المحاضرة الخامسة الإيرادات السيادية: الضرائب والرسوم

تمثل الضرائب في العصر الحديث أهم أنواع الإيرادات العمومية بل تعتبر المصدر الرئيسي للإيرادات العمومية ، لهذا تحتل مكان الصدارة بين مصادر الإيرادات العمومية التي تعتمد عليها الدولة لتغطية نفقاتها العمومية ، وتجبر بها الدولة الأفراد بالمساهمة في أعبائها العمومية عن طريق فرض الضرائب عليهم وفقا لنظام فني معين يقوم على مجموعة من القواعد والمبادئ التي تحكم سلوك الدولة والتزام الأفراد بأداء الضريبة لمالها من حق في السيادة، وترجع أهمية الضرائب إلى الدور الذي تلعبه في تحقيق أهداف السياسة المالية، ولما تثيره من مشكلات فنية واقتصادية، وما يترتب عليها من آثار اقتصادية واجتماعية، وسوف نقتصر في دراستنا على الضرائب والرسوم والغرامات المالية وإتاوة التحسين.

أولا: الضرائب

1-تعريف الضريبة: تعرف بأنها فريضة نقدية تقتطعها الدولة أو من ينوب عنها من أشخاص القانون العام من أموال الأفراد جبرا، وبصفة نهائية، وبدون مقابل، وتستخدمها لتغطية نفقاتها والوفاء بمقتضياتها، وأهداف السياسة المالية العمومية للدولة.

وتعرف الضريبة أيضا بأنها" :مبلغ من النقود يجنيه أحد الأشخاص العمومية جبرا من الأفراد بشكل نهائي، ودون مقابل خاص بهدف الوفاء بمقتضيات السياسة العمومية للدولة[1]."

فهي" مبلغ من النقود تجبر الدولة، أو الهيئات العمومية المحلية الفرد على دفعه إليها بصفة نهائية ليس في مقابل خدمة معينة وانما لتمكينها من تحقيق منافع عامة.[2] "

كما تعرف أيضا بأنها :"اقتطاع مالي نقدي إجباري ونهائي دون مقابل وفقا لقواعد قانونية، تؤديه الدولة من أموال الأفراد حسب قدراتهم التكليفية من أجل تغطية أعباء الدولة والجماعات المحلية [3]".

فالضريبة هي مورد مالي عام تقتطعه الدولة من الأشخاص الطبيعيين والمعنويين (الأفراد والمؤسسات العمومية والخاصة) وهي فريضة مالية نقدية جبرية نهائية(لا تسترد)يلزم الممول بدفعها دون مقابل خاص وتهدف إلى تغطية النفقات العمومية تحقيقاً لمصالح المجتمع وتوجه الإيرادات الضريبية لتحقيق الأهداف العمومية .

2-خصائص الضريبة:

من التعاريف السابقة يمكن تحديد الخصائص الرئيسية للضريبة في:

---

[1] مجدي شهاب، أصول الاقتصاد العام، الدار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، 2004 ، ص303.

[2] زينب حسين عوض الله، مبادئ المالية العمومية ، الدار الجامعية، الكويت، 1998، ص160.

[3] خلاصي رضا، النظام الضريبي الجزائري الحديث، الجزء الأول، الطبعة الثانية، دار هومة، الجزائر، 2006 ، ص 12.

ا . **الضريبة اقتطاع نقدي (صفة النقدية):** أي أن تحصل الضريبة نقدا لا عينا كما كان قديماً، وهذا إلى سهولة تحصيلها وانخفاض تكلفة تحصيلها.

فهي مورد نقدي وليس عيني أي إنقاص من الذمة المالية للمكلف أو اقتطاعا ماليا من ثروة المكلف بها ولا تدفع من عين السلعة كما كان سائدا في السابق حيث كانت تأخذ شكل كمية من محاصيل الأرض أو عدد من ساعات العمل، وما يدعم الشكل النقدي للضريبة الضريبة العينية انها لا تتفق مع مبدأ العدالة في توزيع الأعباء المالية لان الضريبة العينية تتطلب تكاليف مرتفعة تفوق تكاليف الضريبة النقدية والضريبة العينية غير ملائمة لنظام النفقات النقدية الذي تكرسه الأنظمة المالية الحديثة.

ب . الضريبة اقتطاع جبري:

ويعنى ذلك أن الفرد ليس حرا في دفع الضريبة بل هو مجبر على دفعها إلى الدولة، أي إلزامية، تفرض أو تجبى من الأفراد على سبيل الجبر، أو الإلزام انطلاقا من فكرة السيادة التي تمارسها الدولة على رعاياها.

وتتمثل القسرية أيضا في عدم ضرورة مشورة الأفراد، أو الحصول على مواقفهم عند فرضها، أو جبايتها منهم، وفي انعدام حقهم على الاعتراض عليها، وعلى أحكامها، حيث تعتبر فرضية الضرائب عملا من أعمال السلطة العمومية ولعل قسرية الضريبة تبدو واضحة في قدرة الدولة على تحصيلها كدين لها في ذمة رعاياها المكلفين بها، وبما تملكه من وسائل جبرية قانونية.

وتمارس الدولة سلطتها في فرض وتحصيل الضريبة، وتقوم الدولة بتحديد وعاء الضريبة وسعرها وأسلوب تحصيلها بقوة السلطة والقانون تفرض هذا الاقتطاع وهو عمل من أعمال السلطة العمومية التي تعتمد فيها على الجبر والإكراه، كما أن المكلف يدفع الضريبة بشكل نهائي ولا يسترجعها إلا إذا تم تأسيسها بطريقة غير قانونية، حيث تحدد التشريعات الضريبية آليات استرجاعها. وتدفع بصفة نهائية بمعنى أنها لا تسترد، ولا يحق المطالبة لها، ويدفعها المكلفون بصفة نهائية لا رجعة فيها، ولا ردة لها حتى وإن لم تصدر بقانون، حتى ولو كانت أكثر من قيمتها، حتى ولو شعر المكلفون بظلمها، وحتى ولو لم تتحقق المصلحة العمومية منها، ولكن يجوز إلغائها عند زوال شروطها.

ج. الضريبة تدفع بصفة نهائية: الفرد الذي يلتزم بدفع الضريبة، إنما يدفعها الدولة بصفة نهائية، فلا تلتزم الدولة برد قيمتها إليه بعد ذلك أي أنها لا تسترد مثل هو الحال في القروض العمومية .

د. الضريبة فريضة دون مقابل: إن فرض الضريبة لا يتطلب الحصول على نفع خاص، فهي تفرض بناء على المقدرة التمويلية للفرد الممول، وليس بناء على النفع الذي يعود عليه.

فالمكلف الذي يدفع هذه الضريبة لا يتمتع بمقابل مباشر أو بمنفعة خاصة من جانب الدولة حين دفعه لها، وإن كان هذا لا ينفي أن الفرد قد يستفيد من الخدمات التي تقدمها الدولة بواسطة المرافق العمومية المختلفة باعتباره فردا في الجماعة، وليس باعتباره مكلفًا بالضريبة.

هـ . الضريبة تحقق أهدافا عامة: إن الدولة لا تلتزم بتقديم خدمة معينة أو نفع خاص إلى المكلف بدفع الضريبة، فالمكلف يدفع الضريبة دون الحصول على نفع خاص به. بل أنها تحصل على حصيلة الضرائب لتمويل نفقاتها العمومية المختلفة كالصحة، التعليم، الأمن، القضاء، السياسة، الاقتصاد... الخ، محققة بذلك منافع عامة للمجتمع.

إن الضريبة تهدف إلى تحقيق نفع عام، وكان قديماً الاعتقاد السائد أن الضرائب لها غرض مالي فقط وهو تغطية النفقات العمومية ، غير أن ظهور الفكر الكينزي وتطور المالية العمومية أصبحت الضرائب تحقق العديد من الأهداف اجتماعية وسياسية واقتصادية.

3-قواعد الضريبة:

هي مجموعة من القواعد التي يجب على التشريعات الجبائية مراعاتها عند تأسيس أي ضريبة، لأنها تهدف إلى التوفيق بين مصلحة الخزينة العمومية ومصلحة المكلف، وتتلخص في ما يلي:

ا. قاعدة العدالة: تفرض الضريبة على الأفراد للمساهمة في الأعباء العمومية للدولة وفقا لمقدرتهم ومداخليهم المالية ويجب الأخذ بعين الاعتبار عنصر عمومية الضريبة، أي أن الضريبة تفرض على الكل دون إقصاء فئة معينة وتكون لها امتيازات (عمومية الضريبة) ومن شأنه منع إقصاء بعض الأشخاص والطبقات الاجتماعية بعدم دفع الضريبة.

وتعني ضرورة توزيع الأعباء الضريبية بين المكلفين بصورة عادلة والمقصود بالعدالة هو أن يتم توزيع الأعباء الضريبة على أفراد المجتمع بطريقة تحقق المساواة بينهم حسب المقدرة التمويلية لكل منهم، وهنا يظهر نوعان من العدالة وهما:

* العدالة الأفقية: أي معاملة الممولين المشتركين في نفس الظروف الاقتصادية معاملة ضريبية واحدة.
* العدالة الرأسية(العمودية): أي معاملة الفئات ذات الدخول المختلفة معاملة ضريبية مختلفة ومتصاعدة.

