

المركز الجامعي الونشريسي - تيسمسيلت -
معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

دور الضريبة في التأثير على أرصدة ميزانية الدولة في ظل الوفرة والأزمة حالة الجزائر للفترة "2000 - 2015"

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير
تخصص محاسبة مالية.

تحت إشراف الأستاذ:
بوعبد الله راجحي

إعداد الطالبتين:
فتيحة مقاسي
جميلة بلفرار

أعضاء لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الجامعة الأصلية	الصفة
بونعجة سحنون	المركز الجامعي أحمد بن يحي الونشريسي تيسمسيلت	رئيسا
بوعبد الله راجحي	المركز الجامعي أحمد بن يحي الونشريسي تيسمسيلت	مقررا
حميد حايد	المركز الجامعي أحمد بن يحي الونشريسي تيسمسيلت	ممتحنا

السنة الجامعية: 2015 - 2016

قال الله تعالى:

﴿قُلْ لَوْ كَانَ الْبَحْرُ مَدَادًا لَكَلِمَاتِ رَبِّي
لَنَفِدَ الْبَحْرُ قَبْلَ أَنْ تَنْفِكَ كَلِمَاتُ رَبِّي وَلَوْ
جِئْنَا بِمِثْلِهِ مَدَدًا﴾.

الآية: 109

سورة الكهف

كلمة شكر

قال الله تعالى: " ولئن شكرتم لأزيدنكم "

الحمد لله الذي تواضع لعظمته كل شيء

الحمد لله الذي يستسلم لقدرته كل شيء

الحمد لله نعمده و نستعينه نستغفره و نتوب إليه ونعوذ بالله من شرور أنفسنا ومن سيئات أعمالنا من

يظل فلا هادي له و أشهد أن لا اله إلا الله و أن محمد رسول الله صلى الله عليه وسلم
أما بعد:

فالشكر أولا و طبعاً لله عز وجل الذي أحاننا على إتمام دراستنا ووفقنا في انجاز هذه
المذكورة المتواضعة، كما نتقدم بالشكر إلى الأستاذ **المؤطر بمحمد الله واهبي**،
الذي تفضل بمهمة الإشراف على هذه المذكورة فكان معنا بعمله و جسده ونطاقه
القيمة، و الذي لم يبخل بها علينا يوماً، إضافة إلى صبره و حلمه معنا و أننا نسأل الله
إن يجزيه علينا خيراً و يبارك له.

و نتقدم بتشكراتنا إلى كل من ساهم في انجاز هذا العمل و لو بإتسامة تشجيعية و
نسال الله لنا و لهم الأجر و المثوبة و أن يجعل ذلك في موازين أعمالنا يوم لا ينفع
مال ولا بنون إلا من أتى الله بقلب سليم و نرجو من الواحد الأحد أن نكون قد
ووفقنا في هذه المذكورة و لو بالقسط القليل.

جميلة — فتحة

إهداء

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك.. ولا يطيب النهار إلا بطاعتك .. ولا تطيب اللحظات
إلا بذكرك .. ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك .. ولا تطيب الجنة إلا برويتك الله جل جلاله..
إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة .. ونصح الأمة.. إلى نبي الرحمة ونور العالمين..
سيدنا محمد صلى الله عليه واله وسلم

أما بعد:

أهدي ثمرة جمدي هذا إلى:

من تمنيت أن تشهد نجاحي، إلى من اختفت عن ناظري و يذكرها قلبي إلى أن
تنطفئ شمعتي، إلى روح أمي الطاهرة رحمة الله وأسكنها فسيح جناته.
إلى من كان سندا لي وتاجا أرفع به رأسي إلى من احتوى بلسانك الدهور
وذاق مرارة الحياة ليحيي أولاده، إلى من ثابر على تربيته وكان لي سدي
المتين وأنسى المعين أبي الفاضل حفظك الله.

إلى دفتي البيت وسعادتة إخوتي وسندي في الدنيا وأحبائي: الطيب، أحمد،
محمد، جمال

إلى من رأيت بنورهم معاني الحب والطاء إلى أخواتي: فتيحة، بختة، لويزة
إلى كل من (نزيهة، خديجة، مروة، رهنه، فادة، يونس، خديجة، إيناس خديجة،
رزان نور اليقين ، ريتاج نور الحياة)

إلى صاحبة القلب الطيب من رافقتني في مشواري هذا بصبر كبير إلى
حبيبتي الغالية فتيحة.

إلى كل من عائلة: بدور، وناس، ساعد، مزيان، بلخيل، عماري، مختاسي.

كما لا أنسى كل من يذكروهم قلبي ولو تسعمم مذكرتي.

جميلة

الإهداء

إلى الحب الصادق والمربية الفاضلة إلى ملكة حواسي وإحساسي واحتوت على عقلي
وأفكاري وهامت بها نفسي وأنفاسي.

إلى التي علمتني الكلام قبل الفطام، إلى من أهدتني الوصل دون خصام والتي لن أستطيع
محوها من ذاكرتي وهي أحلى كلامي، وهي منبع الحنان والتي بفضلها بلغت هاته المرتبة،
إلى أمي الحنونة.

إلى من أحمل اسمه بكل فخر، إلى من علمني وشجعني، إلى سندي الأكبر في الحياة، إلى من
ضحى ومزال يضحى دون كلل أو ملل إلى أبي العزيز.

إلى القلب الحنون الدافئ، إلى صفاء الروح وبهجة النفس التي تبعث الفرح في
القلب، إلى اليقين الذي لا يشوبه الشك في حبه الصادق العظيم،
إلى توأم روحي خديجة.

إلى من رضعت معهم الحنان وعشت معهم الأمان، وبفقدانهم أفقدت كل الآمال إخواني
الأعزاء: كادي، أحمد، رابع، فؤاد وإلى الكتاكيت: ريان، هشام، حكيم.
إلى من تقاسمت معها حلاوة الحياة ومرها، إلى شريكتي، ومن ساندتني دائما إلى حبيبتي:
جميلة.

إلى كل من عائلة: بتومي، مقاسي، فخار، حدور، قينان، تاجر.

بالأخص: نعيمة، غزلان، حنان، هدى، بلال.

إلى مجموعة الشبكات والأنظمة المعلوماتية فردا فردا

إلى كل من كانوا سندا معي في هذا العمل.

كما لا أنسى من يذكرهم قلبي ولم تسعهم مذكرياتي

فتيحة

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال:

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
105	إيرادات ونفقات الميزانية العامة للدولة	3-1
109	إيرادات الميزانية العامة للدولة لسنتي 2014 و2015.	3-4

قائمة الجداول

قائمة الجداول:

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
87	معدلات فرض الضريبة على الدخل الإجمالي	3-1
89	معدلات الضريبة الخاصة بأرباح الشركات	3-2
93	تطور معدلات الرسم على القيمة المضافة	3-3
95	الرسم الداخلي على الاستهلاك	3-4
104	الميزانية العامة للدولة	3-5
108	إيرادات الميزانية لسنتي 2014 و 2015	3-6

قائمة الاختصارات والرموز

● الاختصارات باللغة العربية:

ر.ق.م.ض	الرسم على القيمة المضافة
ق.ض.م	قانون الضرائب المباشرة
ق.ض.م.ر.م	قانون الضرائب المباشرة والرسوم المباشرة

● الاختصارات باللغة الفرنسية:

TVA	Taxe sur La Valeur Ajoutée
IBS	Impôt sur Le Bénéfice Des Sociétés
IRG	Impôt sur Le Revenu Globale
C.N.S	Contribution Nationale de Solidarité
ANDI	Agence Nationale D'investissements

الملخص:

إن الجزائر لم تعد بمنأى عن التحولات العميقة الجذرية التي تسود العالم حاليا في كافة الميادين، حيث أصبحت تعيش حالة أو ظاهرة العيش فيها كافة الحدود والاحداثيات الجغرافية التي تكاد تجعل من العالم قرية كونية، ولضمان مرونة أكبر وللاندماج في هذا النسق العالمي فإنه أصبح من الضروري على بلداننا أن تعد العدة لمواجهة كافة التحولات لمواكبة الدول المتطورة في شتى الميادين، وعليه فإن الجزائر من بين الدول التي تعمل جاهدة على ترقية وتطوير الاستثمار الخاص، مستعينة في ذلك بالضريبة سواء من ناحية إيجاد المزيج الملائم من الضرائب والرسوم المكونة لبنية النظام الجبائي، وهو ما يسعى إليه المشرع الجبائي من خلال الإصلاحات والتعديلات المستمرة التي تهدف إلى تنشيط نصوصها أو تخفيض معدلاتها، الذي يتوقع منها أن تكون خطوة مهمة في سبيل الرفع من إيرادات الميزانية العامة، أو ما يعرف في الآونة الأخيرة بعجز الميزانية العامة، إلا أنها تتطلب طرق معينة تساعد في نجاح النظام الجبائي.

ولقد أعدت هذه الدراسة لمعرفة واقع مساهمة الضريبة في الرفع من أرصدة ميزانية الدولة اعتماد على تحديد الفترة الزمنية (2000-2015) وتحليل أهم المعطيات الواردة بها. وتم التوصل إلى ضرورة اهتمام الدولة الجزائرية بهذا الموضوع وبشكل أكبر من السابق. الكلمات المفتاحية: الميزانية العامة، النظام الضريبي، الإصلاح الضريبي، النظام الميزاني.

رقم الصفحة	الفهرس
I	القرآن الكريم " الآية 109 سورة الكهف"
II	الإهداء.....
III	الإهداء.....
IV	الشكر
V	الملخص
VI	قائمة المحتويات
IX	قائمة الأشكال.....
X	قائمة الجداول.....
XI	قائمة الاختصارات والرموز.....
أ - ث	المقدمة العامة.....
1	الفصل الأول: الإطار النظري للضريبة
2	تمهيد
3	المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الضريبة.....
3	المطلب الأول: نشأة وتعريف الضريبة
4	المطلب الثاني: القواعد الأساسية للضريبة
5	المطلب الثالث: أنواع الضرائب
7	المطلب الرابع: أهداف الضريبة
9	المبحث الثاني: الآثار الاقتصادية والاجتماعية للضريبة
9	المطلب الأول: الآثار الاقتصادية غير المباشرة
13	المطلب الثاني: الآثار الاقتصادية المباشرة للضرائب
16	المطلب الثالث: الآثار الاجتماعية للضرائب.....
18	المبحث الثالث: الازدواج الضريبي.....
18	المطلب الأول: مفهوم وشروط الازدواج الضريبي.....
22	المطلب الثاني: أسباب وأنواع الازدواج الضريبي
26	المطلب الثالث: مكافحة الازدواج الضريبي
28	المبحث الرابع: التهرب الضريبي.....

28	المطلب الأول: مفهوم التهرب المشروع والتهرب غير المشروع
30	المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي
32	المطلب الثالث: أنواع وأشكال التهرب الضريبي
37	المطلب الرابع: آثار وطرق مكافحة التهرب الضريبي
42	خلاصة الفصل.....
43	الفصل الثاني: أساسيات الميزانية العامة للدولة
44	تمهيد.....
45	المبحث الأول: عموميات حول الميزانية العامة للدولة.....
45	المطلب الأول: مفهوم الميزانية العامة
46	المطلب الثاني: خصائص الموازنة العامة
48	المطلب الثالث: قواعد أساسية للموازنة العامة
51	المطلب الرابع: تقسيمات الموازنة العامة.....
55	المبحث الثاني: إجراءات تحضير الميزانية العامة
55	المطلب الأول: السلطة المختصة بتحضير الميزانية
57	المطلب الثاني: الإجراءات التقنية المتبعة بصدد تحضير الميزانية
60	المطلب الثالث: تقنيات تقدير النفقات والإيرادات
63	المبحث الثالث: اعتماد وتنفيذ الميزانية العامة للدولة
63	المطلب الأول: السلطة المختصة باعتماد الميزانية
64	المطلب الثاني: أداة اعتماد الميزانية العامة للدولة
65	المطلب الثالث: تنفيذ الميزانية العامة
66	المطلب الرابع: عمليات تنفيذ الميزانية العامة
67	المبحث الرابع: الرقابة على تنفيذ عمليات الميزانية
67	المطلب الأول: . مفهوم الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة.....
68	المطلب الثاني: أهداف وأساليب المراقبة على تنفيذ الميزانية العامة.....
68	المطلب الثالث: أسس وخطوات الرقابة.....
70	المطلب الرابع: أنواع الرقابة على الميزانية العامة.....
75	خلاصة الفصل
76	الفصل الثالث: أثر الضريبة على الميزانية العامة في حالي الوفرة و الأزمة

77	تمهيد.....
78	المبحث الأول: النظام الضريبي الجزائري قبل وبعد الإصلاحات.....
78	المطلب الأول: النظام الضريبي الجزائري قبل الإصلاحات.....
84	المطلب الثاني: النظام الضريبي الجزائري بعد الإصلاحات.....
97	المبحث الثاني: الميزانية العامة في الجزائر قبل وبعد الإصلاحات.....
97	المطلب الأول: دوافع إصلاح الميزانية العامة في الجزائر.....
99	المطلب الثاني: الميزانية العامة في الجزائر بعد الإصلاحات.....
104	المبحث الثالث: دور الضريبة في التأثير على الميزانية في ظل الوفرة والأزمة.....
104	المطلب الأول: أثر الضريبة على الميزانية في حالة الوفرة (2000-2014).....
108	المطلب الثاني: أثر الضريبة على الميزانية في حالة الأزمة 2015.....
111	خلاصة الفصل.....
112	الخاتمة العامة.....
115	قائمة المراجع.....
119	الملاحق.....

المقدمة العامة:

1 - تمهيد:

تواجد الضريبة في قلب النقاشات السياسية والاقتصادية والاجتماعية، فهي تعتبر أحد المصادر الرئيسية التي يتم تمويل النفقات العمومية بشكل عام والخدمات العمومية بشكل خاص، حيث أن الدولة تتمتع بسلطة السيادة والتوجيه والإشراف، فهي تسعى من خلال فرض الضريبة إلى تحقيق الموارد المالية اللازمة لذلك تسعى الدولة إلى أن تتصف الضريبة بالعدالة الاجتماعية والملائمة حتى تلقى القبول والرضا من المكلفين كي لا يعتبرونها عبئ عليهم أو عقوبة لهم بل يدفعونها بطيب خاطر مساهمة منهم في تحقيق أهداف الدولة وتحقيقا للولاء الاجتماعي بين أفراد المجتمع، ومن المفهوم نجد أن الدولة تلجأ إلى التنبؤ بالنفقات العامة للسنة المالية القادمة وتقوم على أساس ذلك بتقدير الإيرادات اللازمة لمواجهة النفقات وهذا يضيفي صفة العمومية على إيرادات الدولة ونفقاتها، وتعتبر الضريبة عنصر هاماً من عناصر إيرادات الدولة في حالة الاقتصاد الحر.

أما إذا كانت الدولة تمتلك أو توجه وسائل الإنتاج فإن الربح الذي يتدفق هو المصدر الرئيسي في تمويل الميزانية، ورغم ذلك يبقى الضريبة دور أساسي باعتبارها كمصدر لتمويل كيف لا وهي الأداة التي يمكن من خلالها تمويل النفقات العمومية.

2 - الإشكالية:

مما سبق، وفي الجزائر على سبيل المثال تشكل الجباية البترولية نسبة كبيرة من الإيرادات العامة فهي موجهة بشكل شبه كلي للإدخار الحكومي أما الإيرادات الجبائية الأخرى فهي موجهة لتغطية نفقات التسيير وعليه يمكن صياغة الإشكالية التالية: ما مدى مساهمة الضريبة في التأثير على الميزانية العامة للدولة في ظل الأزمة

والوفرة؟

وللتعمق أكثر في هذا الموضوع نطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هي الأدوات التي يمكن من خلالها تفسير الإطار المفاهيمي للضريبة ؟

- ما هي الموازنة العامة؟ وما تتكون؟ وما هي مراحلها؟

- ماذا يقصد بالرقابة على الموازنة العامة؟

- كيف تغطي الضريبة الفجوة التي خلقتها الأزمة النفطية في الميزانية ؟

- كيف يكون تأثير الضريبة على رصيد الميزانية العامة للدولة ؟

- هل يمكن أن تكون الضريبة وسيلة لتمويل العجز المالي للميزانية ؟ وكيف يتم ذلك ؟

3 -الفرضيات:

- الإصلاح الضريبي لم يكن عميقا لدرجة كافية لمواكبة التغير الاقتصادي السريع الحاصل في العالم.
- أهمية الضريبة ودورها في تمويل عجز الميزانية.
- الرقابة تضمن حسن سير الموازنة العامة.
- إن تطور عجز الموازنة راجع إلى تطور دور الدولة وضرورة تدخلها في الاقتصاد.

4 -أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في تزامنها مع التغير الحاصل في الساحة الاقتصادية، وذلك من خلال الدور الذي تلعبه الضريبة في تغطية الفجوة المالية التي خلفتها الأزمة النفطية، وذلك من خلال تغطية نفقات الدولة وخلق التوازن في ميزان المدفوعات والميزانية العامة للدولة.

5 -أهداف الدراسة:

- الوصول إلى رؤية واضحة حول النظام الضريبي الجزائري .
- محاولة إبراز مدى تأثير الضريبة على أرصدة ميزانية الدولة.
- الإلمام بطرق معينة في تحصيل الضريبة من طرف الدولة.
- تبيان الدور الذي تلعبه الضريبة في تحقيق النمو والتطور الاقتصادي.
- التعرف على الضريبة باعتبارها وسيلة للتمويل.

6 -منهج الدراسة:

تماشيا مع الأهداف وللإلمام بكافة المعلومات التي يحتويها هذا الموضوع ، وللإجابة عن الإشكالية المطروحة اعتمادنا منهج الوصف والتحليل لكل من الإطار النظري للضريبة وهذا بالتطرق إلى أهم المفاهيم الأساسية حول الميزانية العامة للدولة من أجل إسقاط الجانب النظري على الواقع (الجانب) التطبيقي.

7 -أسباب اختيار الموضوع:

- كون هذا الموضوع من المواضيع الراهنة على الساحة الاقتصادية.
- فرضية جديدة لدراسة النظام الجبائي والتغيرات الطارئة عليه.
- إثراء المكتبة ببحوث جديدة تواكب الظروف الراهنة.
- الرغبة في التعرف على إجراءات تنفيذ الميزانية.

-التطرق بالدراسة إلى قطاع المحروقات الذي يعتبر موضوع حساس في الجزائر.

-الأهمية البالغة للموضوع وقلة الدراسات المتناولة بهذا الخصوص.

8 - صعوبات الدراسة:

تكمن الصعوبات التي تلقتها الباحثتين في نقص ضالة المراجع الأكثر تفصيلا المتعلقة بالموضوع، بالإضافة إلى عدم جاهزية الإحصائيات عند القيام بالدراسة الميدانية مما حتم علينا تجميع المعلومات من مصالغ مختلفة ومتباعدة، هذا ما زاد من صعوبة البحث في ظل الإمكانيات المتاحة.

9 - الدراسات السابقة:

فيما يتعلق بالدراسات السابقة، فقد لاحظنا عند قيامنا بالبحث، وجود مجموعة من الدراسات التي اهتمت بموضوع الضريبة والميزانية ولكن من زوايا متفرقة أخرى، ليست بمفهوم تأثير الضريبة على الموازنة العامة، وهذا ما جعل الدراسة في موضوع بحثنا شبه نادرة . وفيما يلي البعض منها:

- عاشوري نعيم، ((دراسة ميدانية بولاية ميله، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية))، فرع بنوك وتأمينات، حيث تم التطرق للازدواج الضريبي من خلال ذكر تعريفه وذكر أسبابه ودوافع ، بالإضافة إلى واقع الجزائر في ظل إشكاليات الازدواج الضريبي.

- دراوسي مسعود، ((السياسة المالية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي))، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2005

حيث اهتم الباحث من خلال التطرق إلى الإطار النظري إلى الموازنة العامة من خلال مفاهيم عامة حول الموازنة العامة، وكيفية تحضيرها واعتمدها وتنفيذها بالإضافة إلى كيفية الرقابة عليها وآثارها في التوازن الاقتصادي.

- ثابتي خديجة، ((دراسة تحليلية حول الضريبة والقطاع الخاص))، دراسة حالة ولاية تلمسان، رسالة ماجستير، قسم علوم التسيير، تخصص تسيير المالية العامة، حيث تم التطرق من طرف الباحث من خلال هذا الموضوع إلى: الإطار النظري للضريبة من حيث ماهية، وتصنيف الضرائب وآثارها بالإضافة إلى هيكل النظام الضريبي الجزائري قبل وبعد الإصلاح.

- مفتاح فاطمة، ((تحديث النظام الضريبي في الجزائر))، رسالة ماجستير، قسم علوم التسيير، تخصص تسيير المالية العامة، حيث تطرق الباحث إلى موضوع تحديث النظام الميزاني من خلال التطرق إلى الجانب النظري للميزانية العامة بالإضافة إلى دوافع الإصلاح الميزاني في الجزائر ونتائج تحديثية في الجزائر.

10- تقسيمات البحث:

بما أن مساهمتنا ستكون بمحاولة تحديد كيف تساهم الضريبة في تمويل الموازنة، وإبراز أهميتها ومكانتها وضرورتها في تمويل الموازنة العامة، ارتأينا أن نعالج الموضوع من خلال خطة تتضمن ثلاثة فصول.

حيث تناولنا في الفصل الأول المفاهيم الأساسية حول الضريبة على وجه التحديد، وذلك من خلال أربعة مباحث تتمثل في مفاهيم أساسية حول الضريبة، واثـر الضريبة الاقتصادي والاجتماعي، ثم تطرقنا في المبحث الثالث إلى التهـرب الضريبي، والازدواج الضريبي من خلال المبحث الرابع.

في الفصل الثاني الذي كان تحت أساسيات الميزانية العامة للدولة، حيث تطرقنا إلى عموميات حول الموازنة العامة، ثم حاولنا من خلال المبحث الثاني الإمام بكيفية طرق تحضير الموازنة العامة، ليتبع المبحث الثالث بكيفية اعتماده وتنفيذها، ويليهـا المبحث الرابع الذي يلم بكيفية الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة.

أما الفصل الثالث فتم التطرق فيه إلى النظام الضريبي والميزانية العامة في الجزائر حيث تناولنا النظام الضريبي قبل وبعد الإصلاح وهذا من خلال المبحث الأول فيما تطرقنا إلى المبحث الثاني إلى دوافع إصلاح الميزانية العامة في الجزائر، أما من خلال المبحث الثالث الذي يعتبر آخر جزء في الموضوع من خلال الدراسة التحليلية لكل من مساهمة الضريبة وأثرها على الميزانية العامة للدولة، وذلك خلال فترة الدراسة والتي حددت (2000-2015) واستخلاص أهم النتائج.

تمهيد الفصل:

إن التطور السريع الذي شهده العالم واتساع نطاق المعاملات التجارية والمالية أجبر مختلف دول العالم علي إيجاد وسائل وموارد جديدة لتمويل مشاريعها ونفقاتها العامة، ومن بين أهم هذه الموارد نجد الموارد الجبائية التي تلجأ إليها الدول لتغطية متطلباتها الاقتصادية.

من هنا يظهر لنا الدور الذي تلعبه الضريبة باعتبارها أهم مورد يمول الميزانية العامة للدولة ووسيلة لتدخل الدولة في النشاط الاقتصادي، واعتبارا لهذه الأدوار الهامة التي تلعبها في تدعيم إيرادات الدولة أصبحت موضوع اهتمام رجال الفكر المالي سعيا منهم لإيجاد حلول ايجابية وفعالة للأزمات المالية والاقتصادية، أي إشباع الحاجات المتزايدة.

ومن هذا المنطلق أصبح الحديث عن موضوع الضرائب علما قائما في كل أقطار العالم والذي هو لب حديثنا في هذا الفصل.

وعليه قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى أربعة مباحث، حيث نتناول في:

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الضريبة.

المبحث الثاني: الآثار الاقتصادية والاجتماعية للضريبة.

المبحث الثالث: الازدواج الضريبي.

المبحث الرابع: التهرب الضريبي.

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الضريبة.

لقد رافق تطور الدولة تزايداً عاماً في الاهتمام بأمر الضرائب ليس فقط لما تمثله من موارد، ولكن باعتبارها أداة من أدوات السياسة الاقتصادية والاجتماعية، لتحقيق أهداف الدولة.

المطلب الأول: تعريف الضريبة وخصائصها.

1- تعريف الضريبة: لقد اختلفت التعاريف باختلاف كتب المالية العامة المال والاقتصاد في تحديد طبيعة الضريبة وفيما يلي بعض التعاريف لها:

تعريف 1: "بأنها فريضة نقدية تقتطعها الدولة أو من ينوب عنها من أشخاص القانون العام من أموال الأفراد جبراً، وبصفة نهائية، وبدون مقابل تستخدمها، والوفاء بمقتضيات وأهداف السياسة المالية العامة للدولة".¹

تعريف 2: "عبارة عن فريضة نقدية يدفعها الفرد جبراً إلى الدولة أو إحدى هيئاتها العامة المحلية بصفة نهائية مساهمة منه في تحمل التكاليف والأعباء العامة دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة".²

وانطلاقاً من التعريفين السابقين يمكن تحديد خصائص الضريبة في أنها ذات شكل نقدي، كما أن لها طابعاً إجبارياً ونهائياً وهدفها تغطية الأعباء العامة للمجتمع.

2 خصائص الضريبة³

1/ الضريبة مبلغ من النقود تدفع نقداً وليس عيناً: حيث أن السداد العيني للضرائب كان سائداً في الماضي لتلاؤمه مع الاقتصاديات العينية السابقة، ومع تطور المفاهيم كشفت الكثير من عيوب السداد العيني للضريبة ومن هذه العيوب ارتفاع التكاليف سواء من حيث التحصيل أو النقل أو الحفظ أو غيرها، ومنها أيضاً عدم قدرة السداد العيني على الإحاطة بجميع أنواع الضرائب، وكذلك عدم قدرة الدولة على تغطية متطلبات الإنفاق العام عينا كصرف رواتب موظفيها فلا يمكن للدولة صرفها كحجوب أو لحوم... الخ، وعبر ذلك من العيوب التي أدت إلى ترسيخ المفهوم النقدي للضريبة.

2/ الضريبة فريضة حكومية: تفرضها الحكومة أو من ينوب عنها أو يمثلها من الأفراد والهيئات العامة والمصالح الحكومية كأجهزة التحصيل الضريبي أو المجالس المحلية اللامركزية وغيرها وذلك حتى يتسنى لهذا العنصر فرض الضرائب ولذلك تقتضي الفريضة الحكومية أن توردها حصيلة الضرائب إلى خزينة الدولة.

¹ - غازي عناية، مرجع سبق ذكره، ص72.

² - د. عادل احمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية، 1992، ص151.

³ - غازي عناية، مرجع سبق ذكره، ص72-73.

3/ **الضريبة جبرية:** أي إلزامية تفرض أو تجبى من الأفراد على سبيل الجبر أو الإلزام انطلاقاً من فكرة السيادة التي تمارسها الدولة على رعاياها. وتتمثل الإلزامية أيضاً في عدم ضرورة مشورة الأفراد، أو الحصول على موافقتهم عند فرضها، وانعدام حقهم في الاعتراض عليها وعلى أحكامها، ومعاقبة المتهربين منها في حالة وجودهم وتحصيلها منهم بما تملكه من وسائل جبرية قانونية، وإلزامية الضريبة لا تتعارض مع ضرورة موافقة ممثلي الأمة كالبرلمان عليها لأنها يجب أن تصدر بقانون.

4/ **الضريبة نهائية:** بمعنى أنها لا تسترد، ولا تحق المطالبة بها، ويدفعها المكلفون بصفة نهائية لا رجعة فيها، ولا ردة لها وإن لم تصدر بقانون ولم تعد قيمتها، أو شعر المكلفون بضمها، أو لم تتحقق المصلحة العامة منها.

5/ **الضريبة بلا مقابل:** أي تدفع للدولة دون اشتراط الحصول على مقابل، أو نفع معين مقابلها فالمكلف يدفعها ليس نظير منافع أو خدمات ينتظر من الدولة تقديمها له، وإنما يدفعها بصفة أحد أفراد المجتمع وعليه أن يساهم في الأعباء العامة للدولة، وفي الحقيقة وعلى المنظور البعيد فإن الأفراد يستفيدون من خدمات حكوماتهم الكثيرة، والتي قد تكون مبرراً تستند إليها الحكومة في تبريرها فرضها للضرائب على رعاياها.

المطلب الثاني: القواعد الأساسية للضريبة.

يقصد بها المبادئ العامة والأسس التي تحكم الضريبة، والتي يتعين على المشرع إتباعها عند وضع نظام ضريبي في الدولة. وهذه المبادئ تعتبر بمثابة دستور تخضع له الأصول القانونية للضريبة وعلى الدولة أن تلتزم بهذه القواعد والمتمثلة فيما يلي:¹

الفرع الأول: قاعدة العدالة:

لقد بين آدم سميث هذا المبدأ بقوله: "يجب أن يساهم رعايا الدولة في النفقات الحكومية بحسب مقدرتهم النسبية، أي نسبة الدخل الذي يتمتع به الممول في ظل حماية الحكومة".

فآدم سميث يقرر أن مساهمة كل فرد من رعايا الدولة في النفقات العامة يجب أن يكون تبعا لطاقته ومقدرته المالية، وأحسن مقياس لقدرته هو مقدار دخله، ويرى مفكرو المالية ضرورة بناء فرض الضريبة على الأسس التالية:

- 1- مبدأ العمومية في التطبيق.
- 2- مبدأ الوحدة في التطبيق.
- 3- مبدأ الكفاءة في التطبيق.

¹ - غازي غناية، مرجع سبق ذكره، ص 94-96.

الفرع الثاني: قاعدة اليقين

ويقصد به أن تكون الضريبة معلومة وواضحة بالنسبة للمكلف بشكل لا غموض فيه ولا عشوائية، فالفترة، والطريقة، ومقدار الدفع، كل هذا يجب أن يكون واضحا ودقيقا بالنسبة للمكلف بالضريبة بصورة مسبقة وفي الوقت المناسب، ويرتبط مفهوم اليقين الضريبي بمفهوم الثبات والاستقرار الضريبي، فالتحديد الضريبي الواضح يتعارض مع كثرة التعديلات في جوانبها المختلفة (المقدار، السعر، النسب).

الفرع الثالث: قاعدة الملائمة في الدفع¹:

يجب تنظيم أحكام الضريبة على نحو يتلاءم مع أحوال المكلفين ونفسياتهم، سواء من حيث اختيار وعائها وأسلوب تحديده، أو من النواحي المرتبطة بكيفية الجباية موعد إجراءاتها، فميعاد تحصيل الضرائب يجب أن يكون في الوقت الذي يحصل فيه المكلف على دخله.

الفرع الرابع: قاعدة الاقتصاد في الضريبة²:

تقتضي هذه النظرية ضرورة الاقتصاد في تكاليف جباية الضرائب بعيدا عن الإسراف، والمبالغة في نفقات التحصيل الضريبي سواء فيما يتعلق بنفقات عمال وموظفي الضرائب، أو نفقات وسائل التحصيل.

المطلب الثالث: أنواع الضرائب.

الفرع الأول: تقسيمها حسب معيار الضريبة

أولا- الضريبة الوحيدة:

يقصد بها فرض ضريبة موحدة على الدخل المتولد على مختلف المصادر، يعد خصم جميع التكاليف اللازمة للحصول على الدخل، وبعبارة أخرى يجمع ما يحصل عليه الشخص الواحد من الدخول المختلفة على أنها وعاء واحد.³

ثانيا- الضرائب المتعددة:

يعني هذا النظام إخضاع الممولين لأنواع مختلفة من الضرائب فحسبه تعتمد الدولة على أنواع مختلفة من الضرائب التي يخضع لها المكلفون ومن ثم تتعدد وتختلف الأوعية الضريبية.

¹ - د. احمد حشيش، مرجع سابق، ص155-160.

² - غازي عناية، مرجع سابق، ص98.

³ - حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية. الجزائر، ص18.

الفرع الثاني: تقسيمها حسب معيار الواقعة المنشئة للضريبة¹

أولاً- الضرائب على رأس المال: والتي تنشأ عن واقعة تملك رأس المال ويقصد بواقعة تملك رأس المال من الناحية الضريبية، مجموع الأموال المنقولة (الأسهم، السندات...)، والعقارية (المبينة، وغير المبينة) التي يمتلكها الشخص في لحظة معينة، والقابلة للتقدير بالنقود، سواء كانت تدر دخلاً أم لا ومن أمثلتها حقوق التسجيل المدفوعة لمناسبة تملك عقار مبني أو غير مبني وبمقابل.

ثانياً- الضرائب على الدخل: وتتولد عن واقعة تحقق الدخل ويفهم من الدخل كل ما يحصل عليه الشخص من إيرادات مقابل السلع التي ينتجها، أو الخدمة التي يقدمها.

ثالثاً- الضرائب على الاستهلاك:

هذه الضرائب هي نتاج واقعة الاستهلاك التي مفادها أن الالتزام بدفع الضريبة ينشأ بمجرد شراء السلعة، ويقصد بالضرائب على الاستهلاك، تلك الضرائب التي تفرض على الدخل عند استعماله في أوجه معينة تتمثل بالحصول على السلعة الاستهلاكية وضرائب الاستهلاك قد تفرض على استهلاك أنواع معينة من السلع أي في صورة نوعية على الاستهلاك كالرسم الداخلي عليه وقد تفرض على جميع أنواع السلع في صورة ضريبة عامة على الاستهلاك كالرسم على القيمة المضافة (ر.ق.م) أو (TVA).

الفرع الثالث: تقسيمها حسب معيار تحمل العبء الضريبي

أولاً- الضرائب المباشرة: هي ضرائب يتحملها المكلف مباشرة، ولا يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر، فضريبة الدخل سواء كانت على الأشخاص كما هو الحال بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)، أو على الشركات كما هو الحال بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات (IBS) يتحملونها مباشرة دون استطاعتهم نقل العبء إلى غيرهم.

ثانياً- الضرائب غير المباشرة:

هي عكس الضريبة المباشرة، حيث أن المكلف يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر، مثل ضرائب الجمارك التي تكون متضمنة على التكاليف عند تحديد الأسعار، وكذا الرسم الداخلي على الاستهلاك وبذلك فدافع هذه الضرائب (التاجر) يستطيع نقل عبئها إلى المستهلكين.

¹ - حميد بوزيدة، سبق ذكره، ص 19.

الفرع الرابع: تقسيمها حسب معيار سعر الضريبة

أولاً- الضرائب النسبية:

ويقصد بها تلك الضريبة المحسوبة على أساس معدل ثابت مهما كان حجم المادة الخاضع للضريبة، ومن أمثلة الضرائب النسبية الضريبة على أرباح الشركات التي تفرض بمعدل 30% على قيمة أرباح الشركات، والرسم على القيمة المضافة الذي يفرض بمعدل 07%، أو 17% على رقم الأعمال... الخ.

ثانياً- الضريبة التصاعديّة:

تعني ارتفاع المعدل مع تزايد حجم المادة الخاضعة للضريبة وتأخذ شكلين مختلفين، حيث أن الشكل الأول يتم فيه تقسيم دخول الممولين إلى عدة طبقات، وترتب هذه الأخيرة تصاعدياً ثم تفرض الضريبة بمعدل متزايد كلما انتقلنا إلى طبقة أكبر، أما الشكل الثاني فيتم فيه تقسيم الدخل إلى شرائح ثم تفرض الضريبة بنسب مختلفة تزايد كلما انتقلنا من شريحة إلى أخرى.

المطلب الرابع: أهداف الضريبة

مع تطور الدولة وزيادة أنشطتها وتدخلها في الحياة الاقتصادية بصورة فعالة، تطورت أهداف الضريبة، فقد أصبحت بمثابة أداة أساسية في يد الدولة لتحقيق أهدافها السياسية والاقتصادية والاجتماعية ويمكن عرض الأهداف التالية للضريبة:¹

أولاً- الهدف المالي للضريبة:

حسب النظرية الكلاسيكية فان تغطية النفقات العمومية هو الهدف الوحيد للضريبة والتي يجب أن لا يكون لها أي تأثير اقتصادي

إن هذا المفهوم يعطي للضريبة وظيفة مالية ويحصر دورها في تعبئة صناديق الخزينة العمومية لارتباط دور الضريبة بفكرة الدولة الحارسة، وبالتالي لا يمكن تسجيل أي تأثير لها على المستوى الاقتصادي والاجتماعي فهي تتصف بالحياد أمامها.

أما اليوم فلا يمكننا الدفاع عن فكرة حيادية الضريبة، لأنه في الواقع من المستحيل الاقتطاع عن طريق الجبر ربع الناتج الداخلي الخام دون أن تكون هناك انعكاسات اقتصادية هامة، فالضريبة تقلص من القدرة الشرائية للأفراد وتزيد من الأسعار وتؤثر في حجم الاستهلاك، لقد مال مناصرو الفكرة الحديثة لحيادية الضريبة إلى تليين

¹- محمد عباس محرز، اقتصاديات الحماية والضرائب، دار هومة، بوزريعة، الجزائر، ص 31-35.

مواقفهم، وراح هؤلاء إلى التوصية بحيادية نسبية، غير أن مؤيدي فكرة حيادية الضريبة الحاليين يرفضون الشكل التداخلي الذي يراد أن يمنح للضريبة في الميدان الاقتصادي.

لكن بالرغم من هذه التحفظات المعبر عنها باتجاه الدخل الجبائي، يتضح اليوم وجود أهداف أخرى يمكن أن تمنح للضريبة إلى جانب الهدف المالي.

ثانيا- الهدف الاقتصادي للضريبة:

يمكن للضريبة أن تحدث آثارا اقتصادية عامة وآثارا انتقائية حسب القطاعات الاقتصادية فالذي يخص الأثر الاقتصادي العام يمكن أن توجه الضريبة لامتناس الفائض من القوة الشرائية وإلى محاربة التضخم. فاستخدام الجباية في محاربة التضخم يسجل في إطار السياسة الجبائية الظرفية التي عرفت ظهورا متميزا من خلال سياسة "المرونة الجبائية" التي قادتها الولايات المتحدة الأمريكية من طرف الرئيس "كيندي" و"جونسون"، كذلك من خلال سياسة "توقف ثم انطلق" البريطانية، وعبر الإصلاحات الضريبية في الجزائر منذ سنة 1990، من خلال الامتيازات الجبائية التي منحتها للمؤسسات الاقتصادية بهدف تنشيط وإنعاش الاقتصاد الوطني. وفي بعض الأحيان تقوم الضريبة بعمل انتقائي لما تميل الدولة إلى تشجيع قطاع اقتصادي معين، فتقوم عندها بسن إجراءات ضريبية تخفيفية لصالح هذا القطاع حتى يتمكن من التغلب على تكاليفه، وقد تكون انتقائية الضريبة أكثر تخصصا، حيث لا يتعلق الأمر بتحفيز فرع إنتاجي معين، بل كما يحدث في بعض الدول، وهي تعرف بتقنية "دفعه بدفعة" التي يمكن أن تتحقق من خلال نظام الاعتماد باحترام بعض الشروط والتقييد ببعض الامتيازات الموافقة لأهداف السياسة الحكومية. ويمكن أن يمتد الأثر الاقتصادي ليس فقط لتحفيز فرع إنتاجي معين، بل إلى الحد من نمو سريع غير مرغوب فيه لقطاع من القطاعات الإنتاجية التي ترى السلطات العمومية أن زيادة إنتاجها له آثار مضرّة بصحة الاقتصاد الوطني.

