المحاضرة رقم5 : الإيرادات السيادية الضرائب و الرسوم.

تمثل الضرائب في العصر الحديث أهم أنواع الإيرادات العامة التي تعتمد عليها الدولة لتغطية نفقاتها العامة، وتجبر بها الدولة الأفراد بالمساهمة في أعبائها العامة عن طريق فرض الضرائب عليهم وفقا لنظام فني معين يقوم على مجموعة من القواعد والمبادئ التي تحكم سلوك الدولة والتزام الأفراد بأداء الضريبة، وترجع أهمية الضرائب إلى الدور الذي تلعبه في تحقيق أهداف السياسة المالية، ولما تثيره من مشكلات فنية واقتصادية وما ينتج عنها من آثار اقتصادية واجتماعية.

تتبر الضرائب المصدر الرئيسي للإيرادات العامة، لهذا تحتل مكان الصدارة بين مصادر الإيرادات العامة، ليس فقط باعتبار ما يمكن أن تقدمه من موارد مالية، وما يترتب عليها من آثار اقتصادية واجتماعية التي تحصل عليها الدولة جبرا من الأفراد لمالها من حق السيادة، وسوف نقتصر في دراستنا على الضرائب والرسوم والغرامات المالية إتاوة 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 العامة للدولة.

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

تعريف الضريبة :هي" مبلغ من النقود تجبر الدولة، أو الهيئات العامة المحلية، الفرد على دفعه إليها بصفة نهائية ليس في مقابل خدمة معينة وانما لتمكينها من تحقيق منافع عامة. "

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 "

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

2-خصائص الضريبة:

من التعاريف السابقة يمكن تحديد الخصائص الرئيسية للضريبة في:

ا – **الضريبة اقتطاع نقدي (صفة النقدية):** تحصل الضريبة نقدا لا عينا كما كان قديماً ، فالنفقات العامة في صورة نقدية ما يفرض أن تجبى الضريبة بصورة نقدية، بالإضافة 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 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 العامة

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 العامة 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 العامة منها، ولكن يجوز إلغائها عند زوال شروطها.

ج- الضريبة تدفع بصفة نهائية: ويقصد بهذه الخاصية أن 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 العامة.

د- الضريبة فريضة دون مقابل: وتعني أن المكلف 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 العامة المختلفة باعتباره فردا في الجماعة، وليس باعتباره مكلفًا بالضريبة.

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

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

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

3-قواعد الضريبة :

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

ا – قاعدة العدالة: تفرض الضريبة على الأفراد للمساهمة في الأعباء العامة للدولة وفقا لمقدرتهم ومداخيلهم 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: أي معاملة الفئات ذات الدخول المختلفة معاملة ضريبية مختلفة ومتصاعدة .

ب – قاعدة اليقين(التحديد): أي ان 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 العامة 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.

فكل ما يتعلق بالضريبة لابد أن يكون واضحا بداية من وعائها إلى معدلها، وميعاد دفعها، وطريقة تحصيلها.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: 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 الاضافية التي قد تقع على عاتق المكلف بها ومحققة في نفس الوقت مداخيل ثابتة للخزينة.

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

كبيرا وتقضي تحصيل الضريبة لظروف 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.

أي يجب أن تكون الضريبة متناسبة مع قدرة الدولة على تحصيلها وقدرة موظفي الجهاز الضريبي على التعامل معها بأقل نفقات اقتصادية حتى يتحقق مبدأ الاقتصاد فى نفقات تحصيل الضريبة، أي لا يؤدي جمعها إلى تبذير أو زيَّادة في الأعباء أو المصروفات.

وتعني ضرورة الاقتصاد في نفقات جباية الضرائب 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 التقنيات المتطورة لربح الوقت وإتقان العمل
* التسيير العقلاني للموارد 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:

يعد الهدف المالي الهدف التقليدي لأي سياسة ضريبية، **و**تهدف الضريبة إلى تعزيز ايرادات الميزانية من أجل تغطية النفقات العامة للدولة، ومنه فالهدف من فرض الضريبة هو توفير الموارد المالية بشكل يضمن الوفاء بالالتزامات اتجاه الأفراد، و هذا بواسطة تمويل الاستثمارات الحكومية وتمويل الخدمات العامة، فأساس فرض الضريبة والمحدد لها هو قيام الدولة بالإنفاق من أجل تحقيق المنفعة العامة .

