

جامعة زيان عاشور – بالجلفة
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم الحقوق

أثر الجباية على الميزانية العامة للدولة

مذكرة ضمن متطلبات

نيل شهادة الماستر حقوق تخصص إدارة ومالية

إشراف الأستاذ :

بن ويس أحمد

إعداد الطالب :

بن يحي عيسى

لجنة المناقشة

- 1- بن الصادق أحمد.....رئيسا
- 2- بن ويس أحمد.....مقرا
- 3- أ- بشار رشيد.....مناقشا

السنة الجامعية : 2017/2016

بسم الله الرحمان الرحيم

" والله أخرجكم من بطون أمهاتكم لا تعلمون شيئاً وجعل لكم السمع والأبصار والأفئدة
لعلكم تشكرون "

" الذي علم بالقلم علم الإنسان ما لم يعلم "

" سبحانك لا علم لنا إلا ما علمتنا "

قال الإمام الشافعي: " من أراد الدنيا فعليه بالعلم ومن أراد الآخرة فعليه بالعلم "

وقوله: " العلم بطيء اللزام ، بعيد المرام ، لا يدرك بالسهام ، ولا يرى في المنام ، و لا يورث عن الآباء والأعمام ، إنما هو شجرة لا تصلح إلا بالغرس ، و لا تغرس إلا في النفس ، و لا تسقى إلا بالدرس ، و لا محصل إلا لمن أنفق العينين وجثا على الركبتين ، و لا يحصل إلا بالاستناد إلى الحجر ، وإفتراش المدر وقلّة النوم وصلة الليل باليوم . "

تشكرات

الحمد لله الذي لم يستفتح بأفضل من إسمه كلام ، ولم يستجج بأحسن من صنعه مرام
الحمد لله الذي جعل الحمد مستحق الحمد حتى لا إنقطاع ، وموجب الشكر بأقصى ما
يستطاع .

وصلى الله على محمد خير من إفتتحت بذكره الدعوات ، وإستجمت بالصلاة عليه الطلبات
صلى الله على محمد نبي مبعوث ، وأفضل وارث وموروث ، صلى الله على كاشف الغمة
عن الأمة ، الناطق فيها بالحكمة ، الصادق بالحق ، الداعي إلى الصدق ، القائل وقوله
حق : " من لا يشكر الناس لا يشكر الله .

فجزيل الشكر لمن دل وأرشد وصحح وصوب الأستاذ المشرف بن معمر رابع وكذا الأستاذ
الفاضل بن ويس أحمد .

كما أتقدم بالشكر للأساتذة الكرام أعضاء اللجنة الذين تشرفت بقبولهم مناقشة هذا العمل
وكل من قدم لي يد العون طيلة سنوات الدراسة من مبتدائها إلى يومنا ولو بشق كلمة ،
جزا الله الجميع عني كل خير وهو من وراء القصد .

إهداء

أهدي هذا العمل إلى شخصين بفضلهما لما كنت موجود .

إلى أغلى وأحلى ما رأته عيني وسمعته أذني ولا توصف بكلمة من كلمات الدنيا والتي كانت في كل خطوة معي أخطوها وكل المتاعب والمعانات التي عانتها من أجلنا والتي كانت في قلبي وعقلي وروحي أُمي الغالية .

إلى الإنسان الذي كان قدوة إلي من الصغر إلى يومنا هذا والذي تحدى مصاعب الدنيا من أجلنا ووفر لنا كل ما نحتاجه .

إلى إخوتي وأخواتي الذين أشاركهم طعم الحياة وكل الأهل والأقارب والأصدقاء

إلى كل طالب سلك طريق العلم بالتعب والسهر فاجتهد ونال مبتغاه إلى كل إنسان شريف يدافع عن قيام العدالة و المساواة ويحب الخير لهذا الوطن .

إلى كل من عرفتهم وحفظتهم ذاكرتي ولم تشملهم مذكرتي أهديهم هذا العمل .



مقدمة

لقد قامت الدول أساساً حتى يتسنى لها إشباع الحاجات العامة ، ولذا فهي تلجأ في سبيل ذلك إلى القيام بنفقات عامة من أجل توفير ما يحتاجه أفرادها من حماية أو تأدية خدمات معينة ، وبعد التطور الذي شهدته الساحة العالمية من ظهور الأفكار الإشتراكية ، والحربين العالميتين الأولى والثانية ، إضافة إلى ظهور الأفكار الكينزية إمتد نشاط الدولة كي يشمل عدة أوجه إتفاقية كالصحة والتعليم والنقل ... فمن البديهي أن تبحث الدولة عن إيرادات حتى تتمكن من تمويل ميزانيتها في حدود ما تمليه أوضاعها الاقتصادية (حجم الدخل الوطني) ولذا فهي تملك عدة وسائل تمويلية في هذا المجال (جباية ، إقتراض). وتستعمل الدولة هذه الأدوات بطريقة إنتقائية مفاضلة بينها حتى تتمكن من إشباع أقصى حد ممكن من حاجات المجتمع وبصورة أكثر عقلانية وكذا في ترجمة أعبائها المالية المتعددة والمتزايدة ولا يفوتنا في هذا المقام الإشارة إلى كيفية تغيير مبدأ حيادية الميزانية الممثل للفترة الكلاسيكية ، ونعني بذلك عدم تأثير الميزانية على النشاط الإقتصادي والإكتفاء بالدور التمويلي للجباية للنفقات الإدارية المتعلقة بالمرافق السيادية للدولة والإعتماد في الوقت الحالي على تدخل الميزانية في النشاط الإقتصادي ومساهمتها في معالجة مختلف الإختلالات الإقتصادية .

كما نشير إلى المساس الذي لحق بمبدأ توازن الميزانية السنوي ، حيث طرح بشكل آخر فمنهم من حافظ على هذا المبدأ وأقر به لكن ليس لمدة سنة وإنما تحديد توازن الميزانية في إطار دورة إقتصادية ، ومنهم من إعتد العجز المقصود ولكن ما يمكن التوقف عنده هو شمولية نشاط الدولة وتوسعه ومنه تسود ظاهرة التزايد المطرد للنفقات العامة ، ومنه تنتج إشكالية تجاوب الجباية مع سرعة تزايد هذه النفقات وبالتالي تغطية العجز ، غير أنه إذا تعلق الأمر بعجز ظرفي فقد تلجأ الدولة إلى تغطيته عن طريق الإقتراض أو الإصدار النقدي ... أي الوسائل غير الجبائية ولكن إذا كان الأمر غير كذلك أي مرتبط بعجز بنيوي

أي متكرر من سنة لأخرى لا يكون من الخطر الإعتماد على الوسائل غير الجبائية تلك لتغطيته... فخطورة تلك الوسائل قد تعكس ما كان يرجى منها أي حدوث تضخم .

ولقد تبنت الجزائر غداة إستقلالها نظام التسيير الذاتي مركزا على الإحتكار والسيطرة العمومية وإرتبطت هذه السياسة بقوانين وتشريعات مدت من نشاط القطاع التجاري، فترجمت هذه الوضعية بتهميش كبير للنظام الجبائي والخزينة العمومية ، ولقد عرفت الجزائر كباقي الدول الإشتراكية تغيرات وإصلاحات جذرية بإتباعها لسياسة الخصوصية والبحث عن أنجع الطرق وأحسنها في تحقيق التنمية الإقتصادية وإعادة الإعتبار للقطاع الجبائي وتوفير الموارد للخزينة العمومية ، لقد إنتهجت الأطراف الإقتصادية الجزائرية عدة معايير لتنمية هذا القطاع لوعيا بقدرته على إمتصاص الإختلالات التي تولدت عن السياسة الجبائية والمساهمة في الحياة الإقتصادية والإجتماعية والتجارية في ظل الإصلاحات الإقتصادية بإعتبار أن الجباية هي الممول الرئيسي للخزينة العمومية فنصبت أنظارها وإهتماماتها بالجباية البترولية مع إعتبار الجباية العادية ثانوية نظرا للنقائص الموجودة فيها كذا إستفحال ظاهرة الغش والتهرب الضريبي وثقل أعبائها على المكلفين بدفعها ، فكان على الجزائر تبني سياسة جبائية تتماشى مع متطلبات السوق ومواكبة التكنولوجيا العالمية والتي تلعب دور فعال في فتح باب الإستثمار الداخلي والخارجي لجلب العملة الصعبة من خلال فرض سياسة جبائية على المستثمرين والمتعاملين الاقتصاديين لتمويل الخزينة العمومية وهذا من اجل زيادة إيرادات الخزينة . وفي هذا الصدد يمكن طرح الإشكالية التالية :

إلى أي مدى تساهم الجباية في تغطية عجز الميزانية العامة للدولة ؟

الفصل الأول

الإطار المفاهيمي لمصطلحي الجباية والميزانية العامة

المبحث الأول : مفهوم الجباية

المطلب الأول : تعريف الجباية

المطلب الثاني : خصائص الجباية وتقسيماتها

المطلب الثالث : أهداف الجباية

المبحث الثاني : مفهوم الميزانية العامة

المطلب الأول : تعريف الميزانية العامة

المطلب الثاني : مبادئ الميزانية العامة

المطلب الثالث : مراحل إعداد الميزانية العامة وأهميتها

المبحث الأول : مفهوم الجباية

المطلب الأول : تعريف الجباية

يشمل مفهوم الجباية عدة عناصر ترتبط به بشكل أو بآخر، فهي مجموع الاقتطاعات الإجبارية المفروضة من طرف الدولة، والتي تضم الضرائب والرسوم والإتاوات والمساهمات الاجتماعية .

وتأخذ الضرائب حصة الأسد من الجباية من حيث حجم المداخل ومجال فرضها ،ولأن الضريبة لا ترتبط بخدمة مباشرة (منفعة خاصة) يتلقاها المكلف نظير دفعه إياها، كما هو الشأن بالنسبة للرسم .يؤدي بالمكلفين الخاضعين (الأشخاص الطبيعيين والمعنويين) إلى التهرب وإتباع الطرق والأساليب التي تحول دون دفعهم للضرائب ،لهذا تسن التشريعات والآليات الكفيلة لتنظيم المجال الجبائي .

الفرع الأول : تعريف الضريبة :

تأتي لفظة ضريبة من الفعل ضرب على ،أي فرض على .وهي بذلك تعني فريضة لكن جرى العرف على استعمال كلمة ضريبة، لتمييز الفريضة الدينية من غيرها بأن تستعمل كلمة ضريبة لما تفرضه الدولة أو الحكام على المواطن.¹

واجه الفقهاء الكثير من الصعوبات نتيجة لتطور مفهوم الضريبة الذي اختلف من وقت لآخر في سبيل تعريف الضريبة . فالتعريفات التي أطلقت عليها . اختلفت فيما بينها نظرا لتغير طبيعة ومبررات الضريبة مع تغير النظم السياسية والظروف الاقتصادية السائدة في كل مجتمع فنجد الأستاذ تروتابس الذي اقتصر في تعريفها على الجانب القانوني بوصفها : ((وسيلة لتوزيع الأعباء بين الأفراد توزيعا قانونيا ودستوريا طبقا لقدراتهم التكلفة))².

ويرى الأستاذ جاستون جيز والذي اعتبرها: ((أداء نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطيته الأعباء العامة)) .

وقد لحق بالضريبة خلال مراحل التاريخ تطورا كبيرا سواء بالنسبة لطبيعتها أو الأسس التي تستند إليها أو بالنسبة لأهدافها فمن مساعدة اختيارية للحاكم كلما تعرضوا للغزو وإلى

¹ علي احمد سليمان . الضرائب في السودان . الطبعة الثانية الخرطوم، 1978 ، ص 19

² يونس أحمد البطريق : مقدمة في النظم الضريبية ، المكتب المصري الحديث للطباعة والنشر ، الإسكندرية ، 1972 ، ص 26

ضريبة إجبارية تلجأ إليها الدولة. لضمان استمرارها ' فأصبحت تتصف بالديموم والإلزام في المجتمعات المنظمة وهذا دائماً لفرض الحماية .و تطورت بعد ذلك هذه الفكرة بإكتسابها هدفا مالياً بحتاً وصارت بذلك وإضافة إلى عنصر الحماية وسيلة لتوزيع أعباء الخدمات العامة على الأفراد توزيعاً عادلاً¹.

وقد عرفها BIERRE BELTRANE أن الضريبة يمكن اعتبارها : حصة مالية محصلة من المكلفين من خلال صفتهم الإسهامية والتي تقبض عن طريق السلطة بتحويل ذمة مالية نهائية بدون مقابل محدد ' من أجل تحقيق أهداف ثابتة عن طريق السلطة العامة . وقد عرفها ريكاردو على أنها : ((حصة من إنتاج الأرض والصناعة لبلد ما توضع تحت تصرف الدولة بصفة نهائية .

أما عبد الحميد القاضي فقد عرفها : ((الضريبة فريضة نقدية يجبر فيها الأفراد سواء كانوا طبيعيين أو معنويين على أدائها للسلطات العامة بصفة نهائية دون مقابل معين . ومن خلال ما سبق فالضريبة هي فريضة مالية يدفعها الأفراد للدولة لتمويل النفقات العمومية بدون مقابل .

الفرع الثاني : الاقتطاعات الإجبارية الأخرى غير الضريبية .

أو شبه الضريبة عرفتها المادة 15 من قانون 84 / 17 هي كل الحقوق والرسوم والأتاوى الواردة في الجدول الملحق في قانون المالية والمحصلة لفائدة شخص اعتباري غير الدولة والولاية والبلدية .

تشكل الضريبة اقتطاع جبائي إجباري ' إذا انه توجد اقتطاعات إجبارية أخرى غير الجبائية وتتمثل في :

1- رسوم الجباية المستقلة :

تعرف على أنها تقبض لأجل منفعة إقتصادية أو إجتماعية لحساب الأشخاص المعنوية العامة أو الخاصة . الذين تتجرد منهم صفة الدولة . الجماعات المحلية و منشآتهم العامة أو الإدارية .

¹ منسي أسعد عبد المالك ،اقتصاديات المالية العامة ، مطبعة مخيم 1970 . ص 143

على ضوء ذلك نجد أن الرسوم والضريبة يختلفان في الخصائص إذ أن هذه الرسوم تقتطع لأجل منفعة إقتصادية أو إجتماعية بينما الضريبة يكون لها أهداف مشتركة أو من حيث الاستفادة من هذه الرسوم يكون شخص معنوي خاص أو عام تتجرد منه صفة الدولة كالولاية أو البلدية بينما الضريبة تدفع للدولة بدون مقابل ولا يكون للشخص المعنوي الحق في أن يكون مستفيدا من إقتطاعات الضريبة¹.

2-الإشتراكات الإجتماعية :

تشكل هذه الإقتطاعات الإجبارية عائدات الأشخاص الذين يكون لهم مقابل هذه العائدات المقبوضة على شكل إشتراكات . خدمات إجتماعية . بما أن هذه الاشتراكات كونها إجبارية إلا أنها تعتبر أداة لإعادة توزيع الدخل بمنح خدمات مالية إذ تعتبر عنصرا هاما في مداخل الأسر فالخدمات الإجتماعية تسمح بإعادة التوزيع بين الفئات الإجتماعية . فهذه الخدمات تختلف عن الضريبة كونها إقتطاع بدون مقابل والخدمة المقدمة على شكل تأمين ضد الأخطار التي تحيط بالأشخاص المساهمة في الاشتراكات الإجتماعية .

3-الإتاوات المحصلة مقابل الخدمات المقدمة :

تعتبر الضريبة عنصرا أساسيا في تمويل النفقات العامة إذ لا تضع عائقا أمام مستعملي بعض المرافق العامة في تحملهم لجزء من الأعباء مقابل ما قدم لهم من خدمة . المبالغ المالية التي تقدم على شكل إتاوات تكون لها علاقة مباشرة مع قيمة الخدمة المقدمة من طرف المؤسسة العامة أو الخاصة ومن بين هذه الإتاوات نجد الإتاوات المقدمة مقابل إستعمال الطرقات .

تشبه الضرائب الإتاوات في عنصر الجبر الإلزام لكنهما يختلفان في أساس فرضهما فالإتاوة يدفعها المستفيد على أساس مقدار المنفعة الخاصة والتي تكون قابلة للتقدير والتحديد أما أساس فرض الضريبة هو المساهمة في الأعباء العامة وإن لم يحصل الممول على منفعة خاصة من خلال فرض الضريبة فالإتاوة تكون مقابل منفعة من مرفق عام أي

¹ بن عياد صورية ، الجباية والتنمية الاقتصادية ، مذكرة شهادة الليسانس في علوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية المركز الجامعي زيان عاشور الجلفة 2005

التكاليف لقاء الخدمات وقد تم إدخالها في قانون 84 / 17 المتعلق بقوانين المالية في المادة 11 .

المطلب الثاني : خصائص الجباية وتقسيماتها .

الفرع الأول : خصائص الجباية .

يمكننا من خلال التعاريف السابقة الذكر حصر خصائص الجباية أو مقوماتها فيما يلي :

1- الجباية إجبارية وبصفة نهائية :

يعتبر فرض الجباية عملاً من أعمال السلطة العامة . ومعنى ذلك أن فرض الضريبة وجبايتها إلى الجبر ويترتب على ذلك أن الدولة تتفرد بوضع النظام القانوني للضريبة¹ . فهي التي تحدد دون إتفاق مع المكلف وعاء الضريبة وسعرها والمكلف بأدائها وكيفية تحصيلها فالضريبة لا تفرض نتيجة الإتفاق بين الدولة والمكلف بها . ويترتب أيضاً على إستناد الضريبة إلى الجبر أي أن الدولة عند إمتناع الممول عن دفعها تلجأ إلى وسائل التنفيذ الجبري لتحصيلها وواضح أن عنصر الجبر الذي تسند إليه الضريبة هو الذي يميزها عما يدفعه الفرد من ثمن مقابل شراء الخدمات التي تقوم المشروعات العامة ببيعها كما أنه هو الذي يميزها عن القروض الإختيارية التي يقدمها الأشخاص الآخرون للدولة بإرادتهم وتكون نهائية أي أن الضريبة لا يمكن أن تكون محل إرجاع من طرف الإدارة التي تلقته بالدولة لا ترجع الضريبة التي أخذتها إلا في حالات إستثنائية كأخطاء مادية في الوعاء أو حالة الوفاة وتوقف في النشاط . فإذا ثبت خطأ من طرف الإدارة تحقق وعاء ضريبي جديد وتقوم بالمقاصة .

2- الجباية فريضة نقدية :

كانت الجباية في العصور القديمة والوسطى تفرض عينا مما شكل إلتزام الأفراد بتقديم كمية من المحصول أو تقديم عمل معين وهو ما يعرف بالسخرة أو تسليم أشياء أو جزء من المحصول كما كان الشأن في ظل الإمبراطورية الرومانية .

فمن الواضح أن نظام الضرائب العينية يلائم الاقتصاديات العينية . وهي التي تقوم على المبادلة العينية ولا تعرف النقود إلا في حدود ضيقة أما في المجتمعات المعاصرة التي

¹ رفعت محجوب ، المالية العامة ، دار النهضة العربية بيروت 1970 ، ص 204

تقوم على الاقتصاديات النقدية فالضريبة العينية لا تطبق . ونجد أن الضرائب النقدية تشكل القاعدة العامة للضريبة . ذلك أنها الشكل الأكثر ملائمة للإقتصاد النقدي وللنظام المالي المعاصر وهذا على العكس من الضرائب العينية التي تلائم هذا النوع من الاقتصاد ولا هذا النوع من النظام المالي وذلك للأسباب التالية¹:

أ - لا تتفق الضريبة العينية مع العدالة في توزيع الأعباء المالية . ذلك لأنها تفرض على كل ممول بتقديم كمية معينة من المحصول . أو عدد معين من ساعات العمل تسقط من حسابها إختلاف تكاليف الإنتاج من منتج إلى آخر وإختلاف قدرة الأفراد على تحمل العمل ب- تستلزم الضريبة العينية قيام الدولة بتكاليف مرتفعة على تلك التي تتطلبها الضريبة النقدية وذلك بسبب ما تتحمله الدولة من نفقات جمع المحاصيل ونقلها وتخزينها . وهذا بالإضافة إلى ما تتعرض له هذه المحاصيل من تلف .

ج- لا تعتبر الضريبة العينية ملائمة للفقه المالي الحديث ، خاصة لنظام النفقات النقدية فالدولة تقوم بنفقاتها في شكل نقدي وهو ما يستلزم أن تكون الإيرادات في شكل نقدي أيضا حتى يمكنها أن تقابل النفقات النقدية .

3- الجباية بدون مقابل :

المقصود هنا أن المكلف يقوم بدفع الضريبة دون أن يحصل مقابلها على نفع خاص به وليس المعنى أن دافع الضريبة لا يستفيد منها بل على العكس من ذلك فإنه يستفيد بصفته واحد من الجماعة أي من إنفاق حصيلة الضريبة على المرافق العامة .

فالضريبة إقتطاع دون مقابل فهذه الخاصية تميز الضرائب عن بقية الرسوم وهذا ما أكده مجلس الدولة الفرنسي في قرار صادر له في 13 / 12 / 1987 ويترتب على ذلك أن دفع الضريبة لا يعتبر شرط للإستفادة من المرافق العامة نتيجة لهذه الخاصية لا يتم تقدير هذه الضريبة بناء على مدى إنتفاع الفرد من الخدمات العامة بل وفق لمقدرته التكليفية .

¹ سعيداني محمد ، بوزينة نبيل ، دور الجباية العامة في تمويل الميزانية العامة ، مذكرة تخرج الليسانس علوم اقتصادية ، كلية العلوم الاقتصادية جامعة الجلفة 2010

4-تحقيق النفع العام : إن الغرض من الضريبة هو تحقيق منفعة عامة وقد نصت الدساتير والقوانين خلال القرن 18 على تأكيد هذا المعنى هذا ما منع إستخدام حصيلة الضرائب في إشباع الحاجات الخاصة بالملوك والأمراء.

فهنا الدولة لا تلتزم كما ذكرنا بتقديم خدمة معينة أو نفع خاص إلى المكلف بدفع الضريبة بل إنها تحصل على حصيلة الضرائب بالإضافة إلى غيرها من الإيرادات العامة من أجل القيام بإستخدامها في أوجه الإنفاق العام الذي يترتب عليه القيام بها لتحقيق منافع عامة للمجتمع فقد أصبحت الضريبة تستخدم في الآونة الأخيرة حيث تزداد درجات التدخل الاقتصادي والاجتماعي للدولة لتحقيق أغراض اقتصادية واجتماعية لا شك في نفعها العام .¹

الفرع الثاني : تقسيمات الجباية :

1- الجباية العادية : من المعلوم أن الضرائب في الوقت الحالي تضم أنواع عديدة تتفاوت أهميتها وسنعرض فيما يأتي أهم أنواع الضرائب تحدد تطبيقا على نطاق واسع في كافة الدول تقريبا .

أ- الضرائب المباشرة : هي الضرائب التي تفرض على رأس المال قيمة ما يحققه المكلف أو ما يمتلكه من عناصر رأس المال ويتحمله الشخص المكلف نفسه ولا يستطيع نقل عبئ هذه الضريبة إلى غيره .

ثم أن الضرائب المباشرة لا تحتاج إلى عدد كبير من المواطنين بل القليل منهم وتقتصر مهمتهم على تحديد المقدرة المالية وتطبيقها على النصوص القانونية² و يندرج تحتها :

1-الضريبة على الدخل :

تتمثل الضرائب على دخل في تلك الضرائب التي تتخذ من الدخل الذي يتولد لدى الشخص الطبيعي أو المعنوي وبما أن الدخل وعاء هذه الضريبة فمن الأجدر أن نحدد المفهوم الدقيق للدخل بغية تحقيق غايتين الأولى حتى لا تشمل الضريبة بعض الأموال

¹ زينب حسني عوض الله - مبادئ المالية العامة . جامعة الإسكندرية . ص 121 / 122

² حسني عواضة - المالية العامة - الطبعة 4 . دار النهضة العربية بيروت 1978 ص 425

التي لا تعد من قبل الدخول والثانية عدم الهرب بعض العناصر التي تعد من قبيل الدخول ولتحديد مفهوم الدخل هناك نظريتان هما :

1-نظرية المنبع :

يعد دخلا وفقا لهذه النظرية ما يحصل عليه المكلف بصفة دورية ومنتظمة من أموال وخدمات يمكن تقويمها بالنقود ولكي يعد الإيراد دخلا وفق هذه النظرية يجب توفر ما يلي¹

الدورية والانتظام : أي يأتي بصفة متجددة ومنتظمة كلما إنتهت المدة التي تحدد رقميا كالיום والشهر كأجر العامل أو رواتب الموظف .

إمكانية التقويم بالنقود : لا يشترط في الإيراد حتى يعد دخلا أن يكون مبلغا نقديا .

ثبات ديمومة المصدر: يرتبط هذا الشرط بشرط إذ لا يتصور تحدد الدخل وانتظامه إلا إذا كان ناجما عن مصدر دائم وثابت وتختلف صفة الدوام والثبات تبعا لمصادر الدخل المختلفة وهي العمل ورأس المال .

المدة : حتى يعد الإيراد دخلا يجب أن يحصل عليه المكلف في مدة معينة تبدأ بتاريخ معين وتنتهي بتاريخ آخر وعادة تحدد هذه المدة بسنة .

2-نظرية الزيادة في القيمة :

هذه النظرية الأكثر إتساعا في تحديد المقصود بالدخل إذ يعد دخلا وفقا لها كل زيادة إيجابية لذمة المكلف خلال فترة معينة أيا كان مصدر هذه الزيادة بالدورية أو الإنتظام أو لم تصنف بذلك أي أنه يعد دخلا كل ما يحصل عليه المكلف في فترة من الفترات سواء مزاوله عمله الإعتيادي أو عن طريق مباشرة نشاطه بصفة عرضية كالأرباح الناجمة عن بيع عقار أو أي منقول آخر وكذلك الزيادة في قيمة الأصول الثابتة بصرف النظر عما إذا كانت تلك الزيادة قد تحققت عن طريق البيع أو لم تتحقق.