ثالثا- الهدف الاجتماعي للضريبة:

يتمثل في استخدام الضريبة لإعادة توزيع الدخل الوطني لفائدة الفئات الفقيرة محدودة الدخل، على سبيل المثال أن يقوم المشروع الضريبي بتخفيف الأعباء الضريبية على العائلات الفقيرة، أو إعفاء بعض المؤسسات والجمعيات التي تقدم خدمات اجتماعية معينة من الضرائب، أو قد تساهم الضريبة في المحافظة على إمكانية اقتناء بعض السلع ذات الاستهلاك الواسع بقرض ضرائب منخفضة على السلع الاستهلاكية، وفرض ضرائب مرتفعة على بعض السلع التي تنتج عنها أضرار صحية.

وقد سمحت هذه الإيرادات الضريبية بشكل فعال في تخفيف نوع من العدالة الاجتماعية وتمويل نفقات والخدمات والمرافق، ومشروعات الدولة من صحة وعلاج وتعليم وغيرها من الأهداف التي تصب في الصالح العام، وبالتالي لم يعد الهدف المالي هو الهدف الوحيد للضريبة.

رابعاً- الأهداف السياسية للضريبة:

أي أن الضريبة أصبحت مرتبطة بشكل مباشر بمخططات التنمية الاقتصادية والاجتماعية العامة، ففرض رسوم جمركية عالية على منتجات بعض الدول، وتخفيضها على منتجات أخرى يعتبر استعمالاً للضريبة لأهداف سياسية كما هو الحال في الحروب التجارية بين البلدان المتقدمة (اليابان والولايات المتحدة الأمريكية).¹

فالضريبة على المستوى الخارجي تستعمل من أجل تسهيل المعاملات التجارية مع بعض الدول عن طريق منح التسهيلات الجمركية، كما يمكن أن تستعملها الدولة للحد أو مقاطعة منتجات وسلع دول أخرى من أجل تحقيق أغراض سياسية.

أما على المستوى الداخلي فتعتبراً لضريبة كأداة في يد السلطة الحاكمة أو بعض القوى الاجتماعية، المسيطرة على دواليب الحكم لممارسة نفوذها على باقي المجتمع.

يتضح مما سبق أن للضريبة عدة أهداف إلا أنه قد تضطر الدولة إلى تحقيق هدف على حساب هدف آخر، أي قد يحدث تعارض بين الأهداف. وفي هذا الوضع يجب على الدولة أن تحدث توازناً وتقاربا بين مختلف أهداف الضريبة على ضوء الأولويات والظروف المحيطة بها.²

المبحث الثاني: الآثار الاقتصادية والاجتماعية للضريبة.

تنقسم الآثار الاقتصادية للضريبة إلى نوعين أساسيين: آثار غير مباشرة وآثار مباشرة.

المطلب الأول: الآثار الاقتصادية غير المباشرة.

يقصد بالآثار الاقتصادية غير المباشرة المتعلقة بالضريبة، المشاكل المتعلقة بنقل العبء الضريبي التي تتمثل في استقرار الضريبة وانتشارها والتخلص من العبء الضريبي كلياً أو جزئياً.

وسنعرض هذه المسائل على التوالي:³

¹ - حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 13 .

² - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، الجزائر، 2003، ص 58 .

³ - د: محمد عباس محرز، المدخل إلى الجباية والضرائب، دار النشر ITCIS، دون ط، الجزائر، سنة 2010، ص 130-131.

1 - استقرار الضريبة:

يتمثل استقرار الضريبة في تحديد شخص من يتحمل العبء الحقيقي لها، فإذا تحمل المكلف القانوني نهائياً قيمة الضريبة، فإن هذه الظاهرة تسمى بالاستقرار المباشر للضريبة ولا تثير هذه الظاهرة صعوبة لأنها تقلص من الدخل الحقيقي الصافي لمن يدفعها.

أما إذا تمكن المكلف القانوني من نقل الضريبة إلى شخص آخر، فإن هذه الظاهرة تسمى بالاستقرار غير المباشر للضريبة، وهذه الظاهرة تثير العديد من الصعوبات.

فالاستقرار غير المباشر للضريبة يعني أن المشرع وفقاً لقواعد محددة، قد حدد شخص المكلف الذي يتعين عليه أن يتحمل عبء الضريبة. فهناك علاقة قانونية بين المكلف بدفع الضريبة والخزينة العمومية، إلا أن العبء النهائي للضريبة في هذا الإطار يتحدد بواسطة الظروف الاقتصادية المتغيرة، التي تمكن من نقل عبء الضريبة إلى شخص آخر غير المكلف القانوني، بشرط أن تربطه به علاقة اقتصادية وهذا الأخير قد يتمكن من نقل عبء الضريبة إلى ثالث وهكذا. ففي هذه الحالة يكون تحمل عبء الضريبة غير المباشر. فيظل المكلف القانوني يدفع الضريبة للخزينة العمومية وفقاً للعلاقة القانونية بينهما ولكن في النهاية يتحملها شخص آخر هو المكلف الفعلي، عن طريق العلاقة الاقتصادية بينه وبين المكلف القانوني.

إلا أن عملية نقل العبء الضريبي بهذا الشكل لا تستمر إلى ما لا نهاية ولكن تنتهي باستقرارها محققة ظاهرة انتشار الضريبة.

2 - انتشار الضريبة:

يتأثر دخل المكلف بالضريبة النهائي بعبئها بالنقصان بمقدار ما دفعه من دين الضريبة، وذلك يؤثر بصورة مباشرة في إنفاقه على الاستهلاك، وبالتالي تتناقص دخول من يزودونه بالسلع الاستهلاكية.

ويؤدي ذلك بالتبعية إلى تقليل إنفاقهم على الاستهلاك وهذا يمثل إنقاص في دخول من يزودهم بالسلع الاستهلاكية، وهكذا تنتشر الضريبة بين المكلفين وتؤثر بصورة مباشرة على حجم استهلاكهم، إلا أن انتشار الضريبة لا يستمر إلى ما نهاية، ولكن عادة ما تتدخل ظروف وعوامل معينة لتخفف من حدة الانتشار وتؤدي إلى القضاء على فاعليته. وبذلك يمكن تحديد الفرق بين ظاهرة نقل عبء الضريبة (استقرارها) وبين انتشارها فيما يلي:

- إن نقل عبء الضريبة (استقرارها) يجعل من غير الضروري أن ينقص المكلف القانوني استهلاكه الخاص، بينما يضع انتشار الضريبة على الفرد، الذي تستقر عنده، حداً لاستهلاكه ينعكس بدوره على أصحاب المؤسسات التي تشتري منها السلع الاستهلاكية.

● إن نقل عبء الضريبة يكون ممكنا بالنسبة لبعض الضرائب فقط. أما ظاهرة انتشار الضريبة فتشمل كافة أنواع الضرائب، لأنه لا بد أن يترتب على كل ضريبة بعض الانكماش في الاستهلاك الخاص. إلا أن هذا الأثر قد لا يمتد إلى كافة السلع الاستهلاكية، كما أنه لا يصيب كل السلع بنفس الدرجة، فأثر الضريبة يتوقف على استهلاك الفرد للسلع المختلفة، وعلى مرونة الطلب على كل سلعة يشتريها، واستهلاك السلع ذات الطلب المرن يتأثر بدرجات متفاوتة وفقا لدرجة مرونة كل سلعة.

3 -التخلص من عبء الضريبة:¹

تمثل الضريبة عبئا على المكلف بها، يدفعه إلى محاولة التخلص منها إما بنقل عبئها إلى شخص آخر أو التخلص من عبئها بصورة جزئية أو كلية، والذي يدفع الفرد إلى محاولة التخلص من عبئها هو عدم وجود مقابل خاص يعود عليه مباشرة منها، كما أن إحساسه بثقل عبئها بصورة خاصة، عندما تكون معدلاتها مرتفعة، تجعله يسعى بكل الطرق إلى محاولة التخلص منها، تخلص مسموح لا يخالف القانون ويسمى "التهرب الضريبي" وتخلص غير مسموح به ويحدث مخالفة القانون ويسمى "الغش الضريبي".

أ -التهرب الضريبي:

يقصد بالتهرب الضريبي، أن تفرض على تصرف معين، كالبيع أو الشراء، لكن المكلف بالضريبة، رغبة منه في عدم دفع الضريبة، يعمل على عدم تحقيق الواقعة المنشأة لها، فتصرفه يكون سلبيا، إذ لا يقوم بواقعة البيع أو الشراء. فالتهرب الضريبي يعني إذن التخلص من عبء الضريبة كليا أو جزئيا دون مخالفة أو انتهاك القانون، حتى يستخدم المكلف حقا من حقوقه الدستورية باعتبار أن حريته في القيام بأي تصرف من عدمه تكون مضمونة دستوريا، ومن ثم لا يسأل المكلف بالضريبة عن تصرفه السلي نظرا لأنه لم ينتهك القانون أو يحتال عليه. ونفس الشيء بالنسبة للشركات التي تقيم مراكزها ومقراتها الاجتماعية في دول أين توجد معدلات الضريبة فيها جد منخفضة.

كذلك قد يتجنب الشخص الضريبة عن طريق الاستفادة من ثغرات التشريع الجبائي. مثل حينما لا يقوم التشريع الجبائي بإخضاع الهبات الجبائية على الدخل الإجمالي، فيقوم الشخص لم يخالف القانون، ولكنه استفاد من الثغرات الموجودة فيه. وبالرغم من أنه قد يكون سيء النية، إلا أنه لا يمكن فرض أية عقوبة عليه، ولا يكون أمام المشرع إلا محاولة سد هذه الثغرات.

¹ - الدكتور محمد عباس محرز، المدخل إلى الجبائية والضرائب، مرجع سابق، ص 134.

ب - الغش الضريبي:

يقصد بالغش الضريبي تلك السلوكيات والممارسات التي تتم بهدف التحايل وتجنب أداء الضريبة وهذا خارج إطار القانون، أي أنها كلها ممارسات غير مشروعة.

فالغش الضريبي، بهذا المعنى، يفترض تحقق الواقعة المنشئة للضريبة بالفعل، إلا أن المكلف بالضريبة يتهرب من دفعها كلياً أو جزئياً بالاستفادة من الإعفاءات الضريبية وثغرات القانون والنقص الذي يكتسي نصوصه. وبذلك يتجلى جوهر التفرقة بين ظاهرة الغش الضريبي والتهرب الضريبي السالف ذكرها.

وقد يتحول التهرب الضريبي إلى غش ضريبي، فالغش الضريبي يعد تصرفاً غير مشروع، ويمثل عدم احترام إرادي لأنه انتهاك لروح القانون وإرادة المشرع، باستخدام طرق احتيالية تدليسية من جانب المكلف بالضريبة بقصد التخلص من عبء الضريبة. ومن صور الغش الضريبي، الامتناع عن تقديم التصريح الضريبي أو تعمد الكذب في مضمون هذه التصريحات وتقديم بيانات غير صحيحة عن قيمة الوعاء الضريبي أو حقيقة المركز المالي للمكلف بالضريبة أو التمسك بمحتوى سجلات محاسبية غير قانونية أمام المصالح الضريبية، أو إخفاء وعاء الضريبة إخفاء مادياً، كما هو الحال بشأن السلع المهربة من الخارج أو من المناطق الحرة.

ويكمن جوهر التفرقة بين التهرب الضريبي والغش الضريبي في أن التهرب يكون فيه لإدارة المكلف بالضريبة متجهة نحو تخفيف العبء الضريبي، إلا أنه يسلك في سبيل ذلك سبلاً مشروعة، حيث أن المكلف هنا يمارس حقاً من حقوقه القانونية والاقتصادية ليحقق هدفاً مشروعاً بالنسبة له، وبالتالي فلا يوقع عليه أي عقوبة أو جزاء. فالتهرب الضريبي بهذه الصورة يتوفر فيه العنصر المعنوي (سوء النية) دون العنصر المادي (الحيل التدليسية).

أما الغش الضريبي فتتجه فيه أرادة المكلف بالضريبة نحو تخفيف أو إسقاط العبء الضريبي، ولكنه يسلك في سبيل تحقيق ذلك طرقاً غير مشروعة تصل به إلى حد التدليس والاحتيال. ومن ثم يستوجب سلوكه متابعته قانوناً. فالغش الضريبي بهذا الشكل يتوفر فيه العنصر المادي والعنصر المعنوي، ولذلك يتعين عدم الخلط بين التهرب الضريبي والغش الضريبي، فالأول يمثل العام والثاني يمثل الخاص، فالغش الضريبي يعتبر حالة خاصة من حالات التهرب الضريبي هي حالة التهرب من الضريبة عن طريق خرق القانون.

ويؤدي التهرب الضريبي إلى آثار سيئة من ناحية مالية الدولة وعدم قدرتها على الوفاء بالتزاماتها تجاه الأفراد. إذ أنه يفوت على الدولة جزءاً هاماً من حصيلة الضرائب. كما أنه قد يؤدي إلى الإخلال بمبدأ العدالة في توزيع الأعباء العامة، ولذلك فإن الدولة تعمل جاهدة على محاربة هذه الظاهرة سواء على المستوى الداخلي أو الخارجي.

المطلب الثاني: الآثار الاقتصادية المباشرة للضرائب.

تنشأ الآثار الاقتصادية المباشرة للضرائب بعد استقرار عبء الضريبة على مكلف معين. واختلفت الآراء بشأن تحديد هذه الآثار على وجه الدقة: فقد ذهب بعض الاقتصاديين إلى القول بأنه بالرغم من أن عبء الضريبة قد يكون ثقيلا على المكلف بها، فإن هذا قد يدفع إلى زيادة الإنتاج بكافة الطرق الممكنة، لتعويض الجزء المقتطع من دخولهم كضريبة. أما البعض الآخر فيرى أن مقدار المبلغ المقتطع من دخل المكلف هو الذي يحدد أثر الضريبة في نشاط الأفراد وإنتاجهم من حيث الحجم والنوعية.¹

وفي حقيقة الأمر، إن آثار الضرائب المباشرة على نمط الاستهلاك والإنتاج والادخار وغيرها من السلوكيات الاقتصادية، يتحدد بأمرين:

أولهما مقدار مبلغ الضريبة المستحقة، وثانيهما الأوجه التي تستخدم فيها الدولة حصيلة الضرائب. وبناء على ما ذكرناه سنتناول فيما يلي تأثير الضرائب على الاستهلاك والادخار والإنتاج والتوزيع وأخيرا على الأسعار.

1. أثر الضريبة في الاستهلاك:

تقوم الضرائب بالتأثير بصورة مباشرة على مقدار دخل المكلفين بها بالنقصان، ويتحدد ذلك بحسب معدا الضريبة. فكلما كان المعدل مرتفعا كلما كان تأثيره على مقدار الدخل أكبر والعكس صحيح. ويترتب على ذلك، أن يتأثر حجم ما يستهلكونه من سلع وخدمات من خلال أثره أي معدل الضريبة، على مستوى الأسعار، فالمكلفون وخاصة أصحاب الدخول المحدودة والمتوسطة، يقل دخلهم مما يدفعهم إلى التضحية ببعض السلع والخدمات وخاصة الكمالية منها، وبالتالي يقل الطلب عليها، وتميل بأسعارها نحو الانخفاض. إلا أن هذا القول ليس صحيحا بصورة مطلقة، إذ أن درجة مرونة الطلب المرن (السلع الكمالية) يتأثر استهلاكها بالضريبة بصورة مطلقة، إذ أن درجة مرونة الطلب على هذه السلع هو الذي يحدد إمكانية تأثرها بالضريبة، فالسلع ذات الطلب المرن (السلع الكمالية) يتأثر استهلاكها بالضريبة أكبر من السلع ذات الطلب غير المرن (السلع غير الضرورية كالأدوية والمواد الغذائية). كما أن حجم الدخل يحدد درجة التأثير بالضريبة، فالدخل المرتفع (الفئات الغنية) لا يتأثر كثيرا بالضريبة، ومن منه لا يقلل من استهلاك هذه الفئات، لأنهم عادة يدفعون الضريبة

¹ - الدكتور محمد عباس محرز، المدخل إلى الجباية والضرائب، مرجع سابق، ص 135.

من مدخراتهم. أما الدخل المنخفض (الفئات الفقيرة والمتوسطة)، فإنه يتأثر بالضريبة بصورة واضحة، إذ يقلل من استهلاك هذه الفئات وخاصة بالنسبة للسلع ذات الطلب المرن.

ومن جهة أخرى، يتوقف أثر الضريبة في الاستهلاك على خطة الدولة في استخدام الحصيلة الضريبية. فإذا قامت الدولة بتحמיד حصيلة الضريبة فإن الاستهلاك يتجه نحو الانخفاض. أما إذا استخدمت الدولة هذه السلع والخدمات، فإن نقص الاستهلاك من جانب الأفراد نتيجة فرض الضريبة، يعوضه زيادة الاستهلاك الذي يحدثه إنفاق الدولة.

2. أثر الضريبة في الادخار:

يتكون الادخار الوطني على وجه التحديد من الادخار الخاص الذي يقوم به الأفراد، والادخار العام الذي تقوم به الدولة. فلكي تقوم الدولة بالاستثمارات، فإنها تلجأ عادة إلى الضريبة لتمويل هذه الاستثمارات، ويمكن القول أن أثر الضريبة في الادخار العام (الدولة) يكون أثرا إيجابيا إلا أن أثر الضريبة على الادخار الخاص لا يكون كذلك في الغالب من الحالات.

وتعتبر فكرة أن الضريبة تخفض من مدخرات الأفراد، وبالتالي من التراكم المالي ومن ثم تثبيط النمو الاقتصادي، فكرة قديمة قدم النظرية الضريبية ذاتها.

فكما رأينا، أن فرض الضريبة يؤثر في دخول الأفراد بالنقصان، وبالتالي تقليل إنفاقهم على الاستهلاك مما يؤثر سلبا على مستوى مدخراتهم، إلا أن تأثير الضريبة في حجم المدخرات لا يكون واحدا بالنسبة للدخول المختلفة. فالضريبة تؤدي بالأفراد إلى إعادة توزيع دخولهم المتاحة بين الاستهلاك والادخار وفقا لمرونة كل منها، وكذلك إعادة توزيع الإنفاق على الاستهلاك والادخار وفقا لمرونة كل منها وكذلك إعادة توزيع الإنفاق على الاستهلاك لمصلحة النفقات الضرورية وعلى حساب النفقات غير الضرورية، كما رأينا من قبل.

ولما كان الإنفاق يتميز في علاقته بالادخار بانعدام المرونة نسبيا، فإن الادخار يكون أول ضحايا الضريبة ويتحمل العبء الأكبر لنقص الدخل نتيجة لفرض الضريبة أو رفع معدل الضريبة التي كانت موجودة من قبل، أي أن أثر الضريبة في الادخار الخاص يكون سلبيا.

ويختلف أثر الضريبة في الادخار باختلاف أنواع الضرائب:¹

● فالضرائب التي تصيب مصادر الادخار كالضرائب على رأس المال والضريبة على الدخل الإجمالي المتعلقة بفائض القيمة أو أرباح الأسهم... وغيرها، أي الضرائب المباشرة بصفة عامة، تضر بالادخار بصورة أكبر من

¹ - الدكتور محمد عباس محرز، المدخل إلى الجباية والضرائب، مرجع سابق، ص 137-138.

الضرائب غير المباشرة، خصوصا إذا ما تعلقت بالفئات ذات الدخل المرتفعة، التي تخصص جزءا كبيرا من دخلها للادخار. وتدفع الضريبة المرتفعة على أرباح المؤسسة بأصحابها: أولا إلى المبالغة فيما يسمح لهم القانون بخصمه عند تحديد قيمة المادة الخاضعة للضريبة، كالمصاريف العامة، على الأقل بنفس الحجم، إذ أن المبالغة في تقدير المصاريف، عادة ما تؤدي إلى زيادة بعض الدخل التي تخصص بصفة عامة للاستهلاك وليس للادخار. كما أن ارتفاع معدل الضريبة يدفع بالمؤسسات ثانيا إلى التهرب من الضريبة باستخدام الطرق المشروعة وغير المشروعة، مما يفقد الدولة حصيلة ضريبية على جانب كبير من الأهمية.

● الضرائب التي تؤدي بطريق غير مباشر إلى تشجيع المدخرات، ويحدث ذلك نتيجة تأثيرها على نمط الاستهلاك بالانخفاض. وتمثل هذه الفئة الضرائب غير المباشرة المتعلقة بالإفناق والضرائب على السلع الاستهلاكية والرسوم الجمركية. وبمك التحصل على هذه النتيجة باستخدام المعدل التنازلي لتحديد مقدار الضريبة أو عن طريق منح إعفاءات ضريبية كلية أو جزئية للمدخرات أو للاستثمارات الجديدة.

3- أثر الضريبة على الإنتاج:

كما رأينا سابقا تؤثر الضريبة في الاستهلاك بالسلب خاصة لأصحاب الدخل المحدودة والمتوسطة. وهذا بدوره يؤثر في الإنتاج بالنقصان. كذلك يتأثر الإنتاج نتيجة تأثير الضرائب في عرض وطلب رؤوس الأموال الإنتاجية. فعرض رؤوس الأموال الإنتاجية يتوقف على الادخار ثم الاستثمار. وكما رأينا من قبل فإن الضرائب تؤدي إلى نقص الادخار وقلة رؤوس الأموال الإنتاجية، فإنه يتأثر بمقدار الربح المحقق. فإذا كان فرض الضريبة يؤدي إلى تقليل الربح، فبطبيعة الحال يقل الطلب عليها، أما إذا زاد الربح فإن الطلب يزيد عليها. كذلك فإن فرض الضريبة قد يؤدي إلى انتقال عناصر الإنتاج الأخرى قليلة العبء الضريبي، مما يؤثر على النشاط الاقتصادي.

4 - أثر الضريبة على الأسعار:¹

يترتب على أن الضريبة تقتطع جزء من دخول الأفراد أن يقل الطلب على سلع وخدمات معينة من جانب هؤلاء الأفراد، وبالتالي يؤدي ذلك إلى انخفاض أسعار هذه السلع، بشرط ألا تدخل الدولة حصيلة الضريبة في مجال التداول. بمعنى أن تستخدمها الدولة في تسديد قروض خارجية مثلا، أو تكوين احتياطي معين. فإن تيار الإفناق النقدي يقل وبالتالي يقل الطلب وتنخفض الأسعار وخاصة في فترات التضخم، أما في فترات الانكماش،

¹ - الدكتور محمد عباس محرز، المدخل إلى الجباية والضرائب، مرجع سابق، ص 139-140.

حيث تلجأ الدولة إلى تقليل الاقتطاع الضريبي من دخول الأفراد، رغبة منها في تشجيع الإنفاق، مما يؤدي إلى حدوث حالة من الانتعاش وزيادة في الطلب الكلي الفعال.

أما إذا استخدمت الدولة تلك الحصيلة في مجال التداول كسواء سلع وخدمات أو دفع رواتب العمال أو مبالغ مستحقة للموردين أو المقاولين، فإن هؤلاء يستخدمون هذه المبالغ في زيادة الطلب على السلع والخدمات مما يؤدي إلى عدم انخفاض الأسعار.

ومما هو جدير بالذكر أن أثر كل من الضرائب المباشرة وغير المباشرة على الأسعار ليس واحداً، فكل ضريبة لها تأثيرها في ثمن السلعة أو الخدمة التي تفرض عليها وفقاً لظروف فرضها.

5 - أثر الضريبة في التوزيع:

قد ينتج على الضريبة أن يعاد توزيع الدخل والثروة بشكل غير عادل، لصالح الطبقات غير الغنية على حساب الفئات الفقيرة، ويحدث هذا بالنسبة للضرائب غير المباشرة، باعتبارها أشد عبئاً على الفئات الفقيرة. أما الضرائب المباشرة فهي تؤثر على الطبقات الغنية وعلى مستوى الادخار، كما أوضحنا من قبل.

ومما هو جدير بالذكر، أن الطريقة التي تستخدم بها الدولة الحصيلة الضريبية تؤثر على نمط التوزيع. فإذا أنفقت الدولة هذه الحصيلة في شكل نفقات تحويلية أو ناقلة، بمعنى تحويل الدخل من طبقات اجتماعية معينة إلى طبقات أخرى دون أية زيادة في الدخل، بحيث تستفيد منها الفئات الفقيرة، فإن هذا يؤدي إلى تقليل التفاوت بين الدخل.

المطلب الثالث: الآثار الاجتماعية.

يمكن تلخيص الآثار الاجتماعية للضريبة فيما يلي:

1 - إعادة توزيع الدخل وتقليص الفوارق بين الثروات: تستخدم الدولة الضريبة بشكل عام لإعادة توزيع الدخل القومي وتقليص الفوارق بين الثروات، وقد اعتمدت الدولة في بداية الأمر الضريبة على التركات والضريبة الاستثنائية على رأس المال لتحقيق هذا الهدف إلا أنه سرعان ما تبين أن هذه الوسيلة بطيئة ولا تحدث التغييرات المطلوبة لذلك استخدمت إنجلترا ضريبة الدخل منذ بدء الحرب العالمية الثانية للتغيير في نسب الدخل، فرفعت من نسب التصاعد حتى وصلت الضريبة إلى اقتطاع 95% من الدخل التي تزيد على (6000) جنيه في السنة، فكان لهذه الضريبة أثرها في توزيع الدخل في إنجلترا بحيث أن الدخل الكبيرة التي تزيد على (6000) جنيه في السنة كادت تنقرض، وأن أصحاب الدخل التي تزيد على (4000) جنيه ولا يتجاوز (6000) جنيه نقصوا من (12000) مكلف في سنة 1939/1938 إلى (950) مكلف في سنة 1945/1944 وفي نفس الوقت زاد عدد

أصحاب الدخول الصغيرة والذين يملكون ما بين 150-500 جنيه من (6.320.000) مكلف إلى (12.455.000) مكلف.¹

2 -تشجيع النسل: تستخدم الضريبة أحيانا كأداة لتشجيع النسل فيما تقرره من إعفاءات ضريبية معينة عن كل ولد من أولاد المكلف.

فقد استخدمت هذه الوسيلة في ألمانيا النازية عندما كان القانون الضريبي يمنح المزيد من الإعفاءات العائلية رغبة في زيادة عدد السكان. إلا أن هذا الوضع قد تغير بعد هزيمتها في الحرب العالمية الثانية حيث أدخل مجلس رقابة الحلفاء في سنة 1946 تعديلات على القانون الضريبي الألماني ألغت بموجبها الإعفاءات العائلية التي كانت تمنح للمكلف قاصدة من ذلك مكافحة كثرة النسل.

وفي التشريع الأردني فقد أعفت الفقرة (أ) من المادة (13) من قانون ضريبة الدخل رقم (57) لسنة 1985 وتعديلاته مبلغ (500) دينار في السنة عن كل ولد من أولاد المكلف يتولى إعالته دون أن يحدد عدد هؤلاء الأولاد وهدف المشرع من هذه الإعفاءات ليس هو تشجيع النسل بل مراعاة الأعباء العائلية للمكلف للتوصل إلى مقدرته التكلفة لفرض الضريبة العادلة عليه.

ويؤخذ على أسلوب الإعفاءات العائلية كوسيلة لتشجيع النسل أن المكلف الفقير أو المتوسط الحال قد لا يشعر بهذه الإعفاءات بسبب كثرة أولاده وقلة دخله، ولذا فإن الاتجاه الحديث في تشجيع النسل يميل إلى منح مساعدات وإعانات مالية بسبب زيادة الأعباء العائلية.

3 -معالجة أزمة السكن:²

فقد استخدمت فرنسا في سنة 1945 الضريبة العقارية على المساكن الفسيحة التي لا يشغلها عدد كاف من الأشخاص بمراعاة المساحة بالنسبة لعدد السكان وذلك بفرض ضريبة مرتفعة عليها بقصد إجبار هؤلاء الأشخاص تأجير المساكن الزائدة عن حاجتهم للغير للتخلص من الضريبة وبالتالي يقلل من أزمة السكن التي تعاني منها البلاد كما وتخصص حصيلة هذه الضريبة لإنشاء مساكن جديدة وتحسين المساكن القديمة.

¹ -الدكتور جهاد سعيد خصاونة، علم المالية العامة والتشريع الضريبي، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، سنة 2010، ص 269-270.

² -الدكتور جهاد سعيد خصاونة، مرجع سبق ذكره، ص 271.

المبحث الثالث: الازدواج الضريبي.

المطلب الأول: مفهوم وشروط الازدواج الضريبي.

أولاً- مفهوم الازدواج الضريبي:

يعرف الازدواج الضريبي لدى العديد من خبراء المالية العامة، بمشكلة تعدد فرض الضريبة على المكلف بأدائها. ففي الازدواج الضريبي يدفع المكلف بالضريبة على نفس الوعاء أكثر من مرة لأكثر من إدارة ضريبية، وقد يحدث الازدواج الضريبي على المستوى الداخلي أو المستوى الدولي. يقع الازدواج الضريبي في القانون الدولي بخضوع نفس الدخل (أو الربح) لضريبتين أو عدة ضرائب متشابهة أو متماثلة في دول مختلفة، تحت تأثير قواعد الإقليم التي تتضمنها القوانين الداخلية لهذه الدول، في هذه الحالة فإن الاتفاقيات والمعاهدات الدولية تنظم كيفية تفادي هذه الظاهرة.

نظرا لخطورة هذه المشكلة، فإنها حظيت ومازالت تحظى بعناية كبيرة من قبل السلطات العمومية والباحثين الاقتصاديين، وذلك نظرا للنتائج الخطيرة الناتجة عليها من الناحية الاقتصادية، فبالنسبة للمجال الداخلي كثيرا ما يتدخل المشرع الضريبي بسن القوانين بصورة دقيقة ومحكمة لتفادي حدوث هذه الظاهرة. أما الازدواج الضريبي في إطار القانون الداخلي لدولة معينة، فيتمثل في خضوع نفس الدخل (أو الربح) لضريبتين متشابهتين أو لهما نفس الموضوع، ويمكن أن يكون الازدواج الضريبي قانونيا كما يمكن أن يكون اقتصاديا.

فالازدواج الضريبي من وجهة النظر القانونية، يتمثل أساسا في خضوع نفس الدخل لنفس المكلف بالضريبة لأدائها مرتين. أما الازدواج الضريبي الاقتصادي، فهو يصف الوضعية التي يتواجد عليها شخصين مختلفين والذين تفرض عليهما ضريبة على أساس نفس الدخل، وهي حالة أرباح الأسهم (شركة ومساهم). ومما هو جدير بالذكر أنه لا يوجد تعريف مضبوط ومتفق عليه لوصف هذه الظاهرة، إلا أنه يمكن تعريف الازدواج الضريبي بصفة عامة بأنه: "فرض الضريبة على نفس الشخص المكلف بالضريبة، أكثر من مرة وعلى نفس المادة الخاضعة للضريبة وخلال نفس المدة".¹

ثانيا- شروط الازدواج الضريبي:²

تتمثل هذه الشروط بناء على ما ذكرناه، في وحدة الشخص المكلف بالضريبة، وحدة الضريبة المفروضة، ووحدة المادة المفروضة عليها الضريبة، وحدة الفترة المفروضة خلالها الضريبة.

¹ - الدكتور محمد عباس محرز، المدخل إلى الجباية والضرائب، دار النشر ITCIS، دون ط، الجزائر، سنة 2010، ص 144 .

² - الدكتور محمد عباس محرز، المدخل إلى الجباية والضرائب، مرجع سابق، ص 145-146.

وستتطرق لهذه الشروط فيما يلي :

أ وحدة الشخص المكلف بالضريبة:

من بين شروط قيام ظاهرة الازدواج الضريبي أن يكون شخص المكلف نفسه هو الذي يتحمل نفس الضريبة أكثر من مرة، وبالرغم من أن الأمر يبدو بسيطاً للشخص الطبيعي، إلا أن الآراء قد اختلفت في تكييف الازدواج الضريبي من عدمه بالنسبة للأشخاص المعنويين وخاصة الشركات، لكونها ذات شخصية قانونية مستقلة عن شخصية الشركاء والمساهمين فيها، ويمكن تلخيص كافة هذه الأفكار والآراء التي طرحت في هذا المجال في بعد قانوني وآخر اقتصادي.

ففيما يتعلق بأرباح الشركات مثلاً، فإنها تخضع لضريبتين أولهما ضريبة على أرباح الشركات وهي التي تفرض على أرباح الشركة إجمالاً وقبل توزيعها على المساهمين أي أنها تفرض بمناسبة تحقق الربح، وثانيهما الضريبة على الدخل الإجمالي على أساس نواتج القيم المنقولة، وهي التي تفرض على أرباح الأسهم بعد توزيعها على المساهمين، أي أنها تفرض بمناسبة توزيع الأرباح على المساهمين.

فهل في هذه الحالة نكون أمام ازدواج ضريبي أم لا ؟

ومن وجهة النظر القانونية، لا نجد شرط وحدة الشخص المكلف بالضريبة متوافراً لانفصال شخصية الشركة عن شخصية المساهمين فيها، ومن ثم لا يوجد ازدواج ضريبي.

أما من وجهة النظر الاقتصادية، فهي لا تقف عند التنظيم القانوني بشأن انفصال الشخصية القانونية لكل منهما، بل تتعداه إلى حقيقة من يتحمل العبء الضريبي. فمن الناحية الواقعية والمنطقية، فإن الشخص المساهم هو الذي يتحمل عبء الضريبتين في النهاية، ومن ثم فإنه يوجد ازدواج ضريبي، ويسمى الازدواج في هذه الحالة بالازدواج الاقتصادي، ويقابله الازدواج القانوني الذي يستلزم وحدة الشخص المكلف بالضريبة من الناحية القانونية.

ب - وحدة الضريبة المفروضة:¹

يقصد بوحدة الضريبة المفروضة، لقيام ظاهرة الازدواج الضريبي، أن يدفع المكلف نفس الضريبة مع تكرر جميع الشروط الأخرى، أكثر من مرة أو أن يدفع ضريبتين متشابهتين أو من نفس النوع أو الطبيعة، وقد يوجد بعض الغموض حول المقصود بالتشابه في الضرائب.

¹ - الدكتور محمد عباس محرز، المدخل إلى الجباية والضرائب، مرجع سابق، ص 147.

ما يجب ملاحظته هو أن النظرية المالية والضريبة لم تضع بعد قواعد عانة تحكم المقصود بتشابه الضرائب أو الضرائب من نفس النوع، وإن كانت بغض الدول قد تنبعت إلى ذلك، فأدرجت في تشريعاتها الضريبة بيانا لما يعتبر من الضرائب متشابهة لتفادي أي خلاف في هذا المضمار. كما تلجأ الاتفاقيات الدولية الخاصة بتجنب الازدواج الضريبي إلى تحديد ما يعتبر من الضرائب المتشابهة.

ومما هو جدير بالذكر، أن تحديد الضرائب المتشابهة يخضع لوجهتي نظر قانونية واقتصادية، فمن وجهة النظر القانونية، التي تهتم بالتنظيم التقني والقانوني للضريبة، فإن الضرائب المتشابهة أو التي من نفس النوع لا تمثل ازدواجا ضريبيا، باعتبار أن كلا منهما مختلف عن الآخر من حيث التنظيم الفني والقانوني. أما من وجهة النظر الاقتصادية، التي تضطلع بالنتيجة النهائية، فإن الضرائب المتشابهة أو من نفس النوع تمثل ازدواجا ضريبيا، باعتبار أن الضرائب المتشابهة تمثل عبئا على نفس المادة الخاضعة للضريبة.

ولتوضيح ذلك، نفرض أن هناك ضريبتين متشابهتين تقعان على الدخل، أحدهما تفرض عليه مباشرة، وهي الضريبة على الدخل، والأخرى تفرض على رأس المال، ولكن معدلها منخفض فيقوم المكلف بالضريبة بدفع الأخيرة من دخله دون المساس بأصل رأس المال. فمن وجهة النظر القانونية، لا يوجد ازدواج ضريبي باعتبار أن كليهما يختلفان من حيث التنظيم التقني والقانوني، فأولهما ضريبة على الدخل والأخرى ضريبة على رأس المال، بغض النظر عن الوفاء بهما من نفس الوعاء أي الدخل، أما من الزاوية الاقتصادية، فإنه يوجد ازدواج ضريبي باعتبار أن تحصيل الضريبة قد تم في نفس الوعاء أي الدخل، فهما يمثلان عبئا على الدخل وذلك وفقا للنتيجة النهائية المترتبة عليهما.

ولا ينبغي الخلط بين ازدواج الضرائب والجمع بينها، فكما رأينا من قبل، أن أغلب النظم الضريبية تأخذ بنظام تعدد الضرائب بالمقارنة بنظام الضريبة الأحادية، إلا أنها لا تشكل ازدواجا ضريبيا، ذلك أن التعدد هنا يقصد به أنها ضرائب مختلفة تفرض على نفس الوعاء، ومن ثم فلا يوجد ازدواج قانوني أو اقتصادي في هذا الشأن.

كما يجب أن نفرق بين ازدواج الضرائب وتكرارها، فقيام الشخص بنفس الواقعة المنشأة لفرض الضريبة أكثر من مرة على نفس المادة الخاضعة للضريبة، يلزمه أن يدفع الضريبة المستحقة في كل مرة، ولا يمكن القول هنا بوجود ازدواج ضريبي قانوني أو اقتصادي لأن الواقعة المنشأة قد تكررت أكثر من مرة، مما يتعين معه تكرار الضريبة المفروضة عليها.

ج- وحدة المادة المفروضة عليها الضريبة:¹

يتعين بالإضافة إلى الشروط السابقة، كي يتحقق الازدواج الضريبي أن يكون وعاء الضريبة أو المادة الخاضعة لها محلا للضريبة أكثر من مرة. أي أن تكون المادة أو موضوع الضريبة ومحلها واحدا، أما إذا فرضت الضريبة في كل مرة على مادة مختلفة، فلا نكون أمام ظاهرة الازدواج الضريبي، بالرغم من وحدة الشخص المكلف بدفع الضريبة.

ومن أمثلة ذلك، أن يدفع المكلف ضريبة عن دخله الناتج عن الثروة العقارية، كما يدفع ضريبة عن دخله كأجير، وكذلك عن دخله من مهنة حرة. فبالرغم من كونه يدفع الضريبة ثلاث مرات من دخله، إلا أن شروط وحدة المادة المفروضة عليها الضريبة غير متوفرة. ففي كل مرة يختلف وعاء الضريبة، أحدهما الثروة العقارية والآخر عمله في مهنة حرة. ولذلك فلا يمكن القول هنا بوجود ازدواج ضريبي.

أما إذا فرضت دولة ضريبة على الأرباح التي يحققها الشخص في داخل البلد وخارجها عن مدة معينة، وقامت دولة أخرى بفرض نفس الضريبة على الربح الناتج عن نشاطه في داخل إقليمها. فإن هذا الشخص يكون قد تعرض لازدواج ضريبي، لأنه يخضع لنفس الضريبة عن نفس المادة المفروضة عليها الضريبة (الأرباح) وعن نفس المدة بالرغم من اختلاف الإدارة الضريبية في كل حالة.

د- وحدة الفترة المفروضة عنها الضريبة:²

يشترط أخيرا لتحقيق ظاهرة الازدواج الضريبي، وحدة الفترة التي تفرض عنها الضريبة أكثر من مرة. أما إذا فرضت الضريبة على دخل المكلف في سنة معينة، ثم فرضت مرة أخرى على دخله ولكن في سنة تالية فإننا لا نكون بصدد ظاهرة الازدواج الضريبي لاختلاف المدة المفروضة عنها الضريبة.