ب. قاعدة اليقين(التحديد): أي أن تكون الضريبة المفروضة على الفرد مضبوطة من كل الجوانب من حيث وقت السداد، نسبتها ومقدارها وكيفية سدادها وتكون واضحة بالنسبة للمعني أو المكلف بها، ومن شأن هذه القاعدة أن تمنع تعسف الإدارة من تحصيل الضريبة وكذا حماية الخزينة العمومية من الاضطرابات التي تنشأ من التغيرات التي تنشأ في النصوص الجبائية.

وتتحقق من خلال الوضوح في صياغة التشريعات الضريبية، والبعد عن الصياغات التي تثير اللبس والغموض وتترك باب التفسيرات والاجتهادات مفتوحا مما يؤدي إلى كثرة الثغرات وارتفاع نسبة التهرب الضريبي.. وهذا يجعل المكلف على دراية بالتزاماته الجبائية اتجاه الدولة ومن ثم يستطيع التظلم في حالة التعسف في حقه من طرف الإدارة الجبائية

ج. قاعدة الملائمة في التحصيل: يجب أن تفرض الضريبة في المدة وحسب الطريقة التي تظهر أكثر ملائمة بالنسبة للمكلف بها لذا فإنه يجب في كل نظام جبائي إيجاد ضرائب سهلة التطبيق مانعة لكل أشكال التضحيات والتكاليف الإضافية التي قد تقع على عاتق المكلف بها ومحققة في نفس الوقت مداخيل ثابتة للخزينة.

وتقضي تحصيل الضريبة ظروف المكلف، فميعاد دفع الضريبة يجب أن يكون بعد الحصول على الدخل، كما قد تلتزم الإدارة طبقا لهذا المبدأ بتقسيط مبلغ الضريبة إذا كان كبيرا.

د. قاعدة الاقتصاد في النفقات: يقصد بهذه القاعدة أن يتم تحصيل الضريبة بأسهل الطرق التي لا تكلف الإدارة المكلفة بتحصيل مبالغ كبيرة مما يكلف الدولة نفقات قد تتجاوز قيمة الضريبة ذاتها إذ لا خير في ضريبة تكلف جزءا كبيرا من حصيلتها.

فيجب أن تكون الضريبة متناسبة مع قدرة الدولة على تحصيلها وقدرة موظفي الجهاز الضريبي على التعامل معها بأقل نفقات اقتصادية ممكنة حتى يتحقق مبدأ الاقتصاد في نفقات تحصيل الضريبة، أي لا يؤدي جمعها إلى تبذير أو زيَّادة في الأعباء أو المصروفات، أي حتى يزيد ما تحصله الدولة على ما تنفقه من أجل تحصيل تلك الإيرادات، ومن العوامل التي تحقق هذه القاعدة:

* اعتماد الضرائب التي لا يتطلب فرضها وتحصيلها نفقات كبيرة.
* استعمال وسائل العمل الحديثة والتقنيات المتطورة لربح الوقت وإتقان العمل.
* التسيير العقلاني لإدارة الموارد البشرية.

4-أهداف الضريبة:

الضريبة هي فريضة مالية تستوفيها الدولة وفقا لقواعد تشريعية مقررة بصورة إلزامية ونهائية، وتفرض على المكلفين تبعاً لمقدرتهم على الدفع ولغاية توفير الأموال اللازمة لتغطية نفقات الدولة ولتحقيق أهداف مالية واقتصادية واجتماعية.يمكن تقسيم هذه الأهداف إلى:

ا – الأهداف المالية:

تهدف الضريبة إلى تعزيز إيرادات الميزانية من أجل تغطية النفقات العمومية للدولة، ومنه فالهدف من فرض الضريبة هو توفير الموارد المالية بشكل يضمن الوفاء بالالتزامات اتجاه الأفراد، وهذا بواسطة تمويل الاستثمارات الحكومية وتمويل الخدمات العمومية ، فأساس فرض الضريبة والمحدد لها هو قيام الدولة بالإنفاق من أجل تحقيق المنفعة العمومية [4].

حيث تسمح الضريبة بتوفير الموارد المالية بصورة تضمن للدولة مورد مالي لتغطية النفقات العمومية للدولة والوفاء بالتزاماتها اتجاه أفراد المجتمع من خلال تمويل الخدمات العمومية ، والاستثمارات الحكومية.

ب – الأهداف الاقتصادية:

وتتجلى في ما يلي:

– الدور الفعال الذي تلعبه في حل الأزمات الاقتصادية: فلقد أصبحت وسيلة من الوسائل التي تعتمد عليها الدولة في علاج الاختلالات الاقتصادية سواء الكساد أو التضخم وأصبحت تستخدم للتأثير في كل المجالات

---

[1] عادل فليح علي، المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، دار حامد، عمان، 2003 ، ص92.

الاقتصادية، فمثلا إذا أرادت الدولة أن تقوم بتشجيع مجال معين تقوم بإعطاء تحفيزات ضريبة لهذا المجال من خلال تخفيض الضرائب عليه، هذا من جانب، ومن جانب أخرى نلاحظ الدور الذي تلعبه الضريبة في علاج الاختلالات الاقتصادية، ودورها في تحقيق الاستقرار الاقتصادي، فمثلا في حالة التضخم تقوم الدولة برفع نسب الضرائب من أجل كبح جماحه ومن أجل امتصاص الكتلة النقدية الزائدة في الاقتصاد الوطني، حيث تلعب الضريبة دورا فعالا في امتصاص التضخم من خلال رفع نسبها خصوصا ما تعلق بالضريبة على الدخل، أما في حالة الكساد فنلاحظ أن الضريبة تستخدم كوسيلة لتشجيع الاستثمارات من خلال خفض نسبتها، وبالتالي لها هدف أكثر أهمية، وهو التأثير على التوازنات الاقتصادية وتحقيق الاستقرار الاقتصادي.

–تشجيع الاستثمار وتوجيهه نحو مشاريع إنتاجية: وذلك من خلال:

*إعفاء أو تأجيل هذه المشاريع كلياً أو جزئياً من دفع الضريبة.

* توفير الحماية للصناعة المحلية بفرض ضرائب مرتفعة على السلع والبضائع المماثلة المتأتية من الخارج.

*إعفاء الصادرات إلى الخارج من الضريبة بشكل كلي أو جزئي.

–تحقيق النمو الاقتصادي: من خلال تأثيرها على مكوناته خاصة تكوين رأس المال، والتطور التكنولوجي، والكمية المعروضة من عناصر الإنتاج الأخرى.

–وسيلة لضبط استهلاك السلع والخدمات: تقوم الدولة بتشجيع أو تقليل استهلاك سلعة أو خدمة معينة عن طريق تخفيض أو زيَّادة الضريبة المفروضة عليها.

–تحقيق الاستقرار الاقتصادي: فالضريبة وسيلة لمعالجة مساوئ الدورة الاقتصادية، ففي حالة التضخم تتدخل الدولة عن طريق التوسع في فرض الضرائب لامتصاص الكتلة النقدية الزائدة والعكس في حالة الكساد إذ تخفض الضرائب لتشجيع الاستهلاك(الطلب).

–أداة لتنظيم الإنتاج القومي: إن تنظيم الإنتاج القومي من خلال الضرائب يكون عبر استخدام الضرائب في التحكم في الطلب على السلع والخدمات لمواجهة العرض في طرفي الرواج (الانتعاش) أو الكساد (الركود) الاقتصادي للوصول إلى أوضاع طبيعية توازنية للاقتصاد وأيضاً للحد من التضخم.

–زيادة تنافسية المؤسسات: حيث تلجأ الدول في سعيها لرفع قدرة تنافسية منتجاتها إلى التخفيض أو الإعفاء من بعض الضرائب والرسوم.

–تحقيق الاندماج الاقتصادي: من خلال تنسيق وتوحيد الأنظمة الضريبية كأحد شروط تحقيق التكامل الاقتصادي.

–توجيه قرارات المؤسسات: من خلال تأثيرها على هيكل الاستثمارات وتوجيهها نحو قطاعات أو مناطق معينة.

ج – الأهداف الاجتماعية:

وتتمثل عموما في ما يلي:

–إعادة توزيع الدخل: تؤدي وظيفة إعادة توزيع الدخول بين فئات المجتمع بما يحقق العدالة الاجتماعية، وتخفيف الفروق بين المداخيل والثروات من خلال إعادة توزيع الدخول بين فئات المجتمع عن طريق زيادة الضرائب على ذوي الدخل المرتفع بتطبيق مبدأ الضرائب التصاعدية، وبالتالي تقليل وتضييق حدة وفجوة التفاوت بين مستويات الدخول وتمويل الخدمات العمومية من الضريبة لمصلحة ذوي الدخول المنخفضة أو الضعيفة.