وتجدر الإشارة إلى أن الضريبة على الدخل بالطريقة التي يحددها المشرع إلا أنه يمكن التمييز بين نظامين من هذه الضرائب الأول نظام الضريبة على مجموع الدخل والثاني نظام الضريبة النوعية ولكن القاعدة العامة في ضرائب الدخل وأيا كان النظام المعمول به هي أنها تنصب على الدخل الإجمالي ويعد تكليفا للدخل كل إنفاق لا يمكن الحصول على

¹ عادل فليح العلي - مالية الدولية - عمان دار زهوان للنشر وتوزيع 2008 ص 316

الدخل من غير القيام به وتتمثل تكاليف الدخل في الحد الأدنى اللازم للمعيشة (بالنسبة للشخص العادي).

2- الضرائب على رأس المال:

تتمثل هذه الضرائب في تلك التي تتخذ رأس المال وعاء لها ويقصد برأس المال أو الثروة ما يحوزه المكلف من قيم استعماله في لحظة زمنية معينة سواء إتخذت هذه القيم شكل سلع مادية كالموجودات الثابتة أو حقوق معنوية كالأسهم والسندات على شكل نقود ولها نوعين هما¹:

أ - الضريبة العادية على رأس المال :

تفرض هذه الضريبة على قيمة ثروة المكلف كلها أو بعض عناصرها وعادة تكون أسعارها منخفضة لأن وعاءها من الضخامة مما يسمح بالحصول على إيرادات غزيرة وتستخدم هذه الضريبة لتحقيق طائفة من المزايا أهمها :

- تعتبر أداة مهمة في دفع بعض عناصر الثروة العاطلة من المشاركة في النشاط الاقتصادي .

- يمكن إستخدامها أداة رقابية على قرارات المكلفين وخاصة بالنسبة لضريبة الدخل إلا أن فرض هذه الضريبة يجد صعوبات تتمثل في :

- صعوبة حصر المادة الخاضعة للضريبة وإحتمالات التهرب من دفعها .

- هناك أجزاء كثيرة من الثروة من الممكن إخفاؤها كالذهب والمجوهرات والنقود .

- تحتاج إلى جهاز إداري كبير .

ب - الضريبة الإستثنائية على رأس المال :

تتشابه هذه الضريبة مع سابقتها من حيث أن المادة الخاضعة لها هي رأس مال المكلف إلا أنها تختلف عنها في سعر الضريبة فإذا كان سعر الضريبة العادية منخفضا نجد الضريبة الاستثنائية تفرض بسعر أعلى ولعل ما يسود إرتفاع هذه الضريبة هو أنها تفرض بسعر أعلى وفي ظروف إستثنائية تكون فيها الدولة بأمس الحاجة إلى أموال لتسديد ديون كبيرة أثقلتها أو لإنجاز بعض الأعمال المهمة ولتوفر لديها الأموال .

¹ زينب حسيني عوض الله مبادئ المالية العامة - جامعة الإسكندرية ص 158

وقد عرفت هذه الضريبة في الكثير من الدول الأوروبية الغربية بعد الحرب العالمية الثانية وإستخدمت إيراداتها لتسديد الدين العام بشكل رئيسي .

3-الضريبة على التركات :

هي الضرائب التي تفرض على ما يجمع ما يملكه الفرد لحظة زمنية معينة هي الوفاة أي أن الواقعة المنشأة للضريبة هي الوفاة وتتخذ هذه الضرائب أنواع متعددة فهي إما أن تفرض على مجموع الشركة أو على نصيب كل وارث IRJ.

ب- الضرائب الغير مباشرة :

هي كل ضريبة يدفعها المكلف ويستطيع نقل عبئ هذه الضريبة إلى شخص آخر ويتميز هذا النوع بسهولة الجباية ووفرة الحصيلة TVA ولها عدة صور هي ¹:

1- الضرائب على الإنفاق :

أن الضريبة تفرض على إنفاق الدخل للحصول على السلع والخدمات ولهذا فهي تصيب الدخل بطريقة غير مباشرة والضرائب على إنفاق الدخل بالمعنى الواسع تفرض على إنفاق الدخل على أموال الإستثمار وعلى ذلك فهي تتمثل في ثلاثة أنواع وهي :

أ- الضرائب على الاستهلاك :

إذ ما فرضت الضريبة على الدخل عند إنفاقه كنا بصدد ضرائب تفرض في مناسبات مختلفة تقع في المراحل المختلفة من المنتج إلى المستهلك وهي مراحل تتمثل في إنفاق السلعة من المنتج إلى التاجر بالجملة ومن هذا الأخير إلى تاجر التجزئة ومن تاجر التجزئة إلى المستهلك أي أن هذه المناسبات لفرض الضريبة أمر يتوافق إلى حد كبير على ضمان سهولة تحصيلها .

ب-الضريبة العامة على الإنفاق :

فرض الضريبة على كافة السلع أي كافة صور الإنفاق بحيث لا توجد مشكلة في إختيار السلع التي تصنع للضريبة ويعتبر نظام الضريبة العامة عن الإنفاق أكثر تحقيقا للعدالة .

¹ زينب حسني عوض الله . مرجع سبق ذكره ص 158 / 165

ج- **الضريبة على رقم الأعمال** : تطورت التشريعات الضريبية لتجعل الضرائب على الإستهلاك أو المبيعات التي تفرض على أنواع السلع فقط إما بمناسبة إنتاجها أو بمناسبة إستهلاكها ضرائب عامة على السلع والخدمات بمناسبة تداول هذه السلع أو بمناسبة أداء الخدمات¹.

2-الضرائب الجمركية :

يطلق عليها الضرائب الجمركية إسم الرسوم الجمركية وهي من أهم أنواع الضرائب غير المباشرة وتفرض على السلع التي تجتاز حدود الدولة بمناسبة إستيرادها أو تصديرها وقد تفرض الرسوم الجمركية لغايات مالية أي الحصول على إيرادات للخرينة أو تفرض في الكثير من الأحيان لغايات اقتصادية بهدف حماية الاقتصاد الوطني من المنافسة الأجنبية . حيث تفرض هذه الرسوم إما على قيمة السلعة بنسبة مئوية وتكون عندئذ قيمة ، وإما أن تفرض بصورة مبلغ معين على الوحدة من السلعة وتكون عندئذ نوعية فكل من هذين النوعين مزايا وعيوب فالضرائب القيمة تمتاز بالمرونة أي تزداد حصيلتها بإزدياد أسعار السلع المفروضة عليها هذه الضريبة ويؤخذ عليها أنها معقدة وقد تحتاج إلى نفقات جبائية مرتفعة لما يمكن أن تتطلبه من خبراء لتقدير قيم السلع المختلفة.

أما الضرائب النوعية فتمتاز بسهولة جبايتها ويؤخذ عليها أنها قد تتعرض مع العدالة في الضريبة لأنها تكون أكثر ارتفاعا بالنسبة للسلع الرخيصة منها للسلع المرتفعة السعر من النوع نفسه وتعالج الإدارة هذا الوضع بتقسيم كل سلعة إلى عدة أصناف ويفرض على كل صنف ضريبة مختلفة².

3-الضرائب على التداول :

قد لا يقوم الشخص بإنفاق دخله على إستهلاك السلع والخدمات بل يدخر جزء منه و يشتري به أموال عقارية أو منقولة وقد يحدث أيضا أن يقوم الشخص بالتصرف بالبيع بالأموال الموجودة لديه إلى شخص آخر وفي هذه الحالة يفرض المشرع الضريبي في مختلف الدول ضرائب غير مباشرة تحصل بمناسبة تداول وانتقال الأموال بين الأفراد

¹ زينب حسني عوض الله مرجع سبق ذكره ص 158 / 165

² الدكتور يونس احمد البطريق - مقدمة في النظم الضريبية المكتب المصري الحديث للطباعة والنشر الإسكندرية 1972 ص 209

وتسمى بالضرائب على التداول مثل : ضرائب الدمغة ، ضرائب التسجيلحق الطابع وتقرض ضرائب الدمغة على عمليات تداول الأموال عن طريق تحرير مستندات كالعقود¹.

2- الجباية البترولية :

تعتبر الجباية البترولية من أهم أنظمة الجباية غير العادية بالنظر إلى مساهمتها الكبيرة في الإيرادات العامة للدولة . وتتميز هذه الأنظمة غالبا بتعدد الضرائب المطبقة فيها ، وتعد الجباية البترولية وسيلة لتدخل الدولة في النشاط البترولي فهي نظام الإقتطاعات المفروض من قبل الدولة على المؤسسات التي تعمل في هذا المجال . كما ينظر إليها على أنها إقتطاع أو ضريبة تفرض على المؤسسات أو الشركات البترولية بنسبة معينة وتطبق على أساس سعر بيع البترول² .

وتتميز الجباية البترولية بما يلي :

- أن الجباية البترولية تخضع لقواعد وأعراف تتجاوز الدولة وترتبط بالقواعد العامة المنتهجة من قبل منظمة الأوبك والممارسة الضريبية في الدول الصناعية على إستهلاك الطاقة.

- أن أساس فرض الضرائب البترولية هو كونها مقابل الترخيص الممنوح من قبل الدولة لإستغلال باطن الأرض التي تعتبر ملكا للجماعة الوطنية ، في حين أن أساس فرض الضرائب العادية هو المساهمة في الأعباء العامة للدولة دون مقابل مباشر .

-إن مراجعة الجباية البترولية ترتبط بتطور تقنيات الإستكشاف والإستغلال في المجال النفطي³ .

مكونات الجباية البترولية : تتمثل في :

الضرائب المطبقة على الأنشطة البترولية :

حددها قانون 91-21 الصادرة في 01/12/1991 المعدل والمتمم لقانون 86/14 كما

يلي :

¹ زينب حسني عوض الله مرجع سبق ذكره ص 158 / 165

² هندي كريم . الجباية البترولية وأهميتها في الاقتصاد الجزائري في كل شراكة الأجنبية في قطاع المحروقات

³ هندي كريم . مرجع سبق ذكره ص 53.

أ - **الإتاوة** : وتتمثل في إقطاع يحسب على أساس كمية المحروقات المنتجة والمستخرجة بعد عمليات المعالجة في الحقول وتطبق في مجالات التنقيب والبحث وإستغلال المحروقات وتستحق حسب كل حصة كل طرف في الإشتراك وتخص إنتاج المحروقات السائلة والغازية ، ويمكن حسابها على أساس المحروقات المستخلصة بعد معالجتها . إلا أن كمية هذه المحروقات تكون على أساس سعر مرجعي¹ وتحدد الإتاوة بنسبة 20 بالمئة من نسبة الإنتاج ، ويمكن أن تحقق هذه النسبة مع الأخذ بعين الإعتبار منطقتي الاكتشاف والبحث المحددة في المرسوم 87-157 الصادر في 21 جويلية 1987 كما يلي :

- المنطقة (أ) : 16.5 بالمئة

- المنطقة (ب) : 12.5 بالمئة

كما يمكن الإستفادة من تخفيض في معدل الإتاوة يصل إلى 10 بالمئة ، وذلك تشجيعا للبحث أو الإستغلال أو الإستثمار في المناطق والمساحات التي تنطوي على صعوبات ، حسب الشروط المنصوص عليها في التشريع .

ب-**الضرائب على النتائج** : هي مبلغ يدفع من طرف المؤسسات التي تحقق أرباحا صافية من عمليات التنقيب والبحث والإستغلال . وكذا النقل والتمميع تحسب على أساس رقم الأعمال المحقق سواء من عملية البيع في السوق الوطنية أو التصدير إلى السوق الدولية .

وتخضع النتيجة الإجمالية للسنة المالية إلى الضريبة البترولية المباشرة التي تبلغ نسبتها 85 بالمئة خارج المناطق (أ - ب) حيث يتم إستعمال الشروط الاقتصادية المتعلقة بالبحث والإستغلال المحددة في قانون 86-14 ويتم تخفيض النسبة المذكورة إلى :

75 بالمئة بالنسبة للمنطقة (أ)

56 بالمئة بالنسبة للمنطقة (ب)

وقد سمح القانون 91-21 بإمكانية تخفيض هذه النسبة إلى 42 بالمئة وذلك بهدف تشجيع الإستغلال في بعض المناطق التي تنطوي على صعوبات ، وذلك حسب الشروط المنصوص عليها في القانون .

¹ هندي كريم المرجع نفسه ، ص 54.

2-ضرائب النظام العام : تتكون من ¹:

أ الرسم على النشاط المهني : وهو مطبق فقط على نشاطات نقل وتمييع الغاز .

ب الضريبة على الدخل الإجمالي : وهي مطبقة على فئة الأجور والمرتببات الخاصة بالعمال والموظفين وتحسب وفق سلم شهري خاص بها .

النظام الجبائي البترولي المعمول به حاليا :

يتمثل النظام الجبائي الحالي المطبق على أنشطة البحث وإستغلال المحروقات في مجموعة الضرائب والرسوم المنصوص عليها في قانون 05-07 والموال المعدل 06-10 والقانون 01-13 كما يلي :

1- الرسم المساحي :

يدفع سنويا للخرينة العمومية يسدده المتعامل بالدينار الجزائري أو بالدولار بسعر الصرف عند الشراء للدولار الذي يحدده بنك الجزائر يوم التسديد بمجرد دخول العقد حيز التنفيذ . ويتم حسابه على أساس المساحة التعاقدية لتاريخ إستحقاق كل دفع ويحدد مبلغه بالدينار الجزائري لكل كلم 2. كما تنص المادة 84 من القانون 05 - 07 .

2-الإتاوة الشهرية :

تخضع كل كميات المحروقات المستخرجة من كل مساحة إستغلال لإتاوة 'ويكون مبلغ الإتاوة لشهر معين مساويا لمجموع قيم كل جزء من الإنتاج لنفس الشهر مضروبة في نسبة الإتاوة المطبقة على جزء الإنتاج المذكور وتحدد الإتاوة شهريا على جميع كميات المحروقات المستخرجة من مساحة الإستغلال 'وفي حالة ما إذا كانت كميات المحروقات المستخرجة من مساحة الإستغلال والمعبر عنها بالبرميل أقل أو مساوية ل 100.000ب'م'ب/يومية .والمحددة على أساس معدل شهري فإن نسب الإتاوة المحددة في كل عقد لا يمكن أن تكون أقل من المستويات المذكورة في المادة 85 من قانون 05-07.وفيما يخص كميات المحروقات التي تفوق 100.000ب.م/ب/يومية فإن نسبة الإتاوة

¹ ولهي بو علام . النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة (حالة الجزائر) رسالة دكتوراه غير منشورة . كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير . جامعة فرحات عباس سطيف 2011 / 2012 ص 96

لا يمكن أن تكون أقل مما هو مبين في الأمر رقم 05-07 مؤرخ في 28 أبريل 2005 المتعلق بالمحروقات في صفحته 25.

3- الرسم على الدخل البترولي: يسدد المتعامل شهريا رسما على الدخل البترولي . يساوي هذا الدخل البترولي قيمة الإنتاج السنوي للمحروقات لكل مساحة إستغلال ناقص المبالغ المحسومة المرخص بها وفق المادة 86 من القانون 05-07 والمتمثلة في :
-الإتاوة .

-الحصص السنوي للإستثمارات من أجل التطوير .

-الحصص السنوية لإستثمارات البحث .

- مؤونة لمواجهة تكاليف التخلي أو الإصلاح .

- مصاريف تكوين الموارد البشرية الوطنية .

- تكلفة شراء الغاز من أجل الإسترجاع المدعم .

ولحساب الرسم على الدخل البترولي يتم إستعمال النسب المحددة في المادة 87 من القانون 05-07¹.

4-الضريبة التكميلية على الناتج : يخضع كل شخص يكون طرفا في العقد لضريبة تكميلية على الناتج محسوبة حسب نسبة الضريبة على أرباح الشركات , كما تنص على ذلك المادة 88 من القانون 05-07 وتحدد نسبة الضريبة التكميلية على الناتج ب30 بالمئة بعدما كانت تقدر ب 25 بالمئة .

5- رسم غير قابل للحسم على الأرباح الإستثنائية :

نصت المادة 101 مكرر من الأمر رقم 06-10 المعدل والمتمم لقانون 05-07 على تأسيس رسم غير قابل للحسم على الأرباح الإستثنائية التي يحققها الشركاء الأجانب على حصة الإنتاج الخاصة بهم عندما يكون الوسط العددي الشهري لأسعار البترول الخام البرانت يتجاوز ثلاثين دولارا للبرميل الواحد . وذلك فيما يخص عقود الشراكة المبرمة بين سوناطراك وشريك أجنبي أو أكثر في إطار قانون 86-14 ' وتبلغ نسبة هذا الرسم المطبق

¹ أمر رقم (06-10) المؤرخ في: 03 رجب 1427هـ /الموافق لـ : 29 يوليو 2006 ، يعدل ويتمم القانون رقم : (05-07) المؤرخ في 19 ربيع الأول 1426هـ /الموافق لـ : 28 أبريل 2005 ، ص 10 .

من أول أوت 2006 على الإنتاج الذي يعود إلى الشركاء الأجانب 5 بالمئة كحد أدنى و 50 بالمئة كحد أقصى¹.

المطلب الثالث : أهداف الضريبة

إن للنظام الضريبي هدفا تقليديا وأساسيا وهو توفير الأموال الضرورية لتغطية نفقات الدولة وتحقيقا لذلك لا بد من وفرة في التحصيل 'مع الأخذ بعين الاعتبار أن لا يؤثر تحقيق هذا الهدف سلبا على النشاط الاقتصادي للدولة .

أصبح النظام الضريبي موجها لتحقيق أهداف أخرى توجه القطاعات الأخرى الاقتصادية للدولة وتؤثر في اتجاهات المجتمع سياسيا واجتماعيا 'وسوف نتطرق إلى هذه الأهداف بالتفصيل :

1/-الهدف المالي للضريبة : يعتبر الهدف الرئيسي لأي ضريبة فتأمين إيرادات دائمة من مصادر داخلية لخزينة الدولة أحد غايات السلطات الحكومية ومن هنا نشأت قاعدة " وفرة حصيلة الضرائب" أي إتساع وعاء الضريبة بحيث يكون شاملا لجميع الأشخاص الطبيعيين والإعتباريين مع الإقتصاد قدر الإمكان في نفقات الجباية حتى يكون الإيراد الضريبي مرتفعا وهذا ما نلاحظه في البلدان المتطورة حيث ترتفع نسبة الإيرادات الضريبية إلى الناتج القومي الإجمالي فالأمر مرتبط في الواقع بمستوى التطور الاقتصادي².

2/ الهدف الاجتماعي للضريبة :

ويتمثل في إستخدام الضريبة لإعادة توزيع الدخل الوطني لفائدة الفئات الفقيرة محدودة الدخل ' مثلا أن يقرر المشرع تخفيف الأعباء الضريبية على ذوي الدخل المنخفضة ' وإعفاء بعض المؤسسات والجمعيات التي تقدم خدمات إجتماعية معينة من الضرائب. 'أو قد تساهم الضريبة في المحافظة على إمكانية إقتناء بعض السلع ذات الإستهلاك الواسع بفرض ضرائب منخفضة المعدل ' أو بغرض المحافظة على الصحة العمومية بفرض ضرائب مرتفعة المعدل على بعض السلع التي ينتج عنها أضرار صحية كالمشروبات الكحولية والتبغ .

¹ أمر رقم 10/06 مؤرخ في 03 رجب عام 1427 الموافق لـ 29 يوليو سنة 2006 يعدل ويتم القانون رقم 07/05 المؤرخ في 19 ربيع الأول عام 1426 الموافق لـ 28 ابريل سنة 2005 ص 10 .

² خالد شحادة الخطيب : أسس المالية العامة ، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان ، طبعة 2003 ، ص ص 152-153 .

وقد سمحت هذه الإجراءات الضريبية ' بشكل فعال ' من تحقيق نوع من العدالة الاجتماعية وذلك بزيادة القدرة الشرائية للفئات محدودة الدخل والحد من تلك التي تتمتع بها الفئات مرتفعة الدخل¹ .

3-الهدف الاقتصادي للضريبة :

تعتبر الأهداف الاقتصادية من أهم الأهداف الضريبية في عصرنا الحاضر فالضريبة لا تستقطع دون أن تثير إنعكاسات على الإستهلاك والإنتاج والإدخار والإستثمار لذلك تقوم الحكومات بإستخدام الضرائب لتوجيه سياستها الاقتصادية ولحل الأزمات التي يتعرض لها الاقتصاد الوطني³. وللهدف الاقتصادي عدة صور منها :

أ-إستخدام الضريبة لتشجيع بعض النشاطات الإنتاجية :

كثيرة هي الدول التي إستخدمت الضريبة كوسيلة لتشجيع قطاعات اقتصادية مثل قطاع الصناعة أو الزراعة فتقوم بإعفاء تلك النشاطات من الضرائب إما بشكل دائم أو بشكل جزئي كأعفاء جزءا من إيرادات بعض الصناعات المتطورة من الضريبة². ولقد لجأت إلى هذا الأسلوب الكثير من الحكومات لتشجيع الإستثمار الصناعي أو السياحي في بلادنا أو عندما ترغب في جلب رأسمال أجنبي ' فتعفي الإستثمار المالي الأجنبي من الضرائب كما حدث في سنغافورة وسويسرا³.

ب.إستخدام الضريبة لمعالجة الركود الاقتصادي :

الدورات الاقتصادية من رخاء وركود سمة من سمات النظام الاقتصادي المعاصر,ومثل هذه الدورات لها تأثير سيء على الاقتصاد الوطني ,ولذلك يمكن اللجوء إلى الضريبة 'أو على الأقل بعض الأنواع من الضرائب لمعالجة فترات الركود والإنكماش ,حيث يقل الشراء والإستهلاك وتتكدس المنتجات 'تقوم الحكومة بزيادة القدرة الشرائية لدى أفراد المجتمع من ذوي الدخل المتدنية 'وذلك بتخفيض معدل ضريبة الدخل 'وتخفيض معدلات الضرائب غير المباشرة وخصوصا تلك المتعلقة بالحاجات الأساسية للمواطنين كالخبز والحليب .

¹ محمد عباس محرزى : إقتصاديات الجباية والضرائب ، ص 34 .

² بونيف حسين ، دحماني حكيم ، الجباية ودورها في تمويل الخزينة العمومية ، مذكرة تخرج شهادة الليسانس في علوم التسيير كلية العلوم الاقتصادية جامعة الجلفة 2010. ص 28 .

³ خالد شحادة الخطيب 'أسس المالية العامة ' دار وائل للنشر والتوزيع عمان طبعة 2003 ص 154 .

وحتى في فترة الإزدهار يمكن إستخدام الضريبة كوسيلة إقتصادية وذلك بتقليل الإنفاق الحكومي ورفع الضرائب على الدخل وعلى السلع لتخفيض القوة الشرائية عند الأفراد وتُخفيض الضرائب على رأس المال والإدخار لتعطي دفعا للمشروعات الإنتاجية وهذه الإجراءات يجب أن تكون ضمن سياسيات اقتصادية متكاملة ضريبية منعزلة.

ج- إستخدام الضريبة لتشجيع الإستثمار والإدخار :

ويتم ذلك عندما تعطي الدولة عائدات سندات التنمية التي تصدرها من أي ضرائب لتشجيع شراء مثل هذه السندات أو تخفيض الضريبة على الودائع في صناديق الإدخار أو أي إستثمار مالي يدعم الاقتصاد الوطني .

***أولوية الهدف المالي للضريبة :**

يمكن أن يتعارض الهدف المالي للضريبة مع أهدافها الاقتصادية أو الاجتماعية وفي هذه الحالة يجب أن يحظى بالأولوية الهدف المالي ومن الأمثلة التي يمكن عرضها لإيضاح هذا التعارض والاختلاف نجد أن فرض ضريبة جمركية مرتفعة لحماية الصناعة الوطنية تسبب تقلصا في الإيرادات الضريبية لأنها تؤدي إلى إنخفاض الواردات من السلع الأجنبية التي تنافس المنتجات الوطنية .

بينما يرى البعض أنه يجب أن لا تكون الأولوية في مثل هذه الحالات للهدف المالي حتى تتمكن الدولة من تجسيد سياستها الاقتصادية والاجتماعية . ولكن يجب أن نشير إلى أنه بالرغم من أن أهمية هذه السياسة الاقتصادية فإن الدولة تستطيع تحقيق أهدافها النهائية دون الرجوع إلى الضرائب . فالدولة تستطيع مثلا اللجوء إلى إستعمال سلطتها العمومية للتقليل من مستوى تعاطي المشروبات الكحولية عوض فرض ضرائب مرتفعة عليها . ويمكن لها كذلك أن تستخدم أداة النفقات العمومية في تحضير المؤسسات التي تحظى لديها بالأولوية في خطة التنمية. لكن الدولة لا يمكن أن تجد عوضا وبديلا عن الضرائب كمصدر أساسي لإيراداتها ، ولهذا ففي حالة التعارض بين الأهداف المختلفة للضريبة يجب أن تكون الأولوية للهدف المالي على حساب الأهداف الأخرى.