هذا ويعتبر شرط المدة شرطا مستقلا، حيث أن اختلاف المدة لا يؤدي إلى اختلاف المادة الخاضعة للضريبة خاصة بالنسبة للضرائب على رأس المال.

هذا ويرجع انتشار ظاهرة الازدواج الضريبي على الصعيدين الداخلي والدولي إلى عدة أسباب أهمها:

1. زيادة أعباء الدولة المالية قد تدفع إلى التوسع في فرض الضريبة أكثر من مرة دون مراعاة للازدواج الضريبي، رغبة في زيادة الحصيلة الضريبية.

¹ - الدكتور محمد عباس محرز، المدخل إلى الجباية والضرائب، مرجع سابق، ص 148.

² - الدكتور محمد عباس محرز، المدخل إلى الجباية والضرائب، مرجع سبق ذكره، ص 149.

2. رغبة الدولة في إخفاء الارتفاع في أسعار الضرائب عن طريق تقسيم السعر المطلوب بين ضريبتين من النوع نفسه.

3. انتشار المشاريع الاقتصادية التي تمارس نشاطها في أكثر من دولة، وانتشار الشركات المساهمة التي يتم التعامل فيما تصدره من أسهم وسندات في مختلف الدول.

4. اتساع الأخذ بالضرائب الشخصية التي تلاحق المكلف بالضريبة، للوصول إلى فرض الضريبة على دخله كله، أيا كان مصدره لتحديد مقدرته التكلفة.

5. اختلاف المراكز المالية للدول وسياساتها نحو استثمار الأموال الأجنبية وإعفاؤها من الضرائب أو المحافظة على أموال رعاياها ورغبتها في بقائها محلية. ومن ثم تخضع أموال رعاياها في الخارج للضرائب كما يلي:

أ- بالنسبة للدول الدائمة: فإذا رغبت هذه الدول في تشجيع استثمار أموالها في الخارج فإنها تفرض الضريبة عليها على أساس الإقامة وتعفى أموال رعاياها في الخارج تشجيعاً لهم على الاستثمار الخارجي.

ب- بالنسبة للدول المديونة: تفرض هذه الدول الضريبة على أساس مصدر الدخل لتخضع الاستثمار الأجنبي للضريبة، بشرط ألا تغالي في ذلك وخاصة إذا كانت تحتاج إلى الاستثمارات حتى لا تنتقل إلى الخارج.

6. سهولة انتقال رؤوس الأموال والأيدي العاملة بين الدول المختلفة.

المطلب الثاني: أسباب وأنواع الازدواج الضريبي.

أولاً - أسباب الازدواج الضريبي:

يعود انتشار الازدواج الضريبي الداخلي إلى عدة أسباب نذكر من أهمها:¹

-زيادة النفقات العامة نتيجة لازدياد الخدمات التي تقدمها الدولة، الشيء الذي يدفعها إلى زيادة فرض الضرائب لمواجهة هذه النفقات.

-تغطية عجز الميزانية.

-إخفاء الرفع في سعر الضريبة كي لا يتدمر الممول، واللجوء إلى فرض ضريبة إضافية من نفس النوع بسعر منخفض.

-تمويل عجز ميزانيات الجماعات المحلية.

ويعود انتشار الازدواج الضريبي الدولي إلى:

-الحركة الواسعة لرؤوس الأموال الأجنبية.

¹ - حميدة بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، دون ط، بن عكنون، الجزائر، سنة 2005، ص 57-58.

- اتساع الشركات والبنوك على مستوى عدد كبير من الدول، بحيث تزاوّل أعمالها في بلدان مختلفة، وتتداول أوقها المالية في عدة بورصات في دول مختلفة، مما يؤدي خضوع الدخل الواحد إلى عدة ضرائب من دول مختلفة.

- عدم الانسجام بين التشريعات الضريبية في الدول المختلفة، بحيث تنفرد كل دولة في تنظيم تشريعها الضريبي بما يحقق لها أهدافها المالية والاقتصادية بغض النظر عن وجود أو عدم وجود لتضارب بين تشريعها، والتشريعات الضريبية للدول الأخرى.

أسباب حدوث الازدواج الضريبي الداخلي نذكر منها:

- رغبة المشرع في زيادة حصيلة الضرائب، وفي هذا قد يفرض المشرع ضرائب جديدة دون بحث ما إذا كانت تتلائم مع الضرائب القائمة، أو تسبب إرهاقا للمولين عن طريق إخضاعهم لنفس الضريبة بصورة أخرى، أو مع اختلاف سعر الضريبة.

- ازدياد نفقات الدولة في أوقات الأزمات، إذا قد تفرض الدولة ضرائب إضافية على نفس الممول الخاضع لضريبة أخرى من نفس النوع، أو نوع مشابه لها على نفس الوعاء، وذلك تلبية لتغطية عجز في الميزانية.

- تحقيق العدالة الاجتماعية، وتقليل الفوارق بين الطبقات، والتمييز في عبء الضريبة بين المشروعات، وذلك بزيادة الضرائب على المشروعات الكبيرة، وإعفاء المشروعات الصغيرة.

وتجدر الإشارة أن المشرع الضريبي الجزائري أحدث ازدواجا ضريبيا داخليا سنة 1993، وذلك بفرض ضريبة على الدخل في شكل المساهمة الوطنية للتضامن Contribution Nationale de Solidarité C.N.S بجانب الضريبة على الدخل الإجمالي وذلك لزيادة حصيلة الضرائب لمواجهة نتائج عبء الوضع المتأزم.

وعموما يحدث الازدواج الضريبي الداخلي إذا توافرت الظروف التالية:

- إذا فرضت نفس الضريبة على نفس الشخص بالنسبة لنفس الوعاء داخل الدولة الواحدة.

- عند تطبيق ضرائب الدولة و ضرائب السلطات المحلية عن نفس الوقت.

ثانيا - أنواع الازدواج الضريبي:

1 - من حيث النطاق: نجد الازدواج الداخلي و الازدواج الدولي (الخارجي).

أ - الازدواج الداخلي: يقصد به ذلك الازدواج الذي يتحقق إذا خضع ممول معين داخل دولة معينة لنفس الضريبة، أو لضريبة مشابهة لها أكثر من مرة.¹

¹ - حميدة بوزيدة، نفس المرجع السابق، ص58.

وفي الازدواج الداخلي، لا يشترط تعدد السلطات المالية التي تقوم بفرض الضريبة، فأما أن تكون السلطة الضريبية واحدة، أي مركزية، فتكون ضريبتين أو أكثر على نفس المادة ونفس الشخص لأي سبب من الأسباب، أو قد تعدد السلطات الضريبية، كما هو الحال بالنسبة للدول الفيدرالية (ألمانيا مثلاً)، حيث من الممكن أن تفرض الحكومة المركزية ضريبة معينة، ثم تقوم إحدى الولايات بفرض نفس الضريبة، مع توفر الشروط الأخرى. فيحدث الازدواج بفرض الحكومة الضريبتين. كذلك هو الحال بالنسبة للدول الموحدة البسيطة، فقد تقوم الحكومة المركزية بفرض ضريبة معينة، ثم تقوم إحدى السلطات المحلية بمجلس المحافظة مثلاً بفرض نفس الضريبة مرة أخرى، وبذلك فالازدواج إما أن يقع الازدواج الضريبي داخل إقليم الدولة أو يحدث في الخارج بين دولتين أو أكثر، واستناداً إلى ذلك يمكن تقسيم الازدواج الضريبي من حيث مجاله (نطاقه) إلى ازدواج داخلي وازدواج دولي.

كما قد يحدث الازدواج بصورة مقصودة من جانب المشرع أو السلطات المالية أو يحدث بصورة عفوية غير مقصودة، واستناداً إلى ذلك يمكن تقسيم الازدواج الضريبي هنا مرتبط بتعدد السلطات المالية.¹

ب - الازدواج الدولي:²

أما الازدواج الضريبي الدولي، فيقصد به تحقق شروطه بالنسبة لدولتين أو أكثر، بحيث تقوم السلطات المالية التابعة لدولتين أو أكثر بتطبيق تشريعاتها الضريبي على نفس الشخص ونفس الوعاء وعن نفس المدة. وقد انتشرت ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي في الآونة الأخيرة بسبب نمو التجارة الدولية وحركة رؤوس الأموال بين الدول.

فبعد أن كان لكل دولة نظامها الاقتصادي الخاص، بكل سلبياته وإيجابياته، تغير الوضع ولحلح الانفتاح الاقتصادي محل الاقتصاد المغلق وليصبح العالم كوحدة اقتصادية وكسوق حرة.

وعادة، ما يحدث الازدواج الدولي نتيجة مبدأ السيادة الضريبية "la souveraineté fiscale"، الذي يعني السلطة المطلقة للدولة في اتخاذ القرار على إقليمها، وأن هذه السيادة دائماً ما تكون مطلقة وغير محدودة، فسلطة فرض الضرائب من خصوصيات السيادة المعترف بها لكل دولة، دون النظر إلى باقي التشريعات الضريبية المقارنة. فكل دول تتخذ المعيار المناسب لها، التبعية السياسية أو الاجتماعية أو الاقتصادية، الذي يحقق لها الغرض الذي تسعى إليه، كما أن الدولة بصددها لتشريعاتها الضريبي، نادراً ما تبحث في النظم أو التشريعات الضريبية المطبقة في الدول الأخرى لمنع الازدواج الضريبي.

¹ - الدكتور محمد عباس محرز، نفس المرجع السابق، ص 150.

² - الدكتور محمد عباس محرز، مرجع سبق ذكره، ص 151.

ومثال للازدواج الضريبي الدولي ما يتعلق بالضريبة على أرباح الشركات. فقد يكون مؤسسة ما فروع في دول أخرى، فتقوم الدولة الموجود بها كل فرع من هذه الفروع بفرض ضريبة على أرباح هذا الفرع، وفي نفس الوقت الذي تقوم فيه الدولة الموجود بها المركز الرئيسي لهذه المؤسسة بفرض الضريبة نفسها على مجموع أرباح هذه الأخيرة. كذلك فيما يتعلق بالضريبة على نواتج القيم المنقولة (الأسهام والسندات). فقد يقيم شخص في دولة ما، ويمتلك أسهم وسندات صدرت في دولة أخرى، فتقوم الدولة الأولى، بصفتها دولة الموطن، بفرض ضريبة على دخل هذه القيم المنقولة، كما تقوم الدولة الثانية، بصفتها دولة مصدر الدخل، بفرض هذه الضريبة أيضا على الدخل نفسه. وهكذا يتحقق الازدواج الضريبي.

2 - من حيث النوع:¹

ينقسم الازدواج الضريبي من حيث النوع إلى:

-الازدواج الاقتصادي.

-الازدواج القانوني.

أ -الازدواج الاقتصادي:

ينتج الازدواج الاقتصادي عندما يتم فرض نفس الضريبة أو ضريبة أخرى مشابهة لها أكثر من مرة على الشخص نفسه بالنسبة لنفس الدخل.

مثلا خضوع أرباح الشركة ذات المسؤولية وخضوع الأرباح الموزعة على الشركاء لنفس الضريبة.

ب -الازدواج القانوني:

يحدث الازدواج القانوني نتيجة لصدور قوانين الضرائب في نفس متفرقة، وقد تكون الضرائب الجديدة متشابهة، أو من نفس نوع الضرائب القديمة القائمة.

والازدواج القانوني هو ازدواج مقصود تعمد المشرع حدوثه، ولذلك لا يمكن تجنب هذا الازدواج في الضريبة، وهذا لتحقيق بعض الأغراض الاقتصادية، والاجتماعية والمالية.

3 - من حيث الاعتراف به:

نجد في هذا النوع من الازدواج الضريبي ما يلي:

¹ - حميدة بوزيدة، نفس المرجع السابق، ص 62-63.

الازدواج المقصود والازدواج غير المقصود:¹

قد يهدف المشرع الضريبي إلى تحقيق الازدواج الضريبي وهو الوضع الغالب في هذا الإطار، بهدف تحقيق أغراض معينة تتركز في زيادة الحصيلة الضريبية. وفي واقع الأمر، يسلك المشرع هذه الطريقة إما لكي يغطي عجزاً طرأ على ميزانية الدولة أو لتغطية زيادة النفقات بصورة كبيرة أو الرغبة في عدم وجود مواجهة أفراد الشعب برفع معدل الضريبة بما قد يترتب عليه من استياء عام من جانبهم أو الرغبة في التمييز في المعاملة المالية بين الدخل المختلفة بحسب مصدرها، كأن تفرض ضريبة إضافية بمعدل منخفض على رأس المال بحيث تؤدي من الدخل بالإضافة إلى الضريبة على الدخل الإجمالي، بقصد معاملة أصحاب رؤوس الأموال معاملة أكثر جدية، وإلى غير ذلك من الأهداف الأخرى، وإذا كان الازدواج الضريبي الداخلي عادة ما يكون مقصوداً من جانب المشرع فإن هذا لا يمنع من تحقيق الازدواج الضريبي الداخلي بصورة غير مقصودة، ويحدث ذلك عند تعدد الضرائب المتشابهة أو من نفس النوع، كما رأينا من قبل، ويكون الازدواج الضريبي هنا اقتصادياً وليس قانونياً، مثال ذلك أن يتمكن المكلف القانوني بأداء الضريبة، من نقل عبئها إلى الغير الذي يكون له أداء نفس الضريبة.

أما الازدواج الضريبي الدولي فنادر ما يكون مقصوداً، ويرجع هذا إلى مبدأ السيادة السابق ذكره، واستقلال كل دولة بوضع تشريعاتها الضريبية دون النظر إلى تشريعات الدول الأخرى ومن ثم فإن الأسس التي تعتمد عليها كل دولة تختلف عن الأخرى، وفي هذه الحالات القليلة التي يكون فيها الازدواج الدولي مقصوداً، فإن الغية منه يكون تحقيق بعض الأهداف الاقتصادية. فقد تتعمد الدولة أن تفرض ضريبة على إيرادات رؤوس الأموال التي تستثمر في الخارج، وهي تعلم أن ضريبة أخرى تفرض في الدولة التي تستثمر فيها هذه الأموال، وذلك للعمل في الحد من هجرة رؤوس الأموال الوطنية إلى الخارج، أو قد تفرض الدولة ضريبة على إيرادات رأس المال الأجنبي المستثمر في أرضها، مع علمها أن ضريبة أخرى تفرض في دولة موطن الاستثمارات، وذلك رغبة في الحد من تدفق رؤوس الأموال الأجنبية واستثمارها في البلاد.

المطلب الثالث: مكافحة الازدواج الضريبي.

يحقق الازدواج الضريبي على المستويين الداخل والدولي، آثاراً ضارة على الاقتصاد الوطني بشكل عام، إذ يمثل عبئاً إضافياً على عاتق المكلف بالضريبة ليزيد إلى جانب العبء الأصلي الجزء الأكبر من الأرباح المحققة، مما يخالف مبدأ العدالة الضريبية السالف الذكر، وهذا قد يدفع المكلف بالضريبة إلى استخدام كافة السبل المشروعة

¹ - الدكتور محمد عباس محمدي، نفس المرجع السابق، ص 152.

وغير المشروعة للتهرب من أداء الضريبة. وقدم الواقع العلمي ما يثبت صحة هذا القول. مثال ذلك حالة شركة تقوم بمباشرة نشاطه خارج إقليم الدولة التي يقوم بها، فتطالبه السلطات الضريبية في الدولتين بدفع ضرائب على أرباح تقدر بـ 30% في الأولى و 40% في الثانية أي ضريبة كلية تقدر بـ 70% على هذه الأرباح، أي أنها مست جزءا كبيرا من أرباحه المحققة، وغيرها من الحالات الأخرى المشابهة.

زيادة على ذلك، أن الازدواج الضريبي الدولي يشكل عقبة خطيرة أمام حركية رؤوس الأموال من دولة إلى أخرى، مما يسبب عائقا أمام نمو العلاقات الاقتصادية الدولية، وأمام كافة الآثار الخطيرة السالف ذكرها، فقد حاولت الدول بصدد مكافحة الازدواج الضريبي الداخلي، تنظيم تشريعاتها الداخلية وأحكام الرقابة على سننها ووضع قواعد خاصة تهدف إلى منع حدوث هذه الظاهرة.¹

أما بالنسبة للازدواج الضريبي الدولي، فإن مكافحته تتم بواسطة التشريعات الوطنية أو الاتفاقيات الدولية، فقد تلجأ بعض الدول إلى النص في تشريعاتها الوطنية على إعفاء بعض رؤوس الأموال الأجنبية المستثمرة في أراضيها من الضريبة، رغبة في تشجيع هذه الأموال للاستثمار فيها. أما الاتفاقيات الدولية، فقد تم إبرام مجموعة من المعاهدات الثنائية والجماعية لمنع الازدواج الضريبي الدولي بشرط المعاملة بالمثل، وقد اتسع نطاق هذه المعاهدات الدولية وخاصة بعد الحرب العالمية الأولى.

وعادة ما تأخذ هذه المعاهدات الدولية بعدة مبادئ تهدف إلى توزيع الاختصاص الضريبي بين الدول المتعاقدة وتتلخص فيما يلي:

1. أن يكون فرض الضرائب على الدخل العقارية لدولة موقع العقار.
2. أن يكون فرض الضرائب على أرباح الأسهم وفوائد السندات للدولة المصدرة لها، أي للدولة المدينة، وأن كانت بعض المعاهدات قد قررت هذا الحق للدولة الدائنة، التي يقيم فيها صاحب هذه الأسهم والسندات.
3. أن يكون فرض الضرائب على الفوائد الديون العادية لدولة موطن الدائن.
4. أن يكون فرض الضرائب على أرباح المؤسسات للدولة التي يوجد فيها المركز الرئيسي للمؤسسة.
5. أن يكون فرض الضرائب على كسب العمل للدولة التي يتم فيها العمل، وذلك باستثناء الرواتب التي تدفعها الدولة فيكون لهذه الدولة الحق في فرض الضرائب عليها.

¹ - الدكتور محمد عباس محرز، نفس المرجع السابق، ص 153 - 154.

6. أن يكون فرض الضرائب على الدخل العام لدولة موطن المكلف بالضريبة سواء كانت مستمدة منها أو من دولة أخرى.

7. أن يكون فرض الضرائب على التركات، في الدولة الكائن بها المال مع إعفائه من الضريبة في البلد الآخر.

8. بتدعيم فرض الضرائب على المقيمين، مقابل الحد من فرض الضرائب على المنبع. بوضع قيد العمل آليات للتعاون بين الدول لتجنب التهرب والغش الضريبيين الدوليين.

المبحث الرابع: التهرب الضريبي.

يقصد بالتهرب الضريبي تلك المخالفات القانونية المتمثلة في عدم الامتثال للتشريع الضريبي، أو الثغرات الموجودة في القانون من أجل التخلص من أداء الواجب الضريبي بجميع الوسائل و الأشكال سواء تعلق الأمر بالعمليات المحاسبية، أو الحركات المادية، وذلك بكل أو بجزء من المبلغ الواجب الدفع للخزينة العمومية والذي تستعمله الدولة في تغطية نفقاتها، وتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية. وبصفة عامة يعرف التهرب الضريبي بأنه التخلص من دفع الضريبة، بصفة كلية أو جزئية.

المطلب الأول: التهرب المشروع وغير المشروع.

أولاً- التهرب المشروع:¹

ويقصد به التخلص المكلف من أداء الضريبة، نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي والتي ينتج عنها التخلص من دفع الضريبة دون أن تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية، كإنتاج بعض السلع بمواصفات مختلفة عنها في القانون، أو التهرب من ضريبة التركات عن طريق توزيع هذه الأخيرة في شكل هبات للذين تربطهم بصاحب التركة قرابة من الدرجة الأولى على قيد الحياة حتى لا تخضع بعد وفاته تلك الأموال لضريبة التركات.

ثانياً- التهرب غير المشروع " الغش الضريبي ":

هو تهرب مقصود من طرف المكلف نتيجة مخالفته الصريحة عمدا لأحكام القانون الضريبي قصدا منه عدم دفع الضرائب المستحقة عليه، وذلك من خلال الامتناع عن تقديم تصريح ناقص، أو كاذب أو إعداد قيود وتسجيلات مزيفة.

وبهذا يهدف هذا التهرب إلى تخفيف أساس الضريبة، ولتحقيقه يتوفر شرطين هما:

-العنصر المادي.

¹ - حميد بوزيدة، نفس المرجع السابق، ص 39-40 .

-العنصر المعنوي النية السيئة أو القصد.

العنصر المادي: يتمثل في تخفيض أساس الاقتطاع الضريبي بصورة غير قانونية، وهو عبارة عن إخلال المكلف بواجباته الضريبية، التي يميلها التشريع الضريبي ومن أشكال الإخلال بهذه الواجبات نذكر :

-المبالغة في تقدير الأعباء وتكاليف الاستغلال .

-الامتناع عن تقديم التصريحات للإدارة الضريبية .

-الإخفاء الكلي أو الجزئي للعمليات التي يتم تحقيقها، أو المداخيل الناتجة عنها .

-عدم مسك محاسبة منتظمة حسب التنظيم المعمول به (القانون التجاري، المخطط المحاسبي) وذلك بهدف عرقلة أي مراقبة جبائية محتملة .

العنصر المعنوي: يقصد به يرتكب الفعل من طرف المكلف بالضريبة بنية سيئة، وهذه المخالفة المعتمدة تكون عن وعي، غير أن إظهار نية الغش صعبة، لأن القانون الضريبي يفترض دائما حسن نية المكلفين، وعليه يتوجب على إدارة الضرائب إظهار تعمد المكلف في ارتكاب المخالفة بجميع وسائل الإثبات .

وهناك حالات لا تحتاج فيها إدارة الضرائب إلى إثبات سوء نية المكلف لإدانته، كحالة الأعمال التدليسية التي يكون القانون الضريبي قد نرقبها كعدم مسك المحاسبة، أو مسكها مخالفا للأحكام والقوانين المعمول بها، أو تسجيل فواتير شراء وهمية والاستمرار .

ثالثا- التهرب الضريبي الدولي:

يعتبر هذا النوع من التهرب من أخطر أشكال التهرب، إذ أنه يتمثل في العمل على التخلص من دفع الضريبة في بلدها عن طريق التهرب غير القانوني للمداخيل والأرباح التي من المفروض أن تخضع لضرائب البلد الذي حققت فيه فعلا إلى بلد آخر يتميز بضغطه الضريبي الملائم (المنخفض).

ويمكن أن يتخذ هذا النوع من التهرب الأشكال التالية :

1- التلاعب في التصريح بأسعار الصفقات التجارية :

يكون ذلك سواء عن طريق تضخيم أسعار المشتريات عند الاستيراد، أو تخفيض أسعار المبيعات عند التصدير، يستعمل هذا الشكل من أشكال التهرب الضريبي الدولي عادة بين الشركات التي تملك فروعاً في الخارج، حيث تقوم بتحويل أرباحها لاتجاه فروعها المتواجدة في دول رسومها أقل، كما يلجأ إلى هذا الشكل شركات التجارة الدولية لتحويل مركز الضغط من أجل ضبط تسوية سعر منتجاتها المصنعة في البلد وبيعها في بلد ثاني سعياً منها لتحقيق أقصى نسبة من الأرباح في البلد الذي يكون فيه العبء الحقيقي الجبائي أخف وطأة .

2- المبالغة في تقييم التكاليف (تضخيم التكاليف) :

يسعى مسيري الشركة للتلاعب بالمكافآت الممنوحة للموظفين خارج البلد مع أشخاص وهميين، أو بمعنى آخر تمرير جزء معين من أرباحها المحققة على شكل أجور ورواتب وكذلك مكافآت لخدمات مقدمة من طرف أشخاص أو مؤسسات أخرى. ومن بين الطرق الأكثر استعمالاً وانتشاراً نجد تكاليف المقر، إذ تفرض التكاليف من قبل الشركة الأم الموجودة بالخارج على فرع لها بالدولة المعنية من خلال تطبيق نسبة معينة أن تحددها بنفسها على رقم أعمال هذا الفرع، ويمكن لهذه النسبة أن تقوم بامتصاص جزء كبير أو حتى كل الأرباح الخاضعة للضريبة.

المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي.

هناك عدة أسباب تؤدي إلى التهرب الضريبي وتنقسم هذه الأسباب إلى نوعين الأسباب المباشرة والأسباب

غير المباشرة وتتمثل فيما يلي:

أولاً- الأسباب المباشرة:¹

تتلخص الأسباب المباشرة فيما يلي:

1 -الأسباب التشريعية: "لقد زادت في تعقد القواعد التشريعية للنظام الضريبي من احتمالات التهرب الضريبي سواء في تقدير الوعاء أو في حساب قيمة الضريبة أو التخفيضات من أخطر الوسائل التي يلجأ إليها الموظف هي الرشوة التي تظهر أساساً الجانب السلبي له أي عدم وجود وعي مهني من ناحية الكفاءة، تعقد وعدم استقرار التشريعات الجبائية".²

2 -الإمكانيات المادية: "نقص الوسائل المادية حيث أن جميع المؤسسات والقطاعات قد استفادت من مشاريع عمرانية تعكس الواقع إلا أن القطاع الجبائي لم يتحصل على أي إصلاح كونه يزاول عمله في منشآت موروثية من قبل الاستعمار".³

3 -الإجراءات الإدارية: "تعتبر كإجراءات روتينية معقدة تتسبب في خلق الكراهية اتجاه الضرائب وما يمثلها من أجهزة وأعوان إداريين، ويبقى على الإدارة الجبائية استعمال كل الإجراءات اللازمة لتفادي ذلك وتتمثل هذه الإجراءات فيما يلي:

- تعقد الإجراءات الخاصة بتحصيل الضريبة.

¹ - محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، مرجع سابق، ص 50.

² - عوادي مصطفى، رجال نصر، مرجع سابق، ص 58.

³ - البطريق يونس أحمد، حامد عبد المجيد دراز، محمد أحمد عبد الله، مبادئ المالية العامة، دار شباب الجامعة، دون ط، الإسكندرية، مصر، سنة 1978، ص 160

- صعوبة تقدير الوعاء الضريبي.
- عدم المساواة في تطبيق الإجراءات.
- ضعف النوعية الجبائية¹.

ثانياً- الأسباب غير المباشرة:²

نذكر منها ما يلي:

1- الأسباب النفسية:

سنتطرق من خلال الأمثلة التالية إلى الأسباب النفسية:

مثال 1: الضريبة أداة لاغتصاب وافتقار الشعوب يرجع إلى هذا التفكير إلى الأسباب التاريخية ورثتها الشعوب عن الاستعمار الفرنسي في الجزائر تستعمل الضريبة كوسيلة لمصادرة ونهب أموال الأفراد مما انعكس سلباً على المجتمع اتجاه فرض الضريبة "اقتطاع مالي دون مقابل" بل وهذا ما أدى إلى إحساسهم بأن الضريبة تحد من حريتهم ويذهب البعض إلى اعتقادهم في عدم عدالتها .

مثال 2: شركة ذات مسؤولية محدودة والثانية شركة تضامن نجد أن الأولى تدفع ضريبة على أرباح الشركات والباقي يقسم على الشركاء والذين يكونون مكلفين بدفع ضريبة على الدخل الإجمالي أيضا مجبرون على دفع الضريبتين معاً، أما الثانية فالأرباح تقسم بين الشركاء وكل شريك ملزم بدفع ضريبة واحدة على الدخل الإجمالي بالمقارنة نجد أن الحالة الأولى يحس المكلف بعدم وجود العدالة الضريبية وبالتالي فهو يلجأ إلى محاولة التهرب من إحداها .

عبد المنعم فوزي: "كلما زاد الوعي المالي ضعف الباعث عن التهرب، وبالعكس كلما ضعف الوعي المالي كان الباعث النفساني على التهرب من الضريبة قويا وملموسا"³.

ويعتقد باهر محمد عتلم: "أن الوعي الضريبي يعتبر أقل تقدماً من الوعي القانوني بمعنى أن الممول عندما يخالف القوانين الضريبية لا يشعر أنه يرتكب إثماً في حق المجتمع كشعوره عندما يقتل أو يسرق غيره"⁴.

2 - الأسباب الاجتماعية: يلعب المحيط الاجتماعي دوراً هاماً في ترسيخ ظاهرة التهرب الضريبي وشيوعها بين الأفراد وهذا أن ضعف الوعي الضريبي الذي يتناسب مع الشعور الوطني.

¹ - عواضة حسن، المالية العامة، دار النهضة العربية، بدون ط، بيروت، لبنان، سنة 1973، ص 403 .

² - سوزي عدلي ناشد، اقتصاديات الجباية والضرائب، ص 50 .

³ - عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، دون ط، مصر، سنة 1972، ص 226.

⁴ - باهر محمد عتلم، المالية العامة، جامعة القاهرة، مصر، طبعة 1991، ص 216 .

- 3 - الأسباب السياسية: وهي أسباب تساعد على انتشار التهرب الضريبي فقد لا يساعد النظام السياسي القائم في البلد على مكافحة التهرب الضريبي ويتجلى ذلك من خلال عاملين أساسيين هما:
- الاختيار الإيديولوجي والسياسي الذي اعتمدهته الدولة بعد الاستقلال مما كان له أثر كبير على النظام الجبائي الجزائري.
- وجود موارد بتروولية هامة جعل السلطات العمومية تعتبر حصيلة الجباية العادية ثانوية، مما أدى إلى ظهور نوع من التراخي فيما يخص الضرائب ومكافحة التهرب الضريبي لم تكن ضمن أولويات النظام السياسي.¹
- 4- الأسباب الاقتصادية: يعتبر اقتصاد كل دولة محدد برصيد المعفي من القطاع الضريبي فالحالة الاقتصادية للمكلف والحالة الاقتصادية العامة لها دور كبير في التأثير على التهرب الضريبي.

5-العوامل المتعلقة بالمكلف بالضريبة:

غالبا ما تعود أسباب التهرب الضريبي إلى المكلف نفسه، والتي تندرج في إطار اعتبارات ذاتية ونفسية وأخلاقية، إذ يرى بعض الباحثين أن السبب الرئيسي للتهرب الضريبي هو ضعف المستوى الأخلاقي ومستوى الوعي الضريبي لدى المكلف، وهو الشيء الملاحظ في شعوب جنوب البحر الأبيض المتوسط والتي تعتبر بلدانا متخلفة عاشت تحت وقع الضغط الاستعماري عكس الشعوب الانجلوسكسونية والشمالية حيث تنخفض حدة التهرب والغش الضريبي.²

المطلب الثالث: أنواع وأشكال التهرب الضريبي

تختلف أنواع وأشكال التهرب الضريبي باختلاف الضريبة المراد التهرب منها ومنه يمكن تقسيم التهرب الضريبي إلى أنواعه في الفرع الأول ثم التطرق إلى أشكاله في الفرع الثاني.

الفرع الأول: أنواع التهرب الضريبي

أولا- التهرب المشروع (التجنب الضريبي):

1 -تعريف التهرب المشروع:

يعرف بأنه: "تملص المكلف القانوني من دفع الضريبة دون مخالفة التشريع الضريبي القائم، وهذا التهرب ومهما اتصف بالشرعية فإنه يدل على الضعف في التحضر وغياب الضمير الاجتماعي".³

¹ - بجاوي نصيرة، الغش والتهرب الضريبي، مذكرة ماجستير، دراسة حالة الجزائر، جامعة الجزائر، سنة 1998، ص 62 .

² - عوادى مصطفى، رجال نصر، مرجع سابق، ص 66.

³ - بغدادى علاء الدين، فعالية الرقابة الجبائية والحد من التهرب الضريبي وأثارها على الخزينة العمومية، مذكرة الماستر في التدقيق المحاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010/2009، ص 16 .

"يقصد به أن تفرض الضريبة على تصرف معين، لكن المكلف رغبة منه في عدم دفع الضريبة، فتصرفه يكون سلبيا وهو يعني التخلص من عبء الضريبة كليا أو جزئيا دون مخالفة أو انتهاك لأحكام القانون، كذلك قد يتجنب المكلف بالضريبة عن طريق الاستفادة من ثغرات القانون"¹، ومثالا على ذلك:

- التهرب من ضريبة الشركات عن طريق توزيع هذه الأخيرة في شكل هبات للذين تربطهم بصاحب الشركة قرابة من الدرجة الأولى على قيد الحياة حتى لا تخضع بعد وفاته تلك الأموال لضريبة الشركات.²

- ترك النشاط الإنتاجي الذي يخضع إلى الضريبة المرتفعة والانتقال إلى نشاط آخر خاضع لضريبة أقل. يعرف أيضا: "عملية قانونية يتم من خلالها تجنب الواقعة المنشئة للضريبة، وقد يستطيع الممول أن يتجنب دفع الضريبة من خلال استغلال نقاط الضعف السائدة في التشريع".³

2- تصنيف التهرب الضريبي المشروع: ويتجلى في صنفين:

1.2- التجنب الضريبي المقصود من المشرع الجبائي: "يلجأ المشرع الجبائي إلى التجنب الضريبي المقصود من أجل تحقيق أهداف معينة من خلال فرض ضرائب مرتفعة على نشاطات معينة أو سلع معينة للتقليل من استيرادها وتشجيع المنتج الوطني أو للحد من استهلاكها مثل السلع الكمالية أو إلغاء الضرائب على الأنشطة محددة ضمن شروط معينة وحصرها في مناطق يتم اختيارها لتشجيع إنشاء مثل هذه المؤسسات في مناطق معينة مثل تدعيم الاستثمار الفلاحي والصناعي بالجنوب، الاستثمار في إطار الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار (ANDI)، الوكالة الوطنية لترقية تشغيل الشباب (ANSEJ) وغيرها".⁴

2.2- التجنب الضريبي غير المقصود من المشرع الجبائي:

يتمثل هذا النوع من التهرب في استغلال المكلف ثغرات القانون من أجل عدم دفع الضريبة، وترجع هذه الثغرات في الغالب إلى نقص في التشريع وعدم إحكام صياغة المواد القانونية.

فالمكلف بذلك ينتهك أو يخالفه لأن المشرع هو الذي حدد له مجموعة من الإعفاءات والتخفيضات في بعض الضرائب الخاصة بأنشطة معينة.

1 نماذج التهرب المشروع:

- تجزئة الشركة الأم إلى شركات صغيرة مستقلة وهيا.

¹ - سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، دون ط، الإسكندرية، سنة 2000، ص 216 .

² - حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص 39-40 .

³ - سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العثماني، اقتصاديات الضرائب (سياسات، نظم، قضايا معاصرة)، الدار الجامعية، دون ط، الإسكندرية، سنة 2007، ص 154 .

⁴ - عوادى مصطفى، رجال نصر، مرجع سابق، ص 12.

- إعطاء بعض الأنشطة صفة غير تجارية.
- إعادة الاستثمار لأرباح غير موزعة مستفيدا من تخفيضات عليها، دون القيام فعلا بالإعادة.
- زيادة النفقات عن طريق تضخيمها فقط.
- تواطؤ المشرع مع بعض الشركات بإعفاءات ضريبية.¹
- تهرب ضريبي ناتج عن تغيير سلوك المكلف ترك النشاط الإنتاجي الذي يخضع لضريبة مرتفعة واللجوء إلى نشاط خاضع لضريبة أقل.

ثانيا- التهرب غير المشروع (الغش الضريبي):

1- تعريف التهرب غير المشروع: وهو تهرب مقصود من طرف المكلف نتيجة مخالفته الصريحة عمدا لأحكام القانون الضريبي قصدا منه عدم دفع الضرائب المستحقة عليه، وذلك من خلال الامتناع عن تقديم التصريح بمداخيله، أو كاذب أو إعداد قيود وسجلات مزيفة،² وتندرج تحته كافة طرق الغش المالي وما تنطوي عليه من طرق احتيالية.³

-تعريف **Delahaye Tomas**: " الغش الضريبي هو مخالفة للقانون الجبائي".⁴

- **تعريف القانون الجبائي الجزائري:** " كل محاولة للتخلص من الضريبة باستعمال طرق تدليسية في إقرار أساس الضرائب والرسوم التي يخضع لها المكلف أو تصنيفها كليا أو جزئيا".⁵

2- تصنيف التهرب غير المشروع:⁶

1.2- الغش العادي (البسيط):

وهو يشبه التهرب المشروع مصحوبا باستعمال طرق تدليسية ويتمثل في محاولة معتمدة من أجل دفع ضريبة أقل وهذا من خلال تقديم تصريحات ناقصة أو خاطئة بسوء نية فهو إذا كل تصرف أو إغفال مرتكب من أجل التخلص من الضريبة، حسب المادتان 192 و 193 من ق.ض.م .

¹ - أبو منصف، مدخل للتنظيم الإداري والمالية العامة، دار المحمدية العامة، دون ط، الجزائر، بدون سنة، ص 117.

² - حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص 40 .

³ - علي زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، دون ط، الجزائر، سنة 2005، ص 210 .

⁴ - Delahaye Thomas: Op. Cit. P 164 .

نقلا عن عوادي مصطفى، رجال نصر، مرجع سابق، ص 06.

⁵ - المادة 303-1 من ق.ض.م من الأمر رقم 76-101 بتاريخ 1976/12/09 المتضمن ق.ض.م .

⁶ - عوادي مصطفى، المرجع السابق، ص 07.

2.2- الغش الموصوف (المركب):

أي أنه غش بسيط مقرون بممارسات تدليسية أي أن المكلف يستعمل أساليب ماهرة تمكنه من التخلص من الضريبة وكذلك مسح كل الآثار التي قد تؤدي إلى كشف مغالطاته ومنه فالغش المركب يتوفر على العنصرين التاليين:

-عنصر النية: يقصد به أن المكلف على دراية بأن الفعل غير مشروع.

-العنصر المادي: ويتمثل في تخفيض أساس الضريبة.

-عنصر التدليس: ويعني لجوء المكلف إلى مسح كل الأدلة تقربا لأي مراقبة محتملة.

حسب المادتان 303 و 407 من ق.ض.م.ر.م .

3.2- نماذج التهرب غير المشروع:

من بين مجموعة كبيرة من نماذج التهرب غير المشروع نذكر ما يلي:

- تزوير الوثائق (إعداد سجلات وقيود مزيفة).
- التهرب على الحدود تجنباً للحواجز الجمركية.
- استعمال النفوذ والمحابة واستغلال المناصب.¹
- عدم تقديم المكلف تصريحاً ضريبياً عن النشاط الخاضع للضريبة.
- عدم دفع الضريبة المترتبة على المكلف وذلك عندما يهرب المكلف خارج البلاد.²

3- الغش الوطني والغش الدولي:

في هذا النطاق يصنف الغش كما يلي:

1.3- الغش الوطني (المحلي):

يمكن تعريفه: " كل استعمال لطرق وممارسات غش من قبل المكلف محاولة منه للتخلص بصفة غير شرعية من التزاماته الجبائية الناجمة عن التشريعات الجبائية الوطنية".

ويعرف أيضا بأنه كل غش يتم داخل حدود الدولة، يكون المكلف في مواجهة سلطات بلده فهو يخضع لقانون جبائي وحيد.³

¹ - أبو منصف، مرجع سابق، ص 118.

² - خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل، دون ط، عمان، سنة 2005، ص 216.

³ - Martinez Jean Claud . Op. Cit.P 08.

نقلا عن عوادي مصطفى، رجال نصر، المرجع نفسه، ص 08.

