (I . BIC)

تعتبر الأنشطة الصناعية و التجارية كل الأنشطة التي تنص عليها المادة 2 من القانون التجاري و لا سيما عمليات الشراء و البيع ، الصناعات الإستخراجية المنجمية ، أشغال البناء ، عمليات إيجار الأملاك المنقولة ، شركات النقل ، المضاربين و السماسرة ...إلخ . أما الأنشطة الحرفية فهي التي تقوم على إنجاز الأعمال الحرفيـــة التقليدية سواءا كانت صناعية أو تحويل أو بيع منتوج هذه الأنشطة . تكتسي طابع الأرباح الصناعيـــة و التجاريـــة لتطبيق ضريبة الدخل : الأرباح الذي يحققها الأشخاص الطبيعيين الذين يقومون بعمليات الوساطة من أجل شـــراء عقارات أو محلات تجارية أو بيعها أو يشترون باسمهم نفس الممتلكات لإعادة بيعها [2] .

فيما يخص الإعفاءات نجد نوعين منها : فهناك إعفاءات دائمة و تخص المؤسسات القائمة على جمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة و أيضا الفرق المسرحية بعنوان الإيرادات المحققة ، و هناك إعفاءات مؤقتة حيث يستفيد الحرفيين التقليديين من إعفاء لمدة 10 سنوات بالإضافة إلى الأشخاص الذين يمارسون نشاطات حرفية فنية . تستفيد النشاطات الممارسة من طرف المستثمرين الشباب و المؤهلة من طرف " الصندوق الوطني لتدعيـــم تشغيـــل الشباب " من إعفاء كلي لمدة ثلاث سنوات من الضريبة على الدخل الإجمالي و هذا ابتداء من تاريخ دخولها حـــيز النشاط ، ترفع مدة الإعفاء إلى ستة (6) سنوات ابتداء من تاريخ دخولها حيز النشاط عندما تمارس هـــذه المؤسســـة نشاطها في المناطق الواجب ترقيتها التي تحدد قائمتها عن طريق التنظيم [3] .

---

[1] Ecole Nationale Des Impots , Cours D'impot Directs IRG -IBS , Mise à jour au 1er Janvier 1999 , p 05 .

[2] المادة 12 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

[3] Direction Générale Des Impots , Bénéfices Industriels et Commerciaux (BIC) , Dépliant n° 02 , Année 2000 .

2-1-2 الضريبة على الأرباح غير التجارية (I . BNC)

عموما هي الأرباح المحققة عن طريق المهن الحرة ، الوظائف و المهام التي لا يتمتع أصحابها بصفة التاجر و المستثمرات المدرة للأرباح و التي هي مصادر كسب لا تنتمي إلى صنف آخر من الأرباح و الدخول [1] . غالبا لا تعرف المهن الحرة بصفة دقيقة و إنما هي تلك النشاطات التي تكتسي طابع فكري حيث تصنف ضمن هذه النشاطات تلك الممارسة من طرف الأشخاص التالية ، أولا : الأطباء ، القابلات ، الجراحون و البيطريون ، ثانيا : المهندسون المعماريون ، المحامون ، المحاسبون ، الخبراء في المحاسبة و المجالس القضائية و الجبائية و ثالثا : الفنانون الرسامون ، النحاسون و المؤلفون الموسيقيون .

مداخيل الوظائف و المهام هي تلك التي يحصل عليها حاليا كل من الموثقين (Notaires) ، الحاجبين (Huissiers) و المثمنين (Commissaires priseurs) و أخيرا المداخيل المدرة من مصادر أخرى للأرباح حيث ينتمي إلى هذا الصنف كل الدخول المتأتية من مهنة مربحة لا تنتمي إلى فئة معينة من المداخيل ، لهذا فالطابع المهني أو العادي للأرباح ليس ضروريا و إنما يكتفي أن يكون هناك طابع الدخل ، بمعنى أن يكون بإمكان هذا الدخل أن يتكرر حتى و إن كان منفصلا أو مفاجئا مثل : الأرباح المحققة من طرف الرياضيين المحترفين ، الأرباح الاستثنائية على القيم المنقولة ...إلخ [2] . لا ينتمي إلى وعاء الضريبة على الدخل الإجمالي المبالغ المحصلة على شكل أتعاب ، خواتم ، حقوق المؤلفين و المخترعين باسم الأعمال الأدبية ، العلمية ، الفنية أو السينمائية و المنجزة من طرف الفنانين ، الكتاب المؤلفين و المخترعين [3] .

2-1-3 الإيرادات الفلاحية (R.A)

هي تلك الإيرادات المحققة من الأنشطة الفلاحية و تربية المواشي . تخص الأنشطة الفلاحية (نشاطات الإنتاج النباتي) المداخيل المتأتية من استغلال الأراضي و ينتمي إلى هذا الصنف من النشاطات : الإنتاج الغابي (الخشب و الفلين) ، استغلال المساحات الحلفائية و استغلال الفطريات في السراديب داخل باطن الأرض (Galeries souterraines) ، بينما يتعلق نشاط تربية المواشي (نشاط الإنتاج الحيواني) بتربية الحيوانات من كل نوع ، نواتج هذه النشاطات تعتبر كإيرادات فلاحية عندما يكون علف الماشية يأتي خصيصا من نواتج الأراضي المزروعة ، كما يجب أن تبقى هذه الماشية وقتا طويلا في هذه المساحات الزراعية حيث أن الربح المحقق عند البيع يكون مصدره نتائج الماشية و ليس المضاربة التجارية [4] .

---

[1] الفقرة الأولى من المادة 22 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

[2] Ecole Nationale Des Impots , Cours D'impot Directs IRG -IBS , op cité , p 10 .

[3] المادة 4 من قانون المالية لسنة 1998 المغيرة للمادة 23 من قانون الضرائب المباشرة .

[4] Ecole Nationale Des Impots , Cours D'impot Directs IRG -IBS , op cité , p 10 .

تشكل أيضا إيرادات فلاحية الأرباح الناتجة عن أنشطة تربية الدواجن و النحل و المحار (Ostréicoles) و بلح البحر (Mytilicoles) و الأرانب ، غير أنه لا يمكن أن تعتبر أنشطة تربية الدواجن و الأرانب إيرادات فلاحية إلا إذا كانت ممارسة من طرف مزارع في مزرعته و كانت لا تكتسي طابعا صناعيا [1] .

قررت إعفاءات دائمة و مؤقتة للضريبة على الدخل الإجمالي الخاصة بالإيرادات الفلاحية بالنسبة للفئات التالية : تخص الإعفاءات الدائمة كل من زراعة الحبوب ، البقول الجافة و زراعة التمر [2] ، على غرار ذلك يستفيد من إعفاء لمدة 10 سنوات الإيرادات الصادرة عن الأنشطة الفلاحية و أنشطة تربية المواشي الممارسة في الأراضي المستصلحة حديثا ، و تلك الناتجة عن الأنشطة الفلاحية و تربية المواشي الممارسة في المناطق الجبلية التي يتم تحديدها عن طريق التنظيم و هذا ابتداء من تاريخ بداية النشاط [3] .

2-1-4 *المداخيل العقارية الناتجة عن إيجار الأملاك المبنية و غير المبنية (RFPBNB)*

تعتبر كمداخيل عقارية بشرط أن لا تكون مدرجة في أرباح مؤسسة صناعية ، تجارية أو حرفية أو مستثمرة فلاحية أو مهنية غير تجارية ، المداخيل الآتية من تأجير عقارات أو أجزاء عقارات مبنية و من تأجير كل المحال التجارية أو الصناعية و كذلك من تأجير الممتلكات الغير المبنية من كل نوع و من ضمنها الأراضي الفلاحية ، كذلك تلك الآتية من العقود عارية الاستعمال [4] . تخضع العقارات المبنية و غير المبنية للضريبة العقارية (TF) و تجدر بنا الإشارة إلى أن المداخيل الآتية من الإيجار أو الإيجار من الباطن المؤثث ، كذلك تلك الآتية من إدارة إيجار المحلات التجارية و إيجار محلات صناعية و تجارية مزينة و مزودة بعتادها تنتمي إلى فئة الأرباح الصناعية و التجارية .

يتمتع بإعفاء دائم من الضريبة العقارية : العقارات التابعة للدولة و الولايات و البلديات ، بالإضافة إلى تلك التابعة للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري و التي تمارس نشاطها في ميدان التعليم و البحث العلمي و حفظ الصحة الاجتماعية و أيضا في ميدان الثقافة و الرياضة ، كذلك تجهيزات الاستغلال الزراعي مثل الحضائر ، العقارات التابعة للدول الأجنبية و المخصصة للإقامة الرسمية لبعثاتهم الدبلوماسية و القنصلية المعتمدة بالجزائر .

بالمقابل يتمتع بإعفاء مؤقت من الضريبة العقارية لمدة 7 سنوات ابتداء من 1 يناير من السنة التي تلي سنة إنجازها أو شغلها حيث تبدأ المهلة في السريان ابتداء من السنة الثالثة على الأكثر من تاريخ الحصول على

---

[1] Direction Générale Des Impots , Revenus des Exploitations Agricoles , Dépliant n° 04 , Année 2000 .

[2] قانون المالية لسنة 1999 .

[3] المادة 36 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

[4] قانون المالية لسنة 1994 .

رخصة البناء ، العقارات أو أجزاء العقارات المصرح بأنها غير صحية أو التي هي على وشك الانهيار و التي أبطل تخصيصها ، و الملكيات المبنية التي تشكل الملكية الوحيدة و السكن الرئيسي لملاكها عندما لا يتجاوز المبلغ السنوي للضريبة 800 دج و مداخيل هذا العقار لا تتجاوز مرتين الأجر الوطني المضمون الأدنى SNMG ، إلا أن الأشخاص المعفون يخضعون إلى ضريبة سنوية تقدر ب 100 دج على شكل رسم ثابت [1] .

تستفيد البنايات و إضافة البنايات المستعملة في النشاطات الممارسة من طرف المستثمرين الشباب و المؤهلة من طرف " الصندوق الوطني لتدعيم تشغيل الشباب " من إعفاء لمدة ثلاث سنوات ابتداء من تاريخ إنجازها ، و تكون مدة هذا الإعفاء 6 سنوات إذا ما أقيمت هذه البنايات في منطقة يجب ترقيتها ، و أيضا البنايات الاجتماعية المخصصة للإيجار و التابعة للقطاع العام .

2-1-5 ريوع رؤوس الأموال المنقولة (RCDC)

هناك نوعين من المداخيل يطبق عليها ريوع الأسهم و حصص الشركة و الإيرادات المماثلة لها ، الأولى تسمى إيرادات القيم المنقولة (RVM) و الثانية إيرادات الديون و الودائع و الكفلات (RCDC) . تتمثل إيرادات القيم المنقولة في توزيع الأرباح بأشكالها المختلفة التي حققتها شركات الأسهم و الشركات المماثلة لها بصفة رسمية أو لا إما قانونيا أو بصفة مجهولة ، تعتبر مداخيل موزعة على وجه الخصوص [2] : الأرباح أو الإيرادات التي لا تدرج في الاحتياطات أو في رأس المال ، المبالغ أو القيم الموضوعة تحت تصرف الشركاء أو حاملي الأسهم أو حاملي حصص الشركة و غير المقتطعة من الأرباح ، إيرادات الأموال المستثمرة ، القروض أو التسبيقات الموضوعة تحت تصرف الشركاء إما مباشرة أو بواسطة شخص أو شركة ، المكافآت و الامتيازات و التوزيعات غير المعلن عنها و المكافآت المدفوعة للشركاء أو للمدراء غير المعوضة أو لأداء خدمة أو التي يعد مبلغها مبالغا فيه ، كذلك أتعاب مجلس إدارة الشركة و النسب المئوية من الربح الممنوحة لمدراء الشركات كمكافأة عن وظيفتهم بمعدل 15 % محررة من الضريبة و أخيرا النتائج في طور التخصيص للشركات التي لم تكن خلال فترة مدتها ثلاث سنوات محل تخصيص إلى رأس مال المؤسسة .

تكون إيرادات الديون و الودائع و الكفالات العمود الثاني من إيرادات الأموال المنقولة ، يدخل ضمن هذا الصنف من الإيرادات : الفوائد و المبالغ المستحقة من الدخل و كافة الحواصل الأخرى [3] : الديون العقارية الممتازة منها و العادية ، الديون الممثلة بالأسهم و السندات العامة و سندات القرض الأخرى القابلة للتداول باستثناء كل عملية تجارية لا تكتسي الطابع القانوني للقرض . كذلك الودائع المالية تحت الطلب أو لأجل محدد مهما كان المودع و مهما كان تخصيص الوديعة سواء كانت الكفالات نقدا أو حسابات جارية أو سندات

---

[1] Direction Générale Des Impots , Taxe Foncière Sur Les Propriétés Baties , Dépliant n° 14 , Année 2000 .

[2] المادة 1 من قانون المالية لسنة 1998 .

[3] المادة 55 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

الصندوق الاسمية أو المجهولة [1] . و أخيرا نشير إلى أنه ألغيت كل الإعفاءات المتعلقة بهته الإيرادات و هذا ابتداء من 1 جانفي 1995 .

2-1-6 المرتبات و الأجور ، المنح و الريوع العمرية (TSPRV)

تعتبر الرواتب و الأجور و كذلك التعويضات و الأتعاب التي يمكن إضافتها مكافآت يتحصل عليها المكلف بمناسبة ممارسته لنشاط عمومي كموظف أو نشاط خاص كمستخدم أو كصانع ...إلخ ، و مهما كانت نوعية المستفيد و نوعية الخدمات المعوضة فإن كل المكافآت تدخل في صنف الرواتب و الأجور بمجرد أن يتحصل عليها المستفيد بصفته أجير . من هنا تعتبر كأجور في نظر القانون [2] : التعويضات و التسديدات و التخصيصات الجزافية لقاء مصارفهم المدفوعة لمديري الشركات ، المبالغ المقبوضة من قبل أشخاص يعملون في بيوتهم بصفة فردية لحساب الغير و أخيرا المبالغ المدفوعة إلى الأشخاص الذين يمارسون بالإضافة إلى نشاطهم الأساسي الذي يتقاضون عليه أجر نشاطا تعليميا أو يقومون ببحث كمستخدمين مؤقتين .

يعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي الأشخاص من جنسية أجنبية الذين يعملون في الجزائر في إطار مساعد بدون مقابل منصوص عليها في اتفاق دولي ، الأشخاص من جنسية أجنبية الذين يعملون في المخازن المركزية للتموين و التي أنشئ نظامها الجمركي بمقتضى المادة 192 من قانون الجمارك و العمال المعوقين حركيا أو عقليا أو بصريا أو سمعيا الذين يقل أجرهم عن 10.000 دج ، تم رفع هذا المبلغ إلى 12.000 دج [3] .

2-1-7 فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية و غير المبنية (PV)

لإقرار أساس ضريبة الدخل ، تعتبر فوائض قيمة ناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية فوائض القيمة المحققة فعلا من قبل الأشخاص الذين يتنازلون خارج نطاق النشاط المهني عن عقارات أو أجزاء من عقارات مبنية و كذا عن الحقوق العقارية المرتبطة بهذه الأملاك [4] . فائض القيمة كما هو معلن عنه ينتج عن زيادة قيمة العقار بالنسبة إلى قيمته الأصلية و هو يقوم على أربعة مبادئ أساسية : عندما يكون فائض القيمة ناتج عن التنازل بمقابل ، عندما يكون هذا الفائض محققا فعلا ، أن يكون محققا خارج نطاق النشاط المهني و أخيرا أن يكون ناتج عن التنازل عن عقارات أو أجزاء من عقارات مبنية و عقارات غير مبنية و كذا عن الحقوق

---

[1] المادة 6 من قانون المالية لسنة 1995 .

[2] المادة 67 من قانون الضرائب المباشرة .

[3] المادة 98 من قانون المالية لسنة 1998 .

[4] المادة 77 من قانون الضرائب المباشرة .

العقارية المرتبطة بهذه الأملاك . لا تنتمي إلى المادة الخاضعة للضريبة فوائض الضريبة المحققة بمناسبة التنازل عن ملك عقاري قام على أساس احتياجات التصفية أو شيوع ميراث قائم [1] .

أ – الأشخاص الخاضعون للضريبة و مكان فرض الضريبة

1 – الأشخاص الخاضعون للضريبة

يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي على كافة مداخيلهم الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر ، يخضع كذلك لضريبة الدخل سواء أكان موطن تكليفهم في الجزائر أم لا الأشخاص من جنسية جزائرية أو أجنبية الذين يتحصلون في الجزائر على أرباح أو مداخيل يخول فرض ضريبة عليها إلى الجزائر بمقتضى اتفاقية جبائية تم عقدها مع بلدان أخرى و كذلك الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر و يتحصلون على عائداتهم من مصدر جزائري [2] .

يعرف قانون الضريبة على الدخل الإجمالي الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر على أنهم الأشخاص الذين يتوفر لديهم مسكن بصفتهم مالكين له أو منتفعين به أو مستأجرين له عندما يكون الإيجار في هذه الحالة الأخيرة قد اتفق عليه باتفاق وحيد أو باتفاقات متتالية لفترة متواصلة مدتها سنة واحدة على الأقل ، كذلك الأشخاص الذين لهم في الجزائر مكان إقامتهم الرئيسية أو مركز مصالحهم الأساسية و الأشخاص الذين يمارسون نشاطا مهنيا سواء أكان أجراء أم لا و أخيرا أعوان الدولة الذين يمارسون وظائفهم أو يكلفون بمهام في بلد أجنبي و الذين لا يخضعون في هذا البلد لضريبة شخصية على مجموع دخلهم [3] .

2 – مكان فرض الضريبة

تميز المادة 8 التي تنص على مكان فرض الضريبة على الأشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي بين ثلاث وضعيات : الأولى هي إذا كان للمكلف بالضريبة محل إقامة وحيدة تقرر الضريبة في مكان وجود محل الإقامة هذا ، ثانيا إذا كان للمكلف بالضريبة عدة محلات إقامة في الجزائر فإنه يخضع للضريبة في المكان الذي توجد فيه مؤسسته الرئيسية و ثالثا يخضع لضريبة الدخل في المكان الذي توجد فيه مصالحهم الأساسية الأشخاص الذين يتوفرون على إيرادات صادرة عن ممتلكات أو مستثمرات أو مهن موجودة أو ممارسة في الجزائر دون أن يوجد بها موطن تكليفهم .

---

[1] المادة 5 من قانون المالية لسنة 1994 .

[2] الفقرة الأولى و الثانية من المادة 3 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

[3] M.C.Ainouche , L'impot sur le Revenu Global , Hiwar Com Editions , 2ème Trimestre 1993 , p 145 .

ب – أساليب فرض الضريبة على الدخل الإجمالي

تفرض الضريبة على الدخل الإجمالي على كل مكلف بالضريبة حسب دخلـــه الخـــاص و مداخيل أولاده و الأشخاص الذين معه و الذين يعتبرون في كفالته يعتبر في كفالة المكلف بالضريبة أولاده إذا قل عمرهم عن 18 سنة أو عن 25 سنة إذا كانوا يزاولون دراستهم أو إذا كانوا عجزة بمعدل معين عن طريق التنظيم ، وفقا لنفس الشروط الأولاد الذين يأويهم في بيته [1] . يمنح فرض ضريبة مشتركة بين الزوجين الحـــق في تخفيـــض 10 % من الدخل الخاضع للضريبة [2] ، و يمكن للمكلف بالضريبة أن يطالب بفرض ضرائب ممـــيزة علـــى أولاده عندما يتقاضون دخلا من عملهم الخاص أو من ثروة مستقلة عن ثروته .

ج – تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة

يخضع الأشخاص الذين يحققون أرباحا صناعية و تجارية فيما يخص كيفية تحديد الأرباح المأخوذ بها في حساب المادة الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي إما للنظام الجزافي أو لنظـــام الربـــح الحقيقـــي ، و يجب أن نشير في هذا الصدد أن تطبيق نظام الربح الحقيقي يقوم على أساس نظام قانوني موحد حيـــث يكمـــن المشكل في كيفية تنسيقه مع القوانين التي ينص عليها القانون التجاري و التي تفرض على كل تاجر مسك محاسبة .

1 – النظام الجزافي

يمكن أن يحدد الربح الخاضع للضريبة تحديدا جزافيا بالنسبة للمكلفين بالضريبة الذين لا يزيد رقم أعمالهم عن 1.500.000 دج إذا كان الأمر يتعلق بمكلفين بالضريبة تتمثل تجارتهم الرئيسية في بيع السلع و الأشياء و اللوازم و المواد الغذائية المخصصة إما لأخذها أو لاستهلاكها في عين المكان أو توفير السكن و لا يزيد عن 800.000 دج إذا تعلق الأمر بتأدية الخدمات ، أما إذا كان ينتمي نشاط المكلف في آن واحـــد إلى الصنفـــين المحددين أعلاه لا يطبق النظام الجزافي إلا إذا كان رقم الأعمال الإجمالي السنوي لا يتعـــدى مبلـــغ 1.500.000 دج أو إذا كان رقم الأعمال السنوي المتعلق بالنشاطات من الصنف الثـــاني لا يزيـــد عـــن مبلـــغ 800.000 دج [3] .
تستثنى الفقرة الثالثة من المادة 15 من القانون من النظام الجزافي : عمليات البيع بالجملة ، عمليات البيع التي يقوم بها وكلاء البيع ، عمليات إيجار العتاد أو مواد الاستهلاك الدائمة ما عدا الحالات التي تكتسي فيها طابعا ثانويا و ملحقا لمؤسسة صناعية أو تجارية . نستثنى أيضا من النظام الجزافي مؤسسات الأشغال العمومية [4] .

---

[1] المادة 6–1 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

[2] Ecole Nationale Des Impots , Cours D'impot Directs IRG -IBS , op cité , p 41 .

[3] المادة 15 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

[4] من قانون المالية لسنة 1999 .

2 – نظام الربح الحقيقي

يفرض نظام الربح الحقيقي على المكلفين بالضريبة الذي يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 1.500.000 دج و 800.000 دج حسب نوعية النشاط سواء كانت عملية بيع و شراء أو عملية تأدية الخدمات [1] . بإمكان المكلفين بالضريبة الذي لم يتعدى رقم أعمالهم السنوي الحد المعلن عنه سابقا و لكنهم يمسكون محاسبة حقيقية الخضوع إلى نظام الربح الحقيقي ، هذا الاختيار يبلغ به الإدارة الجبائية قبل الفاتح من أبريل للسنة الأولى من الفترة الجزافية و يبقى الأمر ساريا بالنسبة للسنة المذكورة و السنتين المتتاليتين بحيث يصبح هذا الأمر نهائي لا رجعة فيه خلال هذه الفترة . تخضع كذلك لهذا النظام الأرباح المحققة من طرف التجار بالجملة و وكلاء البيع و كذلك الأرباح الناتجة عن عملية إيجار العتاد أو مواد الاستهلاك الدائمة باستثناء العمليات التي تكتسي طابعا ثانويا أو ملحقا لمؤسسة صناعية أو تجارية و كذلك الأشخاص المذكورين في المادة 95 من قانون الرسم على القيمة المضافة [2] .

يحدد الربح الخاضع للضريبة عن طريق خفض تكاليف الاستغلال ، و حتى يسمح بتخفيض هذه التكاليف يجب أن تكون موافقة للشروط المعمول بها في الضريبة على أرباح المؤسسات التي سوف نراها لاحقا . المكلفون الخاضعون لهذا النظام مجبرون على إمساك محاسبة نظامية مطابقة للقوانين و التنظيمات المعمول بها . هناك ثلاث تخفيضات مطبقة في إطار الأرباح الصناعية و التجارية الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي [3] :

– الربح الناتج عن نشاط المخبزة دون سواه (صناعة الخبز) يستفيد من تخفيض نسبته 50 % ، هذا التخفيض أصبح 35 % ابتداءا من سنة 1997 – 1998 [4] .

– الربح المحقق خلال سنتي النشاط الأوليتين من طرف الأشخاص الذين لهم صفة عضو سابق في جيش التحرير الوطني أو المنظمة المدنية لجبهة التحرير الوطني و أرامل الشهداء ، يقدر هذا التخفيض بنسبة 25 % و لا يطبق هذا التخفيض على المكلفين بالضريبة الذين يقدر ربحهم تقديرا جزافيا . عوض هذا المعدل بنسبة 30 % ابتداء من 1 جانفي 1999 [5] .

– يطبق أيضا على الأرباح المعاد استثمارها تخفيضا نسبته 30 % فيما يخص تحديد الدخل الواجب إدراجه في أسس الضريبة على الدخل الإجمالي .

---

[1] المادة 3 من قانون المالية لسنة 1996 .

[2] المادة 4 من قانون المالية لسنة 1995 .

[3] المادة 21 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

[4] المادة 3 من قانون المالية لسنة 1998 .

[5] قانون المالية و التعليمات ، الإدارة العامة للضرائب سنة 1999 .

* – نظام التصريح المراقب

يخضع المكلفون الذين يحققون أرباح غير تجارية أو مداخيل مماثلة إما للنظام الحقيقي أو لنظام التقدير الإداري ، حيث يخضع وجوبا للنظام الحقيقي المكلفون الذين يزيد مبلغ إيراداتهم عن 800.000 دج [1] . لتحديد الحد المذكور لا تأخذ في الحسبان من جهة العمليات المتعلقة بعناصر الأصول المخصصة لممارسة المهنة ، و من جهة أخرى التعويضات المقبوضة بمناسبة التوقف عن ممارسة المهنة أو تحويل الزبائن [2] . يخضع أيضا لهذا النظام المكلفون الذين لا تتجاوز إيراداتهم السنوية 800.000 دج عندما يمسكون محاسبة تجارية مطابقة لتلك التي تفرض في مادة الأرباح غير التجارية ، هذا الاختيار يجب أن يشعر به إدارة الضرائب قبل الفاتح من أبريل للسنة من فترة السنتين و يعتبر هذا الإختيار نهائي لا رجعة فيه .

3 – نظام التقدير الإداري

ينتمي إلى نظام التقدير الإداري المكلفون الذين يكون مبلغ إيرادهم المهنية أصغر أو يساوي 800.000 دج [3] . يقدر الربح الخاضع للضريبة من طرف المصالح الجبائية على أساس المعطيات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة في تصريح خاص مطابق لنموذج تقدمه الإدارة و هذا قبل الفاتح مارس من كل سنة و أيضا على أساس المعلومات التي بحوزة هذه المصالح ، و يجب أن يكون الربح المقدر متناسبا مع الربح المحقق فعلا من طرف المكلف بالضريبة بمناسبة المهنة الممارسة [4] . تنتمي بعض المداخيل إلى فئة الأرباح غير التجارية حيث تخضع للاقتطاع من المصدر التحرري للضريبة على الدخل الإجمالي ، و تتمثل في المداخيل التي يدفعها المدينون المقيمون في الجزائر إلى مستفيدين يقيمون جبائيا خارج الجزائر و كذلك الخواتم و الأتعاب المقدمة للفنانين ، الرسامين و المؤلفين المقيمين في الجزائر .

2–2 الضريبة على أرباح الشركات (IBS)

تطبق الضريبة على أرباح الشركات على مجموع الأرباح أو المداخيل المحققة من طرف الشركات و الأشخاص المعنوية مهما كان شكلها و غرضها ، غير أن بعض مؤسسات الأشخاص بإمكانها اختيار هذا النظام الضريبي . إذن تخضع لهذه الضريبة شركات الأموال بمفهوم القانون التجاري الحالي و المتمثلة في شركات الأسهم [5]

---

[1] قانون المالية لسنة 1996 .

[2] المادة 27 –2 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

[3] Ecole Nationale Des Impots , Cours D'impot Directs IRG -IBS , op cité , p 25 .

[4] المادة 15 ،الفقرات 4–5–6–8–9 و 10 ، و المادة 16 من قانون الضرائب المباشرة .

[5] المادة 592 من القانون التجاري .

، الشركات ذات المسئولية المحدودة [1] ، شركات التوصيات بالأسهم [2] ، المؤسسات الاقتصادية العمومية ، المؤسسات و الهيئات ذات الطابع الصناعي و التجاري و الفلاحي و المصرفي سواءا كانت تتمتع بالاستقلالية المالية أم لا ، كذلك الشركات المدنية المكونة على شكل شركات بالأسهم تكون لديها نشاطات ذات طابع مدني لكنها تمثل نفس الخصوصيات مثل الشركات التجارية و شركات الأسهم .

كما تخضع لهذه الضريبة الشركات التي تنجز العمليات و المنتجات المذكورة في المادة 12 من قانون الضرائب المباشرة و لا سيما تلك : التي تقوم بعمليات الوساطة من أجل شراء عقارات أو محلات تجارية أو بيعها أو يشترون باسمهم نفس الممتلكات لإعادة بيعها ، أولائك الذين يستفيدون من وعد بالبيع من جانب واحد يتعلق بعقار و يقومون بسعي منهم أثناء بيع هذا العقار بالتجزئة أو التقسيم بالتنازل عن الاستفادة من الوعد بالبيع إلى شاري كل أو جزء أو قسم ، كذلك الذين يأجرون مؤسسة تجارية أو صناعية بما فيها من أثاث أو عتاد لازم لاستغلالها سواء أكان الإيجار يشمل على كل العناصر غير المادية للمحل التجاري أو الصناعي أو جزء منها أم لا ، الذين يمارسون نشاط الراسي عليه المناقصة و صاحب الامتياز و مستأجر الحقوق البلدية ، الذين يحققون أرباحا من أنشطة تربية الدواجن و الأرانب عندما تكتسي هذه الأنشطة طابعا صناعيا و أخيرا الذين يحققون إيرادات من استغلال الملاحات أو البحيرات المالحة أو المالح [3] .

تعتبر الضريبة على أرباح الشركات ضريبة سنوية و هي مستحقة بمناسبة الأرباح المحققة في الجزائر من طرف المكلفين الخاضعين إجباريا للنظام الضريبي وفقا للنظام الحقيقي مهما كان رقم الأعمال المحقق .

2-2-1 الأرباح المحققة في الجزائر

تعتبر أرباحا محققة في الجزائر على الخصوص [4] : الأرباح المحققة في شكل شركات و العائدة من الممارسة العادية لنشاط ذي طابع صناعي أو تجاري أو فلاحي عند عدم وجود إقامة ثابتة ، أرباح المؤسسات التي تستعين في الجزائر بممثلين ليست لهم شخصية مهنية متميزة عن هذه المؤسسات ، أرباح المؤسسات التي و إن كانت لا تملك إقامة أو ممثلين معينين إلا أنها تمارس بصفة مباشرة أو غير مباشرة نشاطا يتمثل في إنجاز حلقة كاملة من العمليات التجارية . أما إذا كانت مؤسسة تمارس في آن واحد نشاطها بالجزائر و خارج التراب الوطني ، فإن الربح التي تحققه من عملية الإنتاج أو عند الاقتضاء من عمليات البيع المنجزة في الجزائر يعد محققا فيها ماعدا في حالة إثبات العكس في خلال مسك محاسبتين متباينتين .

---

[1] المادة 564 من القانون التجاري .

[2] المادة 715 من القانون التجاري .

[3] المادة 137 من قانون الضرائب على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح المؤسسات .

[4] المادة 137 من قانون الضرائب على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح المؤسسات .

2-2-2 الربح الصافي الخاضع للضريبة

يعتبر الربح الخاضع للضريبة الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات من أية طبيعة كانت التي تنجزها كل مؤسسة أو وحدة أو مستثمرة تابعة لمؤسسة واحدة بما في ذلك على الخصوص التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول أثناء الاستغلال أو في نهايته ، و يشكل الربح الصافي من الفرق في قيم الأصول لدى اختتام و افتتاح الفترة التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها قاعدة الضريبة و تحسم الضريبة من الزيادات المالية و تضاف عند الإقتطاعات التي يقوم بها صاحب الاستغلال أو الشركاء خلال هذه الفترة . و يقصد بالأصول الصافية الفائض من قيم الأصول من بين جملة الخصوم المتكونة من ديون الغير و الاستهلاكات المالية و الأرصدة المثبتة [1] .

يحدد الربح الصافي بعد خصم كل التكاليف و تتضمن هذه التكاليف على الخصوص : المصاريف العامة من أي طبيعة كانت ، أجور كراء العقارات التي تستأجرها المؤسسة ، نفقات المستخدمين و اليد العاملة بالإضافة إلى قيمة مواد التجهيز و قطع الغيار و المواد المستوردة ، و كذلك الإهتلاكات المالية التي تمت فعلا في حدود تلك الاهتلاكات المقبولة عادة حسب الاستعمالات [2] .