المبحث الثاني : مفهوم الميزانية العامة

المطلب الأول : تعريف الميزانية العامة

نبين تعريف الميزانية العامة في كل من الفقه والتشريع وفق ما يلي :

الفرع الأول :تعريف الميزانية العامة لدى الفقه

من الفقه من يعرف الميزانية على أنها: وثيقة مصادق عليها من طرف السلطة التشريعية المختصة تحدد نفقات الدولة وإيراداتها خلال فترة زمنية متصلة. كما تعرف كذلك بأنها : العملية التي من خلالها يرخّص لتحديد النفقات العامة والإيرادات العامة التي تمكن من تنفيذ السياسة المالية للدولة خلال مدة زمنية محددة¹. ويعرفها بعض الفقه المالي كذلك بأنها : توقع وإجازة للنفقات العامة وللإيرادات العامة على مدة زمنية غالبا ما تكون سنة².

الفرع الثاني:تعريف الميزانية العامة لدى التشريع

أما من جانب التشريع فإنه لا يوجد فرق جوهري بينه وبين الفقه حيث تعرف معظم التشريعات ومن ضمنها القانون الفرنسي المتعلق بقوانين المالية الذي يعرف الميزانية في المادة 16 منه ، على أنها :

العملية التي بواسطتها يمكن توقع وتقدير الإيرادات والنفقات السنوية للدولة³.

أما المشرع الجزائري فنجده قد أفرد تعريفا للميزانية العامة تضمنه القانون رقم 17/84 الصادر في 1984/07/07 المتعلق بالقانون الإطار لقوانين المالية في الجزائر في المادة السادسة منه والتي تنص على :

تتشكل الميزانية العامة للدولة في الإيرادات والنفقات النهائية للدولة المحددة سنويا بموجب قانون المالية والموزعة وفق الأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها .

حيث يبدوا واضحا من خلال التعريف السابق ارتكاز الميزانية على أساسين هما الإيرادات والنفقات . أما الطبيعة القانونية للميزانية العامة تقوم أساسا على عملي الإجازة والتقدير

¹ عبد المجيد دراز ، سميرة أيوب ، مبادئ المالية العامة الدار الجامعية الإسكندرية 2002 ص 53 .

² منصور يونس ، مبادئ الإدارة العامة ، دار النشر غير مذكورة طرابلس 2004 ص 191 .

³ جريدة رسمية عدد 28 ، مؤرخة في 10 جويلية 1984 .

بحيث يعتبر التقدير عملا تقنيا تقوم به السلطة التنفيذية بينما تعد الإجازة عملا تشريعيا تقوم به السلطة التشريعية ، فإنه تثار تلقائيا مسألة تحديد طبيعتها القانونية ويندرج تحت هذا الطرح ثلاث آراء فقهية نبينها فيما يلي :

- **الرأي الأول :** الميزانية هي قانون ، أي باعتبارها عملا تشريعيا يصدر عن السلطة التشريعية وفق إجراءات صدور القوانين طبقا لأحكام الدستور ووفقا للنظام الداخلي للبرلمان
- **الرأي الثاني :** الميزانية هي عمل إداري لكونها مجموع تخمينات وتوقعات للنفقات والإيرادات المستقبلية أي عمل إحتمالي يحتمل الصواب أو الخطأ معا ولا يقوم على قواعد علمية مجردة توافق خاصية القواعد القانونية .

- **الرأي الثالث :** الميزانية العامة عمل مختلط قانوني وإداري وهو الرأي الذي نادى به الفقيه دوجي ومفاده أن الإيرادات هي قواعد قانونية كقانون الضرائب مثلا أما عملية النفقات وإجراءاتها فهي أعمال إدارية ذات طابع مالي ، وتجب الإشارة إلى أن هذا الرأي هو الأكثر الآراء الفقهية قبولا وإجماعا مقارنة بالرأيين الأخرين .

المطلب الثاني مبادئ الميزانية العامة

تعتمد الميزانية العامة للدولة على مبادئ أساسية هامة لا بد أن تمر عليها الميزانية قبل إعدادها وتنفيذها وتتمثل هذه المبادئ في :

الفرع الأول : مبدأ وحدة الميزانية :

من المبادئ الأساسية التي تمر عليها الميزانية العامة قبل إعدادها وتنفيذها مبدأ الوحدة ويعني أن تدرج نفقات الدولة وإيراداتها في ميزانية واحدة ونقصد بها ميزانية الدولة وحدها ومن ثم لا يعتبر إستثناء من مبدأ وحدة الميزانية أن تكون هناك ميزانية عامة أخرى خاصة بمال أشخاص العامة غير الدولة كميزانية المحافظات ، إذ تعتبر كل محافظة شخص عام مستقل عن الدولة ويتالي له ميزانية عامة مستقلة عن ميزانياتها ، ويبرر هذه القاعدة مالها من قواعد تتصل بالناحيتين المالية والسياسية فمن الناحية المالية يسير إتباع القاعدة الراهنة معرفة المركز المالي للدولة وذلك بمقارنة مجموع النفقات بمجموع الإيرادات الأمر الذي يساعد الباحثين والماليين على معرفة ما إذا كانت الميزانية متوازنة أو غير متوازنة¹.

¹ محمد صغير بعلي ، يسرى أبو العلا ، المالية العامة - النفقات العامة ، الإيرادات العامة - دار العلوم الجزائر 2003 ص 89 .

ومن الناحية السياسية فإن هذه الوحدة تسهل على المجالس مهمة مراقبة الميزانية لهذا فقد كانت قاعدة الوحدة من القواعد الأساسية في المالية العامة التقليدية، ولقد إستمر هذا المبدأ وقت وظل هذا العمل ثابتا ومحاطا بالتقدير والإحترام إلا أن التطور الحاصل في دور الدولة أدى إلى خروج عن مبدأ وحدة الميزانية والأخذ بمبدأ تعدد الميزانيات، بحيث توجد إلى جانب الميزانية العامة للدولة عدة ميزانيات أخرى ولهذا المبدأ عدة خصائص هي كالتالي:

- يتصف بالوضوح والسهولة لمن يريد أن يقف على حقيقة المركز المالي للدولة حيث أن للدولة حسابا واحدا .
- يؤدي إلى سهولة تحديد نسبة الإيرادات والنفقات العامة إلى مجموع الدخل القومي بوجود أرقامها في ميزانية واحدة .
- يساعد السلطة التشريعية على أن تفرض رقابتها على تخصيص النفقات العامة حسب وجوه الإنفاق الأكثر ضرورة .
- يحول مبدأ وحدة الميزانية دون تلاعب الجهاز الحكومي في ماهية الإنفاق والاعتماد .
- يكشف عن إساءة استعمال النفقات العامة وعن التبذير في إنفاقها .
- يساعد على إيجاد نظام محاسبي موحد لحسابات الحكومة وإدارتها المختلفة .
- يدعم أسلوب التخطيط لأن الميزانية العامة ما هي إلا الوجه المالي للخطة الاقتصادية

الفرع الثاني : مبدأ الشمولية والعمومية للميزانية

يراد بقاعدة عمومية الميزانية أو الشمولية أن تظهر في وثيقة الميزانية كافة تقديرات النفقات والإيرادات العامة دون إجراء مقاصة بين الإثنين وبينما تهدف قاعة وحدة الميزانية كما سبق أن رأينا إلى إعداد وثيقة واحدة لميزانية الدولة، القاعدة الحالية ترمي إلا أن يسجل بالتفصيل في هذه الوثيقة كل تقدير بنفقة وكل تقدير بإيراد دون إحداث مقاصة بين نفقات أحد المرافق (أو الهيئات العامة) ،وبين إيراداته . ويعني إتباع القاعدة المذكورة الأخذ بالميزانية الإجمالية حيث تظهر كافة تقديرات المرفق وكافة تقديرات إيراداته على نحو لا يظهر معه في الميزانية سوى رصيد دائئا إذا زادت الإيرادات ومدينا في الحالة العكسية . وتعتبر قاعدة العمومية ظاهرة في سائر الدول بوجه عام نتيجة إتساع دائرة حقوق المجالس النيابية في الرقابة على أعمال السلطة التنفيذية وفي ذلك ما يسمح بمحاربة ظاهرة

الإسراف الحكومي في الإنفاق حيث أن إتباع طريقة الميزانية الصافية قد يتيح للمرفق العام الذي يحقق إيرادات تتجاوز نفقاته أن يسرف في هذه النفقات فيما لا ضرورة له ، إعتقاد على أنه لن يظهر في الميزانية إلا فائض الإيرادات على النفقات وعلى أنه لن يجد رقابة من السلطة التشريعية على بنود نفقاته .

وكما تستهدف قاعدة عمومية الميزانية إلى أحكام رقابة السلطة التشريعية على النشاط المالي للحكومة بإجازتها لتفاصيل إيرادات ونفقات المرافق العامة ، فإنه توجد إلى جانبها قاعدتان تستهدفان نفس الغاية وهما قاعدة عدم تخصيص الإيرادات وقاعدة تخصيص الاعتمادات . وهذا ما تضمنتها المادة 8 من قانون 17/84 المتعلق بقوانين المالية في الجزائر " لا يمكن تخصيص أي إيراد لتغطية نفقة خاصة تستعمل موارد الدولة لتغطية نفقات الميزانية العامة للدولة بلا تمييز"¹.

الفرع الثالث :مبدأ سنوية الميزانية .

تعد إنجلترا من أوائل الدول التي طبقت هذا المبدأ خلال القرن 17 م وتتص العديد من الدساتير والقوانين المالية في مختلف الدول على سنوية الميزانية العامة ،حتى أصبحت إحدى القواعد الأساسية عند إعداد وتحضير الميزانية العامة للدولة .
قصد بسنوية الميزانية أن يتم تقدير الإيرادات والنفقات بصورة دورية ولمدة سنة واحدة ، فإن ذلك يؤدي لميزانية مستقلة بنفقاتها وإيراداتها عن ميزانية السنة السابقة وعن ميزانية السنة اللاحقة وهذا راجع للأسباب الآتية :

- تكفل دوام الرقابة السياسية من السلطة التشريعية على أعمال السلطة التنفيذية .
- تتماشى مع مجموعة من الاعتبارات المالية للمشروعات الخاصة تضع ميزانيتها كل عام
- الضرائب المباشرة تحصل عن مدة العام أيضا ،وذلك ما يجعل من الضروري تجميع نفقات الدولة على مدار السنة لمقابلتها بالإيرادات المتحصلة من مختلف المصادر خلال فتراتها المختلفة في ميزانية واحدة .
- تلتزم الحكومة بإنفاق مبالغ النفقات المدرجة بالميزانية وتحصيل الإيرادات الواردة فيها في فترة تنفيذها ، أي في خلال السنة المالية للميزانية .

¹ خالد شحادة الخطيب : مرجع سابق ، ص 280-281.

- استثناءات قاعدة سنوية الميزانية .

عندما تطول مناقشات الميزانية ولا يتم التصويت عليها قبل 31 ديسمبر من السنة ، يتم اللجوء إلى اعتماد حل يتمثل في موافقة البرلمان على منح الكومة رخصاً شهرية حسب طلب الحكومة في حالة ما إذا كان تاريخ المصادقة على قانون المالية للسنة المعينة لا يسمح بتطبيق أحكامه عند تاريخ الفاتح من جانفي من السنة¹ .

هناك بعض البرامج التي يستغرق تنفيذها عدة سنوات وتتطلب أموال ضخمة ، لا يمكن أن تتحملها ميزانية سنوية واحدة ، فتلجأ الدولة إلى طلب الرخصة من السلطة التشريعية في بداية تنفيذ هذه البرامج ثم تتحمل كل ميزانية سنوية مبلغاً معيناً لإتمام المشروع إلى غاية نهاية مدته دون اللجوء إلى السلطة التشريعية .

الفرع الرابع: مبدأ توازن الميزانية العامة .

لتوازن الميزانية مفهوم تقليدي ومفهوم حديث ، وذلك على النحو التالي :

أولاً المفهوم التقليدي لمبدأ توازن الميزانية

يعني هذا المبدأ في المفهوم التقليدي تساوي جملة نفقات الدولة مع إيراداتها المستمدة من المصادر العادية دون زيادة أو نقصان ، فالمبدأ من هذا المفهوم ، ينظم إليه إذن نظرة حسابية بحتة ، وهذا المفهوم كان يطبق على ميزانية الدولة نفس المبادئ التي تنطبق على ميزانية الأفراد والمشروعات الخاصة ، وذلك خشية حدوث عجز يتجه بطبيعته إذا ما تم تغطية العجز عن طريق الإصدار النقدي ، أو حدوث فائض يدفع إلى الإسراف والتبذير وبعبارة أخرى ، كان عجز الميزانية يبدو في نظم المفهوم التقليدي في المالية العامة بمثابة الخطر الرئيسي، ويعد أخطر بكثير من فائض الميزانية ، ذلك أن وجود عجز يعني في التحليل الأخير إلتجاء الدولة إلى مواجهة هذا العجز إما عن طريق الاقتراض أو الإصدار النقدي² . ولما كانت العمالة الكاملة هي الفرض الأساسي في النظرية الاقتصادية التقليدية فإنه يترتب على تغطية العجز بالإصدار النقدي حدوث زيادة في وسائل الدفع دون أن

¹ بولدوم بشيرى مسعودي كميلية ، القواعد العامة في إعداد الميزانية العامة في الجزائر ، مذكرة الليسانس تخصص إدارة ومالية كلية الحقوق جامعة يحي فارس المدية 2012/2011 ص 35.

² سوزي عدلي ناشد ، المالية العامة ، النفقات العامة -الإيرادات العامة - الميزانية العامة ، دار النشر الحلبي الحقوقية ، بيروت ، لبنان - طبعة 2003 ص 303/302

تقابلها زيادة في السلع والخدمات مما يؤدي إلى إرتفاع الأسعار والدخول في الهيمنة للتضخم والتي تتدهور فيها القيمة الحقيقية للنقد .

وتتميل هذه الحلقة التضخمية إلى الاتساع نتيجة إضطرار الحكومة مرة أخرى إلى إصدار أوراق نقدية جديدة تؤدي بدورها إلى زيادة الأسعار وإنهيار قيمة النقود ...، ومن ناحية أخرى فإن تغطية العجز عن طريق الالتجاء إلى القروض من شأنه أن يؤدي إلى تناقص الأموال الموجودة في يد الأفراد والتي كانت ستوجه في الغالب إلى الاستثمار ،مما يؤدي إلى نقص رؤوس الأموال الإنتاجية في الاقتصاد القومي نقصا لا يعوضه قيام الحكومة بإنفاق حصيلة القروض في سد العجز أي في إنفاق غير استثماري في الغالب ، وطالما تناقصت الأموال التي كانت ستوجه إلى الاستثمار فإن ذلك يعني تناقص فرص العمل أمام أفراد المجتمع مما يؤدي إلى زيادة البطالة ، أضف إلى ذلك أن سد العجز عن طريق الاقتراض من شأنه تحميل الأجيال القادمة أعباء إضافية تتمثل في خدمة الدين العام ، وعدم إستفادتها من الأموال المقترضة¹ .

ثانيا : المفهوم الحديث لمبدأ توازن الميزانية .

أما النظرية الحديثة في المالية فلم تعد تنظر إلى العجز في الميزانية على أنه كارثة مالية محققة وذلك في ضوء التطورات المالية والاقتصادية التي تميز القرن الحالي . ولكن ليس معنى ذلك أن الفكر المالي المعاصر يستبعد فكرة التوازن ، كل ما هنالك أنه يميل إلى أن يستبدل فكرة التوازن المالي البحت (المحاسبي) بفكرة أوسع منها هي فكرة التوازن الاقتصادي العام حتى ولو أدى هذا إلى حدوث عجز مؤقت في الميزانية ، هذا الاستبدال هو ما يطلق عليه نظرية العجز المؤقت والمنظم وتتحصل هذه النظرية في أنه في فترات الركود والكساد تنتشر البطالة وهذه البطالة هي في الحقيقة هي العجز الحقيقي الذي يتعرض له الاقتصاد وليس العجز بمفهومه المحاسبي، كما يقول أصحاب المفهوم التقليدي وتخفيض هذا العجز الحقيقي يستلزم زيادة حجم الاستثمارات ونظرا لحالة الركود القائمة لا يقوم الأفراد أو المشروعات الخاصة بهذه الاستثمارات .²

¹ حامد عبد المجيد ، سميرة إبراهيم أيوب ، مبادئ المالية العامة ، مرجع سابق ، ص 74

² خالد شحادة الخطيب ، أحمد زهير شامية ، مرجع سابق ، ص 250.

وبهذا يتعين على الدولة من هذه الناحية أن تزيد من استثماراتها لتنشيط الحال الاقتصادية ذلك عن طريق زيادة الطلب الكلي بمنح إعانات للمتطلين وزيادة الاستثمارات اللازمة لمواجهة الزيادة في الطلب كما يتعين عليها من ناحية أخرى أن تخفض من حجم الاستقطاعات العامة (تخفيض سعر الضريبة أو عدم فرض ضرائب جديدة) .في تزايد الموارد المالية في أيدي الأفراد وتقلل الأعباء الملقاة على عاتق المشروعات الخاصة ، هذه الإجراءات بشقيها ، أي زيادة الطلب الكلي وتخفيض الاستقطاعات العامة ، يؤدي إلى حدوث عجز في الميزانية، ولكنه عجز مقصود أو مننظم لأنه سيؤدي بعد فترة على عودة التوازن الاقتصادي وبتالي التوازن المالي.

المطلب الثالث : مراحل إعداد الميزانية العامة وأهميتها

أولاً : مراحل إعداد الميزانية العامة

إن تطور مفهوم الميزانية العامة جعل من الميزانية العامة المرآة التي تعكس مختلف السياسات الاقتصادية والاجتماعية والمالية للدولة ، وتمثل تلك السياسات السبيل التي تسلكه الدولة لتحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية والمالية ، وتقع على عاتق السلطة التشريعية باعتبارها ممثلة لأفراد المجتمع مسؤولية التحقيق من صحة وسلامة هذه السياسات ومراقبة تنفيذها ، ومن هنا كانت للميزانية العامة أهميتها ووظيفتها كحلقة أساسية من حلقات الوصل بين مسؤوليات السلطة التنفيذية والسلطة التشريعية ، ويطلق الاقتصاديون الماليون لفظ دورة الميزانية العامة على المراحل الزمنية المتعاقبة والمتداخلة التي تمر بها الميزانية العامة ، تحقيقاً للمسؤوليات المشتركة بين السلطة التنفيذية والسلطة التشريعية¹.

وتمر عمليات الميزانية في دورة مستمرة تتضمن مراحل يتداخل فيها كل من الماضي والمستقبل بالحاضر خلال السنة المالية ، و تتعاقب و تتكرر عاما بعد عام ، لكل مرحلة منها خصائص ومشاكلها ومتطلباتها وبذلك فإنه من الممكن تقسيم دورة الميزانية العامة إلى أربع مراحل متميزة تبدأ بمرحلة التحضير والإعداد ثم الاعتماد (الإقرار) من السلطة

¹ خالد شحادة الخطيب ، أحمد زهير شامية ، مرجع سابق ، ص 297.

التشريعية ثم مرحلة تنفيذ الميزانية العامة ومن ثم مرحلة رابعة، تترافق التنفيذ في مرحلة الرقابة والمراجعة .

الفرع الأول : مرحلة تحضير وإعداد الميزانية العامة .

تثير مرحلة التحضير و الإعداد عددا من المشاكل ذات الجوانب السياسية والاقتصادية والمالية ويرتبط بعضها بتحديد السلطة المختصة بالتحضير والإعداد ويدور الآخر منها حول الأساليب المتبعة في تقدير كل من النفقات العامة والإيرادات العامة وكذا تقدير ميزانية الاستثمارات .

تتولى الحكومة مهمة تحضير الميزانية العامة من حيث الإيرادات والنفقات حيث يتسنى إدراجها في مشروع الميزانية ويتم تحضير الميزانية العامة عبر مجموعة من المراحل تتمثل في :

1. صدور البلاغ الرسمي (المتضمن كافة التعليمات الواجب إتباعها من قبل الوزارات والمؤسسات الحكومية عند إعدادها لمشروع الميزانية العامة للسنة المقبلة) . عن المكلف برسم السياسة بشكل عام وسياسة الميزانية بشكل خاص ، أي صدور البلاغ من الجهة العليا المسؤولة عن التنظيم المالي في الدولة "وزارة المالية" .

2. في كل سنة (قبل السنة المعنية بالتنفيذ) يطلب من جميع الوزارات التقديم الكتابي لكل البيانات والتوقعات المبنية على أسس علمية واقعية لعملية التقديرات من الأسفل إلى الأعلى في جانب النفقات ، وإمكانية وجود الإيرادات لديها أي تحديد الحاجيات التي تتطلبها مختلف الأجهزة المتبعة في البلاد ، ثم تقدم كتابيا إلى وزارة المالية . حيث يتم عرضها للمناقشة على مجلس الحكومة .

3. تقوم وزارة المالية بمناقشة ودراسة هذه الاقتراحات أو بالأحرى الميزانيات المرفوعة إليه مع ممثلي الوزارة للتأكد من صحة التقديرات ، وكذا صحة الأسس التي بنيت عليها هذه الأخيرة ، وتكون عملية الإيرادات أكثر صعوبة من عملية تقدير النفقات وذلك نظرا للعوامل التي تؤثر في عملية التقدير لأن هنالك تغير في الأوضاع والظروف ولذلك فتقدير الإيرادات تكون في حقيقتها مقسمة إلى نوعين :

أ- الإيرادات الثابتة الحصرية :

هي التي يمكن تقديرها مسبقا بوجه دقيق أو قريب من الدقة بإعتبارها مستقرة ولا تخضع لكثير من التقلبات ويحدد مقدار هذه الإيرادات بالقياس إلى السنين السابقة مراعاة ما ينقص منها أو يزيد عليها في كل سنة .¹

ب. الإيرادات المتغيرة التقييمية:

هذه الإيرادات هي التي تتغير من سنة إلى أخرى ولا يمكن التنبؤ بما ستكون عليه في المستقبل، وهذا القسم يشكل القسم الأكبر من واردات الدولة، وهي تتمثل في الضرائب والرسوم وبصورة عامة فإن كل من الضرائب والرسوم متغيرة حسب حالة البلاد الاقتصادية والسياسية والاجتماعية .ولها عدة أساليب تتمثل في :

1- طريقة التقدير القياسي :

تقضي هذه الطريقة بمقارنة أرقام واردات السنة بالمقياس إلى أرقام الواردات الفعلية الحاصلة في الدورة الحسابية السابقة ، ويفترض أن يكون الاقتصاد ثابتا مستقرا ولا يراعي التطورات الاقتصادية .

2- طريقة التقدير الوسطي :

تقتضي النظر إلى أرقام الجباية خلال عدد السنوات السابقة ،فيؤخذ المعدل الوسطي ويغير رقما قياسيا للجباية في السنة المالية القادمة ويكون ذلك بعد تعدي القياسي الوسطي المختار، بحيث يتناسب مع الوضع الاقتصادي المنتظر في السنة المالية المقبلة ،وهذه الطريقة غالبا ما لا تؤدي إلى مطابقة للواقع.

3- طريقة التقدير المباشر :

هذه الطريقة تعني أن تترك الحرية للسلطة المختصة بإعداد الميزانية ،بأن تضع الأرقام التي تراها مناسبة للأوضاع الاقتصادية وللحالة المالية للدولة ،ويكون هذا التقدير بالإستناد إلى أي طريقة تريدها على أن تكون مسؤولة أمام البرلمان .

- إن عملية تحضير ميزانية الاستثمارات من طرف وزارة المالية تتطلب برامج الاستثمارات من طرف وزارة التخطيط ، ويبدأ بتقديم المشاريع المراد تنفيذها من طرف مختلف

¹ زغدود علي : المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، طبعة 2006 ، ص 108-109 .

المؤسسات الاقتصادية للحصول على قبول الوزارة الوصية وموافقة وزارة المالية ، النسبة من الدخل الوطني تزيد بزيادة القدر من الفائض الاقتصادي الذي تستطيع الجماعة تعبئة وتوسيع الجهاز الإنتاجي بكيفية تحقق المعدل المرغوب لزيادة في الاستثمارات والهدف من زيادة الدخل الوطني زيادة في الاستثمار تتطلب معرفة كيفية توزيع قدر من الاستثمار على القطاعات المختلفة¹.

الفرع الثاني : مرحلة اعتماد الميزانية العامة .

تقوم وزارة المالية بتحضير وإعداد مشروع الميزانية العامة وتعرض هذا المشروع على مجلس الوزراء لدراسته وإقراره ويودع هذا المشروع لدى السلطة التشريعية من قبل رئيس الجمهورية لدراسته ومناقشته واعتماده (إقراره) .

وتختص السلطة التنفيذية بتحضير وإعداد الميزانية العامة ، بإعتبار أنها تعبر عن الخطة التي ترسمها الحكومة لنشاطها الاقتصادي والسياسي والاجتماعي للسنة المقبلة ، وتتفرد السلطة التشريعية بإعتماد (إقرار) الميزانية باعتبارها أنها جهة الاختصاص التي تتولى مراجعة الحكومة في جميع أعمالها ، سواء تكونت السلطة التشريعية من مجلس واحد أو أكثر ، حسب النظام السياسي والإداري المتبع .

يعتبر حق السلطة التشريعية في إعتماد الميزانية من الحقوق الرئيسية التي تختص بها السلطة التشريعية والتي إكتسبتها عبر التطور التاريخي بدأ بضرورة موافقة السلطة التشريعية على فرض الضرائب ، ثم تبع ذلك ضرورة مراقبتها لإنفاق حصيلة الضرائب ثم تطورت الموافقة لتصبح ضرورة الموافقة على الميزانية العامة بجانبها الإيرادات والنفقات².