2.3- الغش الدولي:

يتمثل هذا النوع من الغش في عدم دفع الضرائب داخل البلد وتحويل المداخيل إلى بلد يتميز بجاذبية جبائية إن صح التعبير وهذا بغية التقليل من المبالغ المتقطعة، وهذا النوع من الغش يرجع إلى التطور الكبير الذي عرفته التبادلات الدولية والنشاط الكبير الذي غير حركة رؤوس الأموال.¹

الفرع الثاني: أشكال التهرب الضريبي

بعد التعرض إلى مفهوم التهرب الضريبي وتصنيفاته نتطرق هنا لأشكال التهرب الضريبي وهي الحالات التي يمكن المكلف من التخلص من الضريبة دون مخالفة القانون وهي كما يلي:

أولاً- الامتناع:

وهو أبسط طريقة للتهرب من الضريبة وبصورة أوضح، فإن المكلف يتمتع عن القيام بالواقعة أو التصرف الذي تفرض على أساسه الضريبة ومثال ذلك امتناع الشخص استهلاك ساعة ما خاضعة لضريبة مرتفعة وهذه الضريبة قد تكون مقصودة من طرف المشرع الذي يهدف إلى دفع الأفراد بطريقة غير مباشرة إلى التقليل من استهلاك السلعة محل البحث مراعاة لاعتبارات اقتصادية أو اجتماعية مختلفة كالحمد من استيرادها توفيراً للعمالات الأجنبية أو تشجيع إنتاج السلع البديلة لها أو الحد من استهلاكها حفاظاً على الصحة العامة،² وطريقة الامتناع هذه تؤدي بالمكلف إلى تجنب دفع الضريبة كلياً أو جزئياً، ويكون عدم الدفع عندما يتمتع المكلف من استهلاك السلع لتجنب دفع الضرائب على الإنفاق كما يستطيع أن يوظف كل ثروته في سندات قرض أصدرتها الدولة وأعطته وأعفت دخله من الضرائب لتشجيع الاكتتاب فيه، فالمكلف لا يدفع أي ضريبة على ثروته كما يكون عدم الدفع جزئياً كأن يقلل من أرباحه الخاضعة للضريبة وذلك بالتقليل من نشاطه حتى لا يتجاوز الحد المقرر إخضاعه للضريبة.³

ثانياً- الإحلال:

يتمثل الإحلال في أن المكلف عوض أن يوظف أمواله في أنشطة أخرى تكون معفاة أو مفروضة عليها ضريبة أقل، ويتجسد ذلك مثلاً في الاستثمار في القطاع الفلاحي، ومن ناحية أخرى قد يستهدف المشرع هذه

¹ - Martinez Jean Claud. Op. Cit. P 08.

نقلا عن عوادي مصطفى، رجال نصر، مرجع سابق، ص 08.

² - جامع أحمد، علم المالية (فن المالية العامة)، ج1، دار النشر العربية، ط2، القاهرة، سنة1975، ص244.

³ - Gaudemet Paul Marie. Précis de Finances Publique. Edition Montchrestion. Tome 2. Paris. 1970. P 314.

نقلا عن عوادي مصطفى، رجال نصر، مرجع سابق، ص 10.

النتيجة تحقيقاً لأغراض معينة، وفي هذا الإطار قد يشجع هذا الأخير الأفراد على التوجه نحو الإنتاج الزراعي من أجل تحقيق الاكتفاء الذاتي وخلق مناصب شغل والقضاء على البطالة وفي هذه الحالة يحرص المشرع على إعفاء المتهمين بهذا الميدان من الضرائب وغالبا ما يكون هذا الإعفاء لمدة معينة تشجيعاً وتحفيزاً لهم، وهذا الإعفاء أو التقليل من الضرائب قد يمس أحيانا الإنتاج التقليدي أو الحرفي لماله من أهمية على الصعيد الثقافي والحضاري.¹

ثالثا- الاستفادة من ثغرات القانون:

قد يحتوي القانون الجبائي على ثغرات تسمح للمكلف أن يستفيد منها وهذه الثغرات تكون نتيجة عدم إحكام هذه النصوص التي تجعل هذا المكلف يحصل على أرباح دون الخضوع للضريبة المقررة على مثل هذه الأرباح، ومثال على ذلك أن تقوم شركة ما بتوزيع جزع من أرباحها على المساهمين ليس في الصورة العادية أي توزيع مبلغ نقدي على كل مساهم ولكن في صورة أخرى هي زيادة رأسمالها بمقدار هذا الجزء من الأرباح وإصدار أسهم بها توزع مجانا على المساهمين كل بقدر نصيبه في الأرباح وتستند الشركة في عدم دفع الضريبة على إيرادات القيم المنقولة المقررة على هذه الأرباح الموزعة على المساهمين إلا أنه لا يوجد نص صريح في التشريع الجبائي يقضي بفرض هذه الضريبة على الأسهم المجانية التي توزع على المساهمين،² وما يستنتج من هذه الحالات هو توفر سوء نية المكلف الذي يتجنب دفع الضريبة وبالتالي عدم تحميله لنصيبه كاملا في الأعباء العامة، ونخلص إلى القول بأن على المشرع الجبائي أن يضبط النصوص القانونية وصياغتها صياغة دقيقة وواضحة لا تحمل غموض، وبالتالي بسيطة ولا يترك ثغرات يتم التاويل فيها أو تفهم على غير ما قصده فعلا.

المطلب الرابع: آثار وطرق مكافحة التهرب الضريبي.

إن التهرب الضريبي سيؤدي منها إلى آثار التي من شأنها التأثير السلبي على تحقيق أهداف فرض الضريبة المتعددة من بين هذه الآثار ما يلي:

الفرع الأول: الآثار المترتبة عن التهرب الضريبي.

أولا- الآثار الاقتصادية:

من الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي هو أن الظاهرة تحدث اعوجاجا بالنسبة للاقتصاد الوطني وتتمثل

فيما يلي:

¹ - جامع أحمد، مرجع سابق، ص 244-245.

² - عوادى مصطفى، رجال نصر، مرجع سابق، ص 14.

1 - ارتفاع معدلات الضرائب وأسعارها:

تؤدي ظاهرة التهرب الضريبي إلى إنقاص الإيرادات الضريبية فتلجأ الدولة بذلك إلى رفع معدلات الضرائب لتغطية ذلك النقص في الإيرادات والزيادة في عدد الضرائب ويرفع معدلاتها، فإن التهرب الضريبي سوف يتسبب في تحويل الضغط الضريبي ووقوعه على المكلفين الذين يؤدون واجباتهم الضريبية، وبذلك تغيب العدالة الضريبية والعدالة الاجتماعية.¹

2 - إعاقة المنافسة الاقتصادية:

إن المؤسسة التي تتخلص من دفع الضريبة تحقق أرباحا وتكون وضعيتها المالية أحسن من المؤسسة التي تدفع الضرائب بصفة منتظمة، فالمؤسسات الأقل إنتاجية هي التي تقوم في أغلب الأحيان بعملية التهرب من دفع الضريبة فهي لا تحاول تحسين الإنتاجية أو تحقيق التقدم الاقتصادي لتحقيق أرباح أكبر، وإنما تقوم بعملية التهرب الضريبي للحصول على موارد للتمويل وبذلك تبيع منتجاتها بأسعار منخفضة مما يمنع المؤسسات الأخرى من منافستها.²

3 - إعاقة التقدم الاقتصادي:

إن الأثر المتمثل في إعاقة المنافسة والذي يترتب على التهرب الضريبي يؤدي بدوره إلى تأخير التطور الاقتصادي وإعاقة التقدم الاقتصادي.³

4 - التوجيه الوهمي للنشاط الاقتصادي:

قد يلجأ الاقتصاديون إلى أنشطة اقتصادية في القطاعات الأكثر حساسية للتهرب الضريبي ولا يأخذون بعين الاعتبار الأنشطة التي تساعد في التنمية الاقتصادية وتزيد القيمة المضافة والحل الوطني، أي أنهم يتوجهون إلى الأنشطة الاقتصادية التي تخلق ثروات إضافية، وبذلك فالتهرب الضريبي يصبح مسببا في الركود الاقتصادي والتخلف.⁴

5 - ظهور أزمة رؤوس الأموال:

إن عملية التهرب الضريبي تتمثل في أغلب الأحيان في إخفاء المكلف رقم أعماله أو أرباحه الحقيقية وتتم هذه العملية إما عن طريق الاكتناز، أو على شكل أوراق نقدية أو على شكل معادن كالذهب بالإضافة إلى ذلك

¹ - حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص 50-51.

² - عوادي مصطفى، رحال نصر، مرجع سابق، ص 97.

³ - سهام كردودي، الوقاية الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد، دون ط، الجزائر، سنة 2011، ص 21.

⁴ - سهام كردودي، مرجع سابق، ص 21.

فإن بعض المكلفين يقومون بفتح حسابات بنكية خارج الوطن وتهرب رؤوس أموال الشيء الذي يؤدي إلى إنقاص إيرادات الدولة.¹

6 - زعزعة الاستقرار المالي:

يلعب التهرب الضريبي دورا ملاحظا في زعزعة الاستقرار الاقتصادي للمجتمع سواء في أوقات التضخم أو الانكماش.²

ثانيا- الآثار المالية:

يؤدي التهرب الضريبي إلى آثار سيئة من الناحية المالية للدولة وعدم قدرتها على الوفاء بالتزاماتها اتجاه الأفراد، إذ أنه يفوت على الدولة جزءا هاما من حصيلة الضرائب، كما أنه يؤدي إلى الإخلال بمبدأ العدالة في توزيع الأعباء العامة، ولذلك فإن الدولة تعمل جاهدة على محاربة هذه الظاهرة سواء على المستوى الداخلي أو الخارجي.³

وتتمثل النتائج المالية للتهرب الضريبي في أنه يلحق بخزينة الدولة خسائر كبيرة تتمثل في الأموال الطائلة التي تضيع منها وتكدس من طرف المكلفين المتمصلين من دفع الضرائب، كما أنه يؤدي إلى تخفيض الدخل القومي وحتما سيخفض ذلك من مستوى الدخل الفردي، بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي يؤدي إلى انخفاض قيمة العملة الوطنية، وذلك بسبب اكتناز الأموال غير المصرح بها، والتي تسبب بدورها في وجود التضخم النقدي على مستوى السوق النقدية، وتؤكد أرقام وزارة المالية أن حجم التهرب الضريبي في الجزائر يقدر بنحو 6400 مليار سنتيم سنويا وهو رقم مرشح للارتفاع من سنة لأخرى بسبب زيادة حجم الواردات وكذا حجم السوق الموازية إضافة إلى عدم التزام الأعوان الاقتصاديين من إجراء معاملاتهم التجارية بالفواتير في الجزائر.⁴

ثالثا- الآثار الاجتماعية:

بغيب العدالة الضريبية تغيب العدالة الاجتماعية بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي يخل بإعادة توزيع المداخل بين طبقات المجتمع ويزيد الفوارق الطبقيّة بينها، بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي يؤثر على سيكولوجية المكلفين النزهاء نظرا لسقوط العبء الضريبي كله عليهم، فانتشار الغش والخداع بين مختلف طبقات المجتمع يؤدي إلى تدهور الحس الجبائي وغياب الوعي الفردي وتغيب الثقة في سياسة الدولة الاقتصادية

¹ - خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير، مرجع سابق، ص 223.

² - محمد خالد المهاني، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، دون ط، القاهرة، سنة 2010، ص 185.

³ - محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص 319.

⁴ - الإخبارية الوطنية اليومية للشروق اليومي الصادر يوم 2008/09/15 الموافق ل 15 رمضان 1429 العدد 2406، ص 06.

والاجتماعية ويفضل بذلك الممولين النفع الخاص عن النفع العام ويمتنعون عن دفع الضريبة والمشاركة في النفقات العمومية.¹

رابعاً- الآثار على فعالية النظام الضريبي:

يعتبر التهرب الضريبي نتيجة لعدم فعالية هذا النظام، فإن انتشار الظاهرة كدليل على فعالية النظام الضريبي في هذا المجال نجد أن التهرب الضريبي لا يحقق مبدأ العدالة الضريبية، ويتعد عن التكافل الاجتماعي، كما يقلص الإيرادات المالية للدولة.²

الفرع الثاني: طرق مكافحة التهرب الضريبي.³

يوجد هناك أكثر من طريقة لمكافحة التهرب الضريبي وذلك بعد معرفة السبب للتهرب، وتختلف كل طريقة من دولة لأخرى مع الأخذ بعين الاعتبار أن هذه الطرق لا تمنع من التهرب الضريبي وتقضي عليه بل قد تحد من انتشاره ومن هذه الطرق ما يلي:

1- حق الإطلاع: يجوز لموظفي الضرائب الإطلاع على الوثائق والملفات التي يجوز المكلف وذلك ضمن القانون، مما يجعل المكلف يقدم معلومات صحيحة.

2- تقديم إقرار مؤيد للوثائق: تلجأ بعض التشريعات إلى الطلب من المكلف حلف اليمين بشأن صحة المعلومات التي يقدمها للدوائر الضريبية، كما يحصل في فرنسا، هذه الطريقة لا تصلح في جميع الدول لذا فإن استخدامها محدود.

3- التبليغ بواسطة الغير: تجيز بعض القوانين في بعض الأحوال لكل شخص أن يدلي إلى الدوائر المالية بمعلومات من شأنها أن تساعد على اكتشاف التهرب الضريبي.

4- عدم المبالغة في تعدد الضرائب: يجب أن تفرض الضرائب بالسعر والعدد القابل للتطبيق وأن تتلائم مع الوضع الاقتصادي السائد وإمكانيات المواطنين فليس من المنطق أن نكثر من الضرائب في الوقت الذي لا يستطيع المواطن تحمل أعبائه، ومن هذا تلجأ الكثير من الدول إلى إعادة صياغة القوانين الضريبية بما يتلائم مع التغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والمالية.

5- الحماية من المصدر: تلجأ بعض الدول إلى جباية الضريبة من منبعها وذلك كي تضمن توريدها للخزانة وتقليل احتمالات التهرب، كان تقتطع الضريبة على دخل الموظف من رب العمل قبل توزيعه على العاملين أو

¹ - حميد بوزيدة، مرجع سابق، ص 52.

² - مراد ناصر، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، دون ط، سنة 2003، ص 163.

³ - حميدة بوزيدة، مرجع سابق، ص 53.

اقتطاع ضريبة الإنتاج من المصنع، قد يلجأ المشرع الضريبي إلى هذا الأسلوب، حيث يوجد موظفي الضريبة في نفس مصانع الإنتاج لمراقبته وفرض الضريبة عليه.

6- توقيع عقوبات على المتأخرين عن الدفع والمتهربين: وتكون هذه العقوبات إما مادية أو معنوية، وذلك يكون بتسليط غرامات مالية على أشخاص المتأخرين والمتهربين أو بالحكم عليهم بالسجن كل على حسب حالته.

خلاصة الفصل:

حسب ما ذكر سابقا فان الضريبة هي عبارة عن فريضة جبرية نقدية دفعها يكون بلا مقابل مباشر ونهائي، تخضع لمبادئ وقواعد منها اليقين و الملائمة في الدفع والاقتصاد في النفقات، والغرض من هذه القواعد هو التوفيق بين مصلحة الدولة ومصلحة المكلفين.

كما تستخلص أيضا أن الضريبة ليست حيادية إذ أن الدولة تستخدمها لتحقيق أهدافها و كذا تحافظ بها علي الاستقرار الاقتصادي مثل علاج التضخم والانكماش الاقتصاديين.

ولقد اتضح أن كل دولة تختار مزيجا ضريبيا خاصا بها إذ أن هذه النظم لا تكون شرطا في كل الدول، المهم أن تحقق ما سطرت وخططت لتحقيقه.

وعليه فان لبلادنا نظاما ضريبيا خاصا بها حيث أن الضريبة إلي جانب كونها تمويلية فهي أيضا وسيلة لتحقيق أهداف اجتماعية واقتصادية، ولقد اسند دور التدخل للدولة في فرض الضرائب لتوجيه الاقتصاد وترقيته وهذا ما ستشير إليه في الفصل الثالث.

تمهيد الفصل:

إن تطور دور الدول في المجتمعات الحديثة، خاصة منه الدور الاقتصادي أدى إلى الأهمية البالغة التي تعطي للميزانية العامة باعتبارها أداة هامة ومؤثرة في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

لقد حظي موضوع الميزانية وطرق تمويلها وتحقيق توازنها والمبادئ التي تحكمها (الميزانية) باهتمام كبير من طرف المفكرين الاقتصاديين والماليين عبر العصور، وتنوعت النظريات والأفكار في هذا المجال والحلول المقترحة لتحقيق التوازن في الميزانية أو ما يصطلح عليه باسم التوازن الميزاني في حالة حدوث العجز، وعلى هذا نقوم في المبحث الأول من هذا الفصل بدراسة عامة للميزانية من خلال:

المبحث الأول: عموميات حول الميزانية العامة للدولة .

المبحث الثاني: خصائص الميزانية العامة.

المبحث الثالث: قواعد الأساسية للميزانية العامة.

المبحث الرابع: تقسيمات الميزانية العامة.

المبحث الأول: عموميات حول الميزانية العامة.

تهدف الموازنة العامة للدولة إلى تقدير النفقات الضرورية، لإشباع الحاجات العامة، والإيرادات اللازمة لتغطية هذه النفقات عن فترة معينة في العادة سنة مالية وستتطرق هنا لمفهوم الميزانية العامة أولاً وثانياً لقواعدها، وثالثاً وأخيراً لتقسيمها.

المطلب الأول: مفهوم الميزانية العامة للدولة.

أولاً- تعريف الميزانية:

كلمة ميزانية تعني حقيقة نقود أو محفظة عامة، وكانت تستخدم لحفظ كشوف إيرادات الدولة ونفقاتها. فالميزانية وثيقة تحتوي على بيان تعادلي مقارن لنفقات وإيرادات الهيئة العمدة خلال مدة مقبلة تقدر عادة بسنة. فهي تقدر لنشاط الدولة المالي للمستقبل أو ترجمة لخطط الدولة المالية في تحقيق أهدافها الخاصة بالتنمية الاقتصادية والاجتماعية.¹

كما يمكن تعريفها على أنها نظرة توقعية لنفقات وإيرادات الدولة عن المدة المقبلة تخضع لإجازة من السلطة المختصة، ومن هذا التعريف يتضح أن الميزانية تتضمن عنصرين أساسيين: التوقع، الإقرار أو الإيجاز

العنصر الأول: الميزانية نظرة توقعية مستقبلية:

تعتبر الميزانية سجلاً لما تتوقع السلطة التنفيذية إن تنفذه وتحصله من المبالغ خلال فترة زمنية محددة تقدر عادة بسنة مالية عادة، وتعكس الميزانية، بما تتضمنه من نفقات وإيرادات المبالغ المرصودة لكل منهما، برنامج عمل الحكومة في الفترة المستقبلية على صعيد السياسية والاقتصادية والاجتماعية.

العنصر الثاني: الميزانية تتطلب الإقرار أو الإجازة من السلطة المختصة:

تختص السلطة التشريعية باعتماد الميزانية، أي بالموافقة على نظرة الحكومة التوقعية للنفقات والإيرادات عن عام مقبل، فلا تستطيع الحكومة أن تقوم بتنقيط الميزانية إلا إذا تم إجازتها من قبل السلطة التشريعية، وفي حدود هذه الإجازة، وحق السلطة التشريعية في إجازة الميزانية مر بتطور طويل حتى من المبادئ الدستورية المستقرة في النظم السياسية المعاصرة.²

ومن ذلك نستخلص أن الميزانية عبارة عن:

- وثيقة تحتوي بيانات تعدادية تقديرية.

¹ دكتور خبانة عبد الله، أساسيات في اقتصاد المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، 2009، ص 255

² دكتور سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص 327-328

- تحدد نفقات وإيرادات الدولة وبذلك تظهر توازن الميزانية.
- إنها عبارة عن فترة زمنية مقبلة وتحدد عادة هذه الفترة الزمنية المستقبلية بسنة باعتبارها الفترة المناسبة.

ثانياً- أهمية الميزانية:

تعد الميزانية شيئاً ضرورياً مهماً كان شكل الحكم في البلاد. إذ بدونها لا يمكن أن تسير المصالح العامة سيراً منتظماً، وهي بذلك تعتبر وثيقة إدارية تبين فيها النفقات والإيرادات الاحتمالية المستقبلية. غير أن لها في الحكومة النيابية أهمية خاصة إذ يجب أن يعتمد البرلمان وان يميزها، ولذلك فهي تعد في النظام البرلماني عمل إجازة إلى جانب كونها عمل تقديري فيجاز للحكومة بمقتضاه إنفاق المصروفات وتحصيل الإيرادات الواردة في الميزانية، وقد أصبح اعتماد المجالس الشعبية للميزانية مبدأ من مبادئ القانون العام في كل الدول ذات الحكومات النيابية. وللميزانية أهمية بالغة من الناحية السياسية لان إلزام السلطة التنفيذية بالتقدم كل سنة إلى السلطة التشريعية بخططها المالية لكي تجيزها أو ترفضها أو تعديل ما جاء بها من اعتمادات (يعني إخضاعها للرقابة الدائمة لهذا المجلس).

كما إن لها أهمية كبرى من الناحية الاقتصادية والاجتماعية لا تقل عن الأهمية السياسية، إذ تستطيع الدولية بواسطتها أن تعدل في توزيع الدخل الوطني على الطبقات المختلفة للمجتمع عن طريق الضرائب والنفقات العامة.

كما أصبح لها دور خلاق في تحقيق العمالة الكاملة وتعبئة القوى الاقتصادية، والمساهمة في زيادة الدخل الوطني ورفع المستوى المعيشي

المطلب الثاني: خصائص الموازنة العامة

من تعاريف السابقة يتبين أن للموازنة الخصائص التالية:

أولاً- الموازنة العامة خطة مالية:

لقد أعطيت للموازنة العامة صفات عديدة ومتنوعة فوصفت بأنها بيان، خطة، عملية، برنامج... الخ، وهي أقرب ما تكون إلى خطة. وهي خطة مالية كونها تتألف من النفقات العامة والمقصود بالنفقات العامة تلك المبالغ النقدية التي يتم صرفها من قبل الدولة إشباعاً لحاجة عامة وتحقيقاً لتدخل الدولة في المجالين الاقتصادي والاجتماعي، والمقصود بالإيرادات العامة كتلك الوسيلة المالية التي تستطيع الدولة من خلالها تأمين المال اللازم لتغطية نفقاتها العامة.

ثانيا- الموازنة العامة تصدر بقانون:

إن الموازنة العامة التي تتضمن النفقات العامة والإيرادات العامة اللازمة لتغطيتها من المسائل المهمة التي تؤثر في حياة الشعوب لذلك أوجبت الدساتير عرضها على السلطة التشريعية لدراستها وإبداء الرأي فيها وتقرير ما تراه مناسباً بشأنها والواقع أن الموازنة العامة تتيح للسلطة التشريعية فرصة تحديد السياسة المالية التي يجب أن تسير عليها الحكومة لذلك تراقب الأمة بواسطة ممثليها اعتماد السلطة التنفيذية رقابة فعالة لمراعاة المصلحة العامة.

ثالثا- الموازنة العامة تقدير وتخمين لمضمونها:

إن الموازنة العامة كخطة مالية أو برنامج تعد لسنة مالية قادمة وتبدأ عملية إعدادها في منتصف السنة السابقة لها وعندها يتم تقدير النفقات العامة التي ستنفقها الدولة، وبالمقابل يتم تقدير الإيرادات العامة التي ستحصلها الدولة خلال هذه المدة وبالتالي تقدير كل منها على وجه التقريب وتتوخى الدقة في تقديرها بقدر الإمكان.

فالنفقات العامة يمكن تقدير بعضها تقديراً دقيقاً إلى حد ما كرواتب وأجور العاملين لدى الوحدات الحكومية المختلفة وكذلك نفقات خدمة الدين العام كأقساط القروض العامة المستحقة والفوائد والأرباح المترتبة عليها، ولكن البعض الآخر من هذه النفقات العامة يصعب تقديرها.¹ بدقة كالنفقات التشغيلية للوحدات الحكومية باعتبارها عرضة للتغيير والتبديل.

وكذلك الحال في تقدير الإيرادات العامة إذ لا يمكن تقديرها بصورة صحيحة، فضريبة الدخل مثلاً تتوقف حصيلتها على مقدار الأرباح المتحققة للشركات والأفراد في السنة السابقة لسنة التكاليف الضريبي وهو ما ينطبق على الضرائب الجمركية التي تزداد وتنقص بالنسبة ما يدخل البلاد من البلاد من بضائع. وهناك أيضاً الضريبة العامة على المبيعات التي لا تتأثر بمدى الإقبال على شراء السلع والخدمات وبناء عليه يتوقف تحصيل الضريبة على العوامل الاقتصادية والاجتماعية والسياسية السائدة في المجتمع وبالتالي لا يمكن التكهن في المستقبل لذلك لا يمكن معرفة المبالغ التي ستحصل منها فعلاً خلال السنة لأن عملية التحصيل تتوقف على هذه العوامل بالإضافة إلى عوامل أخرى إدارية وفنية.

لذلك تعتبر الموازنة العامة وثيقة يقدر فيها ما سوف يدخل خزينة الدولة من إيرادات عامة وما سوف تحتاج إليه الدولة من نفقات عامة خلال السنة المالية.

¹ جهاد سعيد خصاونة، علم المالية العامة والتشريع الضريبي، دار وائل للنشر، الأردن، 2010، ص 311-312-313.

رابعاً- الموازنة العامة محددة المدة:

فالموازنة العامة في نفقاتها العامة وإيراداتها العامة يجب أن توضع لمدة زمنية معينة وان تكون هذه المدة في كلاهما، وقد عملت اغلب دول العالم على تحديد هذه المدة بسنة واحدة أي باثني عشر شهراً لأسباب معينة.

خامساً- الموازنة العامة إجازة مسبقة:

فالموازنة العامة لا تنفذ ما لم تأذن السلطة التشريعية بتنفيذها وذلك تأييداً لحق الشعب في مراقبة الإنفاق والتحصيل، وبناء عليه لا يجوز أن ينفق المال في لي جهة من الجهات ولا أن تحصل ضريبة من أي نوع ما لم تأذن بذلك السلطة التشريعية باعتبارها ممثلة للأمة وقد حصلت الأمة على هذا الحق بعد جهاد طويل ومتواصل وأصبح لممثلي الأمة في المجالس التشريعية الحق بمراقبة سياسة الحكومة المالية كما أعطى لهم الحق بمراقبة تصرفاتها في كافة مرافق الحياة العامة ووجوه التحصيل والإنفاق، وإجازة الموازنة العامة من السلطة التشريعية هي نتيجة طبيعية لتقسيم الصلاحيات بين السلطات العامة للدولة. فالسلطة التنفيذية هي التي تقوم بإعداد مشروع قانون الموازنة العامة والسلطة التشريعية هي التي تصوت عليها من أجل إقرارها وهي التي تعطي الحكومة الإجازة بصرف النفقات العامة وتحصيل الإيرادات العامة، فالسلطة التنفيذية هي التي تقوم بإعداد مشروع قانون الموازنة العامة والسلطة التشريعية هي التي تصوت عليها من أجل إقرارها وهي التي تعطي الحكومة الإجازة بصرف النفقات العامة وتحصيل الإيرادات العامة، ومن ثم تقوم السلطة التنفيذية بتنفيذ قانون الموازنة العامة تحت رقابة السلطة التشريعية.

سادساً- الموازنة العامة تحقق أهداف الدولة:

تؤدي الموازنة العامة دوراً مهماً في قيام الدولة بوظائفها الإدارية وفي تنفيذ خططها الاقتصادية والاجتماعية حيث لا يمكن تقديم أية خدمة أو تنفيذ أي مشروع إلا إذا رصدت الاعتمادات اللازمة له في الموازنة العامة.¹

المطلب الثالث: قواعد أساسية للميزانية العامة

تخضع الميزانية العامة إلى مجموعة من القواعد والمبادئ العامة، من شأنها تدعيم الرقابة في الأموال العمومية، وتمثل في المبادئ الآتية:

1 - قاعدة سنوية الميزانية:

جرى العرف على أن تعد الميزانية لفترة مقبلة تقدر بسنة، وقد اخترت هذه المدة لعدة اعتبارات:²

¹ جهاد سعيد خصاونة، مرجع سبق ذكره، ص 314-315

² دكتور خبانة عبد الله، نفس المرجع السابق، ص 256

- اعتبارات مالية: تختار مدة سنة لكونها أصح مدة لعمل تقدير النفقات والإيرادات. فهي حد طبيعي لتكرار العمليات المالية لاحتوائها على دورة كاملة الفصول.
- اعتبارات سياسية: تعتبر مدة السنة فترة مناسبة لمراقبة الهيئة التشريعية للحكومة فيما يتعلق بتصرفاتها المالية، إذا لو قصرت عن ذلك لأصبحت تلك الرقابة مرهقة، ولكانت مدعاة للتعطيل، ولو طالت عن ذلك لأدى هذا إلى ضعف الرقابة، ويلاحظ أن فترة التنفيذ المالي للميزانية بفرنسا والجزائر تبدأ مع بداية العام الميلادي.
- وفي الجزائر تنص المادة 03 من رقم 84-17 المتعلق بقوانين المالية على ما يلي: (يقر ويرخص قانون المالية للسنة بالنسبة لكل سنة مدينة مجمل موارد الدولة وأعبائها، وكذا الوسائل المالية الأخرى لتسيير المرافق العمومية، كما يقر ويرخص علاوة المصاريف المخصصة للتجهيزات العمومية وكذلك النفقات بالرأسمال)، وهو نفس المبدأ الساري على ميزانيات الإدارة المحلية.

2 - مبدأ الوحدة:

- نادى بها المبدأ الاقتصادي حيث قال: (أنه من الضروري حصر الميزانية ضمن بنود تسمح من خلالها التعرف على أهم ملامح الميزانية)
- ويقضي هذا المبدأ بأن تدرج كافة عناصر الإيرادات العامة وعناصر الإنفاق العامة في بيان واحد دون تشتتها في البيانات المختلفة، يمثل كل بيان منه ميزانية مستقلة، كما لو تم إعداد الميزانية مستقلة للولايات والبلديات مستقلة عن ميزانية الدولة. بمعنى آخر وضع بنود الإيرادات والنفقات في خطة واحدة، والهدف من إظهار الميزانية في صورة موحدة لكافة العناصر هو:
- سهولة عرض الميزانية وتوضيحها للمركز المالي ككل
- تجنب الفاحص أو الباحث إجراء التسويات الحسابية التي يستلزمها الأمر، لدراسة أو فحص الميزانية العامة للدولة مثل تجميعه لعناصر المصروفات الإيرادات المختلفة.
- إن وضع كافة الإيرادات وواجه إنفاقها تحت نظر السلطة التشريعية تسهل عليه مهمة ترتيب الأولويات للإنفاق العام للدولة ككل، الأمر الذي يمكنها من ذلك لو نظرت إلى مشتملات كل ميزانية على حدة.

3 - مبدأ عدم التخصيص:

ألا يخص نوع معين من الإيراد لإنفاق حصيلته على نوع معين من الإنفاق،¹ كما لو خصص إيراد الرسوم الجامعية على تغطية المصروفات الخاصة بالجامعة، أو تخصيص حصيلة السيارات لإنشاء الطريق وصيانتها، وتتجه أساليب المالية العامة الحديثة لإنكار مبدأ التخصيص والأخذ بمبدأ عدم التخصيص للأسباب التالية:

- إذا قلت حصيلة الإيراد المخصص ينتج عن ذلك قصور في المخصص لها هذا الإيراد فسوف يؤدي إلى إسراف في الإنفاق المخصص له هذا الإيراد.

- من المفروض أن أوجه الإنفاق العام تحدد طبقاً لدرجة الحاجات العامة للمجتمع والعمل على إشباعها طبقاً لدرجة إلحاحها، وإن توجه الإيرادات جميعها دون تخصيص لإشباع هذه الحاجات طبقاً لترتيب أولويتها.

وبالرغم من ذلك فقد تحدث ظروف معينة تضطر الدولة إلى الخروج عن هذا المبدأ، كما في حالة إصدار قرض عام فتكون الدولة مضطرة لتخصيص مصدر إيراد لسداد فوائد هذا القرض واصله.

4 - مبدأ التوازن:

معناه أن تتساوى جملة الإيرادات العامة مع جملة النفقات العامة، وتأسيسها على ذلك فلا تعتبر الميزانية محققة لمبدأ التوازن إذا زاد إجمالي النفقات العامة عن إجمالي الإيرادات العامة فهذا يعبر عن وجود عجز في الميزانية، في حالة العكس فهذا يعبر عن وجود فائض في الميزانية.

لقد كان هذا المبدأ السائد في القرن التاسع عشر حتى أواخر عام 1929 حيث الكساد العالمي الكبير الذي غير معتقدات أصحاب مبدأ توازن الميزانية، فقد كانوا يعتقدون أنه لا داعي لوجود عجز أو فائض نظراً لمحدودية دور الدولة. باعتباره العجز في الميزانية معناه زيادة في النفقات العامة وبالتالي زيادة في النقود المتداولة مما يؤدي إلى ارتفاع الأسعار والتضخم، ووجود فائض يكون عن طريق الزيادة في الضرائب وهذا يعني تحويل جزء من دخول الأفراد إلى الدولة بدلاً من الاستثمار مما يؤدي إلى كساد وانكماش النشاط الاقتصادي.

ولمن علماء المالية المعاصرون في المالية العامة يرون عدم الأخذ بمبدأ توازن الميزانية ويرون أن تكييف الدولة للحالة الاقتصادية عن طريق أحداث عجز أو فائض في ميزانيتها، وفي هذا معالجة لهزات الدورة الاقتصادية بالنسبة للدول الرأسمالية، كما أن ذات الاقتصاديات الناشئة لا سبيل لها في مشروعاتها إلا عن طريق زيادة النفقات الاستثمارية.²

¹ - دكتور خبابة عبد الله، المرجع السابق، ص 257-261.

² - دكتور خبابة عبد الله، نفس المرجع السابق، ص 262.

5 - مبدأ العمومية:

يعني إظهار كافة الإيرادات وكافة النفقات مهما كان حجمها، بحيث يتضح جليا جميع عناصر الإيرادات وجميع عناصر النفقات دون أو تتم مقاصة بين النفقات والإيرادات عن النفقات، وكانت قدما تتبع في معظم الدول حيث كانت تتبع أسلوب الناتج الصافي.

يدافع أنصار المبدأ الصافي على أن هذه الطريقة تعطي صورة واضحة عن نتيجة نشاط الوحدة الإدارية أو المصلحة، إن كان إيراد أو إنفاقا بالنسبة للدولة، ويوجهون النقد لمبدأ العمومية بأنه يلزم كل وحدة أو مصلحة بان تدرج في كل ميزانية تفاصيل ليست من الأهمية بمكان ولا سيما انه قد سبق ذكره في السنوات السابقة.

ولكن يرد على هذا الرأي بان تدرج الوحدة الإدارية أو المصلحة لنفقاتها بالتفصيل الكامل لميزانيتها وكذلك إدراج إيراداتها بالكامل بمثابة توضيح كامل لهذه العناصر مما ييسر مهمة المراقب، ولا سيما بالنسبة السلطة التشريعية التي يهملها الوقوف على حقيقة وطبيعة كل نفقة وإيراد، كما يعتبر بمثابة رقابة داخلية في الوحدة أو المصلحة في مرحلة تنفيذ الميزانية أو عرض حساباتها الختامية دون أن تجد وسيلة على إظهار نتيجة نشاطها في رقم يعبر عن زيادة الإيراد عن النفقة أو زيادة النفقة عن الإيراد، وهذا ما أدى إلى اختفاء طريقة الناتج الصافي عن عالم المالية العامة محاه مبدأ العمومية.¹

المطلب الرابع: تقسيمات الميزانية العامة.

يشمل بيان الميزانية العامة على أرقام النفقات العامة التي تجب على الدولة ويجوز لها إنفاقها في الفترة المقبلة التي عادة ما تكون سنة، وكذلك على أرقام الإيرادات العامة التي من المنتظر والمتوقع تحصيلها في السنة المقبلة لتغطية النفقات.

أولاً- النفقات العامة:

1- تعريف: تعرف النفقة العامة على أنها مبلغ مالي نفدي تدفعه الدولة أو أي شخص آخر من أشخاص القانون بغية تحقيق منفعة عامة.

ومن هذا التعريف نستنبط أن هناك ثلاثة أن هناك ثلاثة عناصر للنفقة:

¹ - دكتور خبابة عبد الله، نفس المرجع السابق، ص 261-262.

أ - استخدام المبلغ المالي النقدي:

بما أن المبادلات والمعاملات الاقتصادية في عصرنا الحاضر تتم في ظل اقتصاد نقدي فمن المنطقي أن يكون هناك استخدام للنقود. إذا فوسيلة الدولة في النفقة هي النقود.

ب- صدور النفقة عن هيئة عمومية.

ج- أن يكون الغرض من النفقات العمومية هو تلبية حاجات عمومية.

2- تقسيم النفقة العامة:

كلما ازداد نشاط الدولة ازدادت النفقات العامة ومن أقسام النفقات العامة:

أ- النفقات العادية والغير عادية:

- النفقات العادية: هي النفقات المتجددة في كل سنة كأجور العمال ومستلزمات تسيير المرافق العمومية.

- النفقات الغير عادية: تكون حسب الحاجة فهي لا تتكرر كل سنة كنفقات الحالات الطارئة.

ب- تقسيم النفقات حسب الأهداف:

وهي نفقات الوظائف التي تتكفل الدولة بأدائها:

- نفقات الإدارة، الأمن، الدفاع، العدالة والسلك الدبلوماسي.

- النفقات المتعلقة بالوظيفة الاقتصادية للدولة ونفقات الخدمات ذات الصبغة الاقتصادية والاجتماعية كالنقل،

المواصلات، السكن الاجتماعي، التعليم، الصحة والتضامن...إلخ.

يقصد بالنفقات الحقيقية¹ أو الفعلية ككل النفقات التي تقوم بها الدولة مقابل الحصول على سلع وخدمات أو

رؤوس أموال منتجة فهذه النفقات لها مقابل تتحصل عليه الدولة.

أما فيما يتعلق بالنفقات التحويلية فهذه الأخيرة تقوم بها الدولة دون الحصول على سلع أو خدمات فالغرض منها

تحقيق هدف اقتصادي أو مالي أو اجتماعي.

ثانيا- الإيرادات العامة:

الإيرادات العامة تتمثل في المقابل الواجب توفره لتغطية النفقات العمومية التي تقوم بها الدولة من أجل

تحقيق جميع مهامها.

وتنقسم الإيرادات العامة إلى:

1- عادل أحمد حشيش، مرجع سبق ذكره، ص153.

1- إيرادات أملاك الدولة (الدومين):

يقصد بأملاك الدولة كل ما تملكه الدولة، سواء كانت ملكية وطنية عمومية أو ملكية خاصة وسواء كانت أموالا عقارية أو منقولة¹.

أ- إيرادات عقارية: وتتمثل في إيرادات الغابات، المناجم، المنابع المائية، البحيرات والأراضي الفلاحية المملوكة من طرف الدولة... إلخ

ب- إيرادات تجارية وصناعية: وهو ما يسمى بالقطاع العام، والمتمثل في المشروعات الصناعية والتجارية التي تتولى الدولة القيام بها.

ج- إيرادات مالية: وتتمثل بشكل أساسي في الأوراق المالية (الأسهم والسندات) التي تملكها الدولة، وتقوم الدولة كذلك ببعض العمليات المالية كالسلفيات، ويكون لها الحق في الفوائد المتمخضة عنها.