–توجيه الاستهلاك: من خلال استخدام تأثير الضريبة على أسعار السلع والخدمات للتأثير على السلوك الاستهلاكي حيث تفرض ضرائب مرتفعة على السلع الضارة بالصحة مثلا للتقليل من استهلاكها.

–توجيه بعض المعطيات الاجتماعية: كتشجيع استهلاك بعض السلع المرغوب فيها اجتماعيا، أو تشجيع النسل أو الحد منه كالتشجيع على الزواج أو الإنجاب، والحد من بعض الأزمات الاجتماعية كأزمة السكن من خلال الإعفاءات الضريبية الممنوحة للمداخيل المتأتية من الإيجارات، أو عمليات شراء الأراضي الموجهة لإقامة المساكن الاجتماعية، أو فرض نسب ضريبية مرتفعة على التبغ والمشروبات الكحولية الضارة، والهدف من ذلك

د – الأهداف السياسية:

تعتبر الضريبة أداة مهمة في يد القوى المسيطرة سياسيا في مواجهة الطبقات الاجتماعية داخليا، وخارجيا تمثل أداة من أدوات السياسة الخارجية مثل: استخدام الرسوم الجمركية لتسهيل المبادلات التجارية مع بعض الدول أو العكس لتحقيق أغراض سياسية، وتستخدم الضرائب لتحقيق أهداف سياسية لحساب طبقة على حساب طبقة أخرى، أو لتسهيل التجارة مع بعض البلدان أو للحد منها بواسطة رفع أو خفض الضرائب الجمركية على الواردات.

5–أنواع الضرائب:

تختلف التصنيفات المختلفة للضريبة باختلاف المعيار المعتمد في التصنيف واهم هذه المعايير نجد ما يلي:

ا . معيار مادة الضريبة:

–الضريبة على الأشخاص: هي الضريبة التي تجعل الإنسان ذاته محلا أو وعاء لها بغض النظر عما يملك من ثروة أو أموال، وقد عرفت هذه الضريبة قديما وأخذت شكلين وهما ضريبة الرؤوس الموحدة وضريبة الرؤوس المدرجة.

–ضريبة الأموال: وهي ضريبة تفرض على المال في كل صوره وأوضاعه أي سواء أكان عاملا من عوامل الإنتاج أو عائدا من عوائده، عقارا أو منقولا، سلعة استثمارية أو سلعة استهلاكية.

ب . نظام الضريبة الوحيدة ونظام الضرائب المتعددة:

ويعتمد على عدد الضرائب المكونة للهيكل الضريبي ويصنف الأنظمة الضريبية إلى ما يلي:

–**نظام الضريبة الوحيدة:** وفيه تقتصر الدولة على فرض ضريبة واحدة رئيسية والى جوارها بعض الضرائب قليلة الأهمية ، أو على ضريبة وحيدة دون سواها ومن خلالها تحصل ما تحتاجه من موارد.

–نظام الضرائب المتعددة: وفيه تقوم الدولة بإخضاع المكلفين لأنواع مختلفة من الضرائب ومن ثم تتعدد الأوعية الضريبية ويبرر اللجوء إلى هذا النظام باختلاف مصادر الثروة والمداخيل.

ج . التصنيف الاقتصادي للضريبة:

ويصنف الضرائب إلى:

–الضرائب على الدخل: ويعرف الدخل جبائيا على أنه ما يتم الحصول عليه من خلال الممارسة الاعتيادية لنشاط ما من قبل المكلف بالضريبة وتأخذ الضريبة على الدخل شكلين هما: الضريبة على مجموع الدخل والضريبة النوعية على الدخل.

– الضريبة على رأس المال: وأساس فرضها هو رأس المال أو الثروة ذاتها ويمكن التمييز بين نوعين منها هما: الضريبة العادية على رأس المال والضرائب العرضية على رأس المال.

–الضرائب على الإنفاق: ويطلق عليها عادة الضرائب غير المباشرة لأنها تفرض على الدخل بصورة غير مباشرة إذ تفرض بمناسبة إنفاقه وتنقسم إلى نوعين هما: الضرائب على الاستهلاك والضرائب على التداول.

د . التصنيف القائم على طبيعة الضريبة:

يعد تقسيم الضرائب إلى مباشرة وغير مباشرة أهم تقسيمات الضرائب، فالضرائب المباشرة هي ضرائب على الدخل والثروة، بينما الضرائب غير المباشرة هي ضرائب على التداول والإنفاق هما كما يلي:

أولا: الضرائب المباشرة

الضريبة المباشرة هي تلك الضريبة التي تفرض على واقعة وجود عناصر الثروة من دخل ورأس مال، ومن أمثلة الضرائب المباشرة سنذكر بعض ما نص عليه القانون الضريبي الجزائري:

1–الرسم على النشاط المهني: وهي ضريبة تفرض على رأس المال المتأتي عن طريق التجارة بأنواعها المختلفة، سواء كانت خدماتية أم شراء وإعادة البيع أم على الإنتاج والمهن الحرة.

2–الضريبة على الدخل الإجمالي:

وهي تتعدد وتتنوع بتعدد الأشخاص والدخول وهي كالتالي:

–الضريبة على الدخل الإجمالي على الأرباح التجارية والصناعية(IRG/BIC) : وهي ضريبة تفرض على الأرباح العائدة من الأعمال التجارية والصناعية.

–الضريبة على الدخل الإجمالي على الأرباح غير التجارية(IRG/BNC): تفرض على الأرباح العائدة من المهن الحرة كالمحاماة ومكاتب الدراسات والعيادات الطبية الخاصة ...

–الضريبة على الدخل الإجمالي على الدخل العقاري(IRG/RF): تفرض على الدخول التي يجنيها أصحابها من إيجار العقارات المبنية وغير المبنية، سواء كانت محلات تجارية أو محلات سكنية، أو أراضي زراعية...

–الضريبة على الدخل الإجمالي على الأجور (IRG/Salaire): تفرض على كل أجر يأخذه العامل سواء كان يعمل في القطاع العام أو القطاع الخاص، مع مراعاة بعض الأجور التي قد أعفاها القانون من هذه الضريبة إذا لم تبلغ النصاب القانوني المحدد.

-الضريبة على أرباح الشركات(IBS) : وهي ضريبة تفرض على الأرباح العائدة من الأعمال التجارية والصناعية والخدماتية التي تمارسها الأشخاص المعنوية الخاصة.

3-مزايا الضرائب المباشرة:

تتميز الضرائب المباشرة بالمميزات الآتية:

- ثبات حصيلتها: إذ تفرض على عناصر تتمتع بالثبات نسبيا.
-المرونة:بإمكان الدولة زيادة أو تخفيض حصيلتها كلما دعت الحاجة عن طريق رفع سعر الضريبة والعكس.
-العدالة: وذلك طبقا لمقدرة المكلفين بالدفع.
- انخفاض تكاليف جبايتها ووضوحها.

4-عيوب الضرائب المباشرة:

- تعقد وطول إجراءات الربط والتحصيل مما يترتب عليه تأخر تحصل الكثير منها.
- تحصيل هذه الضرائب يتطلب جهاز إداري واسع قد يزيد في أعباء تحصيلها.
- ضخامة العبء الضريبي يدفع المكلف إلى التهرب منها بشتى الطرق.

ثانيا: الضرائب غير المباشرة

الضريبة غير المباشرة هي ضريبة تفرض على وقائع تمثل إنفاقا أو تداولا لعناصر الثروة، ومن مزايا الضرائب غير المباشرة أنها تجنى بسهولة فالمكلف يؤديها أحيانا دون أن يشعر بها، فهو لا يدري حينما يشتري شيئا ما أنه يدفع ضريبة غير مباشرة والضريبة غير المباشرة تزيد حصيلتها بزيادة الاستهلاك وتطور الثروة، وهذا ما يفسر لجوء الحكومات إليها عندما تحتاج إلى المال.

1-أنواع الضرائب غير المباشرة

يتشكل الهيكل الضريبي الجزائري من الضرائب غير المباشرة الآتية:

- حقوق الطابع.
- الرسم على القيمة المضافةTVA .
- حقوق نقل الكحول والمشروبات الكحولية.
- حقوق التسجيل ونقل الملكية.
- حقوق الضمان على الذهب والفضة والبلاتين.

1-مزايا الضرائب غير المباشرة:

- ارتفاع حصيلتها لاتساع نطاقها إذ تشمل الإنتاج، الاستهلاك، المبيعات...الخ.
- سرعة تحصيلها.
- لا يشعر الممول بدفعها كونها تدخل ضمن ثمن شراء السلعة.
- مورد مباشر ومستمر على مدار السنة للخزينة العمومية وليس موسميا.

3-عيوب الضرائب غير مباشرة:

- تقل حصيلتها في فترات الأزمات والحروب كما أنها لا تتناسب مع المقدرة التكليفية للمكلف بها، فهي عادة ما تفرض على السلع الضرورية ولهذا تكون أكثر ثقلا على الطبقة الفقيرة.

-عدم العدالة وعدم مراعاة الظروف المالية لدافعيها.

-السلع الضرورية هي أكثر السلع ملائمة لزيادة حصيلتها.