حيث تسمح الضريبة بتوفير الموارد المالية بصورة تضمن للدولة الوفاء بالتزاماتها اتجاه أفراد المجتمع من خلال تمويل الخدمات العامة، والاستثمارات الحكومية. وفي تحقيق مورد مالي لتغطية النفقات العامة للدولة(الجارية والاستثمارية).

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 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 نلاحظ أن هدف الضريبة لا يتوقف على جمع الإيرادات فقط،وإ نما له هدف أكثر أهمية، وهو التأثير على التوازنات الاقتصادية وتحقيق الاستقرار الاقتصادي.

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

*إعفاء 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 يتفق والعدالة 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 العامة من الضريبة لمصلحة ذوي الدخول المنخفضة أو الضعيفة.

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

-توجيه بعض المعطيات الاجتماعية: إعادة توزيع الدخل والثروة بهدف تقليل الفوارق بين الطبقات الاجتماعية، تشجيع استهلاك السلع المرغوب فيها اجتماعيا، أو محاربة استهلاك

بعض السلع، 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. وهناك أهداف اجتماعية أخرى للضريبة مثل فرض نسب ضريبية مرتفعة على التبغ والمشروبات الكحولية الضارة، والهدف من ذلك هو الحد من استهلاكها لما لها من آثار سلبية على صحة المجتمع.

د – الأهداف السياسية:

تمثل الضريبة أداة في يد القوى المسيطرة سياسيا في مواجهة الطبقات الاجتماعية الأخرى، 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 المستوردات.

5-أنواع الضرائب:

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

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 المكون للهيكل الضريبي ويصنف الأنظمة الضريبية إلى:

-**نظام الضريبة الوحيدة**: وفيه تقتصر الدولة على فرض ضريبة واحدة رئيسية والى جوارها بعض الضرائب القليلة 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:** وأساسها 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، فقد اتفق أغلب الفقهاء الاقتصاديين بأن الضرائب 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:

ا-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.

ب-الضريبة على الدخل الإجمالي:

وهي تتنوع وتتعدد 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): وهي ضريبة تفرض على الأرباح العائدة من المهن الحرة كالمحاماة ومكاتب الدراسات والعيادات الطبية الخاصة ...

-الضريبة على الدخل الإجمالي على الدخل العقاري(IRG/RF):وهي ضريبة 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) :وهي ضريبة 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.

ج-مزايا الضرائب المباشرة:

تتميز الضرائب المباشرة بالمميزات التالية:

- ثبات حصيلتها: إذ تفرض على عناصر تتمتع بالثبات النسبي.

-المرونة: بإمكان الدولة زيادة حصيلة هذا النوع كلما دعت الحاجة عن طريق رفع سعر الضريبة.

-العدالة: وذلك طبقا لمقدرة المكلفين بالدفع.

- انخفاض تكاليف جبايتها ووضوحها.

د-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 أيشعر 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.

ا-أنواع الضرائب غير المباشرة

يتشكل الهيكل الضريبي الجزائري من الضرائب غير المباشرة التالية:

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

ب-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 العامة وليس موسميا.

ج-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.

د-الفرق بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة:

ونميز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة 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) :**فان الضريبة المباشرة هي التي يستقر عبؤها على المكلف قانونا بدفعها وتعد الضريبة مباشرة إذا تحمّلها المكلف نهائيا مثل ضريبة الدخل والضرائب على رأس المال.
وتعد الضرائب غير مباشرة إذا تم نقلها أما الضريبة غير المباشرة 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)**: استنادا لهذا المعيار فان 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 بهذا المعيار 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...إلخ .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.

طرق تقدير الوعاء الضريبي:

يعتبر 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 العامة الحديثة إلى الاهتمام بالظروف الشخصية للمكلف عند فرض الضريبة وهذا يتطلب التفرقة بين:

-الضريبة الشخصية: وهي الضريبة التي تفرض على مداخيل الشخص مع أخذ 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.
* 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.