وعلى إثر إعتماد السلطة التشريعية لمشروع الميزانية يصدر بها قانون يجيز لها تنفيذها ويجب أن يتم قبل بداية السنة المالية ، فإذا ما تأخرت السلطة التشريعية في إصدار ربط الميزانية وبدأت السنة المالية الجديدة كان من الضروري اللجوء إلى بعض الإجراءات المؤقتة لضمان إستمرار العمل في الدولة . ويلاحظ أن السلطة التنفيذية لا يمكنها البدء بتنفيذ الميزانية العامة إلا بعد مناقشة السلطة التشريعية لمشروع الميزانية العامة ، وإقراره، وهو ما يعني تطبيقا للقاعدة المالية التي تقول أسبقية الإعتماد على التنفيذ ، وهذا ما يقوي

¹ زغودود علي ، المالية العامة . المرجع السابق ، ص 108-109 .

² خالد شحادة الخطيب ، المرجع السابق ، ص 306

موقف السلطة التشريعية في الرقابة على الحكومة¹. وحتى لا توضع السلطة التشريعية أمام الأمر الواقع .

ويتم اعتماد الميزانية العامة وفق إجراءات هي كالاتي :

أ - مرحلة المناقشة :

يتم عرض مشروع الميزانية للمناقشة العامة في البرلمان، وهذه المناقشة تنصب على عمليات الميزانية العامة ، وإرتباطها بالأهداف كما يراها أعضاء المجلس .

ب-مرحلة المناقشة التفصيلية المخصصة :

وتضطلع به لجنة متخصصة متفرعة عن المجلس النيابي ، ولها أن تستعين بما تراه من خبراء إستشاريين من خارج المجلس ، وتقوم اللجنة بمناقشة مشروع الميزانية في جوانبها التفصيلية ثم تقدم بعد ذلك تقريرها إلى المجلس .

ج- مرحلة المناقشة النهائية :

يناقش المجلس مجتمعا تقرير اللجنة ثم يجيز التصويت على الميزانية العامة، بأبوابها وفروعها ، وفقا للدستور والقوانين المعمول بها في هذا الشأن ، وبهذا تنتهي هذه المرحلة بصدر قانون ربط الميزانية الذي يحدد الرقم الإجمالي لكل من النفقات والإيرادات أو صدور الميزانية كوثيقة قانونية قابلة للتنفيذ².

ويعتبر الحق المقرر للسلطة التشريعية في إجراء تعديل على مشروع الميزانية العامة أمرا طبيعيا وإن لم يكن كذلك ،فلا شك أنه يحق للسلطة التشريعية إبداء الملاحظات على جميع أبواب وبنود مشروع الميزانية العامة .كما يحق لها تعديل الإعتمادات المقررة بالزيادة أو النقصان في مشروع الميزانية العامة وتلجأ بعض الدول إلى توسيع صلاحيات السلطة التشريعية بإعتبارها صاحبة السلطة في التحقيق من سياسة الحكومة والسماح لها بتحصيل إيرادات محددة والقيام بنفقات معينة ، ولكن يقتضي حسب سير الأوضاع من ناحية أخرى وضع القيود على هذه السلطة حتى لا تؤدي المناورات السياسية إلى الإخلال بالبرامج الحكومية سواء بالخضوع للضغوط التي تدفع إلى التوسع في النفقات العامة ،أو تلك التي

¹ عادل أحمد حشيش : أساسيات المالية العامة ، مدخل لدراسة أصول الفن المالي للإقتصاد العام ، دار النهضة العربية للطباعة والنشر ، القاهرة ، 1992 ، ص 302 .

² خالد شحادة الخطيب ، مرجع سابق ص 308

تؤدي إلى الحد من الإيرادات العامة ، لذلك فإن إطلاق حرية السلطة التشريعية في إجراء التعديلات على التقديرات الواردة في مشروع الميزانية العامة.¹ قد يكون من شأنه المساس بالمصلحة العامة ،لذلك فإن الأمر يقتضي تقييد صلاحيات السلطة التشريعية في التعديلات وضرورة الحصول على موافقة الحكومة على المقترحات التي تطلبها السلطة التشريعية .

بعد أن ينتهي المجلس من مناقشة ودراسة مشروع الميزانية العامة ويقترح بالموافقة على هذا المشروع كاملا ، يصدر قانون يسمى قانون الميزانية العامة ، يحدد هذا القانون الرقم الإجمالي لكل من الإيرادات العامة والنفقات العامة ، ويرفق به جدولان يتضمن إحداهما تفصيل الإيرادات العامة ، ويشتمل الآخر على تفصيل النفقات العامة .

ويعتبر قانون الميزانية العامة من الناحية الشكلية ، ولا يعتبر قانون من الناحية الموضوعية لأنه لا يتضمن قواعد عامة ومجردة ، مثل التي يتضمنها كل قانون بشكل عام ، بل يقتصر على تحديد إيرادات ونفقات الدولة خلال عام مالي قادم ، أي أن قانون الميزانية العامة يعتبر من الناحية الموضوعية عملا تنفيذيا إداريا وماليا².

الفرع الثالث : تنفيذ الميزانية العامة .

إن موافقة السلطة التشريعية على الميزانية العامة ، وصدور قانون الميزانية العامة يعني بداية مرحلة التنفيذ، أي الانتقال من التنبؤ لمدة مقبلة إلى واقع ملموس في وقت حاضر ، ويقصد بتنفيذ الميزانية العامة، العمليات التي يتم بواسطتها تحصيل المبالغ الواردة في جانب الإيرادات العامة ، وإنفاق المبالغ الواردة في جانب النفقات العامة ، كما كان تنفيذ الميزانية العامة متطابقا مع الواقع العملي وقريب جدا من الأرقام الواردة في الميزانية العامة .

ولا تقتصر مرحلة تنفيذ الميزانية العامة على تحصيل الإيرادات العامة ، وإنفاق النفقات العامة بل تتناول كذلك المتابعة والرقابة لأثار العمليات المالية في الاقتصاد القومي ، وإتجاهات تطبيق الميزانية نحو الأهداف الاقتصادية والمالية المنشودة وتستطيع الدولة من

¹ محمد صغير بعلي ، يسرى أبو العلا : المالية العامة - النفقات العامة - الإيرادات العامة ، دار العلوم ، الجزائر ، 2003 ، ص

. 120

² محمد جمال ذنبيات ، مرجع سبق ذكره ، ص 304

خلال المتابعة والرقابة ، تعديل سياسة الإيراد وسياسة الإنفاق في الوقت المناسب إذا تطلب الأمر ذلك ¹.

إن الأطراف المعنية بتنفيذ الميزانية يشتركان كل من المحاسب العمومي والأمر بالصرف في تحريك سيولة الأموال العامة سواء بالإنفاق أو التحصيل وعمليات الإنفاق والتحصيل تمران بمرحلة إدارية يتولاها الأمرين بالصرف أي الإداريين ، ومرحلة محاسبية يقوم بها المحاسبون العامون، ولقد حدد التشريع المالي في الجزائر دور لكل منهما في الميزانية ، وأن عملية الفصل بين العمل الإداري الذي يقوم به الأمر بالصرف والتنفيذ المحاسبي الذي يتولاه المحاسبون العموميون يؤدي إلى تنفيذ الميزانية على أساس المراقبة المتبادلة قصد كشف الأخطاء وتحديد المسؤولية ولمبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين .

الفرع الرابع: مرحلة الرقابة .

الرقابة على تنفيذ الميزانية هي الأسلوب المثالي للحفاظ على المال العام، هذا لأن النفقة إذا أنفقت دون رقابة تصبح محل الاختلاسات وبالتالي ضياع الأموال العمومية وتعتبر الرقابة من الوظائف الإدارية الهامة ،لأن الاختيار الحقيقي للإدارة يبدو من تحقق نتائج معينة في ضوء ما كان يستهدف تحقيقه ولذلك تبدو أهمية الرقابة في مضاهاة هذه النتائج التي تم تحقيقها ، مع الأهداف التي كانت موضوع التحقيق .

أولا : مفهوم الرقابة :

يختلف معنى الرقابة من حيث المقاييس المستعملة ،فالرقابة على القضاء تختلف عن الأموال العمومية من غيرها من الرقابات الأخرى ، وبصفة عامة يمكن أن تعطي الرقابة صفة المشاهدة والفحص والمتابعة ،والتدقيق والمراجعة والتحقيق ولها عدة صور تتمثل في:

1-الرقابة الإدارية : الرقابة الإدارية هي تلك التي تمارسها هيئات الإدارة العامة على بعضها البعض، فهي تتم داخل السلطة التنفيذية ولعل أهم صور الرقابة الإدارية على تنفيذ الميزانية العامة ما يلي:²

¹ غازي عناية ، المالية العامة والتشريع الضريبي ، ط 1، دار البيارق عمان 1993، ص221-220

² محمد الصغير بعلي ، يسرى أبو العلا : مرجع سابق ، ص 110-111 .

أ.الرقابة السابقة : تمثل الجزء الأكبر وأهم من الرقابة الإدارية ، ويكون مهمتها عدم صرف أي مبلغ ،إلا إذا كان مطابقا لقواعد المالية ، المعمول بها سواء كانت قواعد الميزانية أو قواعد اللوائح الإدارية المختلفة .

ب.الرقابة اللاحقة :

على تنفيذ الميزانية ويقصد بها هي تلك الرقابة التي تمارس على الحسابات أي الحسابات الشهرية وربع سنوية ،ويقوم المراقب المالي بإعدادها وفحصها للتأكد من سلامة المركز المالي للوزارة أو المصلحة ، وبمراجعة دفاتر الحسابات إلى إدارة الميزانية في وزارة المالية وتشمل أيضا الرقابة على حسابات ،الرقابة على المخازن للتأكد من عدم حدوث الاختلاسات أو مخالفات مالية .

-إذا كشفت التطبيقات العملية أن الرقابة الإدارية لنفسها قد أدى إلى العديد من مظاهر إشراف وحتى الانحراف المالي ،والتي كان مصدرها الأساسي انعدام الإشراف على السلطة التنفيذية¹ .ولعلها أهم صور الرقابة الإدارية على تنفيذ الميزانية العامة

ج- الرقابة الرئاسية

حيث تخول القوانين والأنظمة للرئيس حق التدخل للتعقيب على أعمال مرؤوسه من أجل المصادقة عليها أو تعديلها أو إلغائها سواء كان ذلك من تلقاء نفسه أو بناء على تظلم أو طعن رئاسي.

د - الرقابة الوصائية

برغم من الاستقلال القانوني لبعض الهيئات الإدارية داخل السلطة التنفيذية بموجب إكتسابها للشخصية المعنوية (بلدية، ولاية) ،إلا أن ذلك الاستقلال ليس مطلقا ولا تاما حيث تبقى الأجهزة خاضعة لقدر معين من الرقابة والإشراف من طرف السلطة الوصية، مثل رقابة الوالي على البلدية ، تنص المادة 171 من قانون البلدية على ما يلي : يصدر رئيس المجلس الشعبي البلدي حوالات الصرف ويمكن تفويض هذا الاختصاص إذا رفض رئيس مجلس الشعبي البلدي إصدار نفقة لازمة يتخذ الوالي قرار يقوم مقام رئيس البلدية في إصدار الحوالة وفق تشريعات سارية المفعول .

¹ حامد عبد الحميد ، سميرة إبراهيم أيوب ، مبادئ المالية العامة ، المرجع السابق ، ص 75

وكذلك أهم مظهر للرقابة الإدارية الرقابة المالية التي تمارسها وزارة المالية ومصالحها المختلفة سواء على المستوى المركزي ، أو المحلي بواسطة المفتشية العامة للمالية أو المراقبين الماليين .

2- الرقابة التشريعية :

يتمتع البرلمان بزيادة على سلطته في وضع وسن القوانين بإختصاص لا يقل أهمية إلا وهو مراقبة الإدارة العامة للحكومة من حيث مدى إلتزامها بتطبيق برامج الحكومة الذي قد وافق عليها من قبل ، وتمس الرقابة البرلمانية مختلف أنشطة الحكومة ومجالات تدخلها ومن مال العام ، إضافة إلى الاختصاص بالمصادقة على قانون المالية وإعتماده على الرقابة القبلية كما رأينا في مرحلة إعداد الميزانية سابقا فإن مراقبته تمتد أيضا أثناء تنفيذ الميزانية ، بل وحتى نهاية السنة المالية ¹.

2-1 الرقابة أثناء تنفيذ الميزانية :

يمكن للبرلمان بغرفته المجلس الشعبي الوطني أن يراقب نشاط وأداء الحكومة بواسطة الآليات التالية:

أ - إستماع وإستجواب

طبقا للمادة 133 من الدستور يمكن للجان البرلمان بغرفتيه أن تستمع على الوزير (عضو الحكومة) ، كما يمكن لأعضاء أي مجلس إستجواب الحكومة برمتها (السؤال) ،ويمكن لأعضاء البرلمان وفق للمادة 134 من الدستور أن يسألوا أي وزير كتابيا أو شفويا على أي موضوع أو قضية .

ب-مناقشة بيان السياسة العامة

طبقا للمادة 84 من الدستور : تلتزم الحكومة بأن تقدم كل سنة بيان عن السياسة العامة تعقيبه مناقشة لعمل وأداء الحكومة

ج-لجنة التحقيق

بموجب المادة 161 من الدستور : يمكن لكل غرفة من البرلمان في إطار اختصاصاتها أن تنشئ في أي وقت لجان تحقيق في قضايا المصلحة العامة .

¹ محمد الصغير بعلي ، يسرى أبو العلا مرجع سابق ص 114/115

كما تتجلى رقابة البرلمان في مرحلة تنفيذ الميزانية بصورة واضحة لدى مناقشة قانون المالية التكميلي الذي تقدمه الحكومة للبرلمان أثناء السنة المالية بغرض تكملة أو تعديل بعض الأوضاع المستجدة .

2-2 الرقابة اللاحقة

تنص المادة 160 من الدستور على ما يلي : تقدم الحكومة لكل غرفة من البرلمان عرضاً من إستعمال إعتمادات المالية .. ، تختتم السنة المالية فيما يخص البرلمان بتصويت على قانون يتضمن تسوية ميزانية السنة المالية المعينة من قبل في كل غرفة من البرلمان ، كما يلزم الحكومة بتقديم البيانات والوثائق التي تسمح للبرلمان بالقيام بالمراقبة¹.

3- الرقابة بواسطة هيئة مستقلة

قد تتم الرقابة على تنفيذ الميزانية عن طريق هيئة مستقلة عن الهيئتين التنفيذية والتشريعية ويوضع لها نظام خاص كما هو الحال بالنسبة لمجلس المحاسبة .
لقد نص القانون 32/90 المؤرخ في 1990/12/04 المتعلق بمجلس المحاسبة وألغى بموجب أمر رقم 20/95 المؤرخ في 1995/07/15 يقوم على ما يلي :

أ-التشكيل : أعضاء :

- رئيس مجلس المحاسبة
- نائب الرئيس
- رؤساء الغرف
- رؤساء الفروع
- المستشارون
- المحاسبون

يخضع قضاة مجلس المحاسبة للأمر رقم 23/95 / المؤرخ في 1995/08/26 المتضمن القانون الأساسي لقضاة مجلس المحاسبة .

¹ محمد حسن سلمان ، المالية العامة ، دار المستقبل للنشر والتوزيع عمان 1990 ص 667 .

ب-الاختصاص

حسب نص المادة 170 من الدستور : يؤسس مجلس المحاسبة ويكلف بالرقابة البعدية لأموال الدولة والجماعات الإقليمية ، ويعد مجلس المحاسبة تقريرا سنويا ويرفعه إلى رئيس الجمهورية

كما تنص مادة 155 من قانون الولاية على ما يلي : يتولى مجلس المحاسبة مراقبة الحسابات الإدارية ومراجعتها وكذا تصفية حسابات البلديات طبقا للتشريع المعمول به .

ج- الإجراءات

لمجلس المحاسبة التحريات والتدقيقات والمراجعات ، يعين رئيس الغرفة بإرسال تحريات إلى الناظر العام ثم يعرض الملف بأكمله على تشكيلات المداولة ، في حال عدم إثبات أي مخالفة يقوم بإصدار قرار مؤقت ويبلغ إلى المحاسب للرد عليه خلال شهر ، وبعد تقديم الناظر العام لاستنتاجاته الكتابية وبعد مداولة تثبت التشكيلة في ملف بقرار نهائي بأغلبية الأصوات ، يتمتع هذا القرار بصفة تنفيذية .

د-التسيير

ومن حيث تنظيمه وتسييره تم تقسيم غرف مجلس المحاسبة إلى الغرف ذات الاختصاص الوطني والغرف ذات الاختصاص الإقليمي كما يمكن أن تنقسم الغرف إلى فروع ولكل منها رئيس :

- كتابة الضبط .
- أقسام تقنية ومصالح إدارية ينشطها وينسق بينها ويتابع مهامها أمين عام¹.

و-التشكيلات

ومن حيث تشكيلات مجلس محاسبة يجتمع المجلس طبقا للمادة 47 في الشكل التالي :

- كل غرفة مجتمعة برئاسة رئيس مجلس المحاسبة .
- الغرفة وفروعها حيث تتكون تشكيلة المداولة من ثلاث قضاة على الأقل.
- غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية المالية ، غرفة لجنة البرامج والتقدير².

¹ بلدوم بشيرة مسعودي كملية قواعد عامة في إعداد الميزانية العامة في الجزائر مرجع سبق ذكره ص 43 .

² مصطفى حسين سليمان : المالية العامة ، دار المستقبل للنشر والتوزيع ، عمان ، 1990 ، ص 54 .

الفرع الخامس : دور الخزينة العمومية في تنفيذ الميزانية

من الناحية المالية نقصد بوظيفة الخزينة العمومية هي القدرة على مواجهة إحتياجات الصرف أي البحث الدائم على التوازن بين الإيرادات والنفقات ، علما بأن أموال الخزينة مودعة في الحساب الخاص لدى بنك الجزائر ، حيث يسجل هذا الحساب مجموع موارد الدولة ونفقاتها وبالتالي فهي تعطي صورة عن التغيرات التي تطرأ على وضعية صندوقها ، إن التوازن الدائم للصندوق يكاد يكون مستحيلا وهذا ما يجعل التوازن ضروري ، وذلك للإحتفاظ بالسيولة الضرورية للتسيير من جهة ، وتنفيذ مقتضيات القانون المالية من جهة أخرى وهذا ما يمكنها من القيام بوظائف تضمن لها موارد مالية مؤقتة تضاف إلى الموارد المحددة مثل الضريبة ،ويمكن تلخيص هذه الوظائف في ودائع الخزينة ، إصدار السندات ، طلب قروض من بنك الجزائر¹ .

من الناحية الاقتصادية تتمثل وظيفة الخزينة العمومية في كونها أداة هامة للسياسة الاقتصادية بتدخلها في عملية السياسة النقدية التوسعية ، وهذا يعود نظرا لقدراتها الضخمة ولتأثيرها الكبير في الدورة المالية وفي التوازن الاقتصادي وبالتالي يمكن إستخلاص وظيفتين للخزينة العمومية هما الإشراف على الجهاز المصرفي والمالي ويظهر ذلك في النقاط التالية :

-المشاركة في الهيئات الإدارية للمؤسسة المؤممة والنصف المؤممة والتي تتمثل في الأسواق المالية .

- الضرائب غير المباشرة والتي تصب في إستعمالات المال فإذا إستعمله صاحبه وتصرف به وجب عليه الضريبة الغير مباشرة فهي تتبع الثروة في تنقلها وأشهر إستعمالها نجد الضريبة على الإنتاج ، الضريبة على الإنفاق ، الضريبة على الاستهلاك ، الضريبة على التداول ، الضريبة الجمركية هي موارد مستقرة على مدار السنة لخزينة الدولة وتتغير بوفرة حصيلتها ومن عيوبها أنها تأخذ بعين الاعتبار الوضعية الاجتماعية للممول ولا تمنح تخفيضات وهي أقل عدالة من الضرائب المباشرة² .

¹ محمد صغير بعلي ، يسرى أبو العلا : المرجع السابق ، ص 116 / 117

² محمد صغير بعلي ، يسرى أبو العلا : المرجع نفسه ، ص 126 .

تقوم الدولة بتنفيذ عمليات الميزانية بالإيرادات والنفقات بالإضافة إلى عمليات الحسابات الخاصة وكذلك إبرام القروض ، كما تتكفل بإقرار التوازن المحاسبي المستمر في الخزينة المركزية وخزينة الولاية ذلك لأن الإيرادات المتوقعة في الميزانية لا تتطابق مع النفقات في الزمان ، بمعنى أنه برغم من أن مجموع الإيرادات يساوي أو يفوق مجموع النفقات في نهاية السنة المالية ، فإن الإيرادات لا تكون بضرورة متساوية مع النفقات ، في أي يوم من السنة وخاصة في الأشهر الأولى منها ، والذي يحدث في بعض الأحيان هو أنه قد يؤمر بصرف نفقة أكبر من إيرادات التي دخلت الخزينة فعلا، وخاصة في بداية السنة ، ولهذا تلتزم الخزينة بإقرار هذا التوازن بين مواردها ونفقاتها سواء في الخزينة المركزية أو الخزينة الولائية ، الخزينة الممول للدولة وبالإطلاع على القوانين المالية التي تعاقبت منذ الاستقلال 1962 إلى يومنا هذا، نجد أن الدولة تتدخل بصفة مستمرة في ما يخص العمليات المالية نتيجة لذلك أصبحت الخزينة العمومية تعمل بكثرة وكأنها مؤسسة مصرفية، بمعنى أنها تلجأ إلى الاقتراض للحصول على موارد مالية إضافية، كما تمنح في نفس الوقت قروضا ،لهذا فقد تلجأ إلى المؤسسات المصرفية مثل بنك الجزائر للتنمية والمستفيدون من هذه التحويلات المتمثلة في السلفة والقروض هم على سبيل المثال الجماعات المحلية ، المستشفيات ، الجامعات ، في حال ما إذا وجد إختلال في الخزينة أي عدم التوازن بين الإيرادات والنفقات فعلى الدولة أن تبذل أقصى جهدها لسد الفراغ وغير ممكن تجسيد ذلك في الواقع بمواردها الخاصة والمتحصل عليها من سندات الخزينة ومن ودائع الأموال لديها.

ثانيا : أهمية الميزانية العامة¹.

تعتبر الميزانية الخطة المالية التي تنتهجها الدولة من أجل الوصول إلى أهدافها ، وتختلف هذه الخطة المالية من دولة لأخرى تبعا لنظامها السياسي والاقتصادي ، ومن ثم فقد كان للميزانية أهمية إنعكست في حجم ونوعية كل من إيراداتها ونفقاتها ،لذا نجد أنه في الدول المصنعة مثلا ميزانياتها تفوق ميزانيات الدول النامية بكثير ، كذلك فيما يخص نوعية كل من الإيرادات و النفقات فهي تختلف هي أيضا على حسب الاتجاهات السياسية

¹ عادل أحمد حشيش : المرجع السابق ، ص 268.

فالميزانية أهمية ودور كبير من أجل تحريك الدورة الاقتصادية وتحقيق الأهداف العامة ويمكن ذكر أهمية الميزانية في ما يلي :

1-أهمية الميزانية من الناحية السياسية .

للميزانية من هذه الناحية أهمية كبرى في الدول ذات الأنظمة النيابية والديمقراطية ، ذلك أن إرغام السلطة التنفيذية في كل عام اللجوء إلى البرلمان من أجل أن يعتمدها نواب الشعب تمهيدا لصرف النفقات العامة في تحصيل الإيرادات ويعني ذلك إخضاعها للمراقبة المستمرة لهذه المجالس حيث تظهر رقابتها للحكومة عن طريق تعديل الإعتمادات التي تطلبها أو رفضها لمشروع الميزانية الذي يقدم إليها ، ولعل مما يزيد في الدلالة على هذه الأهمية، أن معظم الثورات والتغيرات الدستورية ترجع في معظمها إلى سوء وإضطراب الأحوال المالية ،وما يترتب عليه من مطالبة الشعب بتوسيع مدى سلطته في الإشراف على المسائل المالية للدولة .

ويمكن القول بصفة عامة بأن القوة السياسية في الدول تصل عادة إلى أن تتركز في يد السلطة صاحبة الاعتماد المالي للميزانية ، وهو الأمر الذي يصعب معه إخضاع هذه السلطة لرقابة جدية ومؤثرة من جانب المجالس النيابية التي توجد في بعض الدول ، هذا ومن الملاحظ في كل حال أن إعتقاد المجالس النيابية للميزانية من شأنه زيادة الثقة بمالية الدولة بالنظر إلا ما يؤدي إليه إخضاع هذه المالية للرقابة الدقيقة والعلنية من إبعادها عن تحكم السلطة التنفيذية ، فضلا عن أنه يقلل إلى حد كبير من المفاجئات التي قد يتعرض لها دائنو الدولة¹.

2-أهمية الميزانية من الناحية الاقتصادية والاجتماعية .

للميزانية العامة أهمية لا تقل شأن عن أهميتها من الناحية السياسية إن لم نفتها هذه الأهمية أخذت في التزايد بإتساع نطاق دور الدول في الحياة الاقتصادية والاجتماعية في الدول المعاصرة فعن طريق الميزانية تستطيع الدولة أن تعدل في توزيع الدخل القومي فيما بين الطبقات المختلفة للمجتمع ، عن طريق الضرائب والنفقات العامة².

¹ محمد جمال ذنبيات: مرجع سابق ، ص 276 .

² عادل أحمد حشيش : المرجع السابق ، ص 277.