لا تكون قابلة للحسم من أجل تحديد الربح الجبائي الصافي : مختلف التكاليف و الأعباء و أجور الكراء الخاصة بالمباني غير المخصصة مباشرة للاستغلال ، مختلف أنواع الهدايا باستثناء تلك التي لها طابع إشهاري و هذا عندما تتجاوز قيمتها الوحدوية 150 دج لكل مستفيد ، الإعانات ، التبرعات و الهبات باستثناء تلك الممنوحة نقدا أو عينا للقوى الاشتراكية و المؤسسات و الجمعيات ذات الطابع الإنساني عندما لا تتجاوز مبلغا سنويا قدره 5.000 دج و مصاريف الاحتفالات بما فيها مصاريف الإطعام و الفندقة و العروض التي يتجاوز مبلغها الحد المحدد بخمسة في الألف على الأكثر من الربح الجبائي الصافي المحقق في السنة الأخيرة التي تم فيها إقرار فرض الضريبة عن طريق السجل أو يتجاوز حدا ثابتا قدره 50.000 دج عن كل سنة مالية [3] . يجب إثبات هذا المبلغ قانونيا و ربطه مباشرة باستغلال المؤسسة .

2-2-3 مكان فرض الضريبة

تؤسس الضريبة على أرباح الشركات باسم الأشخاص المعنويين بدلا من مقر شركتهم أو إقامتهم الرئيسية [4] . يجب على كل شخص معنوي ليست له إقامة في الجزائر و يحقق فيها مداخيل وفق الشروط

---

[1] المادة 140-2 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

[2] المادة 141-1 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

[3] المادة 169 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

[4] المادة 149 من قانون الضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات .

الواردة في المادة 137 أن يعين لدى الإدارة الجبائية ممثلا يسكن بالجزائر و مؤهلا قانونيا لأن يلتزم بالقيام بالإجراءات التي يخضع لها الأشخاص المعنويين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات و أن يدفع هذه الضريبة عوض الشخص المعنوي المعني ، و إذا تعذر ذلك فإن الضريبة على أرباح الشركات و الغرامات المرتبطة بها عند الاقتضاء يدفعها الشخص الذي يتصرف باسم الشخص المعنوي الذي ليست له إقامة بالجزائر .

2-2-4 النشاطات المعفية من الضريبة على أرباح المؤسسات

المؤسسات التالية معفاة نهائيا من الضريبة على أرباح المؤسسات بالرغم من إمكانيتها اختيار هذا النظام حيث يتعلق الأمر ب : شركات التضامن SNC ، شركات التوصيات العادية ، الجمعيات المساهمة و الشركات المدنية التي لا تكون على شكل شركة أسهم .

فيما يخص الإعفاءات الدائمة : تعفي التعاونيات الاستهلاكية التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة و كذا الهياكل التابعة لها ، الفرق و الهيئات التي تمارس نشاطا مسرحيا بعنوان الإيرادات المحققة ، صناديق التعاون الفلاحي بعنوان عمليات البنك و التأمينات المحققة فقط مع شركائهم ، هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة (OPCVM) [1] ، التعاونيات الفلاحية للتمويل و الشراء و كذا الاتحادات التابعة لهم و التي تستفيد من اعتماد مصرح من طرف مصالح مؤهلة من وزارة الفلاحة ، الشركات التعاونية للإنتاج ، التحويل ، حفظ و بيع المنتوجات الفلاحية ، كذلك معفاة من الضريبة على أرباح المؤسسات الحصص التي تحصل عليها الشركات بمناسبة اشتراكهم في رأس المال شركات أخرى من نفس النوع [2] .

أما عن الإعفاءات المؤقتة فيستفيد من إعفاء كلي من الضريبة على أرباح الشركات و لمدة ثلاث سنوات ابتداءا من تاريخ دخولها حيز النشاط النشاطات المعلن عن أولويتها ضمن المخططات التنموية السنوية أو متعددة السنوات ، ترفع مدة إعفاء النشاطات المعلن عن أولويتها و التي تمارس في منطقة يجب ترقيتها إلى خمس سنوات انطلاقا من بدأ نشاطها [3] .

عندما تمارس مؤسسة نشاطا معلنا عن أولويته في منطقة يجب ترقيتها تحدد قائمتها و تمارسه في نفس الوقت خارج هذه المناطق ، فإن الربح المعفى من الضريبة ينتج من النسبة بين رقم الأعمال المحقق في المنطقة التي يجب ترقيتها و رقم الأعمال الإجمالي . النشاطات المعلنة أولوية محددة من طرف قانون المالية و المكلفون بحوزتهم مدة 5 سنوات ابتداء من تاريخ نشر النشاط الأولوي في الجريدة الرسمية الأخيرة للبدء في نشاطاتهم .

---

[1] المادة 11 من قانون المالية لسنة 1996 .

[2] المادة 13 من قانون المالية لسنة 1997 .

[3] M.C.Ainouche Les Nouveaux Impots , Le Guide du Contribuable , Editions Hiwarcom , 4ème Trimestre 1992 , p 110 .

2-2-5 حساب الضريبة على أرباح الشركات

تعطينا المادة 150 من قانون الضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أربـــاح المؤسســـات المعدلات المطبقة في مادة الضريبة على أرباح المؤسسة ، بحيث نجد ثلاث أنواع من المعدلات عنـــد قراءتنـــا لهـــذه المادة .

أ – المعدل العام

بصفة عامة كان معدل الضريبة على أرباح الشركات المطبق على المكلفين محدد بنســـبة 38% و هذا ابتداء من 1993 –1994 ، من قبل كان يحدد هذا المعدل بنسبة 42 % و ابتداء مـــن 1 جـــانفي 1999 انخفض هذا المعدل إلى 30 % [1] ، كما كانت تخضع الأرباح التي يعاد استثمارها بمعدل نسبته 33 % ، خفض هذا المعدل إلى 15 % ابتداء من 01 جانفي 1999 تحت بعض الشروط الأساسية و الشكلية حيث يجب على المؤسســـة مسك محاسبة نظامية مع تعيين الأرباح التي تخضع إلى الضريبة المخفضة [2] .

ب – معدل الاقتطاع من المصدر

تخضع الحصص الموزعة من طرف المؤسسات الخاضعة للضريبة على أرباح المؤسســـات بدورها لنظام الاقتطاع من المصدر بمعدل 20 % من المبالغ الموزعة ، هذا الاقتطاع ألغي في تاريخ 01 جانفي 1997 بموجب المادة 6 من قانون المالية لسنة 1997 . تخضع بدورها المداخيل الناتجة عن الديون و الودائع و الكفـــالات إلى اقتطاع من المصدر بمعدل 15 % ، خفض هذا المعدل إلى 10 % ابتداء من 01 جانفي 1997 [3] ، و أخيرا ســـندات الصندوق بجهولة الاسم تسمح باقتطاع يقدر ب 20 % حيث يكتسي هذا المعدل طابعا تحريريا .

ج – معدلات خاصة بالمؤسسات الأجنبية

يطبق على الشركات الأجنبية معدلين معينين فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات ، هذه المؤسسات تتحرر من الضريبة على أرباح الشركات عن طريق الاقتطاع من المصدر الذي يقوم بـــه الشريـــك الجزائري في إطار العقود التي تربطه بهذه المؤسسات الأجنبية . تحدد المعدلات ب 10 % على المداخيـــل الإجماليـــة المحققة من طرف المؤسسات الأجنبية للأشغال العقارية ، 20 % بالنسبة للمبالغ المحصل عليها من طرف المؤسســـات الأجنبية التي لا تملك في الجزائر مقرات مهنية دائمة في إطار صفقات تأدية الخدمـــات و 10 % بالنســـبة للمبـــالغ

---

[1] قانون المالية لسنة 1999 .

[2] Ecole Nationale Des Impots , Cours D'impot Directs IRG -IBS , op cité , p 34 .

[3] المادة 16 من قانون المالية لسنة 1997 .

المقبوضة من طرف المؤسسات الأجنبية للنقل البحري إذا كانت بلدانها الأصلية تخضع المؤسسات الجزائرية للنقل البحري للضريبة [1] ، غير أن في حالة ما إذا لجأت هذه البلدان إلى تطبيق معدل أعلى أو أدنى فستطبق قاعدة المعاملة بالمثل .

2-3 الإصلاحات الأخرى للضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

2-3-1 الرسم العقاري (TF)

أصبح الرسم الذي كان يفرض فقط على الأملاك المبنية يفرض على الأملاك المبنية و غير المبنية بإجراءات و قواعد مختلفة ، حيث يحسب رسم على الملكيات المبنية بأتم معنى الكلمة من 1,5 % إلى 2,5 % و الأراضي التي تشكل ملحقا للملكيات المبنية من 5 % إلى 7 % [2] . لقد كان النظام الجبائي للرسم العقاري محدودا جدا بسبب أن الملكيات المبنية وحدها تخضع له ، و بالتالي قد تم تحليل الرسم العقاري كأداة يتم إدماجها في مراحل الإصلاحات مع أنه يكتسي طابع مالي و جبائي . و بالنظر إلى مستوى الموارد نجد أن للرسم العقاري على الملكيات المبنية مردودية جبائية غير كافية و ينتج عن ذلك ضرورة تحسين مردودية هذا الرسم و إصلاح الجباية العقارية و ذلك بتوسيع مجال تطبيق الرسم العقاري ليشمل الأملاك غير المبنية .

2-3-2 الدفع الجزافي (VF)

تخضع المبالغ المدفوعة لقاء المرتبات و الأجور و التعويضات و العلاوات بما في ذلك قيمة الامتيازات العينية لدفع جزافي يقع على عاتق الأشخاص الطبيعيين و المعنويين و الهيئات المقيمة بالجزائر أو الممارسة بها نشاطها و التي تدفع مرتبات و أجور و تعويضات و علاوات ...إلخ [3] . و قد أصبح الدفع الجزافي يمثل أداة حقيقية للتدخل الاقتصادي مثله مثل الضرائب الرئيسية الأخرى من خلال الإعفاءات ، حيث يعفى من الدفع الجزافي لمدة ثلاث سنوات ابتداءا من تاريخ الانطلاق في استغلالها : النشاطات الممارسة من طرف المستثمرين الشباب و التي تكون مشروعاتهم ممولة عن طريق " الصندوق الوطني لتدعيم تشغيل الشباب " ، يمتد هذا الإعفاء إلى خمس سنوات إذا تمت ممارسة هذه النشاطات في منطقة يجب ترقيتها [4] .

---

[1] M.C.Ainouche Les Nouveaux Impots , op cité , p 111 .

[2] حسب المادتين 248 و 249 من قانون الضرائب المباشرة .

[3] المادة 208 من قانون الضرائب المباشرة .

[4] المادة 38 من قانون المالية لسنة 1992 .

تعفى أيضا من الدفع الجزافي تعويضات تأمين البطالة و كذا منح التقاعد المسبق [1] و تهـــدف هذه الإجراءات إلى ترقية العمل عن طريق الحث عن استخدام أكثر لعدد العمال و هو عامل مشجع للقضاء علـــى ظاهرة البطالة . كما يهدف الإعفاء من الدفع الجزافي الذي تستفيد منه تعويضات تأمين البطالة و كذا منح التقاعد المسبق إلى مواكبة النصوص الجديدة المتخذة في هذا المجال حتى يتسنى تطبيقها بأكثر تجانس .

2-3-3 الرسم على النشاط التجاري و الصناعي (TAIC)

يقدر معدل الرسم على النشاط التجاري و الصناعي ب 2,55 % و قد أصبح هـــذا الرســم بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2000 بمعدل 2 % فقط . يعفى من الرسم على النشاط التجـــاري و الصنـــاعي لمدة ثلاث سنوات ابتداءا من تاريخ استغلالها : النشاطات المصرح بها و التي هي ممولة من طرف " الصندوق الوطني لتدعيم تشغيل الشباب " ، هذه المدة تصبح 5 سنوات في حالة ممارسة هذه النشاطات في مناطق يجب ترقيتـــها [2] . تهدف هذه الإعفاءات مثلها مثل تلك الخاصة بالدفع الجزافي إلى جعل الضريبة تلعب دورا هاما في تنشيط القطاعات الاقتصادية و كذلك تحاول تطوير المناطق المحرومة من المشاريع الاقتصادية على مستوى الإقليم الوطـــني ، كمـــا أن المادة 39 من قانون المالية لسنة 1992 غيرت في توزيع إيرادات الرسم و هذا لصالح الصندوق المشترك للجماعـــات المحلية .

الخاتمة :

بفضل تطبيق تقنية الضريبة على الدخل الإجمالي ، فإن هذه الضريبة تطبق على مجموع المداخيـــل المحصلة من قبل نفس الشخص و من ثم تفادي إخضاع المداخيل التي سبق و أن فرضت عليها ضرائـــب الدخـــل لضرائب أخرى جديدة و السعي إلى تحقيق العدالة في فرض الضريبة بنفس الطريقة على كل أنواع المداخيل ســـواء كانت تجارية أو صناعية ، غير تجارية ، على العمل ، على رأس المال ...إلخ . إلا أن هذه الشمولية قد لاتكون فعالة من الناحية الاقتصادية لأن تعددية الضرائب على مختلف المداخيل تشكل وسيلة سهلة و فعالة في التحكم في الاقتصاد ، لكن يمكن تفادي ذلك في حالة فرض ضريبة ذاتها بطرق متمايزة بتمايز و تباين المداخيل التي يخضع لهـــا دون أن يصل ذلك إلى نتيجة سلبية تعدد النظام الجديد .

أما الضريبة على أرباح الشركات فقد جاءت لإلغاء ازدواجية النظام الجبائي عن طريـــق إدمـــاج المؤسسات الجزائرية و المؤسسات الأجنبية في مجال تطبيقها ، و يترتب عن ذلك توحيد الضريبة المطبقة على هذيـــن الصنفين من المؤسسات و الذي يسير في إطار مبدأ شمولية القواعد الجبائية . يجب الإشارة إلى أن القواعد الجبائيـــة المتعلقة بتأسيس الضريبة على أرباح الشركات هي نفس تلك الموجودة في القديم في مجال الضريبة علـــى الأربـــاح

---

[1] حسب المادة 4 من قانون المالية لسنة 1994 المعدلة و المكملة للمادة 209 من قانون الضرائب المباشرة .

[2] المادة 38 من قانون المالية لسنة 1992 و المكملة للمادة 220 من قانون الضرائب المباشرة .

الصناعية و يأتي قانون المالية لتحديد المعدل حيث يقوم بتحديد جدول للمعدلات يشجع على الاستثمار و هذا عن طريق الأخذ بعين الاعتبار مصالح الخزينة العامة .

باختصار ترمي الضريبة على الدخل الإجمالي إلى إخضاع مجموع المداخيل التي يحصل عليها نفس الشخص الطبيعي مع تشجيعها للمقاولين الفردين على الاستثمار ، كما ترمي الضريبة على أرباح الشركات إلى عقلنة الجباية الخاصة بالشركات عن طريق توحيدها و جعلها أداة لعملية الإنعاش الاقتصادي .

خاتمة الفصل :

لقد أدى الإصلاح الجبائي في الجزائر إلى إلغاء المعدلات الضريبية المرتفعة الحدية ، حـــدد ســـقف الرسم على القيمة المضافة ب 21 % و حدد معدل الضريبة على أرباح الشركات ب 38 % ، بينما المعدل الحـــدي الأعلى للضريبة على الدخل الإجمالي الذي كان يقدر ب 70 % أثناء تطبيق الإصلاح يتحدد الآن بنسبة 50 % ، أما حقوق التسجيل فقد رجعت إلى 5 % و 10 % . هذا التخفيض للمعدلات كان هدفه جعل جباية القانون العام غير جزائية و أيضا محاولة جعلها مقبولة من طرف المكلفين بالضريبة ، لكن رغم هذا الإصلاح الهيكلـــي للمعـــدلات و الأسس الضريبية يعتبر الأعوان الاقتصاديون أن الضغط الجبائي يبقى مرتفع نسبيا .

إن الإصلاحات الجذرية التي مست بالأساس قانون الضرائب المباشرة لاسيما الضريبة على الدخل حيث أحلت الضريبة على الدخل الإجمالي (I.R.G) المتعلقة بالأشخاص الطبيعيين و الضريبة على أرباح الشركات (I.B.S)خاصة بالأشخاص المعنويين محل مختلف الضرائب النوعية المطبقة على أصناف المداخيل ، و قانون الرسوم على رقم الأعمال حيث عوض نظام الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (T.U.G.P) و الرسم الوحيد الإجمـــالي على تأدية الخدمات (T.U.G.P.S) بنظام الرسم على القيمة المضافة (T.V.A) قصد تبسيط و تسهيل الإجراءات و إضفاء المرونة على منظومتنا الجبائية لتلعب دورها كوسيلة لتحقيق المردودية المالية الضرورية لتغطيـــة النفقـــات المتزايدة للميزانية (غاية مالية) و لتجسيد شعار العدالة الاجتماعية من خلال إعادة توزيع المداخيل (غاية اجتماعية) و أيضا لتوجيه و ترشيد الأنشطة الاقتصادية من خلال التأثير في دالة ربح الأعوان الاقتصاديين (غاية اقتصادية) ، هذا ما سوف نحاول تقديمه بالتفصيل في الفصل الثالث من هذا الجزء بدراستنا لأثر هذه الإصلاحات على مختلـــف أصعدة الحياة .

الفصل الثّالث

أثر الإصلاحات الجبائية على الهياكل الاقتصادية ، الاجتماعية و المالية

المبحث الأوّل : الأثر الاقتصادي للإصلاحات الجبائية

المبحث الثّاني : الأثر المالي للإصلاحات الجبائية

المبحث الثّالث : الأثر الاجتماعي للإصلاحات الجبائية

مقدمة :

لقد تطور مفهوم المالية العامة كوسيلة هامة بتطور العلم ذاته الذي لم يعد مجرد دراسة اقتصاديات القطاع العام ، أي بمعنى آخر دراسة حباية الأموال و إنفاقها في الأغراض العامة ، بل أصبح يتناول أيضا البحث عن تكييف مستويات الانفاق العام و الإيرادات العامة للرقابة على النشاط الاقتصادي و ضبطه حسب الظروف التي تمر بها البلاد . فبعد أن تشعبت أمام أصحاب القرار السياسي و الاقتصادي سبل توفير الموارد المالية اللازمة من أجل تغطية الإنفاق العام و تحقيق أهداف التنمية ، فهناك اللجوء إلى المصادر الخارجية عن طريق الاستدانة أو اللجوء إلى المصادر الداخلية إما عن طريق الإصدار النقدي أو عن طريق الضرائب .

لقد أثبتت التّجربة الواقعية أنّ القروض الخارجية أصبحت في الوقت الحاضر خطر يهدّد استقلال البلاد ، كما أنّ الإصدار النّقدي له انعكاسات سلبية على الاقتصاد الوطني لما يشكّل من آثار تضخّمية ضارّة . نتيجة لهذا تشكّل الضّرائب أحد الموارد المالية الفعّالة و الرّئيسية لدول العالم الثّالث إذا ما اعتمدت سياسة ضريبية رشيدة ، كما أنّ دورها في التّقليل من التّفاوت في الدّخول بين الفئات الاجتماعية بتطبيق التدرّج الضّريبي بالنّسبة للمداخيل المرتفعة يعبّر عن مبدأ جديد للمساواة في التّضحية بين أفراد المجتمع ، و هكذا أصبحت الضّريبة أداة لتقوية التّضامن و التّكافل الاجتماعيين من خلال التّوزيع العادل للأعباء الضّريبية .

إنّ حداثة الإصلاحات الجبائية من جهة و عدم استقرارها من جهة أخرى لا يمكّننا من استنباط الأثر الحقيقي لها سواء من حيث إعادة بعث الاقتصاد الوطني أو تحقيق المردود المالي الّذي نرمي إليه ، و بالتّالي تنحصر دراستنا في هذا الفصل في إبراز على وجه الخصوص مكانة الجباية العادية و أثرها الاقتصادي موضوع المبحث الأوّل ، ثمّ بعد ذلك نمّر للأثر المالي لهذه الإصلاحات موضوع المبحث الثّاني و أخيرا نتناول الأثر الاجتماعي للإصلاحات الجبائية موضوع المبحث الثّالث .

المبحث الأول : الأثر الاقتصادي للإصلاحات الجبائية

مقدمة :

من بين الأهداف السياسية التي أوكلت إلى الإصلاح الجبائي نجد تلك المتعلقة بتعبئة الإيرادات الكافية لتمويل ميزانية الدولة ، لكن اختبار الأرقام برهن على أن هذه التعبئة ما زالت غير كافية و هذا ما تبينه الجداول 1 ، 2 و 3 . بالفعل نجد أنفسنا أمام أمرين ، من جهة تلبية طلب التمويل المتزايد للدولة لمواجهة وظيفتها الاقتصادية و أيضا الاجتماعية (ميزانية التسيير و التجهيز التي هي في تزايد دائم ، تمويل التكلفة الاجتماعية للأزمة ، تحويلات اجتماعية هامة جدا ، تمويل الدين العمومي ، تطهير المؤسسات ...إلخ) ، و من جهة أخرى صعوبة تعبئة الموارد الكافية عن طريق الجباية العادية لوحدها . لهذا يجب أن تتجه الأنظار حاليا نحو الجباية العادية التي تبقى حصتها في إيرادات الدولة محدودة و تتسم بالنمو البطيء ، بينما حصة الجباية البترولية في الإيرادات الجبائية تبقى متفوقة .

الجدول رقم 1 (المصدر: وزارة المالية) الإيرادات الجبائية 1993 – 1996 (مليون دج)

1996	1995	1994	1993		ضرائب و رسوم
123.089	120.987	68.912	58.613		ضرائب و رسوم مباشرة
33.237	32.075	23.790	22.498	I.R.G.	* الضريبة على الدخل الإجمالي : الأجور
6.692	4.237	3.155	2.193		: الورد (Rôle)
4.733	3.546	2.502	895		: الاقتطاع من المصدر
11.211	10.638	5.426	1.989	I.B.S.	* الضريبة على أرباح الشركات : الورد
11.974	6.525	2.945	2.708		: الاقتطاع من المصدر
31.382	44.981	12.749	6.177	T.A.P.	* الرسم على النشاط المهني
25.750	18.239	12.009			فيما : الحقوق المدفوعة نقدا
923	317	343		T.F.	* الرسم العقاري
18.308	15.687	12.705	10.825	V.F	* الدفع الجزافي
4.359	2.981	5.297	11.320		* ضرائب مباشرة أخرى
13.384	6.367	6.900	6.687		التسجيل و الطابع
2.143	1.648	1.483	1.653		* التسجيل
11.241	4.719	5.417	5.034		* الطابع
147.448	111.448	90.805	59.230		ضرائب مختلفة على الأعمال
48.847	35.235	30.646	23.840	T.V.A.	* الرسم على القيمة المضافة : في الداخل
9.364	–	–	–		: على المنتوجات البترولية
49.409	43.767	30.270	18.225		: عند الاستيراد
107.620	79.002	60.916	42.065		ق / المجموع : الرسم على القيمة المضافة
15.988	11.715	9.127	8.747	T.I.C.	* الرسم الداخلي على الاستهلاك : في الداخل
1.562	1.741	–	–		: الجمارك
17.550	13.456	9.127	8.747		ق / المجموع : الرسم الداخلي على الاستهلاك
16.902	14.332	11.754	4.923	T.P.P.	* الرسم على المنتوجات البترولية
1.483	799	280	–	T.S.A.	* الرسم النوعي الإضافي : في الداخل
3.267	475	473	–		: الجمارك
4.750	1.274	753	–		ق / المجموع : الرسم النوعي الإضافي
512	653	1.433	1.744	T.U.G.P.	* الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج
558	1.881	1.358	1.053		– الحق الداخلي على الخمر و الكحول
201	334	398	327		– حقوق الضمان .....
237	228	534	51		– رسوم أخرى (عقوبات ، رسوم التضامن السابقة ..إلخ)
114	2.731	6.822	6.674	T.O.B.A	* الرسم على العمليات البنكية و التأمينات
77.315	78.628	47.895	27.348		حقوق الجمارك
3.917	2.606	1.499	1.100		نواتج مختلفة للميزانية
365.153	320.036	216.011	152.978		مجموع الجباية العادية
507.837	339.148	222.176	179.218		الجباية البترولية
872.990	659.184	438.187	332.196		مجموع التحصيلات
2.502.000	1.966.000	1.470.500	1.161.600	P.I.B.	الناتج الداخلي الخام
1.768.800	1.463.100	1.139.000	911.600	P.I.B. - HYDROCARBURE	الناتج الداخلي الخام خارج المحروقات

من خلال تحليل الجدول رقم 1 نلاحظ ما يلي :

تعدت الإيرادات فيما يخص الضرائب المباشرة من 58,6 مليار دج سنة 1993 إلى 68,9 مليـــار دج سنة 1994 أي بزيادة تقدر ب 17,5 % ، أما فيما يخص الرسوم على السلع و الخدمات سجلت زيادة لنفس السنة تقدر ب 31,5 مليار أي ما يعادل 53,3 % .

في 1995 بلغت الإيرادات الجبائية 120,9 مليار دج بالنسبة للضرائب و الرسوم المبـــاشرة حيـــث كانت الزيادة تقدر ب 75,4 % عن سنة 1994 و 111,4 مليار دج بالنسبة للضرائب و الرسوم على رقم الأعمـــال أي بزيادة تقدر ب 22,6 % عن سنة 1994 . وصلت هذه الإيـــرادات في 1996 إلى 123,0 مليـــار دج بالنســـبة للضرائب و الرسوم المباشرة أي زيادة تقدر ب 1,7 % عن سنة 1995 و 147,4 مليـــار دج بالنســـبة للضرائـــب و الرسوم على رقم الأعمال أي زيادة تقدر ب + 32,3 % بالنسبة لسنة 1995 .

غير أن بالرغم من هذه الزيادة يوجد ضعف في الإقتطاعات الذي يضر الجباية المباشرة منها و غير المباشرة . تعتبر تحصيلات الجباية العادية ضيقة النطاق حيث سجلت 152,9 مليار دج في سنة 1993 أي ما يعـــادل 13,1 % من الناتج الداخلي الخام (PIB) و 365,1 مليار دج في سنة 1996 أي 14,5 % من الناتج الداخلي الخام . إن الأسباب الرئيسية التي بإمكانها تفسير هذا الاتجاه تتمثل أولا في صغر الوعاء الضريبي بسبب الأزمة التي عرفها منذ سنوات عديدة القطاع الاقتصادي و لا سيما القطاع الصناعي الذي هو في ركود دائم .

يمكن تفسير أيضا هذا النقص في الإيرادات بالنص الهام للإعفاءات و التخفيضات الجبائية لصـــالح المستثمرين و تشغيل الشباب و أخيرا لا يخفي علينا الميل الكبير نحو التهرب و الغش الضريبي بالرغم مـــن الجـــهود المبذولة من طرف الدولة لتوسيع الوعاء الضريبي و البحث الدائم عن المادة الخاضعة للضريبة . و نشير هنـــا إلى أن التهرب و الغش الضريبي أصبح حقيقة تعيشها كل المجتمعات و ليس الجزائر فقط .

1-1 فعالية الرسم على القيمة المضافة

تعتبر الضرائب غير المباشرة ذي أهمية بالغة في بنية الأنظمة الضريبية حيث تمثل أكثر من 2/3 مـــن مجموع الإيرادات الضريبية [1] ، و تعود أسباب هذه السيطرة إلى أهمية الضرائب على الصادرات و الرسوم الجمركية على الواردات و هذا يعكس الهيكل الاقتصادي لهذه الدول التي يلعب فيها قطاع التجارة الخارجيـــة دورا هامـــا ، حيث ترتفع الواردات في المراحل الأولى للتنمية من أجل توفير سلع التجهيز و الوسائل اللازمة لتنفيذ برنامج التنمية ، أما الصادرات فتشكل أهم مورد للدخل القومي .

---

[1] مذكرة نهاية السنة " تطور الإصلاحات الجبائية في الجزائر بين الإصلاح و التعديل " مرجع سابق ، ص 105 .

تعتبر الضرائب غير المباشرة أكثر تلاءما مع واقع الدول النامية من الضرائب المباشرة نظرا لسهولة تحصيلها و عدم إمكانية التهرب منها لاندماجها في أسعار السلع و الخدمات ، كما يرى البعض أن الضرائب غير المباشرة تستمد أهميتها من ضعف الضرائب المباشرة . و نظرا لهذه الأهمية فإن إحداث الرسم على القيمة المضافة يعتبر بمثابة تفادي الوقوع في الأخطاء و الاختلالات الجسيمة التي تميز بها النظام القديم للرسوم على رقم الأعمال و ذلك من خلال ثلاث نقاط و هي : توسيع مجال التطبيق ، توسيع مجال عملية الخصم و التقليل من عدد المعدلات .

1-1-1 توسيع مجال التطبيق

أصبح يخضع بصفة إلزامية للرسم على القيمة المضافة بالإضافة إلى المدينين الذين يخضعون لمجال تطبيق الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج و الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات قطاع التوزيع و يقصد به تجارة الجملة و تجارة التجزئة الحديثة و ما يسمى بالمساحات الكبرى . فضلا عن ذلك ، فإن مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة وجد نفسه أكثر اتساعا بسبب الحد من عدد الإعفاءات التي جاءت به قوانين المالية الموالية للإصلاح الجبائي ، ذلك أن إلغاء بعض الإعفاءات و تعديل نسبة الرسم على القيمة المضافة المطبقة على بعض المواد أصبحا ضروريين طبقا للالتزامات المتخذة في إطار الاستقرار و التثبيت .

و بالطبع فإن تطبيق الرسم على القيمة المضافة على النشاطات و المواد المصنعة يتنافى أساسا مع الإعفاءات في هذا المجال ، ذلك أن هذه الإعفاءات لديها عدة مساوئ و هي أن الإعفاء ينهي سلسلة اقتطاع الرسم و يحول المتعامل الاقتصادي المعفي إلى مستهلك نهائي يتحمل ثقل جميع الرسوم المدفوعة في البداية على الأملاك و الخدمات التي تساهم في الإنتاج ، و في مثل هذه الحالة لا يخفض الإعفاء من الكلفة النهائية للمنتوجات و يؤدي إلى ظهور الحسم المسبق الهيكلي على مستوى المتعاملين ، و هذا يتنافى مع القاعدة التي تنص على حياد هذا الرسم إزاء الخاضع للضريبة الشرعي و تحملها من قبل المستهلك النهائي [1] .

غالبا ما تؤدي الاستفادة من الإعفاءات إلى مبيعات مواد على حالها في حين أنه من المفروض أن يقوم المستفيد بعملية التحويل لهذه الموارد ، كما يشمل الإعفاء على تمييز في الأسعار يتنافى مع التطبيق التدريجي لاقتصاد المنافسة ، فالإعفاء هو شكل من أشكال الإعانة غير العادية تماما لأنه يستفيد منه جميع المستهلكين مهما كان دخلهم . بمعنى آخر ينبغي عدم تكليف الجباية غير المباشرة و خصوصا الرسم على القيمة المضافة بمهمة إعادة توزيع المداخيل التي ليس في استطاعتها القيام بها ، كما أنها ليست من اختصاصها إذ للقيام بمثل هذه المهمة توجد أدوات أكثر إتقانا في مجال الضرائب المباشرة .

---

[1] مذكرة تقديم مشروع قانون المالية التكميلي لسنة 1994 .

1-1-2 توسيع مجال عملية الخصم

يستند مبدأ الرسم على القيمة المضافة على الإمكانية الممنوحة للخاضعين للضريبة بخصم مبلغ الرسم الذي أثقل العناصر التي يتشكل منها ثمن التكلفة من مبلغ الرسم المستحق عليهم بسبب تحقيقهم لعمليات خاضعة للضريبة . و بالمقارنة مع نظام الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج ، فإن الخصم يسمح بخصم الرسم الذي أثقل بالإضافة إلى قطاع الإنتاج القطاعين التجاري و الإداري الذان كانا مستثنيين ، من جهة أخرى يسمح هذا النظام أيضا بخصم الرسم المتعلق بالعمليات الخاصة بتأدية الخدمات المرتبطة بالنشاط الخاضع للرسم في حين لم يكن قابلا للخصم . و يجدر التوضيح أنه لا يسمح القيام بأي عملية خصم للرسم من دون تقديم الفاتورة التي تبين مبلغ الرسم على القيمة المضافة التي تم دفعها و هذا لتفادي الغش و التهرب الضريبي .

إن عدم الشفافية التي تسود النشاطات التجارية و عدم استغلال بصفة دورية عناصر التقاطع جعل الإدارة الجبائية ليست على دراية بالمشتريات التي تتم ، كما أدى تطبيق الرسم على القيمة المضافة إلى إعداد فواتير صورية للاستفادة من الحسم ، أما بعض الخاضعين للضريبة اغتنموا فرصة ضعف الإدارة الجبائية ليصرحون " بلا شيء " في حين يمارسون نشاطات و بذلك يستفيدون بغير حق من حواصل الرسم على القيمة المضافة .