-تحتاج إلى رقابة محكمة على المنتجين لمنعهم من التهرب.

ونجد أن معظم النظم الضريبية في جميع دول العالم (رأسمالية، اشتراكية، متقدمة، نامية) تجمع ما بين الصنفين، إلا أن مدى مساهمة كل منها في الحصيلة الإجمالية للضرائب يختلف من دولة إلى أخرى تبعا لظروف كل دولة.

4-الفرق بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة:

نميز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة من عدة معايير منها:

-المعيار الإداري (معيار التحصيل): ويعتمد في تصنيفه على أسلوب الجباية وبالتالي فالضرائب المباشرة هي التي تحصل بناء على جداول اسمية توضع بصفة دورية، أما الضرائب غير المباشرة فلا تحصل عن طريق الجداول وإنما تحصل كلما حدثت الوقائع التي تؤدي قانونا لفرضها فيتم تحصيلها على أساس وقائع أو ممارسة نشاطات اقتصادية معينة مثل ضريبة المبيعات، الجمارك، ضريبة الاستهلاك...الخ.

-المعيار الاقتصادي (معيار نقل عبء الضريبة): الضريبة المباشرة هي التي يستقر عبؤها على المكلف قانونا بدفعها وتعد الضريبة مباشرة إذا تحمّلها المكلف نهائيا مثل ضريبة الدخل والضرائب على رأس المال.

والضرائب غير مباشرة يمكن نقل عبئها فان دافعها يستطيع التخلص منها بنقلها إلى الغير من مكلف إلى آخر مثل: ضرائب الإنتاج التي يتحملها المنتج للسلعة وبنقل ما دفعه من ضريبة على هذه السلعة عند بيعها للمستهلك (الضريبة على الإنتاج الاستهلاك).

-المعيار الفني(ثبات المادة الخاضعة للضريبة): الضرائب المباشرة تفرض على مادة تتميز بالثبات والاستقرار النسبي مثل الثروات والدخول أما الضرائب غير المباشرة فتفرض على وقائع وتصرفات عرضية مثل الإنفاق، ويقصد به مدى ثبات المادة الخاضعة للضريبة، فتعد ضريبة مباشرة إذا فرضت دوريا (غالبا سنويا) أن معيار الثبات والاستقرار هو أهم المعايير للتمييز، حتى وان كان هذا الأخير نسبي ويقصد به مدى ثبات واستقرار المادة الخاضعة للضريبة، فتكون الضريبة مباشرة إذا كان محل الضريبة يتميز بالثبات والاستقرار كالضريبة العقارية أو الضريبة على الدخل الإجمالي على الأرباح الصناعية والتجارية...الخ، وتكون غير مباشرة إذا كان محلها تصرفات عرضية متقطعة كالرسم على القيمة المضافة وهي ضريبة على استهلاك واستيراد بعض السلع.

6- التنظيم الفني للضرائب

التنظيم الفني للضرائب يعني الإحاطة بمختلف القواعد الفنية المتعلقة بالمراحل المتعددة التي تمر بها عملية فرض الضرائب، وذلك بداية من تحديد الوعاء الضريبي ثم بعد ذلك تحديد سعر الضريبة، وأخير عملية تحصيلها.

6-1-الوعاء الضريبي

يقصد بالوعاء الضريبي المادة الخاضعة للضريبة، فهذه الأخيرة هي عبارة عن العنصر الاقتصادي الذي يخضع للضريبة، ويتم تحديد الوعاء الضريبي من خلال تثبيت قواعد تقسيم تلك المادة التي يجب تحديدها عليه، فالمادة الخاضعة للضريبة تشكل المصدر الأساسي للضريبة[5].

ويعتبر تقدير الوعاء الضريبي من أهم النقاط الرئيسية المحددة لمدى فعالية النظام الضريبي وقدرته في تحقيق إيرادات ضريبية مرتفعة ولقد تعددت أساليب تحديد الأوعية الضريبية بسبب اختلاف البيئات التي تطبق فيها الأنظمة الضريبية ومن هذه الأساليب:

ا . التحديد الكيفي لوعاء الضريبة: حيث تتجه المالية العمومية الحديثة إلى الاهتمام بالظروف الشخصية للمكلف عند فرض الضريبة وهذا يتطلب التفرقة بين:

-الضريبة الشخصية: وهي الضريبة التي تفرض على مداخيل الشخص مع مراعاة الظروف الشخصية للمكلف بعين الاعتبار.

-الضريبية العينية: وهي الضريبة التي تفرض على مداخيل المكلف دون الأخذ بعين الاعتبار شخصيته وظروفه الاجتماعية والعائلية.

ب . التحديد الكمي لوعاء الضريبة:

ويتم بطريقتين هما:

- **طريقة التقدير غير المباشر:** وهي طريقة تقريبية وتعتمد على عدة أساليب هي:

* **أسلوب المظاهر الخارجية:** حسب هذه الطريقة يتم تقدير قيمة المادة الخاضعة للضريبة بالاعتماد على بعض المظاهر الخارجية التي يسهل معرفتها، حيث تلجأ الإدارة الضريبية إلى تقدير الوعاء الضريبي استنادا لبعض المظاهر الخارجية مثل: عدد العمال الذين يشغلهم المكلف، عدد السيارات والعقارات التي يملكها...

* **أسلوب التقدير الجزافي:** يقصد بذلك أن قيمة المادة الخاضعة للضريبة تقدر تقديرا جزافيا على أساس بعض القرائن مثل: القيمة الإيجارية إذ تعد قرينة لتحديد دخل صاحب العقار، رقم الأعمال لتحديد ربح التاجر، ساعات عمل المحامي لتحديد دخله وهكذا.

وتعتمد فيه الإدارة الجبائية على قرائن موضوعية يضعها المشرع كتقدير إيرادات الأنشطة الفلاحية على أساس القيمة الايجارية للأرض، وقد يأخذ هذا الأسلوب شكل الجزافي القانوني حيث تحدد الإدارة الضريبية وعاء الضريبة استنادا إلى قرائن يضعها المشرع ، وقد يأخذ شكل الجزافي الاتفاقي حيث تحدد القرائن بصورة اتفاقية بين الإدارة والمكلف من خلال المناقشة والاتفاق على رقم معين يمثل مقدار دخله.

---

[1] مجدي شهاب، أصول الاقتصاد العام، مرجع سابق، ص 325.

– **طريقة التقدير المباشر**: تلجأ معظم التشريعات الحديثة إلى الطرق المباشرة في تحديد وعاء الضريبة وهي أكثر دقة وتعتمد على الإقرارات أو عن طريق التقدير المباشر بواسطة الإدارة الضريبية.

ا . **الإقرارات (التصاريح)**: وتأخذ صورتين:

– **إقرار المكلف**: حيث يقوم المكلف نفسه بتقديم تصريح طواعية للإدارة الجبائية يتضمن قيمة الوعاء الضريبي وهو الأسلوب الأكثر استخداما، مع احتفاظ الإدارة بحقها في مراجعة ومراقبة الإقرارات.

–**إقرار الغير**: حيث يتم تقدير الوعاء الضريبي اعتمادا على الإقرارات المقدمة من مكلفين آخرين غير المكلف عن بعض إيرادات المكلف كأن يكلف المستأجر بتبليغ إدارة الضرائب عن قيمة الإيجار المدفوعة للمالك.

ب . التقدير بواسطة الإدارة الضريبية: حيث تخول التشريعات للإدارة الضريبية حق تقدير الأوعية الضريبية دون التقيد بقرائن أو مظاهر محددة، حيث يمكنها اللجوء إلى كل الأساليب التي تمكنها من التحديد الدقيق لوعاء الضريبية وغالبا ما يستعمل هذا الأسلوب عند امتناع المكلف عن تقديم التصريحات.

6–2– سعر الضريبة:

يعرف سعر الضريبة على أنه: مجموع القواعد المحددة للعمليات الواجب القيام بها على المادة الخاضعة للضريبة من أجل الحصول على مبلغ الضريبة.

وعملية تحديد سعر الضريبة عملية معقدة لأنه لابد من اختيار المعدل الذي تكون له مردودية مالية للدولة من جهة ولا يثقل كاهل المكلف من جهة أخرى، وتتم طريقة تحديد مقدار الضريبة بشكلين هما:

ا.**طريقة التحديد المسبق لحصيلة الضريبة (الضريبة التوزيعية)**: وحسب هذه الطريقة يحدد المقدار الكلي لحصيلتها ليتم توزيعه بعد ذلك على المكلفين بواسطة الأجهزة الإدارية وعلى عدة مراحل.

ب.طريقة تحديد سعر الضريبة (الضريبة القياسية): ويحدد فيها سعر الضريبة بنسبة معينة من قيمة المادة الخاضعة للضريبة دون تحديد مسبق لحصيلتها ونميز فيها بين الضريبة النسبية والضريبة التصاعدية:

– **الضريبة النسبية**: حيث يتم تحديد سعر الضريبة في شكل نسبة مئوية من وعاء الضريبة، وتتميز هذه الضريبة بثبات معدلها وبساطتها وسهولتها.