وقد أصبحت الميزانية في عصرنا الحاضر وخصوصا في الدول المتقدمة اقتصاديا أكثر إتساعا مما كانت عليه ، وتعد الميزانية العامة التي تقدر بواسطتها الإيرادات والنفقات ويؤذن بها فحسب وإنما أصبحت تهدف إلى تحقيق العملية الكاملة وإلى تعبئة القوة الاقتصادية غير المستخدمة والمساهمة في زيادة الدخل القومي، ورفع مستوى المعيشة ، وفي الدول ذات الاقتصاد المخطط وعلى الأخص البلدان الاشتراكية يعظم دور الميزانية كثيرا لعلاقتها الوثيقة بعملية التخطيط الاقتصادي ، إذ تصبح الميزانية جزءا من الخطة المالية العامة للدولة وأداة من أهم أدوات تنفيذها¹.

3- أهمية الميزانية من الناحية الإدارية والمحاسبية .

إن للميزانية أهمية كبرى ولاسيما من ناحية المصروفات ، إذ أن الإيرادات تحصل طبقا للقوانين الخاصة بها دون التقيد بالأرقام المقدر لها في الميزانية ، وإن كانت أسباب الفروق بين الأرقام التقديرية والفعلية تبيين في الحساب الختامي، أما في المصروفات فإن محاسبي الوزارات والمصالح مقيدون بألا يصرفوا إلا في حدود الإعتمادات المقدرة وملزمون بأن لا يتجاوزوها، وذلك وفقا للتعليمات المالية الموضوعة والأوضاع التي تحددها تلك التعليمات . كذلك للميزانية أهمية خاصة في تحديد أنواع حسابات الإيرادات والمصروفات التي تمسك في الحساب الحكومي إذ يفتح لكل نوع من الإيرادات والمصروفات حساب خاص يختلف من سنة لأخرى وفقا لطريقة إعتماد الميزانية سنويا².

2- دور الميزانية العامة في مالية الدولة

أحدثت التغييرات والتطورات الاقتصادية والاجتماعية التي طرأت على مختلف الدول تعديلات جذرية عميقة في فكرة الميزانية والدور الذي تقوم به في مالية الدولة ، وفيما يتعلق بهذا الدور فإننا نجد أنها من حيث التطور التاريخي إزاء مفهومين ،الأول منها ذاع لفترة معينة في فكر النظرية التقليدية، والثاني إنتشر مع الواقع المتطور وهو المفهوم الحديث الذي تأخذ به المالية الحديثة .

¹ مصطفى حسن سلمان ، المالية العامة دار المستقبل للنشر والتوزيع عمان 1990 ص 277 .

² مصطفى حسن سلمان ، المرجع نفسه ، ص 41 .

أ- دور الميزانية العامة في النظرية التقليدية

كانت النظرية التقليدية في مرحلة من التطور الاقتصادي والاجتماعي للدول المختلفة تتميز بعدم تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية إلا في حدود ضئيلة ، وذلك تأثراً بمذهب الحرية الفردية الذي إزدهر في ظل النظام الاقتصادي الحر ، لهذا فقد غلب على فكر هذه النظرية نوع من الحيادية الاقتصادية ، حيث تمثل هذا الحياد في مجموعة من الأداء التي كانت ترى أن أفضل الميزانيات هي أقلها نفقات، وأي توازن جانبي الإيرادات، والمصروفات ،يعتبر أمر حيويًا في الميزانية السنوية ،(أي التوازن السنوي) وقد ترتب على هذه الآراء وغيرها أن رفض التقليديون فكرة إحداث عجز في ميزانية الدولة ¹.

ب- دور الميزانية العامة في النظرية الحديثة :

تعاضد دور الدولة وإزداد في جميع نواحي الحياة الاقتصادية والاجتماعية وأصبحت الميزانية أداة رئيسية من أدوات السياسة المالية ، تستخدمها الدولة لتحقيق الرأسمالية المتقدمة وأصبحت جزء متدخلًا ومكملاً من الخطة المالية العامة للدولة الداخلة في إطار التخطيط الاقتصادي القومي الشامل.

لاسيما في الاقتصاديات الاشتراكية لذلك إحتفظت بالأمر الذي نادى به النظرية التقليدية بقيمتها نتيجة تغير الظروف التي أحاطت بمالية الدولة، حيث إزدادت نفقات الدولة بصورة مستمرة نتيجة زيادة تدخل الدولة المستمر في الحياة الاقتصادية ، ولم يعد الحفاظ على توازن الإيرادات والنفقات العامة في الميزانية السنوية مهما، وإنما أصبح التوازن الاقتصادي والاجتماعي للاقتصاد القومي هو الذي يستأثر بإهتمام السلطة وليس التوازن المالي والمحاسبي للميزانية ولم يعد التوازن السنوي للميزانية أمراً تلتزم به السلطة التنفيذية وتنفيد به حرفياً مما دل على أن المالية العامة المعاصرة قد وجهت إهتمامها إلى التوازن الدوري للميزانية ².

وكنتيجة لهذه الأفكار الحديثة فقد طرأ على قواعد الميزانية كثيراً من التعديل والتطور لتلائم الاتجاهات الجديدة في المالية العامة ، ولقد أثر كل هذا التطور بطبيعة الحال لدرجة كبيرة

¹ محمد جمال ذنبيات : مرجع سابق ، ص 274 .

² مصطفى حسن سلمان : مرجع سبق ذكره ص 243 .

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمصطلحي الجباية والميزانية العامة

على الإجراءات المتبعة في إعداد الميزانية واعتمادها ، وبدرجة أقل تتعلق بتنفيذها والرقابة على التنفيذ.¹

¹ عادل أحمد حشيش : المرجع السابق ، ص 278 .

الفصل الثاني

تمويل الجباية للميزانية العامة

المبحث الأول : مفهوم التحصيل الجبائي

المطلب الأول : تعريف التحصيل الجبائي وطرقه

المطلب الثاني : أثر الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الضريبي

المطلب الثالث : دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي

المبحث الثاني : فعالية الجباية في تحقيق التوازن في الميزانية

العامة

المطلب الأول : الوسائل الجبائية لتغطية عجز الميزانية

المطلب الثاني : حدود الجباية في تغطية العجز

المطلب الثالث : فعالية السياسة الجبائية في تمويل الميزانية العامة

المبحث الأول : فعالية التحصيل الجبائي .

المطلب الأول : تعريف التحصيل الضريبي وطرقه.

بعد قيام مصلحة الضريبة بربط الضريبة على الممول لتخطره بدين الضريبة ومواعيد الوفاء لهذا الدين تأتي مرحلة التحصيل وفق إجراءات وعمليات من خلالها جمع مبالغ الضرائب لصالح الخزينة العمومية في مواعيد مناسبة ومحددة وطرق ملائمة .

الفرع الأول : تعريف التحصيل الضريبي *recouvrement fiscal*.

لقد تعددت تعاريف التحصيل الضريبي إلا أنها تصب في معنى واحد منها :

التعريف الأول: التحصيل الضريبي هو مجموعة من الإجراءات الإدارية والتقنية التي يتم بواسطتها تحويل قيمة الضريبة من ملكية المكلف بدفعها إلى الخزينة العمومية.

التعريف الثاني: التحصيل الضريبي هو مجموعة العمليات التي تقوم بها الإدارة المالية في سبيل وضع القوانين والأنظمة الضريبية موضع التنفيذ وبالتالي إيصال حاصلات الضرائب إلى خزينة الدولة¹.

التعريف الثالث: يقصد بتحصيل الضريبة مجموعة من العمليات التي تستهدف نقل قيمتها من ذمة المكلف إلى الخزينة العمومية من أجل إستيفاء حقها ، ويرتبط تحصيل الضريبة بالواقعة المنشئة لها و السلطة المتخصصة بتحصيلها وطرق التحصيل ومواعيد وضماناته ويتم الدفع نقدا أو عن طريق البنك أو حوالة بريدية .

الفرع الثاني : سعر الضريبة (معدل الضريبة)

يقصد بسعر الضريبة النسبة بين مقدار الضريبة والقدر من المادة المكونة لوعائها ، أي هو مقدارها منسوبا إلى قيمة محلها أو وعائها .

وبتعبير آخر هي النسبة بين مبلغ الضريبة والمادة الخاضعة لها حيث تسعى الدولة دوما إلى تحقيق المعدل الأمثل للضرائب ، فإرتفاع سعر الضريبة لا يؤدي بالضرورة إلى إرتفاع الحصيلة الضريبية .بل يؤدي في معظم الأحيان إلى إنخفاضها خاصة إذا تجاوز المعدل الأمثل لها ،لهذا السبب يجب على الدولة أن تحاول دائما إختيار السعر الأمثل الذي يضمن لها تعظيم حصيلتها الضريبية .

¹ علي زغودود ، المالية العامة ،ديوان المطبوعات الجامعة ، الجزائر ،2006، ص230

وهناك طريقتان لتحديد سعر الضريبة: ¹

الطريقة الأولى: هي التحديد النسبي لسعر الضريبة ويعرف بأنه السعر الذي يبقى ثابتا لا يتغير بتغير وعاء الضريبة .

الطريقة الثانية: هي التحديد التصاعدي للضريبة وهو السعر الذي يزداد بإزدياد المادة الخاضعة للضريبة والعكس، أي ينخفض بإنخفاضها .

بشكل عام فإن معدل الضريبة يتحدد من قبل السلطات العامة بناء على إحتياجاتها من أجل تغطية أعبائها، وخاصة أن الدولة تحدد أولا نفقاتها ثم تعمل بعد ذلك على تأمين الإيرادات الضرورية ².

***الفرع الثالث: أساليب تقدير المادة الخاضعة للضريبة**

لقد تعددت أساليب تقدير المادة الخاضعة للضريبة لتناسب مع مستوى التغيرات وتتلاءم مع إمكانيات العملية المتاحة ، وأهم هذه الأساليب نذكر الطريقة الغير مباشرة وهي التي تعتمد على طريق العلامات الخارجية أو طريقة التقدير الجزافي، أما الطريقة المباشرة فهي تعتمد على طريقة الإقرار أو طريقة التحديد الإداري المباشر .

1/التقدير الغير مباشر: ونميز في هذا المجال أسلوبين :

***أسلوب التقدير الجزافي:** ويقصد به أن قيمة المادة الخاضعة للضريبة تقدر تقديرا جزافيا على أساس بعض القرائن والأدلة التي تعتبر دالة عليها ، كالإستدلال على الربح التجاري برقم المبيعات ، وللتقدير الجزافي صورتان هما التقدير الجزافي القانوني كأن ينص على تقدير التكاليف الجائز خصمها جزافيا ، والتقدير الجزافي الإتفاقي بين الإدارة والممول كالإتفاق على تقدير الوعاء الضريبي.

***أسلوب المظاهر الخارجية:** في ظل هذا الأسلوب تعتمد الإدارة في تقدير وعاء الضريبة على بعض العلامات والمظاهر الخارجية التي يسهل معرفتها مثل : عدد السيارات ، عدد الخدم ، إيجار المنزل الخ. أي أنها تفرض على مظاهر خاصة يعينها القانون دون أن تسعى للتعرف على قيمة المادة الخاضعة للضريبة تعريفها تعريفا دقيقا . هنا لا

¹ حجار مبروكة . أثر السياسة الضريبية على إستراتيجية الاستثمار في المؤسسة ، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية فرع إستراتيجية ، جامعة محمد بوضياف المسيلة ، الجزائر ، 2005-2006، ص 19

² صالح الرويلي، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الرابعة، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1992، ص 122

تفرض الضريبة على المادة الخاضعة للضريبة وإنما تفرض في الواقع على المظاهر الخارجية .

2/ طريقة التقدير المباشر : تلجأ معظم التشريعات المالية الحديثة إلى هذه الطرق

المباشرة في تحديد وعاء الضريبة ويمكن التمييز بين أسلوبين :

أسلوب التقدير الإداري المباشر : في ظل هذا الأسلوب تتولى الإدارة الضريبية بنفسها

تقدير المادة الخاضعة للضريبة مستعينة بكافة الطرق ، وبناء على ما يمكنها الحصول

عليها من معلومات وبيانات دون التقدير بمظاهر أو قرائن معينة، ويعد هذا الأسلوب بمثابة

إجراء عقابي وردعي تستعمله الإدارة الضريبية ،عندما يتبين لها عدم صحة المعلومات

المصرح بها ، أو عند الإمتناع عن تقديم التصريح اللازم .

أسلوب الإقرار :

قد يعتمده المشرع وهذا من أجل تحديد الوعاء الضريبي على إقرار ما يقدمه المكلف

بدفع الضريبة مما يلزم بتقديم إقرار يبين فيه مقدار وعاء الضريبة بصورة مفصلة ،وتقوم

الإدارة المالية بالتحقيق من صحة ما يحتويه الإقرار من المعلومات المتوفرة لديها من

الممول ،ويعتبر إقرار الممول أفضل أسلوب لتقدير المادة لأن الممول أدري الناس بمقدار

ما لديه من موارد وبظروف شخصية ، ولكنه قد يلجأ إلى التهرب منها وهو ما يجعل

تصريحه غير صحيح نسبيا ،ولذلك يكون على الإدارة المالية في حالة إعتماها على إقرار

المكلف بدفع الضريبة أن تراقبه للتأكد من صحته .

ونقصد بالإقرار الذي يقدمه الغير هو تكليف غير الممول في بعض الحالات بالإفصاح عن

المادة الضريبية الخاصة بالمكلف ، كما في حالة صاحب العمل الذي يقدم إقرار المرتبات

والأجور التي يدفعها للموظفين ويكون الاقتطاع من المنبع وهذا ما يسهل على الدولة

ويخفف عنها تكاليف الجباية وكذا منع التهرب الضريبي ¹.

الفرع الرابع : طرق التحصيل الضريبي .

بعد تحديد أساليب تقدير المادة الخاضعة للضريبة نتطرق إلى طرق التحصيل الضريبي

المعتمدة من طرف الإدارة الجبائية ، ويتم تحصيل الضرائب بعدة طرق منها :

¹ وكواك عبد السلام : فعالية النظام الضريبي في الجزائر ، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية ،

تخصص دراسات محاسبية وجباية معمقة ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، الجزائر ، 2012 ، ص 64 .

- طريقة التسديد المباشر من قبل المكلف نفسه.

- طريقة التسديد لمبلغ الضريبة التقديري على أقساط مسبقا .

- طريقة الإقتطاع من المصدر .

أولا : طريقة التسديد المباشر من قبل المكلف نفسه :

القاعدة العامة أن يلتزم المكلف بدفع الضريبة إلى الإدارة الجبائية من تلقاء نفسه دون مطالبة الإدارة له بأدائها في محل إقامته ، وهذه الطريقة تعد أكثر شيوعا .¹

ثانيا : طريقة التسديد لمبلغ الضريبة التقديري على أقساط مسبقا:

قد لا تنتظر مصلحة الضرائب إلى نهاية السنة حتى يقوم المكلف بتوريد الضريبة إلى الخزينة العمومية ، وإنما تلزمه بدفع أقساط مقدما ، تتناسب مع دخله المتوقع ومقدار الضريبة التي يتوقع أن يدفعها سنويا ، وفي نهاية السنة تتم التسوية (المقاصة) ، وإن كان إجمالي ما دفعه من أقساط يفوق مقدار الضريبة الواجب دفعها ، قامت مصلحة الضرائب بسداد مستحقاته أو قيدت له ذلك كأقساط مقدمة للسنة التالية².

ثالثا : طريقة الإقتطاع من المصدر :

تعتبر من أهم طرق تحصيل الضرائب ، حيث تتعدم فرص التهرب الضريبي من قبل المكلف لأنه في الواقع يحصل على الدخل الصافي بعد ما تدفع الضريبة بواسطة شخص آخر ، وتتميز هذه الطريقة ب:³

- سهولة وسرعة التحصيل .

- إستحالة التهرب من الضريبة ، حيث تحصل قبل حصول المكلف نفسه على المادة الخاضعة للضريبة .

- لا يشعر المكلف بوقع الضريبة ، وفي أغلب الأحيان يجهل مقدارها .

- إنخفاض النفقات الجبائية في هذه الطريقة، لأن الشخص المكلف بتحصيل الضريبة وتوريدها للخزينة لا يتقاضى اجرا نظير ذلك .

¹ محمد عباس محرزى ، اقتصاديات الجباية والضرائب مرجع سابق ص 307 .

² سعد نبيلة ، الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي ، مذكرة لنيل شهادة الماستر في المحاسبة والمالية جامعة آكلي محند أو الحاج 2014/2015

³ عادل أحمد حشيش ، أساسيات المالية العامة ، مدخل لدراسة أصول الفن المالي للاقتصاد العام دار النهضة العربية للطباعة والنشر القاهرة 1992 ص 170 .

المطلب الثاني : أثر الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الضريبي .

تعد الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي تسعى الإدارة من ورائها للمحافظة على حقوق الخزينة ،من خلال محاربة الغش الضريبي أو التخفيض من حدته ، فالرقابة تعتبر وسيلة للإدارة الجبائية للتأكد من صحة وسلامة المعلومات المدلى بها في إقتراحات المكلفين ، وإرساء مبدأ أساسي للإقتطاعات . ولقد عرفت المديرية العامة للضرائب الرقابة الجبائية بأنها تلك الوسيلة الضرورية لضمان المساواة بين الأفراد في دفع الضريبة وتشكل شرط من الشروط الأساسية والفعالة لتحقيق منافسة شريفة وعادلة بين المؤسسات وتعرف أيضا بأنها فحص لتصريحات وسجلات ووثائق ومستندات خاصة بالمكلفين الخاضعين لها سواء كان شخص معنوي أو طبيعي وذلك قصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها التصريحات .

الفرع الأول :تعريف الغش الضريبي وأنواعه

أولاً: تعريف الغش الضريبي L.evasion fiscal

لقد تعددت التعاريف والمفاهيم للغش الضريبي من طرف المؤلفين في هذه الظاهرة ،وهذا باختلاف وجهات نظرهم القانونية والاقتصادية ونظرا لذلك ليس من السهل تقديم تعريف شامل ودقيق للغش الضريبي . ومن هذه التعاريف نذكر :

1-عرفه باريلاري على أنه "الخفض أو الإمتناع بطريقة غير شرعية عن دفع الضرائب المستحقة ، ونماذجه متنوعة كالأخطاء الإدارية في التصريحات أو خفض الإيرادات وتضخم النفقات " ¹.

2-يقصد به تمكن المكلف كليا أو جزئيا من التخلص من تادية الضرائب المستحقة عليه . وذلك عبر ممارسة الغش والتزوير في القيود ومخالفة القوانين والأنظمة الضريبية المعتمدة ، وتختلف صور الغش الضريبي تبعا لإختلاف الأساليب التي يعتمدها كل مكلف للتهرب من تادية الضرائب المترتبة عليه ،فقد يعمد المكلف إلى كتم عمله عن الدولة أو يمتنع عن تقديم التصريح المطلوب منه أو أن يقدم تصريحا مزيفا ومدعوما بمستندات مزورة عن

¹ طالب محمد : الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري في الفترة (1995-1999) ، رسالة من متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية ، فرع التحليل الاقتصادية ، كلية الاقتصاد وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2002/2001 ، ص

حقيقة أرباحه ، فيخفي بعض أوجه نشاطاته ، أو يزيد من قيمة تكاليف الدخل القابلة للتنزيل الضريبي أو يستعين ببعض القوانين التي تساعد على إخفاء حقيقة أرباحه .

ثانيا : أنواع الغش الضريبي

ومن خلال ما سبق نجد أن الغش الضريبي هو خرق صارخ لقواعد القانون الجبائي للتخلص من دفع الضريبة ، وعلى هذا نذكر أنواع الغش الضريبي كما يلي :

- 1- **الغش البسيط** : يعرف هذا النوع بأنه "كل تصرف أو حذف بسوء نية لأجل التخلص من الضريبة " ويعتبره المشرع محاولة متعمدة لتضليل الإدارة الجبائية بإستعمال عنصر التدليس المتمثل في :
 - النقص في التصريح .
 - التأخر في تقديمه .
 - عدم تقديمه نهائيا .

- 2- **الغش المركب** : أو الغش الموصوف فيستعمل فيه المكلف طرق تدليسية في إقرار أساس الضرائب الناتج عن إرادته في ذلك ، فالغش المركب يجمع كل العناصر التي تتضمن مبادئ الغش ، وهي نوعين :
 - الإخفاء المادي عن طريق إستعمال فواتير أو الإشارة إلى نتائج لا تتعلق بعمليات فعلية -
 - الإخفاء القانوني كأن يقوم المكلف بخلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية¹.

الفرع الثاني : أسباب الغش الضريبي .

الغش الضريبي ليس نتيجة صدفة ، فهناك أسباب لهذه الظاهرة منها النفسية ، الاقتصادية ، ومنها الراجعة إلى ضعف الإدارة وتنظيمها أو نظامها داخل محيطها ، والتي نوردتها كما يلي :²

¹ يحيوي نصيرة : دراسة حول التهرب والغش الضريبي ، حالة الجزائر ، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير ، معهد العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر ، 1997/1998 ، ص 62.

² صالح الرويلي الاقتصاديات الماليات العامة طبعة 4 ديوان المطبوعات الجامعية 1992 ص 122 .

أولا : أسباب متعلقة بالمكلف .

إن موقف المكلف إتجاه الضريبة يشترط فيه الحالة النفسية والأخلاقيات الجبائية ، فكلما كانت نفسية المكلف ضعيفة كلما كان ميله نحو التملص من دفع الضريبة واسعا ، فالعامل البسيكولوجي للمكلف له أهمية بالغة في أداء واجباته الجبائية ، إضافة إلى عدم فهم الكثيرين للدور الذي تلعبه الدولة الحديثة وفقدان الثقة في مؤسساتها ففتح مجالا للشك في عدم أهمية هذه المساهمة وبالتالي التأثير السلبي على مدى إقبال المكلفين على دفع الضريبة.

ثانيا : أسباب متعلقة بالتشريع الجبائي

***تعقد النظام الجبائي:** فالمكلفين يجدون الأعذار أمام الإدارة الجبائية وهذه الأخيرة تجد صعوبة في المراقبة بسبب تعقد وتنوع النماذج المستعملة من جهة ومن جهة ثانية بسبب أن المكلف يجد نفسه أمام أعوان تنقصهم الكفاءة بوسائل هشة ، وهذه هي ميزة الدول النامية .
***عدم استقرار القوانين :** لقد شهد النظام الجبائي الجزائري منذ الاستقلال تغيرات عديدة تبرز في قوانين الضرائب أو تجديدها ، هذا ما أدى إلى عدم الاستقرار في الجهاز ، ويتعذر بالتالي على المكلفين مواكبة هذه التغيرات المتتالية نتيجة نقص الإعلام .

ثالثا : أسباب متعلقة بالإدارة الجبائية

إن مكافحة الغش الضريبي تعتمد على مدى كفاءة وفعالية الإدارة الجبائية في القيام بمهامها ومن الأسباب المتعلقة بالإدارة الجبائية ما يلي:
✓ نقص ومحدودية الوسائل المادية المستعملة في الإدارة الجبائية نظرا للإنعدام الأجهزة الحديثة التي يتم من خلالها الربط بين الإدارات ، إضافة إلى ضعف الرواتب وقلة الحوافز الممنوحة للموظفين من أجل زيادة مردودية عملهم ¹.
✓ كثرة الإجراءات الإدارية وتعقدها مما يعرقل إجراءاتها بالنسبة للمكلفين والإدارة في حد ذاتها وهو ما يؤدي إلى خلق شعور بالكراهية من طرف المكلفين .

¹ محمد فلاح ، الغش الجبائي وتأثيره على دور الجباية الاقتصادية ، رسالة لنيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر ، 1996-1997، ص 37.

✓ ضعف الرقابة المستخدمة من طرف الإدارة الجبائية نظرا لقلة اليد العاملة المخصصة لذلك مقارنة بالعدد الهائل والمتزايد من الملفات التي هي في حاجة للمراقبة الجبائية .

✓ انعدام الاتصال بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة مما يجعلهم بعيدين كل البعد عن التعديلات التي قد تطرأ على وضعيتهم الجبائية ، وربما يقومون بمخالفتها دون العلم بذلك .

رابعا: الأسباب الاقتصادية¹

للأسباب الاقتصادية دورها في الغش الضريبي ، فكلما كانت حالة المكلف الاقتصادية متدهورة إلى جانب الحالة الاقتصادية العامة كلما كان الغش الجبائي كبير والعكس صحيح

1-الوضعية الاقتصادية للمكلف :

يظهر سلوك المكلف إتجاه الضريبة بشكل واضح في أوقات الأزمات ، حيث تتخفض المداخيل وتصبح الضريبة تشكل عبئا ثقيلا على المكلف مما يدفعه إلى تجنب تسديدها ، هذا في حالة الأزمات ، أما في حالة الرخاء الاقتصادي ، حيث تزيد المداخيل فقد يدفع المكلف بالضريبة ما عليه إتجاه الخزينة ليظهر مظهر المواطن الصالح .

2-الوضعية الاقتصادية العامة :

ترتفع مداخل الأفراد في فترة الإنتعاش الاقتصادي، وترتفع بذلك قدرتهم الشرائية فيتحمل بذلك المستهلك النهائي الضرائب التي يجمعها منهم ويسددها إلى الخزينة مما تؤدي إلى تقليل الغش الضريبي ، أما في فترات الركود الاقتصادي تنتشر السوق الموازي ويؤدي إلى اختلالات في بنية الاقتصاد الوطني .

الفرع الثالث: طرق الغش الضريبي

تأخذ طرق الغش الضريبي شكلين أساسيين هما طريقة الإخفاء القانوني وطريقة الإخفاء المحاسبي .

أولا : الإخفاء القانوني :

ويعني خلق وضعية قانونية مرئية ، وهذا النوع من الغش يأخذ شكلين أساسيين وهما²:

¹ محمد فلاح ، المرجع السابق ، ص 37.

² بن عياد صورية : الجباية والتنمية الاقتصادية مذكرة لنيل شهادة الليسانس في علوم التسيير مركز الجامعي زيان عاشور الجلفة

2005/2004.