1-1-3 التقليل من عدد المعدلات

يعتبر التقليل في عدد المعدلات من بين الأهداف الرئيسية التي جاء بها الإصلاح الجبائي منذ سنة 1992 و ذلك بتبسيط النظام الجبائي على المكلفين و المستفيدين من الضريبة على حد السواء . استوجب إدخال الرسم على القيمة المضافة تقليص هذه المعدلات من 18 إلى 4 فقط (*) ، و تجدر الإشارة بأن المعدلات الأربعة التي جاءت في الإصلاح الجبائي لسنة 1992 هو العدد الأقصى الذي يمكن اختياره في نظام الرسم على القيمة المضافة الذي يستجيب لأغراض الفعالية الاقتصادية و عقلانية التسيير .

كما أن لمعدل الرسم على القيمة المضافة القدرة على تصحيح بعض الاختلالات و التقلبات التي تتعرض لها الدول النامية و من بينها التضخم حيث ينتج هذا الأخير عن ارتفاع في الطلب على السلع الاستهلاكية بفعل زيادة حجم الدخول خاصة كتلة الأجور أمام جمود الجهاز الإنتاجي في توفير السلع الاستهلاكية . هناك شبه إجماع على أن الأداة التي يمكن بواسطتها محاربة التضخم هي الضرائب ، كما تستدعي الأوضاع في بعض الأحيان مراجعة شاملة للنظام الضريبي القائم في مجالات المعدلات أو نظام الإعفاءات الذي كثير ما يلجأ إلى تضييق نطاقها .

(*) بإدخال الرسم على القيمة المضافة تقلص عدد المعدلات من 18 معدل خاص بالرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج و الرسم الوحيد الإجمالي على الخدمات إلى 4 معدلات فقط خاصة بهذا الرسم .

يحقق استعمال الضرائب كأداة لمحاربة التضخم هدفين رئيسيين إذا ما أحسن استعمالها و هما : زيادة الإيرادات الضريبية الناتجة عن إدخال أو رفع معدلات الضرائب و الحد من موجة ارتفاع الأسعار بتخفيض الطلب الكلي و هو ما يساعد على وقف التضخم . و لقد عرف تطبيق الرسم على القيمة المضافة و هو العنصر الهام في الإصلاح الجبائي صعوبات تقل عن تلك المتوقعة في بداية تطبيق هذا الرسم بسبب المحيط الاقتصادي و الممارسات التجارية للبلاد ، حيث أن الانتقال من الرسم الوحيد الإجمالي عند الإنتاج إلى الرسم على القيمة المضافة لم ينجر عنه أي تراجع في الإيرادات بل عكس ذلك سجل ارتفاع في هذه الأخيرة و هذا ما يبينه الجدول رقم 1 (الإيرادات الجبائية 1993-1996) .

يتطلب التحكم في تطبيق الرسم على القيمة المضافة تفكير المكلفين بالتزاماتهم بصفة منتظمة و وضع أو إيجاد إجراءات ردعية في التدابير المتخذة قصد محاربة طرق الغش الموصوفة . محاربة التهرب الضريبي ليست بالمهمة الجديدة فهناك العديد من الإجراءات التي تم اتخاذها للقضاء على هذه الظاهرة التي بدأت تتوسع مع فتح الأسواق . أسباب التهرب و الغش الضريبي هي متعددة و متنوعة ، فهي ذات طابع تاريخي ، اجتماعي و اقتصادي و هي مرتبطة و ملازمة للنظام الجبائي نفسه .

يكمن مشكل التهرب و الغش الضريبي في صعوبة تحديد كميته و لا يبقى أمام الإدارات المعنية لمحاربة هذا الغش إلا تطبيق لنصوص و أحكام هامة ، و بالفعل فمن خلال بعض النتائج التي توصلت إليها اللجنة الوطنية لتقييم النظام الجبائي الجزائري (CNESFA) ، فإن التحصيلات الناتجة عن التصحيح أو التعديل ارتفعت إلى 16 مليار دج في سنة 1994 و 32 مليار دج سنة 1996 [1] . لكن مجموع هذه الإجراءات و التي خصت مشاكل التهرب لم تنجح في تحديد الارتباط القائم بين هذا التهرب و النظام الجبائي نفسه و ذلك نتيجة للضغط الذي يمارس على النشاطات ، السلع و الأشخاص .

1-2 تقييم الضغط الضريبي

يعرف الضغط الضريبي عادة على أنه النسبة بين كتلة الإقتطاعات الضريبية أو الإيرادات الضريبية و الناتج الوطني الإجمالي أو مستوى الإخضاع الضريبي ، و بذلك يصبح الضغط الضريبي عبارة عن مجموع الإيرادات الضريبية على الناتج الوطني الإجمالي [2] . الملاحظ أن هذا التعريف يعطي صورة كاملة عن حجم الإقتطاعات الضريبية و يمكن أن نستنتج أيضا العلاقة الموجودة بين الضغط الضريبي و الإيرادات الضريبية حيث يمكننا أخذ صورة عن هيكل الاقتطاع (الجدول رقم 2) و بالتالي يسهل علينا معرفة معدل كل نوع من الضرائب .

---

[1] Rapport Final de la CNESFA , Mars 1998 , p 23 .

[2] Jean -Marie Monnier , Les Prélèvement Obligatoires , op cité , p 21 .

الجدول رقم 2 الإيرادات الجبائية 1993 – 1996 (en % PIB)

1996	1995	1994	1993	ضرائب و رسوم
4,92	6,15	4,69	5,05	ضرائب و رسوم مباشرة
1,32	1,63	1,61	1,93	* الضريبة على الدخل الإجمالي : الأجور I.R.G
0,26	0,21	0,21	0,18	: الورد (Role)
0,18	0,18	0,17	0,07	: الاقتطاع من المصدر
0,44	0,54	0,36	0,17	* الضريبة علي أرباح الشركات : الورد I.B.S
0,47	0,33	0,20	0,23	: الاقتطاع من المصدر
1,25	2,28	0,86		* الرسم على النشاط المهني T.A.P
1,02	0,93	0,81	0,53	فيما : الحقوق المدفوعة نقدا
0,03	0,01	0,02		* الرسم العقاري T.F
0,73	0,79	0,86	0,93	* الدفع الجزافي V.F
0,17	0,15	0,36	0,47	*ضرائب مباشرة أخرى
0,53	0,32	0,46	0,57	التسجيل و الطابع
0,08	0,08	0,10	0,14	* التسجيل
0,44	0,24	0,36	0,43	* الطابع
5,89	5,67	6,18	5,10	ضرائب مختلفة على الأعمال
1,95	1,79	2,08	2,05	* الرسم على القيمة المضافة : في الداخل T.V.A
0,37				: على المنتوجات البترولية
1,97	2,22	2,05	1,56	: عند الاستيراد
4,30	4,01	4,14	3,62	ق/المجموع ر.ق.م
0,63	0,59	0,62	0,75	* الرسم الداخلي على الاستهلاك : في الداخل T.I.C
0,06	0,08			: الجمارك
0,70	0,68	0,62	0,75	ق/ المجموع ر.د.إ
0,67	0,72	0,79	0,42	* الرسم على المنتوجات البترولية T.P.P
0,05	0,04	0,01		* الرسم النوعي الإضافي : في الداخل T.S.A
0,13	0,02	0,03		: الجمارك
0,18	0,06	0,05		ق/ المجموع ر.ن.إ
0,02	0,03	0,09	0,15	* الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج T.U.G.P
0,02	0,09	0,09	0,09	– الحق الداخلي على الخمر و الكحول
0,008	0,01	0,02	0,02	– حقوق الضمان
0,009	0,01	0,03	0,004	– رسوم أخرى (عقوبات ، رسوم التضامن السابقة ...إلخ)
0,004	0,13	0,46	0,57	* الرسم على العمليات البنكية والتأمينات T.O.B.A
3,09	4,00	3,26	2,35	حقوق الجمارك
0,15	0,13	0,10	0,09	نواتج مختلفة للميزانية
14,59	16,28	14,69	13,17	مجموع الجباية العادية
20,29	17,25	15,10	15,42	الجباية البترولية
34,89	33,35	29,80	28,60	مجموع التحصيلات

المصدر : وزارة المالية

عند قراءتنا للجدول رقم 2 نستخلص ما يلي :

كانت مجموع الإقتطاعات الجبائية من ضمنها الجباية البترولية كالآتي : 28,60 % سنة 1993 ، 29,80 % في 1994 ، 33,53 % في 1995 و 34,89 % في 1996 . السؤال الذي يطرح هنا هو : هل يمكن اعتبار طبيعة الجباية البترولية من الإيرادات الجبائية ؟ و هنا نجيب بأنه طالما أن الجباية البترولية تعتبر فائضا للقطاع البترولي فإنها تختلف عن الفوائض الاقتصادية الأخرى كالصناعة ، الفلاحة ، الخدمات ...إلخ ، ذلك أن هذا القطاع محتكر من طرف الدولة و أن تحويل هذا الفائض من الشركة المحتكرة لإنتاجه و تسويقه إلى ميزانية الدولة لا يشكل اقتطاعا من دخول الأفراد و بالتالي لا يشكل أي تأثير على القوة الشرائية للفئات الاجتماعية .

أما عن مجموع الإقتطاعات الجبائية من دون الجباية البترولية فكانت كالآتي : 13,17 % سنة 1993 ، 14,69 % في 1994 ، 16,28 % في 1995 و 14,59 % في 1996 . يبرهن تطور الضغط الضريبي و اتجاهه نحو الارتفاع على نجاعة الإصلاحات الجبائية التي سعى إليها المشرع الجزائري منذ سنة 1991 ، حيث ظهر للوجود من جهة الرسم على القيمة المضافة و بالتالي ارتفاع حصيلة الرسوم على رقم الأعمال التي قدر معدل اقتطاعها ب 5,10 % سنة 1993 ، 6,18 % في 1994 ، 5,67 % في 1995 و 5,89 % في 1996 ، و يرجع هذا إلى اتساع وعائها حيث تفرض على أغلب السلع المنتجة و المستوردة و الخدمات و كذا عملية التوزيع المتطورة و المتنوعة نتيجة التوسع في النشاط الاقتصادي .

كما ظهرت من جهة أخرى الضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات و بالتالي الانتقال الهيكلي من نظام الضرائب النوعية إلى نظام الضريبة العامة ، مما أدي إلى توحيد قواعد فرض هذه الضرائب و زاد من مردودها المالي و قلل أيضا من إمكانية التهرب الضريبي .

و نشير في الأخير إلى أن الضغط الضريبي قد شهد تغير ملحوظ فمن 16,28 % سنة 1995 إلى 14,59 % في سنة 1996 ، و يرجع السبب الرئيسي في هذا التذبذب إلى التعديل الجذري الذي تعرض له نظام الضرائب المباشرة و لا سيما فيما يخص الرسم على القيمة المضافة ، و ذلك بالتقليل من عدد المعدلات من جهة بحيث تم إلغاء النسبة المزاد فيها من الرسم و المقدرة ب 40 % [1] و الحد من عدد الإعفاءات من جهة أخرى .

---

[1] قانون المالية لسنة 1995 .

الجدول رقم 3 الإيرادات الجبائية 1993 – 1996 *(en % PIB H - Hydro)*

ضرائب و رسوم		1993	1994	1995	1996
ضرائب و رسوم مباشرة		6,43	6,05	8,27	6,96
* الضريبة على الدخل الإجمالي : الأجور	I.R.G	2,47	2,09	2,19	1,88
: الورد (Role)		0,24	0,28	0,29	0,38
: الاقتطاع من المصدر		0,10	0,22	0,24	0,27
* الضريبة على أرباح الشركات : الورد	I.B.S	0,22	0,48	0,73	0,63
: الاقتطاع من المصدر		0,30	0,26	0,45	0,68
* الرسم على النشاط المهني	T.A.P		1,12	3,07	1,77
فيما : الحقوق المدفوعة نقدا		0,68	1,05	1,25	1,46
* الرسم العقاري	T.F		0,03	0,02	0,05
* الدفع الجزافي	V.F	1,19	1,12	1,07	1,04
*ضرائب مباشرة أخرى		1,24	0,47	0,20	0,25
التسجيل و الطابع		0,73	0,61	0,44	0,76
* التسجيل		0,18	0,13	0,11	0,12
* الطابع		0,55	0,48	0,32	0,64
ضرائب مختلفة على الأعمال		6,50	7,97	7,62	8,34
* الرسم على القيمة المضافة : في الداخل	T.V.A	2,61	2,69	2,41	2,67
: على المنتوجات البترولية				-	0,53
: عند الاستيراد		2,00	2,66	2,99	2,79
ق/المجموع ر.ق.م		4,61	5,35	5,40	6,08
* الرسم الداخلي على الاستهلاك : في الداخل	T.I.C	0,96	0,80	0,80	0,90
: الجمارك				0,12	0,09
ق/ المجموع ر.د.إ		0,96	0,80	0,92	0,09
* الرسم على المنتوجات البترولية	T.P.P	0,54	1,03	0,98	0,96
* الرسم النوعي الإضافي : في الدخل	T.S.A		0,02	0,05	0,08
: الجمارك			0,04	0,03	0,18
ق/ المجموع ر.ض.إ			0,07	0,09	0,27
* الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج	T.U.G.P	0,19	0,13	0,04	0,03
– الحق الداخلي على الخمر و الكحول		0,12	0,12	0,13	0,03
– حقوق الضمان		0,04	0,03	0,02	0,01
– رسوم أخرى (عقوبات ، رسوم التضامن المسابقة ...إلخ)		0,01	0,05	0,02	0,01
* الرسم على العمليات البنكية والتأمينات	T.O.B.A	0,73	0,60	0,19	0,01
حقوق الجمارك		3,00	4,21	5,37	4,37
نواتج مختلفة للميزانية		0,12	0,13	0,18	0,22
مجموع الجباية العادية		16,78	18,96	21,87	20,64

المصدر : وزارة المالية

انطلاقا من الجدول رقم 3 يمكننا استنتاج ما يلي :

في الحقيقة يتمثل الضغط الضريبي المحسوب على أساس النسبة بين الإيرادات الجبائية كالآتي : فيما يخص الاقتطاعات الجبائية من ضمنها الجباية البترولية كانت تمثل 28,60 % في 1993 ، 29,80 % في 1994 ، 33,53 % في 1995 و 34,89 % في 1996 (الجدول رقم 2) ، أما فيما يخص مجموع الاقتطاعات الجبائية من دون الجباية البترولية و من ضمنها الجباية المحلية فكانت كالتالي : 16,78 % في 1993 ، 18,96 % في 1994 ، 21,87 % في 1995 و 20,64 % في 1996 . يترجم هذين المعدلين اللذان أشرنا إليهما أساسا التغيير الذي أدخل على بعض الاقتطاعات و التي حسبت على أساس حقيقي بدلا من مبالغ تنبئية حددت انطلاقا من معطيات السنة السابقة ، و عليه فإن معدل الاقتطاع فيما يتعلق بالضريبة على الدخل في سنة 1996 مثلا لا يتعدى 1,7 % من الناتج الداخلي الخام (بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي معدل الاقتطاع كان يمثل أقل من 2 % ، أما بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات فكان يمثل 0,8 %) ، أما فيما يخص الضريبة على النفقات فإن معدل الاقتطاع لم يتعدى 5,8 % [1] .

إن معدل الاقتطاع بالنسبة للضرائب والرسوم المباشرة كان كالآتي : 6,43 % سنة 1993 ، 6,05 % سنة 1994 ، 8,27 % سنة 1995 و 6,96 % سنة 1996 ، بينما مثل معدل الاقتطاع بالنسبة للضرائب المختلفة على الأعمال الأرقام التالية : 6,50 % سنة 1993 ، 7,97 % سنة 1994 ، 7,62 % سنة 1995 و 8,34 % في 1996 . ينجم عن هذا التحليل أن النظام الجبائي الجزائري أعطى التفوق للضريبة غير المباشرة على الضريبة المباشرة ، هذه الوضعية تدعوا إلى تدابير حازمة تهدف إلى : توسيع الوعاء الضريبي ، تحسين التحصيل الضريبي و تشديد محاربة الغش الضريبي .

يترجم مؤشر مستوى الضغط الضريبي المستعمل بصفة شائعة بمعدل الإيرادات المحققة خلال السنة المعطاة بالنسبة للناتج الداخلي الخام خلال نفس السنة ، ففي الجزائر و خلال فترة 1993 – 1996 تطور مستوى الضغط الضريبي الكلي كالآتي [2] : 28,6 % في 1993 ، 29,8 % في 1994 ، 33,5 % في 1995 و 34,8 % في سنة 1996 . تتعدد معايير تقويم مستوى الضغط الضريبي و هي تتمحور أساسا حول المحاور الآتية : تأمين الإيرادات الضرورية للأعمال العديدة و المختلفة التي تقوم بها الدولة ، ضمان العدالة الجبائية و ضمان التعديل الاقتصادي بوضع حد للعراقيل المتعلقة بالنمو و الفعالية الاقتصادية .

---

[1] حسب معطيات الجدول رقم 2 للإيرادات الجبائية 1993 – 1996 .

[2] يتضمن كل الإيرادات الجبائية بدون الأخذ بعين الاعتبار أنواع التخصيص (ميزانية الدولة ، الجماعات الإقليمية) .

1-2-1 مستوى الضغط الضريبي و احتياج الإيرادات

صدر قانون المالية لسنة 1993 في ظرف زمني يميزه كسادا اقتصادي تعود جذوره إلى السنتين 1985 و 1986 ، و في خضم هذه الأوضاع تمت المصادقة على الميزانية العامة للدولة في حدود 335 مليار دج من الإيرادات و 504 مليار دج من النفقات ليبلغ العجز التقديري بالتالي 168,4 مليار دج . و لقد سجلت الإيرادات تطورا طفيفا قدره 4 % مقارنة بسنة 1992 ، بينما عرفت النفقات زيادة معتبرة قدرها 27 % [1] .

و لقد لاحظ مجلس المحاسبة من خلال تحرياته على وجه الخصوص ما يلي : تدهور ملحوظ للمالية العمومية مميزا باختلال متزايد في التوازن بحيث ارتفع عجز الميزانية بصفة مذهلة من 100,173 مليار دج سنة 1992 إلى 168 مليار دج سنة 1993 أي بزيادة قدرها 67 % ، في حين ارتفع عجز الخزينة بنسبة 6 % أي من 145,712 مليار دج إلى 154,711 مليار دج . و لقد تم تمويل الخزينة أساسا من تسبيقات معهد الإصدار في حدود 107,697 مليار دج أي بنحو 70 % و الباقي تمت تغطيته من حاصل عملية إعادة ترتيب الديون (Reprofilage) بمبلغ 33,921 مليار دج (القرض الليوني 4,389 مليار دج و القروض الإيطالية بمبلغ 20,082 مليار دج) و الجزء الأخير من اقتراضات خارجية و مختلف عمليات الخزينة ، هذه العمليات متمثلة في إيداعات بلغ رصيدها 5,575 مليار دج (إيداعات تحت الطلب بمبلغ 10,422 مليار دج و إيداعات لأجل بمبلغ – 4,847 دج) [2] .

إن ركود الإيرادات ناجم أساسا عن تدهور أسعار المحروقات خلال السداسي الثاني من سنة 1993 ، و هو ما أثر حتى على الجباية العادية التي لم تعرف التطور المعتاد بسبب حساسية قطاع الإنتاج و السوق لتذبذبات أسعار البترول . إلى جانب كل هذا فإن ندرة وسائل الدفع الخارجي المترتبة عن الخدمات المفرطة للديون قد أثر على سير جهاز الإنتاج و تموين السوق .

من أجل مواجهة آثار هذه الأوضاع الاقتصادية الصعبة خلال سنة 1992 فضلت الدولة اللجوء إلى العجز الميزانياتي مع سياسة تقليصات تجارية و صرفية ، فضلا عن ذلك كانت هناك ثمة مجموعة من التدابير تقررت في إطار برنامج نشاطات الحكومة ترمي قبل كل شيء إلى العودة في أجل متوسط إلى توازن الميزانية . يتمحور هذا البرنامج أساسا حول تحسين إيرادات الميزانية بفضل مردود جبائي أوفر من جهة ، و تحكم أكبر في النفقات من جهة أخرى عبر تسيير صارم للاعتمادات بناءا على مزيد من العقلانية و الفعالية في الإنفاق مع إعطاء الأولوية لإنعاش جهاز الإنتاج من أجل تعزيز الاستثمارات العمومية .

---

[1] الجريدة الرسمية الصادرة بتاريخ 27 ديسمبر 1997 ، التقرير السنوي لمجلس المحاسبة لسنة 1995 ، العدد 76 .

[2] التقرير السنوي لمجلس المحاسبة لسنة 1995 ، نفس المرجع السابق ، ص 14 .

لتقدير مستوى الضغط الضريبي المسجل خلال فترة (1993 – 1996) بالنسبة للاحتياجات في الإيرادات لا بد أن نمر من جهة إلى تحليل تطور الرصيد الكلي للخزينة الذي يكشف عندما يكون هذا الأخير سلبي عن العجز الحقيقي للمالية العامة ، و من جهة أخرى إلى تحليل تطور احتياجات تمويل الجماعات المحلية . بصفة عامة يبين الرصيد الكلي للخزينة المعبر عنه بالنسبة المئوية للناتج الداخلي الخام الذي كان يقدر ب : –8,7 % في 1993 ، –4,4 % في 1994 ، –1,4 % في 1995 و +2,1 % في سنة 1996 أن النظام الضريبي بدأ يلبي حاجات ميزانية الدولة للإيرادات [1] .

يبين تحليل بنية إيرادات و نفقات البلديات و الولايات و الصندوق المشترك للجماعات المحلية خلال نفس الفترة الأرصدة الإيجابية بالنسبة للحسابات الثلاث التي تترجم قدرة النظام الجبائي على ضمان احتياجات التمويل للجماعات المحلية [*] .

	1993	1994	1995	1996
حساب البلديات	% 6,0	% 11,2	% 3,9	% 1,6
حساب الولايات	% 2,9	% 12,1	% 6,2	% 1,4
حساب F.C.C.L	% 1	% 21,1	% 21,8	% 21,2

المصدر : الجريدة الرسمية الصادرة بتاريخ 27 ديسمبر 1997 ، العدد 76 .

الرصيد بالنسبة المئوية = (الإيرادات – النفقات) / الإيرادات

تثبت هذه الوضعية بصفة عامة أن النظام الجبائي قد خلف في آخر الفترة المعنية بالتحليل الإيرادات الضرورية ، إلا أنه يبقى من المعلوم أن توازن الاقتصاد الكلي هذا لم ينتج من المتغير الجبائي لوحده ، و هكذا فبالرغم من أن الضغط الضريبي قد أثقل عاتق المكلفين تبقى احتياجات الدولة للإيرادات الجبائية كبيرة .

1–2–2 عدالة النظام الجبائي

تبين هيكلة توزيع النظام إلى جباية عادية (جباية القانون العام) و جباية بترولية (جباية نوعية) أن الإيرادات المتأتية من الجباية النوعية تمثل في المتوسط 53,5 % من مبلغ الإيرادات ، حيث بلغت سنة 1996 ، 58,1 % من الإيرادات العامة و أكثر من 64 % من إيرادات الميزانية [2] . فضلا عن هذا تستلزم الدراسة المكرسة للعدالة الضريبية إنقاص من معدل الضغط الضريبي العام العوامل المتعلقة بالنشاط البترولي : إيرادات الجباية البترولية (في البسط) و القيمة المضافة للقطاع البترولي (في المقام) .

---

[1] هذه الأرقام أعلنت عنها C.N.E.S.F.A في قرارها النهائي لسنة 1998 ص 41 .

[*] أكثر من 900 بلدية في 1996 أبدت احتياجها لتمويل إضافي .

[2] حسب معطيات الجدول رقم 1 و 2 للإيرادات الجبائية 1993 – 1996 .

مستوى الضغط الضريبي المسجل خلال هذه الفـــترة يكـــون إذن : 16,7 % ســـنة 1993 ، 18,9 % في 1994 ، 21,8 % في 1995 و 20,6 % في 1996 (الجدول رقم 3) . إن مؤشر الضغط المحسوب بهذه الطريقة يعبر بصفة أكثر دلالة عن مستوى الضغط الذي يحدثه النظام الجبائي للقانون العام ، فعند مستوى ضغـــط جبائي محقق خلال السنة تقابله بنية توزيع لفئة الضرائب ، هذه البنية تبين أن أهم الإيرادات تأتي من الجباية علـــى الاستهلاك (*) .

انطلاقا من هذه المعاينات هل يمكن اعتبار النظام الجبائي للقانون العام المـــدرج عـــن طريـــق الإصلاح الجبائي عادل ؟ للإجابة عن هذا السؤال من الضروري المرور إلى تحليل بنية توزيع التكلفة الجبائيـــة مـــن خلال فئة الضرائب و فئة المكلفين بالضريبة ، و أيضا من خلال قطاع النشاطات من أجل تحديد الثقـــل الحقيقـــي للضريبة على دوائر الإنتاج ، التسويق و الخدمات .

1-2-2-1 تقييم و تحليل الضغط الضريبي من خلال فئة الضرائب و فئة المكلفين بالضريبة

حتى نتمكن من تقييم و تحليل الضغط الضريبي لابد من أن نقسم المكلفين إلى فئات تمثل أقســـام الدخل السنوي الخاضع للضريبة ، ثم بعد ذلك نمر إلى تطور أسس فرض الضريبة من خلال شرائح الدخل هـــذه ، و أخيرا نستنتج تطور الضريبة على الدخل الإجمالي دائما من خلال نفس شرائح الدخل .

أ – فرض الضريبة على مداخيل الأشخاص الطبيعية (IRG)

الجداول رقم 4 : تطور فئة المكلفين من خلال شرائح الدخل

أقسام الدخل السنوي الخاضع للضريبة (دج)	1994		1995		1996	
	العدد	%	العدد	%	العدد	%
30.001 إلى 120.000	284.088	84,0	459.893	87,6	497.052	85,5
120.001 إلى 240.000	35.366	10,5	41.425	7,9	52.652	9,1
240.001 إلى 720.000	15.352	4,5	19.434	3,7	24.812	4,3
720.001 إلى 1.920.000	2.823	0,8	3.661	0,7	5.714	1,0
> من 1.920.000	524	0,2	725	0,1	1.382	0,2
المجموع	338.153	100	525.138	100	581.612	100

المصدر : قانون المالية لسنة 1994 .

(*) هذا ما استنتجناه من نتائج الجداول 1 ، 2 و 3 التي تبين الإيرادات الجبائية 1993 – 1996 .

تبين الشريحة التي يتراوح دخلها ما بين 120.001 دج و 240.000 دج سنويا أن 10,5 % من الفئة المكلفة بالضريبة سنة 1994 ، 7,9 % في 1995 و 9,1 % سنة 1996 حققوا ما يعادل 17,8 % من المادة الخاضعة للضريبة سنة 1994 ، 15,4 % سنة 1995 و 15,4 % سنة 1996 . أحدثت هذه الأوعية الضريبية 16,7 % من الحقوق سنة 1994 ، 14,3 % في 1995 و 12,7 % سنة 1996 . كان المعدل المتوسط لفرض الضريبة على هذه الفئة من المكلفين كالآتي : 15,5 % سنة 1994 ، 14,7 % في 1995 و 14,9 % سنة 1996 .

أما فيما يخص الشريحة الثالثة ، الرابعة و الخامسة من الدخول ، فإن 5,5 % من المكلفين بالضريبة سنة 1994 ، 4,5 % في 1995 و 5,5 % سنة 1996 حققوا 34,5 % من المادة الخاضعة للضريبة سنة 1994 ، 32,8 % في 1995 و 38,2 % في 1996 . أحدثت هذه الأوعية الضريبية 61,1 % من الحقوق في 1994 ، 64,3 % في 1995 و 68,7 % سنة 1996 . كان المعدل المتوسط للضريبة الذي طبق على هذه الفئات كالآتي : 29,5 % سنة 1994 ، 31,0 % في 1995 و 32,1 % سنة 1996 .

المعدل المتوسط للضريبة لمجموع المكلفين خلال هذه الفترة كان : 16,6 % سنة 1994 ، 15,9 % في 1994 و 18,0 % سنة 1996 ، هذا المعدل قدر ب : 18,6 % سنة 1997 [1] .

2 – المداخيل الأجرية

بالنسبة لهذا النوع من المداخيل لم تسمح المعلومة المتاحة آنذاك (أثناء قيام اللجنة CNESFA بأعمالها) بإخراج نفس عوامل التحليل كما هو الحال بالنسبة للمداخيل غير الأجرية ، و مع ذلك فإن تحليل الضريبة على الدخل الإجمالي (مبلغ الضريبة) بالنسبة للمداخيل الأجرية كما هي مبينة على صعيد الاقتصاد الكلي ل " حساب المداخيل – نفقات العائلات " أعطى مستوى المعدل المتوسط للضريبة و الذي قدر بنسبة 5,5 % سنة 1994 ، 6,0 % في 1995 و 5,3 % سنة 1996 [2] .

يعاقب الجدول الموحد للضريبة على الدخل الإجمالي الأجراء التابعين للقطاع العمومي ، حيث تبقى حصة الأجور في الضرائب المباشرة هامة جدا . لا يميز الجدول ذي المعدلات التدريجية المقرر لحساب المساهمات بعنوان الضريبة على الدخل الإجمالي بين مختلف أنواع المداخيل ، و نظرا لمبدأ تساوي المواطنين أمام الضريبة لا يأخذ في الحسبان الحالة الخاصة للأجراء . يستفيد الأجراء أحيانا من تخفيضات هامة و التي يمكن أن تصل إلى نسبة 100 % من الضريبة بالنسبة للمداخيل الضعيفة و هذا تبعا للحالة العائلية للمعني .

---

[1] هذا المعدل أعلنت عنه C.N.E.S.F.A في تقريرها النهائي لسنة 1998 .

[2] هذه الأرقام أدلت بها اللجنة الوطنية لتقييم النظام الضريبي الجزائري في تقريرها النهائي لسنة 1998 ، ص 44 .

و لقد تمثل المبدأ الكامل لإصلاح الجباية الشخصية في وضع هذا الجدول الوحيـــد ، فعلى سبيل المثال هل يجب فرض الضريبة بصفة مختلفة بين الأجراء التابعين للقطاع العمومـــي و أولئـــك التـــابعين للقطاع الخاص بحجة أن هناك مزورين ؟ إلا أنه من الضروري أن نشير هنا إلى نقطة هامة و هي أن أغلبية الأجـــراء التابعين للقطاع الخاص يتقاضون أجور قليلة عن تلك التي يحصل عليها الأجراء في القطاع العام و قد تكون هـــذه الأجور أقل من الأجر الأدنى (SMIC) .

على ضوء هذا تم مراجعة جدول فرض الضريبة عن طريق : تخفيض المعدل الحـــدي الأعلى ، تخفيض عدد الشرائح الخاضعة للضريبة ، رفع عتبة الإعفاء من الضريبة و توسيع الفئـــة الأولى الخاضعـــة للضريبة فكان اقتراح تغيير الجدول كالآتي :

أقسام الدخل السنوي الخاضع للضريبة (دج)	المعدل (%)
لا يتعدى 60.000	0
من 60.001 إلى 240.000	15
من 240.001 إلى 960.000	25
من 960.001 إلى 3.840.000	35
أكثر من 3.840.000	40

كانت التعديلات المحدثة كالآتي : رفع عتبة الإعفاء من الضريبـــة مـــن 30.000 دج إلى 60.000 دج/سنويا ، إنقاص عدد الشرائح الخاضعة للضريبة و هذا بالمرور من ستة (6) إلى خمسة (5) شرائح عن طريق توسيع الفئة الأولى الخاضعة للضريبة و ضمها إلى الفئة الثانية ، و أخيرا توسيع الفئـــات الأخـــرى الخاضعـــة للضريبة مع تخفيض المعدل الحدي الأعلى من 50 إلى 40 % .

بالنسبة للمداخيل الأجرية ، تم اقتراح إدخال تخفيض ثابت (Abattement) علـــى المادة الخاضعة للضريبة بدلا من التخفيض النسبي المعمول به ، و أيضا تعويض التفرقة الحالية للوضعيـــات العائليـــة (أعزب ، متزوج بدون أطفال و متزوج لديه أولاد تحت رعايته) بوضعيتين و هما أعزب و متزوج ، حيث تقـــدر التخفيضات المقترحة بالنسبة للأعزب 1.500 دج في الشهر و للمتزوج 2.500 دج شهريا [1] .