– **الضريبة التصاعدية**: وتعني ارتفاع المعدل تبعا لتزايد حجم وعاء الضريبة، ومن أشكال التصاعد الضريبي:

* **التصاعدية الإجمالية**: وفيها يقسم وعاء الضريبة إلى طبقات ويفرض على كل طبقة معدلا خاصا.

***التصاعدية بالشرائح**: حيث يقسم الوعاء الضريبي إلى شرائح وكل شريحة تخضع لمعدل معين، والمعدل الضريبي الموالي لكل شريحة لا يمس إلا تلك الزيادة عن الحد الأعلى للشريحة السابقة، كما يأخذ هذا الأسلوب بإعفاء الحد الأدنى للمعيشة من الضريبة.

6–3–طرق تحصيل الضريبة:

عملية تحصيل الضريبة هي مجموعة العمليات الهادفة إلى نقل مبلغ الضريبة من خزينة المكلف إلى الخزينة العمومية وهناك عدة طرق للتحصيل:

–طريقة الدفع المباشر: وهي القاعدة العمومية فعند تحديد مبلغ الضريبة يتم إخطار المكلف بمبلغ الضريبة المستحقة عليه وميعاد دفعها ليقوم المكلف بعد ذلك بدفع قيمتها إلى المصلحة المختصة في التحصيل وقد يتم الدفع المباشر دفعة واحدة أو على أقساط.

–طريقة الأقساط المسبقة: حيث يقوم المكلف بدفع بعض المبالغ في صورة أقساط دورية مسبقا وتحت حساب الضريبة وتكون الأقساط محسوبة على أساس إيرادات السنوات السابقة، ثم تتولى الإدارة تحديد مقدار الضريبة في نهاية السنة وإجراء عملية تسوية.

–أسلوب الاقتطاع من المصدر: حيث يلزم القانون جهة معينة غير المكلف بدفع مبلغ الضريبة للمصلحة المختصة ويستدعي هذا وجود علاقة بين المكلف القانوني والمكلف الحقيقي، ويتميز هذا الأسلوب بسهولة وسرعة التحصيل واستحالة التهرب وانخفاض تكاليفه.

7–الآثار الاقتصادية للضريبة:

يترتب على الضريبة على المكلفين العديد من الآثار تمس كل من الاستهلاك، الادخار، الإنتاج، التوزيع، والأسعار وهي كما يلي:

أ .أثر الضريبة على الاستهلاك:

تتباين آثار الضرائب على الاستهلاك، والادخار تبعا لحجم الدخل، ونوعية الضرائب المفروضة، آثار الضرائب على الاستهلاك والادخار تبعا لحجم الدخل، ويمكننا أن نفرق في هذه المرحلة بين الدخول الصغيرة المحدودة، وبين الدخول الكبيرة.

–بالنسبة للدخول الصغيرة: وهذه سريعة التأثر بالضرائب المفروضة، وتتمتع بحساسية زائدة إزاء الضرائب، حيث أن هذه الدخول غالبا ما يخصص معظمها للإنفاق على الاستهلاك، ولذا فإن التأثير السلبي للضرائب على الدخول الصغيرة بالاقتطاع منها يقلل من ادخارها، وبالتالي يقلل من الجزء المحتفظ بها ويساعد على ذلك ارتفاع الميول الحدية الاستهلاكية لفئة الدخول الصغيرة المحدودة.

–بالنسبة للدخول الكبيرة: فإن التأثير السلبي للضرائب المفروضة عليها يقلل أيضا من ادخارها، وبنسبة تفوق نسبة انخفاض الاستهلاك، وذلك لأن أصحاب الدخول الكبيرة غالبا ما يحافظون على استمرارية وثبات معدلات استهلاكهم فيستمرون في الاستهلاك وعلى حساب الادخار.

ب. أثر الضريبة على الادخار: تؤثر الضريبة على الادخار الحكومي بشكل ايجابي لان الحصيلة الضريبية هي مصدر تعبئة موارده بينما تؤثر بشكل سلبي على دخول الأفراد مما يخفض من مدخراتهم، وهذا التأثير يتوقف على

طبيعة الضريبة فالضرائب المباشرة التي تفرض عادة على مصادر الادخار(الدخل، رأس المال)تضر بالادخار بصورة أكبر من الضرائب غير المباشرة.

ج.أثار الضرائب على الاستثمار:

تؤثر الضرائب على الميل للاستثمار من خلال تأثيرها على معدلات الربح، فيزيد الميل للاستثمار كلما زادت فرص الحصول على الأرباح، وقلت الضرائب عليها، حيث أن تقليل الضرائب على معدلات الأرباح يحفز المنتجين على مضاعفة استثمارهم، مما يرفع من الكفاية الحدية لرأس المال ويزيد من حجم الإنتاج الكلي، ولكن يتوقف هذا أيضا على تحقق المرونة الكافية في عرض الإنتاج لتلبية الطلب الكلي النقدي المرتفع عليها.

ت.آثار الضرائب على رأس المال:

تتوقف هذه الآثار ايجابيا، وسلبا على فرص تحقق الأرباح المتاحة للمنتجين:

– إذا ترتب على فرض الضرائب زيادة في معدلات الأرباح المتحققة، فإن الطلب على رؤوس الأموال يرتفع، وبالتالي فإن عرض رؤوس الأموال المعدة للاستثمار والإنتاج يزيد أيضا مما يؤدي إلى زيادة حجم الإنتاج الكلي.

– على العكس من ذلك: فإذا ترتب على فرض الضرائب نقص في معدلات الأرباح المتحققة، فإن الطلب على رؤوس الأموال يقل، وبالتالي فإن عرضها يقل مما يؤدي إلى انخفاض حجم الإنتاج الكلي.

ث . أثر الضريبة على الإنتاج:

ويتم هذا من خلال تأثيرها على الاستهلاك والعرض والطلب على رؤوس الأموال الإنتاجية:

–تأثير الضريبة السلبي على الاستهلاك يؤدي إلى انخفاض الإنتاج بسبب انخفاض الطلب.

— تأثير الضريبة على الادخار يمتد إلى الاستثمار فنقص المدخرات يقلل رؤوس الأموال المعروضة ومن ثم نقص الاستثمار والإنتاج.

د . أثر الضريبة على التوزيع:

حيث إن عدم عدالة توزيع الدخل والثروات قد تكون في صالح الطبقات الغنية بالنسبة للضرائب غير المباشرة وقد يكون ليس في صالح هذه الطبقة بالنسبة للضرائب المباشرة حيث تؤثر بشكل كبير على مدخراتهم التأثير على التوزيع مرتبط بطريقة استخدام الدولة للحصيلة الضريبية، فإذا أنفقتها في نفقات تحويلية تستفيد منها الطبقات الفقيرة مما يقلل من تفاوت الدخول والثروات.

هـ . أثر الضريبة على الأسعار:

تباين أثار الضرائب على الأسعار بحسب ما إذا كانت الضرائب مباشرة، أو غير مباشرة، مفروضة على السلع، أو الدخول من خلال ما يلي:

–أثار الضرائب المباشرة على الأسعار: غالبا ما تؤدي الضرائب المباشرة إلى انخفاض المستوى العام للأسعار، حيث أن فرض تلك الضرائب المباشرة غالبا ما تتناول الدخول، والثروات بالاقتطاع، والكبير أحيانا مما يقلل بالتالي من توفر القوة الشرائية التي بيد الأفراد، فيجبرهم على ادخار ثرواتهم، وأموالهم، ويقلل استهلاكهم، وإنفاقهم، فيقل

الطلب الكلي النقدي على المعروض من السلع والخدمات، والمشتريات مما يؤدي بدوره إلى انخفاض المستوى العام للأسعار.

–آثار الضرائب غير المباشرة على الأسعار: غالبا ما تؤدي الضرائب غير المباشرة إلى ارتفاع المستوى العام للأسعار حيث أن هذه الضرائب غالبا ما تتناول السلع الاستهلاكية ذات الطلب المرتفع عليها من الأفراد مما يقلل من عرضها فترتفع أسعارها خاصة إذا استمر ارتفاع الطلب الكلي النقدي عليها، ولم تقدم الإعانات الحكومية لدعمها، واستطاع منتجو هذه السلع تحويل عبء الضريبة إلى هذه السلع.

و. آثار الضرائب على توزيع الدخل:

تمارس الضرائب المباشرة تأثيرها على توزيع الدخل من خلال كونها ضرائب نسبية، أو ضرائب تصاعدية حيث أن إن فرض الضرائب المباشرة التصاعدية مع توجيه الضريبة إلى الخدمات العمومية فإن النتيجة النهائية هي إعادة توزيع الدخل بطريقة أقرب إلى العدالة (مع التحكم في ظاهرة التهرب)، وتكون نفس النتيجة في حالة فرض ضرائب غير مباشرة على السلع الضرورية، فهذا يؤدي إلى سوء توزيع الدخل والنتيجة زيادة الفوارق الاجتماعية.