2- الرسوم:

الرسوم هو مبلغ مالي نقدي يدفعه الفرد للدولة مقابل خدمة معينة تقوم الدولة بأدائها كرسوم الدراسة والقضاء وإصدار بعض الوثائق الإدارية.

كان الرسم في القديم يعد مصدرا مهما من مصادر الإيرادات العامة وذلك لسهولة فرضه وتحصيله، أما في العصر الحديث لم تبق للرسم تلك الأهمية، وهذا من منطلق أن الدولة تتدخل لتحقيق الصالح العام فاتجهت الدول في العصر الحالي إلى الحد من الرسوم أو تحويلها إلى الضرائب برفع أسعارها، والهدف من الرسم هو تحقيق الصالح العام والخاص.

3- الضرائب :

تعريف: في غياب تعريف تشريعي يمكن أن نعرف الضريبة على أنها مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها وتقوم بتحصيلها السلطة.

وتعرف كذلك بأنها " اقتطاع نقدي ذو سلطة، نهائي، دون مقابل منجز لفائدة الجماعات الإقليمية (الدولة وجماعاتها المحلية) أو لصالح الهيئات العمومية الإقليمية².

1 محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة. ديوان المطبوعات الجامعية. الجزائر ص145.

2 Pierre Beltrame : << La Fiscalité en France >> Hachette Livre, 6^{eme} édition, 1998,p12.

ويقسم علماء المالية والاقتصاد الضرائب إلى ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة وهذا التقسيم الشائع والمثالي.

أ- الضرائب المباشرة:

وهي الضرائب التي تفرض على الثروات والدخول وهي عناصر تتميز بالثبات والاستقرار إلى حد كبير لا تتأثر كثيرا بالتغيرات الاقتصادية، وأي تغيير يستلزم وقت كبيرا وتدفع الضريبة المباشرة في مواعيد ثابتة دورية ومنتظمة ومن الضرائب المباشرة:

-الضريبة على الدخل.

-الضريبة على العقار.

-ضرائب أرباح التجارة والصناعة.

وتدفع الضرائب المباشرة للحكومة.

ب- الضرائب غير المباشرة:

هي تلك الضريبة التي يستطيع الذي يقوم بدفعها بنقل أعبائها إلى غيره، فيكون بمثابة الوسيط فهي مندمجة في الأسعار التي يدفعها المستهلك والمداخل التي يحصل عليها المنتجون للسلع والخدمات.

4- القروض العامة:

تعريف: "هي المبالغ المالية التي تحصل عليها الدولة من الغير مع التعهد بردها إليه مرة أخرى عند حلول ميعاد استحقاقها ورفع الفوائد مدة القرض وفق لشروطه"¹.

ومن هذا يستنبط أن القرض العام مصدر من مصادر الإيرادات العامة للدولة وهو من الإيرادات الائتمانية وقد تلجأ إليه الدولة في حالة عدم كفاية إيراداتها العامة الجارية (الرسوم، الضرائب وإيرادات أملاك الدولة) وهذا لضمان تغطية النفقات العامة.

ويمكن تقسيم القروض إلى قسمين:

أ- القروض الداخلية:

يطلق على القروض الداخلية القروض الوطنية حيث يكتب فيها من جانب الوطنيين أو المقيمين داخل إقليم الدولة سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين، فالسوق الداخلي هو الذي يغطي هذا القرض وبناء على ذلك فإن القروض الداخلية تستلزم توفر بعض الشروط منها:

- توفر المدخرات الوطنية الكافية لتغطية مبلغ القرض.

1- حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، ساحة بن عكنون، الجزائر، طبعة 1995. ص 61.

- موافقة الأشخاص سواء الأشخاص الاعتباريين أو الطبيعيين على استثمار أموالهم ومدخراتهم في شكل الاكتتاب في القروض العامة إذا كان لديهم فائض.

- الأخذ بعين الاعتبار آثار طريقة التمويل عن طريق القرض الداخلي على مصروفات الدولة المقبلة.

- مراعاة أن القرض وسيلة سهلة للحصول على أموال الدولة وذلك لأن الأموال المقترضة ترد لأصحابها مصحوبة بالفوائد.

ب- القروض الخارجية :

تلجأ الدولة للقروض الخارجية بسبب عدم كفاية الإيداع الوطني فإنها تلجأ إليها من أجل الحصول على العملات الأجنبية لتغطية العجز في النفقات.

والقروض الخارجية هي القروض التي يكتب فيها الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين المقيمين خارج إقليم الدولة. فالسوق الخارجي هو الذي يغطي هذا القرض.

المبحث الثاني: إجراءات تحضير الميزانية العامة .

تستلم دراسة إجراءات وتحضير واعداد الميزانية إن نتطرق إلى السلطة المختصة بتحضير الميزانية والإجراءات التقنية المتبعة بصدد تحضير الميزانية وأخيرا الأساليب المتبعة لتقدير النفقات والإيرادات الواردة في الميزانية.

المطلب الأول: السلطة المختصة بتحضير الميزانية

تلعب السلطة التنفيذية الدور الأساسي في هذه المرحلة، ويرجع ذلك إلى عدد الاعتبارات :

الاعتبار الأول: الموازنة تعبر عن البرنامج والخطط الحكومية في المجالات المختلفة.

الاعتبار الثاني: إن السلطة التنفيذية تتولى إدارة وحدات القطاع العام، ومن ثم فهي التي تعلم ما تتطلبه هذه الإدارة من النفقات.

الاعتبار الثالث: إن هذه السلطة تعد أكثر السلطات معرفة بالمقدرة المالية للاقتصاد القومي، وذلك بفضل الأجهزة الإحصائية المختلفة التي تشرف عليها والتي توفر لها البيانات والتقديرات الضرورية في هذا الصدد.

الاعتبار الرابع: إن السلطة التنفيذية تعتبر في وضع امثل من السلطة التشريعية فيما يتعلق بتحديد الحاجات العامة والأولويات الاجتماعية، لعدم خضوعها للاعتبارات المحلية والإقليمية التي تؤثر على أعضاء المجالس المماثلة للشعب.

فالسلطة التنفيذية تتولى مهام تحضير الميزانية بينما مهام السلطة التشريعية في مرحلة تالية تخص اعتماد

الميزانية، فالسلطة التنفيذية هي أقدر من السلطة التشريعية على تقدير أوجه الإنفاق التي يحتاجها كل مرفق من مرافق الدولة بفروعه المختلفة، وكذلك أيضا بشأن تقدير أوجه الإيرادات المختلفة والمبالغ التي تحصل من كل مصدر من مصادر الإيرادات العامة. كما أن السلطة التنفيذية هي التي يعول عليها في تنفيذ الميزانية، ومن ثم فإن من المنطقي أن يعهد إليها بإعداد وتحضير الميزانية على نحو ملائم للظروف الاقتصادية التي تمر بها كل دولة، وأخيرا فإن الميزانية تعبر عن النشاط المالي للدولة خلال الفترة المقبلة، ولذا فإنه يجب أن يسود الانسجام والتوافق بين أجزاء وبنود وتقسيمات الميزانية المختلفة، ولا يمكن أن يتحقق ذلك لو ترك الأمر للسلطة التشريعية.¹

وإذا كان من المتفق بين الدول المختلفة إن السلطة المختصة بتحضير وإعداد الميزانية هي السلطة التنفيذية، إلا أنه من غير المتفق عليه تحديد شخص المسؤول الذي يقوم بهذه المهمة وحدود سلطاته، وعلى سبيل المثال فإن وزير المالية الإنجليزي يعد المسؤول الأول عن إعداد الموازنة ويتمتع بسلطات واسعة في الصدد. فتقدر النفقات بمعرفة كل وزير ثم تبلغ إلى وزير المالية الذي يكون له سلطة إعادتها إلى الوزراء مرة أخرى إذا إرتاء ضرورة إدخال التعديلات معينة عليها، فإذا لم يوافق هؤلاء على إجراء هذه التعديلات فإنه يكون من حقه منفردا إجراء تلك التعديلات. وعلى العكس من ذلك فإن وزير المالية الأمريكي لا يكون له مثل هذه السلطات فدوره كدور باقي الوزراء، إذ أن رئيس الدولة بنفسه يقوم بالإشراف على عملية إعداد وتحضير الميزانية، والفصل في الخلافات بين الوزراء حول توزيع الموارد العامة على مختلف المرافق العامة، وهو ما يطلق عليه بنظام الحكم الرئيسي فرييس الدولة هو الذي يعد رئيس السلطة التنفيذية ويعتبر باقي الوزراء مساعدين له، وهو يتولى تحضير الميزانية عن طريق مكتب الميزانية دون أن يترك أمر تحضيرها إلى وزراء المالية الأمريكية. أما في فرنسا ومصر، فإن وزير المالية يتولى إعداد الميزانية بصورة عامة دون أن ينفرد مستقلا بها. فإذا أراد إدخال أي تعديلات في الميزانية دون موافقة الوزير المختص عليها. فإنه لا يملك إجراء هذا التعديل، بل يتم عرض هذا الاقتراح بالتعديل على رئيس الوزراء الذي يحيل الأمر بدوره إلى مجلس الوزراء للفصل في هذا الخلاف، فهذه الدول فرنسا ومصر، لا تأخذ بالتوسع أو التضييق في سلطات وزير المالية، بل تحدد سلطاته بما يحقق منفعة الدولة.

ويلاحظ بوجه عام، أنه كلما اتجهت الدولة إلى توجيه اقتصادها وأخذت بمبدأ التخطيط في هذا الصدد، كلما تضاءلت أهمية الدور الذي يلعبه وزير المالية في عملية الإعداد.²

¹ - الدكتورة سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، طبعة 2009، ص 359-360.

² - الدكتورة سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص 361.

المطلب الثاني: الإجراءات التقنية المتبعة بصدد تحضير الميزانية

لقد جرى العمل على أن وزير المالية، باعتباره ممثلاً للسلطة التنفيذية، يقوم بمطالبة كافة الوزارات والمصالح بإرسال تقديراتهم لإيراداتها ونفقاتها عن السنة المالية المقبلة في موعد يحدده، لكي يتسنى له الوقت اللازم لإعداد مشروع ميزانية الدولة في الوقت المناسب.

وبمعنى آخر، أن هذه المرحلة تبدأ عادة من الوحدات الحكومية الصغيرة، حيث تتولى كل مصلحة أو هيئة أو مؤسسة عامة إعداد تقديراتها بشأن ما تحتاج إليه من نفقات، وما تتوقع الحصول عليه من إيرادات خلال السنة المالية الجديدة المطلوب إعداد ميزانيتها¹، وتقوم كافة الهيئات في الدولة بإرسال هذه التقديرات إلى الوزارة التابعة لها، وتقوم هذه الأخيرة بمراجعتها وتنقيحها. ويكون من سلطتها إجراء التعديلات الجوهرية التي تراها ملائمة، وتقوم بإدراجها في المشروع متكامل لميزانية الدولة، حيث يرفع مع الوثائق المالية إلى السلطة التشريعية للاطلاع عليه واعتماده، وبعد إن تصل كافة تقديرات الوزارات المختلفة والهيئات التابعة للدولة إلى وزارة المالية، تقوم هذه الأخيرة بإضافة تقديرات نفقاتها أي نفقات وزارة المالية وبتقدير إيرادات الدولة التي تحصلها المصالح التابعة لها. وتتولى المديرية العامة للميزانية بالوزارات المختلفة إذا اقتضى الأمر، ويكون مشروع الميزانية الذي يرسل إلى المديرية العامة للميزانية بالنسبة للنفقات العامة والمديرية العامة للضرائب بالنسبة للإيرادات العامة (حالة الجزائر) بالوزارة مرفقا به مذكرة تفسيرية أو عرض الأسباب.

ويتضح مما سبق، إن عملية إعداد الموازنة يتم على نحو روتيني مثل كافة الأعمال الحكومية. فكل إدارة من إدارات الدولة تستعد قبل نهاية السنة المالية لتحديد احتياجاتها من النفقات والإيرادات عن السنة المقبلة، وبمجرد أن تحدد اعتمادها من أموال الدولة، تسرع هذه الإدارات بإنفاقها مراعية القواعد القانونية للإنفاق فقط، مما يجعل الموازنة العامة تبدو كما لو كانت مجموعة من التصريحات لكبار موظفي الدولة بإنفاق الموارد العام. في حين تقتضي النظرة السليمة لها اعتبارها مجموعة من الالتزامات المتعلقة بتنفيذ مهام محددة تهدف لتعظيم النفع العام وتحقيق أهداف اقتصادية محددة.

وأمام كافة الاعتبارات المتقدمة، فقد بدأت الدولة، وخاصة المتقدمة، نحو الاتجاه إلى الأساليب الحديثة بشأن إعداد وتحضير الميزانية العامة، بحيث تعبر بصورة حقيقية عن تقديرات الدولة فيما يتعلق بالنفقات والإيرادات الخاصة بسنة مقبلة، ومن توضيح الاتجاهات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية لكل دولة.

¹ - محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الثانية، سنة 2005، ص 425.

ولعل التجربة الأمريكية في هذا الإطار خير مثال على ذلك فقد قام الكونغرس بتشكيل لجنة خاصة هي لجنة " هوفر " في سنة 1950 لدراسة السبل الحديثة لأعداد الميزانية العامة، وقد انتهت تلك الدراسة إلى ضرورة تقسيم الميزانية إدارياً (التقسيم الإداري)، وكذلك وفقاً لوظائف الدولة (التقسيم الوظيفي)، وقد دعت هذه اللجنة إلى ضرورة تسجيل مختلف الأعباء المالية التي تتحملها الدولة في الميزانية العامة.¹

أي ضرورة تسجيل مختلف الأعباء المالية التي تتحملها الدولة في الميزانية العامة. أي ضرورة تحديد أوجه الإنفاق المختلفة للأموال العامة، باعتبارها سجلاً لنفقات وإيرادات الدولة واعتناق نظرة حديثة بحيث تصبح الميزانية العامة أداة لترشيد استخدام الدولة للأموال العمومية، وقد أخذت العديد من الدول بمهذين التقسيمين بصدد إعداد ميزانيتها العامة.

ويتمثل التقسيم الإداري، وهو الأسلوب التقليدي، لإعداد وتحضير الميزانية العامة، في التقسيم وتصنيف وتبويب النفقات والإيرادات وفقاً للوحدات الحكومية في الدولة (الوزارة - المصالح - الهيئات - الإدارة.... الخ).

ويحقق هذا التقسيم عدة مزايا: فكل وحدة تساهم في تحضير وإعداد الميزانية الدولة من خلال قيامها بتحديد حجم النفقات المستقبلية وإيراداتها المتوقعة من خلال السنة المقبلة، حيث تعد كل وحدة من وحدات الدولة هي الأقدر على تحديد حجم نفقاتها وإيراداتها. كما أن التقسيم الإداري يسمح للسلطة التشريعية من مناقشة واعتماد ومراقبة الميزانية بسهولة عن طريق دراسة الوضع المالي لكل وحدة حكومية على حدة. وإذا تكاد دولة واحدة لا تستخدم هذا التقسيم في ميزانيتها العامة.

إلا أنه يعاب على هذا التقسيم أنه غير كاف، لأنه لا يعكس مطلقاً درجة كفاءة أي وحدات الدولة بالمقارنة مع غيرها من الوحدات، كما أنه لا يسمح بمتابعة النشاط الحكومي ودراسة تطور توزيع الموارد العامة، على مختلف وظائف الدولة، بصورة تسمح بتقسيم هذا النشاط بأسلوب اقتصادي.

ولذلك، فقد مالت الأساليب الحديثة أن تأخذ بأسلوب التقسيم الوظيفي جنباً إلى جنب مع التقسيم الإداري، السالف الذكر. وإذا كان التقسيم الوظيفي يهتم أساساً بجانب النفقات العامة، إلا أن أي تقسيم للميزانية العامة للدولة لا بد أن يتضمن جانب الإيرادات العامة حتى تكتمل الفائدة. إلا أنه وفقاً لقاعدة عدم التخصيص للإيرادات، السالف توضيحها، فإن الإيرادات العامة في الميزانية لا يمكن تقسيمها تقسيماً وظيفياً، وإلا تكون مخالفة لقاعدة هامة من القواعد التي تحكم إعداد وتحضير الميزانية العامة للدولة. وإزاء ذلك، فإنه يكفي بتقسيم جانب الإيرادات العامة تقسيماً يتماشى مع الغرض الأساسي للتقسيم الوظيفي، إلا وهو نشر بيانات

¹ - محمد عباس محرز، مرجع سبق ذكره، ص 426-427.

الميزانية العامة بطريقة واضحة ومختصرة تسهل على غير المتخصصين إدراك مضمونها والوقوف على مدى أهمية دور الحكومة والقطاع العام في الاقتصاد الوطني.¹

ومما هو جدير بالذكر، أن التقسيم الوظيفي أهمية كبيرة في إعداد وتحضير ميزانية الدولة، إذا يحقق العديد من المزايا: فان التقسيم وتصنيف وتبويب النفقات العامة في مجموعات متجانسة، تخصص كل منها لوظيفة معينة من الوظائف الدولة، يجعل من اليسير على الشخص العادي، غير المخصص، الوصول إلى كل ما يخص النشاط الحكومي واتجاهات الدولة الاقتصادية، خاصة بالنسبة لحجم القطاع العام ودرجة أهميته في الاقتصاد الوطني. كما يسمح هذا التقسيم بإجراء المقارنة فيما يتعلق بالنفقات العامة وكيفية توزيعها على وظائف الدولة واتجاهات هذا التوزيع، وأخيرا فبواسطة يمكن تحليل النشاط الحكومي، والوقوف على التغييرات التي تحدث في طبيعة هذا النشاط ونطاقه من سنة لأخرى. وقد أخذت النظريات الحديثة بشأن إعداد وتحضير الميزانية بالعديد من الأساليب الحديثة والتي تتمثل فيما يلي:

أولاً - ميزانية الأداء:

التي تعني بصورة مختصرة، إعادة تقسيم جانب النفقات العامة للميزانية بحيث يظهر كل ما تنجزه الدولة من أعمال وليس ما تشتريه الدولة من سلع وخدمات، ومن ثم فان القائمين على إعداد ميزانية الأداء لا يهتمون في المقام الأول بتحديد عناصر الإنتاج المستخدمة في كل وحدة حكومية (أجور عمال مواد البناء مثلا) بل يهتمون بتحديد المنتج النهائي من استخدام هذه العوامل (إنشاء مستشفى جامعي، بناء مدرسة...)، فاستخدام الأموال العامة وفقا لهذا الأسلوب، يتم بقصد تحقيق أهداف إنتاجه محددة.

ثانياً - ميزانية التخطيط والبرمجة: ويقوم هذا الأسلوب على أساس النظر إلى احتياجات المجتمع ووسائل إشباعها بصورة شاملة ومتكاملة. وتهدف طريقة الإعداد هذه إلى تحقيق الاستخدام الأمثل والرشيد للموارد العامة بأفضل صورة ممكنة، إذ يفترض فيمن يضطلعون بإعداد الميزانية معلقة كافة البدائل الممكنة للإنفاق العام، والقيام بالمقارنة بين تكلفة ومنفعة كل بديل والآخر لكي يتمكنوا من تحقيق هدف الراشدة الاقتصادية للمارد العامة. ويقوم هذا الأسلوب على ثلاثة عناصر وهي: التخطيط، البرمجة، الميزانية.

إذ يمثل التخطيط، الأهداف التي تسعى الحكومة إلى تحقيقها في المدى الطويل. إما البرمجة، تتعلق بالبدائل المختلفة الكفيلة بتحقيق هذه الأهداف المحددة مع تقدير العبء المالي لكل بديل، والأساليب الأكثر ملائمة لتحقيق هذه الأهداف، لكي تصل في نهاية المطاف إلى وضع برامج متكاملة بالأهداف التي تسعى إلى تحقيقها،

¹ - محمد عباس محرز، مرجع سبق ذكره، ص 428-429.

وأساليب تنفيذ كل منها وكيفية تميل هذا التنفيذ. وأخيرا الميزانية، التي هي عبارة عن ترجمة الشرائح السنوية من البرامج في صورة الاعتمادات مالية سنوية مع مراعاة حدود التمويل المالي على المدى القصير.¹

ثالثا- الإدارة بالأهداف: التي تتطلب أن يتم تخصيص اعتمادات الميزانية وفقا للأهداف الفرعية التي تسعى كل إدارة أو مصلحة حكومية لتحقيقها. أي أن ذلك يستوجب أن يقوم كل مرفق بتحديد أهدافه أولا، ثم يقوم رئيس كل قسم أو إدارة في المرفق بتحديد أهدافه الفرعية التي يعتمزم تحقيقها خلال العام المالي القادم ثم يتم تحديد الاعتمادات المطلوبة وفقا لهذه الأهداف الفرعية ومدى تحقيقها والعقبات والمشاكل التي تعترض تحقيقها.

رابعا- الميزانية ذات الأساس الصفر: وهي تبدأ بضرورة أن يتم تحليل البيانات ودراسة جدوى وتقييم كافة الأنشطة والبرامج سنويا، على اعتبار أنها أنشطة وبرامج جديدة غير مرتبطة باعتمادات سابقة، وهي تؤدي أما إلى تطوير وتحسين البرامج أو النشاط أو تخفيضها أو إلغاء النشاط أو البرنامج نفسه إذا ثبت عدم جداوه وبغض النظر عن المرحلة التي وصل إليها هذا البرنامج.

في الجزائر، يحتوي المشروع السنوي لقانون المالية على قسمين منفصلين أساسيين: يتضمن القسم منه الاقتراحات المتعلقة بتحصيل الموارد العمومية وكذا على السبل والوسائل الكفيلة بضمان التوازنات المالية التي اقراها المخطط التنموي السنوي.

ويقترح في القسم الثاني منه المبلغ الإجمالي الاعتمادات المطبقة في إطار الميزانية العامة للدولة بشأن نفقات التسيير والاستثمارات العمومية، كما يقترح فيه المبلغ الإجمالي للاستثمارات المخططة.

المطلب الثالث: تقنيات تقدير النفقات والإيرادات

تختلف طرق وأساليب المتبعة لتقدير كل من النفقات والإيرادات العامة الواردة في الميزانية. وان الهدف الذي تسعى إليه السلطة التنفيذية المختصة بإعداد وتحضير الميزانية هي أن تكون تقديراتها مطابقة للواقع بقدر الإمكان، حتى تتمكن من تنفيذ السياسة المالية المقررة للدولة دون حدوث أي اضطرابات متعلقة بزيادة النفقات ونقص الإيرادات عما هو متوقع

ويمكن تقدير الإيرادات والنفقات في الميزانية بطرق التالية:

أولا- تقدير النفقات:

يتم إعادة تقدير النفقات دون صعوبات تقنية كثيرة، حيث أن كل مرفق يحدد نفقاته على أساس حجم نفقاته السابقة مضافا إليها ما سيقوم به المرفق من نفقات خاصة بالاستثمارات أو الإنشاءات خلال السنة المالية

¹ - محمد عباس محرز، مرجع سبق ذكره، ص 430-431.

المقبلة،¹ ويتم تقدير النفقات أو ما يعرف الاعتمادات باستخدام عدة طرق:

1 - الاعتمادات المحددة والاعتمادات التقديرية:

نعني بالاعتمادات المحددة تلك التي تمثل الأرقام الواردة بها لحد الأقصى لما تستطيع الحكومة اتفاقية دون الرجوع إلى السلطة التشريعية، وتعد هذه الطريقة هي الأساس في اعتمادات النفقات وتطبق بالنسبة للمرافق القائمة بالفعل والتي يكون لها خبرة في تقدير نفقاتها المستقبلية، مما يعني عدم تجاوزها لاعتمادات المخصصة لتغطية هذه النفقات.

أما الاعتمادات التقديرية ويقصد بها النفقات التي يتم تحديدها على وجه التقريب، وهي تطبق عادة على المرافق الجديدة التي لم يعرف نفقاتها على وجه التحديد، ويجوز للحكومة أن تتجاوز مبلغ الاعتماد التقديري دون الرجوع إلى السلطة التشريعية، على أن يتم عرض الأمر عليها فيما بعد للحصول على موافقتها، أي أن موافقة السلطة التشريعية عليها تعد موافقة شكلية.

2 - اعتمادات البرامج:

هذه الطريقة لتقدير النفقات تتعلق بالمشايخ التي يتطلب تنفيذها فترة طويلة ويتم تنفيذ هذه البرامج بطريقتين: إما عن طريق أن يتم تحديد مبلغ النفقات بصورة تقديرية، ويتم إدراجه في ميزانية السنة الأولى على أن يتم إدراج في ميزانية كل سنة من السنوات اللاحقة الجزء الذي ينتظر دفعه فعلا من النفقات. وتسمى هذه الطريقة **بطريقة اعتمادات الربط**. أما الطريقة الثانية، فهي تتلخص في أن يتم إعداد قانون خاص مستقل عن الميزانية يسمى بقانون البرنامج توافق عليه السلطة التشريعية.

و بموجب هذا القانون يتم وضع برنامج مالي على أن يتم تنفيذه على عدة سنوات ويوافق على الاعتمادات اللازمة له، ويقسم هذا القانون ذاته البرامج على عدة سنوات ويقرر لكل جزء منها الاعتمادات الخاصة بها، وتسمى هذه الطريقة **بطريقة اعتماد البرامج**.

ثانياً- تقدير الإيرادات:

يثير تقدير الإيرادات العامة صعوبات تقنية، إذ أنه يرتبط أساساً بالتوقيع فيما يتعلق بالظروف والمتغيرات الاقتصادية التي تطرأ على الاقتصاد الوطني من أجل تحديد مصادر الإيرادات المختلفة، وخاصة الضرائب، في السنة المالية المقبلة.

¹ - محمد عباس محرز، مرجع سبق ذكره، ص 433.

ويتم تقدير الإيرادات العامة باستخدام عدة طرق:

1 -التقدير الآلي:

تمثل هذه الطريقة في تقدير الإيرادات المقبلة على أساس إلی لا يترك للقائمين بتحضير الميزانية أي سلطة تقديرية بتقدير الإيرادات المتوقع الحصول عليها.¹

وتستند هذه الطريقة أساسا على قاعدة السنة قبل الأخيرة وإذ يتم تقدير الإيرادات على أساس الاسترشاد بنتائج آخر ميزانية نفذت أثناء تحضير مشروع الميزانية الجديدة. وقد أضيفت قاعدة أخرى إليها هي قاعدة الزيادات التي بموجبها يتم إضافة نسبة مئوية على آخر ميزانية نفذت تحدد على أساس متوسط الزيادة التي حدثت في الإيرادات العامة خلال الخمس سنوات السابقة وتتميز هذه الطريقة بان تحديد حجم الإيرادات والنفقات يتم بصورة تحفظية.

إلا أنه يعاب على هذه الطريقة أن الحياة الاقتصادية لا تسير في اتجاه ثابت. فغالبا ما تتأرجح بين الكساد والانتعاش من فترة إلى أخرى.

كما أن انتشار التضخم وارتفاع الأسعار وانخفاض القدرة الشرائية في كثير من البلدان في العصر الحديث يجعل من الصعب استخدام هذه الطريقة في تحديد حجم الإيرادات.

2 -التقدير المباشر:

تستند هذه الطريقة أساسا على التوقع أو التنبؤ باتجاهات كل مصدر من مصادر الإيرادات العامة على حدة وتقدير حصيلته المتوقعة بناء على هذه الدراسة مباشرة.

تطلب السلطة المختصة من كل مؤسسة في القطاع العام أن يتوقع حجم مبيعاته إيراداته العامة للسنة المالية المقبلة، على أن يكون لكل وزارة أو هيئة حكومية تقدير ما تتوقع الحصول عليه من إيرادات في شكل رسوم أو ضرائب عن نفس السنة المالية موضوع الميزانية الجديدة.

وفي الحقيقة الأمر، أن هذا التوقع يرتبط بصورة وثيقة بمستوى وحجم النشاط الاقتصادي في الدولة ففي فترات الرخاء والانتعاش تزداد الدخول والثروات والمبيعات والإرباح والاستهلاك والواردات والصادرات... الخ.

إن حركة الأنشطة الاقتصادية عموما تكون في حالة انتعاش ورواج ويترتب على ذلك بطبيعة الحال زيادة في حصيلة الإيرادات بصورة قد تفوق الحصيلة المتوقعة أما في الفترات الكساد فتصاب الأنشطة الاقتصادية في مجموعها بحالة من الخمول.

¹ - محمد عباس محرز، مرجع سبق ذكره، ص 433-434.

كما يترتب عليه قلة الحصيلة الإيرادات وزيادة حجم النفقات عن حجم الإيرادات، مما يمثل صعوبة على لجان تقدير الإيرادات، إذ أن ذلك يتطلب دراسة وتحليل للتقلبات الاقتصادية الطارئة على الاقتصاد الوطني. وإذا كانت الطريقة التقدير المباشر تمثل أفضل الطرق لتقدير الإيرادات، فإن اللجان المتخصصة يجب عليها الاسترشاد بعدة أمور لكي تصل إلى تقديرات قريبة جدا من الواقع، تتمثل في مبلغ الإيرادات الفعلية السابق تحصيلها ومستوى النشاط الاقتصاد المتوقع والتغيرات المنتظرة في التشريع الضريبي (باعتباره أهم مصادر الإيرادات العامة على الإطلاق... الخ) مع مراعاة عدم المغالاة في التقدير حتى يكون اقرب ما يكون إلى الواقع.

المبحث الثالث: اعتماد وتنفيذ الميزانية العامة للدولة

تعتبر هاتين المرحلتين أساسيتين من مراحل إعداد الميزانية حيث سنتطرق إلى كل مرحلة على حد وبالتفاصيل.

المطلب الأول: السلطة المختصة باعتماد الميزانية

تعتبر هذه المرحلة من أدق المراحل وأكثرها حساسية، وذلك لان عملية اعتماد الموازنة والمصادقة عليها تمثل المرحلة الأخيرة التي تناقش الموازنة خلالها قبل العمل على إخراجها إلى حيز التنفيذ ولئن تأثير المناقشات حول الاختصاصات كل من السلطة التنفيذية والتشريعية في مرحلة تحضير وإعداد الميزانية دائما من اختصاص السلطة التشريعية بحكم كونها ممثلة لقوى الشعب تقع مسؤولية التحقق من السلامة البرامج والسياسات الحكومية عن طريق اعتماد مشروع الميزانية ومتابعة تنفيذها للتأكد من حسن الأداء باستخدام أساليب الرقابة المالية (وهي المرحلة الرابعة من دورة الميزانية)¹.

ويبدأ مشروع الميزانية داخل المجلس التشريعي ويمر بثلاث مراحل وهي:

- 1 - **مرحلة المناقشة العامة:** حيث يعرض مشروع الميزانية العامة للمناقشة العامة في البرلمان، وهذه المناقشة تنصب غالبا من كليات الميزانية العامة وارتباطها بالأهداف القومية كما يراها أعضاء المجلس.
- 2 - **مرحلة المناقشة التفصيلية المتخصصة:** وتطلع عليه لجنة مختصة متفرعة عن المجلس النيابي (لجنة الشؤون الاجتماعية) وتقوم اللجنة بمناقشة مشروع الميزانية في جوانبها التفصيلية ثم ترتفع بعد ذلك تقريرها إلى المجلس.
- 3 - **مرحلة المناقشة النهائية:** يقوم المجلس مجتمعا بمناقشة تقرير اللجنة ثم يصوت على الميزانية العامة بأبوابها وفروعها وفقا للدستور والقوانين المعمول بها.²

¹ - حسين مصطفى، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، ساحة بن عكنون، الجزائر، 1995، ص75.

² - المادة 06 من القانون 17/84 المؤرخ في 08 شوال 1404 الموافق ل07 جويلية 1984 يتعلق بقوانين المالية .

المطلب الثاني: أداة اعتماد الميزانية العامة للدولة

إذا وفق المجلس التشريعي على الموازنة العامة، فإنه يقوم بإصداره بمقتضى قانون يطلق عليه "قانون ربط الموازنة" أو ما يسمى بقانون "قانون المالية" وهو قانون يحدد الرقم الإجمالي لكل من النفقات والإيرادات العامة، ويرفق به جدولان: يتضمن الأول بيانا تفصيليا للنفقات، والثاني بيانا تفصيليا للإيرادات.¹

ولقد ثار الخلاف حول ما إذا كان قانون ربط الميزانية يعد قانون بمعنى الفني الدقيق للكلمة، خاصة وأنه لا يقرر قواعد عامة مجردة وإنما يقرر فحسب اعتماد المجلس النيابي لمبالغ الإيرادات والنفقات الواردة في الميزانية. ودون الدخول في تفاصيل النقاش حول هذا الموضوع فإن قانون ربط الميزانية يعد قانون بمعنى العضوي (لكونه صادر من السلطة المختصة بالتشريع)، ولقد أكدت محكمة القضاء الإداري في حكم قديم وشعير لها لا صادر في 28 أبريل 1953، إذ قضت أن قانون ربط الميزانية لا يتضمن عادة قواعد عامة ومجردة وإنما هو تحديد للإيرادات من مصادرها وتوزيع لها على مصاريفها العامة بما يكفل سير مرافق الدولة في فترة محددة من الزمن في الغالب عاو واحد، وهذا العمل بطبيعته تنفيذي إداري ولكن لأهميته ولتحمل أفراد الأمة أعباءه وأثره، تقرر أن يصدر عن السلطة التشريعية التي تمثل إرادة الأمة في أفرادها نوابا وشيوخا، ولما كانت اغلب أعمال السلطة التشريعية تصدر في شكل قوانين، كانت الميزانية تربط هي الأخرى بقانون.

وجدير بالملاحظة أن اعتماد المجلس النيابي للإيرادات يختلف في طبيعته عن اعتماده للنفقات: فاعتماده للإيرادات يعد بمثابة إجازة منه للحكومة بتحصيلها، ومن ثم فإن الحكومة لا تلتزم فحسب بتحصيل المبالغ المستحقة لها في حدود رقم الإيرادات الإجمالي الوارد بقانون الميزانية، بل يحقق لها كذلك أن تتعدى هذا الرقم دون الحصول على إذن مسبق من المجلس النيابي بذلك، إذا أخطأ في تقدير الإيرادات لا يستوجب بوجه عام تدخل ما من المجلس النيابي للتوفيق بين الإيرادات المقدرة والإيرادات الفعلية.

وقد تدعو حاجة الحكومة إلى طلب اعتماد نفقات معينة بخلاف تلك الواردة في الميزانية العامة، وذلك بعد الانتهاء من اعتماد تلك الأخيرة وأثناء تنفيذها، وقد يكون السبب في طلب الاعتماد الإضافي ما تبين للحكومة من عدم كفاية المبالغ المرصودة في الميزانية. وقد يكون السبب نشأة وجه جديد للإنفاق لم يرد في تقديرات الميزانية ويحتاج إلى نفقات لمواجهة، ويتعين ضرورة موافقة المجلس النيابي على هذه الاعتمادات الإضافية.²

¹ - المادة 06 من القانون 17/84، مرجع سبق ذكره.

² - دكتورة سوزي عدلي ناشد، مرجع سبق ذكره، ص 377-378.

ومما لاشك فيه أن الإكثار من طلب الاعتمادات الإضافية يعد دليلاً على عدم دقة تقديرات النفقات في الميزانية، وأن العمل الحكومي لا يركز على أساس من التخطيط السليم، هذا فضلاً عن أن طلب هذه الاعتمادات يؤدي إلى الإخلال بتوازن الميزانية، خاصة وأنه يذكر في طلب الاعتماد الإضافي مورد الإيراد الجديد الذي يمكن استخدام حصيلته في تغطية المبالغ الصادر بها الاعتمادات الإضافية.¹

المطلب الثالث: تنفيذ الموازنة العامة

في هذه المرحلة تنتقل الميزانية العامة من النظري إلى حيز التطبيق العلمي الملموس، ويقصد بتنفيذ الموازنة العامة إخراج محتواها إلى حيز الوجود، ويتم ذلك بشكل رئيسي، بتحصيل الإيرادات التي أجزت، وصرف النفقات المعتمد صرفها (الوزارات، والمصالح) بعمليات تنفيذ الموازنة المختلفة.

أولاً- أهداف تنفيذ الموازنة العامة:

ترمي عملية تنفيذ الموازنة العامة إلى تحقيق ما يلي:

1 - مراعاة الحدود المالية:

ويعتبر التقيد بالحدود المالية (القيود) المالية التي تضعها السلطة التشريعية، من الأمور الواجب مراعاتها بواسطة السلطة التنفيذية، وعند تنفيذ الموازنة العامة، ويعتمد نجاح التنفيذ بدرجة كبيرة، على الحد من تجاوز الاعتمادات المرصودة في الموازنة للوزارات والمصالح الحكومية، ويحدث التجاوز لأسباب متعددة، منها عدم كفاية الاعتمادات المخصصة لبعض أوجه الإنفاق، وذلك إما بسبب التخطيط والتقدير، غير الدقيق، من جانب الوزارات والمصالح، لاحتياجاتها (المتوقعة) خلال السنة المالية المقبلة، أو بسبب التنفيذ السيئ للموازنة، كما يحدث أحياناً، بسبب التخفيض (العشوائي، غير المدروس) لبعض بنود الإنفاق للوزارات بواسطة إدارة الموازنة العامة.

2 - توفير مرونة التنفيذ:²

من الضروري توفير المرونة الكافية في الموازنة عند التنفيذ، وذلك لمواجهة الأوضاع والظروف المتغيرة، ولاسيما ظروف البلاد الاقتصادية والمالية، وظروف البرامج والمشاريع المراد تنفيذها. وتعتمد المرونة في التنفيذ الموازنة العامة، إلى حد كبير، على كيفية موافقة السلطة التشريعية على الموازنة العامة (التصويت عليها)، فقد يكون إما فصلاً فصلاً، أو بنداً بنداً، وعلى الصلاحيات المخولة للسلطة التنفيذية لنقل الاعتمادات بين بنود وأبواب الموازنة العامة. ولتوفير درجة كبيرة من المرونة، تمنح السلطة التنفيذية صلاحيات نقل الاعتمادات بين بنود وأبواب الموازنة

¹ - دكتورة سوزي عدلي ناشد، المرجع السابق، ص 378.

² - محمد شاكر عصفور، أصول الموازن العامة، دار المسيرة للنشر، عمان، 2008، ص 101 - 109.

العامة، كما أن وجود اعتمادات للمشاريع الطارئة، واعتماد احتياطي للموازنة، يساعد في توفير بعض المرونة في الموازنة العامة، إذ يكون بالإمكان، اللجوء إلى هذه الاعتمادات، والنقل، منها، عند الحاجة (حسب نصوص نظام الموازنة العامة).

3 تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للدولة، وتمثل في تحقيق الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي والمالي، ومعالجة مشكلات التضخم والكساد، وتحقيق معدل نمو اقتصادي مناسب، وتشجيع القطاع الخاص، وتقديم الخدمات، ودعم عملية التنمية الشاملة في البلاد.

4 -حسّن إدارة الأجهزة الحكومية، بحيث يتم تقديم الخدمات، وتنفيذ المشاريع بأقل تكلفة ممكنة.

المطلب الرابع: عمليات تنفيذ الموازنة العامة

يتضمن تنفيذ الموازنة العامة ما يلي:

-عمليات تحصيل الإيرادات التي أجيّزت جبايتها (تنفيذ الإيرادات).

-عمليات صرف النفقات التي اعتمدت لها الأموال (تنفيذ النفقات).

ونقدم فيما يلي شرحاً موجزاً لهذه العمليات.