نستخلص في الأخير أن الضريبة تحسب على الدخل عن طريق جدول تصاعدي ممـــا يجعلها أكثر عدالة من المعدلات النسبية للنظام القديم و يظهر هذا بالتحديد على :

[1] هذه الاقتراحات وضعت من طرف C.N.E.S.F.A في تقريرها النهائي لسنة 1998 .

1 – مستوى معدلات الجداول : حيث نجد من الناحية الاقتصادية أنه إذا زاد معدل الضريبة قلـــت النشاطـــات الاقتصادية و إذا انخفض زادت هذه الأخيرة ، من ناحية مرودية الضريبة فإن معدل أقل يفرض على مداخيل ضخمة قد يكون له مردودية مالية أكثر من معدل ضريبة مرتفع على نشاطات و مداخيل ضئيلة أو متوسطة ، أما من الناحية الاجتماعية فإن إثقال كاهل الأشخاص يثير فيهم رغبة التهرب الضريبي أو التحول إلى نشاطات أو قطاعات أخرى معفية أو تفرض عليها ضرائب خفيفة .

2 – التخفيضات و عتبة الإعفاءات : حيث يستمر العمل بالتخفيضات القديمة ليضاف إليها تخفيضات جبائيـــة جديدة ضرورية لتحقيق العدالة بين الدخول ، كما أن الإعفاءات الممنوحة يجب أن تتفادى المستوى المنخفض الذي لا يسهل تنمية القطاعات و النشاطات المسطرة في برامج الحكومة و كذا المستوى المرتفع و الذي يفتح مجالا كبـــيرا للتهرب من الضريبة .

3 – النظام التصاعدي في جدول حساب الضريبة : و هنا يطرح إشكال آخر و هو عدد حدود الدخل الواجب إحداثها ثم المعدلات الهامشية للضريبة المفروضة عليها ، حل هذا الإشكال لا يتطلب إيجاد حدود كبيرة للدخل من أجل فرض تصاعدي للضريبة و لكن محاولة التوفيق في إيجاد عدالة في إخضاع مستويات هذه المداخيل للضريبة ، أما عن المعدلات الهامشية للضريبة فإنه يستحسن أن لا تزيد عن معدل محدد .

ب – فرض الضريبة على أرباح المؤسسات (IBS)

يبين تحليل بنية فرض الضريبة على أرباح المؤسسات أنه بالنسبة للناتج الداخلـــي الخـــام معدل الاقتطاع كان كالآتي [1] : 0,56 % في 1994 ، 0,87 % في 1995 و 0,91 % سنة 1996 ، بينمـــا قـــدرت الأرباح الخاضعة للضريبة المخفضة (أربـــاح يعـــاد اســـتثمارها) ب : 28,2 % ســـنة 1994 ، 8,3 % في 1995 و 6,8 % سنة 1996 . مثلت الشركات ذات المسؤولية المحدودة (SARL) و التي تمثل الأساس في فرض الضريبـــة على أرباح المؤسسات 68,2 % من المكلفين بالضريبة سنة 1994 ، 72,0 % في 1995 و 84,3 % سنة 1996 .

من المعترف أن الأنشطة المرتفعة و المنخفضة للإنتاج و تربية الماشية تتولد عنها في أغلب الأحيان مداخيل أكثر أهمية من تلك المستمدة من الإنتاج نفسه ، و لقد تم الشروع في نشاط واسع يمس القطـــاع الفلاحي حيث ستسمح هذه العملية بالتعرف على المنتجين و كذا مختلف الوسطاء و إخضاعهم للضريبة . لقـــد تم إبلاغ الولاة عن طريق منشور وزاري مشترك قصد التأكد من السير المنتظم لأسواق الجملـــة و تجنيـــد الوســـائل الضرورية من أجل وضع حد للمعاملات و الصفقات المطبقة في الأماكن غير المرخص بها .

---

[1] هذه المعدلات أعلنت عنها C.N.E.S.F.A في قرارها النهائي لسنة 1998 ، ص 45 .

اعتبر إخضاع الأرباح المعاد استثمارها للضريبة على أرباح الشركات (معدل مخفـــض) دون أهمية مقارنة بالأهداف المرتقبة منه و هذا ناتج عن المعدل نفسه و الذي انتقل مـــن 5 إلى 33 % بدايـــة ســـنة 1995 [1] . في الحقيقة يعتبر دخل مربي الماشية أقل أهمية من دخل بائعي الماشية و القصابين بالجملة ، يعبر هذا الأمر عن نتيجة غير كافية للمزايا على الأرباح المعاد استثمارها مقارنة بالأهداف المرتقبة . إن مراجعة هـــذه المعـــدلات ترتب عنها تخفيض المعدل العادي إلى 33 % و المعدل المخفض إلى 15 % [2] حيث يجب أن يطبق هـــذا المعـــدل الأخير على مجموعة المكلفين من بينهم الأشخاص المعنيين بالنص التشريعي رقم 93-12 المؤرخ في 5 أكتوبـــر 1993 و المتعلق بترقية الاستثمارات ، يسعى هذا الإجراء للتخفيض بالطبع إلى تشجيع أكبر للاستثمار .

لقد أدى وضع إطار خاص قصد الحث على الاستثمار إلى تبني هذا الاختيار المتمثـــل في تخفيض محسوس في الفرق بين المعدل العادي و المعدل المخفض ، و هو فارق يتولد عنه غش و اختلال عند التخفيض الأفضل للموارد من طرف السوق .

ج – فرض الضريبة على السلع و الخدمات (الرسم على رقم الأعمال TCA)

الجدول رقم 7 : إيرادات ميزانية الدولة 1990 – 1997

(مليار دج)

		1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997
ر .و.إ / ر.ق.م :	TUGP / TVA	22,9	29,0	37,0	36,6	51,9	68,9	90,6	99,2
– في الداخل		(12,9)	(14,5)	(19,2)	(21,3)	(26,8)	(31,3)	48,7	55,6
– عند الاستيراد		(10,0)	(14,5)	(17,8)	(15,3)	(25,1)	(37,6)	47,9	43,6
حقوق ثابتة / ر.د.إ :	TIC	1,9	1,8	2,9	8,7	9,2	13,3	33,7	42,7
– الرسم النوعي الإضافي	TSA	–	–	–	–	0,7	1,1	3,5	5,0
المجموع		24,8	30,8	39,9	45,3	61,8	82,2	128,0	147,0
الناتج الداخلي الخام	PIB	536,7	799,7	1045,1	1161,6	1470,5	1945,5	2440,9	2750,0

المصدر : المديرية العامة للضرائب

---

[1] قانون المالية لسنة 1994 .

[2] قانون المالية لسنة 1999 .

الجدول رقم 8 : إيرادات ميزانية الدولة 1990 – 1997

(en % PIB)

		1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997
ر .و.إ.إ / ر.ق.م :	TUGP / TVA	4,2	3,6	3,5	3,1	3,5	3,5	3,7	3,6
– في الداخل		(2,4)	(1,8)	(1,8)	(1,8)	(1,8)	(1,6)	1,9	2,0
– عند الاستيراد		(1,8)	(1,8)	(1,7)	(1,3)	(1,7)	(1,9)	1,7	1,6
حقوق ثابتة / ر.د.إ :	TIC	0,3	0,2	0,2	0,7	0,6	0,6	1,3	1,5
– الرسم النوعي الإضافي	TSA	–	–	–	–	0,04	0,05	0,1	0,1
المجموع		4,6	3,8	3,8	3,9	4,2	4,2	5,2	5,3

المصدر : المديرية العامة للضرائب

في 1991 ، عشية الإصلاح الجبائي مثلت الإيرادات المخصصة لميزانية الدولة و المتأتية من الرسم على رقم الأعمال 3,8 % من الناتج الداخلي الخام الذي قدر ب : 799,7 مليار دج ، في 1992 و بعد تسعة أشهر من تطبيق الرسم على القيمة المضافة (TVA) [1] ، مثلت الإيرادات المخصصة للضريبة المتأتية من هذا الرسم و الرسم الداخلي على الاستهلاك (TIC) 3,8 % من الناتج الداخلي الخام (PIB) أيضا و الذي قدر ب : 1045,1 مليار دج . وصلت هذه النسبة إلى 3,9 % سنة 1993 (كان يقدر الناتج الداخلي الخام في 1993 ب : 1161,6 مليار دج) أي زيادة ب : 2,6 % و زيادة اسمية تقدر ب : 13,5 % من الإيرادات .

4,2 % في 1994 و 1995 مع زيادة تقدر ب : +36,4 % من الإيرادات بالنسبة لسنة 94/93 و ب : 33 % بالنسبة ل 95/94 (كان الناتج الداخلي الخام يقدر ب : 1470,5 مليار دج في 1994 و 1945,5 مليار دج سنة 1995) . 5,2 % في 1996 مع ارتفاع يقدر ب : 55,7 % من الإيرادات و 5,3 % في 1997 مع زيادة تقدر ب : 14,8 % من الإيرادات (كان الناتج الداخلي الخام يقدر ب : 2440,9 مليار دج سنة 1996 و 2750,0 مليار دج سنة 1997 . في 1998 قدرت النتائج المنتظرة حسب CNESFA ب 5,4 % أي بزيادة في الإيرادات تقدر ب : 14,9 % حيث تم تقدير الناتج الداخلي الخام خلال هذه السنة ب : 3020 مليار دج .

هناك عوامل أخرى معبرة مثل معدل الرسم على القيمة المضافة بدون الرسم الداخلي على الاستهلاك (TIC) و الرسم النوعي الإضافي (TSA) و الذي بقي ثابتا من 1992 إلى غاية 1997 و تراوح بين 3,6 % (±0,1 %) .

[1] شرع في تطبيق الرسم على القيمة المضافة ابتداءا من 1 أفريل 1992 .

1 – تحليل بنية الإيرادات

الجدول رقم 9 : بنية تقسيم الرسم على القيمة المضافة عند الاستيراد من خلال المعدلات لسنة 1994

(مليون د ج)

معدل ر.ق.م	إيرادات ر.ق.م	الأوعية الضريبية	التقسيم ب % ر.ق.م	التقسيم ب % الأوعية الضريبية
7	2.120	0.285,7	7,0	16,1
13	8.058	61.984,6	26,6	33,2
21	19.776	93.980,9	65,2	50,2
40	363	907,5	1,2	0,5
المجموع	30.277	187.158,7	100	100

المعدل المتوسط الفعلي لفرض الضريبة : 16,1 %

الجدول رقم 10 : بنية تقسيم الرسم على القيمة المضافة من خلال المعدلات لسنة 1995

1– عند الاستيراد

(مليون د ج)

معدل ر.ق.م	إيرادات ر.ق.م	الأوعية الضريبية	التقسيم ب % ر.ق.م	التقسيم ب % الأوعية الضريبية
7	2.554	36.485,7	5,8	13,6
13	12.534	96.415,3	28,6	36,0
21	27.832	132.533,3	63,6	49,6
40	845	2112,5	2,0	0,8
المجموع	43.765	267.546,8	100	100

المعدل المتوسط لفرض الضريبة : 16,3 %

2–في الداخل

(مليون د ج)

معدل ر.ق.م	إيرادات ر.ق.م	الأوعية الضريبية	التقسيم ب % ر.ق.م	التقسيم ب % الأوعية الضريبية
7	2.581	36.871,4	7,0	14,4
13	18.804	144.646,1	51,0	56,7
21	15.487	73.747,6	42,0	28,9
المجموع	36.872	255.265,1	100	100

المعدل المتوسط لفرض الضريبة : 14,4 %

المعدل المتوسط الفعلي العام لفرض الضريبة : 15,4 %

المصدر : المديرية العامة للضرائب

الجدول رقم 11 : بنية تقسيم الرسم على القيمة المضافة عند الاستيراد من خلال المعدلات لسنة 1996

(مليون دج)

معدل ر.ق.م	إيرادات ر.ق.م	الأوعية الضريبية	التقسيم ب % ر.ق.م	التقسيم ب % الأوعية الضريبية
7	3.391	48.442,8	6,9	15,7
13	13.842	106.476,9	28,0	34,6
21	32.175	153.214,2	65,1	49,7
المجموع	49.408	308.133,9	100	100

المعدل المتوسط الفعلي لفرض الضريبة : 16,0 %

الجدول رقم 12 : بنية تقسيم الرسم على القيمة المضافة عند الاستيراد من خلال المعدلات لسنة 1995

(مليون دج)

معدل ر.ق.م	إيرادات ر.ق.م	الأوعية الضريبية	التقسيم ب % ر.ق.م	التقسيم ب % الأوعية الضريبية
7	3.282	46.885,7	6,4	14,7
13	6.896	53.046,1	13,4	16,6
14	9.502	67.871,4	18,5	21,3
21	31.707	180.985,7	61,7	47,4
المجموع	51.388	318.788,9	100	100

المعدل المتوسط الفعلي لفرض الضريبة : 16,1 %

المصدر : المديرية العامة للضرائب

الجدول رقم 13 : بنية التقسيم من خلال المنتوجات (1996 – 1997)

	1996		1997	
	مليون دج	%	مليون دج	%
ر.ق.م / المنتوجات البترولية	6.697	5,3	8.512	6,0
التبغ و الكبريت	5.310	4,3	6.152	4,4
الجعة ، الخمر والكحول	450	0,4	560	0,4
ر.م.ب ، ر.د.إ ، حق..D.Circulation	33.729	27,1	42.733	30,0
قبل / المجموع	46.186	37,1	57.957	40,8
ر.ق.م في الداخل/ سلع و خدمات أخرى	36.326	29,1	40.395	28,4
المجموع 1 : في الداخل	82.512	66,2	98.352	69,2
ر.ق.م عند الاستيراد (المجموع 2)	41.998	33,8	43.680	30,8
المجموع (1+2)	124.510	100	142.032	100

انطلاقا من الجداول رقم 9 ، 10 ، 11 و 12 يمكننا القول أنه :

من 1994 إلى غاية 1997 ، تبين البنية المتوسطة لتوزيع الإيرادات حسب المعدلات أن عند الاستيراد المعدل الفعلي المتوسط للضريبة يقدر ب : 16 % . ففي سنة 1995 ، 49,6 % من المـــادة الخاضعـــة للضريبة بمعدل عادي 21 % حققت حوالي 64 % من الإيرادات ، 36 % من المادة الخاضعة للضريبة بمعدل مخفـــض 13 % حققت إيرادات بحوالي 29 % و 13,6 % من المادة الخاضعة لضريبة مخفضة خاصة 7 % حققت حوالي 6 % من الإيرادات .

على السوق المحلي لم تسمح الأدوات الإحصائية بتحديد بنية الإيرادات حسب معدل فرض الضريبة لكن التحقيق الذي تم على العوائد و الاقتطاعات أو التنزيلات (Précomptes) يسمح بتبيان ما يلي [1] : 29 % من الأسس الفعلية (التحصيل يتم حسب المعدلات بالنسبة للأوعية الضريبية) الخاضعة للضريبة بمعدل عادي حررت حوالي 42 % من الإيرادات ، 57 % من الأسس الخاضعة للضريبة بمعدل مخفض حققت 51 % مـــن الإيرادات و 14 % من الأسس الخاضعة للضريبة بمعدل مخفض خاص حررت 7 % من الإيرادات .

أما عن الجدول رقم 13 فإن تحليل بنية توزيع الإيرادات حسب المواد (النواتج) تبين أن الإيرادات محققة أساسا من طرف المنتجات البترولية ، التبغ و الكبريت ، الجعة ، الخمر و الكحول ، أي حوالي 46.186 مليون دج سنة 1996 و 57.957 مليون دج في 1997 ، بينما مثل الرسم على السلع و الخدمات الأخـــرى 36.326 مليون دج فقط سنة 1996 و 40.395 مليون دج في 1997 .

نضيف إلى هذه الوضعية الديون المتمثلة في اقتطاعات الرسم على القيمـــة المضافـــة (Précompte TVA) المتراكمة و المقدرة ب : 11 مليار دج منها 2,3 مليار دج متأتية من القطاع الخاص و تخص في المجموع 136 مكلف الذين جمعوا ما يفوق 5 ملايين دج من الاقتطاعـــات (Précomptes) لكـــل مكلـــف ، و 8,7 مليار دج متأتية من القطاع العام و تخص في المجموع 26 مكلف الذين عملوا بدورهم على تجميع تـــنزيلات (Précomptes) بما يفوق 120 مليون دج لكل مكلف . مقارنة بالنتائج المسجلة في 31 ديسمبر 1997 ، مثلت هذه الديون أكثر من 7 % من المبلغ الإجمالي للإيرادات (خارج TSA) و 13 % من هذا المبلغ (ماعدا إيرادات الرسم على القيمة المضافة و حقوق الإنتاج على المنتجات البترولية ، التبغ و الكبريت) [2] .

---

[1] حسب بيانات الجدول رقم 10 الذي يبين بنية تقسيم الرسم على القيمة المضافة في الداخل من خلال المعدلات لسنة 1995 .

[2] Rapport final de la C.N.E.S.F.A Mars 1998 p 47 .

في الأخير يمكن القول أنه يوجد ارتباط ضعيف بين تطور التشريع و تطور العوائد و التي نقصد بها تطور إيرادات الرسم على القيمة المضافة ، هكذا و بالتوازي مع تطور حد سريع للتشريع نلاحظ بطئ في التطور فيما يخص النسبة TVA / PIB (ثبات ب : 3,6 % في المتوسط خلال طول الفترة) . الشيء الوحيد المعبر كان من خلال توسيع حقل تطبيق الرسم على القيمة المضافة و يخص : تطبيق هذا الرسم على المنتوجات البترولية سنة 1996 ، رفع المعدل المخفض من 13 إلى 14 % و تغيير بنية المعدلات المعمول بها في 1997 و التي لم يتسنى لنا تبيان مفعولها على الإيرادات .

لكن تحليل النتائج المسجلة خلال المرحلة الأولى من تطبيق الرسم على القيمة المضافة تبين أن البنية الحالية لمعدلات الرسم (آخذين بعين الاعتبار الإجراءات المدخلة في 1997 و 1998) يمكن اعتبارها أنها وصلت إلى الحالة المثلى التي طالما بحثنا عليها ، لكن بالنظر إلى التشوهات (الانحرافات) الناتجة عن النظام (اقتطاعات متراكمة ، بنية توزيع الإيرادات ...إلخ) ، فالحالة المثلى المحققة فيما يخص الإيرادات لا يمكن اعتبارها إلا كحد أدنى ، بعبارة أخرى لم يتسنى لنا تحقيق الأهداف المسطرة على أكمل وجه .

1-2-2-2 تقييم وتحليل الضغط الضريبي حسب قطاع النشاط

قامت الأعمال المحققة داخل اللجان التابعة ل C.N.E.S.F.A بتقييم الضغط الضريبي الناتج عن النظام الضريبي للقانون العام (الجباية العادية) على عينة من المكلفين مرتبين حسب أكبر قطاعات النشاط الأربعة و المتمثلة في : الصناعة ، البناء و الأشغال العامة و الري (BTPH) ، التجارة ، الخدمات و الأعمال الحرة و الزراعة . أجريت هذه التقييمات على المكلفين التابعين للنظام الحقيقي و طبعا لا يطبق هذا النظام إلا على فئة تقدر بحوالي 20 % من السكان المكلفين بالضريبة حسب نظام التصريحات إذ أنه يمثل الوسيلة الوحيدة ، ذلك أن المعلومات التي يتم الحصول عليها تأتي من التصريحات الموضوعة من طرف هؤلاء المكلفين [1] .

للمرور إلى التقييم ترتكز المنهجية المتبعة على مجموعة من العوامل المكونة للبيئة الضريبية للمكلف على أساس المعدلات التالية : معدل التكلفة الناتج عن الضرائب الذي يتحملها المكلف بمناسبة الاستغلال و تحقيق النتائج [الرسم على النشاط المهني (TAP) ، الدفع الجزافي (VF) ، الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) أو الضريبة على أرباح المؤسسات (IBS) ، حقوق التسجيل و الطوابع] و هذا بالنسبة إلى القيمة المضافة و رقم الأعمال متضمنا كل الرسوم (TTC) ، بواسطة هذه المعدلات تبين بنية فرض الضريبة التي تم ملاحظتها على عينة من المكلفين ما يلي :

---

[1] Rapport final de la C.N.E.S.F.A , Mars 1998 . p 47 .

الجدول رقم 14 : الجباية في قطاع الصناعة (1994 – 1996)

		شخص طبيعي	شخص معنوي	
			محقق للأرباح	محقق خسارة
رقم الأعمال H-T	(دج)	3.645.386	8.053.387.198	1.505.729.352
ر.ق.م (خام)	(دج)	677.230	1.278.153.307	316.203.163
رقم الأعمال T.T.C	(دج)	4.322.616	9.331.540.505	1.821.932.515
القيمة المضافة (V.A)	(دج)	1.287.394	1.292.674.693	758.736.028
ضرائب و رسوم متحملة (مكلف حقيقي)	(1)			
ب % من ق.م		11,02	21,09	5,23
ب % من رقم الأعمال T.T.C		3,28	2,92	2,18
ضرائب و رسوم مجمعة (مكلف شرعي)	(2)			
ب % من ق.م		52,60	101,19	45,09
ب % من رقم الأعمال T.T.C		15,67	14,02	18,78
المجموع (1 + 2)				
ب % من ق.م		63,62	122,28	50,22
ب % من رقم الأعمال T.T.C		18,95	16,94	18,78

المصدر : الوكالة المحاسبية المركزية للخزينة

الجدول رقم 15 : الجباية في قطاع التجارة و الخدمات (1994 – 1996)

		تجارة بالجملة	أعمال حرة
رقم الأعمال H-T	(دج)	7.230.000	1.118.354
ر.ق.م (خام)	(دج)	1.518.300	145.386
رقم الأعمال T.T.C	(دج)	8.748.300	1.263.740
القيمة المضافة (V.A)	(دج)	2.024.400	554.740
ضرائب و رسوم متحملة (مكلف حقيقي)	(1)		
ب % من ق.م		21,92	16,08
ب % من رقم الأعمال T.T.C		5,07	7,06
ضرائب و رسوم مجمعة (مكلف شرعي)	(2)		
ب % من ق.م		78,13	29,40
ب % من رقم الأعمال T.T.C		18,08	12,90
المجموع (1 + 2)			
ب % من ق.م		100,05	45,48
ب % من رقم الأعمال T.T.C		23,15	19,96

(1) ر.ن.م ، د.ج ، ض.د.إ أو ض.أ.ش ، حقوق التسجيل ، الطابع

(2) ض.د.إ / الأجور ، ر.ق.م

الجدول رقم 16 : الجباية في قطاع B.T.P.H (1994-1996)

		مجموع القطاع (110 + 5 مؤسسات)
رقم الأعمال H-T	(10 دج)	50.871.721
ر.ق.م (خام)	(10 دج)	6.613.325
رقم الأعمال T.T.C	(10 دج)	57.485.044
القيمة المضافة (V.A)	(10 دج)	29.757.140
ضرائب و رسوم متحملة (مكلف حقيقي)	(1)	
ب % من ق.م		9,98
ب % من رقم الأعمال T.T.C		5,16
ضرائب و رسوم مجمعة (مكلف شرعي)	(2)	
ب % من ق.م		25,11
ب % من رقم الأعمال T.T.C		13,00
المجموع (1 + 2)		
ب % من ق.م		35,09
ب % من رقم الأعمال T.T.C		18,16

(1) ر.ن.م ، د.ج ، ض.د.إ أو ض.أ.ش ، حقوق التسجيل ، الطابع

(2) ض.د.إ / الأجور ، ر.ق.م

المصدر : الوكالة المحاسبية المركزية للخزينة

من خلال تحليلنا للجداول الثلاث نلاحظ ما يلي :

يتحمل المكلف في قطاع الصناعة تكلفة ضريبية تتراوح ما بين 5 % و 22 % من القيمة المضافة ، كما يجمع تكلفة ضريبية تتراوح ما بين 15 % و 20 % من رقم أعماله متضمنا كل الرسوم (TTC) .

تتراوح التكلفة الضريبية التي يتحملها المكلف في قطاع التجارة ، الخدمات و الأعمـــال الحرة ما بين 16 % و 22 % من القيمة المضافة ، بينما التكلفة الضريبية التي يتم جمعها من طرف المكلف تتراوح ما بين 12 % و 19 % من رقم الأعمال متضمنا كل الرسوم (TTC) .

تقدر التكلفة المتحملة في قطاع البناء ، الأشغال العامة و الري (BTPH) ب : 9,9 % من القيمة المضافة ، بينما التكلفة التي تم جمعها تقدر ب : 13 % من رقم الأعمال (TTC) .

أما في قطاع الفلاحة تعتبر الأوضاع في هذه الحالة نظرية عكس القطاعات الأخرى أين النتائج كانت مستنبطة من حالات حقيقية ، في هذا القطاع ، التكلفة الوحيدة المعبرة هي التكلفة التي تقع على عاتق المكلف (كون القطاع الفلاحي خارج حقل تطبيق TVA و هذا إلى جانب قلة التصريح عن الأحـــراء) و الـــتي تتضمن بالإضافة إلى الضرائب و الرسوم المستحقة على الاستغلال و النتائج الرسم على القيمة المضافة المستحقة على كل الاستهلاكات الوسيطة مؤديا بذلك إلى تكلفة إضافية على الاستغلال . في هذا القطاع تحسب التكلفة الضريبية على أساس رقم الأعمال و منه تبين النتائج (و هذا حسب نوع النشاط و نظام فرض الضريبة) أن لتكلفة الضريبية تتراوح بين 6 % و 20 % [1] .

في الختام نشير إلى أنه على صعيد الاقتصاد الجزئي تحلل التكلفة الضريبية الكليـــة علـــى أساس مجموعة التكاليف الضريبية المتحملة و التي تم جمعها من طرف المكلف بالنسبة لرقم الأعمال متضمنـــا كـــل الرسوم ، تبين هذه النتائج أن التكلفة الضريبية المتوسطة التي يتحملها المكلف حسب كل قطاع تتمثـــل كـــالآتي : قطاع التجارة و الأعمال الحرة 21,55 % ، قطاع الصناعة 18,95 % ، قطاع البناء ، الأشغـــال العامـــة و الـــري 18,16 % و قطاع الفلاحة 11,26 % .

1-3 التحريض الجبائي على الاستثمار

حددت الاعتمادات المخصصة لميزانية التجهيز في قانون المالية لســـنة 1993 ب 200 مليـــار دج و تتنوع طبقا للكشف المتعلق بها كالتالي : نفقات الاستثمار 109 مليار دج و العمليات بـــرأس المـــال 91 مليـــار دج [2] . تتضمن النفقات برأس المال أساسا مساهمة ب : 83,500 مليـــار دج في صنـــدوق التطـــهير المخصـــص لتغطية [3] : فارق تكاليف الاقتراضات الخارجية التي لم تتكفل بها البنوك بما فيها خسائر الصرف ، تعويض بعـــض خسائر الصرف للمؤسسات العمومية بإدراجها ضمن الديون الخارجية السابقة لعام 1990 ، التكاليف المترتبة علـــى الكشوف البنكي المجمد الخاص بالمؤسسات الاشتراكية العمومية و المؤسسات المحلية و الجهويـــة الـــتي لا تتمتـــع باستقلالية التسيير ، و أخيرا تغطية مستحقات الاسترجاع المنصوص عليه في المادة 193 من قانون المالية لسنة 1991 بشأن الالتزامات السابقة لفاتح جانفي 1993 .

فيما يتعلق باعتمادات التجهيز بأتم معنى الكلمة فقد قـــدرت ب : 109 مليـــار دج للاســـتثمار و 7,5 مليار دج للعمليات برأس المال الخارجة عن التخصيص لصندوق التطهير مسجلة تزايدا معتبرا يفـــوق 40 % مقارنة مع قانون المالية التكميلي لسنة 1992 . تم تبرير هذا التزايد المعتبر بالتكفل ببرنامج نشاط الحكومـــة بهـــدف توفير الشروط الضرورية للتنمية الفلاحية و تعبئة المياه و إعادة بعث قطاع البناء و الأشغال العمومية (BTP)

---

[1] حسب معطيات C.N.E.S.F.A في تقريرها النهائي لسنة 1998 .

[2] التقرير السنوي لمجلس المحاسبة لسنة 1995 ، الجريدة الرسمية لسنة 1997 العدد 76 ص 41 .

[3] منصوص عليه في المادة 143 من القانون 90-86 المؤرخ في 31 ديسمبر 1990 المتضمن قانون المالية لسنة 1991 .

و الإسكان و إنجاز منشآت قاعدية اقتصادية و الأشغال الاجتماعية الثقافية (التربية ، عصرنة شبكة السكك الحديدية و الهاتفية ، برنامج الجنوب ، شبكة راديو شرق ، غرب...إلخ) .

يجدر التذكير بأن العمليات برأس المال الأخرى (باستثناء صناديق التطهير) تخص أساسا إعانات و تبعات التهيئة العمرانية ب : 2 مليار دج ، دفع مستحقات برنامج البناء الجاهز لمنطقة شلف ب : 250 مليار دج ، إعانة التجهيز للمؤسسات العمومية الصناعية و التجارية (EPIC) و لمراكز البحث و التنمية (CRD) بمبلغ 1 مليار دج ، فوائد ممنوحة ب 300 مليون دج و رصيد لتغطية النفقات غير الممنوحة و من أجل ترقية المناطق الواجب ترقيتها ب 3,950 مليار دج (حسب معطيات مجلس المحاسبة) .

1-3-1 الطرق الجبائية المستعملة في تشجيع الاستثمار

يتجلى تكييف السياسة الضريبية مع مجهود الدولة الرامي إلى دعم تراكم رأس المال و تشجيع الاستثمارات من أجل تكوين جهاز إنتاجي قادر على تلبية الحاجيات من مختلف السلع و الخدمات في المعاملة التفضيلية للأنشطة الاقتصادية و هذا من خلال حصة التخصيصات في الميزانية ، حيث بلغت الاعتمادات المخصصة لعمليات الاستثمار التي يمكن سرد توزيعها الأول قطاعا بقطاع كما يلي :

القطاعات 1993/1992	سنة 1993 بملايير الدينارات	التطور
المنتوجات الصناعية	1,84	31,4+
طاقة و مناجم	5,20	30,04+
فلاحة و ري	18,24	59,6+
خدمات منتجة	0,96	28,06+
منشآت قاعدية اقتصادية و إدارية	24,50	41,09+
تربية و تكوين	14,50	30,9+
منشآت قاعدية اجتماعية ثقافية	5,60	46,2+
السكن	8,70	365,0+
المخطط البلدي للتنمية	14,00	14,2+
أمور مختلفة	15,36	22,3+
المجموع	109,00	42,7+

المصدر : الجريدة الرسمية لسنة 1997 ، العدد 76

يتجلى إذن تطور معتبر للاعتمادات المخصصة لقطاع السكن (+365 %) يليه قطاع الفلاحة و الري (+59 %) . يعكس ارتفاع الغلاف المالي المخصص للسكن إدارة السلطات العمومية في تمويل تهيئة الأراضي المخصصة للسكن الاجتماعي ، السكنات غير القابلة للبيع و إنجاز سكنات الإعانة جزئيا ، من جهة أخرى تسمح الوضعيات التي قدمها المجلس الوطني للتخطيط ببروز بعض التعديلات في توزيع التخصيصات الأولية و يلاحظ بالنسبة لأغلبيتها أن العمليات المتعلقة بالاستثمارات بأتم معنى الكلمة قد أعيد رفعها إلى مبلغ 4,433 مليار دج (منتقلة من 109 مليار دج إلى 113,43 مليار دج) و أن تلك المتعلقة بصناديق التطهير رفعت إلى 300 مليون دج .

* - الاستهلاكات المسجلة

بالنسبة للقطاع العام وزعت اعتمادات الدفع و الاستهلاكات المطابقة لها قطاعا بقطاع أو مجموعة قطاعات متجانسة نوعا ما كالتالي :

القطاعات	اعتمادات الدفع	إنجاز 1993	%
الصناعة (صناعة يدوية طاقة و مناجم)	5,489	5,480	% 100,0
فلاحة و ري	17,125	14,231	% 83,0
الخدمات المنتجة	0,798	0,233	% 29,0
منشآت قاعدية اقتصادية و إدارية	25,180	23,187	% 92,0
تربية و تكوين	16,261	14,741	% 91,0
منشآت قاعدية اجتماعية ثقافية	5,270	4,270	% 81,0
السكن	5,315	4,141	% 78,0
أمور مختلفة	19,775	18,916	% 96,0
مخططات البلدية للتنمية (PCD)	18,280	19,196	% 105,0
المجموع العام	113,493	104,395	% 92

المصدر : الجريدة الرسمية لسنة 1997 ، العدد 76 .