وتؤدي فرض الضرائب غير المباشرة إلى توزيع الدخول العالية، وعلى حساب الممولين الصغار أصحاب الدخول الصغيرة، والمحدودة، وخاصة إذا فرضت على كافة السلع، والخدمات، أي إذا اتصفت بالعمومية، حيث سيتحمل أصحاب الدخول المحدودة تضحيات أكبر بسبب ارتفاع ميولهم الاستهلاكية، وخاصة أنهم يوجهون معظم دخولهم للاستهلاك، وبالتالي يكون تأثير الضرائب غير المباشرة سلبيا على توزيع الدخول.

ن.آثار الضرائب على العمل:

تؤثر الضرائب إيجابا على قدرة العمل، فتحفز العمال على مضاعفة جهودهم، وساعات عملهم فيزيد إنتاجهم، وبالتالي يزيد حجم الإنتاج الكلي إذا توافرت الأمور التالية:

–إذا توافرت لهم أجور نقدية بمعدلات عالية.

–إذا حصلوا على حوافز ومكافآت نقدية، أو عينية.

–إذا توافرت لهم الرعاية الصحية، والرعاية الاجتماعية.

–إذا توافرت الرغبة في العمل، ونوعيته.

–إذا تحقق العامل النفسي المبني على تحقق الحقوق، والحوافز، والمعاملة الحسنة.

ثانيا: الرسوم

تعتبر الرسوم مصدرا من مصادر الإيرادات العمومية للدولة وتكتسي أهمية خاصة حيث تعد من أقدم موارد الدولة التي تدخل خزانة الدولة بصفة دورية ومنتظمة، وتأتي في المرتبة الثانية بعد الدومين من حيث درجة الأهمية، وتحصل عليها الدولة كمقابل للخدمات التي تؤديها مرافقها العمومية للأفراد من خلال النشاط العام الذي تقوم به، ومن ثم تستخدمها الدولة في تمويل نفقاتها العمومية وتحقيق المنافع العمومية .

1– تعريف الرسم:

هو مورد مالي يدفعه الفرد إلى الدولة أو احد هيئاتها مقابل الاستفادة من خدمة من خدماتها، مما يعني ترتب عليه نفع خاص لصاحبه إلى جانب النفع العام ومن أمثلة ذلك نجد: الرسوم القضائية والرسوم المتعلقة باستخدام الطرق والطوابع البريدية...الخ.

ويعرف الرسم على أنه: " مبلغ من المال تجبيه الدولة أو أحد الأشخاص العمومية الأخرى جبرا من الأشخاص مقابل نفع خاص عاد عليهم من هذه الخدمة."[1].

كما يعرف بأنه: مبلغ نقدي تحصل عليه الدولة من الأفراد الذين يستفيدون من فائدة خاصة من الخدمات ذات النفع العام التي تؤديها لهم إحدى مرافق الدولة المختلفة [2].

فهي مبلغ من النقود يدفعه الفرد جبراً إلى الدولة مقابل ما تقدمه لهم من نفع خاص أي مقابل خدمات نوعية من نوع خاص تؤديها لهم أو مزايا تمنحها لهم يؤدي إلى تحقيق المنفعة العمومية

وهناك بعض الضرائب يطلق عليها بنية الرسوم مثل: الرسوم الجمركية أو الرسم على القيمة المضافة ولكن هي في الحقيقة تعد ضرائب حقيقية أما الرسوم الحقيقية تتمثل في الرسوم القضائية والرسوم على التعليم والصحة ورسوم الشهر العقاري ورسوم نقل ملكية العقار ورسوم جوازات السفر.

2–خصائص الرسم:

يتميز الرسم بخصائص ثلاث هي[3]:

أ. الصفة النقدية للرسم: يدفع الفرد الرسم بشكل نقدي مقابل الخدمة التي يحصل عليها.

ب. الصفة الإجبارية: يفرض الرسم ويجبى جبرا، فالدولة هي التي تستقل بفرض الرسم دون اتفاق بينها وبين الأفراد سواء كان الفرد مجبرا على تلقي خدمة معينة من قبل السلطة كما هو الحال في رسوم النظافة في بعض الدول، أو لم يكن مجبرا على تلقي الخدمة، وإذا طلبها فانه يكون مجبرا على دفع الرسوم بقيمة تحددها السلطة.

ج. تحقيق النفع الخاص إلى جانب النفع العام: يدفع الرسم مقابل الخدمة الخاصة التي يحصل عليها الفرد من جانب إحدى الهيئات العمومية ، وتتميز هذه الخدمة بوجه عام بأن النفع الذي يعود من أدائها لا ينحصر على الفرد وإنما يتعدى ذلك لصالح المجتمع بأكمله، فالرسوم التي تدفع نظير خدمات تؤديها المرافق العمومية كرسوم تسجيل الملكية العقارية تتيح للفرد للحفاظ على حقوقه، كما أنها تؤدي إلى استقرار الملكية في المجتمع والحد من المنازعات.

3– تقدير الرسم وفرضه:

ا. تقدير الرسم

---

[1]علي العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، الطبعة الثانية، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2011 ، ص106 .

[2]محمد شاكر عصفور ، أصول الموازنة العمومية ، دار المسيرة، الأردن، الطبعة الرابعة، 2012 ، ص 325.

[3]زين العابدين ناصر، علم المالية العمومية والتشريع المالي، دار النهضة العربية، القاهرة، 1971، ص 135.

تستقل الدولة بتحديد الرسم وتجبر الأشخاص على أدائه، وهو من الصعوبة بمكان، حيث تدخل قواعد معينة في تقدير هذا الرسم والأصل في الرسوم أن تكون قيمتها أقل من تكلفة الخدمة المطلوبة، بحيث تغطى الجهات الإدارية المحصلة للرسوم جزء من نفقاتها بالرسوم وتغطى الباقي من الضرائب، لأن النفع الناجم من الرسم نفع عام بجانب النفع الخاص.

وأحيانا تتساوى قيمة الرسم مع قيمة الخدمة المقدمة لكن لا يمكن أن تتجاوزها لأن معنى ذلك أن الرسم يحمل داخله ضريبة مستترة يحدث ذلك حالياً في رسوم التوثيق العقاري، حيث تعتبر الزيَّادة في رسوم التوثيق ضريبة على تداول الثروة، ويقوم المشرع المالي بتحديد قيمة الرسم، ويستند في ذلك للعديد من القواعد تتقيد الدولة بها لتحديد الرسم هي:

-مراعاة التناسب بين الخدمة المؤداة والرسم المقابل لها.

-أن يكون مبلغ الرسوم المقرر أقل من نفقة الخدمة المقابلة له كالتعليم والصحة وهنا تعود لطبيعة الدولة الاجتماعية.

-أن يكون مبلغ الرسوم المقرر اكبر من نفقة الخدمة المقابلة له كرسوم التسجيل والشهر، وتعتبر مورد مالي هام لتمويل الدولة الخزينة العمومية.

-لا بد أن تكون قيمة الرسم العام ضمن تكاليف إنتاج الخدمة، أي لا بد أن تغطي قيمة الرسم تكاليف الخدمة المقدمة للفرد، وذلك بدون مراعاة الربح الذي تحققه الدولة لأن الهدف من الرسم ليس تحقيق الربح وإنما تحقيق النفع العام.

-أن لا يتجاوز قيمة الرسم العام قيمة المنفعة التي تحصل عليها الفرد، أي أن لا يبالغ المشرع في تحديد قيمة عالية للرسم لأن ذلك سوف ينجر عليه آثار سلبية.

وما تجدر إليه الإشارة أن التناسب بين الخدمة والرسم أمر أساسي لأن الزيادة الحاصلة في مبلغ الرسم عن المنفعة يجب التعامل معه على أنه ضريبة.

ب.فرض الرسم

إن موافقة السلطة التشريعية يعد ركنا أساسيا في فرض الرسوم وان كان فرضها لا يستلزم قانونا بل يكفي فيه أن يتم بناء على قانون وفرض الرسم لا يكون بالإرادة المنفردة للسلطة التنفيذية، بل يستلزم رقابة السلطة التشريعية عليها فيجب إصدار قانون يخول للوزير أو الإدارة فرض الرسوم المناسبة للخدمات التي تقدمها المرافق العمومية ، أما الحكمة من ذلك، فهي تعدد أنواع الرسوم وتعدد القواعد المتبعة في تقديرها، ولذلك فإن السلطة التنفيذية تكون أقدر من غيرها من سلطات الدولة على إجراء هذا التقدير، ومن ثمة تكفي القرارات الإدارية واللوائح لفرض الرسوم شريطة أن تستند هذه القرارات إلى قوانين تجيز فرضها.

ج. طرق تحصيل الرسم

تتم عملية تحصيل الرسم بطريقتين وهما كالأتي:

-الطريقة المباشرة:

يتم دفع قيمة الرسم بطريقة مباشرة إلى الجهة التي تقدم الخدمة، مثل: رسوم المستشفيات أو المحاكم... الخ، شريطة أن يحصل متلقي الخدمة على إيصال يبين دفعه للرسم.