- **طريقة التقدير المباشر:** تلجأ معظم التشريعات الحديثة إلى هذه 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 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. وعادة يستعمل هذا الأسلوب عند امتناع المكلف عن تقديم التصريحات.

2-6- 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.

3-6-طرق تحصيل الضريبة:

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

-طريقة الدفع المباشر : وهي القاعدة العامة فعند تحديد دين 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 كمايلي:

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، و هذا 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:

- فإذا 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.

- وعلى 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: يتمثل في:

- عدم عدالة توزيع الدخل والثروات إذا قد يكون 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.

ه . أثر الضريبة على الأسعار:

تباين أسعار 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 المباشرة إلى انخفاض المستوى العام للأسعار، حيث ان 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 للاسعار 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 المعونات 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 ان

إن فرض الضرائب المباشرة التصاعدية مع توجيه الضريبة إلى الخدمات العامة 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 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 توفرت 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 من مصادر الإيرادات العامة للدولة وتكتسي أهمية الخاصة حيث يعد الرسم من أقدم موارد الدولة، من الإيرادات العامة التي تدخل خزانة الدولة بصفة دورية ومنتظمة، وتأتي في المرتبة الثانية بعد الدومين من حيث درجة الأهمية، وتحصل الدولة على إيراداتها من الرسوم كمقابل للخدمات التي تؤديها مرافقها العامة للأفراد من خلال النشاط العام الذي خلق المرفق العام أصلا من أجل القيام به، ومن ثم تستخدمها الدولة في تمويل نفقاتها العامة وتحقيق المنافع العامة.

1- تعاريف الرسم :

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

ويعرف الرسم على أنه" مبلغ من المال تجبيه الدولة أو أحد الأشخاص العامة الأخرى جبرا من الأشخاص

مقابل نفع خاص عاد عليهم من هذه الخدمة."

ويعرف أيضا بأنه مبلغ نقدي تحصل عليه الدولة من الأفراد الذين يستفيدون فائدة خاصة من الخدمات

ذات النفع العام التي تؤديها لهم إحدى مرافق الدولة المختلفة .

فهي مبلغ من النقود يدفعه الفرد جبراً إلى الدولة مقابل ما تقدمه لهم من نفع خاص يؤدى إلى تحقيق المنفعة العامة. فهي مبالغ تحصلها من بعض الأفراد مقابل خدمات نوعية من نوع خاص تؤديها لها لهم أو مزايا تمنحها لهم.

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 بالخصائص التالية:

الرسم يتميز بخصائص ثلاث هي:

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 لرسم 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 كان مجبرا على تلقي خدمة ما، وإذا طلبها 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 العامة، وتتميز هذه الخدمة بوجه عام بأن النفع الذي يعود من أدائها لا ينحصر على الفرد وإنما يتعدى ذلك لصالح المجتمع بأكمله، فالرسوم تدفع مقابل خدمات تؤديها المرافق العامة وأن هذه الأخيرة إنما يقصد بها تحقيق النفع العام، فالرسوم التي تدفع نظير خدمات تؤديها المرافق العامة مثلا تدفع لتسجيل الملكية العقارية تتيح للفرد للحفاظ على حقوقه، كما أنها تؤدي إلى استقرار الملكية في المجتمع الحد من المنازعات.

3- تقدير الرسم وفرضه:

ا. تقدير الرسم

تستقل الدولة بتحديد قيمة الرسم، وهو من الصعوبة بمكان، حيث تدخل قواعد معينة في تقدير هذا الرسم:

الأصل في الرسوم أن تكون قيمتها أقل من تكلفة الخدمة المطلوبة، حيث 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. الدولة تقوم بتحديد الرسم وتجبر الأشخاص على ادائه. يقوم 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 حيث ان الدولة تسعى كأصل عام لتحقيق الربح، لا تقوم
بالمضاربة).
-أن يكون مبلغ الرسوم المقرر أقل من نفقة الخدمة المقابلة له(التعليم والصحة)هنا تعود لطبيعة الدولة
الاجتماعية.
-أن يكون مبلغ الرسوم المقرر اكبر من نفقة الخدمة المقابلة له(رسوم التسجيل والشهر، وتعتبر مورد مالي هام
لتمويل الدولة الخزينة العمومية).
-لا بد أن تكون قيمة الرسم العام ضمن تكاليف إنتاج الخدمة، بمعنى آخر 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، بمعنى آخر 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 فرض 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 العامة، أما الحكمة من ذلك، هي 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.