1- الغش عن طريق التكييف الخاطئ للوضع القانوني الحقيقية :

ويتمثل في تغيير عملية قانونية حقيقية بمظهر عملية أخرى خاضعة لنظام جبائي أكثر إمتياز وهذا يسمح بعدم أداء الضريبة أو أدائها بنسبة أقل من تلك الناتجة عن الوضعية القانونية الأولى، وهذا ما يكون له أثر في تغيير المعنى الحقيقي لعملية ما وتزييف حالة أو فعل آخر غير خاضع للضرائب ، أو خاضع لمعاملة جبائية خاصة أكثر إعتدالا، ومن الأمثلة الواقعية الشائعة حالة إخفاء عملية توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة وإستبدالها بشكل آخر وهو دفع الأجور بإفراط للشركاء وهذا لكي لا تؤدي الضريبة بمناسبة توزيع الأرباح .

2 - تركيب عملية وهمية :

وهو الأكثر إستعمالا من طرف المكلفين المتهربين حيث يتمثل عمل مؤسسة تجارية مثلا في إعداد فواتير وهمية لا تتطابق مع أي توريد حقيقي للسلع لحساب زبائن مؤسسات أخرى ، وبذلك تتمكن هذه الأخيرة من خصم مبلغ الرسم على القيمة المضافة على مبيعاتها . مبلغ الرسم على القيمة المضافة الوهمي المذكور على الفواتير المزورة التي سلمتها المؤسسة التجارية، وهكذا عندما يكون الرسم على القيمة المضافة الذي يدفع فيكون من حق هذه المؤسسات الحصول على تعويض يساوي مبلغ الفرق .

ثانيا : الإخفاء المحاسبي : ويكون هذا النوع من الغش حسب الطرق التالية :

1- الغش بزيادة التكاليف (الأعباء) :

لقد سمح المشرع للمكلف بخصم الأعباء التي يتحملها فعلا في إطار نشاط مؤسسته شريطة أن تكون هذه التكاليف مرتبطة مباشرة بالإستغلال وفي حدود السقف المسموح الذي وضعه القانون ، لكن بعض المكلفين يدخلون أعباء ليست لها علاقة بالنشاط الرئيسي للمؤسسة .

2- التسجيل المحاسبي للنفقات الشخصية ضمن محاسبة المصاريف العامة :

وذلك بتقييد النفقات الشخصية الغير قابلة للخصم ضمن المحاسبة العامة للمصاريف العامة التي تعتبر بطبيعتها قابلة للخصم من الربح المحقق قبل الإخضاع الضريبي مثلا إصلاح السيارة الشخصية وإعتبارها مصاريف إصلاح سيارة مصلحة ، وبذلك يتم التخفيض

قدر المستطاع من الربح الصافي الخاضع للضريبة ،وهو ما يسمح لهؤلاء الممولين من الإفلات كليا أو جزئيا من الضريبة على أرباح المؤسسة .

3-الزيادة في مختلف العوائد الممنوحة :

وذلك عن طريق الزيادة المبالغ فيها لمبالغ العوائد (أجور) المسجلة في المحاسبة والتي ليست لها أي علاقة نسبية مع العمل أو الخدمة المقدمة من طرف الشخص المأجور كما يمكن أن تكون في الأصل أرباح موزعة على الشركاء تحت غطاء أجور لكي لا تخضع للضريبة على أرباح الشركات ،أو تسجيل عمال وهميين في المحاسبة الخاصة بالرواتب والأجور ، حيث يسجلون شهريا دون القيام بأي عمل فعلي في المؤسسة ، وهذه الطريقة تسمح بتضخيم الكتلة الأجرية التي تخضع من الربح الخاضع للضريبة ، مما يؤدي إلى تحقيق الضريبة الواجبة الأداء.

4-الغش بتخفيض النواتج أو الإيرادات .

حيث يتمثل في عدم إجراء التسجيل المحاسبي بصفة كلية أو جزئية للإيرادات المحققة وذلك بإستعمال طرق ووسائل مختلفة مثل إهمال المبيعات حيث هذه الطريقة تتمثل في لجوء بعض المكلفين إلى البيع نقدا بدون إستعمال الفواتير أو الشيكات ،وبهذا لا يكون هناك أي أثر لعملية البيع ، فيحصل ثمن البيع ولا تظهر العملية في محاسبة المبيعات أو الخزينة .

المطلب الثالث : دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي¹ .

يعتبر التهرب أوسع نطاق من مفهوم الغش .فالغش هو التخلص من دفع الضريبة بإختراق القوانين بطرق وأساليب يراها المكلف ملائمة ومناسبة ، كما يمكن للمكلف اللجوء إلى عدم دفع الضريبة بدون إختراق نصوص القانون الجبائي وهذا ما يعرف بالتهرب الضريبي فالنظام الضريبي في الجزائر نظام تصريحي فرضت عليه الرقابة من أجل عدم التهرب الضريبي أي هي وسيلة لمكافحة التهرب وكذلك تحقيق وتدقيق عن إيرادات الوعاء وقد نصت المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية على أن الإدارة الجبائية تراقب

¹ ناصر مراد : التهرب والغش الضريبي في الجزائر ، الطبعة الأولى ، دار قرطبة للنشر والتوزيع ، الجزائر ، 2004 ، ص 06 .

التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاة كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صيغة التاجر .

الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي وأنواعه

أولاً: تعريف التهرب الضريبي la Froude Fiscal.

لقد تعددت المفاهيم والتعاريف التي جاء بها المختصين حول مفهوم التهرب الضريبي ومن بين التعاريف نجد :

التعريف الأول : يعرف التهرب الضريبي على أنه "ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر ، ولتحقيق التهرب يتخذ المكلف القانوني عدة طرق وأساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة"¹.

التعريف الثاني : فقد عرفه مارتينز بأنه " فن تفادي الوقوع في جاذبية القانون الجبائي و الإستفادة من الثغرات التي يشتملها " .

أي إن المكلف هنا يستعين بحيل تمنعه من دفع بعض الضرائب دون المساس بالقانون ، وهذا من خلال ثغرات القانون الجبائي . إذ أن التهرب يكون من دون مخالفة القانون على نقيض الغش ولا يوقع على المكلف أي عقوبة على غرار الغش ، إلا أنهما يتشبهان في كونهما يؤديان إلى خفض المورد الجبائي .

ثانياً : الفرق بين الغش والتهرب الضريبي .

من خلال ما سبق يمكن التمييز بين التهرب الضريبي والغش الضريبي من خلال ما يلي

- أوجه التشابه :** يمارسان من طرف المكلفين بالضريبة سواء كانوا طبيعيين أو معنويين .
- كل منهما ناتج عن سوء نية .
 - ناتجان عن نقص الوعي الضريبي .
 - يتسببان في آثار سلبية على الخزينة العمومية .

أوجه الاختلاف : - التهرب الضريبي يتم بإستغلال الثغرات الموجودة في القانون الجبائي ولا يعاقب عليه القانون .

¹ ناصر مراد : المرجع السابق ، ص 154 .

- الغش الضريبي يتم بإستعمال أساليب مخالفة للقانون الجبائي ويعتبره القانون جريمة ويعاقب على إرتكابه .

ثالثا: أنواع التهرب الضريبي

وتتمثل أنواع التهرب الضريبي في التهرب الضريبي المشروع وهو الفعل الشخصي الذي يقوم به المكلف وذلك بإستعمال تقنيات قانونية مؤسسة معتمدة على حرية التسيير، وتسمح له بإختيار وضعية جبائية محددة للحصول على نتائج اقتصادية مساوية لنتيجة جبائية مقبولة ويوجد هذا النوع من التهرب في الجزائر خاصة من خلال صور تقليدية كالتالي :

أ- الخطأ الناتج في التصريح الضريبي :

حيث يلاحظ في الأنواع والأشكال التالية :

- أخطاء في التصريحات بالعمليات الخاضعة للضريبة .
- أخطاء في التصريح عندما يتوقف عن النشاط الممارس .
- أخطاء في التصريح الشهري والثلاثي .
- أخطاء في التصريح بالتصريح بالوجود (عند بداية ممارسة النشاط) .

ب- التهرب المادي والمحاسبي :

ويتم ذلك بعدم الإلتزام بقانون الإدارة الجبائية ، ذلك أن بعض المكلفين لا يقومون بتسجيل البعض من رقم أعمالهم ، حيث أن عمليات البيع التي يقومون بها تكون غير مفوترة ، ومن هذه التحايلات في هذا النوع نجد :

- أخطاء تخص عملية مسك الدفاتر الإلجبارية المنصوص عليها في المواد 09 إلى 12 من القانون التجاري¹.
- عدم إمساك الدفاتر الثانوية المتعلقة بعمليات الشراء والبيع .
- أخطاء في الإقفال الشهري لعمليات البيع والشراء .
- أخطاء في التعيين على الفواتير مثل تاريخ العملية وترقيم أو تعيين الزبون . الترقيم الجبائي
- خطأ إيجاد التوازن المفروض أن يوجد بين دفتر الإيرادات والنفقات².

¹ يونس أحمد البطريق : المرجع السابق ، ص 134 .

² ناصر مراد ، التهرب والغش الضريبي في الجزائر طبعة الأولى ، دار قرطبة للنشر والتوزيع الجزائر 2004 ص 06

الفرع الثاني : آثار التهرب الضريبي .

تعتبر الضرائب من أهم مصادر الدولة لتمويل نفقاتها والنهوض بإقتصادها ، ويشكل التهرب الضريبي عائقا أمام التنمية الاقتصادية في جميع الدول باختلاف مستوياتها الاقتصادية ، حيث تعد مشكلة التهرب الضريبي إحدى مظاهر الإنحلال السياسي و الاقتصادي و الاجتماعي ، وتترتب عنه آثار سلبية في مختلف الميادين¹ ، نذكر منها:

أولا : الآثار المالية.

وهي أول الأعراض التي تظهر بحيث أن التهرب الجبائي يحدث نزيفا للمالية العمومية ويتسبب في خسائر معتبر للخزينة العمومية ، وهكذا فإن الدولة تستثمر أقل ، كما تنفق من أجل إنجاز الهياكل القاعدية وأمام هذا الوضع تلجأ إلى طلب المزيد من الذين لا يمكنهم التهرب وتتوقف عن تقديم الإعانات والإعفاءات الجبائية الموجهة لدعم وترقية الحياة الاقتصادية والاجتماعية .

ثانيا : الآثار الاقتصادية .

تعتبر أداة التحكم في النشاط الاقتصادي من خلال تمويل وتوجيه الأنشطة الاقتصادية ، ويؤدي التهرب من دفعها إلى إضعاف دور الدولة في المجال الاقتصادي ، ويمكن تحليل الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي كما يلي² :

أ-التأثير على المنافسة :

يقود التهرب الضريبي بالإخلال بقواعد المنافسة حيث تكون المؤسسات المتهربة من دفع الضرائب أحسن وضعية من المؤسسات التي تلتزم بأداء واجباتها الضريبية وخاصة عندما تكون الضرائب مرتفعة ، وذلك عن طريق الاستفادة من مبالغ الضرائب غير المتقطعة ومساهمتها في التمويل وتقوية مكانتها في السوق.

ب- التأثير على توجيه النشاط الاقتصادي :

يؤدي التهرب الضريبي إلى جذب عناصر الإنتاج نحو الأنشطة التي تكثر فيها هذه الظاهرة ، حيث يقوم المكلفون بإختيار النشاط بناءا على إعتبرات جبائية كمعدل الضرائب

¹ يونس أحمد البطريق ، اقتصاديات المالية العامة ، الدار الجامعية ، بيروت ، 1980،ص 134

² محمد فلاح الغش الجبائي وتأثيره على دور الجباية الاقتصادية ، رسالة لنيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية جامعة الجزائر

الخاص بالنشاط ، وطريقة التحصيل ودرجة الحساسية إتجاه التهرب الضريبي وتوفر طرق التهرب من دفع الضريبة ومدى إمكانية الإفلات من قبضة الرقابة الجبائية ، وهو ما يوجه النشاط الاقتصادي إلى وجهة قد لا تخدم سياسة الدولة في توظيفها للضريبة .

ج-التأثير على الصناعة الوطنية :

يؤدي التهرب الضريبي إلى زيادة حجم النقد المتاح في أيدي المتهربين ، مما يدفعهم على زيادة إنفاقهم الاستهلاكي وزيادة إقبالهم على السلع المستوردة والأجنبية أحيانا ، والتي يسعى المشرع في الدول النامية إلى حماية الإنتاج الوطني منها وذلك نظير تمتعها بعامل الجودة والتنوع ، وهو ما تفتقده الصناعة الوطنية في بداية نشأتها ، وهو ما يؤدي إلى إنخفاض حجم الطلب عليها مما يؤثر على سير تلك المشروعات ويضعف صمودها أمام منافسة السلع الأجنبية .

وفي الأخير يمكن القول أن التهرب الضريبي يؤدي إلى عرقلة مشاريع الدولة والحكومات في التنمية الاقتصادية والنهوض بالبلاد .

ثالثا : الآثار الاجتماعية :

يعمل التهرب الضريبي على إحداث آثار اجتماعية هي كالتالي :

- عدم المساواة بين المكلفين في تحميل عبئ الضريبة ، ومن ثم عدم عدالة توزيع العبء الضريبي.
- تعميق الفوارق الاجتماعية بين مختلف الطبقات الاجتماعية .
- انتشار الفساد الأخلاقي (ظاهرة الرشوة) بين موظفي القطاع .

الفرع الثالث : طرق التهرب الضريبي .

تتعدد أشكال التهرب الضريبي باختلاف نوع النشاط ومهارة المتهرب ، وقد أدى التفتح والتطور التكنولوجي وزيادة التعاملات الاقتصادية إلى تطور الطرق والأساليب المتبعة في التهرب الضريبي ، ومن أبرز هذه الطرق والأساليب المستعملة في ذلك ما يلي :

1-التهرب الضريبي عن طريق تقديم معلومات محاسبية غير حقيقية :

وذلك بلجوء المكلف إلى تقديم إقرار ضريبي إستنادا إلى دفاتر وسجلات وحسابات مصطنعة مخالفة للدفاتر والسجلات الحقيقية بهدف التقليل من الإيرادات وزيادة النفقات ، ومن الأمثلة العملية لهذه الطريقة من التهرب ما يلي :

- إصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع .
- توزيع الأرباح على شركاء وهميين أي غير موجودين أصلا .
- التسجيل الوهمي لمبيعات مسترجعة أو خصومات تجارية ممنوحة .
- تسجيل قيمة المبيعات بأقل من ثمنها الحقيقي بالتواطؤ مع الزبون .

2- التهرب عن طريق إخفاء الممتلكات : يعتمد هذا النوع من التهرب على الإخفاء

المتعمد لبعض الممتلكات مثل المخزونات ، وهذا يكون كلي أو جزئي ، ومن الأمثلة العملية لهذه الطريقة من طرق التهرب الجبائي ما يلي :

- إخفاء جزء من المخزونات وبيعها سرا في السوق الموازية .
- عدم التصريح بكل الأنشطة الممارسة من قبل المكلف .

3-التهرب عن طريق إستغلال القانون : ويتم ذلك بإستغلال الإمتيازات القانونية

الممنوحة لبعض العمليات والنشاطات ، حيث يقوم بعض المكلفين بإدراج جزء من أنشطتهم ضمن الأنشطة المعفية أو التي لها إعفاء جزئي ، ومن الأمثلة الحية على ذلك :

- تسجيل عملية بين أصل من الأصول على أنها هبة .
- إعتبار عمليات توزيع الأرباح على المساهمين أنها رواتب وأجور¹ .

¹ ساعد نبيلة ، الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي ، مذكرة لنيل شهادة ماستر للمحاسبة والمالية جامعة آكلي محند أو

المبحث الثاني : فعالية الجباية في تحقيق التوازن في الميزانية العامة

إن الأهداف التي تسعى إليها الدولة من خلال سياستها الاقتصادية بمختلف اتجاهاتها النقدية . ضريبية . إنفاق ... الخ " التي تتمثل في إستخدام الميزانية العامة كأداة من أدوات تحديد مستوى النشاط الاقتصادي والعمل على تحقيق الإستقرار الاقتصادي خلال التقلبات الدورية . ولكي يتمكن النظام الضريبي لأي مجتمع على تحقيق تلك الأهداف المالية والاقتصادية والاجتماعية في نسق متكامل فإنه يتعين رسم سياسة ضريبية معينة وتنفيذ برامجها .

المطلب الأول : الوسائل الجبائية لتغطية عجز الميزانية .

إن تحديد وظائف السياسة الجبائية يسهل في إيضاح العلاقة بين عجز الميزانية والجباية , حيث تتخذ الدولة وسائل قانونية تفرض وتوجه بها زيادة جديدة للإيرادات الجبائية حتى تستطيع تغطية العجز في الميزانية، وتتمثل هذه الإجراءات في قانون المالية التكميلي والمعدل وقانون المالية السنوي وقانون ضبط الميزانية وسنقوم بشرح قانون المالية وتقديم ملاحظات حول الميزانية .

1/ قانون المالية :

عرض قانون المالية في الجزائر لأول مرة في عهد الاحتلال الفرنسي من خلال الأمر الصادر في: 02 جانفي 1959م وهو تاريخ إدخاله في التشريع الفرنسي , وهذا القانون بقي ساري المفعول في الجزائر إلى غاية 1984¹. حيث أن قانون المالية هو عملية ترخيص قانونية ، لتطبيق ما جاء في الميزانية ، وهذا يعني إعداد الحكومة لمشروع قانون المالية في الجزائر علما أن المجلس الوطني لقيادة الثورة كانت السلطة التشريعية المخولة بالتصديق على اقتراح الحكومة بهذا المشروع وحاليا المجلس الوطني ولقانون المالية عدة تعاريف أهمها:

- **التعريف التقليدي :** قانون المالية هو الذي يحدد طبيعة المبالغ المخصصة لموارد وأعباء الدولة وأخذ بعين الاعتبار التوازن الاقتصادي والمالي.

¹ المادة 16 من المرسوم رقم 12- 59 المتعلق بقانون المالية

-التعريف الحديث : عرف المشروع الجزائري قانون المالية السنوي على أنه يقدم ويرخص قانون المالية للسنة مجمل موارد الدولة وأعبائها ، وكذا الوسائل المالية الأخرى المخصصة لتسيير المرافق العمومية وتنفيذ المخطط الإنمائي السنوي ، كما أنه يقدر ويرخص النفقات الموجهة للتجهيزات العمومية وكذا النفقات برأس المال¹.

إضافة إلى المجالات المخصصة للقوانين العضوية بموجب الدستور يشرع البرلمان بقوانين عضوية في المجالات المنصوص عليها في الفقرة 6 من قانون المتعلق بقوانين المالية 17/84 وهذا بموجب نص المادة 123 دستور 1996.

قانون المالية هو الرخصة التشريعية التي تسمح من خلالها بالقيام بعمليات الميزانية من نفقات وإيرادات ,وهو ينقل الميزانية من مجرد مشروع إلى قانون ملزم بالتنفيذ ' وله قسمين قسم يتعلق بالإجراءات الجديدة ,وقسم يتعلق بميزانية الدولة وحصص الوزارات 'فالميزانية العامة تمثل جزء من قانون المالية وتنص المادة 02 من قانون 17/84 أن قانون المالية هو قانون يقر ويرخص لكل سنة مدنية مجمل مواردها وأعبائها وكذا الوسائل المالية الأخرى المخصصة للتجهيزات العمومية وكذا النفقات .وله عدة أنواع تتمثل في :

1-قانون المالية السنوي :

يتضمن هذا القانون الإعتمادات السنوية بشكل تشريعي الذي يصدر فيه ,وكذلك الحسابات الملحقة حيث يقوم بتحديد مختلف النفقات والإيرادات بالنسبة للسنة 'وفي ظهور عجز في الميزانية العامة تحاول الوزارة المعنية تحديد مجالات أخرى للوعاء الضريبي أو زيادة في حجم الاقتطاعات المالية .

2-قانون المالية التكميلي والمعدل :

في حالة وجود عجز في الميزانية العامة للدولة ,فإنه يصدر قانون تكميلي يقصد به تغيير التقديرات المتعلقة بالإيرادات الجبائية منها خاصة 'أو خلق إيرادات جديدة غالبا ما تكون الضرائب المفروضة على السلع الضرورية ,تكون كفيلا بتحقيق التوازن الميزاني أو التخليص من حدة العجز .

¹ المادة 03 من قانون 84 - 17 المتعلق بقانون المالية المعدل والمتمم بقانون 88 - 05

3- قانون ضبط الميزانية :

وجه من أوجه الرقابة على عملية تنفيذ الحكومة للترخيصات الممنوحة لها من طرف البرلمان, كما يقوم قانون ضبط الميزانية بحساب نتائج السنة المقبلة كما يلي :

- الفائض أو العجز الذي ينتج عن الفرق الواضح بين الإيرادات والنفقات في الميزانية العامة .

- النتائج المثبتة في تنفيذ الحسابات الخاصة للخزينة .

- نتائج تسيير عمليات الخزينة .

ويكون قانون ضبط الميزانية مرفوق بما يلي :

- تقدير تفسيري يبرز شروط تنفيذ الميزانية للسنة المقبلة .

- جدول تنفيذ رخص تمويل الاستثمارات المخططة .

أهمية قانون المالية :

نستنتج من التعاريف السابقة أهمية قانون المالية وهذا كما يلي :

- إن قانون المالية بالإضافة إلى أنه عملية تشريعية فهو عملية سياسية إستمدت أهميتها من تطوير المؤسسات القانونية ' كما أنه عملية لها طابع اقتصادي واجتماعي وتشريعي .

- قانون المالية هو عملية تقديرية لأنه يتضمن جداول حسابية ومقارنة بين الإيرادات المتوقعة والأعباء التي تستنفذ' وباعتباره عملية تقديرية فهو يتميز بأنه :

* عملية تخلص قانونية لما جاء في الميزانية .

* يعرض كعمليات تحليلية لهذه الأعباء والإيرادات المفصلة .

* عمليات حسابية إجمالية لجميع الأعباء والموارد للسنة القادمة .

* عملية مقارنة خاصة تخلص إلى توازن نهائي بشكل مبدئي بين الإيرادات والنفقات¹ .

المطلب الثاني : حدود الجباية في تغطية العجز

رغم الدور المميز الذي تكتسبه الجباية كوسيلة مالية تستخدمها الدولة للتأثير في الحياة المالية والاقتصادية والاجتماعية إلا أنه يواجه صعوبات قد تكون عائق أمام سياسات الدولة

¹ صالح الرويلي ، مرجع سابق ، ص 71 .

وتكمن هذه الصعوبات في عاملين أساسيين هما عامل الإنفاق وعامل الإدارة. فالعامل الإنفاقي يرجع إلى التزايد المفرط في نفقات الدولة وصعوبة التحكم في هذه الظاهرة. يتعين على الحكومة مراعاة الاقتصاد في إنفاقها، ولا يعني ذلك الحد من الإنفاق والتقليل منه ولكن يقصد به حسن التدبير والسعي إلى تحقيق أكبر عائد بأقل تكلفة. أما العامل الإداري فهو يؤثر بطبيعته على الحصيلة الجبائية ويظهر ذلك عن طريق الزيادة في هذه الأخيرة أو الحد منها، ويتوقف كل هذا على الصعوبات التي تعيق الإدارة في أداء مهامها وبالمقابل ينعكس على تردي الحصيلة الجبائية. ومن هذا سوف نحاول تبين ما سبق وذلك بالتطرق إلى صعوبات التحكم في الإنفاق أو عراقيل السيطرة على الإنفاق في الفرع الأول وكذلك ما يجب مراعاته من أجل الوصول إلى إدارة جبائية فعالة تتماشى مع متطلبات المرحلة الراهنة وذلك في الفرع الثاني.

الفرع الأول: صعوبات التحكم في الإنفاق

تعمل الدولة على الضغط في حجم النفقات كوسيلة ولو مؤقتة حتى تتمكن من العمل على جعل الإيرادات كافية لتغطية أوجه الإنفاق العامة للدولة نظرا لتعدد هذه الأخيرة وتزايدها وفي حالة حدوث عجز في الميزانية يرجع ذلك إلى ظاهرة الزيادة في النفقات العامة مما يؤدي بالدولة إلى التحكم في ضبطها ووضع جدول لها.

1- ظاهرة زيادة النفقات العامة :

عبر الاقتصادي الألماني "أودلف فانجر" عن ظاهرة ازدياد النفقات العامة بقانونه المصرفي الذي أثبت أن كل الأمم السائرة في طريق التطور يزداد نشاطها المالي العام ازديادا مضطرا من حيث الكم والكيف بنسبة أكبر من نسبة تعداد السكان بحيث يؤدي ذلك إلى زيادة مطردة في نسبة الإنفاق العام إلى الدخل القومي بسبب التقدم الصناعي وما رافقه من ارتفاع مستوى المعيشة وزيادة الحاجات العامة التي تسعى الدولة لإتباعها¹. وتشير الدراسات التحليلية لظاهرة النفقات العامة أن هذه النفقات تزداد أثناء الفترات غير العادية "، الحروب، الاضطرابات الاجتماعية... الخ مما يدفع السلطة العامة إلى البحث عن موارد لزيادتها عن طريق رفع قيمة الضرائب والرسوم... الخ لمواجهة زيادة النفقات العامة، ومنه يمكن تمييز الزيادة في النفقات العامة بين أسباب ظاهرية وأسباب حقيقية :

¹ عبد الكريم بركات، دراسة في الاقتصاد المالي، دار النهضة العربية، بدون سنة، ص 360

الأولى : تؤدي على تضخم الرقم الحسابي للنفقات دون الزيادة في كمية السلع والخدمات المستخدمة لإشباع الحاجات العامة .