يتجلى من هذه الوضعية أن حصة الأسد من التخصيصات (22,20%) تعود للمنشآت القاعدية الاقتصادية و الإدارية التي بلغت إنجازاتها كذلك نفس النسبة 22,19 % من مجموع النفقات المذكورة . على عكس ذلك سجلت الحصة الأقل أهمية على مستوى القطاعات المنتجة (المواصلات السلكية و اللاسلكية ،

النقل ، السياحة ، الإعلام الآلي) بنسبة 0,70 % من التقديرات الإجمالية 2,229 % من الإنجازات المتعلقة بها ، الاعتمادات المخصصة لهذا القطاع لم تستهلك إلا بنسبة ضعيفة 29 % ، أخيرا و بصفة عامة يبدوا من نفس هذه الوضعية أن عمليات الاستثمار المذكورة أعلاه قد أنجزت بمبلغ 104,395 مليار دج أي بنسبة تنفيذ قدرها 92 % .

إذا ما أدرجنا العمليات برأس المال المشكلة أساسا من التخصيص لصندوق تطهير المؤسسات ، فإن المدفوعات المجمعة من طرف الوكالة المحاسبية المركزية للخزينة (ACCT) تم تنفيذها بمبلغ إجمالي قدره 190,342 مليار دج ، أي 95 % من التخصيصات التقديرية ، سجلت هذه الاستهلاكات و وزعت كما يلي [1] :

202002/00 نفقات التجهيز ..... 166.013.797.705 مليار دج .
202003/00 تدخلات اقتصادية ..... 5.131.578.681 مليار دج .
202006/00 المخطط البلدي للتنمية ..... 19.196.187.418 مليار دج .

المجموع العام ..... 190.341.563.804 مليار دج .

تجدر الملاحظة من جهة أخرى أنه بالرغم من الاستهلاك الكبير نسبيا المسجل على هذا المستوى ، سجلت تأخيرات معتبرة في تنفيذ مختلف المشاريع يعود بعضها إلى السبعينات مخلفة كلفات زائدة جد هامة و ضرر لمصالح الخزينة و المكلفين بالضريبة و هو ضرر من الصعب تقييمه بالنظر إلى تعقد الإجراءات و العمليات المعنية و إلى تراكم الضغوطات على مر السنين . هذا الجانب ساعد في تفاقمه بطبيعة الحال ندرة المواد أو الوسائل المناسبة من أجل مواجهة الحجم الكبير للأرصدة الواجب إنجازها المسجلة و المتراكمة على مدى عدة سنوات .

تعتبر الإعفاءات الممنوحة بصفة كلية أو جزئية أو طريقة التخفيضات في المعدلات أغلب الأساليب التقنية المتبعة في الدول النامية من أجل التشجيع على الاستثمار ، و مهما تعددت طرق التحريض الجبائي على الاستثمار فيمكننا حصرها فيما يلي : تخفيض معدلات الضريبة و منح التخفيضات ، منح الإعفاءات مع توسيع الوعاء الضريبي في بعض الأنشطة الأخرى و نظام الاهتلاكات السريعة .

أ – تخفيض معدلات الضريبة و منح التخفيضات

و هي إحدى الوسائل الهامة و تظهر أهميتها خاصة في تأثيرها على مداخيل الشركات و الأشخاص المعنوية ، كتخفيض معدل الضريبة على أرباح الشركات من 42 % إلى 38 % ثم إلى 30 % و كذا من

[1] التقرير السنوي لمجلس المحاسبة لسنة 1995 ، الجريدة الرسمية لسنة 1997 العدد 76 ص 44 .

33 % إلى 15 % بالنسبة للأرباح المعاد استثمارها [1] . يضاف إليها تخفيضات الدفع الجزافي و إعفاء فوائض القيمة المعاد استثمارها من أجل الحث على إنشاء مشاريع اقتصادية جديدة ، كما تمثل التخفيضات على الضريبة أهمية أخرى على مستوى الأشخاص الطبيعية خاصة تلك التي تمنح على الضريبة على الدخل الإجمالي (فئة الرواتب و الأجور) و التي ترمي إلى تحقيق العدالة و تشجيع العمل و بالتالي زيادة عوامل الاستثمار .

كما تستخدم الضرائب غير المباشرة كأداة لتخفيض تكاليف الإنتاج و الاستثمار و يتضح ذلك من المعاملة التفضيلية لسلع التجهيز حيث تصل معدلات الضريبة على رقم الأعمال لهذه السلع إلى مستويات منخفضة و تصل إلى حد الإعفاء في كثير من السلع الاستثمارية . و هكذا أصبحت مجالات الاستثمار مفتوحة أكثر لرؤوس الأموال الخاصة حيث تبرز نوايا السلطات في إعطاء فرص تدخل المستثمرين الوطنيين الخواص في المشروعات الاقتصادية للتنمية الوطنية ، إذ يحدد القانون الإطار القانوني للاستثمارات الخاصة بحيث يستوجب عليه : إحداث مناصب شغل جديدة ، تشجيع الادخار و تلبية حاجيات الاستثمار في المناطق المحرومة أو الواجب ترقيتها ، تحقيق التدخلات الاقتصادية الوطنية ، تعويض الاستيراد بالإنتاج الوطني ، تطبيق سياسة التوازن الجهوي و استغلال و تحريك الطاقات الوطنية من أجل التحكم في التكنولوجيا [2] .

ب – زيادة الإعفاءات

و هنا لا نقصد الإعفاءات الدائمة كإعفاء القطاع الفلاحي الذي شكل نشاطا هاما في الجزائر خلال الفترة (1975–1984) و الذي ساهم بقسط لا بأس به في خزينة الدولة و إنما تلك الإعفاءات التي تمنحها الدولة خاصة للمؤسسات الوطنية و الأجنبية ، حيث تتراوح هذه الإعفاءات في غالبيتها ما بين 5 و 8 سنوات و في بعض الأحيان تصل إلى 10 سنوات أو تزيد . فقد منحت للمستثمرين عدة امتيازات تتمثل في إعفاء تام أو نصف تام أو تصاعدي في كل من الضريبة العقارية لمدة 10 سنوات و الضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية مع وضع بعض الشروط كاختيار الظروف المكانية التي لا تتعارض مع سياسة اللامركزية و اللجوء بقدر الإمكان إلى استغلال المواد الأولية المحلية ، إضافة إلى محاولة إدخال التقنيات الحديثة و التكنولوجيا العصرية في عمليات الإنتاج [3] .

إلا أن هذا الأمر لم يكن له المدى الواسع في أوساط المستثمرين ، كما أنه لم يصل إلى أهدافه التي سطرتها الحكومة و المتمثلة في إحداث مناصب شغل جديدة و تنمية المناطق المحرومة [4] ، و هذا نتيجة للحذر الشديد الذي يتميز به المستثمرين الأجانب من إمكانية تأمين مشروعاتهم .

---

[1] المادة 3 و 4 من قانون المالية التكميلي لسنة 1994 وقانون المالية لسنة 1999 .

[2] قانون 1988–25 المؤرخ في 19–07–1998 المتعلق بتوجيه الاستثمار الوطني الخاص .

[3] الأمر 66–284 المؤرخ في 15–09–1966 المتضمن القانون الجديد للاستثمارات .

[4] المادة 8 من قانون الاستثمارات 1966 .

و لقد قدم قانون الاستثمار لسنة 1982 و المنظم لتدخل المؤسسات الخاصة الوطنية عدة امتيازات جبائية ، ففي المناطق الواجب ترقيتها يستفيد المستثمرون من الإعفاء التام للضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية و كذا على النشاط المهني و الدفع الجزافي لمدة (05) خمس سنوات و كذا الإعفاء التام من الضريبة العقارية لمدة لا تتجاوز عشر (10) سنوات ابتداءا من تاريخ بدأ الأعمال المتعلقة بالاستغلال . كما تستفيد المشاريع الإنتاجية من الإعفاءات التالية : الإعفاء من الرسم على النشاط التجاري و الصناعي و كذا الدفع الجزافي لمدة لا تتجاوز ثلاث (03) سنوات .

و يرد البعض أن هذا القانون قد لقي نجاحا بالرغم من بعض العراقيل و المشاكل التي واجهت المستثمرين و منها : التعقيدات التي يواجهها المستثمرون مع البلديات عند الحيازة على الأراضي ، رفض البنوك التجارية منح القروض الخاصة بالاستثمارات الموجهة للتصدير ، بالإضافة إلى الصعوبات الموجهة من خلال شراء المعدات و التجهيز بالعملة الصعبة التي يشتريها المستثمرين في السوق الموازية بتكلفة عالية . و نتيجة لهذه العيوب التي جعلت نسبة أقل من 15 % من المشاريع فقط تتحقق ، تم إلغاء هذا القانون و حل محله القانون الموجه للاستثمار الوطني الخاص .

أما عن قانون الاستثمارات لسنة 1986 و المتعلق بالمؤسسات الاقتصادية المختلطة [1] فقد أعطى أهمية كبيرة للمؤسسات المختلفة بمنحها امتيازات جبائية هامة تتمثل في : الإعفاء من الضريبة العقارية لمدة 5 سنوات ، الإعفاء من الضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية لمدة 3 ثلاث سنوات على أن يمنح تخفيض بنسبة 50 % في السنة الرابعة و تخفيض بنسبة 25 % في السنة الخامسة و أيضا الإعفاء من الضريبة على إيرادات الديون و الودائع و الكفالات .

و جاء بعد هذا قانون 1988 المتعلق بتوجيه الاستثمار الوطني الخاص [2] و الذي أعطى عدة امتيازات للمستثمرين منها الإعفاء التام من الضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية لمدة تتراوح بين 6 و 7 سنوات في المناطق الواجب ترقيتها ، كما احتوت هذه الإجراءات الجبائية على تشجيعات ذات طابع اقتصادي حيث أصبحت المؤسسات المعتمدة في إطار قانون الاستثمار الاقتصادي الخاص الوطني معفية من الضريبة على الأرباح التجارية الناتجة عن مبيعاتها للخارج و ذلك بغرض تشجيع المؤسسات الوطنية بزيادة حجم صادراتها و مبيعاتها للخارج . كما أن هذه المؤسسات تعفي بصفة كلية من الرسم على النشاط التجاري و الصناعي من سنة إلى خمس سنوات [3] و كذا الإعفاء التام من الدفع الجزافي و الرسم العقاري على الأملاك المبنية لمدة (10) عشر سنوات .

---

[1] قانون 1986-13 المؤرخ في 19-08-1986 الخاص بالمؤسسات الاقتصادية المختلطة .

[2] قانون 1988 -25 المؤرخ في 19-07-1988 المتعلق بتوجيه الاستثمار الوطني الخاص .

[3] المادة 48 من قانون المالية لسنة 1983 .

ج – نظام الاهتلاكات السريعة

يمكن للمؤسسات من تخفيض المداخيل الخاضعة للضريبة سنويا و بالتالي الخضوع لضريبة أقل حتى يتسنى للمؤسسات الاستفادة من توظيف أرباحها في مشاريع توسعية أو مشاريع جديدة . تعوض المساهمة السريعة في تجديد استثماراتها عن طريق شراء معدات جديدة و متطورة بقيمة اهتلاك المعدات الموجـــودة و أيضـــا تخفيض خسائر المؤسسات من خلال التخفيض من فشل المشاريع الاستثمارية .

1–3–2 قوانين الاستثمارات و امتيازاتها في الجزائر

بعد الاستقلال تبنت الجزائر النظام الاشتراكي كوسيلة لهيكلة الاقتصاد الوطني ، بينما القطاع الخاص بقي منظما و محدودا حتى لا يعرقل توجهات الدولة في تلك المرحلة ، كما كانت الدولة تسعى إلى إيجـــاد طرق محفزة لتنشيط الاستثمار و بالتالي تحقيق الأهداف المسطرة في المخططات التنموية و هذا ما تترجمـــه مختلـف قوانين الاستثمار . فقانون الاستثمارات لسنة 1963 [1] تعلق في غالبيته باستثمارات رؤوس الأموال الأجنبية التي تمثل وسيلة من وسائل التمويل الهامة للمشاريع الاقتصادية و المخططات الوطنية ، كما أنه يخاطب أيضا رؤوس الأموال الخاصة الوطنية و ذلك في إطار الشركات المختلفة (أجنبية و وطنية) . لكن هذا القانون يعلق نشاط المســـتثمرين على عدة شروط هي : الاعتماد الذي لا يمنح إلا إذا توفر المشروع الاستثماري على غطاء مالي هـــام يســـتخدم في المشاريع التي نصت عليها مخططات التنمية للدولة ، الاتفاقية التي تشترط أن يحدد الحد الأدنى ب : 5 ملايين فرنـــك و أن يحدث المشروع على الأقل 100 منصب شغل ، و في حالة توفر هذه الشروط يستفيد المستثمرون من ضمـــان استقرار النظام الجبائي لمدة خمسة عشرة (15) سنة و انتقاص الرسوم و الحقوق الجمركية المفروضة على المادة الأولية المستوردة . و نظرا للتسرع في إصدار هذا القانون و للحالة السياسية التي شهدتها الدولة في تلك الآونة ، فقد أثـــر ذلك على تراكم رأس المال و هو ما جعل هذا القانون يتصف بالضعف و عدم النجاح .

و بدأت تتوالى القوانين بعد ذلك فجاء قانون 1982 و الذي أعطى أهمية كبيرة لرؤوس الأموال الوطنية الخاصة . و من أجل السماح المتعاملين الخواص بإنجاز السكانات الموجهة للبيع ، جاء قانون الترقية العقارية في مارس 1986 ليضع الإطار القانوني و المشجع على إنشاء السكانات و تطوير الترقية العقارية خاصة عن طريـــق الجباية ، و قد جاء هذا القانون ليدعم إنشاء الضريبة على عوائد الترقية العقارية التي حدد معدلها ب : 25 % و التي تنوب عن الضرائب الأخرى ، هذا المعدل يصبح مساويا ل 15 % في الحالات التالية : حينما يكون التنازل لصـــالح الأشخاص المدخرين أو المسددين لمبالغ السكانات بالعملة الصعبة و أيضا حينما يكون التنـــازل في منـــاطق يجـــب ترقيتها [2] .

---

[1] قانون 63–277 المؤرخ في 27–07–1963 المتضمن قانون الاستثمارات .

[2] قانون 1986–07 المؤرخ في 04–03–1986 الخاص بالترقية العقارية .

لكن بعد مرور سنوات من إنشاء قانون 1986 المتعلق بالمؤسسات المختلطة ، اتضح أن هـــذا القانون لم يجلب عدد كبير من المستثمرين الأجانب كما أنه كان مجحفا في حق الأجانب بالرغم من أنه كان يمثل إحدى الوسائل الهامة لجلب رؤوس الأموال الأجنبية للجزائر ، لذا تلاه قانون 1988 المتعلق بتوجيه الاستثمار الوطني الخاص و الذي يرتبط بالأنشطة المعلن عن أولويتها في المخطط المتوسط المدى ، و عن طريق أحكام القانون تصبح الغرفة الوطنية للتجارة مكلفة بتحديد الاستثمارات التي تكون ذات الأولوية في الاستغلال [1] ، كما أن المستثمرين الذين يستفيدون من هذه الامتيازات يجب أن يخضعوا للشروط التالية و هي أن يكون الاستثمار في القطاع السياحي

أ – قانون ترقية الاستثمارات لسنة 1993

ينظم هذا القانون [2] الاستثمارات الوطنية الخاصة و الاستثمارات الأجنبية غير المخصصة صراحة للدولة أو لفروعها و تكون هذه الاستثمارات قبل إنجازها موضوع تصريح بالاستثمار لدى الوكالة حيث يبين التصريح مجموعة من المعلومات تتعلق ب : مجال تطبيق النشاط ، تحديد الموقع ، مناصب الشغل التي تحـــدث ، التكنولوجيا المزمع استعمالها كما يرفق هذا التصريح بكل الوثائق التي تشترطها التشريعات و التنظيمات المعمول بها . يختلف هذا القانون عن قوانين الاستثمار بالضمانات التي يقدمها للمستثمرين الجزائريـــين و الأجـــانب خاصـــة و لاسيما فيما يخص : المعاملة بالمثل بالنسبة لكل من المستثمر الجزائري و الأجنبي ، ثبات النظام الجبائي الذي يحمي المستثمر من كل تغيير يعمل على المساس بالامتيازات التي جناها المستثمر في إطار القانون المنصوص عليه و أخـــيرا ضمان إخضاع المخالفات و النزاعات بين الدولة الجزائرية و المستثمر الأجنبي للقوانين الدولية .

بالإضافة إلى هذه الضمانات يرمي قانون ترقية الاستثمارات إلى تقديم إعفاءات ضريبية ، امتيازات مالية إلى جانب إجراءات مناسبة ، امتيازات متعلقة بالأراضي الدولة و نظام الضمان الاجتماعي . يستفيد من الامتيازات الضريبية المنصوص عليها في هذا القانون كل من : شركات الأموال مثل الشركات ذات المســـؤولية المحدودة (SARL) ، شركات الأسهم ، شركات التوصية بالأسهم ... إلخ ، و شركات الأفـــراد مثـــل شركـــات التضامن (SNC) ، شركات التوصية العادية و شركات المساهمة الذين اختاروا نظام الضريبة على أرباح الشركات .

أ – 1 الإعفاءات المقدمة من طرف وكالة ترقية الاستثمارات

يتضمن النظام العام للإمتيازات الممنوحة للمستثمرين في هذا القانون مـــا يلـــي [3] :

الإعفاء من ضريبة نقل الملكية بمقابل بالنسبة لكل المشتريات العقارية المنجزة في إطار الاستثمار ، تطبيق رسم ثابت في مجال التسجيل بنسبة مخفضة تقدر بخمسة على الألف تخص العقود التأسيسية و الزيادات في رأس المال ، إعفـــاء

---

[1] حسب المادة 7 من قانون 1988 –25 المؤرخ في 19–07–1988 المتعلق بتوجيه الاستثمار الوطني الخاص .

[2] الأمر التشريعي رقم 93 – 12 المؤرخ ب 5 أكتوبر 1993 المتعلق بترقية الاستثمارات

[3] Direction Générale des Impots , Guide fiscal des investissements , 1996 , p 16 .

الملكيات العقارية التي تدخل في إطار الاستثمار من الرسم العقاري ابتداء من تاريخ الحصول عليها ، الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة على السلع و الخدمات التي توظف مباشرة في إنجاز الاستثمار و إعفاء طيلة فترة أدناها سنتين (02) و أقصاها خمس سنوات (05) من الضريبة على أرباح الشركات و الدفع الجزافي و الرسم على النشاط الصناعي و التجاري ، و كذا تطبيق نسبة مخفضة على الأرباح التي يعاد استثمارها بعد انقضاء مدة الإعفاء .

أما عن الاستثمارات التي تنجز في المناطق الخاصة و المصنفة حسب مناطق للترقية و مناطق التوسع الاقتصادي التي تساهم في التنمية الجهوية ، فإنها تستفيد طيلة فترة لا يمكن أن تجاوز ثلاث سنوات بنفس الامتيازات المذكورة سابقا في النظام العام ، إضافة إلى إعفاء من الضريبة على أرباح الشركات و الدفع الجزافي و الرسم على النشاط الصناعي و التجاري طيلة فترة أدناها خمس سنوات و أقصاها 10 سنوات من النشاط الفعلي ، إعفاء الملكيات العقارية التي تدخل في إطار الاستثمار من الرسم العقاري ابتداءا من تاريخ الحصول عليها طيلة فترة تتراوح بين 3 و 10 سنوات ، و أخيرا تخفيض 50 % من النسبة المخفضة للأرباح التي يعاد استثمارها في منطقة خاصة بعد فترة النشاط .

أ – 2 *امتيازات وكالة ترقية الاستثمارات و دعمها و متابعتها*

تتمثل مهمة الوكالة في مجال الاستثمارات في تدعيم و مساعدة المستثمرين في إطار تنفيذ مشاريع الاستثمارات حيث تضع تحت تصرفهم كل المعلومات ذات الطابع الاقتصادي التقني ، التشريعي و التنظيمي المتعلقة بممارسة أنشطتهم و كيفيات منح المزايا المرتبطة بها ، كما تضمن متابعة احترام المستثمرين للالتزامات التي تعهدوا بها في مجال إنجاز الاستثمارات و بالتالي تنفيذ كل تنظيم مرتبط بالاستثمار [1] .

و لقد اتخذت تدابير تحفيزية من أجل تنمية الجنوب الكبير لصالح ولايات إليزي ، تندوف ، أدرار ، تمنراست و تحتوي على ما يلي : تأسيس تخفيض بنسبة من الضريبة على مجموع مداخيل الأشخاص الطبيعيين و المعنويين لمدة 5 سنوات ابتداء من 1 جانفي 1995 و يكون قطاع المحروقات المنظم من قبل قانون خاص خارج نطاق تطبيق هذا التدبير ، و تمنح أيضا تحسينات لنسب الفائدة على القروض البنكية المحصلة من أجل استثمارات ذات منفعة عامة في هذه الولايات من الجنوب الكبير و تندرج هذه التدابير في إطار تشجيع الأشخاص و الشركات للإقامة في هذه النواحي و تطوير أنشطة منتجة .

---

[1] مرسوم تنفيذي رقم 94 – 319 المؤرخ في 17 أكتوبر 1994 .

يبقى التعزيز الكمي و النوعي للوسائل غير كافي لتحسين مردودية الجهاز الجبائي ، و قد صادف تطبيق الإصلاح الجبائي عدة صعوبات فيما يتعلق بالضريبة على النفقات ، ذلك أن تطبيق الرسم على القيمة المضافة يتطلب مدارا تجاريا شفافا مع استعمال الفاتورة و في الوضعية الحالية للممارسات التجارية لبلادنا و حسب المعلومات المحصل عليها من المفتشيات فإن هذا الشرط يصعب تنفيذه و أن الرسم على القيمة المضافة شكل فرصة للمؤسسات لاقتطاعه دون دفعه إلى الخزينة العمومية ، حيث أن تحديد مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة جعل بعض المؤسسات التي تسوق مواد خاضعة و غير خاضعة لهذا الرسم إلى إخضاع مجمل مبيعاتها إلى الرسم على القيمة المضافة . فقبل التعميم النهائي للإعلام الآلي تبقى الرقابة الجبائية الوقاء الوحيد ضد هذه الممارسات حيث دعمت هذه الرقابة خصوصا اتجاه مرتكبي المخالفات المتعلقة بالتشريع الجبائي . و يستعمل حق الاسترجاع الذي تتمتع به الإدارة لتقويم و تصحيح الأوضاع التي حرمت الخزينة من موارد شرعية ، سواء في مجال عملية البيع بدون اقتطاع و دون إعادة دفع الرسم على القيمة المضافة أو في مجال الإعفاءات المستعملة في غير محلها .

أما عن النتائج المسجلة فيما يخص بنية توزيع التكلفة الضريبية ، فإنها تبين بوضوح أن ضغوطات النظام الجبائي ليس من طبيعتها إعادة النظر في الفعالية و التنمية الاقتصادية ، و مع ذلك فإن المشاكل التي يضعها النظام الجبائي اليوم ليست ناتجة عن المستوى المرتفع للضغط الضريبي و لكن ناتجة أكثر عن توزيع التكلفة الضريبية على مجموع المكلفين ، ذلك أن الأمر يرتبط في الحقيقة بطبيعة السياسة الضريبية المنتهجة من قبل الدولة خاصة فيما يتعلق باختيارها و تحديدها للقطاعات المعنية بزيادة الضريبة و الإمكانيات المتاحة للتهرب الضريبي و الظروف التي تفرض فيها الضريبة . فالمكلف بالرغم من تلاؤمه مع النظام الضريبي يتحمل بضرر التكلفة الضريبية و هذا لا سيما بسبب تعددية الأنظمة المحرضة التي تحدث عدم التوازنات في المعاملة الضريبية للمكلفين .

فيما يخص تشجيع الاستثمار ، فإن معدل الضريبة على أرباح الشركات المطبق على الأرباح المعاد استثمارها يبقى نوعا ما مرتفع بالرغم من مروره من 33 % إلى 15 % ، بالإضافة إلى ذلك فقد تبين أن هناك تفكك موجود مع ذلك المقرر عن طريق النص التشريعي المتعلق بترقية الاستثمارات (مخفض ب 50% بصفة دائمة) إذ أن هذا الوضع يؤدي إلى التفرقة في فرض الضريبة على مداخيل من نفس الطبيعة . في نفس السياق تم ملاحظة الفرق الموجود في المعاملة الجبائية للأرباح المتأتية من الصادرات ، في القانون العام تعفى الأرباح النقدية لمدة محددة بشرط إعادة استثمارها ، بينما في إطار ترقية الاستثمارات نفس الأرباح معفاة بصفة دائمة و بدون شرط إعادة استثمارها . لذا يمكننا القول أنه بالإضافة إلى الطرق العادية للغش و مجاله المحدود تعتبر الإعفاءات الممنوحة قانونا مصدرا إضافيا هاما للغش الجبائي و هذا بتوسيعه تدريجيا إلى قطاعات أخرى .

المبحث الثاني : الأثر المالي للإصلاحات الجبائية

المقدمة :

إذا كانت الجوانب الاقتصادية تشكل أداة هامة لتحقيق أغراض مختلفة فإن المردود المالي للضرائب يبقى الأهم بالنسبة لدولة نامية تسعى لتمويل تنميتها اعتمادا على مصادرها الداخلية . فانطلاقا من الإصلاح الجبائي الذي استلهم منه قانون المالية لسنة 1991 المبدأ و الإطار القانوني و اعتبارا لبعض المعايير الاقتصادية و المالية المرتبطة بالوضعية الاقتصادية ، تم إعداد تقديرات الميزانية لسنة 1993 مع إدراج جملة من التدابير الجديدة التي ترمي إلى : تحسين المردود الجبائي (توسيع الوعاء ، محاربة التهرب الجبائي) ، حماية الطبقات الاجتماعية المحرومة و إلى تشجيع الاستثمار على وجه الخصوص (الإعفاء ، تخفيف التكلفة الجبائية و تقليص النسبة لبعض المكلفين) . و للوقوف على مساهمة الضرائب في تمويل الإنفاق نقوم بتحليل دورها في تمويل الميزانية و مساهمتها في تشكيل الادخار الحكومي .

2-1 الإيرادات العامة للميزانية

انطلاقا من تقديرات الميزانية [1] ، ارتفعت الجباية العادية إجماليا من 109 مليار دج سنة 1992 إلى 129,5 مليار دج سنة 1993 أي بزيادة أكثر من 18 % ، إنها تشكل حوالي ثلث الإيرادات المقيدة في الميزانية . في هذا السياق تجدر الإشارة إلى الزيادة المقررة بشأن الضرائب المباشرة في حدود 28,3 % منها 17 % بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي و 52 % بالنسبة للضرائب المباشرة المحصلة عن طريق الجداول ، هذه الزيادة الأخيرة مرتبطة بالوسائل و التدابير التي تضعها الإدارة للتحكم أكثر في هذه الضرائب . تتمثل الضرائب المتنوعة على الأعمال أساسا في الرسم على القيمة المضافة و الحقوق الداخلية على التبغ و بلغت الزيادة المقررة بشأنها 16,6 % ، تبقى حقوق الجمارك كما كانت عليه سنة 1992 أي بواقع 30 مليار دج .

أما الجباية البترولية فلقد تمت مراجعتها نحو الانخفاض بحيث سقطت من 207,200 مليار دج إلى 193,600 مليار دج أي بتطور سلبي قدره -7 % (في الواقع القفل في سنة 1992 محدد نهائيا بمبلغ 198 مليار دج) ، غير أن نسبتها وسط إيرادات الدولة تبقى عالية رغم التقهقر النسبي (57 % من الهيكل الإجمالي للإيرادات سنة 1993 مقابل 63 % سنة 1992 و 64,8 % سنة 1991) . بلغة القبض كان من المقرر حدوث زيادة طفيفة نظرا لاستقرار سعر صرف الدولار الأمريكي (22 دولارا) ، أما ثمن تصدير البترول فكان 20,5 دولار للبرميل مقابل 20 دولار في المعدل سنة 1992 مع مواصلة عملية الضبط التدريجي لثمن البترول و الغاز المسوق داخليا [2] .

---

[1] التقرير السنوي لمجلس المحاسبة لسنة 1995 ، الجريدة الرسمية لسنة 1997 ، العدد 76 ص 16 .

[2] الجريدة الرسمية لسنة 1997 ، العدد 76 ص 17 .

الجدول رقم 17

كشف إيرادات السنة المالية

1992 / 1993

10 (3) دج

طبيعة الإيرادات	الإنجازات		نسبة التطور %
	1992	1993	
الضرائب المباشرة	27.807.710	35.210.000	26,62+
التسجيل و الطابع	4.668.373	6.687.000	43,25+
الضرائب على الأعمال	39.933.097	45.317.000	13,48+
الضرائب غير المباشرة	9.151.797	6.888.000	32,85−
حواصل الجمارك	27.234.401	27.348.000	0,41+
حواصل و مداخيل الأملاك	3.750.000	3.745.884	0,13−
الجباية البترولية	193.830.184	179.210.000	8,16−
الحواصل المختلفة للميزانية	6.410.829	9.506.000	48,29+
مجموع الإيرادات العادية	118.956.207	134.701.884	13,23+
مجموع إيرادات الميزانية	312.786.391	313.911.884	0,35+

المصدر : المديرية العامة للضرائب ، الجريدة الرسمية لسنة 1997 ، العدد 76 ، ص 75 .

ملاحظة : أثناء التحليل نجد تباينات بين معطيات الوكالة المحاسبية المركزية للخزينة و المديرية العامة للضرائب لعدم مصداقية شبكة المعلومات .

إن التقديرات نحو الزيادة للإيرادات تجد تفسيرها جزئيا في الآثار المتوقعة من التدابير الجديدة الرامية إلى تحسين المردود الجبائي . في أرض الواقع و بغض النظر عن التحسين المنتظر من التحصيلات الجبائية على المداخيل من غير الأجراء و على الرسوم الداخلية على رقم الأعمال ، تقرر إنشاء ضريبة التضامن و رفع الضريبة المرتبطة بالأملاك العقارية ، بل أكثر من ذلك تقرر إنشاء ضريبة على الأملاك في قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة حيث تطبق هذه الضريبة على بعض الأملاك الفاخرة بالنسبة للأشخاص الطبيعيين الذين يوجد مقرهم الجبائي بالجزائر أو خارج الجزائر ، أما صندوق التضامن فقد تم إنشاؤه ابتداءا من فاتح يناير 1993 لمدة محددة بثلاث (03) سنوات .

و قد بلغت الإنجازات المسجلة سنة 1993 حوالي 310 مليار دج مقابل 304 مليار دج سنة 1992 أي بزيادة قدرها 2 % ، تعكس هذه الزيادة تطورا خفيفا يعود أساسا إلى تحسين الموارد العادية التي انتقلت من 110 مليار دج إلى 131 مليار دج أي بنسبة 18,62 % ، أما الجباية البترولية فهي في انخفاض ملموس نسبته نحو 8,16 % بحيث تقهقرت من 194 مليار دج سنة 1992 إلى 179 مليار دج سنة 1993 و ذلك بسبب تدهور سعر المحروقات في السداسي الثاني من هذه السنة [1] .

2-1-1 الإيرادات الجبائية العادية

بلغت الإنجازات ما يزيد عن 121 مليار دج أي حوالي 94 % من تقديرات 1993 مسجلة بالتالي زيادة قدرها قرابة 21 % مقارنة بنتائج 1992 (100,445 مليار دج) . تبرز مقارنة نسب التحصيل المنجزة خلال السنوات الثلاث الأخيرة زيادة طفيفة بحيث سقطت من 84 % سنة 1991 إلى 72 % سنة 1992 لترتفع إلى 95 % سنة 1993 ، و يعود هذا التطور أساسا إلى عمليات التحصيل المنجزة في مجال الضرائب المباشرة و الضرائب المتنوعة على الأعمال بحيث ارتفعت نسبتها على التوالي من 72 % تقريبا إلى 95 % و من 71 % إلى 102 % ما بين 1992 و 1993 [2] .

أ - حاصل الضرائب المباشرة

عرفت نسبة إنجاز قدرها 95 % تقريبا بمبلغ 35,21 مليار دج [3] التقديرات قدرها 37,200 مليار دج حيث ارتفعت الإنجازات بنحو 69 % مقارنة بسنة 1992 (20,752 مليار دج) ، هذه النتائج محققة أساسا من الضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على المرتبات و الأجور بمبلغ يزيد عن 22,498 مليار دج أي بحوالي 64 % من مجمل الضرائب المباشرة ، بينما لم تسجل الضرائب المحصلة عن طريق الجداول سوى مبلغ 8,617 مليار دج . فضلا عن ذلك تجدر الإشارة إلى أن الضريبة على الأملاك التي جاء بها قانون المالية لسنة 1993 [4] لم تنجز إطلاقا و تعود النتيجة حسب المصالح الجبائية إلى عجز المكلفين المعنيين بحيث رفضوا تقديم تصريحاتهم و كذا إلى النقص الفادح للوسائل البشرية و المادية المناسبة لإجراء الإحصاءات الضرورية لتحديد الأملاك الخاضعة لهذه الضريبة .