-الطريقة غير المباشرة:

تكون عملية دفع الرسم بطريقة غير مباشرة، وتخص هذه الطريقة الرسوم الرمزية التي لا تستدعي وضع جهة معينة بتحصيلها مثل: إصدار طوابع الدمغة أو الطوابع البريدية، والتي نجدها تباع في الكثير من النقاط، حيث أن الفرد الذي يشتري هذه الطوابع يكون قد دفع رسما مقابل خدمة تلقاها، ولكن بصورة غير مباشرة.

4-أوجه الفرق بين الرسم وبعض الإيرادات الإدارية الأخرى:

4-1- أوجه الشبه والاختلاف بين الضريبة والرسم.

ا.أوجه الشبه:

يتشابه الرسم والضريبة في أن كلا منهما:

-كلاهما مبالغ مالية تدفع للخزينة العمومية للدولة، وكلاهما مبلغ من النقود يدفع جبرا.

-كلا هما يدفع للدولة بصفة نهائية، وتستعين الدول بحصيلتهما لتغطية النفقات العمومية .

-تتمتع الدولة في سبيل اقتضائهما بامتياز على أموال المدين، ولا بد من صدور أداة تشريعية بفرض كل منهما.

-كلاهما يعتبر إيراد عام كلاهما يدفع إلى الدولة.

ب. أوجه الاختلاف:

يمكن إظهار نقاط الاختلاف بين الرسم والضريبة فيما يلي:

-القاعدة العمومية في تحديد سعر الضريبة هي المقدرة المالية للفرد أما الرسم فتتحدد قيمتة على أساس تكاليف المنفعة التي يتحصل عليها الفرد على أساس نفقة أو تكلفة إنتاج الخدمة بغض النظر عن القدرة المالية.

-الضريبة تدفع الضريبة دون مقابل، بينما الرسم يدفع في مقابل حصول الفرد على خدمة معينة أي النفع الخاص، حيث أن الرسم يدفع مقابل خدمة معينة تقدمها الحكومة للأفراد بناء على طلبهم مثل الرسوم القضائية والمدرسية ورسم الشهر العقاري، ورسوم استخراج بعض الوثائق مثل بطاقة التعريف الوطنية وجواز السفر والجنسية ورخصة السياقة...

- الضريبة إجبارية لكن الرسم اختياري، لأنه يتوقف على إرادة الشخص في الاستفادة من الخدمة الخاضعة للرسم، لكن بمجرد طلب الاستفادة من الخدمة يصبح الرسم كالضريبة إجباري، فللشخص مثلا كامل الحرية في استخراج أو عدم استخراج جواز السفر ولا يمكن للدولة إجباره على استخراج ودفع الرسم المرتبط به، لكن إن قرر استخراجه فهنا يصبح مجبرا على دفع الرسم المرتبط به.

-الرسم هو عبارة عن اقتطاع نقدي يمول الخزينة العمومية للدولة وهو يدفع من كل شخص يكون بحاجة إلى خدمة مقدمة من طرف الدولة وان هذه الخدمة تعود عليه بالذات بالنفع الخاص.

– إذا كانت إجراءات تحصيل الضرائب معقدة فإن الرسوم تجبى بكل سهولة مثل: بيع طوابع، تسليم إيصالات الدفع...

–تفرض الضريبة لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية شتى إلى جانب الغرض المالي، أما الرسم فهدفه الأساسي حصول الدولة على إيراد مالي للخزانة العمومية يدفعها مساهمة منه في تحمل الأعباء العمومية ، فالضريبة لها أهداف اقتصادية، سياسية ومالية واجتماعية، أما الرسم فله تحقيق الهدف مالي فقط، وبسبب قلة مرونته وضعف استجابته لتغيرات النشاط الاقتصادي، لا يمكن للرسم أن يستعمل كأداة مالية للتأثير في النشاط الاقتصادي، أما الضريبة فتستخدم كأداة من أدوات السياسية الميزانية للوصول لتحقيق مختلف الأهداف الاقتصادية والاجتماعية.

–تفرض الضريبة ويحدد سعرها بقانون خاص، لكن الرسم يفرض بقانون ويترك للسلطة التنفيذية تحديد سعره.

–يتم فرض الضريبة على أساس الطاقة المالية للفرد وعلى مدى قدرته على تحمل الأعباء العمومية ، أما الرسم يفرض على أساس تغطية نفقات المرفق الذي يقدم النفع الخاص إلى دافع الرسم.

–تتزايد أهمية الضرائب كمورد للإيرادات العمومية في العصر الحديث وتضاؤل أهمية الرسم كمورد مالي.

4–2– الإتاوات (مقابل التحسين):

تعريف الاتاوة:

هي مبلغ من المال تلزم الدولة بعض ملاك العقارات بدفعه مقابل منفعة خاصة تحققت لهم، نتيجة قيام الدولة بأعمال الهدف منها تحقيق نفع عام كإنشاء شارع أو جسر، فنجد هنا انه بجانب النفع العام فان صاحب العقارات يحصل على نفع خاص نتيجة ارتفاع قيمة عقاراته مما يجعل الدولة تقوم بتحصيل مقابل التحسين ويسمى الإتاوة.

وتمثل لإتاوة المقابل المالي الذي يدفعه صاحب العقار أو الثروة بسبب ارتفاع قيمة ملكه المترتب عن قيام الدولة بمشاريع عامة، فعملية تعبيد الطرق أو إقامة سد مثلا يؤثر على قيمة الأراضي المجاورة مما يقتضي أن يساهم المستفيد بقسط ما في النفقات التي تكبدتها الدولة.

فالاتاوة هي مبلغ نقدي جبري تفرضه الدولة على أصحاب العقارات بنسبة المنفعة التي حققوها من جراء قيامها ببعض الأشغال أو الأعمال العمومية ، ومن أمثلتها الطرق والماء والمجاري بالنسبة للأبنية السكنية أو حفر قنوات الري بالنسبة للأراضي الزراعية.

4–3– الفرق بين الإتاوة والرسم:

تعتبر الإتاوة نوع من أنواع الإيرادات السيادية للدولة فهي مبلغ نقدي تفرضه الدولة على ملاك العقارات التي ازدادت منفعتها بسبب ارتفاع شغل عمومي كتوصيل الكهرباء، أو شق الطرقات ويقصد منها تغطية نفقات المشروع.

ا.أوجه التشابه:

– كلاهما مبالغ نقدية تفرضها الدولة جبرا كمقابل للمنفعة الخاصة التي تعود على دافعه.

ب.أوجه الاختلاف:

تختلف الإتاوة عن الرسم في الجوانب التالية:

– الرسم يدفع نظير خدمة عامة، وفي حين أن الإتاوة تدفع نظير عمل عام.

– الإتاوة تدفعها فئة معينة وهم ملاك العقارات التي زادت قيمة عقاراتهم في حين أن الرسم فيدفعه أي شخص أراد الانتفاع من الخدمة، فالإتاوة تفرض على بعض أفراد طبقة ملاك العقارات فقط، في حين أن الرسوم تفرض على أي فرد من أفراد المجتمع متى ما طلب الانتفاع بالخدمة.

– الرسم يدفع صفة دورية متكررة في كل مرة يستفيد الشخص من الخدمة ينتفع بها الفرد بالخدمة العمومية ، في حين أن الإتاوة تفترض مرة واحدة ولا يعني ضرورة تحصيل الإتاوة مرة واحدة فقد ترى الدولة تحصيل الإتاوة على أقساط تحقيقاً من دفعها.

– في الرسم يكون المكلف بالدفع أي فرد يحقق نفع خاص من خدمة معينة، أما في الاتاوة فالمكلف بالدفع هو صاحب العقار الذي ازدادت قيمة عقاره نتيجة لتقديم الخدمات من قبل الدولة.

– درجة الإجبار تختلف فالإتاوة لا مفر منها لمالك العقار من دفعها طالما أن عقاره استفاد من المشروع أما الرسم فلو امتنع من الخدمة يمكن عدم الدفع.

– إن إصدار الرسم أو فرضه يكون عادة بقانون صادر من السلطة التشريعية سواء أكان برلمان أو أي سلطة تشريعية أخرى، لكن في ظل توسع المرافق العمومية وما صاحب ذلك من تعقيد في الإجراءات الإدارية باتت العديد من الدول تترك موضوع فرض الرسم أو تعديل مقداره للسلطة التنفيذية التي تقوم بإصدار القرارات الإدارية بشرط ألا تتقاطع تلك القرارات مع القوانين السارية، وضمن هذا الإطار يمكن تحديد الحالات الآتية:

* لا يمكن للسلطة التنفيذية القيام بفرض رسوم جديدة إلا بالعودة إلى القانون.

* إذا تطّلب نشاط معين القيام بفرض رسم معين فلا يمكن للسلطة التنفيذية أن تعطي الإذن بذلك إلا بالعودة إلى القانون.

* لا تقوم السلطة التنفيذية بتعديل أسعار الرسوم زيادة أو نقصانا إلا بالعودة إلى القانون.

4–5–الفرق بين الاتاوة والضريبة:

يكمن الفرق بين الاتاوة والضريبة في النقاط التالية:

–تدفع الضريبة حسب قدرة المكلف، بينما الإتاوات يجب أن تتناسب مع ارتفاع قيمة الأرض أو الثروة المسبب بفعل الأشغال العمومية .