أما الثانية : هي التي تؤدي إلى زيادة فعلية في القيمة الحقيقية للنفقات في إقليم معين إذا ظل سكانه ومساحته بدون تغيير¹.

الأسباب الظاهرية :

يمكن إرجاعها إلى الأسباب التالية :

1- رفع الدعم : إن إجراء عملية رفع الدعم على الأسعار بغية تحريرها تؤدي إلى رفع مستوى الأسعار للسلع والخدمات وخاصة الاستهلاكية ونظرا لما يترتب على هذا الإجراء من إختلالات اجتماعية تعمد الدولة على التكفل بالطبقات الاجتماعية ذات الدخل الضعيف كما هو الحال في الجزائر بإنشائها للشبكة الاجتماعية , إضافة إلى ذلك أن نفقات تسيير مرافق مؤسسات الدولة متعلقة بإجراء رفع الدعم وهذا ما يؤدي إلى الزيادة في حجم النفقات

2-زيادة النمو الديمغرافي : إن هذه المشكلة تتفاقم في الدول النامية التي يزداد سكانها بشكل مستمر ، والزيادة السكانية تعني الزيادة في النفقات العامة ، لان الدولة عليها أن تلبى احتياجات مواطنيها من أمن ، وتنمية ، تعليم ، ... الخ.

أي وجوب تخصيص مبالغ مالية إضافية لتلائم هذه الزيادة ، وأيضا فيما يتعلق بالنسبة الهيكلية للسكان فإن تغييرها بحاجة إلى إنفاق فمثلا زيادة المواليد يعني زيادة المبالغ المخصصة لهم من رعاية للأمومة وتعليم وتأهيل أو صحة الخ ، كما أن ارتفاع متوسط الأعمار وزيادة عدد كبار السن يعني تخصيص مبالغ إضافية بزيادة المعاش التقاعدي وارتفاع نسبة البطالة يعني زيادة الإنفاق على المخصصات المالية المعدة للعاطلين عن العمل².

3 انخفاض القيمة الحقيقية للنقود :

ويعبر عن هذه القيمة بكمية السلع والخدمات التي تستطيع الحصول عليها بوحدة النقد الواحد وهو ما يعرف أيضا بالقوة الشرائية للنقود ، ومن الملاحظ أن في جميع دول العالم أن أسعار السلع والخدمات في ارتفاع مستمر مما يؤدي إلى انخفاض في قيمة النقود وقوتها

¹ قحطان السيوفي 'اقتصاديات المالية العامة' دار الطلاب للدراسات والترجمة والنشر '1989' ص314

² عبد الكريم صادق بركات ، دراسة الاقتصاد المالي ، مرجع سابق ، ص 361 .

الشرائية ، فالحصول على نفس الكمية من السلع والخدمات بعد ارتفاع أسعارها " انخفاض القوة الشرائية للنقود ، يعني الزيادة في المبالغ المخصصة للإنفاق العام إذن هناك علاقة ما بين قيمة النقود والنفقات العامة ¹ .

فانخفاض قيمة النقود يؤدي إلى زيادة النفقات العامة والعكس صحيح ، هذا للمحافظة على حجم السلع والخدمات المشتراة .

4- اختلاف طرق الحسابات القومية :

في الماضي كانت الميزانية العامة تظهر المبالغ الرقمية للإيرادات والنفقات العامة بعد أن تتم المقاصة المباشرة والفورية بين الإيرادات والنفقات ، فإذا ظهر فائض أو عجز يظهر في الميزانية العامة بعد أن أتبع مبدأ عمومية الميزانية حيث لا يجوز إجراء مقاصة ما بين الإيرادات والنفقات .

وجب إدراج جميع الإيرادات والنفقات في وثيقة واحدة ، باستخدام ما يطلق عليه بطريقة الموازنة الإجمالية ، وفي بعض الدول تدخل هناك بعض البنود الجديدة للإيرادات والنفقات دون أن يتغير الحجم الحقيقي للإنفاق العام ² .

- الأسباب الحقيقية : تتمثل فيما يلي :

1- **أسباب اقتصادية :** بالرغم من اختلاف النظام السياسي السائد من بلد لآخر فإن ثمة أسبابا اقتصادية تقف وراء ظاهرة ازدياد الإنفاق العام في المجتمعات الحديثة أهمها :

- تطور الدخل القومي .

- تطور دور الدولة مع تطور الفكر السياسي الاقتصادي .

2- **أسباب عسكرية :** إذن كثرة الحروب تؤدي إلى تخصيص جزء كبير من بنود الموازنة العامة للإنفاق والتسليح ، وتجهيز الجيش وزيادة عدد المنتميين إليه وكما أن التوترات الحدودية والصراعات بين الدول تزيد من النفقات العامة ولهذا أسباب ونتائج سياسية واقتصادية وإستراتيجية .

¹ طارق الحاج ، المالية العامة ، الطبعة الأولى ، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع ، ص 136

² طارق الحاج ، مرجع سابق ، ص 137

3-أسباب إدارية : إن تعدد وظائف الدولة خلق العديد من الوزارات والإدارات للقيام بهذه المهام يؤدي إلى الزيادة في حجم النفقات العامة للدولة خاصة إذا تعلق الأمر ب :

- الزيادة في العاملين .
- التنظيم الإداري السيئ .

4-أسباب سياسية : يمكن إرجاع الزيادة في النفقات العامة إلى تطور الفلسفة السياسية سواء في الداخل أو نتيجة إنتشار المبادئ الديمقراطية ونمو مسؤولية الدولة أو في الخارج نتيجة شعور الدولة بواجب التضامن الدولي¹, ويظهر ذلك في إنتشار مبادئ الديمقراطية وحقوق الإنسان خصوصا بعد الإنفتاح السياسي الذي أقره دستور سنة 1989م وظهور التعددية السياسية والجماعية والمنظمات الوطنية ,كما أن نمو علاقات الدولة الجزائرية في الخارج وإشراكها في المنظمات الدولية والإقليمية ساهم بشكل كبير في زيادة حجم الإنفاق العام .

5-أسباب اجتماعية : إن تعدد الحاجات الاجتماعية وتجدها ووجود التباين الطبقي بين الفئات الاجتماعية أوجب على الدولة التكفل بالمتطلبات الاجتماعية للفئات ذات الدخل الضعيف 'فتتفشى البطالة وغلاء المعيشة نتيجة الإختلالات الهيكلية التي مست الاقتصاد الوطني أرغم على الدولة إنتهاج سياسة إتفاقية عاجلة تحد من التدهور الاجتماعي وذلك عن طريق تقديم إعانات لتشغيل الشباب وتدعيم بعض أسعار السلع الاستهلاكية الضرورية والتكفل الصحي والتربوي لهذه الفئات .

6-أسباب مالية :

إن لجوء الدولة إلى القروض والإصدار النقدي لتغطية عجز ميزانيتها يساهم بشكل كبير في زيادة حجم الإنفاق فالقروض باعتبارها وسيلة غير تضخمية بمقارنتها بالإصدار النقدي إلا أنها تولد قدرة شرائية كبيرة في صفوف الأفراد ولإعتبارها أن العرض غير مرن ترتفع الأسعار مما يؤدي إلى إرتفاع النفقات ,نفس الشيء بالنسبة إلى الإصدار النقدي الذي يولد

¹ حسين مصطفى حسين ' المالية العامة ' ديوان المطبوعات الجامعية ' 1995 ' ص 24

كتلة نقدية زائدة لا تجد لها مقابل في السوق، مما يخلق اضطراب في موازين العرض والطلب، الشيء الذي يظهر في إرتفاع الأسعار والنفقات¹.

- عقلنة النفقات :

تصبح النفقة غير المرشدة بمثابة قناة طفيلية تمتص الجهد المبذول في ميدان الجباية 'فالإعتماد على الموارد المحلية لا يتم بدون سياسة إتفاقية للحد من الإنفاق العشوائي المتزايد وغير المضبوط فإذا كانت الزيادة في حجم النفقات ظاهرة لا مفر منها بفضل عوامل عديدة فإن توجيه نفس الحجم المتزايد لوجهة سليمة من الأمور الممكنة وذلك بالعمل على تحقيق الإنفاق الأقصى بنفع للمجتمع ويتطلب ذلك وضع خطة إتفاقية متماسكة للعمل على تحقيق أهداف المجتمع خلال فترة زمنية محددة مستندة إلى معلومات وافرة عن منافع وتكاليف الأنشطة المختلفة ومكوناتها².

كما أن بفضل إستخدام أدوات الضبط الموازي وبالذقة في التقدير والتنفيذ وهي مهمة تعلق أساسا بنوعية المسيرين وتحديث تقنيات التحضير ومرونة كافية في التنفيذ وتزيد عقلنة النفقات العامة في الجزائر نظرا للتحويلات الجذرية التي يعرفها الاقتصاد الوطني في الوقت الحالي بإنخفاض الموارد المالية الآتية: من الجباية البترولية خاصة بعد تدهور أسعار النفط إضافة إلى تدهور قيمة العملة الوطنية والإنتقال من الاقتصاد المخطط إلى اقتصاد السوق فهناك العديد من الدراسات التي تعمل على تقديم أساس موضوعي في تقدير المنافع والتكاليف للإسترشاد في الاختيار وفي تقدير الإنفاق , وتعتبر بحوث العمليات النظرية العلمية لمثل هذه المشاكل حيث أنها تمثل مجهودان المتخصصين في بحث الحلول البديلة المتاحة أمام متخذي القرارات وذلك بتقديم الحلول المختلفة وإستكشاف الحلول الجديدة وقياس النتائج وبيان أفضل سبيل لتحقيق الأهداف المحددة .

وانطلاقا من هذا المفهوم فإنه في البداية يجب تحديد الأهداف التي تنجم لحد كبير مع توجهات الحكومة ومن أجل الوصول إلى هذه الأهداف المرجوة يتطلب استخدام الوسائل المتوفرة بطريقة عقلانية ,بالإضافة إلى الاستخدام الأفضل للموارد المالية العامة , إذ يتطلب

¹ لجلط محمد دور الجباية في تغطية عجز الميزانية العامة للدولة وتنمية الاقتصاد الوطني ,مذكرة لنيل شهادة ليسانس المركز

الجامعي بالمدينة دفعة نخرج 2007,ص59

² عبد الكريم بركات ' مرجع سابق 'ص 350

من الإدارة التقنية والاقتصادية أن تكون مؤهلة من أجل اتخاذ أفضل القرارات المالية المناسبة .

الفرع الثاني : الإدارة الجبائية الفعالة

لكي تستطيع الجباية أن تؤدي أهدافها وخاصة الهدف التمويلي يجب بطبيعة الحال أن تتوفر لدى الإدارة كل الإمكانيات الضرورية وأن توفر أفضل الطرق وأحسن الأساليب سواء في الربط والتحصيل .

لكن الإدارة الجبائية تعاني من التسبب واللامبالاة بسبب ضعف إمكانياتها البشرية في غياب العناصر المؤهلة والكفاءة القادرة على القيام بما أوكل إليها على درجة عالية من الوعي والاتفاق 'بالإضافة إلى النقص الفادح في الإمكانيات المادية الضرورية للقيام أحسن وجه وفي أوقاتها المحددة جعلها تحيد عن أداء وظائفها الأساسية مما يستوجب القيام ببعض الإجراءات والتدابير الملائمة والإجبارية لكل إصلاح جبائي لضمان التطبيق والتجسيد الأمثل لهذه الإصلاحات الرامية إلى تحقيق مردودية فعالة والتحويلات الراهنة فرضت على الإدارة الجبائية أن تأخذ المكانة الرائدة والمنوطة بها في الاقتصاد ، وذلك بتحسين إمكانياتها ووسائلها¹ .

1-الوسائل البشرية :

أدت الحاجات المتزايدة للدولة إلى تزايد في حجم إيراداتها مما أصبح من الضروري تطور النظام الجبائي واقتباس فنون ضريبية متقدمة وإدخال ضرائب جديدة وكذا إخضاع عدد أكبر من الأنشطة والقطاعات للاقتطاعات الجبائية 'تطلعا لإيجاد إدارة جبائية ذات كفاءة عالية وإن الاختلال أصبح واضحا بين وظائف هذه الإدارة وبين إمكانياتها البشرية والذي يعد من أكبر العوائق التي تواجهها وليست الكفاءة وحدها هي التي تمثل الضعف الذي تعاني منه الإدارة الجبائية وإنما للجانب الكمي دوره في ذلك وهذا مقارنة بعدد المفتشيات والمديريات الموجودة بالعدد الهائل من الأنشطة الممارسة .
ولذا يجب تحسين المستوى العلمي للأعوان وزيادة عددهم بما يكفل لهم مهامهم على أحسن صورة لتعبئة الإيرادات ومراقبة جديدة .

¹ لجلط محمد، مرجع سابق 'ص 61

فالفائض المسجل من الناحية العددية لأعوان الإدارة الجبائية يمكن أن يظهر من خلال عدد الملفات المراقبة سنويا مثلا في الجزائر وصل عدد المكلفين بالضريبة عام 1994م إلى 730000 منهم 100000 خاضعين للنظام الحقيقي علما أن عدد الملفات المراقبة بلغ 5000 ملف أي نسبة 20 بالمئة من الرقم يدل على أنه لن يكون بالمكان إعادة التحقيق في ملف لنفس المكلف إلا بعد 20 سنة، مدة تؤدي إلى وجود سنوات من نشاط المكلف لن تكون محل مراقبة ويدخلها إلى التقادم بزيادة 16 سنة فوق المدة المحددة له قانونا والمتمثلة 4 سنوات¹.

هذه الوضعية تضمن للمكلف فرصا سامحة للإخلال بالتزاماته الجبائية دون أن يتعرض للمراقبة والمتابعة مما يفقد خزينة الدولة مبالغ هامة 'لهذه الأسباب يتبين لنا مدى النقص الكبير من ناحية الإمكانيات البشرية الذي تعاني منه الإدارة الجبائية لأن فعاليات آليات المراقبة تحتم وجود عدد كبير من أعوان الضرائب .

ولسد هذا النقص فقد عمدت السلطات المعنية للقيام بالجهود من أجل تغطية العجز الحاصل من خلال تطبيق برامج التوظيف .

بينما مشكلة الكفاءة التي تعاني منها الإدارة تشكل عائق في سبيل بلوغ الأهداف المسطرة نظرا لكون نسبة كبيرة من المستخدمين وبالخصوص في مجال الرقابة تبقى دون المستوى السبب الذي يمكن إرجاعه إلى نقص أو ضعف برامج التكوين والرسكلة، وبالإضافة إلى العدد الغير الكافي من المراكز والمعاهد المتخصصة في هذا المجال .

2- الوسائل المادية : من البديهي أن توفر جهاز إداري قادر على القيام بمهامه على أحسن وجه يفرض إضافة إلى تحسين الإمكانيات البشرية، توفير الوسائل المادية حيث أن السير العادي للمصالح الجبائية على كل المستويات يحتم التعزيز والتدعيم بالوسائل فإن تسيير مرافق ومصالح الإدارة الجبائية يتطلب وسائل حديثة ، تؤدي إلى رفع مستوى الخدمات ، وهذا ما نلاحظه في مختلف المصالح الجبائية في بلادنا ومتمثلة في²:

1- وسائل النقل: تتطلب طبيعة العمل للمصالح الجبائية الحركة الدائمة 'وكنتيجة فهي في تنقل مستمر سواء كان ذلك في إطار مهامها العادية الهادفة إلى إحصاء المكلفين بالبحث

¹ لجلط محمد ، مرجع سابق 'ص 61

² لجلط محمد ، مرجع سابق ، ص 62-63

عن المادة الخاضعة للضريبة وصولاً إلى الرقابة في عين المكان ،يوجد بالضرورة توفير وسيلة للنقل خاصة إذا تعلق الأمر بمكان بعيد عن المصالح الجبائية ولكن للأسف تبقى الإدارة الجبائية الأقل تجهيزاً بوسائل النقل اللازمة لإكمال مهامها وهذا يعجز أعوان الضرائب لأداء مهامهم نظراً للنقص الكبير لوسائل النقل .

هذه النقائص تؤثر سلباً في كثير من المرات على إمكانية إجراء حملات الرقابة لأنشطة تتواجد في مناطق معزولة ، حيث يبقى عدد هائل منها دون دراية من طرف المصالح الجبائية ومن ثم فإن العدد من المصاعب التي تواجه مستخدمي المصالح الجبائية في إسترجاع المصاريف المرتبطة بالمهمة . بمناسبة دخلهم وهذا ما يعرقل محاربة الغش الضريبي والتحميل الإجباري للضريبة ،ومنه فمن الضروري أن تخصص للإدارة الجبائية وسائل نقل كفيلة بتغطية حاجات الأعوان الإداريين ،وهذا نظراً للأهمية البالغة التي تلعبها المصالح الجبائية في تمويل الخزينة .

2- المقرات الإدارية : إن الإدارة الجبائية تملك مقرات إدارية لا تتماشى مع الوقت الراهن أي غير كافية ولا تتجاوز مع احتياجات المصالح الجبائية . هذا النقص يؤثر سلباً على مردودية الإدارة وعلى هذا وجب الإسراع في اتخاذ إجراءات عاجلة لحل مثل هذه المشاكل من خلال تجديد هذه المقرات والشروع في تشييد أو بناء منشآت إدارية جديدة تحسن ظروف العمل .

3- اللوازم والتجهيزات :

إضافة إلى توفير الوسائل السابقة فإن من الضروري توفير اللوازم والتجهيزات من أجل تسيير ومتابعة جيدة لملفات المكلفين المتزايدة سنوياً وكذا تحليل وحصر المعلومات والمعطيات الخاصة بكل ملف في أوقات قياسية ضماناً لمصالح الخزينة العامة ، وذلك بإدخال المعالجة المعلوماتية بواسطة الإعلام الآلي حيث أصبح حتمية لا مفر منها في تسيير مختلف أعمال الإدارة الجبائية ويعتبر العلاج أكثر نجاعة ضد كل أشكال التهرب الضريبي .

إن ما يميز هذه المعالجة تسجيلها في أكبر عدد من المعطيات والبيانات الخاصة بالمكلفين في ساحة صغيرة سهلة البرمجة والترتيب ، موفرة للوقت من حيث الإطلاع واستقصاء المعلومات كما تفتح أفاقاً كبيرة تحول دون الكثير من التجاوزات .

كتلف الملفات وضياعها والإعلان التلقائي لتأجيلات في الدفع عن أجالها المحددة مع برمجة ملائمة تجعل من الصعب الإطلاع بطريقة غير شرعية للموظفين على بعض الملفات قصد إدخال بعض التعديلات عليها. وتعطي ذلك سرية مهنية تتطلبها حساسية مهام الإدارة الجبائية التي تمس أسرار شخصية للذمة المالية لكل موظف، كما تؤدي إلى إمكانية الاشتغال الجيد لنظام الإعلام الآلي في تسيير مختلف أعمال التقدير والتحصيل، لتكوين خلاصة الاحتيال وأوجه التهرب، وعلى هذا كله وجب على الإدارة السعي الجاد لتحسين كفاءة الموظفين وتكوين إطارات مؤهلة بتعيين برامج تدريبهم على مختلف المستويات تجمع بين الجانب العلمي والتطبيقي وتعتبر هذه الإطارات هي أساس كل إصلاح جبائي لما تضمنه من جدية في تطبيق التشريعات بديارية وإمام والسعي من أجل تحقيق مردودية وفعالية أكبر يفرض ذلك اتخاذ بعض الإجراءات الكفيلة بالوصول إلى ذلك منها :

وضع نظام سليم لمتابعة صلاحية الأفراد لوظائفهم وتحديد أسس عادلة للترقية وإجراءات الاستغناء أو النقل لمن يثبت عدم صلاحيته للعمل في الإدارة بالمقابل تسديد العقوبات لمن تثبت في حقهم سلوك بعض الأفعال المنافية للقانون على سبيل المثال "الرشوة".

تحسين أوضاع العاملين في الإدارة الجبائية لأن درجة تأثيرها بالغة للغاية على النزاهة والصرامة في أداء المهام، وحتى لا تتعكس سواء أوضاعهم المادية والاجتماعية على معاملاتهم مع المكلفين بالضريبة ويتطلب ذلك رفع أجورهم ومكافئتهم، مما قد يغلق الباب أمام الإجراءات المالية الموجهة من طرف المكلفين¹.

انتهاج سياسة تكوينية لموظفي الإدارة الجبائية تتماشى مع التغيرات التي أحدثت في النظام الجبائي وذلك من أجل الوصول إلى نوعية ومردودية أفضل ومن هذا الإطار يشير إلى ذلك الأستاذ قنديل:

تكوين الإداريين حتى ولو اقتضى الأمر تخصيص مبالغ كبيرة لهم يعد استثماراً له ومردودية من أهم المردودات².

¹ لجلط محمد : المرجع سابق ، ص 64

² لجلط محمد : المرجع سابق ، ص 64،

المطلب الثالث : فعالية السياسة الجبائية في تمويل الميزانية العامة .

يمكن تقييم فعالية السياسة الجبائية من خلال عدة جوانب أساسية ،والمتمثلة أساسا في رفع المردودية المالية وإحلال الجباية العادية مكان الجباية البترولية وكذا إضفاء نوع من التوازن بين مختلف الضرائب والرسوم وتحقيق معدل للضغط الضريبي يخدم الأهداف الاقتصادية والاجتماعية .

الفرع الأول :تقييم مردودية الجباية العادية :

تسعى السياسة الجبائية إلى تحقيق هدف أساسي يتمثل في تحسين المردودية المالية للجباية العادية على حساب الجباية البترولية التي تهيمن بشكل كبير على تمويل الميزانية العامة للدولة ،وتحقيق التوازن بين مختلف الضرائب والرسوم .

أولا : تتكون الجباية العادية من الضرائب العائدة للميزانية العامة للدولة وهي الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات . وكذا بعض الضرائب والرسوم العائدة بصفة جزئية للميزانية العامة . والتي تمثل الرسم على القيمة المضافة أهمها .إضافة إلى حواصل التسجيل والطابع وعوائد الرسوم الجمركية .

فمن الملاحظ لتطور حصيلة هذه الضرائب أنها في تضاعف مستمر من سنة 2001 إلى يومنا هذا ويأتي هذا التطور رغم الإجراءات الجبائية العديدة التي عرفتها الآونة الأخيرة والتي جاءت في شكل تخفيضات وإعفاءات شملت مختلف قوانين المالية مثل تخفيض معدل الضريبة على أرباح الشركات من 30 بالمئة إلى 25 بالمئة . ورفع الحد الأدنى المعفى بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي ويعد هذا التطور في حصيلة الجباية العادية إلى نمو عدد المكلفين بالضرائب بفعل برامج الاستثمارات العمومية ،والتي ساهمت في خلق أوعية ضريبية جديدة ،إضافة إلى تحسن مردودية الإدارة الضريبية بفعل الإصلاحات التي مست هذه الأخيرة بدءا من سنة 2002.

ثانيا :بنية الجباية العادية : للوقوف أكثر على تطور الحصيلة الفعلية للجباية العادية وجب علينا تحليل بنية هذه الحصيلة لمعرفة أكثر الضرائب تحقيقا للإيرادات :

1-حواصل الضرائب على الدخل والأرباح : تكتسي حواصل الضرائب على الدخل والأرباح المتمثلة أساسا في الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات أهمية متزايدة في تكوين إيرادات الجباية العادية .

فالملاحظ هنا إرتفاع حصيللة الضرائب على الدخل والأرباح سنويا هذا ما توضحه مختلف النسب المحصل عليها. لترتفع بذلك نسبة مساهمتها في إجمالي إيرادات الجباية العادية ويرجع هذا الارتفاع في إيرادات الضرائب على الدخل والأرباح المتكونة أساسا من الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات إلى زيادة حصيللة الضريبة على الدخل الإجمالي (فئة الأجور والمرتبات) . وذلك بسبب الزيادات المعتبرة في الأجور ،وكذا ارتفاع عدد المكلفين بها واستحالة التهرب منها على اعتبار أنها تحصل عن طريق تقنية الاقتطاع من المصدر . ورغم أنها لا تزال الأكثر حصيللة بالنسبة للضرائب على الدخل والأرباح، فمن الملاحظ وجود تذبذب في نسبة مساهمتها في إجمالي حصيللة الضرائب على الدخل والأرباح، وهذا لا يعود إلى انخفاض حصيلتها ،بل ارتفاع حصة الضرائب الأخرى على الدخل والأرباح، كما يعزى ارتفاع حصيللة الضرائب على الدخل والأرباح إلى زيادة حصيللة الضريبة على أرباح الشركات . إضافة إلى زيادة عدد المكلفين بها بفعل برامج الاستثمارات العمومية وما رافقها من إنشاء مؤسسات جديدة .

ورغم الزيادة في حصيللة الضرائب على الدخل والأرباح ،إلا أنها لا تزال غير كافية ،إضافة إلى كون هذا النوع من الضرائب يفترض أنه يشكل واحدا من أهم الموارد الثابتة للميزانية العامة للدولة¹ .

2- حصيللة الرسوم على السلع والخدمات :

تساهم هذه النوعية من الرسوم بشكل كبير في إيرادات الجباية العادية ،ويأتي على رأس هذه الرسوم الرسم على القيمة المضافة ،فما هو ملاحظ على النسب المحصل عليها ارتفاع حصيللة الضرائب على السلع والخدمات بحوالي أربعة أضعاف من سنة 2001.