أولاً- تحصيل الإيرادات العامة:

إن حق الحكومة في تحصيل الإيرادات العامة ينشأ أصلاً من أحكام القوانين الضريبية والمالية السارية المفعول. وتتولى تحصيل الإيرادات العامة بشكل عام الوحدات الحكومية الإدارية المختصة بذلك قانوناً، فرسوم جوازات السفر ووثائق الأحوال المدنية قبل تحصيلها دائرة الأحوال المدنية والجوازات العامة ورسوم المحاكم تحصلها المحاكم بمختلف أنواعها ورسوم البرق والبريد تحصلها وزارة البريد والضريبة على الدخل والضريبة على المبيعات تحصلها دائرة ضريبة الدخل والمبيعات، والضرائب الجمركية تحصلها دائرة الجمارك وهكذا

ثانياً- إنفاق المصروفات العامة:

إن الموازنة العامة تقرر اعتمادات للإنفاق العام وهذه الاعتمادات تبين الحد الأقصى للمبالغ المسموح بإنفاقها في الأغراض المحددة لكل منها. وبناءً عليه فإن النفقات العامة- على عكس من الإيرادات العامة- تخضع لقاعدة تخصيص الاعتمادات وعلى السلطة التنفيذية أن تلتزم بهذه القاعدة ويمنع عليها تحويل اعتماد الغرض المخصص له في الموازنة إلى الإنفاق آخر، وهذا ما نصت عليه الفقرة 3 من المادة 112 من الدستور الأردني 1959.

وعملية صرف النفقة العامة تتطلب بالإضافة إلى وجود اعتماد لهذه النفقة في الموازنة العامة التي وافقت عليها السلطة التشريعية أن تمر بالمرحلة التالية:

1 - عقد النفقة:

عقد النفقة هو الرابطة القانونية التي تنشأ بين الدولة ودائئيتها متى توافرت الاعتمادات الأزمة لصرف النفقة في موازنة العامة كقرار تعيين موظف أو الاتفاق مع متعهد على القيام بمشروع معين.

2 - تصفية (تحقق) النفقة:

هو التقدير الفعلي للمبلغ الواجب دفعه والتأكد من حلول موعد استحقاقه ومن انه لم يسبق دفعه أو تسويته بواسطة المقاصة وقد يتطلب الأمر تقديم بعض المستندات التي تثبت ترتب الدين في ذمة الدولة.

3 - الأمر بالدفع:

ويعني صدور الأمر بالدفع من الموظف المختص إلى الخزينة العامة بصرف مبلغ الدين كما حددته مرحلة تصفية النفقة أو هو أمر خطي يوجهه (أمر بالصرف) إلى المحاسب العمومي ليدفع مبلغاً محدداً من المال إلى شخص معين.

4 - دفع النفقة: يقصد به الدفع الفعلي للمبلغ الصادر به أمر الدفع إلى صاحب الحق فيه.¹

المبحث الرابع: الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة.

يمكن تعريف مراقبة تنفيذ الموازنة بأنها الوسيلة الفعالة لمراقبة الأموال العامة إنفاقاً وتحصيلاً، ومن هنا يتضح أن المراقبة هنا تشمل كل من النفقات والإيرادات.

بالنسبة للإيرادات يكون الهدف هو التأكد من تحصيل كل أنواع الإيرادات المنصوص عليها في الموازنة العامة مع إزالة كل العراقيل التي تعيق عملية التحصيل.

أما مراقبة تنفيذ النفقات يكون الهدف هو التأكد من أن الإنفاق يتم بالشكل الذي ارتضاه البرلمان لكونه الممثل للشعب باعتباره الممول الأصلي للدولة، وما يدفعه من ضرائب هو جزء من دخول أفراد الشعب، ولما كانت الموازنة تهدف إلى تحقيق أهداف اقتصادية، اجتماعية وسياسية، لذلك يمكن القول أن مراقبة تنفيذ الموازنة هي الضمان الحقيقي لتحقيق هذه الأهداف (أهداف المجتمع) (ومن ثم ضمان الاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة

¹ - جهاد سعيد خصاونة، علم المالية العامة والتشريع الضريبي، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، سنة 2010، ص 351-352-353.

وفي نفس الوقت التعرف على نقاط الضعف وتلاقيها.

إن مراقبة تنفيذ الموازنة تستمر بعد انتهاء السنة المالية وذلك من خلال دراسة الحسابات الختامية ومقارنتها بالتقديرات الواردة في الموازنة¹.

المطلب الثاني: أهداف وأساليب المراقبة على تنفيذ الميزانية العامة.

تعد هذه المرحلة هي المرحلة الأخيرة التي تمر بها الميزانية العامة للدولة. وتسمى مرحلة مراجعة تنفيذ الميزانية. والهدف منها هو التأكد من أن تنفيذ الموازنة قد تم على الوجه المحدد للسياسة التي وضعتها السلطة التنفيذية وإجازتها السلطة التشريعية.

وبمعنى آخر، أن كل عملية مالية يقوم بها أي مشروع تستلزم وجود رقابة مالية من نوع معين. فمن باب أولى، تكون الحاجة إلى المراقبة على تنفيذ الموازنة العامة أكثر ضرورة وحيوية، وذلك بسبب: كبر حجم عملياتها، وما ترتبط به هذه العمليات من آثار توزيعية للدخل القومي الحقيقي بين الأفراد والفئات والطبقات، وأخيرا ما تسهم به هذه الموازنة في التطور العام، الاجتماعي والاقتصادي والسياسي للمجتمع.

وبناء على ذلك، فإن الهدف الأساسي من الرقابة على تنفيذ الموازنة هو ضمان تحقيقها لأقصى قدر من المنافع للمجتمع في حدود السياسة العامة للدولة.²

المطلب الثالث: أسس وخطوات الرقابة.

أولا- الأسس التي تقوم عليها الرقابة:

يجب أن تقوم الرقابة في أي منظمة على مجموعة من الأسس أهمها:

- أن تتناسب الرقابة مع طبيعة النشاط، وظروف ومقتضيات العمل الإداري: مثلا أساليب الرقابة التي تستخدمها الإدارة المركزية يختلف عن أساليب الرقابة المستخدمة في الإدارة المركزية.
- يجب أن تمارس الرقابة في الوقت المناسب: بحيث تساهم في اكتشاف الانحرافات أو الأخطاء في الوقت المناسب، حتى يمكن علاج الموقف قبل استفحاله مما يؤدي إلى تكاليف إضافية.
- الموضوعية: وهي تعني أن تكون المعايير المحددة للرقابة موضوعية بحيث لا يتدخل العامل الذاتي في الرقابة، كأن تكون المعايير كمية يمكن قياسها.

¹ دراوسي مسعود، السياسة المالية ودورها في تحقيق الاقتصاد، دراسة حالة الجزائر 1990-2004، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005، ص 209

² - سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، دار الجامعة الجديد للنشر، مصر، 2000، ص 341.

● المرونة يجب أن:

- يتميز النظام الرقابي بالمرونة وقابلية التعديل وفق الظروف المتغيرة للعمل .
- أن يتصف النظام الرقابي بالوضوح والبساطة.
- أن يكون النظام الرقابي قليل التكاليف، أي لا يشكل عبئا اقتصاديا.
- أن يقدم النظام الرقابي الإجراءات الواجب اتخاذها لتصحيح الأوضاع ومعالجة الأخطاء، وهذا يعني أن النظام الرقابي يجب أن لا يقتصر عن اكتشاف الأخطاء والانحرافات عن الخطط الموضوعة، بل من الواجب أن يكون النظام الرقابي مثمرا بحيث يبين الظروف والإجراءات التصحيحية.

ثانيا- خطوات الرقابة:

تنطوي عملية الرقابة على الخطوات التالية:

- 1- تحديد المعايير الرقابية:** وتشير المعايير على المقاييس الموضوعية التي تستخدم لقياس النتائج الفعلية في المنظمة، وذلك بوضع معدلات معينة للأداء، وتحتوي هذه المعايير على وحدات عمل محددة لقياس كمية العمل، مستواه والزمن اللازم للأداء.
 - 2- قياس الأداء:** بعد تحديد المعايير الرقابية، يجب قياس الأداء الفعلي ثم مقارنته بتلك المعايير والمعدلات السابق وضعها، وهذه المطابقة تمكننا من معرفة أو اكتشاف مدى الانحراف.
 - 3- تصحيح الأخطاء أو الانحرافات التي تم اكتشافها:** وهي الخطوة التي تأتي في أعقاب اكتشاف الأخطاء، أو الانحرافات ودراستها وتحليلها لمعرفة أسبابها والعوامل التي أدت إليها ثم تصحيح هذه الانحرافات وبالتالي تتحقق الغاية من الرقابة.
- وقد يتمثل هذا التصحيح في إعادة توزيع المهام، أو توضيح الواجبات أو عن طريق الاختبار الأفضل للمرؤوسين أو تنظم برامج تدريبية للعاملين، أو عن طريق أو توجيه العاملين و شرح العمل لهم.¹
- وتأخذ الرقابة على تنفيذ الميزانية عدة صور مختلفة، وهي: الرقابة الإدارية والرقابة التشريعية والرقابة المستقلة.

¹- على أنور العسكري، الرقابة المالية على الأموال العامة، بدون دار النشر، مصر، سنة 2008، ص165.

المطلب الرابع: أنواع الرقابة على الميزانية العامة

أولاً- الرقابة الإدارية:

تتولى وزارة المالية الرقابة الإدارية على تنفيذ الميزانية، حيث يتولى الرؤساء من موظفي الحكومة بمراقبة مرؤوسهم، وكذلك مراقبة موظفي وزارة المالية عن طريق السكرتيرين الماليين ومديري الحسابات على عمليات المصروفات التي يأمر بدفعها الوزراء المختصون أو من ينوبون عنهم.

وتتم الرقابة الإدارية، من الناحية العلمية، في طريقتين أساسيتين:

1 - الرقابة الموضوعية: وتعني انتقال الرئيس إلى مكان عمل المرؤوس ليتأكد من مباشرته لعمله على نحو دقيق. ومثال على ذلك أن ينتقل مدير المالية العامة إلى مكاتب رؤساء المصالح، ورئيس المصلحة إلى مكاتب رؤساء الدوائر، ورئيس الدائرة إلى مكاتب سائر الموظفين التابعين له وهكذا.

2 - الرقابة على أساس المستندات: وهنا لا ينتقل الرئيس إلى محل عمل مرؤوسيه، ولكن يقوم بفحص أعمالهم من خلال التقارير والوثائق والمستندات، وتبدو هذه الطريقة أيسر في تطبيق من الناحية العملية من الطريقة السالفة، إذ أن انتقال الرئيس إلى مكان عمل مرؤوسيه قد يؤدي، وخاصة في الدول النامية، إلى انضباط العمل ودقته بصورة مؤقتة، مما قد يؤثر بالسلب على سير العمل ولا يحقق دقته بصورة مؤقتة، مما قد يؤثر بالسلب على سير العمل ولا يحقق الرقابة الفعالة على تنفيذ الميزانية العامة للدولة، ولذا فإن أغلب الدول تأخذ بالطريقة الثانية.

وتنقسم الرقابة الإدارية من حيث توقيتها، إلى رقابة قبل التنفيذ الميزانية وأخرى لاحقة لتنفيذ الميزانية.

- الرقابة السابقة: تمثل الجزء الأكبر والأهم من الرقابة الإدارية، ويكون مهمتها عدم صرف أي مبلغ إلا إذا كان مطابقاً لقواعد المالية المعمول بها سواء كانت قواعد الميزانية أو قواعد المقررة في اللوائح الإدارية المختلفة.

- الرقابة اللاحقة على تنفيذ الميزانية: ويقصد بها الرقابة الإدارية اللاحقة على الحسابات، وتتلخص في إعداد حسابات شهرية وربع سنوية، ويقوم المراقب المالي في كل وزارة أو مصلحة، بمناسبة إعدادها، بفحصها للتأكد من سلامة المركز المالي للوزارة أو المصلحة ومراجعة دفاتر الحسابات المختلفة، ويضع عن كل هذا تقريراً يرسله مع الحسابات إلى إدارة الميزانية في وزارة المالية، وتشمل أيضاً بجانب الرقابة على الحسابات، الرقابة على الخزنة وعلى المخازن للتأكد من عدم حدوث اختلاسات أو مخالفات مالية.¹

¹ - سوزي عدلي ناشد، مرجع سبق ذكره، ص 343.

ثانيا- الرقابة التشريعية:

تتولى المجالس النيابية في الدول الديمقراطية مباشرة الرقابة التشريعية على تنفيذ الميزانية العامة للدولة. فإذا كانت تلك المجالس هي التي تقوم باعتماد ميزانية الدولة، فانه من الطبيعي أن يمنح لها حق الرقابة على تنفيذها للتأكد من سلامة وصحة تنفيذها على النحو الذي اعتمدها وإجازتها به.

وتتمثل تلك الرقابة التي يطلق عليها كذلك الرقابة السياسية، في مطالبة المجالس النيابية للحكومة بتقديم الإيضاحات والمعلومات التي تساهم في التأكد من سير العمليات الخاصة بالنفقات والإيرادات العامة، سواء تم ذلك في صور أسئلة شفوية أو خطية أو حتى بالاستجابات.

كذلك فمن حق اللجان المالية التابعة للمجالس النيابية أن تستدعي ممثلي السلطة التنفيذية، عند الضرورة، للاستماع إليهم فيما يخص مالية الدولة العامة، أو ماليتهم الخاصة. كما قد تتمثل الرقابة التشريعية عن طريق مناقشة الحساب الختامي عن السنة المالية السابقة.

وعلى هذا فإن الرقابة التشريعية على الموازنة العامة تتمثل في مرحلتين:

1 -المرحلة المعاصرة لتنفيذ الميزانية: وتختص بالرقابة التشريعية لجنة الشؤون المالية في المجالس النيابية، وهي "لجنة الخطة والموازنة" التي لها أن تطلب البيانات والمستندات والوثائق اللازمة عن تنفيذ الموازنة العامة أثناء السنة المالية. فإذا تبين وجود أي مخالفة للقواعد المالية الخاصة بتنفيذ الميزانية، فانه يكون من حقها تقديم أسئلة واستجابات إلى الوزراء المختصين عن كيفية تنفيذ الميزانية، بل وأيضا تحريك المسؤولية السياسية ضد كل من يثبت قي حقه ارتكاب مخالفة للقواعد المالية المتعلقة بسير وتنفيذ الميزانية.

أضف إلى ذلك، أن السلطة التشريعية تتمكن من إجراء الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة عندما تلجأ الحكومة إلى المجالس النيابية، طالبة فتح اعتمادات إضافية، إذ تقوم الحكومة بالضرورة بتقديم معلومات كافية إليها عن حالة تنفيذ الميزانية وتبرير طلبها بفتح هذه الاعتمادات ومناقشة الحكومة في سياستها المالية.

2 -المرحلة اللاحقة في تنفيذ الميزانية: تتعلق تلك المرحلة بعرض الحساب الختامي عن السنة المالية المنتهية لمناقشته واعتماده ثم إصداره إما في شكل قرار من رئيس الدولة فالمجالس النيابية كما رأينا، تقوم باعتماد للميزانية بعد تنفيذها مما يستتبع ذلك، منطقيا، إن تعرض عليها نفس الميزانية بعد تنفيذها للتأكد من تطبيقها على نحو اعتمادها لها، فتقوم بالاطلاع على النتائج الفعلية للحساب المالي للدولة عن السنة المالية لهذه الميزانية ومدى مطابقتها للميزانية في الصورة التي اعتمدها سواء بالنسبة للنفقات المعتمدة أو الحصيلة الإيرادات.

ويشمل اعتماد المجلس النيابي للحساب الختامي اعتماد المبالغ التي أنفقت والتي حصلت بالفعل، واعتماده بالإضافة ما قد يتحقق من فائض الإيرادات عن النفقات للاحتياطي العام أو تغطية مقدار العجز الناتج عن تجاوز النفقات للإيرادات عن طريق السحب من هذا الاحتياطي واعتماده.

فإذا تبين للسلطة التشريعية سلامة الموقف المالي للحكومة، فإنها تقوم باعتماده هذا الحساب. أما إذا تبين لها حدوث أي مخالفات مالية جسيمة في تنفيذ الميزانية فيحق لها تحريك المسؤولية السياسية ضد الوزراء المخالفين وذلك عن طريق سحب الثقة من الوزير، وقد يصل الأمر إلى سحب الثقة من الحكومة بأكملها.

وتكون الرقابة أكثر فاعلية إذا تمكنت السلطة التشريعية من مناقشة الحساب الختامي مبكراً بعد انتهاء السنة المالية مباشرة، إذ ليس بخفي أن تغير الوزارات والوزراء قد يجعل منها مجرد رقابة شكلية أكثر منها موضوعية. وبالرغم من فاعلية الرقابة التشريعية، فيعاب عليها أن أعضاء السلطة التشريعية لا يكون لديهم الوقت الكافي والخبرة الفنية والمحاسبية الكافية لمناقشة الحساب الختامي الذي قد يصل إلى آلاف الصفحات و الأرقام مناقشة تفصيلية، أضف إلى ذلك الأعباء والمهام السياسية الخطيرة التي يثقل بها أعضاء السلطة التشريعية، مما يجعل الرقابة التشريعية غير كافية بمفردها على تتبع سير ومراقبة حسن تنفيذ الميزانية العامة للدولة.¹

ثالثاً- الرقابة المستقلة:

تعتبر هذه الرقابة أكثر أنواع الرقابة فاعلية. ويقصد بها الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة للدولة عن طريق هيئة مستقلة عن كل من الإدارة والسلطة التشريعية وتتحصر مهمتها في رقابة تنفيذ الميزانية والتأكد من أن عمليات النفقات والإيرادات قد تمت على النحو الصادر به إجازة السلطة التشريعية وطبقاً للقواعد المالية المقررة في الدولة. وبمعنى آخر تتولى هذه الرقابة هيئة فنية خاصة، تقوم بفحص تفاصيل الميزانية ومراجعة حسابات الحكومة ومستندات التحصيل والصرف ومحاولة كشف ما تتضمنه من مخالفات ووضع تقرير شامل عن ذلك، وبناء عليه تستطيع السلطة التشريعية فحص الحساب الختامي فحصاً جدياً تحاسب على أساسه الحكومة عن كافة المخالفات المالية.

وتختلف هذه الهيئة التي تقوم بالرقابة المستقلة من دولة لأخرى ففي فرنسا، تتولى الرقابة على تنفيذ الميزانية هيئة قضائية مستقلة هي محكمة الحسابات، وهي محكمة إدارية منظمة تنظيمياً قضائياً، وتتولى مهمة الحكم على كافة الحسابات العامة ماعدا الحسابات التي تعطيها المشرع اختصاص النظر فيها إلى جهات أخرى.

¹ - سوزي عدلي ناشد، مرجع سبق ذكره، ص 346.

ويتمثل عمل هذه المحكمة في مرحلتين:

أولاً: بعد قيام المحاسبين بتقديم حسابات الوزارات والمصالح المختلفة إلى المحكمة، فإنها تقوم بتوزيع تلك الحسابات على دوائرها للقيام بفحصها ومراجعتها للتأكد من سلامتها وعدم خروجها على إجازة السلطة التشريعية للميزانية أو مخالفة للقواعد المالية المعمول به. فإذا قضت بسلامة تلك الحسابات فإنها تصدر حكمها ببراءة ذمة المحاسب. إما إذ لم تكن الحسابات سليمة فان هذا لا يخرج عن احد أمرين:

1. لن تكون الحسابات زيادة في الإيرادات أو نقص في النفقات السابق تقديره، وهنا تصدر المحكمة حكمها بان الحسابات في حالة فائض أي براءة المحاسب.

2. أن تكون بالحسابات عجز نتيجة قلة الإيرادات أو زيادة في النفقات السابق اعتمادها، وفي هذه الحالة تصدر المحكمة حكمها بان الحسابات في حالة عجز أي بإدانة المحاسب، ويلتزم برد مبالغ العجز إلى خزانة الدولة ويمكن تنفيذ.¹

على أمواله جبرا دون أي إجراء واقف لهذا التنفيذ، ويكون للمحاسب حق الطعن في حكم المحكمة عن طريق التماس إعادة النظر أو عن طريق النقض. وإذا اثبت انه غير مسؤول عنه فانه يتم إخلاء مسؤوليته عن هذا العجز كما في حالة الصرف على أساس أوراق مزورة مثلاً.

وهنا تكون رقابة المحكمة على الحسابات ذاتها، وليس على المحاسبين، ومن هذا تستمد تسميتها بمحكمة الحسابات. كما أن اختصاص المحكمة مقصورة على أعمال المحاسبين وليس لها أية سلطة على أعمال رجال الإدارة (الوزراء- الموظفين التابعين لهم).

ثانياً: إن المحكمة باعتبارها هيئة فنية تقوم بوضع تقرير سنوي يتضمن ما اكتشفه من مخالفات صادرة من الوزارات أو الموظفين التابعين لهم أثناء ممارستها لعملها، وتقدمه إلى رئيس الدولة الذي يأمر بدوره توزيعها على أعضاء السلطة التشريعية حتى يتمكنوا بناء عليه من مناقشة الحساب الختامي للدولة بصورة فعالة. بالإضافة إلى ذلك تقوم محكمة المحاسبات أيضا بكل ما تطلبه منها السلطة التشريعية من تحريات وبحوث متعلقة بمسائل الإيرادات والنفقات العامة.

أما في إنجلترا، فان الهيئة المستقلة التي تتولى رقابة تنفيذ الميزانية هي لجنة الحسابات العامة، التي تقوم بمراقبة ومراجعة الحسابات العامة للحكومة. ويتولى رئاسة هذه اللجنة أحد زعماء المعارضة ممن يتمتعون بدرجة واسعة في الشؤون المالية والمحاسبية. وتستعين هذه اللجنة بموظف في درجة وزير يسمى "المراقب المحاسب العام".

¹ - مرجع سابق ذكره، ص348.

ويتمتع هذا المراقب بالاستقلال عن السلطة التنفيذية التي لا تستطيع إنقاص أو زيادة مرتبة لأنه مدرج في نفقات الاعتمادات الدائمة، كما انه غير قابل للعزل إلا بناء على قرار من مجلس العموم ولا يمكن سؤاله إلا أمام هذا المجلس.

ورقابة المراقب المحاسب العام لتنفيذ الميزانية رقابة سابقة على صرف ورقابة لاحقة عليها، تتمثل الرقابة على صرف في أن جميع أوامر الصرف التي يصدرها الوزراء لتغطية نفقات الوزارة يجب أن ترسل إليه أو لا يقوم بفحص طلبات الإذن بالصرف ومدى مطابقتها لاعتماد الميزانية، وللقواعد المالية المعمول بها. فإذا وجدها مطابقة للقانون وافق عليها وصادر الإذن بالصرف. أما الرقابة اللاحقة على الصرف، فتتمثل في أن المراقب المحاسب العام يتبعه موظفون يعملون في مختلف الوزارات والمصالح الحكومية، تنحصر مهمتهم في مراجعة الحسابات وخاصة تفاصيل عمليات الإنفاق والتحقق من سلامتها ومراعاتها للإجازة التشريعية والقواعد المالية المقررة، ويلتزم المراقب بتقديم تقرير دوري للجنة الحسابات العامة عن كيفية سير وتنفيذ الموازنة العامة ومدى مطابقتها للقواعد المالية والقانونية المتعلقة بهذا التنفيذ.¹

¹ - سوزي عدلي ناشد، مرجع سبق ذكره، ص 349.

خلاصة الفصل:

إن الميزانية هي أداة هامة تستعملها الدول لتنظيم العمليات المالية على اختلاف أنواعها فهي تقدير مفصل ومعتمد لنفقات وإيرادات الدولة لفترة قادمة وهي سنة وتحكم الميزانية قواعد وضوابط أساسية لتجنب وقوع الدولة في أخطاء وهفوات كالإسراف والتبذير وعدم استغلال الإيرادات المالية بطريقة مثالية.

وتشمل الميزانية جانب النفقات العمومية المختلفة التي تقع على عاتق الدولة وجانب الإيرادات بمختلف أنواعها، كل جانب فيها له سلطة مخولة بدراسته واعتماده وكذا السهر على تنفيذه على أكمل وجه وكما هو مخطط له حتى يتماشى مع التحديات المراهنة عليها مسبقا، وقد تطورت الميزانية وفقا لأسس ومبادئ، وهذا نظرا لتطور دور الدولة فيها مع الزمن، بالإضافة إلى عوامل أخرى كعنصر الاقتصاد، وهذا لانعكاسه الكلي على الميزانية بصفة رئيسية.

تمهيد الفصل:

إن الجزائر لم تعد بمنأى عن التحولات العميقة الجذرية التي تسود العالم حاليا في كافة الميادين، حيث أصبحت تعيش حالة أو ظاهرة العيش فيها كافة الحدود والإحداثيات الجغرافية التي تكاد تجعل من العالم قرية كونية ولضمان مرونة أكبر للاندماج في هذا النسق العالمي فإنه أصبح من الضرورة لما كان على بلداننا أن تعد العدة لمواجهة كافة التحولات للمواكبة الدول المتطورة في شتى الميادين، وعليه فإن الحكومة الجزائرية أصبحت أكثر من أي وقت مضى في حاجة ماسة للقيام بإصلاحات على كل من النظام الضريبي والميزانية العامة للدولة الجزائرية ، وهذه الإصلاحات تعد من أهم التعديلات الدينامكية الحقيقية لتغيير أساليب وأنظمة التسيير والمراقبة على الميزانية أملا في التقدم والرقي لمسايرة ومواكبة الدول المتقدمة.

حيث تناولنا في هذا الفصل ثلاثة مباحث كالتالي:

المبحث الأول: النظام الضريبي الجزائري قبل وبعد الإصلاحات.

المبحث الثاني: الميزانية العامة في الجزائر قبل وبعد الإصلاحات.

المبحث الثالث: دور الضريبة في التأثير على الميزانية في ظل الوفرة والأزمة.

المبحث الأول: النظام الضريبي الجزائري قبل وبعد الإصلاح 1990

الوضعية الاقتصادية والاجتماعية التي كانت تعيشها الجزائر، والتحويلات التي عرفها الاقتصاد الوطني والانتقال إلى اقتصاد السوق، وعقد الشراكة مع الاتحاد الأوروبي، السعي للانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة جعلت النظام القديم لا يتواءم مع هذه المستجدات، كما كانت هناك دوافع وأهداف تسعى الدولة إلى تحقيقها وهذا ما سنتناوله في هذا المبحث.

المطلب الأول: النظام الضريبي قبل الإصلاح 1990

إن النظام الضريبي هو جزء من النظام الاقتصادي وعليه لا بد أن تتماشى أهداف السياسة الضريبية مع الواقع الاقتصادي لكل دولة، وهذا ما نلمسه في الجزائر وخاصة في ظل التوجه نحو ترقية القطاعين العام والخاص حيث أدخلت على نظامها الضريبي العديد من التعديلات أهمها الإصلاح الضريبي لسنة 1992. إن تحقيق تنمية شاملة يستدعي استخدام كل الوسائل المتاحة ومن بينها الضريبة باعتبارها أداة تساهم في الإنعاش الاقتصادي والاجتماعي إضافة إلى كونها مصدر لتمويل خزانة الدولة وهذا ما عملت الجزائر على تجسيده من خلال إدخالها إصلاحات على هذا النظام وذلك تماشيا مع الإصلاحات التي شهدتها الاقتصاد الوطني وأهمها الإصلاح الضريبي لسنة 1992.

أولا- هيكل النظام الضريبي الجزائري قبل الإصلاحات:

تعددت الضرائب التي تضمنها النظام الضريبي الجزائري قبل الإصلاحات 1992، والتي سنعرضها على النحو التالي:

1- الضرائب المباشرة: تتمثل في الضرائب النوعية، حيث كل صنف من أصناف الدخل أو الربح، يخضع لضريبة خاصة به كما تفرض ضريبة تكميلية على كل الدخل التي يحققها المكلف تسمى بالضريبة على الدخل التكميلي وتشمل ما يلي:¹

● الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية (I.B.I.C): تفرض هذه الضريبة على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يقومون بممارسة نشاط تجاري أو صناعي، حيث تمس كل من: شركات رؤوس الأموال، الشركات ذات

¹- عاشور ثاني يامنة، "تحليل السياسة الضريبية في الجزائر"، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، التسيير و العلوم التجارية، فرع مالية العامة، جامعة تلمسان، 2001-2002، ص143.

الاقتصاد المختلط، المؤسسات الاشتراكية والدواوين والمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي أو التجاري أو الفلاحي أو المصرفي.

ويحدد الربح الخاضع للضريبة بطريقتين هما:

-التقدير الإداري: يتم تحديد الربح وفقا لهذه الطريقة عندما لا يتجاوز رقم أعمال المكلفين 750.000 دج، حيث تتولى إدارة الضرائب تحديده على أساس تصريحات المكلف.

-النظام الحقيقي: في هذه الحالة يستلزم على المكلفين مسك محاسبة إضافة إلى تقديم تصريحاتهم إلى إدارة الضرائب تتضمن رقم أعمالهم السنوي والربح المحقق وذلك قبل 01 أبريل من السنة الموالية.

ويحدد معدل الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية بـ 50 % بالنسبة للأشخاص المعنويين، و 30 % بالنسبة للأرباح المعاد استثمارها ويخفض هذا المعدل إلى 20 % بالنسبة للشركات المختلطة.

● الضريبة على الأرباح غير التجارية (B.N.C): تفرض هذه الضريبة على أرباح المهن الحرة أي على المكلفين الذين ليست لهم صفة التاجر شرط أن تكون هذه الأرباح غير خاضعة للضريبة على الدخل، وتكون هذه الضريبة مستحقة سنويا بمعدل يقدر بـ 25 % مع تطبيق تخفيض على أساس¹:

-6.000 دج عندما لا يتجاوز الربح 40.000 دج.

-4.000 دج عندما يتراوح الربح ما بين 40.000 دج و 80.000 دج.

-2.000 دج عندما يتراوح الربح ما بين 80.000 دج و 120.000 دج.

● الضريبة على الرواتب والأجور (I.T.S): هي ضريبة تقتطع من المصدر وتتضمن ضريبة يتحملها الأجير تفرض على الأجور والرواتب والربوع العمرية وفقا لجدول حسابي تصاعدي يأخذ بعين الاعتبار المركز المالي للمكلف، وضريبة يتحملها رب العمل، وهي الدفع الجزائي ويفرض بمعدل 6 % على الكتلة الأجرية التي يدفعها هذا الأخير لأجرائه.

● الضريبة على المداخيل الفلاحية (C.U.A): إن تطبيق الثروة الزراعية، قد أعفى المداخيل المحققة من الأنشطة الفلاحية والزراعية من كل ضريبة مباشرة منذ سنة 1975 من الضريبة، لكن تدهور إيرادات الدولة نظرا لكون القطاع الزراعي يمثل نسبة كبيرة من نشاطات المجتمع الجزائري آنذاك، تم إعادة فرض المساهمة الوحيدة الفلاحية،

¹ - بريشي عبد الكريم، "فعالية النظام الجبائي في ظل توجه الاقتصاديات المحلية نحو العولمة الاقتصادية"، دراسة حالة النظام الجبائي الجزائري في الفترة ما بين 2000-2007، ص 177-178.

وفقا للمادة 22 من قانون المالية لسنة 1986، وهي ضريبة سنوية وحيدة، على المداخيل المحققة من الأنشطة الفلاحية وتربية المواشي، والتي تطبق بمعدل 4 %.

● الضريبة التكميلية على مجموع الدخل (I.C.R): وهي ضريبة تكميلية تفرض على مجموع الدخل بالنسبة لجميع الأشخاص الذين لهم إقامة معتادة في الجزائر، أما معدل هذه الضريبة فهو يخضع لجدول تصاعدي يحدده قانون المالية.

● الضريبة على إيرادات الديون والودائع والكفالات: تؤسس هذه الضريبة على إيرادات الودائع والكفالات والديون (الفوائد) وجميع المنتجات الأخرى، والديون العقارية الممتازة والعادية، وكذلك الديون الممثلة بالأسهم والسندات العمومية وسندات القرض القابلة للتداول والودائع والكفالات نقدا والحسابات الجارية حسب مضمون المواد 35 و 51 من قانون الضرائب المباشرة لسنة 1987 يحدد معدل الضريبة بـ 18 %.

2- الضرائب غير المباشرة: وهي ضرائب على الإنفاق ومن أهمها الرسوم على رقم الأعمال، فهي تعتبر رسوم على استهلاك مواد أو خدمات داخلية ضمن منتج محلي وتمثل في:

● الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (T.U.G.P): يخضع لهذا الرسم رقم الأعمال المحقق في عمليات الإنتاج والبيع، والتي لا تستفيد من إعفاء من الرسم وكذا جميع المهن التي تخضع صنف الضرائب المباشرة للضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية، ومعدلات هذا الرسم هي:

-7 % المعدل المخفض الخاص و 10 % المعدل المخفض و 20 % المعدل العام و 30 % المعدل المزداد و 40 % المعدل المزداد الخاص و 60 % المعدل الممتاز، وفي قانون المالية لسنة 1989 تم إضافة معدلين هما: 67 % يطبق على تبغ التدخين و 77 % يطبق على الكحول.

● الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات (T.U.G.P.S): وعاء هذا الرسم هو الخدمات مثل: إنجاز العقارات المنقولات، عمليات الصرف والبنوك، الوساطة والسماسة، مسير الأشغال..... الخ.

وتعود حصيلته للبلديات إما بدفع إيراداته مباشرة لصالح ميزانية البلدية أو عن طريق الصندوق المشترك للجماعات المحلية، يحسب هذا الرسم على أساس المعدلات التالية: المعدل 5 % على عقود التأمين، 6 % على الدعاية والإشهار، 8 % المعدل العام، 10 % يطبق على الجمعيات الرياضية، ويصل إلى 50 % فيما يخص بعض الخدمات المقدمة.

ثانيا- أسباب وأهداف الإصلاح الضريبي:

الوضعية الاقتصادية والاجتماعية التي كانت تعيشها الجزائر، والتحول التي عرفها الاقتصاد الوطني والانتقال إلى اقتصاد السوق، وعقد الشراكة مع الاتحاد الأوروبي، السعي للانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة جعلت النظام القديم لا يتواءم مع هذه المستجدات، كما كانت هناك دوافع (أسباب) وأهداف تسعى الدولة إلى تحقيقها وهذا ما سنتناوله في هذا المطلب.

1- أسباب الإصلاح الضريبي:¹

تتمثل أهم أسباب الإصلاح الضريبي فيما يلي:

- 1 - تعقد النظام الجبائي نتيجة التغيرات المستمرة في مختلف الضرائب مما جعل التحكم فيه، وتطبيقه صعب سواء بالنسبة للمكلفين بالضريبة أو الموظفين.
- 2 - نظام ضريبي غير متلائم مع المستجدات الراهنة والإصلاحات الجارية ولا يتكيف مع المؤسسات.
- 3 - عدم فعالية الحواجز الضريبية في توجيه الاستثمار.
- 4 - انخفاض أسعار البترول، إذ تحتل الجباية البترولية الحصة الكبرى في تمويل ميزانية الدولة، وبالتالي كل انخفاض في أسعار البترول سيؤدي إلى النقص في تمويل الميزانية، مما يؤدي إلى البحث عن مورد آخر لميزانية الدولة ألا وهو الجباية العادية، فالنظام القديم لم يستطع القيام بهذه المهمة، وبالتالي البحث عن نظام جديد.
- 5 - زيادة الغش والتهرب الضريبيين: وهذا ناشئ عن كثرة اللوائح والقوانين التشريعية التي لا تخلو في الغالب من الثغرات أو التعارض فيما بينها مما قد يسمح للمكلفين بدفع الضريبة لاستغلال هذه النقائص، كما يستندون عليها عادة للتخلص من دفع الضريبة، وكذلك نجد التفرقة في نسب الضريبة وكثرتها حطمت الرغبة والإحساس بالتضامن لدفع الضريبة.
- 6 - ثقل العبء الضريبي والضغط الجبائي المرتفع: نظرا لكثرة وتعدد الضرائب مما يدع المكلف بإتباع إجراءات جد معقدة للقيام بتصريحاته المختلفة لكل الضرائب، وأيضا ارتفاع معدلات الضرائب مما يشكل ضغطا جبائيا على الأشخاص والمؤسسات.

¹ - ناصر مراد، الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة (2003-1992)، مطبوعة منشورات بغداداي، الجزائر، سنة 2006، ص 38.

- 7 - ضعف العدالة الضريبية: يتميز النظام الضريبي الجزائري بابتعاده عن العدالة الضريبية ويتضح ذلك فيما يلي:
- أن طريقة الاقتطاع من المصدر مقتصرة فقط على بعض المداخل الأخرى، ويترتب على ذلك اختلاف إمكانية التهرب الضريبي، بحيث المداخل التي تخضع لطريقة الاقتطاع من المصدر تنعدم فيها فرص التهرب الضريبي بعكس المداخل الأخرى.
 - اختلاف مواعيد تحصيل الضريبة للمكلفين قد يشكل إجحافا في حق بعض المكلفين، فنجد تحصيل الضريبة على الأجور يكون في نهاية كل شهر في حين تحصيل الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية يكون عند نهاية السنة في شكل دفعات.
 - الضرائب المباشرة يغلب عليها الطابع النسبي وليس التصاعدي، علما أن المعدل النسبي لا يراعي حجم الدخل، فهو يفرض بنفس النسبة على جميع مستويات الدخل، ويترتب على ذلك إجحاف في حق الدخل الضعيفة.

8 - ضعف الإدارة الضريبية: إن من أهم أسباب ضعف الإدارة الضريبية ما يلي:

- تعقيد النظام الضريبي صعب من مهمة موظفي إدارة الضرائب بسبب تعدد الضرائب وغموض النصوص التشريعية.
- تدني المستوى التعليمي لموظفي الضرائب.
- انتشار البيروقراطية والرشوة كل هذه الأسباب ساهمت في ضعف الإدارة الضريبية.

2- أهداف الإصلاح الضريبي:¹

انطلاقا من سنة 1987، بدأ النظام الضريبي يشهد عدة إصلاحات حقيقية وعميقة، نظرا لاحتوائه على عدة نقائص وسلبيات لا تمكنه من أداء الوظائف الموكلة له بشكل فعال، وتهدف هذه الإصلاحات إلى تحقيق غاية رئيسية تكمن في إنعاش الاقتصاد الوطني وخاصة تطوير المؤسسة من خلال التكيف مع الديناميكية الاقتصادية، كما كانت تهدف أيضا إلى ما يلي:

- 1 - تبسيط النظام الضريبي: ويتضح ذلك من خلال عدة إجراءات منها:
 - استبدال عدة ضرائب معقدة بضرائب بسيطة، كما تم إلغاء عدة ضرائب أخرى.
 - أصبحت القوانين الضريبية واضحة ومدعمة بتحليلات وتفسيرات من طرف المختصين، وبالتالي أصبح النظام الضريبي أكثر شفافية ووضوح وهو ما ينعكس إيجابيا على المكلفين بالضريبة وعلى إدارة الضرائب نفسها.

¹ - بريشي عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 179.

2 - تخفيف العبء الضريبي: بالنظر إلى ثقل العبء النظام السابق أصبح من الضروري العمل على تخفيفه، وذلك بتخفيض معدلات الضريبة، وقد بدأ تجسيد ذلك في قانون المالية لسنة 1989 حيث جاء فيه ما يلي:

• تخفيض معدل الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية للشركات من 50% إلى 55% مع إدخال معدل منخفض للأرباح المعاد استثمارها يقدر بـ 30%.