– تدفع الضريبة بشكل دوري وغالبا سنويا، بينما تدفع الإتاوة مرة واحدة وعند تحقق المنفعة.

– من ناحية الفرض أو الإجبار، فأساس فرض الإتاوة هي مقدار المنفعة الخاصة التي عادت على دافعيها والتي يمكن تحديدها وتقديرها، أما أساس فرض الضرائب فهو المشاركة في الأعباء العمومية حتى ولو لم يعد على دافعها أي منافع خاصة.

4–6–الرسم والثمن العام:

ا.أوجه التشابه:

-كلاهما إيراد عام تحصل عليه الدولة وتعتمد عليه في تغطية نفقاتها وأن الهدف منهما الحصول على منفعة خاصة له يتمثل في الخدمة التي يقدمها المرفق العام في حالة الرسم وفي الحصول على سلعة أو خدمة معينة من منتجات المشروعات العمومية الصناعية والتجارية.

- كلاهما يدفع للحصول على مقابل ولكن يختلفان من حيث طبيعة المقابل والهيئة التي تقدم المقابل، فالرسم يدفع مقابل خدمة من طبيعة إدارية تقدمها هيئة إدارية عامة غير اقتصادية، بينما الثمن العام يدفع مقابل سلعة أو خدمة تقدمها مؤسسة اقتصادية عامة أو خاصة، والرسم يتحدد جزئيا بسلطة الدولة وجزئيا على أساس تكلفة إنتاج الخدمة أما الثمن العام فيخضع تحديده كليا للاعتبارات الاقتصادية أي تكلفة الإنتاج وظروف المنافسة والسوق.

- كلا منهما قد يكون مساويا لتكاليف الخدمة المستهلكة أو أكبر أو أقل منها، وأن الاعتبارات التي تدعو الدولة إلى جعل الرسم أكبر أو أقل من نفقة الخدمة المؤداة هي ذاتها التي تدفعها إلى جعل ثمن المنتجات الصناعية أكبر أو أقل من نفقة إنتاجها.

-يتشابه الرسم مع الثمن العام في أن كلا منهما يتضمن ضريبة مستترة أو مقنعة في حالة زيادة كبيرة عن تكلفة الخدمة أو السلعة المقابلة.

ب.أوجه الاختلاف:

نوضح أوجه الاختلاف بين الثمن العام والرسم في ما يلي:

-الرسم والثمن العام من حيث أن طبيعة الخدمات التي تؤديها الحكومة مقابل كل منهما يختلف تمام الاختلاف. فبالنسبة للثمن العام: تؤدي الخدمات دون أي قيود لجميع الأفراد الذين يكونوا على استعداد لدفع ثمنها.

أما الرسم فهو مقابل خدمات من نوع خاص ومثال ذلك خدمات تتطلب توافر شروط معينة كالتعليم، خدمات تستوجب تقييد حرية الأفراد في مزاولة بعض الأنشطة كالتجارة في الأسلحة.

-طبيعة المقابل: الثمن العام يدفع مقابل النفع الخاص الذي يحصل عليه الفرد من السلعة التي تبيعها له المشروعات العمومية الصناعية والتجارية، بينما يدفع الرسم مقابل نفع خاص مقترن بالنفع العام الذي يؤديه المرفق للمجتمع ككل.

-يفرض الرسم بقانون بينما يفرض الثمن العام بقرار إداري من الهيئة العمومية التي تتولى إدارة المشروع التجاري أو الصناعي وبالتالي فهي تمتلك خيار تعديل الثمن بقرار آخر تبعا لظروف العرض والطلب والظروف الاقتصادية والاجتماعية.

أي ان الرسم يتحدد بناء على القانون الإداري، وبالتالي فإن السلطة العمومية هي التي تستقل بتحديد قيمته دون تدخل من جانب الأفراد، أما الثمن العام فإنه يتحدد وفقا لقوانين العرض والطلب في ظل قيام المنافسة

الكاملة بين مشروعات الدولة ومشروعات الأفراد الصناعية والتجارية، أو طبقا لقوانين الاحتكارات وقواعدها إذا ما تعلق الأمر بوجود حالة من حالات الاحتكار المالي للدولة.

-يدفع الرسم جبرا من الأفراد، بينما يدفع الثمن العام اختياريا بواسطة مشتري السلعة التي ينتجها المشروع الصناعي أو يتاجر فيها المشروع التجاري ولا تتمتع الدولة في سبيل اقتضائه بحق امتياز على أموال المشتري.

-يعتبر الثمن العام إيرادا شبيه بإيرادات النشاط الخاص، حيث تحصل عليه الدولة من نشاطها التجاري والصناعي..الخ، أما الرسم فهو إيراد عام سيادي تحصل عليه الدولة من نشاطها مقابل تقديم خدمة خاصة مرتبطة بالنفع العام الذي يعود على المجتمع ككل.

-إذا كانت المنفعة الخاصة المحققة أكبر من المنفعة العمومية فإن ما تحصل عليه الدولة مقابل السلعة أو أداء الخدمة هو ثمن عمومي، أما إذا كانت المنفعة العمومية المحققة اكبر من المنفعة الخاصة فإن الدولة تحصل في مقابل أداء الخدمة على رسم يدفعه المستفيد من الخدمة.

- الرسم يمكن تحويله إلى ضريبة أما الثمن العام فلا يمكن تحويله.

-تناقص أهمية الرسوم كمصدر للإيرادات العمومية ، والعكس بالنسبة للثمن العام الذي تتزايد أهميته نظرا للاتجاه الحديث في الدول المختلفة إلى التدخل في الحياة الاقتصادية وإنشاء الكثير من المشروعات الصناعية والتجارية التي كانت من قبل وقفا على النشاط الخاص، فمثلا إذا اقتصر دورها على كونها دولة حارسة ازدادت أهمية الرسم وتضاءلت أهمية الثمن العام.

4-7-الثمن العام والضريبة

يقصد بالثمن العام هو ذلك المبلغ مقابل سلعة أو خدمة يدفعه الفرد لهيئة إدارية، كثمن الاشتراك في الهاتف، أو ثمن توريد المياه للمنازل، أو لمؤسسة عمومية ذات طابع اقتصادي كثمن ثلاجة بيعت من طرف المؤسسة الوطنية للصناعات الالكترونية فيتفق هذا الثمن العام مع الضريبة كونهما من موارد الخزينة، لكن يختلفان من حيث أن الثمن العام لا يدفع جبرا وإنما كلما أراد الشخص الانتفاع من السلع أو الخدمات.

ثالثا: الغرامة

هـ ي عبارة عن العقوبات المالية التي تقوم بفرضها الدولة على مرتكبي المخالفات القانونية، فهي عقوبة مالية رادعة، الهدف منها ردع الأشخاص عن ارتكاب المخالفات، وليس الهدف منها هو الحصول على إيرادات من أجل تمويل النفقات، لذلك لا يمكن تصنيف الغرامات من الإيرادات الأساسية للدولة بسبب صعوبة تقدير عدد المخالفات المرتكبة، وقلة حصيلتها وعدم انتظامها في الموازنة العمومية للدولة[1].

فهي تعتبر عقابا شخص ما بسبب مخالفة القوانين واللوائح، وبالتالي فلها الطابع الزجري وان كانت توجه إلى الخزينة العمومية، فهي عقوبة مالية رادعة تفرض على مرتكبي المخالفات القانونية، فالأصل في الغرامة إذاً هو توقيع

[1] نوزاد عبد الرحمان الهيتي، مجيد عبد اللطيف الخشابي، المدخل الحديث في اقتصاديات المالية العمومية ، مرجع سابق، ص 87.

الجزاء دون النظر إلى حصيلتها كمورد من موارد الإيرادات العمومية للدولة، وكلما تم التوفيق في فرض وتطبيق الغرامات الرادعة على مرتكبي المخالفات القانونية، كلما قلت عدد المخالفات المرتكبة خلال السنة وقلت بالتالي حصيلتها المالية.

الفرق بين الرسم والغرامة:

تختلف الغرامة عن الرسم في العديد من النقاط من أبرزها نذكر ما يلي:

– الرسوم تدفع بصفة عامة مقابل خدمات عامة تقوم بها الدولة لطالبها، والغرامة تفرض جبرا دون أن تعود بمنفعة مباشرة على الدافع، فهي أداة تنظيمية من أجل تحقيق العدالة والأمن بين أفراد المجتمع، لذلك تعتبر الغرامات بالنسبة للإيرادات العمومية امرأ استثنائيا.

–حصيلة الغرامات غير ثابتة، ويصعب التنبؤ بها نظرا لارتباطها بالمخالفات القانونية وجودا وعدما.

–تدفع الغرامة بسبب مخالفة معينة، أما الرسم فيدفع دون الوقوع في أي مخالفة للقانون.

–يعود الرسم بالنفع المباشر على الفرد، بينما الغرامة لا تعود عليه بالنفع لأنها تعتبر بمثابة عقاب.