---

[1] المصدر : الوكالة المركزية للخزينة المحاسبية .

[2] التقرير السنوي لمجلس المحاسبة لسنة 1995 ، الجريدة الرسمية لسنة 1997 ، العدد 76 ، ص 18 .

[3] الوكالة المركزية للخزينة المحاسبية قيدت مبلغ 30,453 مليار دج .

[4] المادة 31 من المرسوم التشريعي رقم 93-01 المؤرخ في 19 يناير 1993 .

1 – حاصل التسجيل و الطابع

حددت التقديرات فيما يخص هذا الحاصل لسنة 1993 بمبلغ 9 ملايير دج مقابل 5,5 ملايير سنة 1992 أي بزيادة نحو 80 % . بلغت الإنجازات أكثر من 6,68 ملايير دج أي حوالي 74 % و يشكل حاصل الطابع الحصة الأساسية في هذا الحساب و ذلك بواقع 75 % مقابل 25 % للتسجيل ، و فيما يخص التحصيل فالزيادة كانت بمقدار 48 % بالنسبة للطوابع و 31 % بالنسبة للتسجيل و ذلك مقارنة بسنة 1992 [1] . و يتجلى من التحليل المفصل للنتائج المسجلة بالنسبة لكل نوع من الحواصل أن التغيرات الملاحظة ناجمة أكثر عن زيادة حجم العمليات المنتجة لحقوق في ذات المجال ، فقد جاء قانون المالية لسنة 1993 [2] بحيث وسع الغرامات المحددة في قانون التسجيل إلى كتاب الضبط و أعوان التنفيذ لكتابة الضبط و المحضرين القضائيين و ذلك على كل تأخير في تنفيذ الأحكام .

أما عن حقوق نقل الملكية تجدر الإشارة إلى التطور الهام الذي سجلته الحقوق على نقل الملكية مجانا و ذلك بواقع 59 % رغم غياب كل تعديل بخصوص هذه الحقوق في قانون المالية لسنة 1993 ، بينما الحقوق على نقل الملكية بمقابل فإنها لم ترتفع إلا بنسبة 15,5 % رغم أن معظم التعديلات التي جاء بها قانون المالية في مجال التسجيل قد خصت هذا الباب [3] . في الواقع يكمن تفسير هذا الأثر الضعيف في الطابع المحدد لهذه التعديلات بشأن الحقوق الواجب تحصيلها (رفع بعض الرسوم ذات المبالغ الضعيفة) .

ب – حاصل الضرائب غير المباشرة

اعتمادا على النتائج المحققة سنة 1992 حددت التقديرات بصدد 1993 بمبلغ 9 ملايير دج ، غير أنه للأسف لم يتم تحقيق النتائج المرجوة بل كانت أدنى من سنة 1992 بحيث لم تسجل سوى 6,88 مليار دج (76,74 %) مقابل 9,15 مليار دج سنة 1992 أي بتقهقر قدره 25 % (و هذا راجع لخصم جزء كبير من الرسم على القيمة المضافة من الضرائب غير المباشرة سنة 1993) و لقد مس هذا التقهقر أغلبية حواصل هذا العنوان [4] . إن الانخفاض المقرر في الرسم على القيمة المضافة قد كان له أثر سلبي على إيرادات هذا الحاصل سنة 1993 (على عكس الحواصل الأخرى من هذا العنوان) بحيث ترتب عنه تقهقر بنحو 3 % .

---

[1] المصدر : المديرية العامة للضرائب ، الجريدة الرسمية لسنة 1997 ، العدد 76 ، ص 20 .

[2] المادة 34 من قانون المالية لسنة 1993 .

[3] الجريدة الرسمية لسنة 1997 ، العدد 76 ، ص 21 .

[4] حسب معطيات الجدول رقم 17 لكشف إيرادات السنة المالية 1992 – 1993 .

للملاحظة فإن الرسم الداخلي على الوقود الذي يبقى الحاصل الأساسي في الحساب المعني بنسبة 71 % من الإنجازات قد سجل تراجعا معتبرا بحيث جعل الإيرادات تنخفض من 6,236 مليار دج سنة 1992 إلى 4,923 مليار دج سنة 1993 أي بنحو 21 % [1] . و في غياب معطيات دقيقة بهذا الشأن على مستوى وزارة المالية يجوز التساؤل عن أسباب هذا التراجع التدريجي و الاستنتاج أن هذا الأخير يعود إما إلى انخفاض استهلاك الوقود و إما إلى عدم نجاعة الهياكل المكلفة بالتحصيل أو إلى السببين معا .

1 – حواصل الجمارك

رغم أن التقديرات كانت مماثلة لسنة 1992 أي 30 مليار دج و هي منجزة بنسبة 91 % في سنة 1993 ، فإن الإيرادات الفعلية قد عرفت ارتفاعا طفيفا بحيث انتقلت من 27,259 مليار دج سنة 1992 إلى 27,356 مليار دج سنة 1993 [2] . هذه النتيجة المستقرة نسبيا قد سجلت بقطع النظر عن التراجع الذي سجله الحاصل الرئيسي لهذا العنوان ألا و هي حقوق الجمارك عند الاستيراد متغيرا سلبيا بنسبة 1,37 % مقارنة بمبلغ سنة 1992 ، بحيث انخفض من 21,604 مليار دج سنة 1992 إلى 21,308 مليار دج سنة 1993 مع أن الاستيرادات قد ارتفعت بصفة ملحوظة خلال سنة 1993 ، إذا بلغت 14.212 طنا مقابل 13.275 طنا سنة 1992 و بقيمة 193,746 مليار دج مقابل 183,547 مليار دج أي بزيادة قدرها 5,55 % مقارنة بسنة 1992 [3] .

أما بخصوص المنتوجات من هذا الباب فأغلبيتها عموما في نزعة نحو الزيادة مما خفف من أثر نتائج حاصل الحقوق الجمركية عند الاستيراد على جملة النتائج المرتبطة بالعنوان الرئيسي "حاصل الجمارك" . أخيرا لوحظ هذا التزايد على وجه الخصوص على مستوى الغرامات و عمليات الحجز (حصة الخزينة) التي سجلت سنة 1993 زيادة بنحو 147,56 % بحيث استفادت من أثر تزايد المخالفات المسجلة التي ارتفعت من 23.159 مخالفة سنة 1992 إلى 24.091 سنة 1993 [4] ، و من أثر التعديل الذي طرأ على المادة 326 من قانون الجمارك الذي ينص على رفع مبلغ الغرامة على المخالفة المرتكبة من 3 إلى 6 مرات قيمة المنتوج أو المادة المحتجزة .

2–1–2 الإيراد العادية (غير الجبائية)

تشمل هذه الإيرادات حواصل و مداخيل الأملاك و الحواصل المختلفة للميزانية ، و لقد حددت هذه الإيرادات بمبلغ 12,500 مليار دج و تم إنجاز الإيرادات التقديرية في حدود 13,252 مليار دج أي

---

[1] المصدر : المديرية العامة للضرائب .

[2] حسب معطيات الجدول رقم 17 لكشف إيرادات السنة المالية 1992 – 1993 .

[3] هذه التحاليل قام بها مجلس المحاسبة في تقريره السنوي لسنة 1995 .

[4] الجريدة الرسمية لسنة 1997 ، العدد 76 ، ص 23 .

بنسبة إنجاز قدرها 106,69 % ، بلغة التطور سجلت التقديرات ارتفاعا نسبته 84 % سنة 1993 مقارنة بسنة 1992 (12,5 مقابل 6,5 مليار دج) ، و ارتفعت الإنجازات من 9,745 إلى 13,252 مليار دج بنسبة تطور تناهز 37 % من 1992 إلى 1993 [1] . يفرز تحليل خطوط هذا الباب ما يلي :

أ – حواصل و مداخيل الأملاك

لما لاحظت إدارة الأملاك أن الإنجازات كانت تتجاوز التقديرات المرتبطة بها منذ أكثر من سنتين ، قررت هذه الإدارة رفع تقديراتها بصدد سنة 1993 إلى مبلغ 3 ملايير دج أي بزيادة 50 % عن سنة 1992 ، في سنة 1993 بلغت الإيرادات الفعلية 3,75 مليار دج أي بنسبة إنجاز قدرها 124 % و تطور قدره 14,6 % عن سنة 1992 حيث بلغت فيها الإيرادات 3,205 مليار دج [2]. يتجلى من تحليل العمليات المتعلقة بهذا الحساب أنه بالنسبة لحواصل و إتاوات الأملاك سجلت حواصل عمليات الرهن العقاري أعلى نسبة من حيث الزيادة (26,9 %) إلى جانب حواصل الأملاك (+27,3 %) ، في حين سجلت عمليات التنازل عن أملاك الدولة تراجعا بنسبة 22,7 % [3] . هذا التراجع يعود أساسا إلى تخفيض الوعاء الذي لم يعد له سوى رصيدا ضعيفا من الأملاك العقارية القابلة للتنازل و يعرف هذا الوعاء انخفاضا تدريجيا سنة بعد سنة .

و تجدر الإشارة أن حواصل و مداخيل الأملاك في تطور مستمر منذ أكثر من خمس سنوات ، و قد تعود هذه النزعة على حد أقوال مسؤولي الأملاك الوطنية إلى التدابير التشريعية و التنظيمية الجديدة المطبقة في هذا المجال (توسيع الوعاء...) .

رغم النتائج المسجلة لا بد من الملاحظة أن الأملاك الوطنية التي تشكل ثروة عمومية لا يمكن تسييرها بصفة سليمة و فعالة ما لم يتم التحكم في محتواها و في استعمالها بصفة صارمة و جيدة . و لقد نص قانون الأملاك [4] على مبدأ إعداد جرد الأملاك الوطنية ، في الواقع و رغم الجهود المبذولة في هذا المجال فإن المساحة المقيدة في السجل العقاري لا تتعدى 1.389 هكتارا و هذه النتيجة بعيدة كل البعد عن الأهداف المرجوة و المساحة الإجمالية الواجب مسحها ، و فيما يخص مسح الأراضي الحضرية لم تمس العملية سوى 18 ولاية فقط و بنسبة 60 % ليس إلا ؛ إنها نتائج ضعيفة حقا رغم الوسائل الموضوعة تحت تصرف الوكالة الوطنية لمسح الأراضي (ميزانية الدولة و قروض البنك الدولي) [5] .

---

[1] المصدر : المديرية العامة للضرائب .

[2] حسب معطيات الجدول رقم 17 لكشف إيرادات السنة المالية 1992 – 1993 .

[3] الجريدة الرسمية لسنة 1997 ، العدد 76 ، ص 24 .

[4] القانون رقم 90–30 المؤرخ في فاتح ديسمبر 1990 .

[5] التقرير السنوي لمجلس المحاسبة لسنة 1995 ، الجريدة الرسمية لسنة 1997 العدد 76 ص 25 .

ب – الحواصل المختلفة للميزانية

حدد قانون المالية لسنة 1993 مبلغ التقديرات من هذا القبيل بمبلغ 9,500 مليار دج مقابل 4,5 مليار دج سنة 1992 أي بزيادة نحو 111 % ، و بلغت الإيرادات الفعلية 9,506 مليار دج و هو مـــا يعـــادل 100,06 % ، و بهذا يبدوا أن التحكم في هذه التقديرات أحسن من السنوات السابقة [1] . يتم تمويل هذا الحساب أساسا من الحواصل المختلفة و الملحقات و كذا الفوائد على التسبيقات التي تمنحها الخزينـــة العموميـــة . بلغـــت الإنجازات بخصوص الإثبات عن طريق الجداول 5,616 مليار دج أي 59,07 % من جملـــة الإيـــرادات المختلفـــة أو الحواصل المختلفة للميزانية ، و بلغت الغرامات و عمليات الحجز 11,528 مليون دج [2] .

2–1–3 الجباية البترولية

تتكون الجباية البترولية من : رسم الانتفاع (المستحقات) و يقتطع على الإنتاج من المحروقات السائلة و الغازية بمعدل و قاعدته السعر الأول المحدد مسبقا و الضريبة المباشرة على الأرباح البترولية ، هذه الضريبة تمس كل الأرباح المحققة في كل النشاطات الممارسة من طرف الشركة البترولية في كل المجالات : الأبحاث البترولية ، الإستغلال و نقل المحروقات السائلة و الغازية . استمرت الجباية البترولية في الإرتفاع حتـــى ســـنة 1982 أيـــن انخفضت نسبتها ب : 13 % عنها في سنة 1981 [3] و هذا راجع لانخفاض أسعار البـــترول و الـــتي اســـتمرت في التذبذب حتى 1988 لتتعدى بعد ذلك الدولة هذه الأزمة و تعود الجباية البترولية إلى حالتها المعتادة سنة 1990 .

و لقد اعتمدت الدولة في هذه الفترة لتمويل اقتصادها على تصدير مواد أولية كالبترول و الغاز ، و هذا ما يفسر أن سياستها التنموية التي تعتمد على المواد الطاقوية هي عديمة الاستقرار و معرضة للتقلبات نتيجة لعدم استقرار هذه المواد . و لقد تأكدت هشاشة و ضعف اقتصاد الدولة أثناء الصدمة البترولية سنة 1986 ، أضف إلى ذلك أن السوق الدولية لهذه المواد أصبحت تحت سيطرة و هيمنة الدول المتقدمة التي أصبحت سيدة القـــرار في تحديد الأسعار و الكميات المباعة . أثرت هذه الصدمة سلبيا على عوائد الدولة و جعلتها تبحث عن مخـــرج آخـــر كالاستدانة و الاقتراض ، إذ أن سعر الخام انخفض من 42 دولار إلى 12 دولار للبرميل سنة 1986 [4] . هذا ما أثـــر سلبيا على القدرة الإستثمارية و بالتالي تباطؤ حركة التنمية ، و من هنا ظهرت الحاجة الملحة إلى عوائـــد الضريبـــة العادية في عملية الاستثمار .

---

[1] المصدر : المديرية العامة للضرائب .

[2] التقرير السنوي لمجلس المحاسبة لسنة 1995 ، ص 25 .

[3] مجلة مركز الأبحاث الاقتصادية ، مارس 1991 ، ص 148 .

[4] نفس المرجع السابق ، ص 148 .

و قد حددت الجباية البترولية لسنة 1993 بمبلغ 193,600 مليار دج مقابل 207,200 مليار دج سنة 1992 أي بتقهقر نسبته تتجاوز 7 % . بلغت الإنجازات 179,218 مليار دج أي حوالي 93 % من التقديرات المضبوطة نهائيا ، و مع ذلك فإن هذه الإنجازات في انخفاض نسبي قدره 8 % مقارنة بسنة 1992 حيث بلغت فيها الإنجازات 193,830 مليار دج أي ما يعادل 94 % من تقديرات السنة المعنية [1] . تؤكد هذه النتيجة النزعة نحو التراجع الملاحظة منذ سنة 1992 على مستوى أسعار البترول في السوق الدولية ، لكنه رغم هذا التراجع الزاحف لا تزال الجباية البترولية تشكل المصدر الأساسي للميزانية بنسبة 57,09 % من الهيكل الإجمالي للإيرادات حتى و لو كانت هذه النسبة في انخفاض مستمر على مر السنين (69 % سنة 1991 ، 63,75 % سنة 1992 و 57 % سنة 1993) [2] .

تجدر الملاحظة أن الضريبة المباشرة البترولية تشكل العنصر الجوهري لهذه الجباية بإنجازها نسبة تفوق 70 % حتى و لو أنها في انخفاض قدره 3 % مقارنة بسنة 1992 [3] ، أما باقي المبلغ المقيد محاسبيا في باب الإيرادات فهو يتمثل في الإتاوات البترولية . أخيرا و كما سبقت الإشارة إليه في التقارير السابقة لمجلس المحاسبة ، ليس هناك أي هيكل على مستوى الإدارة المركزية للضرائب كفيل بضمان تسيير متابعة و مراقبة فعالة للتصريحات المقدمة من قبل مؤسسة صوناتراك (SONATRACH) التي لا تقدم أي تفصيل حول الكيفيات المطبقة .

2-2 تسيير عمليات الميزانية

على ضوء التحريات و الدراسات المتعاقبة التي قام بها المجلس حول شروط تنفيذ و تسيير العمليات الميزانية و المالية ، سجل أن قواعد القانون المالي لم تكن دائما محترمة بدقة و تمس أحيانا بمبادئ الأورتدكسية المالية .

2-2-1 الإيرادات

فيما يخص الإيرادات لوحظ غياب الدقة في تطبيق إجراءات التنفيذ حيث كان الإجراء بالتراضي و التنفيذ إجباري ، فالخزينة المركزية للجزائر ليس باستطاعتها الإشارة إلى مبلغ السندات المتكفل بها منذ نشأتها . تعد الوضعية التي سجلها مجلس المحاسبة منذ عدة سنوات حد مزرية و آيلة إلى الدوام ، فعلى سبيل الإشارة قدر المجلس عام 1990 عدد السندات غير المنجزة بما يفوق 200.000 سندا بعد تشكيله للتكفلات من جديد ، كما أنجزت الخزينة خلال هذه الفترة نسبة تحصيل تافهة حيث قدرت السندات الواجب تحصيلها على مستوى الخزينة

---

[1] المصدر : المديرية العامة للضرائب .

[2] الجريدة الرسمية رقم 76 لسنة 1997 ، ص 26 .

[3] مجلس المحاسبة ، التقرير السنوي النهائي لسنة 1995 .

ولاية الجزائر خلال سنة 1993 ب 23,535 مليون دج أي 46 % من مجموع المستحقات [1] . و هكذا يبقى عـــدد السندات الواجب تحصيلها مثير للدهشة أمام ضعف الوسائل التي يملكها المحاسبون من أجل تحصيلها .

يبقى من الواضح أن النتائج الضعيفة المسجلة ترجع أساسا زيادة عن حجة ضعـــف الوســـائل الناتجة عن أثر تشريع لم تطبق أحكامه الجبرية إلى : أثر علاقات الآمرين بالصرف بالمحاسبين و صناديق ماليـــة غـــير مستغلة كما ينبغي ، من جهة أخرى سجلت التحريات أن قسما كبيرا من هذه الديون تتطابق مع أجـــور دفعـــت بصفة غير قانونية لأعوان أحيلوا على التقاعد أو في عطل مختلفة . بهذا الصدد و زيادة عن التباطؤات المعتبرة المسجلة على مستوى الآمر بالصرف من أجل الكشف عن العيوب ، فإن المعلومات المبلغة للمحاسب ليست دائما دقيقـــة و لا تسمح بتحديد مكان العون المتابع ، المحاسبون من جهتهم و نظرا لحجم السندات المتكفـــل بهـــا لا يقومـــون بالإجراءات الضرورية في هذا المجال .

2-2-2 النفقات

فيما يخص النفقات العمومية لوحظ نقائص و أخطاء في التقديرات و في تسيير ميزانية التكاليف المشتركة ، و لقد انشغل مجلس المحاسبة بتسيير و رقابة هذا العنوان ليس فقط بسبب الطابع الخاص لهذا النوع مـــن النفقات و إنما أيضا بسبب تفوقها على النفقات الأخرى حيث تتراوح مـــن 35 إلى 40 % مـــن التخصيصـــات الإجمالية [2] و كذلك إلى عدم التحكم في التقديرات المضبطة ، يضاف ما أسفرت إليه مرارا التحريات ألا و هـــو عدم احترام القواعد المنصوص عليها في تسيير المالية العمومية .

إن العمليات المتكررة التي تطرأ على الإعتمادات خلال السنة (نقل و تحويل الإعتمادات) لا تشكل فقط مساسا بالأرتوتدكسية المالية (قواعد التخصيص و السنوية) و إنما تقلل من أهمية الرخصة البرلمانيـــة . إلا أنه تم اتخاذ إجراء سنة 1993 يرمي إلى تحديد هذه الأموال [3] و ذلك نتيجة الملاحظات التي أبداها المجلس حول هذه النقطة ، فكانت هناك نقائص و عيوب مسجلة بعنوان نفقات التسيير تتعلق أساسا ب : عدم احترام التعليمات القانونية و التنظيمية في مسك المحاسبة و متابعتها ، خرق صريح للأحكام التنظيمية في مسك المحاسبات و متابعتها و المحاسبة الإدارية على وجه الخصوص [4] ، تكفل غير جيد بترتيب و حفظ الوثائق و الأوراق المحاسبية المرتبطة به إلى جانب ضعف مسك عمليات الجرد و متابعتها و مراقبتها .

---

[1] الجريدة الرسمية لسنة 1997 ، العدد 76 ، ص 45 .

[2] التقرير السنوي لمجلس المحاسبة لسنة 1995 ، ص 47 .

[3] المادة 152 من قانون المالية لسنة 1993 .

[4] المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المحدد لإجراءات و كيفيات و مضمون محاسبة الآمرين بالصرف و المحاسبين .

2-2-3 عدم احترام مبادئ الميزانية

فيما يخص عدم احترام مبادئ الميزانية لا سيما قاعدة السنوية و مبدأ تخصص الإعتمـــادات ، فهذه المبادئ التي أكد عليها من جديد القانون 84-17 لا يحترمها دائما بعض الآمرين بالصرف . إن مخالفة قـــاعدة السنوية سجلت على وجه الخصوص على مستوى وزارة المالية التي بالرغم من توصيات المجلس قامت مثل السنوات السابقة بترحيل تكاليف الدين إلى السنوات اللاحقة ، وزارة التربية الوطنية التي دفعت فواتير عديدة خاصة بسنوات سابقة بمبلغ يفوق قليلا 5,6 مليون دج و خصت عمليات الخصم الأبواب المتعلقة بتســـديد مصـــاريف النـــدوات و الملتقيات و المنح الدراسية بالخارج و اللوازم ، وزارة التكوين المهني التي دفعت فواتير تعود إلى أكثر من أربع (04) سنوات دون أي تبرير قاطع و ذلك لصالح مؤسسة ENDI بمبلغ إجمالي قدره 6,265 مليـــون دج ، كذلـــك وزارة العدل التي دفعت فواتير سنة 1992 لصالح الخطوط الجوية الجزائرية دون شهادة إدارية بمبلغ 846.947 دج...إلخ [1] . كما كانت هناك نفقات تغطي مختلف التكاليف دون تبرير مقنع كحفلات الاستقبال و سندات النقل و التكفـــل بأشخاص أجنبيين عن المصالح ، بالإضافة إلى نقص و غياب التحكم في عمليات التجهيز .

عموما كان لعدم تطبيق بعض أحكام قانون المتعامل العمومي و غيـــاب التحكـــم في تســـيير الصفقات العمومية على مستوى الآمرين بالصرف على وجه الخصوص آثار سلبية على أشغال المحاسبين ، بحيث أن البعض منهم لم يتفطن لكل العيوب و المخالفات المسجلة من طرف المجلس إذ أن طبيعة هذه المخالفات كانت تخص غالبا : الشروط غير الكافية في إبرام الصفقات العمومية ، غياب أو نقص الدراسات التقنية و الاقتصادية لمختلـــف المشاريع ، عدم تطبيق بعض البنود الإجبارية ، أوامر بتجميد الأشغال ، غياب الصرامة عند الإلتجاء إلى الأشغـــال الإضافية ، عدم التحكم في البنود المتعلقة بتحسين و مراجعة الأسعار ، سوء أو عدم تطبيق العقوبات ، تأخـــيرات كبيرة في التنفيذ المادي للمشاريع و ما ينجز عنها من تكاليف إضافية ، إهمال ورشات أو إلغاء عمليات كـــان قـــد شرع في إنجازها ...إلخ [2] .

أثار هذا التصرف قلق السلطات العمومية التي بادرت بإصلاحات عميقـــة مـــع اللجـــوء إلى التقشف في مجال النفقات و ذلك بغرض تحسين بصفة ملموسة الموارد الجبائية ، و قد أسند هذا الجانب الأخـــير إلى المديرية العامة للضرائب حيث قامت هذه الأخيرة منذ منتصـــف الثمانينـــات بـــإصدار سلســـلة مـــن الأفكـــار و الملاحظات التي تجسدت انطلاقا من سنة 1990 بإجراءات ذات طابع تقني مدعمة بجملة من الترتيبـــات المرافقـــة و ذلك من أجل تحكم أحسن في الجباية . تقوم هذه الترتيبات على : تحقيق استقلالية ميزانية الإدارة الجبائية بما فيها المصالح الخارجية ، توحيد الهياكل العملية عن طريق إنشاء مفتشيات متعددة الخدمات و تعزيز إمكانية تدخل الإدارة الجبائية بالوسائل البشرية و المادية .

---

[1] التقرير السنوي لمجلس المحاسبة لسنة 1995 ، ص 49، 50، 51، 52، 53 .

[2] نفس المرجع السابق ، ص 55 .

2-3 العوامل المحددة للتوزيع النسبي (مشكلة التهرب الضريبي)

بخصوص محاربة التهرب الجبائي فلقد انطلقت هذه العملية بصفة محتشمة و لم تنتـــه في الآجـــال المحددة (الربع الأول من سنة 1993) رغم تجنيد قرابة 1000 عونا على الصعيد الوطني قصد إحصـــاء النشاطـــات و الأملاك [1] . إن أسباب هذا الفشل متعددة لكنها تعود أساسا إلى النقائص المسجلة في تنظيم و تســـيير المصـــالح الجبائية و نقص التعاون بين الهيئات و المؤسسات المعنية (مصالح الجباية ، التجارة ، العدالة ، الجماعـــات المحليـــة ، التخطيط ، الأمن ...) و حجم الاقتصاد الموازي و تطوره السريع . و بالرغم من الجهود التي بذلها الإصلاح الجبائي عبر تاريخ طويل و جعلها أكثر عدالة إلا أن التهرب الضريبي يبقى ملازما لأي اقتطاع و خاصة اقتطاع الضرائـــب المباشرة و المفروضة على مداخيل القطاع الخاص ، و تختلف استعمال هذه الظاهرة من دولة لأخرى فهي في معظمها في الجزائر تعود إلى :

2-3-1 خلل في التشريع

ظهرت الآثار السلبية لكثير من التعديلات و كذا انحرافها عن الأهداف المرجوة منها و من أهم هذه العيوب نجد : تعدد الأنظمة المتبعة في تقدير الربح الخاضع للضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية ، فمـــن نظام التقدير الحقيقي إلى نظام الشبه الحقيقي إلى التقدير الجزافي و قد أدى هذا التعدد إلى تعقيد النظام الجبائي حيث صعب على الممولين فهمه ، كما وجدت الإدارة الضريبية مشاكل كبيرة عند التطبيق و أخيرا صعوبة تقدير الأرباح الخاضعة للضريبة عن المهن الحرة و يعود ذلك إلى صعوبة مراقبة هذه الدخول عند الحصول عليها .

2-3-2 قصور الإدارة الضريبية

لقد عرفت الإدارة الضريبية تغيرات كبيرة في الميدان الهيكلي و التنظيمي سواء على الصعيـــد المركزي أو المحلي بهدف التحكم الجيد في الجهاز الضريبي و رفع كفاءته حيث تم إحداث مديريات جديدة خاصـــة بالبحث و التشريع الضريبي و أخرى بالمراقبة ، كما تم توسيع المصالح الجبائية على كافة التراب الوطني و مع ذلـــك يبقى هذا المؤشر بعيدا عن مستويات الدول المتقدمة و ذلك نظرا لتعدد التصريحات الخاصة بكل نوع من الضرائب . و لقد جاءت إصلاحات 1994 لتعيد هيكلة الإدارة الضريبية ، فظهرت المفتشية المتعددة الخدمات التي يتوقع منـــها الوقوف بشدة لظاهرة التهرب الضريبي من خلال التقنيات الدقيقة التي يتم بموجبها دراسة الملف الجبائي .

إلا أن الشيء الملاحظ هو أن معظم المصالح الجبائية للولايات لا تلجأ بتاتا للوسائل القهرية في مجال التحصيل ، و هذا ما يبرز ضخامة المبالغ الواجب تحصيلها من السنوات السالفة . إن المبالغ الباقية الواجب

---

[1] الجريدة الرسمية لسنة 1997 ، العدد 76 ، ص 106 .

تحصيلها بعد السنة الرابعة تسجل بالفعل أرصدة غير مصفاة حيث بلغت هذه الأرصدة درجة لا بد أن تثير انشغال المصالح الجبائية المختصة و هذا حسب المبلغ الذي وصل إليه مجلس المحاسبة أي أكثر من 20,414 مليار دج سنة 1993 مقابل 21,912 مليار دج سنة 1992 [1] . كما يجدر التذكير كذلك بأنه فيما يخص النزاعات الجبائية لاحظ المجلس أنه على غرار السنوات السابقة ، هناك تباطؤ ملحوظ في معالجة ملفات الطعن مما يلحق ضرار أكيدا بالمكلفين و بالخزينة العمومية ، و لعل نقص الوسائل و تعقد الإجراءات يشكلان حاجزا إضافيا أمام حل مناسب و موثوق فيه لفائدة الطرف المغبون .

إن لجان الطعن المنشأة غير فعالة في غالب الأحيان باستثناء اللجان التي تبث في طلبات العفو ، كما أن القضايا التي تدخل ضمن النزاعات القضائية تعرف تأخيرات معتبرة لأسباب متنوعة . و مع ذلك لا بد من الإشارة إلى صدور طريقة جديدة سنة 1993 تتناول إجراءات استعمال عمليات الإلغاء في مجال الضريبة على الدخل العام و الضريبة على المرتبات و الأجور على أن يسري مفعول هذه الطريقة ابتداءا من شهر يناير 1994 [2] . ترمي هذه الطريقة إلى تناول كافة شهادات التخفيض و الإلغاء الخاصة بكل الضرائب و الرسوم و غيرها من الحقوق التي تتكفل بها قباضات الضرائب ، إن هذه المعالجة الجديدة ستسمح بالنسبة لمثل هذا الصنف من الضرائب بمراجعة الإجراءات القديمة و قياس عدم فعاليتها .

2-3-3 نقص الوعي الضريبي

الملاحظ أن الفرد الجزائري لا تتغير نظرته للضريبة التي اكتسبها عبر الحقبة الاستعمارية ، ضف إلى ذلك شعور الأفراد بعدم عدالة الأعباء الضريبية و غالبا ما ينشأ هذا الإحساس من سوء التطبيق للنصوص القانونية للضرائب بصفة نزيهة و عادلة بين الممولين . كما أن التمادي في وضع حد للتهرب الضريبي و محاربته يؤثر سلبيا على شعور و سلوك الممولين الذين يمكنهم التهرب بحكم طريقة الاقتطاع الفعالة أو بحكم وعيهم الاجتماعي ، و لكنهم بمرور الوقت يمكن أن يتحولوا إلى ممولين غير ملتزمين إذ لم تتخذ الدولة إجراءات فعالة للحد من التهرب و معاملة الجميع حسب القانون الضريبي .

---

[1] التقرير الوطني لمجلس المحاسبة لسنة 1995 ، الجريدة الرسمية رقم 76 سنة 1997 ، ص 83 .

[2] المادتان 88 و 89 من المرسوم التشريعي رقم 93-01 المؤرخ في يناير 1993 المتضمن قانون المالية لسنة 1993 .

عموما كانت النتائج المحققة عبر هذه التدابير الرامية إلى تحقيق عدالة جبائيـــة و تضـــامن وطـــني و تشجيع الاستثمار الاقتصادي أدنى بكثير من التقديرات المنتظرة ، و لعل تظافر أثار الكساد الاقتصادي (ضغوط داخلية و خارجية) مع المشاكل الهيكلية للإدارة الجبائية (تنظيم و وسائل) لم يساعد علـــى تطبيـــق الإجـــراءات المبادر بها تطبيقا سليما و صارما و تدريجيا . إن الغياب الواضح للنتائج في مجال الاستثمار خلال الفترة المعتبرة أو في مجال الحواصل المرتبطة بالضريبة على الأملاك (تحصيل شبه منعدم) أو ضريبة التضامن بدرجة أقل يعكـــس جيـــدا النقائص المسجلة ، كما أنه لم يتم تنفيذ شروط و كيفيات تحصيل ضريبة التضامن الوطني بسهولة رغـــم تطبيقـــها المحدد زمنيا (03 سنوات) ، فهي لم تمس أصحاب المداخيل التي يصعب التحكم فيها بقدر مـــا مســـت الأجـــراء (اقتطاع من المصدر) لا سيما أجراء القطاع العام .