أوجه الشبه:

يتشابه الرسم والضريبة في أن كلا منهما:

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

-كلا منهما يدفع للدولة بصفة نهائية، وتستعين بحصيلتهما لتغطية النفقات العامة.

-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 النقاط الأساسية التي تبين الفرق بين الرسم والضريبة فيما يلي:

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

-يختلف الرسم عن الضريبة في كون تدفع الضريبة دون مقابل ، بينما الرسم يدفع في مقابل حصول الفرد على خدمة معينة.

- الرسم والضريبة الضريبة دون مقابل وهي إجبارية في حيث أن الرسم يدفع مقابل خدمة معينة تقدمها الحكومة للأفراد بناء على طلبهم. أما الضريبة تدفع بصفة منتظمة فالضريبة تدفع دون مقابل مباشر لكن الرسم يدفع لقاء خدمة خاصة يقدمها المرفق العام، مثل الرسوم القضائية والمدرسية ورسم الشهر العقاري، ورسوم استخراج بعض الوثائق مثل بطاقة التعريف الوطنية وجواز السفر والجنسية ورخصة السياقة...

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

- 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.
- إذا كانت إجراءات تحصيل الضرائب معقدة فإن الرسوم تجبى بكل سهولة(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 العامة يدفعها مساهمة منه في تحمل الأعباء العامة، فالضريبة لها أهداف اقتصادية، سياسية ومالية واجتماعية ومالية، أما الرسم فله تحقيق الهدف مالي، 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 العامة، أما الرسم يفرض على أساس تغطية نفقات المرفق الذي يقدم النفع الخاص إلى دافع الرسم.
-تزايد أهمية الضرائب كمورد للإيرادات العامة في العصر الحديث وتضاؤل أهمية الرسم كمورد مالي.

4-2- الإتاوات (مقابل التحسين) :

تعاريف:

هي مبلغ من المال تلزم الدولة بعض ملاك العقارات بدفعه مقابل منفعة خاصة تحققت لهم ، نتيجة قيام الدولة بأعمال الهدف منها أصلا 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.
-الإتاوة هي المقابل 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.
إن الإتاوة :هي مبلغ نقدي جبري تفرضه الدولة على أصحاب العقارات بنسبة المنفعة التي حققوها من جراء قيامها ببعض الأشغال أو الأعمال العامة، 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 زادت منفعتها بسبب ارتفاع شغل عمومي كتوصيل الكهرباء، أو شق الطرقات ويقصد منها تغطية نفقات المشروع.

أوجه التشابه:

-تتشابه الإتاوة إلى حد كبير مع الرسم مما أدى البعض إلى اعتبار الاتاوة نوع من أنواع الرسوم حيث تتفق الإتاوة مع الرسم في أنّ كليهما مبالغ نقدية تفرضها الدولة جبرا كمقابل للمنفعة الخاصة التي تعود على دافعه.

أوجه الاختلاف:

تختلف الإتاوة عن الرسم في الجوانب التالية:

- إن 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، إن الإتاوة تفرض على بعض أفراد طبقة ملاك العقارات فقط ، في حين أن الرسوم تفرض على أي فرد من أفراد المجتمع متى ما طلب الانتفاع بالخدمة.