• مركزية النتيجة على مستوى المؤسسة الأم من أجل إخضاعها للضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية.

وفي سنة 1992 تم إعادة هيكلة النظام الضريبي حيث جمعت بعض الضرائب في ضريبة واحدة، وألغيت ضرائب أخرى، وترتب على ذلك تقليص العبء الضريبي على المؤسسة.

3 - إدارة ضريبية فعالة: إن من شروط نجاح أي نظام ضريبي وجود إدارة ضريبية فعالة تسهر على تطبيقه ومتابعته، لذلك فمن الأهداف الهامة للإصلاح الضريبي، تحقيق إدارة ضريبية فعالة، ومن أجل ذلك وضعت خطة تتمثل فيما يلي:

• رفع عدد الموظفين بالجهاز الضريبي حيث حاليا يشهد ذلك الجهاز نقص في عدد الموظفين نتيجة تزايد عدد المكلفين بالضريبة.

• إنشاء مدرسة وطنية للضرائب، وثلاث مدارس جهوية أخرى.

• تعميم استعمال الإعلام الآلي في جميع مصالح الجهاز الضريبي.

إن وجود إدارة ضريبية فعالة ينعكس إيجابا على مردودية النظام الضريبي، كما يعمل على تحسين العلاقة القائمة بين الإدارة الضريبية والمؤسسة¹.

4 - محاربة الغش والتهرب الضريبيين: وذلك من خلال الإجراءات التالية:

• إنشاء ضرائب بسيطة وواضحة يسهل متابعتها.

• إجبار المكلفين بمسك دفاتر منتظمة يمكن مراقبتها في كل وقت.

• إجبار المكلفين التعامل بالفاتورة حتى يسهل عملية المراقبة.

• وضع بطاقة ترقيم بواسطة الإعلام الآلي لجميع المكلفين، بحيث نجد لكل مكلف رقم ضريبي واحد رغم تعدد أنشطته، ما يسهل معرفة كل ما يربطه بالجمال الضريبي.

• إعادة تنظيم الهياكل الضريبية بحيث أدمج كل من مفتشيات الضرائب المباشرة، ومفتشيات الضرائب غير المباشرة في مفتشيات منفردة، مما يسهل عملية متابعة تسيير الملفات الضريبية.

¹ - ناصر مراد، المرجع السابق، ص 42.

- ربط بعض الإدارات الأخرى بإدارة الضرائب، مثل إدارة الجمارك التي لها اتصال مستمر مع إدارة الضرائب من أجل التنسيق وتبادل المعلومات لمتابعة المكلفين الذين يستوردون السلع من الخارج.
- توسيع تقنية الاقتطاع من المصدر لما لهذه التقنية من فعالية في محاربة التهرب والغش الضريبي.
- إنشاء مصلحة للتحريات الجبائية على مستوى المديرية العامة للضرائب دورها تحديد مصادر للتهرب والغش الجبائين.

5 تحقيق العدالة الاجتماعية بين المكلفين: وتشكيل هذه الأخيرة أبرز اهتمامات المشروع الضريبي، فمن خلالها يكتسب النظام الضريبي نجاحه ومصداقيته لدى المكلفين بالضريبة، وذلك من خلال الإجراءات التالية:

- التمييز بين الأشخاص الطبيعية والمعنوية، وإخضاع كل طرف لمعاملة خاصة.
 - التوسع في استعمال الضريبة التصاعدية على حساب الضريبة النسبية.
 - مراعاة المقدرة التكلفة للمكلف (مستوى الدخل) وهذا من خلال تقدير الإعفاءات اللازمة.
- إن مختلف الأهداف التي تسعى الإصلاحات لتحقيقها تندرج ضمن عصرنة النظام الضريبي وفعالته، وذلك من خلال تحرير المؤسسة بإخضاعها لإفرازات السوق، ولكي تتحقق تلك الأهداف يجب تهيأت الأرضية الملائمة لذلك، من خلال توفير كل الوسائل الضرورية لإنجاح تلك الإصلاحات، وإعادة النظر في جميع المتغيرات التي تتصل بالنشاط الاقتصادي كسياسة النقود، الائتمان و الأسعار.

المطلب الثاني: النظام الضريبي بعد الإصلاحات.

عمد المشرع الجزائري من خلال إصلاحات 1992 إلى إعادة التنظيم الإداري والهيكلية الإدارية، سواء بالنسبة لمصالحه الداخلية أو الخارجية حيث أصبحت لكل ولاية مديرية مستقلة تابعة لها، مع بقائها تحت الوصاية التوجيهية للمديرية الجهوية وأصبح لكل ولاية مديريات فرعية كما أنشئت المفتشية الموحدة المتعددة الاختصاصات لتسهيل عمل الإدارة.

أولا- مكونات النظام الجبائي الجزائري بعد الإصلاحات:

لقد جاء قانون المالية سنة 1991 بعدة إصلاحات ضريبية جذرية قصد عصرنة النظام الضريبي وجعله أكثر ملائمة مع الإصلاحات الاقتصادية لسنة 1988، فتم تأسيس ضرائب جديدة. كما أن ذلك الإصلاح لم يتوقف، بحيث شهد النظام الضريبي بعد إصلاحات 1992 بعض التعديلات في قوانين المالية من خلال التطرق إلى مختلف الضرائب.

أ الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG):

1 -أسست الضريبة على الدخل الإجمالي من خلال قانون المالية لسنة 1991، و تنص المادة رقم "01" من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ما يلي:

"مؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى ضريبة الدخل وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة".

وتتسم هذه الضريبة بما يلي:

"أنها ضريبة وحيدة، حيث أن الشخص الخاضع لها تجمع له كل المداخيل التي يتحصل عليها من خلال مزاولته مختلف الأنشطة، وهي ضريبة تصاعدية حيث تحسب على أساس جدول متصاعد حيث يرتفع معدل الضريبة بارتفاع الدخل، ومن مميزاتا أنها شخصية حيث تراعي الوضعية الشخصية للمكلفين".

والضريبة على الدخل الإجمالي تعوض الضرائب التالية:

- الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية، وكذا الضريبة على الرواتب والأجور.

- الضريبة على مداخيل الديون والودائع والكفالات، والضريبة التكميلية على الدخل.

"أنها ضريبة تصريحية بحيث يتعين على المكلف تقديم تصريح سنوي لجميع مداخيله لدى مفتشية الضرائب التابعة لإقامته، وآخر أجل لنهايته شهر مارس للسنة التي تلي سنة الاستغلال"¹.

2- الأشخاص الخاضعون للضريبة على الدخل الإجمالي:

تحدد المادة "03" من قانون الضرائب المباشرة الأشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي كما يلي:

- الأشخاص الذين يتوفر لديهم مسكن بصفتهم مالكين له، أو منتفعين به أو مستأجرين له.
- الأشخاص الذين لهم في الجزائر مكان إقامتهم الرئيسية.
- الأشخاص الذين يمارسون وظائفهم أو يكلفون بمهام في بلد أجنبي والذين لا يخضعون في هذا البلد إلى ضريبة شخصية على مجموع دخلهم.
- الأشخاص الذين يمارسون نشاطا مهنيا.
- الأشخاص من جنسية جزائرية أو أجنبية الذين يتحصلون في الجزائر على أرباح أو مداخيل يعود فرض الضريبة عليها إلى الجزائر بمقتضى اتفاقية جبائية تم عقدها مع بلدان أخرى.
- حصة الفوائد العائدة من الشركات إلى فائدة الأشخاص الشركاء أو الأعضاء في هذه الشركات.

¹- ناصر مراد، ص 46-47.

3- الإعفاءات من الضريبة على الدخل الإجمالي:

● الأشخاص المعفيون: يعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي، الأشخاص الذين لا يتجاوز دخلهم الصافي الإجمالي السنوي 60000 دج، وكذلك السفراء وأعاون الدبلوماسيين، والقنصلين الجزائريين.

◆ المداخيل المعفاة:

■ فيما يخص الأرباح الصناعية والتجارية¹: يستفيد من إعفاء دائم، المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة، وإيرادات الفرق الممارسة لنشاط مسرحي، والأرباح الخاضعة للضريبة و الناتجة عن الأنشطة الخاصة بانجاز السكنات الاجتماعية و الترقية و الرفية ضمن الشروط المحددة في دفتر الأعباء، و يستفيد من إعفاء لمدة 10 سنوات الحرفيون التقليديون و الممارسون لنشاط حرفي فني و يستفيد من إعفاء كلي لمدة ثلاث سنوات اعتبارا من تاريخ انطلاق الاستغلال للأنشطة الممارسة من طرف الشباب المستثمر المستفيد من إعانة "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب"، و تمدد فترة الإعفاء إلى ستة سنوات في حالة ممارسة هذه الأنشطة في مناطق يجب ترقيتها.

■ فيما يتعلق بالمداخيل الفلاحية:

■ يستفيد من إعفاء كلي دائم المداخيل الناتجة عن زراعة الحبوب و الخضر الجافة والتمور، و يستفيد من إعفاء لمدة عشر سنوات المداخيل الناتجة عن الأنشطة الفلاحية و تربية الماشية الممارسة في الأراضي المستصلحة حديثا و في المناطق الجبلية

■ يستفيد من إعفاء لمدة خمس سنوات ابتداء من أول جانفي 2003 حواصل و فوائض القيمة الناتجة عن عمليات التنازل في الأسهم والأوراق المماثلة لها وكذا فوائض القيمة الناتجة عن عمليات التنازل عن السندات و الأوراق المماثلة لها.

■ فيما يتعلق بالرواتب و الأجور و المعاشات و الربوع العمرية:

■ يستفيد من إعفاء دائم الأشخاص من جنسية أجنبية و الذين يعملون في الجزائر في إطار مساعدة تطوعية منصوص عليها في اتفاق دولي.

■ العمال المعوقون الذين تقل أجورهم عن اثني عشر ألف "12000" دج.

■ التعويضات الممنوحة مقابل مصاريف التنقل أو المهمة.

■ المنح ذات الطابع العائلي المنصوص عليها في التشريع الاجتماعي.

- معاشات المجاهدين والأرامل و الأصول جراء وقائع حرب التحرير الوطنية، و المعاشات المدفوعة بصفة إلزامية وكذا تعويضات التسريح.¹ وفيما يلي:

جدول 3-1: معدلات فرض الضريبة على الدخل الإجمالي

نسبة الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة (بالدينار)
0%	لا يتجاوز 60000 دج
10%	من 60001 دج إلى 180000 دج
20%	من 180001 دج إلى 360000 دج
25%	من 360001 دج إلى 1080000 دج
30%	من 1080001 دج إلى 3240000 دج
40%	يفوق 3240000 دج

المصدر: معدلات الضريبة على الدخل الإجمالي، تعديلات النظام الجبائي الجزائري، إحصائيات المديرية

العامة للضرائب وزارة المالية 2005، جدول رقم 04.

وهناك تخفيضات في مجال الضريبة على الدخل الإجمالي تتمثل في تخفيض ب10% من الدخل الصافي الخاضع للضريبة لما يكون فرض الضريبة مشتركا بين الزوجين، كما يستفيد الأشخاص الذين لهم صفة مسبقة في جيش التحرير الوطني أو المنظمة المدنية لجهة التحرير الوطني وأرامل الشهداء من تخفيض نسبته ب25% ويطبق تخفيض ب30% على الأرباح المعاد استثمارها.

ب - الضريبة على أرباح الشركات:

1 - تم تأسيس الضريبة على أرباح الشركات بموجب المادة رقم 38 من قانون المالية 1991 حيث تنص المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ما يلي:

" تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136، وتسمى هذه الضريبة: الضريبة على أرباح الشركات"، وتتميز الضريبة على أرباح الشركات بأنها ضريبة واحدة تفرض على الأشخاص المعنويين، كما أنها ضريبة عامة لكونها تفرض على مجمل الأرباح دون تمييز لطبيعتها وهي ضريبة سنوية، نسبية وتصريحية".

¹ - النظام الجبائي الجزائري مرجع سابق، ص4.

2 مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات:

تفرض الضريبة على أرباح الشركات المحققة بالجزائر سواء كانت تلك الأرباح الخاصة بالشركات الوطنية أو الأجنبية الموجودة بالجزائر، ويمكن تمييز الشركات الخاضعة وجوبا للضريبة على أرباح الشركات كما يلي:

- شركات الأموال: والتي تضم شركات ذات أسهم محدودة، شركات توصية بالأسهم، والمؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، والشركات المدنية المتكونة تحت شكل شركة الأسهم، وشركات ذات تعاونية واتحاداتها، بالإضافة إلى الشركات ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة.
- الشركات الخاضعة اختياريًا للضريبة على أرباح الشركات: هناك بعض الشركات التي تخضع أصلاً للضريبة على الدخل الإجمالي إلا أن المشرع الجزائري سمح لها بالاختيار في الخضوع إلى الضريبة على أرباح الشركات وتمثل هذه الشركات في شركة التضامن، شركة التوصية البسيطة، جمعية المساهمة¹.

والشركات التي تختار الخضوع للضريبة على أرباح الشركات لا تستطيع الرجوع عن هذا القرار (المادة 151 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة)، كما يخضع للضريبة على أرباح الشركات هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المشككة والمعتمدة ضمن الأشكال والشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الساري للعمل، وكذا الشركات المنجزة للعمليات والمنتجات والمذكورة في المادة 42 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

3 - الإعفاءات:

تنص المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ما يلي:

"تستفيد النشاطات المعلن عن أولياتها ضمن المخططات التنموية السنوية أو المتعددة للسنوات من إعفاء كل من الضريبة على أرباح الشركات لمدة 03 سنوات ابتداء من تاريخ دخولها حيز النشاط وترفع مدة إعفاء النشاطات المعلن عن أولياتها التي تمارس في منطقة يجب ترقيتها إلى خمس سنوات بدء النشاط".

- تعفى التعاونيات الاستهلاكية التابعة للمؤسسات ت وهيئات العمومية من الضريبة على أرباح الشركات.
- يستفيد من إعفاء دائم المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة، وكذا مبالغ الإيرادات التي تحققها الفرق وهيئات التي تمارس نشاطا مسرحيا كما يستفيد من الإعفاء لعشر سنوات المؤسسات السياحية المحدثه من قبل مستثمرين وطنيين، باستثناء وكالات السفر، وكذا الشركات المختلطة التي تمارس نشاطها في القطاع السياسي، وتستفيد من إعفاء لمدة خمس سنوات بدءا من السنة المالية 1996 عمليات البيع والخدمات الموجهة للتصدير، عدا النقل البري والجوي وإعادة التأمين والبنوك.

¹ - ناصر مراد مرجع سابق. ص 69-71.

ولا تمنح هذه الإعفاءات إلا للمؤسسات التي تلتزم بإعادة استثمار الأرباح المحققة من العمليات التي قامت بها وفق نفس الشروط والآجال المنصوص عليها في المادة 142 من هذا القانون ويستفيد من إعفاء لمدة ثلاث سنوات بدءاً من السنة المالية 1996 وكالات السياحة والسفر وكذا المؤسسات الفندقية حسب حصة رقم الأعمال المحقق بالعملة الصعبة¹.

4 - جدول 3-2: المعدلات الضريبية الخاصة بأرباح الشركات

النسبة	المعدلات
25%	المعدل العام
15%	معدل الأرباح المعاد استثماره
10% (فرض ضريبي)	مدا خيل الديون والعوائد والكفالات
30% (مححر من الضريبة)	الإيرادات المتأتية من سندات الصندوق غير الاسمية
20% (مححر من الضريبة)	الإيرادات المحصلة في إطار عقد إدارة الأعمال
24%	مدا خيل المؤسسات الأجنبية التي لها منشآت دائمة في الجزائر والمحققة في إطار صفقات متعلقة بتقديم الخدمات
24%	المبالغ المدفوعة مقابل خدمات من أي نوع كانت مقدمة أو مسلمة بالجزائر
	العائدات الممنوحة لمخترعين متواجدين بالخارج مقابل منح رخصة استعمال براءات اختراعهم أو بيع أو تنازل عن علامات صنع أو طرق أو صيغ
	مدا خيل المؤسسات الأجنبية العاملة في النقل البحري عندما تخضع بلدانهم
10%	المؤسسات الأجنبية العاملة في النقل البحري، عندما تخضع بلدانهم المؤسسات الجزائرية العاملة في مجال النقل البحري للضريبة يتم تطبيق قاعدة المعاملة بالمثل عندما تقوم هذه الدولة بتطبيق معدل يزيد أو يقل عن النسبة المطبقة بالجزائر.

المصدر: ناصر مراد، سبق ذكره، ص 74.

¹ - ناصر مراد، مرجع سابق، ص 74.

ج- الرسم على القيمة المضافة (TVA):

1 - أحدث هذا الرسم في الجزائر بموجب قانون المالية لسنة 1991. و بالمقابل ألغى النظام السابق المشكل من الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (TUGP) الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات (TUGS).
إن هذا الرسم TVA وحسب تسميته يتعلق بالقيمة المضافة المنشأة خلال كل مرحلة من العمليات الاقتصادية والتجارية، وتتحدد هذه القيمة المضافة بالفرق بين الإنتاج الإجمالي والاستهلاكات الوسيطة للسلع والخدمات، إذن هي ضريبة غير مباشرة على الاستهلاك تجمع من طرف المؤسسة إلى فائدة الخزينة العمومية ليتحملها المستهلك النهائي.

2- خصائص الرسم على القيمة المضافة: وتتمثل فيما يلي:

• توسيع مجال التطبيق: يعتبر مجال TVA جد واسع التطبيق بحيث يتضمن العمليات الخاضعة لـ TUGP و TUGPS وعمليات أخرى مثل التجارة بالجملة، و توسيع مجال تطبيق TVA يسمح للدولة بالتحكم بالنشاط الاقتصادي والحصول على موارد إضافية

• توسيع مجال الخصم: يمنح نظام TVA للخاصين لهذه الضريبة إمكانية خصم مبلغ الرسم على مشترياتهم من مبلغ الرسم المستحق على مبيعاتهم، وسمح هذا الأسلوب من جهة بزيادة الضريبة ومن جهة ثانية تعمل على ضبط المعاملة التجارية.

• تقليص عدد المعدلات: حسب قانون المالية لسنة 1991 يحتوي نظام TVA على معدلين بدلا من 18 معدلا، ويطبق المعدلان على أساس رقم الأعمال خارج الرسم (HT) ويسعى المشرع إلى تحقيق عدة أهداف من خلال تأسيس TVA على مستويين داخلي وخارجي.

■ على المستوى الداخلي تتمثل في:

أ- تبسيط الضرائب غير المباشرة وذلك بتعويض TUGP و TUGPS بضريبة واحدة هي TVA مع تقليص عدد المعدلات إلى 2 (معدلان فقط)

ب- الإنعاش الاقتصادي من خلال الاستثمار

■ على المستوى الخارجي:

أ- تحفيز المؤسسات الجزائرية على المنافسة في الأسواق الخارجية.

ب- إحداث انسجام بين الضرائب غير المباشرة على المستوى المغربي.

3- مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة (TVA):

- عمليات البيع والأعمال العقارية والخدمات من غير تلك الخاضعة للرسم الخاصة التي تكسو طابعا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا ويتم إنجازها في الجزائر بصفة اعتيادية أو عرضية.
- كما يطبق هذا الرسم أيا كان شكل أو طبيعة تدخل الأشخاص في إنجاز الأعمال الخاضعة للضريبة أو وضعيتهم إزاء جميع الضرائب الأخرى.
- عمليات الاستيراد: ابتداء من أول جانفي 1995 أصبحت العمليات المنجزة من طرف البنوك وشركات التأمين تخضع للمعدل المخفض من الرسم على القيمة المضافة بمعدل 7% مع الحق في الخصم.

4- العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة:

- العمليات الخاضعة وجوبا: يخضع للرسم على القيمة المضافة كل من:
 - المبيعات والتسليمات التي تقوم بها المنتجون الموضحة في المادة 04 من قانون الرسم على القيمة المضافة.
 - الأشغال العقارية: كأشغال التجهيز وأشغال التصليح للمباني.
 - المبيعات والتسليمات على الحال الأصلي من المنتجات أو البضائع الخاضعة للضريبة والمستوردة والمنجزة وفقا لشروط البيع بالجملة من قبل التجار والمستوردين.
 - المبيعات التي يقوم بها تجار الجملة.
 - التسليمات لأنفسهم وتتكون من:
 - عمليات تثبيت القيم المنقولة التي يقوم بها الخاضعون للرسم.
 - الأملاك غيرا لمثبتة التي يقوم بها الخاضعون للرسم أنفسهم لتلبية حاجاتهم الخاصة أو حاجيات مستثمراتهم على أن تستعمل هذه الأملاك لإنجاز عمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة أو معفاة طبقا للمادة 09 من قانون الرسم على القيمة المضافة¹.
- عمليات الإيجار وأداء الخدمات وأشغال الخدمات والبحث وجميع العمليات من غير المبيعات والأشغال العقارية
 - بيوع العقارات المشتركة قصد إعادة بيعها.
 - المتاجرة في الأشياء المستعملة من غير الأدوات والمكونة كليا أو جزئيا من البلاتين أو الذهب أو من الأحجار الطبيعية.

¹ - حميد بوزيدة. مرجع سبق ذكره. ص 87-92.

- العمليات المحققة في إطار ممارسة المهنة الحرة باستثناء العمليات ذات الطابع الطبي والبيطري.
 - الحفلات الفنية والألعاب والتسلية التي ينظمها أي من الأشخاص.
 - خدمات الهاتف والتيلكس التي تؤديها إدارة البريد والمواصلات.
 - عمليات البيع التي تمارسها المساحات الكبرى نشاطات التجارة المتعددة، تجارة التجزئة باستثناء العمليات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة الخاضعون لنظام الجزائي.
 - العمليات التي يقوم بها البنوك وشركات التأمين (بموجب قانون المالية 1995).
 - العمليات الخاضعة اختياريًا:
 - يجوز للأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الرسم أن يختاروا بناء على تصريح منهم، اكتساب صفة المكلفين بالرسم على القيمة المضافة على أن يسلموا السلع والخدمات لـ:¹
 - التصدير، الشركات البترولية، المكلفين بالرسم الآخرين.
 - مؤسسة تتمتع بنظام الإعفاء المنصوص عليه في المادة 42 وتخضع وجوبا لنظام الربح الحقيقي.
- 5- الإعفاءات:**

- الاستثناء من مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة موضح في المادة 08 من قانون الرسم على القيمة المضافة كما يلي:
- عمليات البيع المتعلقة بالمنتجات التي تخضع للرسم على الذبح، وبمسالخ الحيوانات الخاضعة للرسم على الذبح.
 - العمليات التي تقوم بها الأشخاص الذين يقل رقم أعمالهم عن 100000 دج أو يساويه بالنسبة لمؤدي الخدمات وعن مبلغ 130000 دج بالنسبة لباقي الخاضعين للضريبة ويعفى من الرسم على القيمة المضافة (المادة 9 المعدلة بموجب المادة 21 من ق.م. 2001) ما يلي:
 - عمليات البيع الخاصة بالخبز والدقيق المستعمل في صنع هذا الخبز، وكذا العمليات الخاصة بالسميد ومشتقاته الناتجة عن طحن الحبوب.
 - عمليات البيع الخاصة بالمنتجات الصيدلانية.

¹ - حميد بوزيدة. مرجع سبق ذكره. ص 94-95.

- العمليات المحققة في إطار خدمات هدفها تنظيم المطاعم لتقديم وجبات بالجمان، أو بأسعار معتدلة مخصصة للمحتاجين والطلبة.
- العمليات التي تكون هدفها إقامة نصب تذكارية لشهداء ثورة التحرير الوطني أو لشرف جيش التحرير الوطني.
- مواد التجهيز و المنتجات و المواد، وكذا الخدمات و الأشغال التي حددت قائمتها بموجب التنظيم المتعلق بنشاطات التنقيب عن المحروقات.
- العمليات المنجزة من طرف بنك الجزائر.
- السلع المرسلة على شكل تبرعات ومساعدات.
- كل الحفلات المنظمة في إطار الحركات الوطنية أو الدولية للتعاون.
- مراعاة مبدأ المعاملة بالمثل.
- عقود تامين الأشخاص و عمليات القروض البنكية وعمليات إعادة التامين.

6- معدل الرسم على القيمة المضافة:

إن معدلات الرسم على القيمة المضافة شهدت تعديلات عبر قوانين المالية لسنوات 1995/1997/2001، ويمكن تلخيص مختلف التعديلات في TVA من خلال الجدول التالي:

جدول 3-3: تطور معدلات الرسم على القيمة المضافة

قوانين المالية	1992	1995	1997	2000
المعدلات				
المعدل المخفض الخاص	07%	07%	07%	07%
المعدل المخفض	13%	13%	14%	معفى
المعدل العادي	21%	21%	21%	17%
المعدل المرتفع	40%	معفى	-	-

المصدر: حميد بوزيدة، مصدر سبق ذكره، ص 113.

د- الجباية البترولية:

لم تفتأ عائدات النفط تلعب دورا أساسيا ومهما بالنسبة إلى الاقتصاد الجزائري، مما سمح للجباية البترولية أن تتمتع بمكانة خاصة وذلك بالنظر إلى الإيرادات المالية الكبيرة التي تحققها لفائدة ميزانية الدولة، ومع ذلك لم تدخل الجباية البترولية في حيز اهتمامات الإصلاح الجبائي لسنة، 1991 و بقيت تحكمها الإجراءات الخاصة التي

تضمنها القانون 14/86 المؤرخ في 09 اوت 1986 التعلق بنشاطات التنقيب، البحث، الاستغلال والنقل عبر القنوات الخاصة بالمحروقات، ويرتكز قانون المحروقات الجزائري على نوعين من الاقتطاعات:

1 -الإتاوات: وتؤسس على قيمة الإنتاج، وتحسب بمعدل عادي 20% والذي يمكن إن يخفض في بعض المناطق إلى 16.25 % للمنطقة (أ) و 12.50 % للمنطقة (ب) و 10% كحد أدنى عند الصعوبة في البحث والاستغلال.

2 -الضرائب على النتائج:

يفرق عند حساب هذه الضريبة بين نوعين من النشاط المتعلق بالمحروقات هما نشاطات الإنتاج المتعلقة بالتنقيب والبحث والاستغلال، ونشاط النقل والتمميع والمعالجة وفصل الغاز عن البترول، وبالنسبة للنشاطات الأخيرة فهي تخضع للضريبة على أرباح الشركات (IBS) بنسبة 30%، أما بالنسبة لنشاطات الإنتاج فهي تخضع للضريبة على الإنتاج بمعدل عادي 85%، غير إن هذا المعدل يمكن إن يخفض بغرض تشجيع الاستغلال وتحفيز الوسائل التقنية إلى :

- 75% أو 65% في مناطق البحث والإنتاج للمناطق (ا)، (ب) على التوالي.

- 42% كحد أدنى عند صعوبة البحث والاستغلال.

والضريبة على النتائج تحدد على أساس الكميات المسوقة وأسعار تامين الإنتاج مع إحداث تخفيضات من المجموع تخص الأعباء الهيكلية. (اهتلاك، فوائد، قروض...)

وتحدد الجباية البترولية كما يلي:

$$FP = 0.85 (QPR - CS - R) + R + IDF (TL)$$

حيث أن: FP تمثل الجباية البترولية QPR رقم الأعمال

CS أعباء هيكلية R مبلغ الإتاوة

IDF (TL) الضريبة على أرباح نشاطات النقل والتمميع

هـ- الرسم الداخلي على الاستهلاك:

تم إحداث هذا الرسم بموجب قانون المالية لسنة 1991، ويؤخذ بعين الاعتبار هذا الرسم عند حساب الرسم عند حساب الرسم على القيمة المضافة، كما يسري على الرسم الداخلي على استهلاك القواعد الخاضعة للتأسيس والتصفية والتحصيل، والمنازعات المطبقة على الرسم على القيمة المضافة¹.

¹ - حميد بوزيدة. مرجع سبق ذكره. ص 117-119.

جدول 3-4 : الرسم الداخلي على الاستهلاك

التعريفات	المنتجات الخاضعة للرسم
3610 دج/هكتولتر	أولاً:الجمعة ثانياً:مزد التبع والكبريت السجائر
1022 دج/كلغ	التبع الأسود
1245 دج/كلغ	التبع الأشقر
1435 دج/كلغ	السجار
602 دج/كلغ	تبع للتدخين
700 دج/كلغ	تبع للمضغ
26 دج لكل 100 علبة	الكبريت

المصدر: حميد بوزيدة. مصدر سبق ذكره ص 117-119.

ثانيا- نتائج الإصلاح المطبق على النظام الضريبي:

1 - الجانب التنظيمي والهيكلية لإدارة الضرائب:

رغم الجهود المبذولة في سبيل تجديد الجهاز الضريبي إلا انه مازالت تشوبه بعض النقائص التي تحد من فعاليته. ففي مجال الموارد البشرية انتقل عدد الأعوان سنة 1989 من 13458 عون الى 21824 عوناً سنة 2000 موزعين في مختلف مديريات الإدارة الضريبية، وهو تطور ملحوظ، إلا إن الإشكال يطرح عندما يتبين ضعف المستوى التكويني لأغلبية الأعوان.

2 - الفصل بين الجباية البترولية والجباية العادية:

نتيجة الشعور بعدم استقرار الموارد المتأتية من الجباية البترولية بخضوعها لمتغيرات خارجية وارتباط إصلاح الجباية البترولية بإصلاح القوانين المتعلقة بالاستكشاف للاستغلال والنقل، سعت الجزائر من خلال الإصلاحات الضريبية إلى الفصل بين الجباية البترولية والجباية العادية، والرفع من إيرادات هذه الأخيرة. غير إن الممارسة الضريبية أسفرت على إن الإصلاح الضريبي لم يستطع تجاوز إشكالية ثنائية الاقتصاد بين النفطى وغير النفطى وهذا ما يتجلى من خلال الجباية العائدة للدولة.

3 -الفصل بين الضرائب العائدة للدولة و تلك العائدة للجماعات المحلية:¹

أدى الإصلاح الضريبي لسنة1992الى الفصل بين الضرائب العائدة للدولة وتلك العائدة للجماعات المحلية

حيث تم تمكين الدولة من الضرائب التالية:

• الضرائب العائدة للدولة: مثل الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات.

• الضرائب العائدة على الجماعات المحلية:

تستفيد البلديات من مداخيل عدد من الضرائب العائدة على الجماعات المحلية بنسب مختلفة مثل:

- الرسم العقاري تستفيد منه البلدية بنسبة:100%

- رسم التطهير تستفيد منه البلدية بنسبة:100%

- الرسم على النشاط المهني تستفيد منه البلدية بنسبة:65%.....الخ.

• الضغط الضريبي:

يعبر الضغط الضريبي عن نسبة الاقتطاع الضريبي مقارنة بالنتاج المحلي الخام، وهو إحدى المؤشرات المستخدمة

لتقييم الأنظمة الضريبية بسماحه بالمقارنة بينهما، فضلا على إن ارتفاعه فوق مستويات معينة يمكن إن يكبح

النشاط الاقتصادي.

• استقرار النظام الضريبي:

لم يستطع النظام الضريبي من عادة التعديلات المستمرة بمناسبة إعداد قوانين المالية، حيث إن قانون المالية

لسنة1993تضمن 45 إجراء ضريبيا بين تعديل وإلغاء وإتمام وتضمن قانون لسنة 2006 48 إجراء من نفس

النوع (تعديل، إلغاء، إتمام) ، ولم يتوقف الأمر على مستوى التعديلات بل تعداه إلى تأسيس ضرائب جديدة

لاعتبارات ظرفية ساهمت في تعقيد النظم الجبائي الجزائري.

¹ - ناصر مراد مرجع سابق، ص.6.

المبحث الثاني : الميزانية العامة في الجزائر قبل وبعد الإصلاح

إن إصلاحات أنظمة الميزانية والمالية التي انطلقت فيها الجزائر سنة 2001 تدخل في إطار النسق العام لإصلاح وتحديث هيكل الدولة بما يتماشى مع الرهانات الوطنية والدولية بغية وضع قاعدة صلبة وممتينة لبناء إستراتيجية تنموية شاملة.¹

المطلب الأول: دوافع وأسباب عصنة أنظمة الميزانية.

إن التجربة الفرنسية في الإصلاح المنظومة المالية التي كان الدور الفعال فيها للبرلمان الفرنسي لتفعيل دوره في الجانب المالي، كان لها الأثر البالغ في الجزائر والتي كان الاقتراح الإصلاح مقترح من طرف الحكومة الجزائرية وفق مقتضيات عديدة ألا وهي:

1 - ضرورة تحيين قانون 84-17 مع نظام الميزانية الجديد: إن قانون المالية لسنة 1984 لم يعد يتماشى اليوم والإصلاحات السياسية والاقتصادية التي طرأت منذ حوالي عشرين، وبسبب ما يصادفه من حدود مقيدة، فإن هذا القانون يعجز عن المواصلة في تسيير المالية العمومية التي تشهد اليوم ثغرات هامة من خلال الشروع في إصلاح ميزاني هادف، يرمي إلى تحديث نظم الميزانية، وأخيرا فإن القانون 84-17 لا يمكنه مسايرة المبادئ القانونية الأساسية الجديدة، وخاصة الأحكام الجديدة التي جاء بها الدستور في مادته 123 التي تقتضي بان تشريع البرلمان يكون بقوانين عضوية فيما يخص القوانين المتعلقة بالمالية²

2 - دفع عجلة التنمية للأمام: إن الهدف الرئيسي من عصنة نظام الميزانية في الجزائر هو دفع التنمية للأمام وتحقيق الرفاهية والازدهار، للمجتمع وخلق جو من الطمأنينة والأمان والرخاء الاقتصادي لان التنمية³ عملية حضارية شاملة تركز على قدرات ذاتية راسخة ومتطورة تتمثل في قدرة اقتصادية دافعة ومتعاضمة، وقدرة اجتماعية متفاعلة ومشاركة، وقدرة إدارية كفيئة، وقدرة سياسية واعية وموجهة⁴

3 - الانتقال من الاقتصاد الموجه إلى اقتصاد السوق: إن السنوات الأخيرة التي عرفت الجزائر مؤخرا بسبب الظفرة المالية أصبحنا نعيشها بفضل ارتفاع أسعار البترول في الأسواق العالمية، وتناسبا مع هذه الوفرة المالية الهامة على الخزينة العمومية من اجل بناء سياسة شاملة ومتفاعلة مع التطورات الهامة التي تعيشها الجزائر، وبالتالي فإن إصلاح

¹ - مرسوم الرئاسي رقم 01-140 المؤرخ في 06 جوان 2001 , يتضمن الموافقة على اتفاق القرض رقم 7047 الموقع بواشنطن بين الجزائر والبنك الدولي للإنشاء

والتعمير لتمويل مشروع المنظومات الخاصة بالميزانية

² - المادة 123 من الدستور الجزائري الصادر 28 نوفمبر 1996

³ - عمار عوايدي، علاقة التنمية الإدارية بالتنمية الاقتصادية، مجلة الإدارة، العدد 02، سنة 1996، الصفحة 07

⁴ - عكة عبد الغني، نحو عصنة أنظمة الميزانية في الجزائر، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، العدد 02، 20، الصفحة 51

وتحديث الأنظمة المالية في بلادنا أصبح من الأولويات الكبرى ويشكل ضرورة ملحة لان تعرفه البلاد في كافة مناحي الحياة الاقتصادية والاجتماعية، خاصة وان المنظومة الحالية أصبح يشوبها العديد من النقائص والتي تؤثر بصورة مباشرة وسلبية على تسيير الموارد المالية للدولة

4 -النقائص التي تشوب المنظومة المالية الحالية: إن المنظومة المالية الحالية كانت نتاجا للظروف التي مرت بها البلاد في بداية التسعينات والتي تميزت بالانتقال من الاقتصاد الموجه إلى اقتصاد السوق، لكن هذا النمط اثبت عدم جداؤه ومسايرته لمقتضيات التسيير لمواردنا المالية بسبب ما تحتوي عليه من قواعد معقدة وإجراءات صعبة، أصبحت تشكل بحكم التجربة الميدانية عائقا للقائمين على التسيير المال العام من جهة، ومن جهة أخرى ضرورة الاستعمال العقلاني للمورد وذلك لتلبية الطلب الاجتماعي المتزايد والمتعاضم والذي يتطلب نوعا من الصرامة والفعالية في تسيير المال العام لذا فان الحكومة الجزائرية أخذت على عاتقها إصلاح قطاع المالية العمومية بسبب النقائص التي تشوبها إلا وهي¹:

- غياب إطار متعدد السنوات في التخطيط للميزانية.
- ازدواجية الميزانية(الاستثمار والتسيير).
- في تسيير الإنفاق العمومي وتجاهلها للنتائج.
- تركز على الرقابة قبلية شكلية تحتكم على مطابقة النفقة للقوانين والتنظيمات السارية المفعول دون النظر لفاعليتها والنتائج المراد تحقيقها.
- الرقابة البعدية تأثر بالإيجاب في تحسين أداء التسيير المالي.
- النظام الحالي لا يحمل المسؤولية للمسيرين.
- عدم نجاعة نظام المعلومات المعتمدة.

5 -انعدام فكرة المسير المسؤول: حيث المتفحص لعرض الأسباب للمشروع الحالي نجده قد تبنى فكرة لم تكن موجودة من قبل، حيث كان في القانون السابق 84-17 له سلطة تسيير الموارد المالية وإعدادها لم يكن مسؤولا بما فيه الكفاية مثل المشروع الحالي، فلماذا نجد أن هذا كله يدخل ضمن مسيرة الإصلاحات الوطنية الشاملة ولاسيما في مجال ترشيد وتطوير آليات ومؤسسات الحكم الراشد التي تم الشروع فيها منذ 1999 بقيادة فخامة الرئيس عبد العزيز بوتفليقة تقتضي إعادة النظر في هذه المنظومة بهدف ترشيدها وتكيفها وعصرنتها.²

¹ عكة عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص 54.

² رسالة مجلس الأمة، المنظومة القانونية البرلمانية الجزائرية، مجلة الفكر البرلماني، العدد17، سبتمبر 2007، ص17

• الأهداف المرجوة من عصنة نظام الميزانية: تطرح سنوات الأخيرة بالجزائر قضية الإصلاحات بشدة وهذا في العديد من المجالات¹ تركز كلها تحت أهداف قد نجدتها نفسه، وعليه فان الأهداف المرجوة من عصنة نظام الميزانية هي:²

1- الإصلاح يهدف إلى ضمان الانتقال من ميزانية تركز على منطق توفير الوسائل إلى ميزانية البرامج هادفة لتحقيق النتائج.

2- تعزيز قدرات في مجال التقدير وعقلنة اختبارات الميزانية في تسيير المال العام.

3- تحسين عرض ميزانية الدولة وتفعيل طرق التحضير والتنفيذ بصورة تجعلها تعبر بشفافية عن اختبارات الحكومة. فلماذا لا يمكن تصور إدارة عامة فاعلة من دون استقلالية عن نفوذ رجال السياسة، كما انه لا يمكن للإدارة السياسية وحدها من دون وجود إدارة عامة فاعلة من تحقيق انجازات في السياسة العامة، ولا تستقيم السياسات الاقتصادية والاجتماعية بغياب المشاركة والمحاسبة والشفافية، لذلك فإن الحكم الراشد هو الذي يتضمن المشاركة حكما ديمقراطيا فعالا ويستند إلى المشاركة والمحاسبة والشفافية.³

المطلب الثاني: المحاور الكبرى التي تضمنها إصلاح الميزانية في الجزائر.