فرغم النتائج الواردة آنفا يجدر التذكير بأن المصالح المكلفة بالتحصيل لا تزال تتسم بعدم الفعالية في مجال اللجوء إلى الوسائل القهرية المنصوص عليها في القانون من أجل تحصيل السندات المتكفل بها و الـــتي لم تتـــم تصفيتها ، إن عدم الصرامة في التكفل بالتحصيل و متابعته الذي لا حظه مجلس المحاسبة منذ عدة ســـنوات مرتبـــط أساسا بالنقائص المترتبة عن تنظيم أكل عليه الدهر و شرب للمصالح المعنية و عن ضعف التنسيق بين هذه المصـــالح و الوسائل غير المناسبة تماما المخولة إلى الآمرين بالصرف و المحاسبين المعنيين على حد السواء (لا ســـيما صنـــاديق الدفع) .

هكذا تم التأكيد على ضرورة تحسين العلاقات بين المصالح الجبائية و المكلفين بالضريبة إذ نشـــير بصفة خاصة إلى عدم توفر المعلومة الجبائية على المستوى المحلي ، و عليه يجب تعزيز مجال التكوين و تحسين موظفي الإدارة الجبائية و تأمين السير الحسن للمعلومة الجبائية من الناحية الكمية و الكيفية على السواء ، و أخيرا يجب الحث على مراجعة المخطط المحاسبي الوطني حيث أن بعض التقنيات لم تعد صالحة بالنظر للتغييرات الجديدة ذات الطـــابع الاقتصادي و المالي .

غير أن مصالح الوعاء الضريبي لم يتم تجاهلها و إن برنامج الإعلام الآلي هو حـــيز التجربـــة علـــى مستوى المفتشيات ، حيث تم تجهيز القسم الأول من المفتشيات في نهاية عام 1997 . إن تكوين مستعملي أجـــهزة الإعلام الآلي لا يمكن أن يتم إلا عند توفر الأجهزة و على هذا الأساس فقد تم تكوين 200 عامل من القباضات منذ إقامة المائة شبكة ، أما فيما يتعلق ببقية المستخدمين الآخرين فإنه سيتم تكوينهم تدريجيا و ذلك أخذا بعين الاعتبـــار الأجهزة التي تتوفر عليها مصالحهم ، إلا أنه تبقى بعض الهياكل دون مستوى التأطير و عدد المستخدمين المعياريين لم يتم الوصول إليه . تحصلت كذلك المديرية العامة للضرائب على سلطة التوظيف خلال مرحلة انتقالية و ذلك لحاملي شهادات التعليم العالي و هذا لغرض تكوينهم ، و يستفيد هذا الصنف من الموظفين من تكوين أولي قصد التكيـــف مع الواقع العملي لمدة قصيرة و كذلك على المستوى المحلي و يسمح لهم بالتطلع بصورة سريعة على المبادئ النظرية للجباية .

المبحث الثالث : الأثر الاجتماعي للإصلاحات الجبائية

مقدمة :

إذا كانت المشكلة الرئيسية في البلدان النامية و من بينها الجزائر هي ضعف الجهاز الإنتاجي ، فإن تكوين هذا الجهاز اللازم لتشغيل الموارد المتاحة هو أساس عملية التنمية ، و للمساعدة في تكوين هذا الجهاز لابد أن يساهم النظام الضريبي لهذه البلدان في تعبئة الموارد القومية و توجيهها للتنمية و هذا يتطلب أساسا الحد من الاستهلاك و تكوين المدخرات اللازمة لتمويل الاستثمارات . كما أن للضرائب دورا كبيرا في توزيع الدخل القومي " ذلك لأن توزيع الدخل يؤثر تأثيرا بالغا على تشكيل أنماط الاستهلاك و الإنتاج في المجتمعات مما يؤثر على مسار عمليات النمو و التنمية " [1] ، و يكون ذلك لصالح الطبقات المحرومة إذ يعمل على خلق التوازن في توزيع الأعباء الضريبية وفق ما تتطلب توجهات السياسة الاقتصادية و الاجتماعية للجزائر . و قد اعتمد بلادنا أساليب فنية في الاقتطاع الضريبي سواء فيما يخص الضرائب المباشرة أو غير المباشرة لتكشف عن الرغبة في تحقيق المساواة في التضحية بين الفئات الاجتماعية .

3-1 الضريبة و مشكلة التفاوت في الدخول

يتطلب البحث عن مجتمع تذوب فيه الفوارق بين الطبقات و تتقارب فيه الدخول توزيع عادل لعائد الإنتاج بما يتفق مع الجهد التي ساهمت فيه كل وحدة من الطاقات العاملة في عملية الإنتاج . إن رفاهية المجتمع و التي يجب أن تكون أساسا لكل دراسة اقتصادية لا تتوقف على حجم الدخل الكلي فحسب ، بل على الطريقة التي يتم بها توزيع الدخل أيضا . يقتضي تحقيق العدالة الاجتماعية بين المواطنين في توزيع الدخول تضييق الهوة بين الدخول عن طريق تطبيق سياسة لإعادة توزيع الدخول .

3-1-1 الاهتمام بمشكلة التفاوت في الدخول

إن التفاوت في امتلاك رؤوس الأموال ظاهرة يصحبها بالضرورة تفاوت في استهلاك السلع و الخدمات ، و لا شك أن التمايز بين القطاعات و الفئات في توزيع الدخل الوطني يعتبر سمة من سمات البلدان النامية حيث وجود لفئتين اجتماعيتين أقلية غنية وأغلبية فقيرة . و قد بات من الضروري لجوء الدولة إلى سياستها الضريبية لتصحيح الأوضاع و تحقيق نوع من الاستقرار و التوازن الاجتماعي و القطاعي ، الهدف الذي لا يتسنى بلوغه إلا باتباع سياسات رشيدة تضمن توزيعا أمثل للدخل بين مختلف الطبقات الاجتماعية . و " على هذا الأساس يجب أن يمكن كل نظام ضريبي من إعطاء فكرة دقيقة قدر الإمكان عن أثر الضريبة في توزيع الدخول و الثروات و الأموال و من تحديد مدى تجاوبها مع الأهداف المتوخاة من لدى السلطة ، و بعبارة أخرى يجب أن

---

[1] د.عبد القادر محمد رضوان – مبادئ الحسابات الاقتصادية القومية – ديوان المطبوعات الجامعية 1990 ص 385 .

يكون بإمكاننا تقدير معدل الضريبة أو الضغط الضريبي على مختلف فئات الدخل . " [1] و هذا ما تطرقنا إليه بالفعل سابقا (المبحث الأول من هذا الفصل) .

3-1-2 دور الضريبة في توزيع الدخول

إن الضرائب باقتطاعها من مداخيل الأفراد و المتعاملين الاقتصاديين لتحويلها إلى الدولة التي تعيد بدورها توزيع هذا المحصول من جديد في شكل نفقات متنوعة وفقا لسياستها التنموية و ذلك بإقامة مشاريع استثمارية أو بناء هياكل قاعدية اجتماعية ، إنما تقوم بعمليات تعود بالنفع العام ومن هنا فإنها تؤدي دورا كاملا في عملية إعادة توزيع الدخل الوطني " ذلك لكون عملية إعادة توزيع الدخل قد تؤدي بدورها إلى التأثير على متغيرات الاقتصاد الوطني مثل معدل تكوين رأس المال الذي يقتضي استخدام السلع و الخدمات في تكوين طاقة إنتاجية جديدة أو المحافظة على طاقات إنتاجية موجودة أصلا " [2] .

تعتبر الضريبة وسيلة ناجحة تستخدم في تقليل الفوارق بين الأفراد و القطاعات الاقتصادية و ذلك عن طريق فرض ضرائب تصاعدية على مداخيل الطبقات الميسورة و إعفاء الطبقات الفقيرة مع إعطائها معونات ." كما تساهم الضريبة في تضييق الهوة بين الدخول المرتفعة و المتواضعة و هذا ما يذكرنا بمبدأ العدالة الاجتماعية بمفهومه الحديث " [3] الذي يقتضي ضرورة التقليل من حدة معدلات الضرائب المباشرة التي تمس الفقير و الغني على حد السواء ، و إن تكثر بمقدار ما يتوافق ذلك مع المتطلبات الاقتصادية و الاجتماعية من الضرائب المباشرة التصاعدية التي تمس المداخيل التي تتصاعد بنسب متفاوتة .

3-1-3 العدالة في توزيع الدخول

البحث عن العدالة بواسطة الضريبة لا يستلزم فقط تطبيق ضريبة تقوم على أساس المقدرة التكليفية و إنما تترجم هذه العدالة عن طريق سلم تصاعدي للضرائب ، إذ أنه لا نحصل على أثر لإعادة توزيع الدخول إلا إذا كان العبء الضريبي ثقيلا على أصحاب الدخول العليا . فالمساواة بواسطة الضريبة تقوم على أساس أن الأشخاص ينحملون تكلفة ضريبية مختلفة في قيمتها النسبية ، فلا يجوز اقتطاع ضريبة نسبتها 5% من مكلفين دخل الأول 1000 ون و الثاني 5000 ون لأن المنفعة النهائية ليست متساوية و التضحية مختلفة . تقتضي العدالة الضريبية اقتطاع نسبة أكبر من المكلف الثاني لكي تتحقق المساواة النسبية و ذلك بتشخيص الضريبة عن طريق مراعاة حالة المكلف العائلية ، و عليه يجب أن يؤخذ بالمعدلات التصاعدية لرفع نسبة الضريبة كلما زاد المبلغ الخاضع لها .

---

[1] د . غلام الله أحمد " الضريبة و التنمية " مرجع سابق ، ص 78 .

[2] د . عبد القادر محمد رضوان " مبادئ الحسابات الاقتصادية القومية " مرجع سابق ، ص 363 .

[3] د . غلام الله أحمد " الضريبة و التنمية " مرجع سابق ، ص 78 .

أ – الضرائب المباشرة

يدافع أنصار الضرائب المباشرة عنها لما يذكرونه من مرونة حصيلتها نسبيا وما تؤدي إليه من إشعار الأفراد بواجبهم المالي و إنماء وعيهم الاجتماعي و تحقيق العدالة في توزيع الأعباء المالية . و نقصد بالعدالة في هذا المجال عمومية الضريبة من حيث تطبيقها أي إمكانية سريانها على جميع المواطنين دون تمييز ، و تهدف العدالة الضريبية هنا إلى تحقيق العدالة الاجتماعية بين الأفراد حيث تفرض الضريبة بنسب تصاعدية أو تنازلية تبعا لمقـــدرة المكلف بها ، بحيث يجب أن يتناسب إسهام كل فرد مع مستوى دخله .

ب – الضرائب غير المباشرة

يدافع البعض عن الضرائب غير المباشرة بما يذكرونه من سهولة تحملها و وفرة حصيلتها و قلة تكاليف جبايتها ، فزيادة حصيلة الضرائب تمكن الدولة من مواجهة نفقاتها العامة . إن الصراع بـــين وفـــرة الحصيلة الضريبية و العدالة أدى إلى الاعتقاد " بأن الضرائب ذات الإنتاجية المرتفعة ليست هي الضرائـــب العادلـــة و أن الضرائب العادلة ليست هي الضرائب ذات الإنتاجية المرتفعة [1] ، و عليه تعتبر الضرائب غير المبـــاشرة علـــى المعاملات أو على الاستهلاك لكثرتها أوفر الضرائب حصيلة يؤديها المكلف عادة بدون تذمر لعدم إحساســه بهـــا ، و أبعدها للعدالة الضريبية لأنها لم تصبغ بطابع التشخيص على عكس الضرائب المباشرة على الدخول و الـــثروة . و الواقع أنه لا يخلوا هيكل ضريبي من هذا النوعين من الضرائب و أن تفاوت نسبة المزج بينهما من دولة لأخـــرى و من وقت لآخر يكون تبعا لتفاوت الأوضاع و الظروف الاقتصادية و الاجتماعية .

3–2 أثر الضرائب على ادخار الأفراد و المؤسسات

يعرف الادخار على أنه " وضع جزء من الدخل جانبا بدلا من استهلاكه كليا مـــن المشتريـــات الاستهلاكية " [2] ، و يعتبر الادخار فعالا و منتجا حين لا يبقى النصيب المدخر من الدخل في شكل نقدي مجمـــد بل يكرس لشراء أسهم أو سندات أو لاستعماله لتمويل الاستثمارات . للضرائب المباشرة أثر كبير علـــى الادخـــار و ذلك بتأثيرها على الدخل أو على رأس المال لأنه عند حصول الفرد على دخل أو امتلاكه لرأس مال فإما أن ينفقه كله و إما أن يدخره ، و غالبا ما يسعى إلى تحقيق التوازن بين الاستهلاك و الادخار اللذان يؤثران بصفة أساســـية على الدخل وفقا للقانون الأساسي ، فنجد أن الضرائب المباشرة تتميز في غالبية الأحيان بأنها تصاعدية حيث كلما ازداد الدخل فإن السعر الضريبي يرتفع و لهذا الارتفاع أثر في انخفاض القدرة على الادخار و خاصة على مســـتوى ادخار الأفراد .

---

[1] Maurice .Duverger , Finance Publique ,Presse Universitaire de France , Paris 1975 , p 63 .

[2] الأستاذان عادل عبد المهدي و حسن الهموندي – الموسوعة الاقتصادية – دار ابن خلـــدون للطباعـــة و النشـــر و التوزيع بيروت ص 32 .

هذا ما يفسر الإعفاءات التي منحها المشرع الجبائي الجزائري في مجال الادخار من الضريبة على مداخيل الديون و الودائع و الكفالات و يتعلق الأمر هنا بفوائد المبالغ المسجلة في دفاتر صندوق التوفير و بفوائد المبالغ الناتجة عن حسابات التوفير من أجل البناء ...إلخ [1] ، إلى جانب هذا تمتلك المؤسسات مصدر التمويل الذاتي الذي يساهم بشكل هام في ادخار المؤسسات المتمثلة في الاستهلاكات و المؤونات و فوائض القيمة . و من خلال الإصلاحات الجبائية منذ سنة 1991 ، واصلت الدولة استعمال الضرائب على الدخل لتشجيع الادخار فعمدت إلى إلغاء الضريبة التكميلية على مجموع الدخل التي تتميز بشدة معدلاتها و تخفيض معدلات الضريبة على الدخل الإجمالي و رفع الحد الأدنى الخاضع للضريبة .

نشير أيضا إلى أن بحوزة الدولة وسائل أخرى لإلزام الأشخاص على الادخار ، فإذا عملت الدولة بواسطة التنظيمات الملائمة على الحد أو منع بعض الاستهلاك عن طريق الإرشاد و التوجيه مثلا أو إذا نظمت بنفسها توزيع الموارد المادية أو الطبيعية الموجودة ، فإن الأشخاص سوف يجدون أنفسهم في وضعية يتعذر فيها القيام بعملية الاستهلاك بحجم يفوق ذاك الحجم المحدد من طرف الدولة ، و منه يجدون الأفراد نفسهم مجبرين على ادخار الفائض من دخلهم . من هنا نستطيع القول أن الادخار يأخذ أشكال حد مختلفة لكنه يكون في كل الحالات الركيزة الأساسية للاستثمارات ، أي بعبارة أخرى فهو ذاك الحجم الذي يقابل الاستثمارات .

3-2-1 أثر الضريبة التصاعدية

هناك أنواع من الضرائب تحفز الأفراد عادة علي مضاعفة نشاطهم الإنتاجي و من ذلك الضرائب علي الأجور و الرواتب ، و هناك أنواع أخري من الضرائب لا تؤثر بتاتا علي رغبة الأفراد في العمل والادخار و نذكر علي سبيل المثال الضرائب علي الأرباح ، لذا أصبح من الضروري تحديد نوع الاستقطاعات التي لا تؤثر على فعالية النظام الاقتصادي . نشير أيضا إلي أن النقص في الادخار الناتج عن فرض الضريبة التصاعدية على الدخول العالية و الثروات يستوجب خلق ادخار معوض و هنا نتساءل عن طبيعة ضريبة التركات وعن مدى تأثيرها في عملية الادخار و الاستثمار .

أ – الضريبة على التركات

نشير أنه بالرغم من أن هيكل أسعار ضرائب التركات تصاعدي إلى أنه لا يؤثر على الأثمان بصفة مباشرة فالضريبة على التركات لا يمكن أن تصبح مثلا قاعدة لارتفاع الأثمان عن طريق رفع التكلفة ، لكن إذا ما أخذنا بعين الاعتبار بعض ما لهذه الضرائب من آثار على حجم المدخرات و نمط توزيع الدخل نرى أن لها آثار غير مباشرة على الأثمان ، فبإمكان هذه الضريبة أن تحدث آثار غير مرغوب فيها على كمية السلع المخصصة للاستهلاك و ذلك إذا ما أدت إلى إنقاص حجم المدخرات و من ثم حجم الأموال المخصصة للاستثمار.

---

[1] M.C.Ainouche , L'impot sur le Revenu Globale , op cité , p 121.

إلا أن الضرائب على التركات لا تنقص من حجم الإشباعات الفردية إذ أنها لا تمس إلا الثروات الكبيرة نسبيا ، هذا فضلا على أن هذه الضرائب لا تنقص من معدل العائد على الاستثمار كما تفعل ضرائب الدخل مثلا . لذا نقول أن ضرائب التركات لا تؤثر تأثيرا سيئا على الإنفاق الخاص الاستهلاكي و الاستثماري و لا تعمل على تقييد العمالة و بهذا نقول عنها أنها أقل تأثيرا على حجم المدخرات و فرص الاستثمار المربحة من ضريبة الدخل ، و هي بذلك لا تنقص من حجم الإشباعات الكلية [1] .

3-2-2 أثر الضرائب على العمل

من الواضح أن كل إجراء تقوم به الدولة بغرض التوسيع أو الحفاظ على التشغيل الكامل يهدف إلى التخفيض من عدم المساواة في الدخول من أجل التقليل من الفوارق التي يكون ضحيتها بعض الفئات الاجتماعية في سوق العمل . فتخفيف العبء الضريبي على الصناعات التي تملكها الدولة و تديرها بنفسها يعمل على توسيع قاعدة العمالة في القطاع العام ، بينما الضرائب التي تفرض بأسعار مرتفعة على نواتج صناعة معينة فإنها تنقص و لا شك من حجم العمالة في تلك الصناعة ، ذلك أن الضرائب التي تزيد من تكلفة العمل قد تشجع على الإكثار من استخدام الآلات و إحلالها محل العمال ، خاصة إذا ما كان هناك تفاوت في أسعار الضريبة من صناعة إلى صناعة أو من مؤسسة إلى مؤسسة . و لا يخفى علينا أن الضرائب التي تزيد من تكاليف إنتاج السلع تعمل على تشجيع العمالة في الصناعات التي تنتج سلع بديلة في الوقت التي تعمل فيه على خفض العمالة في الصناعات الخاضعة للضريبة .

3-3 دور الضرائب في توجيه الاستهلاك

يقترن الاستهلاك كظاهرة اقتصادية بالميل لاستعمال سلع و خدمات معينة و كذا بمستوى الدخل أي بالدخل المتاح للفرد ، و بالتالي يترتب على ذلك أن التغير في الاستهلاك إما أن يعود إلى تغيير حجم الدخل مع ثبات الميل للاستهلاك و إما أن يعود لتغير الميل للاستهلاك مع ثبات حجم الدخل [2] ، و هنا يدخل عامل المفاضلة بين الاستهلاك و الادخار حسب نوعية و حجم الضرائب المفروضة على الاستهلاك . و باعتبار أن مستوى المعيشة في الجزائر قد سجل تطورا كميا ملحوظا و تميز منذ الاستقلال بتحولات جذرية ، فإن تطور مبلغ المداخيل التي تستعملها العائلات في نمط الإقامة و السكن و نمط العمل و نوعية الخيرات المستهلكة و كمياتها و أنماط التغذية و اللباس ...إلخ أدى إلى تقلبات جذرية في نمط و قياس الاستهلاك مما أدى بدوره إلى بروز نماذج تجلب معظم الشرائح الاجتماعية إلى القيام بنفس الشيء .

---

[1] د. عبد المنعم فوزي ، المالية العامة و السياسة المالية ، مرجع سابق ، ص 120-121 .

[2] د فرغل البيرماني ، مبادئ الاقتصاد الكلي ، مرجع سابق ، ص 178 .

3-3-1 الضرائب على الدخل

من الواضح أن ضرائب الدخل التي تمس أصحاب الدخول الكبيرة تعمل على امتصاص جانب من الطاقة الشرائية المخصصة للإنفاق الاستهلاكي ، كما أن الضرائب غير المباشرة على الضروريات أو السلع الشائعة للاستهلاك تنقص و لا شك من حجم الإنفاق الاستهلاكي على السلع و الخدمات الأخرى مما يؤدي إلى خفض أثمان هذه السلع و الخدمات [1] . وجدير بالذكر أن الضرائب التي تفرض بغية الحد من الإنفاق النقدي الكلي غالبا ما تصبح هي ذاتها باعثا على زيادة حدة التضخم بدلا أن تكون أداة للحد منه ، فالتضخم يعتبر من أهم العوامل التي تبطل استقرار الأسعار و يأخذ هذا التضخم أوجه مختلفة تتمثل في : التضخم النقدي ، عدم التوازن بين المعدل الحقيقي و المعدل الجاري للفائدة ، وجود فائض في الطلب أو فائض في الاستثمار و أيضا في عدم التناسب بين ارتفاع التكاليف و ارتفاع الإنتاجية .

3-3-2 الضريبة على النفقات

من المعلوم أن الضرائب المفروضة على السلع سواء كانت ضرائب إنتاج أو ضرائب مبيعات أو مشتريات أو ضرائب على رقم الأعمال ترفع من أثمانها بصفة خاصة ، و عليه فإن إعادة توزيع الدخول عن طريق هذه الضرائب يتوقف إلى حد كبير على درجة مرونة العرض و الطلب على المادة الخاضعة للضريبة [2] . فمن الواضح أن الضريبة السلعية إذا ما أدت إلى ارتفاع الأثمان و هذا ما يحدث عادة ، فإن حجم القوة الشرائية في أيدي المستهلكين ينقص و لا سيما عند أولئك الذين لديهم دخول ضعيفة ، و بالتالي فالضرائب على السلع شائعة الاستهلاك تعمل على إنقاص الحجم الكلي للإشباعات الفردية بدرجة أكبر مما لو كانت الإيرادات الضريبية مستنقاة من دخول أشخاص ذو معدلات إشباعات حدية منخفضة .

يمكن أن نقول في الأخير أن المجتمع يضحي بقدر أكبر من الرفاهية الاقتصادية عند دفعه قدرا معينا من المال عن طريق الضرائب غير المباشرة عما إذا اضطر لدفع هذا القدر في صورة ضرائب مباشرة على الدخل ، و في الحقيقة لا يعتبر نظام الضرائب غير المباشرة كأداة أو وسيلة فعالة لإعادة توزيع الدخول و هذا ما توصلنا إليه بالفعل في الفصل الثاني من الجزء النظري .

---

[1] د. عبد المنعم فوزي ، المالية العامة و السياسة المالية ، مرجع سابق ، ص 123 .

[2] Luc Weber , L'Etat , Acteur Economique , op cité , p 225 .

الخاتمة :

يتضح لنا مما تقدم أن الهيكل الضريبي يعكس في غالبية الأحوال صورة صادقة لهيكل الدخل الكلي ، نمطه و كيفية توزيعه في الوقت الذي يلعب فيه الهيكل الضريبي دورا حيويا في تكييف هذا النمط التوزيعي طبقا للظروف السائدة ، و انطلاقا من هذه المعطيات فإن توجيه الاستهلاك يتطلب استعمال عدة أساليب كرفع الأسعار عن طريق استعمال السياسة الضريبية ، كما أن الوسيلة المباشرة و المؤثرة كثيرا على ما يبدوا في الاستهلاك هي الضرائب غير المباشرة التي تفرض على الاستهلاك خاصة .

إلا أن الهيكل الضريبي لا يخضع لإرادة المشرع فقط و إنما يعكس إلى حد ما الهيكل الاقتصادي للبلد ، فالمادة الخاضعة للضريبة التي نبحث عنها ترتبط ب : تركيب الدخل الوطني و بحجمه ، بطبيعة النشاطات الاقتصادية المنتجة ، بنوعية و أساليب الإنفاق و حتى بسلوك الوحدات الاقتصادية . فكلما زاد حجم الدخل و تنوعت مصادره و ازدادت درجة التباعد في مستويات الدخول كلما ازدادت أهمية الضرائب المباشرة على الدخول و تعددت أنواعها و بالتالي يمكن للأسعار التصاعدية أن تلعب دورا هاما في الهيكل الضريبي ، أما إذا كانت الدخول منخفضة و متقاربة فالضريبة التي تسود حينئذ تكون أقل تصاعدا و قد تكون نسبية .

هكذا نقول أنه بإمكان الضريبة أن تستعمل لضمان جمع الادخار و من ثم تشجيع الاستثمارات الخاصة ، و فضلا على هذا فهي تعتبر اللغز الأكثر فعال لتحقيق الزيادة في نسبة الادخار الذي يمثل أحد العوامل الأساسية للتنمية الاقتصادية .

إن هذه النقاط تطرقنا إليها بالتفصيل في الفصل الثالث من الجزء الأول ، وقد أعطت النتائج التي توصلنا إليها من خلال اختبارنا لنموذج نظري بسيط أن الدول النامية و من بينها الجزائر بحاجة ماسة إلى ادخار تساعد في تكوينه الضريبة المباشرة ، وعليه فقد حان الوقت و إن لم نقل قد تأخر في أن توجه الدول النامية اهتمامها نحو الضريبة المباشرة و عدم اقتصارها على الضرائب غير المباشرة و إعطائها الأهمية القصوى .

خلاصة الفصل :

أصبح الإصلاح الجبائي ضروريا لتحقيق توازنات الميزانية للتكفل بالتدابير التي يحتويها تطبيق برنامج الاستقرار الاقتصادي الشامل و بالتالي عمل الدولة على عصرنة النظام الضريبي و إدخال التقنيات الجبائية الحديثة لمسايرة النظام العالمي للضرائب و الرسوم ، و قد أدى هذا إلى تحسين ملحوظ في المردود المالي للضرائب طيلة فترة الإصلاح على الرغم من التعديلات المستمرة ، و يرجع هذا التحسن بطبيعة الحال إلى الإستراتيجية الجبائية الحديثة و فعالية نظام الضريبة العامة على مجموع الدخل و نظام التصريح الموحد وكذا طرق التحصيل ، أضف إلى ذلك مجموعة التحفيزات الجبائية الممنوحة لمؤسساتنا الوطنية كتخفيض الضريبة على أرباح الشركات سواء بالنسبة للأرباح المحصل عليها أو للأرباح المعاد استثمارها مما أدى إلى زيادة الإنتاج الاقتصادي من جهة و تحقيق المردود المالي من جهة أخرى .

كما عرف المردود المالي للضرائب غير المباشرة ارتفاعا ملموسا بعد الإصلاحات الجبائية و يعود ارتفاع حصيلة الرسوم على رقم الأعمال إلى اتساع الوعاء الضريبي في مجال الرسم على القيمة المضافة ، و بالنظر إلى الضرائب غير المباشرة نجد أنها تشكل أهمية بالغة في الدول النامية من حيث مردودها المالي و ذلك لسهولة تحصيلها نظرا لاندماجها في أسعار السلع و الخدمات مما يجعل عملية التهرب منها أمرا مستحيلا في أغلب الأحيان ، كما أن الهيكل الاقتصادي و السياسي يحتم الاعتماد عليها نظرا لضعف طاقة الضرائب المباشرة .

رغم النتائج الإيجابية للإصلاحات إلا أن أثرها على الهياكل الاقتصادية ، الاجتماعية و المالية تبين أنه لا زال هناك نقائص و عيوب ملتصقة بالنظام الضريبي الجزائري تملي علينا التصرف بسرعة لإيجاد حلول سريعة و فعالة ولا سيما فيما يخص الضغط الضريبي . لذا يجب وضع النظام الضريبي في مضمون ذات طبيعة تسمح له أن يلعب دوره بشكل كامل في رفع التطور الاقتصادي يرمي من وراء ذلك إلى ضمان توسيع المادة الخاضعة للضريبة عن طريق خلق الثروة و ترقية الشغل و كذا حماية الإنتاج الوطني ، بشرط أن لا يتعارض تحقيق هذا الهدف مع المهامات الاجتماعية و المالية للضريبة .

تتميز هذه الأهداف بالإنصاف و العدالة الضريبية التي تتجلى عند التطبيق باحترام الأسس الدستورية التي تدير هذه المادة فيما يخص : مبدأ عدالة الضريبة ، مبدأ تساوي المواطنين أمام الضريبة ، مبدأ مشاركة المواطنين في الضريبة حسب مقدرتهم التكليفية ، كما يجب على كل شخص إعطاء المثل الأعلى فيما يخص مادة الجباية . يجب كذلك تحقيق توازن الميزانية لمعرفة الحقيقة الاقتصادية لبلادنا و معرفة التكاليف الحقيقية التي تتحملها الدولة ، وأيضا إعادة تهيئة النظام الجبائي في اتجاه زيادة الإيرادات الجبائية العادية عن طريق توسيع الوعاء الضريبي و تخفيض المعدلات الحقيقية للضريبة .

الخاتمة :

يمكننا أن نلخص هذا البحث و الذي تدور إشكاليته حول نوع الضريبة الملائمة للدول النامية فيما يلي :

إن الاستعمالات المتعددة للضريبة سبب توسع في وظائف الجباية حيث تؤثر الضريبة بواسطة آثارها العديدة و المتنوعة و كذا أهميتها على مجموعة النشاطات الاقتصادية. كما أصبحت هذه الضريبة الوسيلة المفضلة لتدخل الدولة، فالعامل الاقتصادي و الاجتماعي للضريبة يضاف إلى عاملها المالي. إن الدور الأساسي الذي تلعبه الدولة يفرض على الجباية تحمل في آن واحد مسؤولية العديد من المهام : المهمة المالية، الاقتصادية و الاجتماعية .

– الدور المالي للضريبة : هو الدور الأصلي و الأولي للضريبة الذي يعمل على تأمين الوسائل المالية الضرورية للدولة و هذا للقيام بأهدافها. إن كثرة الأعمال التي يجب القيام بها و عدم كفاية الوسائل الأخرى للتمويل أعطى للجباية أهمية خاصة في البلدان النامية، لكن هذا الدور في أغلب هذه الدول ناقص و الضريبة لا تزودنا إلا بمصادر قليلة. طبعا فالفقر الذي تشهده هذه الدول يحد من الاقتطاع الجبائي و الضريبة لا تجمع إلا جزء من المقدرة التكليفية. هكذا وجب توطيد الدور المالي للضريبة و أصبح محتما على الجباية أن تحتل مكانة أساسية في تمويل التنمية. إن استغلال حل الثروات الوطنية و كل المصادر الجبائية إلى جانب القضاء على التبذير و النفقات غير المنتجة يسمح برد الاعتبار للدور المالي للضريبة في هذه الدول، يتطلب هذا سلطة تنظيم أكثر توسعا للدولة.

– الدور الاقتصادي للضريبة : إن المفهوم المالي للضريبة و مذهب حيادها المطلق لم يعد بوسعنا الدفاع عنه الآن، فالاقتطاع الضريبي يؤدي إلى نتائج اقتصادية هامة. ففي الميدان الاقتصادي تساهم الجباية بواسطة عملها الكلي و الانتقائي (الاختياري) في استقطاب الادخار المحلي و جلب الادخار الأجنبي. تستعمل الجباية أيضا للحث على التنمية الفلاحية و الصناعية بالإضافة لكونها أداة لتعديل النشاط الاقتصادي، كما تنص على الاستعمال العقلاني للموارد. ترتبط فعالية الضريبة على هذا الصعيد بمستوى الاقتطاع الضريبي و بإمكانية تجاوز العقبات الإدارية التي تحد من حاصل الضريبة. إن مستوى الاقتطاع الضريبي في البلدان النامية ضعيف و ليس لديه تأثير كبير على النشاط الاقتصادي و لا على الأعوان الاقتصاديين، بالإضافة إلى كون الضريبة في هذا الميدان مهملة و أثرها غير مقيم في أغلب الأحيان. إن الزيادة من الاقتطاع الضريبي و محاولة التغلب على الصعوبات التي تقف أمام كل تطبيق صحيح و فعال للجباية من شأنه أن يزيد من فعالية الضريبة في هذا الميدان.