- الإتاوة تدفع مرة واحدة، أما الرسم في أي وقت يستفيد الشخص من الخدمة. تدفع الرسوم بصفة دورية متكررة في كل مرة ينتفع بها الفرد بالخدمة العامة، 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.
- فدرجة الإجبار تختلف فالإتاوة لا مفر منها لمالك العقار من دفعها طالما ان عقاره استفاد من المشروع أما الرسم فلو امتنع من الخدمة يمكن عدم الدفع.و درجة الإكراه أو الإجبار في الاتاوة تكون أكبر، فالفرد مالك العقار الذي حصل على خدمات معينة مجبر على دفع الإتاوة، في حين الرسم يمكن للفرد أن يستغني عن الخدمة وبالتالي لا يقوم بدفع الرسم، في حين أنه في حالة الإتاوة لا يخبر الفرد قبل القيام بتنفيذ الأعمال العامة ولا يستطيع تجنب الانتفاع بها ، وبالتالي لا يستطيع أن يتجنب دفع الإتاوة.
- إن الحد الأقصى للإتاوة هو مقدار المنفعة الخاصة التي عادت على مالك العقار نتيجة قيام الدولة بعمل عام ، أي مقدار الزيادة الرأسمالية في قيمة العقار، في حين ان الرسم يتحدد وفقاً لنسبة المنفعة الخاصة إلى المنفعة العامة في الخدمة المؤداة.

-أساس فرض الرسم :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 العامة 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 بينها في النقاط التالية:

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

- 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 العامة حتى ولو لم يعد على دافعها أي منافع خاصة.

4-6-الرسم والثمن العام:

أوجه التشابه:

-كلاهما إيراد عام تحصل عليه الدولة وتعتمد عليه في تغطية نفقاتها وأن الهدف منهما الحصول على منفعة خاصة، كما أن هناك قدرا من التناسب بين المنفعة التي يحصل عليها الشخص وحجم تكاليف الخدمة

-يتفقان في أن 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 انتاج الخدمة أما الثمن العام فيخضع تحديده كليا للاعتبارات الاقتصادية أي تكلفة الإنتاج وظروف المنافسة والسوق .

-يتشابه الرسم مع الثمن العام في أن كلا منهما يدفع في سبيل حصول الفرد على نفع خاص له يتمثل في الخدمة التي يقدمها المرفق العام في حالة الرسم وفي الحصول على سلعة أو خدمة معينة من منتجات المشروعات العامة الصناعية والتجارية.

- 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.

أوجه الاختلاف:

نوضح أوجه الاختلاف بين الثمن العام والرسم في مايلي:

-الرسم والثمن العام :من حيث أن طبيعة الخدمات التي تِؤديها 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:فالثمن العام يدفع مقابل النفع الخاص الذي يحصل عليه الفرد من السلعة التي تبيعها له المشروعات العامة الصناعية والتجارية، بينما يدفع الرسم مقابل نفع خاص مقترن بالنفع العام الذي يؤديه المرفق للمجتمع ككل.

-يتحدد الرسم بناء على القانون الإداري، وبالتالي فإن السلطة العامة 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 عن الأفراد، بينما يدفع الثمن العام اختبارا بواسطة مشترى السلعة التي ينتجها المشروع الصناعي أو يتجر فيها المشروع التجاري ولا تتمتع الدولة في سبيل اقتضائه بحق امتياز على أموال المشتري.

-يعتبر الثمن العام إيراد 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.

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

-يتم دفع قيمة الرسم جبرا من جانب الأفراد ويكون للدولة حق الامتياز على أموال طالب الخدمة، أما الثمن العام فهو اختياري إلا إذا كانت الدولة تتمتع بمركز احتكاري أو فعلي بالنسبة لإنتاج السلع أو الخدمة، ولا يكون للدولة نفس الضمانات(حق الامتياز)كما هو الحال بالنسبة للرسم.

-إذا كانت المنفعة الخاصة المحققة أكبر من المنفعة العامة 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 العامة، 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

- الثمن العام هو 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

وهي 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 العامة للدولة.
فهي عقاب شخص ما بسبب مخالفة القوانين واللوائح، وبالتالي فلها طابع زجري وان كانت توجه إلى الخزينة العمومية، فهي عقوبة مالية رادعة تفرض على مرتكبي المخالفات القانونية ، فالأصل في الغرامة إذاً هو توقيع الجزاء دون النظر إلى حصيلتها كمورد من موارد الإيرادات العامة 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 وأبرزها:
- الرسوم تدفع بصفة عامة مقابل خدمات عامة تقوم بها الدولة لطالبه، 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 العامة امرأ استثنائيا.
-فحصيلة 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.