من خلال هذا المطلب معرفة أهم المحاور الكبرى التي جاء بها الإصلاح والتي يسهر على تنفيذها وزير المالية من خلال توقيعه على عقد استشارة في هذا المجال مع مكتب دراسات كندى. وذلك للاستفادة من الخبرة الأجنبية. في متابعة ووضع حيز التنفيذ إصلاح الميزانية⁴

أولا- الاعتماد على إطار متعدد السنوات في إعداد الميزانية:

هذا الأسلوب يعتبر كآلية جديدة وفعالة في تسيير الموارد العمومية كما انه يعبر بصورة جلية وواضحة عن المحاور الكبرى للسياسة العامة للدولة فيما يخص تقدير النفقات لأنه يأخذ بعين الاعتبار ثلاث سنوات كاملة في عملية التقدير للنفقات أي السنة المالية الجارية إضافة لسنتين لاحقتين وهذا لا يعني انه تم التخلي على مبدأ سنوية الميزانية كما سبق ذكره إلا أنه يبقى على سنوية الرخصة الممنوحة من طرف البرلمان في تنفيذ الميزانية⁵

¹عمراني كربوسة، الحكم الراشد ومستقبل التنمية المستدامة في الجزائر، قسم العلوم السياسية، جامعة خيضر، بسكرة، ص01

²عكة عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص55

³عمراني كربوسة، مرجع سبق ذكره، ص02

⁴WWW.MODERNISATION.GOV.FR.W

⁵عكة عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص58

بمعنى أن الإطار المتعدد السنوات في إعداد الميزانية يعرض في وثيقة للإشارة فقط للالتزامات المستقبلية للدولة حيث تتم المصادقة في البرلمان على جزء منه والذي يمثل السنة المالية¹ وعلى هذا الأساس يمكن للمسيرين على مستوى القطاعات الوزارية تحسين مسار البرمجة والتحضير للميزانية وبالتالي تحديد أهداف متعددة السنوات فينا يخص عملية الإنفاق وهو ما يساعدهم في تعديل البرامج تماشياً مع الاعتمادات المتاحة. وتعتمد علة ميزانية البرامج المدرجة ضمن نفقات متوسطة المدى، ويقتضي بذلك الأفق المتعددة السنوات ميزانية متعددة السنوات وتكون عامة للسنوات الثلاثة أو الأربعة الموالية، حتى وإن كان مبدأ السنوية مفروضاً في مجال المالية العمومية، فإن برامج الحكومة كثيراً ما تتعدى الإطار السنوي، بالخصوص في تطبيق سياستها المتعلقة بالاستثمارات العمومية²

وهذا ما أكدته المادة 02 من المشروع المتعلق بتعديل قانون المالية 84-17 التي جاءت في الباب الأول تحت عنوان أحكام عامة حيث تنص في فقرتها الثانية "وتشارك في تطبيق مبدأ التسيير المرتكز على النتائج انطلاقاً من أهداف واضحة ومحددة حسب غايات المنفعة العامة، في الإطار السنوي أو المتعدد السنوي"³ وعليه فإن ميزانية متعددة السنوات لدائرة وزارية ما والمشكلة من مجموع البرامج التي تعبر عن أهداف مسطرة من قبلها يتم التصويت عليها حسب البرامج بدلاً من الأبواب والقطاعات في النظام الحالي وفقاً للدستور والقوانين المعمول بها في هذا الشأن.³

ثانياً- إعداد الميزانية وفق لبرامج تركز على تحقيق النجاح:

إن هذه الصيغة في إعداد الميزانية على أساس البرامج التي تعد من طرف الدوائر الوزارية وفقاً لاحتياجاتها وأهدافها المسطرة مسبقاً جاءت لتحل محل الأبواب والقطاعات المعتمدة في النظام الحالي، وهي تأخذ في الحسبان مؤشرات النجاح وتسمح لكل دائرة وزارية تخطيط وبرمجة كل المبادرات التي تقع تحت مسؤولياتها، حيث إن البرنامج يضم مجموع المبادرات التي تتلائم مع الأهداف والتوجيهات العامة للحكومة كما يسمح بتغطية مالية مناسبة لأنشطة الوزارات⁴

¹ عكة عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص 58

² هذه الفقرة التي جاء بها عرض الأسباب التي تضمنت مشروع القانون العضوي المتعلق بالمالية العمومية

³ محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، النفقات، الإيرادات العامة، الميزانية العامة للدولة، الطبعة الثانية، 2005

⁴ عكة عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص 56

وعليه فان البرامج تضم كل نفقات الميزانية الموجهة لوضع حيز التنفيذ للمبادرات الهادفة لتجسيد المهام الكبرى المحددة من طرف الدائرة الوزارية وذلك لتلبية احتياجات المرفق العام خدمة للمنفعة العامة وهذا لتحقيق أهداف إستراتيجية محددة، كما تجدر الإشارة بان البرامج تنقسم إلى برامج فرعية وهذه الأخيرة تدعم بمبادرات. لذا فإن هيكله ميزانية أي قطاع تكون كما يلي:

الغلاف المالي-----البرامج-----البرامج الفرعية-----المبادرات

وعلى هذا الأساس فان المسيرين المختصين ملزمون بتسطير لكل البرامج والبرامج الفرعية والمبادرات لدائرتهم الوزارية وكذلك الأهداف والنتائج المنتظرة، التكلفة بتقديم تقارير دورية عن حالة تنفيذ هذا البرامج للتقييم من طرف(البرلمانيين، أجهزة الرقابة...الخ)، وذلك لتقدير فعالية الأهداف والتأكيد مت تحقيق النتائج المسطرة لها، حيث تقاس فعالية هذه البرامج من خلال الاعتماد على معايير النجاح الآتية:

- قياس الفرق بين النتائج الفعلية والنتائج المتوقعة.
- تقييم النتائج المحصل عليها مقارنة بالنتائج المنتظرة والموارد المسخرة هذا ما يسمح بوضع تعديلات على المبادرات المقترحة.

إذن هذا النمط الجديد في إعداد الميزانية يجبر كل القطاعات الوزارية على ما يلي:

- تحديد اختصاصاتها.
- تحديد مدونة الأنشطة الخاصة بها والغلاف المالي الضروري لإنجاز أهدافها.
- إعداد برامج الإدارة العامة .
- تحديد مركز المسؤولية المكلفة بالبرامج.
- تحديد أهداف كل برنامج من خلال إعداد تقرير سنوي حول الأولويات والتخطيط لها.
- تحديد النتائج المتوقعة ومؤشرات النجاح المعتمدة في ذلك.

وخلاصة لذلك فان هذه الصيغة في إعداد الميزانية تضم الاعتمادات الممنوحة لقطاع وزاري معين حسب البرامج. أما البرامج فهي تضم إجمالي المبادرات التي تتوافق مع الأهداف والتوجيهات العامة المسطرة من طرف الحكومة، كما تسمح بتدعيم هذه المبادرات بالإمكانات المالية المناسبة لذا فهي تكون:

1 -محاطة بأهداف محددة.

2 -مبنية على أساس نتائج مسطرة لها.

3 -تقييم من خلال عوامل النجاح.¹

ثالثا- تبني فكرة المسير المسؤول:

قد جاء هذا الإصلاح بفكرة جديدة لم تعتمد في الجزائر من قبل وتمثل في إدخال مفهوم جديد وهو المسير المسؤول والذي يعتبر العنصر الأساسي في عملية التسيير والقيادة التي تعتمد على تحقيق النتائج.²

لذا فالمسير المالي وفقا لهذا الإصلاح هو ذلك الشخص الذي منحت له سلطة تسيير الموارد العمومية دراسة الاحتياجات المالية ومراقبة تكاليف المقارنة بالنتائج العملية، كما تمنح له سلطة الأمر بالإنفاق وبالتالي هو المسؤول عن إعداد الميزانية الخاصة بهيئته كما انه مجبر على متابعتها وتقديم الحسابات دوريا حيث يمكن ان يكون المسؤول المسير على مستوى الإدارة المركزية أو الغير مرمزة هي تلك المصالح الخارجية للوزارات كالمديريات الولائية وكذلك على مستوى المؤسسات العمومية الإدارية، وبالتالي يمكن تلخيص دور المسير المالي فيمايلي:

1 -مرحلة التخطيط:

- تقديم المبادرات التي يكون مسؤول عنها.
- إقناع المسؤول الأعلى درجة منه بضرورة اعتماد برنامجه وتبرير ذلك.
- إعداد المخطط النشاطي للبرنامج الذي يسيره.
- المشاركة في المراجعة والتقييم الدوري لنتائج البرامج.

2 -مرحلة إعداد الميزانية:

- توزيع الغلاف المالي على المسيرين الخاضعين لسلطته.
- تقدير تكاليف هذه المبادرات تماشيا مع النتائج المتوقعة للسنوات المقبلة.
- يدافع عن برنامجه أمام المصالح المختصة لوزارة المالية.

3 -مرحلة تقديم الحسابات:

- تقديم نتائج الحسابات المحصل عليها مقارنة مع الأهداف المسطرة.
- إعداد تقرير سنوي فيه كافة النقاط المتعلقة بالتسيير المالي لقطاعه الوزاري.³

¹عكة عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص52-53.

² WWW.PERFORMANCE-PUBLIQUE.GOUV.FR

³مرجع سابق، ص 62

رابعاً- مراجعة مدونة الميزانية:

إن الإصلاح المباشر فيه اجل تحديث النظم الميزانية يستلزم توحيد ميزانيات التسيير والاستثمار والتحويل تحت حساب وحيد. سيترجم هذا التوحيد من خلال التخصيص الجديد الذي ينص على وضع برامج عوض قطاعات وأبواب مع المواصلة بالطبع في استعمال مفاهيم التسيير والاستثمار والنقل كفروع لا ميزانيات مستقلة. لذلك، سيتم تعديل نظام المدونات عن طريق مرسوم وبالاستناد إلى التصنيف الموجود في القانون العضوي.¹

إن التصنيف الجديد المقترح في الإصلاح محل الدراسة جاء لسد الثغرات الموجودة في التصنيف السابق حيث يسمح بجمع المعلومات المالية بصورة واضحة وعميقة ويطور كيفية عرضها بأسلوب موحد²

كما يسمح بإعطاء قراءة واضحة للمراقبين بصورة تمكنهم من معرفة المسؤولين الإداريين الموكله لهم عملية تنفيذ النفقات العمومية، كما يعينهم في تقييم النتائج المتوقعة من هذه العملية مقارنة بطبيعتها الاقتصادية صوب الأهداف المعلنة من خلال البرامج المخصصة لذلك.

ما يضمن الوصول إلى مقارنة نفقات الميزانية وفقاً لآفاق متعددة تضمن تقديم الحسابات مقارنتها بالتكاليف الفعلية، بالأهداف والنتائج المتوقعة، وعليه يمكن تلخيص هذه التصنيفات إلى أربعة وهذا ما أكدته المادة 27 من مشروع قانون المتعلق بالمالية 84-17 حيث تنص على:

"تجمع نفقات الدولة حسب التصنيفات التالية:

- 1 -النشاط.
- 2 -الطبيعة الاقتصادية للنفقات.
- 3 -الوظائف الكبرى للدولة.
- 4 -الهيئات الإدارية المكلفة بإعداد وتنفيذ الميزانية.
- 4 -تصنيف حسب النشاط: يضم النفقات حسب البرامج وفقاً لأولويات والتوجيهات العامة المسطرة من طرف الدولة.

5 -التصنيف الإداري: أي حسب مراكز المسؤولة وفقاً للدور الجديد للمسير في هذا الإصلاح

6 -التصنيف حسب الطبيعة الاقتصادية للنفقة: يسمح بتجميع النفقات المالية³ بطريقة تمكن من معرفة دقيقة للأموال العمومية الممنوحة مما يسهل عملية المراقبة.

¹ مشروع القانون الذي جاء من اجل تعديل القانون العضوي المتعلق بقانون المالية 84-17

² WWW.MDERNISATION.GOV.FR

³ عكة عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص 59.

- تصنيف نفقات الميزانية حسب المهام الكبرى للدولة (أشغال عمومية، ري، تعليم، صحة،.....الخ).¹

المبحث الثالث: دور الضريبة في التأثير على الميزانية في ظل الوفرة والأزمة.

المطلب الأول: اثر الضريبة على الميزانية في حالة الوفرة (2000-2013)

جدول 3-5: الميزانية العامة للدولة (2000-2013)

النفقات			الإيرادات			السنوات
المجموع	التجهيز	التسيير	المجموع	الجمالية الترتولية	الجمالية	
1178122	321929	856193	1578161	1173237	1522739	2000
1321028	357395	963633	1505526	956389	1354627	2001
1550646	452930	1097716	1603188	942904	1425800	2002
1639265	516504	1122761	1974466	1284975	1809900	2003
1888930	638036	1250894	2229899	1485699	206610	2004
2052037	806905	1245132	3082828	2267836	2908308	2005
2453014	1015144	1437870	3639925	2714000	3434884	2006
3108669	1434638	1674031	3687900	2711850	3478600	2007
4155053	1937278	2217775	2902448	2715400	2680689	2008
4246334	1946311	2300023	3275362	1927000	3073612	2009
4466940	1807862	2659078	3074644	1501700	2799644	2010
5731752	1934500	3797252	3403108	1529400	2978298	2011
/	/	/	3469080	1519040	1950040	2012
/	/	/	3447300	1615900	1831400	2013

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الجدول الأصلي رقم 01 صفحة 211، فصل 12 المالية

العمومية في الديوان الوطني للإحصائيات للفترة (2000-2011) وباقي السنوات (2012-2013) من

قوانين المالية.

العجز في الميزانية هو عبارة عن حدوث فجوة بين الإيرادات المتوقعة والنفقات المتوقعة للدولة، ويؤخذ عجز

الميزانية ويؤخذ عجز الميزانية العامة شكلين:

1 - ضعف الجهاز الإنتاجي للدولة وعدم قدرة الإيرادات العامة من ملاحقة التزايد النفقات العامة للدولة، وهذا

الذي يصيب الدول النامية والجزائر واحدة منها.

¹ عكة عبد الغني، مرجع سبق ذكره، ص 59.

2- إتباع إحدى السياسات الاقتصادية التي تخلف هذا العجز في الميزانية العامة، وهذا يظهر في اقتصاديات الدول المتقدمة.

يعتبر عجز الموازنة احد العوامل الاختلال الأساسية التي تعبت بأوضاع التوازن الاقتصادي العام الداخلي، وفي الجزائر إن تزايد الإنفاق بمعدلات أعلى من معدلات تزايد الإيرادات العامة أدى إلى نشوء ظاهرة عجز الميزانية التي تزداد معدلاته من سنة إلى أخرى،¹ الأمر الذي يقتضي منا الوقوف على هذه الظاهرة ومعرفة أسبابها ومن ثم محاولة معالجتها.

الشكل 3-1: إيرادات ونفقات الميزانية العامة للجزائر.



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معطيات الجدول السابق ص 105.

¹ أنظر الملحق في الأخير، الديوان الوطني للإحصاء.

تغيرت توازنات الميزانية خلال سنة 2000 بتغير أسعار المحروقات نظرا لحصة الجباية البترولية في مجموع إيرادات الميزانية العامة، حيث ترتب على ذلك عجز الميزانية قدر بـ 52961 مليون دج ما يعادل 1028 من الناتج الداخلي الخام، وخلال سنة 2001 ترتب عن توازنات الميزانية فائض قدره 1884498 مليون دج ما يعادل 3.4 % من الناتج الداخلي الخام، وهذا راجع إلى ارتفاع الإيرادات بمعدل أكبر من معدل النفقات. لكن هذا الفائض تحول بدخول سنة 2002 إلى عجز رهيب إذ بلغ 117846 مليون دج أي ما يعادل 2.6 واستمر هذا العجز في ارتفاع، حيث عرفت توازنات الميزانية سنة 2003 عجز إذ بلغ 235018 مليون دج ما يمثل 5 % من الناتج الداخلي الخام. ويعد هذا العجز نتيجة التزايد الكبير في النفقات 13% بالنظر إلى انخفاض حدة العائدات إلى مستوى أسعار النفط التي بلغت 19 دولار للبرميل الواحد واستمر هذا العجز خلال سنة 2004 لكن بأقل حدة من سنة 2003 وهذا راجع إلى تفاقم النفقات التي تزايدت بمعدل أكبر من معدل تغير الإيرادات. واستمر هذا التزايد إلى غاية سنة 2007 حيث قدر بـ 2902448 مليون دج وبعدها ارتفعت واستمر هذا التزايد إلى غاية سنة 2014.

1 - مساهمة الجباية العادية في إيرادات الميزانية:

عرفت الجباية البترولية تدهورا ابتداء من سنة 2000 حيث بلغت 349502 مليون دج إذا كان هذا التدهور يعرقل نتائج النمو فانه يطرح مشكل تحصيل الضرائب عن غياب المتابعة الجبائية الصارمة لكبار المكلفين بالضرائب، ضيق قاعدة الجباية العادية، وتجدر الإشارة إلى الخسارة التي تعاني منها الميزانية العامة للدولة نتيجة الغش والتهرب الضريبي. ولقد شهدت إيرادات الجباية العادية تطورا ملحوظا ابتداء من سنة 2001 حيث بلغت 398238 مليون دج أي نسبة 26.4 من الإيرادات الإجمالية، وقد استمرت في التحسن من سنة لأخرى لتصل سنة 2001 إلى 1448898 دج، لي يتواصل هذا التحسن حتى سنة 2014 وهي فترة دراستنا، حيث قدرت بـ 2267450 دج من الإيرادات العادية الإجمالية .

وهذا التحسن في إيرادات الجباية العادية راجع لعدة عوامل نذكر منها:

تقنية الاقتطاع من المصدر IRG وإجراءات المحددة من طرف الدولة في محاربة الغش والتهرب الضريبي وأخيرا يمكن تطوير مردودية الجباية العادية أكثر عن طريق متابعة صارمة لكون الجباية العادية أكثر استقرارا وقل تذبذبا من الجباية البترولية وهذا يساعد في تمويل الميزانية العامة للدولة

2 - مساهمة الجباية البترولية في إيرادات الميزانية :

تلعب الجباية البترولية دورا هاما في إيرادات الميزانية العامة للدولة ومن ثم تغطية النفقات العامة، حيث يتشكل هذا النوع من الجباية المصدر الأساسي للإيرادات العامة، وقبل التطرق لدور الجباية البترولية يمكن الإشارة إلى أنها عرفت تزايد مستمر من بداية التسعينات إلى غاية بداية الألفية الثالثة 2002 ماعدا التذبذب الذي لحق بها 1993 وكذلك سنة 1998.

كما تبقى مساهمة الجباية البترولية أكبر من مساهمة الجباية العادية حيث بلغت سنة 2001 بـ 956389 بنسبة 63.52% من الإيرادات الإجمالية أي انخفاض مساهمتها ويرجع هذا الارتفاع إلى تحفيزات والتشجيعات للمشاركة الأجنبية، أما انخفاض مساهمتها فيرجع إلى ارتفاع إيرادات الجباية العادية وهو ما تسعى إليه الدولة بهدف تنويع إيراداتها.

ثم راجعت من سنة 2002 لتصل إلى 942904 مليون دج حيث بلغت نسبة مساهمتها في الميزانية نسبة 47.8% ويمكن إرجاع هذا التغيير إلى الانخفاض في أسعار تصدير المحروقات الغازية التي عانت من آثار تراجع أسعار النفط الخام.

عرفت إيرادات الجباية البترولية سنة 2003 حيث بلغت 1284975 دج مساهمة في إيرادات الميزانية، إن هذا الارتفاع النسبي لأسعار النفط يسمح للجزائر أن ترفع من احتياطات الصرف بصفة معتبرة، وهذا ما يزيد من قوة مقاومة الاقتصاد الوطني إزاء الصدمات الخارجية واستمر هذا التحسن إلى غاية 2007 حيث بلغت 2711850 دج، ليشهد في سنة 2008 انخفاض يقدر بـ 1715400 دج، وفي سنة 2009 بلغ 1927000 دج حيث شهد ارتفاع ملحوظ، لتبقى نسبة الانخفاض والارتفاع متذبذبة ولكن بنسب ضعيفة حتى سنة 2013 .

وهكذا رغم أهمية الجباية البترولية في تمويل ميزانية الدولة، فإنها تبقى مورد غير مستقر لارتباطه بسعر الصرف، سعر البرميل الخام الطلب على المحروقات على مستوى الدولي، بالإضافة إلى الظروف المناخية ومن هنا تظهر حتمية تطور إيرادات الجباية العادية.

فيما يخص نفقات فإنها تنقسم إلى نفقات التجهيز ونفقات التسيير، ومن خلال المنحى نلاحظ أن نفقات التجهيز تزداد من سنة إلى أخرى وهذا راجع إلى مواكبة متطلبات كل القطاعات ، وفيما يخص نفقات التسيير نلاحظ بأنها كذلك ترتفع من سنة لأخرى حتى سنة 2010، حيث امتازت بالثبات إلى غاية سنة 2011 وبعدها انخفضت في سنة 2012 لتعاود الارتفاع في سنة 2014.

المطلب الثاني: أثر الضريبة على الميزانية في ظل الأزمة.

بالاعتماد على قوانين المالية للسنتين 2014-2015 يمكن تلخيص أهم النقاط التالية:

- 1 -التذبذب المستمر في التحصيلات الضريبية .
- 2 -انخفاض أسعار النفط.
- 3 -الضرائب الغير مباشرة تكون شبه معدومة.

الجدول 3-6: إيرادات الميزانية للسنتين 2014-2015.

الضرائب المباشرة	الضرائب الغير مباشرة	الجباية البترولية	
947950000	4000000	1722940000	2014
866120000	3000000	1577730000	2015

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على قوانين المالية الجزائرية لسنة 2014 و 2015.

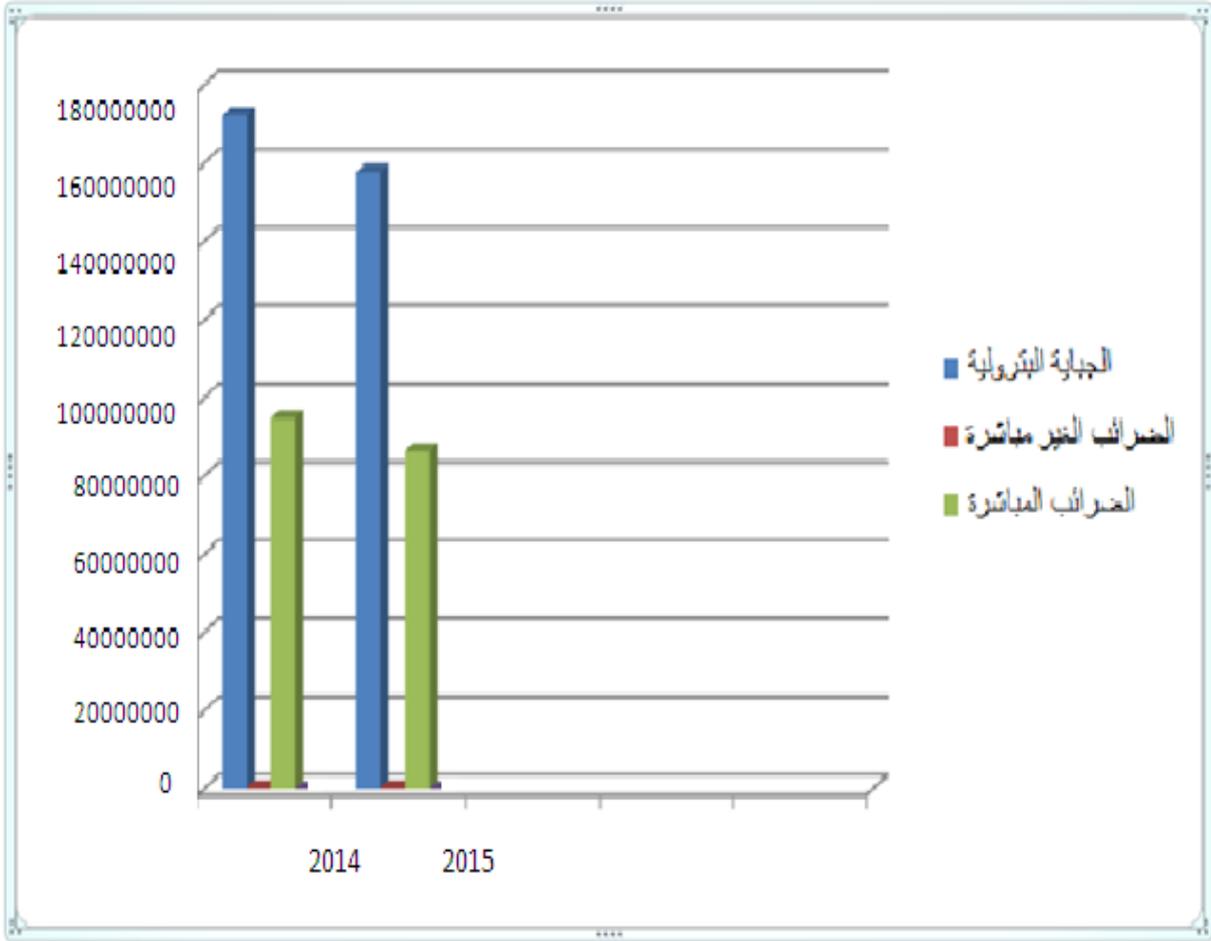
حيث يلاحظ من خلال الجدول التالي اننا مساهمة الضرائب المباشرة والذي قدر ب 866120000 اكبر من مساهمة الضرائب الغير المباشرة التي تكون نسبة مساهمتها قليلة والتي قدرت ب 30000000 لسنة 2015 بحيث تعتبر الجباية البترولية هي اكبر عائدات الميزانية،¹ والتي تعتمد عليها الدولة بالدرجة الأولى برغم من انخفاض أسعارها وتدهورها في الأسواق الدولية مما أدى إلى عجز في الميزانية العامة للدولة ودفع بالدولة غالى التوجه نحو البحث عن مصادر تمويل بديلة، ومن أهم توجهات الدولة هي توجيه النظر نحو الضرائب بصفة عامة وهي البديل الوحيد الذي يمكن أن تستفيد منه الدولة، في ظل الأزمة الحالية نظرا لغياب الإمكانيات.

بالرغم من أن الضرائب في الجزائر تعاني من عدة مشاكل ونقائص إلى أنها تساهم في تمويل ولكن بنسب

قليلة وهذا ما تم ملاحظته من خلال الشكل التالي:

¹ أنظر الملحقين في الأخير، قوانين المالية 2014 و 2015.

الشكل 4: أعمدة بيانية تمثل إيرادات الميزانية.



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات الجدول السابق ص 109.

الجباية البترولية تعد المصدر الرئيسي لتمويل الميزانية، بحيث تعتبر المورد الأساسي للتمويل والتي اعتمدت عليها الدولة لعدة سنوات متتالية.

إلا أنه وفي الآونة الأخيرة ومع تدهور أسعار المحروقات في الأسواق العالمية، أدى ذلك إلى تراجعها مما انعكس على ميزانية الدولة، بإضافة لحدوث فجوة مالية كبيرة مما جعل من الدولة أن تسعى جاهدة إلى تغطيتها، وهذا باعتبار الضرائب المصدر البديل لذلك.

نلاحظ ومن خلال الشكلين السابقين، أن مساهمة الضرائب بنوعها تحتل المرتبة الثانية وهذا رغم تراجع أسعار المحروقات مما أدى إلى تراجع مساهمة الجبابة البترولية، إلا أنها تبقى في الصدارة وذلك لأن الدولة الجزائرية لم تعطي الاهتمام اللازم للضرائب في ظل الجبابة البترولية، حيث كان اعتماد الدولة على الجبابة البترولية شبه كلي، الأمر الذي أدى إلى حدوث فجوة مالية، وفي المقابل عدم تمكن الضرائب من سد هذه الفجوة.

وفي الأخير يمكن القول أن الدولة الجزائرية وجب عليها أن تمنح المزيد من الاهتمام نحو الضرائب، وهذا لأنها البديل الوحيد المتاح لها في ذل الظروف الراهنة التي لا تملك لها الكثير من الحلول.

خلاصة الفصل:

إن الإصلاحات الجبائية والمالية جاءت كحتمية للتغيرات السلبية التي شهدتها الاقتصاد الوطني ابتداء من سنة 1990، ولقد اجتهد المشرع الجزائري في إيجاد صيغة ملائمة تمكنه من تمويل الميزانية العامة للدولة عن طريق الجباية العادية بدل اللجوء إلى الإصدار النقدي أو الاقتراض، وهذا بإصلاح الإدارة الجبائية والمنظومة المالية وإنعاشها من خلال وضع خطة إستراتيجية تمكنه من تحقيق أهداف الدولة .

وما تجدر به الإشارة في الأخير أن الإصلاحات وان كانت ما تحمله من ايجابيات فإنها لا تخلو من السلبيات وان هذه الإصلاحات تتطلب قدرات وكفاءات عالية خاصة في مجال التسيير والترشيد الذي قد نجده منعدما في الإدارات الجزائرية.

الخاتمة العامة:

من خلال دراستنا للنظام الضريبي والميزانية العامة للجزائر خلال فترة (2000-2015) حيث اتضح لنا أن النظام الضريبي المطبق في الجزائر يتميز بالتذبذب وذلك من خلال الإصلاحات المدرجة عليه من سنة لأخرى وطول فترة الدراسة المحددة مسبقا لاحظنا أن معدلاته غير ثابتة حيث أنها تعدل دوريا وذلك تماشيا مع السياسة المنتهجة من طرف الدولة، حيث أن هذه الأخيرة تعاني من مشاكل أساسية وجوهريّة وتنعكس في واقع الأمر حقيقة انعدام التوازن بين الضرائب بنوعيتها (المباشرة وغير المباشرة) أي الجباية العادية والجباية البترولية، حيث أن المصدر الأساسي لتمويل الميزانية العامة هو الجباية البترولية، التي بقيت لسنوات طويلة تحتل الصدارة في التمويل، عكس ما نشهده في السنوات الأخيرة التي عرفت تراجع في قيمتها وتذبذبا مما أثر عليها ودفعها للبحث عن مصادر أخرى لسد الفجوة المالية التي خلفتها الجباية البترولية، وهذا ما تم التطرق إليه سابقا من خلال موضوع البحث، ومن خلاله تم التوصل إلى النتائج التالية:

1 نتائج البحث:

- من خلال الدراسة التي قمنا واعتمادا على الفرضيات والمعطيات التي استندنا عليها استخلصنا النتائج التالية:
- تعد الضريبة من وسائل تمويل عجز الميزانية العامة، كونها من الوسائل التي يمكن أن تحقق الثبات خاصة وإن كانت أوعيتها ثابتة.
 - إعطاء القدسية لمبادئ قوانين المالية وتفادي وضع الإنشاءات عليها.
 - رغم الإصلاحات الضريبة بقيت الجزائر لسنوات طويلة تعتمد كليا على البترول، مما أدى إلى إهمالها الجوانب الأخرى التي كان من الممكن أن تحدث بها المعجزة خاصة القطاع الزراعي.
 - إن الإصلاح الشامل لنظام الضرائب وزيادة الإيرادات يخفف من عجز الميزانية العامة.
 - رغم أهمية الضرائب والإصلاحات الضريبية التي طبقتها الجزائر، إلا أنها بقيت تعتمد بصفة تكاد أن تكون كلية على إيرادات الجباية البترولية وبقيت مصادر التمويل الأخرى الممكنة شبه مهملة.
 - مازال الهيكل الضريبي يتميز ببنية ثنائية تتمثل في كل من الجباية العادية والجباية البترولية.
 - إتباع سياسة التقشف في بعض الميادين ساعد على تقليص عجز الميزانية العمومية.
 - ساعدت عملية تخفيض الدينار الجزائري على ارتفاع ملحوظ للجباية البترولية ومنه الإيرادات العامة الأخرى وبالتالي انخفاض العجز.
 - صعوبة التحصيل الضريبي وغياب التشريعات الصارمة في هذا المجال ونقص الوعي الضريبي لدى المكلفين

بالضريبة والتهرب الضريبي هذه كلها عوامل ساهمت في إعاقة الضريبة لتكون كأداة لتمويل الميزانية العمومية بمبالغ مالية هامة.

- غياب ثقافة الدولة لدى الأغلبية من المواطنين وقلة ثقتهم في السلطة أدى إلى عزوفهم عن تقديم الهبات والإعانات مباشرة للدولة لتمويل الميزانية العمومية.
- مراجعة التشريع الجبائي وإعادة تنظيم تسيير الضرائب.
- العمل على تكوين إطارات كفاءة تعمل على تطبيق القوانين الجبائية.

2- الاقتراحات المقدمة:

- العمل على تقليص الاعتماد على إيرادات الجباية البترولية نظرا لتقلبات الأسعار وتكثيف التحصيل من الجباية العادية.
- الرفع من المداخيل عن طريق الضرائب، يجب إتباع سياسة فعالة كتحرير القطاعات المنتجة وبالتالي الزيادة في الدخل الوطني، وهذا ما يمكن الدولة من تحصيل الضرائب المباشرة على الدخل. كما يجب توسيع الوعاء الضريبي وتنوعه.
- وضع نظام وتشريع ضريبي عصري صارم يكون مشجعا للاستثمار.
- العمل على إثارة الوعي الضريبي لدى المكلفين بدفع الضرائب.
- وجوب النهوض بالقطاعات الإنتاجية وعدم الاعتماد على مداخيل المحروقات.

أفاق البحث:

وفي الأخير، وبالرغم من تناولنا لعدة مواضيع في ما يخص الضريبة وآثرها على الميزانية العمومية في الحالات العادية وفي حالة العجز، إلا أن هناك جوانب كثيرة لم نتطرق إليها بما فيه الكفاية في بحثنا هذا كالقوانين المتعلقة بالميزانية العامة والجباية البترولية مؤخرا، والتي يمكن أن تكون مواضيع لبحوث أخرى في المستقبل.

المقدمة العامة

الفصل الأول:

الإطار النظري للضريبة

الفصل الثاني:

أساسيات حول الميزانية العامة للدولة

الفصل الثالث:

أثر الضريبة على الميزانية العامة في حالتها

الوفرة و الأزمة

المخلص

الخاتمة العامة

فهرس المحتويات

قائمة الأشغال

قائمة الجداول

الملاحق

قائمة الاختصارات والرموز

قائمة المراجع

قائمة المراجع باللغة العربية:

• الكتب:

- 1 - أبو منصف، مدخل للتنظيم الإداري والمالية العامة، دار المحمدية العامة، دون ط، الجزائر، بدون سنة.
- 2 - البطريق يونس أحمد، حامد عبد المجيد دراز، محمد أحمد عبد الله، مبادئ المالية العامة، دار شباب الجامعة، دون ط، الإسكندرية، مصر، سنة 1978.
- 3 - باهر محمد عتلم، المالية العامة، جامعة القاهرة، مصر، طبعة 1991.
- 4 - بريشي عبد الكريم، "فعالية النظام الجبائي في ظل توجه الاقتصاديات المحلية نحو العولمة الاقتصادية"، دراسة حالة النظام الجبائي الجزائري في الفترة ما بين 2000-2007.
- 5 - جامع أحمد، علم المالية (فن المالية العامة)، ج1، دار النشر العربية، ط2، القاهرة، سنة 1975.
- 6 - حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، دون ط، الجزائر، سنة 2005.
- 7 - خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل، دون ط عمان، سنة 2005.
- 8 - الدكتور خبابة عبد الله، أساسيات في اقتصاد المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، 2009.
- 9 - الدكتور: سعيد عبد العزيز عثمان، المالية العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، بدون سنة النشر..
- 10 - سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشاوي، اقتصاديات الضرائب (سياسات، نظم، قضايا معاصرة)، الدار الجامعية، دون ط، الإسكندرية، سنة 2007.
- 11 - سموزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، دون ط، الإسكندرية، سنة 2000.
- 12 - سموزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، دون ط، لبنان، سنة 2008.
- 13 - سهام كردودي، الوقاية الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد، دون ط، الجزائر، سنة 2011.
- 14 - عادل احمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية، 1992.
- 15 - عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، دون ط، مصر، سنة 1972.
- 16 - حلي أنور العسكري، الرقابة المالية على الأموال العمومية، بدون دار نشر، مصر، سنة 2008.
- 17 - حلي زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، دون ط، الجزائر، سنة 2005.
- 18 - حمزاني كربوسة، الحكم الراشد ومستقبل التنمية المستدامة في الجزائر، قسم العلوم السياسية، جامعة خيضر، بسكرة، بدون سنة نشر.

- 19 حواضة حسن، المالية العامة، دار النهضة العربية، بدون ط، بيروت، لبنان، سنة 1973.
- 20 حازي عناية، المالية والتشريع الضريبي، دار البيارق، 1998.
- 21 محمد خالد المهاني، التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، دون ط، القاهرة، سنة 2010.
- 22 محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة، بوزريعة، الجزائر.
- 23 مراد ناصر، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، دون ط، سنة 2003.
- 24 ناصر مراد، الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة (1992-2003)، مطبعة منشورات بغداددي، الجزائر، سنة 2006.
- أطروحات والرسائل الجامعية:
- 25 العوفي حكيمة، عوف جهيدة، الإصلاح الضريبي ودوره في إنعاش الاقتصاد الوطني، مذكرة لنيل شهادة ليسانس، معهد العلوم التجارية، المركز الجامعي المدية، 2004-2005.
- 26 جعدادي علاء الدين، فعالية الرقابة الجبائية والحد من التهرب الضريبي وأثارها على خزينة العمومية، مذكرة الماستر في التدقيق المحاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، سنة 2011.
- 27 حاشور ثاني يامنة، "تحليل السياسة الضريبية في الجزائر"، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية، فرع مالية العامة وجامعة تلمسان، 2001-2002.
- 28 يحيوي نصيرة، الغش والتهرب الضريبي، مذكرة ماجستير، دراسة حالة الجزائر، جامعة الجزائر، سنة 1998.
- القوانين والمراسيم التنفيذية:
- 29 حق.ض.م من الأمر رقم 76-101 بتاريخ 1976/12/09 المتضمن ق.ض.م .
- 30 مرسوم الرئاسي رقم 01-140 المؤرخ في 06 جوان 2001، يتضمن الموافقة على اتفاق القرض رقم 7047 الموقع بواشنطن بين الجزائر والبنك الدولي للإنشاء والتعمير لتمويل مشروع المنظومات الخاصة بالميزانية.
- 31 -الدستور الجزائري الصادر 28 نوفمبر 1996.
- 32 -لقانون الذي جاء من اجل تعديل القانون العضوي المتعلق بقانون المالية 84-17.

• مجلات:

33 -إخبارية الوطنية اليومية للشروق اليومي الصادر يوم 2008/09/15 الموافق ل 15 رمضان 1429 العدد 2406.

34 -رسالة مجلس الأمة، المنظومة القانونية البرلمانية الجزائرية، مجلة الفكر البرلماني، العدد17، سبتمبر 2007.

35 -حكة عبد الغني، نحو عصنة أنظمة الميزانية في الجزائر، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، العدد02، 2000.

36 -عمار عوابدي، علاقة التنمية الإدارية بالتنمية الاقتصادية، مجلة الإدارة، العدد02، سنة 1996.

• المراجع باللغة الفرنسية:

37- Martinez Jean Claud . Op.

38- Gaudemet Paul Marie. Préoisde Finances Publique. Edition.

39- Montchrestion. Tome 2. Paris. 1970.

40- Delahaye Thomas: Op.