– الدور الاجتماعي للضريبة : عمل الضريبة في هذا الميدان هو أيضا غير متجاهل و استعماله للتخفيف من عدم المساواة الاجتماعية المعروفة أكثر لدى هذه البلدان نص عليها العديد من الكتاب و من طرف منظمات دولية مثل البنك الدولي للإنشاء و التعمير (BIRD). فمنذ سنوات عدة تم الاهتمام بإمكانية و أثر الجباية على إعادة توزيع المداخيل، كما بدأت تظهر الضرورة السياسية و الاقتصادية لتخفيف عدم المساواة. فبواسطة الضريبة التصاعدية على المداخيل و على التركة و إعفاء المواد الضرورية إلى جانب زيادة الضريبة على المواد الكمالية يمكن للضريبة أن تكون

أداة فعالة للعدالة الاجتماعية لهدف إنشاء إطار ملائم للتنمية في هذه البلدان. لكن هنا أيضا لم تملى الضريبة وظيفتها بأكمل وجه و قد أخفقت لنفس الأسباب التي فشلت فيها على المستوى الاقتصادي، فالحكومات تعطي أهمية قليلة لأثر (Incidence) الهيكل الضريبي على إعادة توزيع المداخيل و كرست القليل من المجهودات للنظر في معالجة، عن طريق الضريبة، عدم المساواة المنتشرة بكثرة في هذه البلدان.

يبدوا أن الوظائف الثلاثة للضريبة تضامنية و مكملة لبعضها البعض، إلا أن هذه الوظائف لم تلعب دورها بشكل كامل في الدول النامية. يمكن حصر الصعوبات التي اعترضت الضريبة في أغلبية هذه الدول في النقاط الآتية :

– ترجع العراقيل التي تعترض تطور الضريبة المباشرة في البلدان النامية للحصة الضعيفة التي يحتلها اقتصاد السوق في هذه البلدان، فالمنتج الذي ينطوي على نفسه في اقتصاد يتسم بالاكتفاء الذاتي لا يمكنه أن يتعرض لضريبة على الدخل ليس فقط لأنه ليس لديه نقود لدفع الضريبة و لكن الحصة الأكبر من دخله الحقيقي لا يمكن حصرها، فمن الصعب على الإدارة الجبائية مهما تكن جدارتها على تقييم درجة الاستهلاك الذاتي المتعلقة بالاستغلال الفلاحي. بعبارة أخرى لن تستفيد الدول النامية من الضريبة على المداخيل الفلاحية إلا إذا كان هناك مرور من الاقتصاد المعيشي إلى اقتصاد السوق.

– إن الإعفاء الكلي أو الجزئي للقطاع الفلاحي الذي يكون الحصة الأكثر أهمية سواءا بالنسبة للاقتصاد الوطني أو داخل الإنتاج الوطني له أثر تضييق أسس فرض الضريبة على نطاق واسع. من جهة أخرى تملك هذه الدول قسم كبير من الحرفيين و التجار الصغار الذين يمثلون نسبة مرتفعة جدا من المكلفين الذين تفرض عليهم ضريبة جزئية أو معفون بالكامل، هذا الإعفاء أو التخفيض للضريبة لديه بدون شك نفس الأثر. من الناحية الجبائية هذا النوع من المكلفين لا يساهم أولا في الجهد الضريبي " Effort Fiscal " المناسب لقدرتهم التكليفية، الشيء الذي يشجع على التهرب و الغش الضريبي الذي يقوم به المكلفون الذين يتعاملون مباشرة مع هذه الفئة.

– أخيرا تختلف تصرفات المكلفين في البلدان النامية تماما عن تصرفات المكلفين في الدول المتقدمة بسبب الجهل الضريبي الناتج عن انتشار الأمية في هذه البلدان، الشيء الذي يعطي للمكلفين الشعور بأنهم مجردون من أي حقوق و بالأخص مستغلون من طرف مصلحة ضرائب تعسفية و غير خاضعة للمراقبة. هذا الانزعاج أو القلق يأتي خصيصا من غياب نشر أو إذاعة النصوص الشرعية الشيء الذي يؤدي إلي عدم معرفة حقوق و واجبات المكلف، هذا الأخير لا يدفع الضريبة لأنه يجهل وجود و أهمية واجبه الضريبي. يتهرب آخرون من مصلحة الضرائب لأن حالة التنفيذ و المراقبة غير كافية بالنسبة لما تدعيه التشريعات الضريبية، هذه الحصانة و الإجرام للضريبة أفقد الثقة في القانون و في الإدارات و أصبح يحث و يشجع المكلفون على التهرب من الضريبة و مخالفة القوانين.

من خلال دراستنا للجزء الأول من هذا البحث يمكننا استنتاج ما يلي :

– تكمن الميزة الأساسية للضريبة في استعمالها لغاية السياسات العامة، يتعلق الأمر بالأحرى لكونهـــا أداة ملائمـــة بالإضافة إلي ذلك فهي تسمح بتحسين مالية الدولة الأمر الذي لا يمكننا تجاهله مهما كان مشكل الحياد الموجود هنا أو هناك. من الممكن أن توجه الحكومة تصرفات الأفراد عن طريق التمييز بين الضرائب الشيء الذي يلعـــب دوره على الأسعار حيث أن المستهلكين سوف يصرفون النظر على المنتوجات التي ارتفعت أسعارها بواسطة الضريبـــة، كما أن المنتجين سوف يوفرون من جهتهم عامل الإنتاج الذي أصبح ثمنه مرتفع بفعل الضريبة ...إلخ. هنا ننبه إلى عدم كفاية السياسة الضريبية على الرغم من أهميتها في تحقيق هذه الأهداف و هو ما يؤكد الأهمية الكبيرة لسياســـة الإنفاق العام و للسياسة الاقتصادية ككل، حيث يمكن للدولة أن تقوم بتوزيع المداخيل عن طريق تقديم خدمـــات عينية من شأنها أن تفيد أكثر و بصفة خاصة أقسام الدخل الدنيا أو بتحويل القوة الشرائية إلى بعض الأشخـــاص في شكل تخصيص للموارد. إن الصلة بين المالية العامة و الاقتصاد تبدوا كظاهرة عالمية، هذه الصلة تبقى ضيقة جدا في البلدان النامية لكون عمل السلطات العامة أكثر تحديدا إلى جانب ضعف القطاع الخاص الذي يتميز بنقص عـــام في رؤوس الأموال و الادخار علي الخصوص.

– تعمل أدوات توزيع الدخل علي توزيع المداخيل و الثروة بشكل يخفض من عدم المساواة. إذا اعتبر هذا التوزيـــع تحت بعض الشروط عادلا و هذا بواسطة سياسات التخفيف من عدم المساواة، فإن السياسات الأخـــرى جعلـــت درجة عدم المساواة عالية مما استوجب علي العديد من الدول البحث عن ميكانيزمات مصححة. لكن مفهوم العدالة غير واضح أو غير محدد و بإمكانه أن يكتسي العديد من التعريفات على حسب عدد المواطنين. إن حساسية هـــذه المسألة قد تغيرت مع الوقت فهناك من يرى أن اقتطاع نسبي يتحكم في عدم المساواة يبدوا أكثر عدالـــة و يـــرى آخرون أنه لا يمكن المضي في هذا الاتجاه و لا سيما في القرن العشرين أين فرض مبدأ تصاعدية الضرائب نفســـه. نشير في الأخير أنه من الصعب المرور من المبادئ العامة للعدالة الاجتماعية إلى معايير محددة أو إلى مؤشرات رقميـــة لدرجة عدم المساواة التي تتمنى الدولة قياسها بين أفراد المجتمع. الملاحظ أن الدول النامية ليس لديها أدوات كافيـــة لإعادة توزيع الدخل رغم تفشي ظاهرة عدم المساواة بكثرة في هذه البلدان، أما تلك الموجودة فهي غير فعالة.

– إن استعمال الجباية كأداة للحث على التنمية في البلدان النامية يعكس دور الضريبة من جهة كسياسة مالية تسمح بخلق الإيرادات لتغطية النفقات العامة و من جهة أخري كسياسة استثمارية لجلب رؤوس الأموال الأجنبية، بالإضافة إلي تشجيع القطاع الخاص الوطني علي الاستثمار عن طريق إشراك رؤوس أمواله في تحقيق أهداف منتجة ضروريـــة للتنمية الاقتصادية في هذه البلدان. إلا أنه تبين أن النظام الضريبي للبلدان النامية عاجز عن الوصول لهذه الأهداف لما تتسم به هذه البلدان من التصرفات غير الاقتصادية لذوي الدخول العليا و عدم حرصهم على تكوين مدخـــرات إلي جانب الادخار الرهيد لذوي الدخول المتوسطة و الضعيفة. هكذا تبين أن الضريبة المباشرة على المداخيل في هـــذه البلدان ليس لديها تأثير على الادخار الخاص الذي يبقي دائما دون المستوي، لكن بإمكانها تحرير ادخار عام يسمح

للدولة النهوض بالمشاريع التي طالما خططت لها لكن عجزت عن تنفيذها نظرا لنقص وسائل التمويـــــل. الملفـــت للانتباه هو أن الضريبة المباشرة التي لم تجد مكانها لحد الآن في النظم الضريبية للدول النامية تحرر ادخار كلي أكبر مما تحرره الضريبة غير المباشرة و التي حظيت بالاهتمام الأكبر من طرف هذه الدول.

أما في الجزء الثاني من هذا البحث و المتعلق بتحليل السياسة الضريبية في الجزائر استنتجنا ما يلي :

- كان سبب فشل التعديلات الجبائية في الجزائر المتبعة بعد الاستقلال و إلى غاية 1991 يكمن في انحصـــــار أدوات تحقيق السياسة الضريبية في الإعفاءات و التلاعب بالمعدلات الضريبية بين تشديدها و تخفيفها. أما المردود المالي لهذه السياسة الضريبية لم يتناسب و لم يساير ذلك الجهد الكبير للنشاط الاقتصادي إذ كان ينتظر وراء إرســـــاء قواعـــد الاقتصاد الوطني بالاعتماد على القطاع العام مساهمة هذا الأخير في تمويل إيرادات الميزانية، لكن هذا لم يتحقق بـــــل بقي القطاع العام عالة على الاقتصاد الوطني. لهذا اتخذ المشرع الجزائري مجموعة كبيرة من الإجراءات ذهبت جلها في اتجاه واحد هو الرفع من العائدات المالية. تميزت هذه الإجراءات بالسطحية أحيانا و بالتسرع في اتخاذها أحيانا أخرى إضافة إلى ميل بعضها نحو التخفيف من العبء المالي الواقع على بعض المكلفين بالضريبة حسب أهميتـــهم في التدخل في الحياة الاقتصادية دون إرفاقها بأعباء موازية لها. إن هذه الإجراءات الأولية أدت في الحقيقة إلى انتعـــاش و لو أنه ضئيل في الجباية.

- إن عدم فعالية هذه الإجراءات لتحقيق أهداف السياسة الضريبية و التي جعلت من العناصر الجبائية المحصلة مجـــرد إيرادات مالية لا تتميز عن القروض و المساعدات تدعو في الحقيقة إلى ضرورة إدخال إصلاحات تضع الضريبـــة في المركز الذي يمكنها من لعب دورها على جميع أصعدة الحياة و المساهمة في التخفيف من الاختلافات الطبقيـــة بـــين فئات المواطنين من جهة و من الفوارق الجهوية من جهة ثانية، و تخرجها من مجرد مصدر مالي ضعيف إلى وســـيلة للتحكم في سير الحياة الاقتصادية و الاجتماعية و توجهها وفق المسار الذي تقتضيه ظروف البلد. إن التطور المستمر لحاجات التجهيز و الاستثمار و الخدمات العمومية يتطلب إيرادات مستمرة و متطورة تكفل التغطية المالية للنفقات التي أفرزتها هذه الوظائف التي تكون في غالبيتها لا تحقق أرباح، خاصة قطاع الخدمات الذي هدفه تحقيـــق المنفعـــة العامة بالدرجة الأولى و هو ما يفرض نفقات بدون مقابل ملموس، هذا المقابل يعتمد على الجباية في توفيره بصفتها تنفرد بميزات الاستمرارية و الثبات. لتحسين وضعيتها في ميدان الإيرادات العامة فالدولة بحاجة لأشياء أخرى غـــير الإصلاح الضريبي من طرف المشرع، فهي تعاني في نفس الوقت من عدم كفاية الموظفين و من مستواهم الضعيـــف نسبيا في مختلف أقسام مصلحة الجباية.

- تعتبر الأهداف التي تصبوا إليها الضريبة من بين الأولويات التي يجب أن يسعى إليها مشروع الإصـــلاح الجبـــائي و التي مازالت تسعى إليها في كل مرة الإصلاحات الجبائية المتعاقبة و التي تأتي في ظرف اقتصادي ما يـــزال صعبـــا يتسم بضغوط على صعيد مجمل المؤشرات الاقتصادية الشاملة و ذلك رغم تحسين التوازنات الماليـــة خاصـــة منـــها الخارجية و حتى الداخلية. هذا التحسن الذي يعتبر النتيجة المباشرة لإعادة جدولة الدين العمومي مدعوم ببرنـــامج استقرار اقتصادي يهدف أساسا إلى تطهير المالية العمومية في منظور وضع حد للانحرافات التضخمية ورفع الضغوط

على جهاز الإنتاج، لاسيما عن طريق تحرير التجارة الخارجية و الحصول الحر على العملة الصعبة و جمع الشـــروط القانونية للاستثمار و استئناف النمو و بالتالي تجسيد أهداف برامج الحكومة، خاصة المتعلقة منها بتطبيـــق سياســة صارمة في مجال تسيير ميزانية ترتكز على بلوغ التوازن تدريجيا بين إيرادات و نفقات الدولة و توطيد الجهاز القانوني لتأطير الانتعاش الاقتصادي.

النتائج :

– مما يزيد من الصعوبات المالية للدولة هو انعدام فعالية حبايتها الذي يترجمه خصوصا غيـــاب العدالـــة في بعـــض عناصرها و ضعف مردودها، إضافة إلى كثرة الإعفاءات التي تمس أهم عناصرها و نتيجة لذلك يبرز غياب التـــوازن بين الأعباء العامة المتزايدة باستمرار و المداخيل المالية الكفيلة بتغطيتها. فرغم الجهود التي بذلتها الدولة مـــن أجـــل توزيع عادل للأعباء الضريبية إلا أن الملاحظ هو عجز هذه الجهود عن تحقيق الهدف، فقد ظلـــت الضرائـــب غـــير المباشرة هي المسيطرة علي النظام الضريبي و التي يتحمل عبؤها المستهلك.

– يرجع السبب الرئيسي في عدم عدالة السياسة الضريبية في الجزائر في الوزن العالي للضرائب غير المباشرة بالنســـبة للضرائب المباشرة، فالمكانة المتفوقة للرسم علي القيمة المضافة يجعل ثقل أهم الضرائب علي النفقات وليـــس علـــي المداخيل و بما أن أصحاب المداخيل العليا لا يستهلكون إلا جزء من دخلهم فإن هذا يؤدي إلي فرض ضريبة ثقيلـــة علي أصحاب المداخيل الضعيفة و المتوسطة الذين يستهلكون الدخل كليا. في هذه الحالة نقول أن مبدأ تصاعديـــة الضرائب لا يلعب دوره.

– هناك عدم مساواة أخرى تتمثل في أن التشريع الجبائي الجزائري معقد فتعددية الأنظمة الخاصة و التخفيضـــات المشروعة تترجم بتشريع معقد أكثر فأكثر. فالقانون العام للضرائب يتضمن 1838 مادة، هذه المواد لا يمكن فهمـــها إلا عن طريق المئات من المنشورات و كل منشور يتضمن حوالي خمس ورقات. ينتج عن هذا أن التحكم في التشريع الضريبي يصبح عمل مقتصر علي عدد محدد من المختصين ذوي الكفاءة العالية. يؤدي هذا إلى عدم المســـاواة بـــين المكلفين الكبار الذين باستطاعتهم اللجوء إلي الإرشادات الجبائية (Conseil Fiscal) و المكلفين الصغـــار الذيـــن يجهلون في أغلب الأحيان التخفيضات التي هي من حقهم.

– لا تقتصر فعالية النظام الضريبي فقط على مسألة التشريع الجيد و لكن تتعلق أيضا بجدارة و نزاهـــة الإدارة، فـــلا يمكن نسب إنشاء كفاف المردود الضريبي إلا إلى نقص الصرامة في تطبيق القانون و هذا إما لأن الإدارة غير قـــادرة على تحمل مسؤولياتها أو أنها بكل بساطة إدارة فاسدة أي أن الالتزام الضريبي الذي يرتكز عليه إعداد إدارة ضريبية نزيهة لا يصمد أمام التواطؤ الموجود بين الموظف و المكلف. تدعي الإدارة الضريبية أنها تطبق القوانين بصرامة لكي يرى فيها المكلفون بأنها جديرة بالثقة و لهذا فإنهم يتمردون، من جهة أخرى يفضل المكلف بســـيكولوجيا تقـــديم رشوة لمصلحة الضرائب لأنه يضن أن دينها الجبائي أكثر ثقلا من هذه الرشوة و هذا يرجع لكون هذا المكلف يجهل حقوقه كما أنه يجهل الحدود الحقيقية لواجباته الضريبية.

– مما سبق رأينا أن تصرفات المعنيين بالضريبة سواء الإدارة الضريبية أو المكلف هي ذات طابع سيكيولوجي، يوجد بين الاثنين روح التحدي. ترى الإدارة الضريبية في أغلب الحالات و حسب تجربتها التطبيقية و إحصائيات حالات التهرب بأن المكلف في وضعية بعيدة عن الأمانة (النزاهة)، أما المكلف فهو يرى نفسه مجرد من أي قوة أمام الإدارة الضريبية التي تمثل في نظره سلطة إكراه التي تحرر و تقيم أرباحها و بدون نقاش و حسب طرق و تقنيات يجهلـــها، فهو يضن من جهته أن الإدارة ليست مقتنعة بتراهته.

– النتائج من وجهة نظر الإدارة الضريبية هي تفضيل البساطة في الجباية فيما يخص تحديد و تقييم المادة الضريبيـــة، كما يجب أن يكون حساب و تحصيل الضريبة سهلا و بسيطا. يظهر من هذا أن الضرائب الأكثر بساطة هم الأكثر تناسبا مع البلدان النامية، لكن هذه الضرائب لم تنجح أبدا في التخفيف من عدم المساواة الاقتصادية أو التقليل مـــن أهمية المصادر المخصصة للاستهلاك الكماليات الاجتماعية غير الضرورية كما يمكن أن تقوم بها الضريبة التصاعديـــة على المداخيل أو على الثروة.

الاقتراحات :

إن وصولنا لهذه النتائج يبعث على التساؤل عن إمكانية أخرى للإصلاح تكون أكثر جدية وواقعية بحيث تأخذ بعين الاعتبار كل العناصر التي تؤثر و تتأثر بالضريبة بداءا بالتشريعات، فالهياكل الإدارية، فموظفي إدارة الضرائب. **نظرا للمعطيات السابقة فإننا نقترح أن يعتمد النظام الضريبي الجزائري أكثر على الضرائب المبـــاشرة و هذا للأسباب التالية :**

– تعتبر الضرائب المباشرة أكثر ملائمة من الضرائب غير المباشرة بما أنها تستطيع جلب إيرادات مالية أكثر و هذا ما توصلنا إليه من خلال اختبارنا لنموذج نظري بسيط. كما أن الإدارة المكلفة تعرف مسبقا الأشخاص المكلفين بها، أما في الوقت الحاضر فهناك ميزة لا تقل أهمية عن تلك الميزات السابقة ألا وهي كونها تشعـــر الأشخـــاص بأنـــهم يساهمون في تحمل الأعباء و التكاليف العامة للدولة و يشعرون بعبئها و فائدة هذا الشعور أنه يشجعهم على الاهتمام بحقوقهم السياسية و يجعلهم يشاركون بفاعلية في اختيار ممثليهم في المجالس النيابية من أجل مراقبة و محاسبة الحكومة على أوجه إنفاقها.

– يعتبر نظام الضرائب المباشرة الأداة الأكثر فعالة في إعادة توزيع الدخل بما أن نظام الضرائب غير المباشرة الـــذي يرتكز عليه النظام الضريبي الجزائري لا يقوم بتوزيع المداخيل بشكل عادل، فالضريبة غير المباشرة المفروضة أصبحت مثقلة بالتكاليف الضريبية حيث تمس الاحتياجات الجارية لمعظم السكان و التي من المفروض أن تبقى معفاة. تكون الضريبة إذن وسيلة لإعادة التوزيع عندما يكون الاقتطاع الجبائي كلي، يعني ذلك الذي ينتج عن مجموعـــة النظـــام الجبائي يكون مرتفع نسبيا بالنسبة للمداخيل العالية عنه من المداخيل المتوسطة و هذا لن يتحقق إلا بواسطة نظـــام الضرائب المباشرة.

إن الانفتاح الاقتصادي و دخول الدولة في اقتصاد السوق يسمح للدولة بتوسيع وعـــاء الضريبـــة المباشرة حيث تتعدد مصادر الدخل نتيجة اتساع حجم السوق و زيادة حركة المبادلات فيه، حيث يرتفع مقـــدار الدخل فيه بالنسبة لكل فرد و تنتشر الشركات خاصة شركات المساهمة و يصبح من الممكن آنذاك الاعتماد علـــى ضرائب الدخل من العمل و من رأس المال كما من الممكن أن ترتفع الفئات الخاضعة لهذه الضرائب. ترمـــي هـــذه الإجراءات في مجملها إلى الرفع من مستوى المالية الوطنية هذا المستوى الذي لا يقاس فقط بالقيمة المطلقة للمداخيل المالية فقط بل و بمدى الاستفادة منها و تسخيرها في سبيل التنمية الشاملة و توفير المنفعة العامة بعيدا عـــن التبذيـــر و سوء الاستغلال. من أجل ذلك فإن الإصلاحات يجب أن تشمل كل من النصوص القانونية و التنظيمية بما فيـــها الإجراءات الإدارية و المحاسبية ثم الأشخاص المكلفين بتطبيق هذه النصوص و اللوائح و ترجمتها إلى الواقع، فهياكل الإدارة الجبائية تعد الوسيلة الوحيدة لتحقيق هذه الأهداف و المخططات.

- التكفل بالضريبة على المداخيل يشترط وضع إدارة جبائية كفئة و ذات تقنية عالية، هذا الحاجز لا يمكن تعديه إلا ببطئ إذ يستلزم أن يكون هناك على الأقل حس مدني لدى المواطنين اتجاه الجباية و هذا حتى تكون إمكانية التهرب منخفضة لحد أقصى، لكن لن يتحقق هذا إلا بوجود إدارة فعالة ناجحة بموظفيها ذو نزاهة مطلقة. نشير أنه فـــرض وعي ضريبي لم يتوفر حتى الآن في البلدان المتطورة.

- يتطلب الحصول على موظفين أكفاء و نزهاء أن يكون الأجر و الوضعية و احتمالات الترقية مهمة بشكل كـــافي لجلب موظفين مخلصين و أوفياء لديهم مستوى كاف للحفاظ على القوانين المهنية و الأخلاقية المفروضة من طـــرف الخدمة العامة، فأي نفقة إضافية مخصصة لتحسين الشروط المعنوية و المادية لمستخدم مصلحة الضرائب سوف تعوض تحت شكل مدخول ضريبي مرتفع.

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية

(1) أ . عادل حمود القيسي " المالية العامة و التشريع الضريبي " الطبعة الثانية ، مكتبة دار الثقافة للنشر و التوزيع – عمان – الأردن 2000 .

(2) أ . عادل علي حمود القيسي " المالية العامة و التشريع الضريبي الأردني " الطبعة الأولى 1996 .

(3) دهمة فرهود – مبادئ المالية – الجزء الأول ، مديرية الكتب و المطبوعات الجامعية (1987–1989) .

(4) زينب حسن عوض الله " المالية العامة " الدار الجامعية – بيروت – ديسمبر 1994 .

(5) سمير محمد عبد العزيز " الادخار الشخصي و السياسة الضريبية " دار المعارف ، الإسكندرية 1983 .

(6) سالم توفيق النجفي و الدكتور محمد صالح تركي القريشي " مقدمة في اقتصاديات التنمية " الموصل ، الجمهورية العراقية 1988 .

(7) ضياء مجيد الموسوي " النظرية الاقتصادية " – ديوان المطبوعات الجامعية – الجزائر 1992 .

(8) طارق الحاج " المالية العامة " الطبعة الأولى 1999 ، دار الصفاء للنشر و التوزيع – عمان .

(9) عبد القادر محمد رضوان – مبادئ الحسابات الاقتصادية القومية – ديوان المطبوعات الجامعية 1990 .

(10) عبد المنعم فوزي " المالية العامة والسياسة المالية " دار النهضة العربية – بيروت – 1972 .

(11) عبد الكريم صادق بركات " المالية العامة " مؤسسة شباب الجامعة ، طبعة 1979 .

(12) غازي عبد الرزاق النقاش ، المالية العامة – تحليل أسس الاقتصاديات المالية ، دار وائل للنشر ، عمان 1997 .

(13) فرغل البيرماني " مبادئ الاقتصاد الكلي " المكتبة الاقتصادية ، مطبعة الديوان – بغداد 1987 .

(14) كاظم حبيب " مفهوم التنمية الاقتصادية " النظرية الاقتصادية دار الفرابي – تشرين الثاني 1980 .

(15) كامل بكري " التنمية الاقتصادية " المكتبة الاقتصادية ، الدار الجامعية – بيروت – 1988 .

(16) محمد زكي الشافعي " دور الاستثمار الأجنبي في التنمية الاقتصادية " معهد الدراسات المصرفية القاهرة 1963 .

(17) يونس أحمد البطريق " المالية العامة " مؤسسة شباب الجامعة ، طبعة 1979 .

الرسائل الجامعية ، المجلات و التقارير

(1) الجريدة الرسمية الصادرة بتاريخ 27 ديسمبر 1997 ، التقرير السنوي لمجلس المحاسبة لسنة 1995 ، العدد 76 .

(2) الجريدة الرسمية الصادرة بتاريخ 23 ديسمبر 2001 ، العدد 76 .

(3) تقارير مختلفة للديوان الوطني للإحصاء (ONS) .

(4) قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

(5) قانون الضرائب غير المباشرة و الرسوم على رقم الأعمال .

(6) قانون الرسم على القيمة المضافة

(7) مذكرة نهاية الدراسة " تطور الإصلاحات الجبائية في الجزائر بين التعديل و الإصلاح " من إعداد الطالبتان شكري يمينة و توقاست سعيدة ، 1994 – 1995 .

(8) محمد الدويري " عقبات في وجه التنمية " مجلة التنمية 1980 ، ص 32 .

(9) مجلة التمويل و التنمية مارس 1998 .

(10) مجلة التمويل و التنمية يونيو 1999 .

المراجع باللغة الأجنبية

(1) Alain Samuelson , Les Grands Courants de la Pensée Economique , 2ème édition O.P.U , 1993
(2) André Paysant , Finances Publiques , Armand Colin , 4ème Edition , Paris , 1997 .
(3) Arnaud Parienty , Fiscalité L'impossible Réforme ? , Le Monde Edition 1997 .
(4) A.Kandil , Théorie Fiscale et développement , l'experience Algerienne , Ed SNED , Alger 1970 .
(5) Bernard Brachet , Le Système Fiscal Français , 7ème édition L.G.D.J ,1997 .
(6) Bernard Bobe - Pierre LLAU , Fiscalité et Choix Economique , Calmann - Lévy 1978 France .
(7) Christophe Heckley , Rationalité Economique et Décisions Fiscales , LGDJ , Paris 1987 .
(8) C.Ottavj , La répartition des revennes , Pratiques et theories , Ed Litec 1991 .
(9) François Dernel , Finance Publique , Droit Fiscal - 10 éme Edition Dalloz 1995 .
(10) G.Sauvageot , Précis de Fiscalité , Edition 1999 - 2000 Nathan , Paris 1998 .
(11) Jacque Percebois , Economie des Finances Publiques , Armand Colin , Paris , 1991 .
(12) Jacques Percebois , Fiscalité et Croissance , Collection : Approfondissement de la connaissance économique , Economica 1977 .
(13) J.Gautier , Les politiques de l'emploi - Les marge étroite de la lutte contre le chomage ., Librairie Vuibert , Juin 1993 .
(14) J.M.Keynes , Théorie Générale de L'emploi , de L'interet et de la Monnaie , Tr.Fr Payot , Paris 1949 .
(15) Jean - Christophe Le Duigou , Réinventé L'impot , Altèrnatives Economiques 1998 .
(16) Jean -Marie Monnier , Les Prélèvements Obligatoires , Ed Economica 1998 .
(17) Jean - Marc Gastellu , Jean -Yves Moisseron , Guy Pourcet , Fiscalité , Développement et Mondialisation , Maisonneuve & Larose 1999 .
(18) Jean - Luc Mathieu , La Politique Fiscale , Ed Economica , 1999 .
(19) Loic Phillip , Dictionnaire Encyclopédique des Finances Publiques , Ed Economica ,1991.
(20) Loic Phillip , Finances Publiques , 5ème édition Cujas , Paris 1995 .
(21) L. Trotobas , Sciences et Techniques Fiscales , Daloz , 1958 .
(22)Luc Weber , L'Etat Acteur Economique , 3éme édition . Impression : Europe Media Duplication .Janvier 1997 .
(23) M.C.Ainouche , L'impot sur le Revenu Global , Hiwar Com Editions , 2ème Trimestre 1993 .
(24) M.C.Ainouche Les Nouveaux Impots , Le Guide du Contribuable , Editions Hiwarcom , 4ème Trimestre 1992 .
(25) M.C.Ainouche , L'essentiel de la Fiscalité Algérienne , Hiwarcom Edition , 3ème Trimèstre 1993
(26) Maurice .Duverger , Finance Publique ,Presse Universitaire de France , Paris 1975 .
(27) Maurice .Lauré , Traité de Politique Fiscale , Presses Universitaires de France , 1956 .
(28) N Kaldor , Le role de la Fiscalite Dans le Developpement Economique , Aise Cujas Paris 1968 .
(29) Paul Lowenthal ,Economie et Finances Publiques 2ème édition Ouvrages Economiques 1999 .
(30) Pierre Beltrame , La Fiscalité en France , 5 éme édition mise a jour 1997 , Hachette
(31) Xavier Greffe , Politique Economique , Programmes - Instruments - Perspectives , 2éme édition Economica 1991 .

مراجع أخرى تم الاستفادة منها باللغة الأجنبية

(1) C.P.Kindlerberger , Economic Development , New - Work , 1958 .
(2) Benjamin Higgins ,Economics Development Problems , Principles and Policies , New York , W.W Norton and Company Inc , 1959 .
(3) M.Meir and R.E.Baldwin , Economic Development , New Work , j.Wily and Sons Inc , 1957.
(4) R.Musgrave , The Theory of Public Finance , Mc Graw Hill , Londre 1959 .
(5)R Nurkse , Problems of Capital Formation in Underdeveloped Countries , Basil Blackwell , Oxford , 1960 .

الرسائل الجامعية ، المجلات و التقارير باللغة الأجنبية

(1) Codes Des Impots : Code Des Impots Directs Et Taxes Assimilées , Code Des Taxes Sur Le Chiffre D'affaires , Code Des Impots Indirects , Code De L'enregistrement , Code Du Timbre , Berti Edition Alger 2001- 2002 .
(2) Compact Disc , Ecyclopédie Encarta , 1999 .
(3) Direction Générale des Impots , Guide fiscal des investissements , 1996 .
(4) Direction Générale des Impots , Guide Pratique de la TVA Edition 1996 .
(5) Direction Générale Des Impots , Bénéfices Industriels et Commerciaux , Dépliant n° 02 , Année 2000 .
(6) Direction Générale Des Impots , Revenus des Exploitations Agricoles , Dépliant n° 04 , Année 2000 .
(7) Direction Générale Des Impots , Taxe Foncière Sur Les Propriétés Baties , Dépliant n° 14 , Année 2000 .
(8) Ecole Nationale Des Impots , Cours D'impot Directs IRG -IBS , Mise à jour au 1er Janvier 1999 .
(9) Hubert brochier , les problemes de l' impot indirect dans les p.v.d , Revu de Science Financiére - T. LVII , n° 3 .
(10) Pierre Mendes - France , Epargne Volentaire et Epargne Forcée , Conférence faite le 2 Décembre 1952 .
(11) Problèmes Economiques - Hebdomadaire n° 2.583 mercredi 23 Septembre 1998 .
(12) Problèmes Economiques - Hebdomadaire n° 2.598 mercredi 06 Janvier 1999 .
(13) Rapport Final de la Commission Nationale D'Evaluatuon Du Systeme Fiscal Algérien , Mars 1998 .
(14) Textes Relatifs A La Comptabilité Publique ; Lois , Ordonnances , Decrets , Arretes , Instructions , Circulaires .
(15) Thèse de Doctorat, Fiscalité et Développement, Eléments D'analyse et de Politique Fiscale , présentée par Boussetta Mohammed , Septembre 1981 .
(16) Thèse de Doctorat , Fiscalité et Développement , La fiscalité , un instrument de développement , présentée par Abdelhamid Ahmed Choukri Abdelhamid , Mars 1984 .
(17) Thése de Doctorat , L'impact de la Structure des Impots sur La Politique Fiscale , présentée par Ferdinant Moussavou Le 21 Mai 1997.