كما تبين لنا أن نسبة معتبرة من إيرادات الجباية العادية تتحقق عن طريق الرسوم على السلع والخدمات ويأتي في مقدمتها الرسم على القيمة المضافة ، وقد شهدت هذه النسبة انخفاضا ابتداء من سنة 2006، ويأتي هذا الانخفاض في نسبة مساهمتها بسبب ارتفاع نسبة مساهمة الضرائب على الدخل والأرباح ،أما الارتفاع المسجل في حصيللة الرسوم على

¹ عفيف عبد الحميد : فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة ، دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2001/2012 ، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه في علوم التسيير ، تخصص الاقتصاد الدولي والتنمية المستدامة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة فرحات عباس ، سطيف ، 2013/2014 ، ص166

السلع والخدمات، فمرده الارتفاع الكبير المسجل في حجم الاستهلاك خلال السنوات الماضية، بفعل ارتفاع الإنفاق سواء العمومي أو الخاص. ما من شأنه زيادة حصيلة الرسم على القيمة المضافة على العمليات الداخلية، وارتفاع واردات الجزائر ومن ثم ارتفاع حصيلة الرسم على القيمة المضافة على الواردات .

هنا تبرز أهمية الرسم على القيمة المضافة في تكوين الحصيلة الإجمالية للضرائب على السلع والخدمات، إضافة إلى مميزات الرسم على القيمة المضافة كونه ضريبة غير مباشرة تتسم بمرونة كبيرة، لكن الملاحظ أيضا أنه خلال السنوات الأخيرة أصبحت الحصة الأكبر لحصيلة الرسم على القيمة المضافة تتأتى عن طريق الرسم على القيمة المضافة على الواردات، وهو ما يطرح إشكالا كبيرا في المستقبل في ظل تفكيك الرسوم والضرائب على الواردات التي تأتي ضمن مساعي إنضمام الجزائر إلى منظمة التجارة العالمية واتفاق الشراكة مع الإتحاد الأوروبي.¹

3- حصيلة الرسوم الجمركية :

تعتبر الرسوم الجمركية موردا هاما من موارد الخزينة العمومية. حيث تساهم سنويا بنسبة معتبرة من إيرادات الجباية العادية، هنا وجود ارتفاع في حصيلة الرسوم الجمركية باستثناء سنتي 2004 و 2006 وذلك بسبب عملية التفكيك الجمركي في إطار الاتفاق مع الإتحاد الأوروبي ومفاوضات الانضمام للمنظمة العالمية للتجارة مثل إلغاء الإتاوة الجمركية سنة 2004، ورغم عملية التفكيك الجمركي إلا أن حصيلة الرسوم الجمركية في تطور مستمر، وهذا يرجع أساسا إلى التطور الكبير في واردات الجزائر من السلع والخدمات، ويعزى هذا التطور الكبير في الواردات إلى عجز الهيكل الإنتاجي في الجزائر عن تلبية الارتفاع في الطلب، الذي ترتب عن برامج الاستثمارات العمومية .

وتشكل الرسوم الجمركية موردا هاما من موارد الخزينة العمومية بشكل عام والجباية العادية بشكل خاص . لكن نسبتها انخفضت في السنوات بعد 2005. وهو ما يطرح تساؤلات كثيرة حول كيفية تعويض هذه الإيرادات الهامة في ظل عمليات التفكيك الجارية .

رغم التطور في حصيلة الرسوم الجمركية إلا أنها لم تتجاوز نسبة 15 بالمئة سنة 2017 كحصيلة متوقعة من إجمالي إيرادات الجباية العادية حسب ما تشير إليه تقديرات

¹ عفيف عبد الحميد : المرجع السابق ، ص 166 - 177 .

صندوق النقد الدولي . ويرجع التطور في إيرادات الرسوم الجمركية كما سبق وأشرنا إلى استمرار ارتفاع الواردات في السلع والخدمات .

4-حواصل التسجيل والطابع : تبقى حواصل التسجيل والطابع ضئيلة ،رغم أنها تمس جوانب عديدة من مختلف المعاملات، ورغم التطور الملموس في إيرادات التسجيل والطابع من سنة لأخرى ،إلا أنها لا تساهم بشكل كبير في إجمالي حصيللة الجباية العادية ،فرغم أنها تمس العديد من المعاملات إلا أن تطور إيراداتها لا يزال ضئيلا ، ويرجع هذا أساسا إلى اتساع حجم السوق الموازية .

ثالثا :مساهمة الجباية العادية في تغطية نفقات التسيير :

على الرغم من إرتفاع حصيللة الجباية العادية، إلا أنها لا تزال عاجزة عن تغطية نفقات التسيير التي شهدت زيادة كبيرة خاصة في السنوات الأخيرة . والذي يرجع أساسا إلى الزيادة الكبيرة في الأجور أدى إلى إنخفاض نسبة التغطية ،ويمكننا القول أن عجز الجباية العادية عن تغطية النفقات المرتبطة بتسيير الشأن العام يعتبر مؤشرا واضحا عن عدم فعالية السياسة الجبائية في تمويل أعباء الميزانية العامة للدولة ¹.

فالجباية العادية ذات حصيللة متواضعة وبنية غير متوازنة ، ويعود ذلك إلى عوامل متعلقة بالنظام الضريبي في حد ذاته وأخرى مرتبطة بالوضع الاقتصادي ككل .فرغم النمو المسجل سنويا في حصيللة الجباية العادية ،إلا أنها لا تزال غير كافية وبعيدة عن الأهداف المنتظرة ويمكن رد ذلك أيضا لكثرة الإعفاءات والتخفيضات التي أقرتها السلطات العمومية لتحقيق مجموعة من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية وحسب نص قانون المالية 2017 قدرت نفقات التسيير ب4.591.8 مليار دح مقابل 4.807.3 دح في قانون المالية 2017.

الفرع الثاني : تقييم مردودية الجباية البترولية

كما عرفت الجباية العادية عدة إصلاحات خلال العقدين الماضيين،فإن الجباية البترولية عرفت هي الأخرى مجموعة من الإصلاحات الهامة تجسدت في التعديلات الصادرة في الأمرين : 05-07 و القانون 13-01.

¹ عفيف عبد الحميد : المرجع السابق ، ص 166 -177 ..

أولا : تطور حصيلة الجباية البترولية

رغم مرور أكثر من عقدين على الإصلاحات الضريبية والتي كان أهم أهدافها إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية ، إلا أن هذه الأخيرة لا تزال مهيمنة على هيكل الإيرادات الضريبية العامة للدولة . فقد تجاوزت حصيلة الجباية البترولية الموجهة لصندوق ضبط الإيرادات معدل 50 بالمئة باستثناء سنة 2009 التي عرفت انخفاضا في حصيلة الجباية البترولية من جهة . ورفع السعر المرجعي للبترول في قانون المالية التكميلي من جهة أخرى ، كما نلاحظ أن السمة الغالبة هي تطور حصيلة الجباية البترولية من سنة لأخرى مع بعض الاستثناءات ويرجع التذبذب إلى عوامل خارجية وداخلية . فالعوامل الخارجية فتمثل في تقلب أسعار البترول فارتفاع حصيلة الجباية البترولية في سنة 2005 وصل إلى 54.64 دولار أما في سنة 2008 فقد وصل إلى 98.76 دولار ، في حين ارتفاع سعر الخام الجزائري بأكثر من 32 دولار في 2011 ليبلغ 112.92 دولار ، كذلك الحال بالنسبة إلى الانخفاض في حصيلة الجباية البترولية . فمرده الانخفاض في السعر ، حيث إنخفض السعر سنة 2009 بسبب الأزمة العالمية ليصل إلى 62.35 دولار مقارنة بـ 98.96 دولار سنة 2008¹ .

وقد أعد قانون المالية 2017 على أساس سعر مرجعي لبرميل النفط بـ 50 دولار رغم أن سعر البرميل في السوق العالمية لم يتجاوز 50 دولار سنة 2016 . وهذا ما أدى إلى عجز في الميزانية أما العوامل الداخلية التي تؤثر على حصيلة الجباية البترولية، فتمثل أساسا في الإصلاحات التي عرفها قانون المحروقات بعد صدور الأمرين 05-07 و 06-10 والقانون 13/01 إضافة إلى إنشاء مديرية كبريات المؤسسات ، وهو ما أثر إيجابا على حصيلة الجباية البترولية . عامل آخر له بالغ الأثر على حصيلة الجباية البترولية، والمتمثل في انخفاض حجم الإنتاج خاصة خلال السنوات الأخيرة ، وذلك بفعل عمليات الصيانة التي تعرفها العديد من المنشآت النفطية، حيث إنخفض الإنتاج من البترول الخام بأكثر من 200 ألف برميل يوميا خلال الفترة بين 2007 و 2011 ليرتفع بشكل طفيف في 2012 وهو ما كان له الأثر السلبي على حصيلة الجباية البترولية

¹ هندي كريم : الجباية البترولية وأهميتها في الاقتصاد الجزائري في ظل الشراكة الأجنبية في قطاع المحروقات ، مذكرة ماجستير غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2009/2008 ، ص 12 .

إضافة إلى العوامل السابقة فان سعر صرف الدينار الجزائري له أثر معتبر على حصيلة الجباية البترولية . فإنخفاض سعر صرف الدينار مقابل الدولار خلال السنوات الأخيرة أدى إلى تضخم عائدات الجباية البترولية بشكل كبير . فسعر الصرف في قانون المالية 2017 بـ 108 دج للدولار الواحد ويتوقع معدل تضخم عند 4 بالمئة أو معدل نمو 3.9 بالمئة¹ .

ثانيا : مساهمة الجباية البترولية في إيرادات الميزانية :

إن المقارنة بين حصيلة الجباية البترولية وحصيلة الجباية العادية ،تؤكد فشل مساعي السلطات العمومية في إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية . وأن العجز في الميزانية يتم تمويله عن طريق صندوق ضبط الإيرادات التي تتشكل عوائده أساسا من فوائض قيمة الجباية البترولية . أي أن نسبة مهمة من النفقات العامة يتم تغطيتها عن طريق الجباية البترولية ،ويرتقب قانون المالية 2017 أن تصل مداخيل الميزانية 1.22000 مليار دينار كجباية بترولية .

إن الميزانية العامة للدولة تعرف سنويا عجزا كبيرا . باستثناء سنة 2001 و 2002 وهذا بنسبة وصلت إلى 46.11 بالمئة من مجموع النفقات العامة وهو ما يؤثر على أهمية صندوق ضبط الإيرادات في تمويل النفقات العامة ، فجزء كبير من هذه النفقات يتم تغطيتها عن طريق هذا الصندوق التي تشكل الجباية البترولية أهم موارده وقد شهدت النفقات العامة إرتفاعا كبيرا خلال السنوات الأخيرة حيث تطورت بأكثر من 5 إضعاف وهذا راجع إلى إرتفاع نفقات التسيير بسبب إرتفاع الأجور وكذا إرتفاع نفقات التجهيز ، وذلك بسبب الاعتمادات الضخمة المخصصة لبرامج الاستثمارات العمومية سنة 2014 . إن إرتفاع نسبة مساهمة الجباية البترولية في تغطية الأعباء العامة للدولة سواء تلك المتعلقة بالتسيير أو التجهيز يدل بوضوح على الفشل في تحقيق أحد أهم الأهداف المعلنة للإصلاح الضريبي والمتمثل في إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية² .

¹ عفيف عبد الحميد ، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة ، دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2012/2001 مذكرة شهادة الماجستير في علوم التسيير كلية العلوم الاقتصادية جامعة فرحات عباس سطيف 2014/2013 .

² عفيف عبد الحميد : المرجع السابق ، ص 157 .



خاتمة :

إنه لمن دواعي الحرص على تغطية عجز الميزانية البحث عن الوسيلة التي تدر إيرادا وليس ذا خطورة إستعمالها خاصة إذا ما تعلق الأمر بالإيرادات الأصلية كالجباية ، ولا شك أن الجباية - كما تم تبيان ذلك - الأداة التي يمكن الإعتماد عليها في عملية التعبئة فهي أداة ناجعة في ذلك بشرط أن توفر الظروف المواتية للقيام بدورها كما يجب سواء من الناحية الاقتصادية أو الظروف التقنية فيما يخص تطبيق النصوص الجبائية ، من ناحية وضوحها ومنه سهولة العمل بها أو كفاءة الإدارة الجبائية المطبقة لها لكن الملاحظ في الجزائر أن هناك إعتماد كبير كانت وما زالت توليه الدولة للجباية البترولية بإعتبارها المورد الأساسي لتمويل ميزانية الدولة ، وقد حققت بذلك عدة مزايا اقتصادية واجتماعية هامة .

من جهة تسمح بتخفيف العبء الجبائي على المواطنين لفترة زمنية وهذا ما يؤدي إلى تكوين مدخرات فردية معتبرة ، ورفع المستوى الاستهلاكي والمعيشي عموما .

وكذا أن إيراداتها هامة ومحصلة فعلا وهو ما يكون يسرا في الإيرادات العامة خاصة في فترات الرواج غير أنه يتعين على الدولة إتخاذ كافة التدابير الإحتجاجية والوقائية في حالة تذبذب أو إنحصار مردود هذه الجباية إذ أن إعطاء حصة الأسد لإيرادات الجباية البترولية يعني أن ميزانيتها تبقى تابعة وليس متحكم في موادها إذ يكفي نقصان دولار واحد للبرميل عما كان مقدرا ، يعاد بعدها النظر في نفقات الدولة نظرا لإختلال حجم الإيرادات ، وهذا ما يجعلنا نتساءل عن مستقبل إيرادات الميزانية خاصة إذا علمنا أنه على المدى البعيد ليس إيراد الجباية النفطية دائما و أنه سينفذ لا محالة ... ونعني بما تم ذكره أن تعمل الدولة على تحسين مردودية إيرادات الجباية العادية عن طريق الصرامة في تطبيق النصوص الجبائية و محاربة ظاهرة الغش أو التهرب الضريبي والعمل على تحصيل مستحقات الضرائب المتأخرة ، ومنه على الأقل تجميع حصيلة جبائية كانت تضيع في كل مرة جراء الإهمال الملاحظ سواء فيما يخص الإدارة الجبائية أو تعقد النصوص الجبائية وصعوبة العمل بها من قبل الجبائي أو إستيعابها من طرف الممول ، ومن ثم فتراكم هذه العوامل يؤدي بطبيعة الحال إلى ضياع إيرادات مصالح الخزينة ، مما لا شك فيه أن هذه بعض الانشغالات التي وجب مراعاتها حتى يتسنى للدولة للحاق بسرعة تطور النفقات بواسطة التعبئة المكافئة لها من الإيرادات الأصلية (الجباية على الخصوص) بهذا الشكل تستطيع

الدولة تفادي الوقوع في عجز قد يلحق بميزانيتها، وفي هذا الإطار نجد أن كثير من الدول المدنية عند إلتهائها لوسيلة الاقتراض من قبل (البنك العالمي ، صندوق النقد الدولي ...) تدرس صلاحية هذه العملية قبل القيام بها كبرنامج التسوية الهيكلية التي يفرضها صندوق النقد (فيما يخص التضييق على الطلب الداخلي عن طريق إزالة الدعم عن أسعار المواد الاستهلاكية ، الضغط على نفقات التسيير) .

أو قد تتفاجئ الدولة بالتزايد المستمر للأسعار المجسد في شكل تضخم قد يصعب القضاء عليه ، بما تم التعرض إليه نخلص إلى أن الدولة مقيدة بحدود " ثالث " لم تستطع التملص منه :

1- سرعة التزايد في حجم النفقات ، 2- صعوبة تغطية هذه النفقات (الإيرادات) 3- تخصيص هذه الإيرادات (في معظمها يستهلك) .

وفي هذا السياق يذكر أن الجباية لا مبرر للجوء إليها إذا لم يرشد إنفاق حصيلتها وبالتالي وجبت عقلنة البرنامج الإنفاقي . بهذا الشكل ، عن طريق تجميع العوامل المذكورة أعلاه يمكن الحد ولو نسبيا من " ظاهرة " عجز الميزانية ، وحتى عند ظهوره يمكن تغطيته بواسطة الجباية بشرط أن لا يؤدي زيادة الإيرادات الجبائية إلى عرقلة النشاط الاقتصادي ما لم يكن ذلك مقصودا لشل بعض القطاعات أو إلى الإخلال بمبدأ العدالة الاجتماعية ... وبالتأكيد سوف تكون الجباية الأفضل في هذه العملية (تغطية العجز) وبالتالي وجب العمل على تحسين مردوديتها وتمثلت محاولة الإصلاحات لإعطاء أداة الجباية دور أفضل في مجال وضوح النصوص الجبائية وتجنب تعقيدها كما كان في النظام الجبائي القديم هذا إلى جانب توفير البيئة المناسبة لتطبيق هذا النظام الجبائي ونقصد بذلك الإدارة الجبائية المطبقة له ، فالإجراءات المتخذة ، قد تدفع عجلة القيام بدور أفضل للجباية وخاصة من ناحية دور التغطية وبهذا يمكن إرساء وضعية اقتصادية أفضل هذا تكاملا مع الدور الذي يمكن أن تلعبه النفقات في هذا المجال ، فعجز الميزانية إذا يمكن أن يجد طريق تغطية بواسطة الجباية ولكن بتضافر عدة أدوات أخرى تستعملها الدولة بطريقة عقلانية ، ومما لا شك فيه أن هذا الدور المنوط بالجباية إذا أستغل بشكل أمثل ، فسيوفر ذلك عدة مجهودات أخرى كانت الدولة في غنى عنها الإلتجاء المتكرر للاقتراض أو الإصدار النقدي من أجل عملية تغطية العجز خاصة إذا تعلق الأمر ببلد مدين ويعاني من التضخم .



قائمة المصادر والمراجع

قائمة المراجع

أولا الكتب :

- 1- حامد عبد المجيد ، سميرة إبراهيم أيوب ، مبادئ المالية العامة ، الإسكندرية 1922
- 2- حسني عواضة - المالية العامة - الطبعة 4 . دار النهضة العربية بيروت 1978
- 3- حمد جمال ذنبيات ، المالية العامة والتشريع المالي ، دار العلمية الدولية ، دار الثقافة الطبعة الأولى الإسكندرية ، 2003
- 4- خالد شحادة الخطيب 'أسس المالية العامة ' دار وائل للنشر والتوزيع عمان طبعة 2003
- 5- رفعت محجوب ، المالية العامة ، دار النهضة العربية بيروت 1970 ،
- 6- زغود علي ، المالية العامة . ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر ، طبعة 2006
- 7- زينب حسني عوض الله - مبادئ المالية العامة . جامعة الإسكندرية .
- 8- سوزي عدلي ناشد ، المالية العامة ، النفقات العامة -الإيرادات العامة - الميزانية العامة ، دار النشر الحلبي الحقوقية ، بيروت ، لبنان - طبعة 2003
- 9- عادل فليح العلي - مالية الدولية - عمان دار زهوان للنشر وتوزيع 2008
- 10- عبد الكريم بركات ،دراسة في الاقتصاد المالي ، دار النهضة العربية ' بدون سنة '
- 11- عبد المجيد دراز ، سميرة أيوب ، مبادئ المالية العامة الدار الجامعية الإسكندرية 2002
- 12- على احمد سليمان . الضرائب في السودان. الطبعة الثانية الخرطوم، 1978
- 13- غازي عناية ، المالية العامة والتشريع الضريبي ، ط 1، دار البيارق عمان 1993،
- 14- قحطان السيوفي 'اقتصاديات المالية العامة 'دار الطلاب للدراسات والترجمة والنشر '1989'
- 15- محمد حسن سلمان ، المالية العامة ، دار المستقبل للنشر والتوزيع عمان 1990
- 16- محمد صغير بعلي ، يسرى أبو العلا ، المالية العامة - النفقات العامة ، الإيرادات العامة- دار العلوم الجزائر 2003

- 17- محمود عباس محرزي اقتصاديات الجباية والضرائب-دار الهومة بوزريعة الجزائر
2003 .
- 18- منسي أسعد عبد المالك ،اقتصاديات المالية العامة ، مطبعة مخيم 1970 .
- 19-منصور يونس ، مبادئ الإدارة العامة ، دار النشر غير مذكورة طرابلس 2004
- 20- يونس احمد البطريق - مقدمة في النظم الضريبية المكتب المصري الحديث للطباعة
والنشر الإسكندرية 1972
- 21- عبد الكريم صادق بركات ، دراسة الاقتصاد المالي ، دار النهضة العربية ،لبنان
- 22- طارق الحاج ، المالية العامة ، الطبعة الأولى ، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع
- 23- حسين مصطفى حسين ' المالية العامة ' ديوان المطبوعات الجامعية ' 1995 '
- 24- ناصر دادي عدون ، اقتصاديات وتسيير المؤسسة ، دار المحمدية العامة ، الطبعة
الثانية ، الجزائر ،
- 25- عادل أحمد حشيش ، أساسيات المالية العامة ، مدخل لدراسة أصول الفن المالي
للاقتصاد العام دار النهضة العربية للطباعة والنشر القاهرة 1992 .
- 26- صالح الرويلي الاقتصاديات الماليات العامة طبعة 4 ديوان المطبوعات الجامعية
1992.
- 27- ناصر مراد ، التهرب والغش الضريبي في الجزائر ، الطبعة الأولى ، دار قرطبة للنشر
والتوزيع ، الجزائر ، 2004 .

ثانيا الأَطروحات والرسائل :

- 1-بن عياد صورية ، الجباية والتنمية الاقتصادية ، مذكرة شهادة الليسانس في علوم التسيير
اختصاص مالية كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير ، المركز الجامعي زيان عاشور
الجلفة 2005/2004.

- 2- بولدوم بشيرة ، مسعودي كملية ، القواعد العامة في إعداد الميزانية العامة في الجزائر ، مذكرة نهاية الدراسة للحصول على شهادة الليسانس تخصص إدارة ومالية كلية الحقوق جامعة يحي فارس المدية 2012/2011
- 3- هندي كريم . الجباية البترولية وأهميتها في الاقتصاد الجزائري في كل شراكة الأجنبية في قطاع المحروقات.
- 4- بونيف حسين ، دحماني حكيم ، الجباية ودورها في تمويل الخزينة العمومية ، مذكرة التخرج تدخل ضمن متطلبات لنيل شهادة ليسانس في علوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة زيان عاشور الجلفة 2010/2009
- 5- حجار مبروكة ، أثر السياسة الضريبية على إستراتيجية الاستثمار في المؤسسة ، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية جامعة محمد بوضياف المسيلة 2006/2005
- 6- ساعد نبيلة ، الرقابة الجبائية ودورها في التحصيل الضريبي ، دراسة حالة بمفتشية الضرائب في الأخضرية ، مذكرة التخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في المحاسبة والمالية تخصص محاسبة وتدقيق .كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير . جامعة آكلي محند أو الحاج البويرة 2015/2014
- 7- سعيداني ، بوذينة نبيل، دور الجباية العامة في تمويل الميزانية العامة ، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة ليسانس في العلوم الاقتصادية تخصص مالية ، نقود وبنوك، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة زيان عاشور الجلفة 2010
- 8- عفيف عبد الحميد ، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة دراسة حالة الجزائر ، خلال الفترة 2012/2001 مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في اطار مدرسة الدكتوراه في علوم التسيير تخصص الإقتصاد الدولي والتنمية المستدامة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة فرحات عباس سطيف . 2014/2013

- 9- وكواك عبد السلام : فعالية النظام الضريبي في الجزائر ، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية ، تخصص دراسة محاسبية وجباية معمقة ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، الجزائر ، 2012 .
- 10- طالبى محمد : الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري في الفترة (1995-1999) ، رسالة من متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية ، فرع التحليل الاقتصادي ، كلية الاقتصاد وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2002/2001 .
- 11- يحيواي نصير : دراسة حول التهرب والغش الضريبي ، حالة الجزائر ، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير ، معهد العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر ، 1998/1997
- 12- لجلط محمد ، دور الجباية في تغطية عجز الميزانية العامة للدولة وتنمية الاقتصاد الوطني ، مذكرة لنيل شهادة ليسانس المركز الجامعي بالمدية 2007 .
- 13- محمد فلاح الغش الجبائي وتأثيره على دور الجباية الاقتصادية رسالة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية جامعة الجزائر 1997/1996
- 14- ولهي بوعلام النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة (حالة الجزائر) رسالة الدكتوراه كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة فرحات عباس سطيف 2012/2011 .

ثالثا القوانين والمراسيم :

- 1* قانون 84-17 الصادر في 07/07/1984 المتعلق بقوانين المالية
- 2* قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2017.
- 3* قانون الضرائب غير المباشرة 2017
- 4* قانون رقم 16-14 المؤرخ في 28-ربيع الأول عام 1438 الموافق لـ 28/12/2016 المتضمن قانون المالية 2017
- 5* الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 15/07/1995 المتعلق بمجلس المحاسبة .

*6 الأمر رقم 95-23 المؤرخ في 26/08/1995 المتضمن القانون الأساسي لقضاة مجلس المحاسبة

*7 القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية الجريدة الرسمية رقم 35

*8 القانون رقم 07/05 مؤرخ في 28/04/2005 المتعلق بالمحروقات

*9 الأمر رقم 06-010- المؤرخ في 03/رجب / 1427 الموافق لـ 29 يوليو 2006

يعدل ويتم القانون رقم 05-07 المؤرخ في 19/ ربيع الأول / 1426 الموافق لـ 28 أبريل

. 2005



الصفحة	المحتويات
	دعاء
	شكر
	إهداء
أ - ب	مقدمة
الفصل الأول : الإطار المفاهيمي لمصطلحي الجباية والميزانية	
20 - 04	المبحث الأول مفهوم الجباية
04	المطلب الأول تعريف الجباية
05-04	الفرع الأول تعريف الضريبة
07-05	الفرع الثاني الاقتطاعات الإجبارية الأخرى غير الضريبية
18-07	المطلب الثاني خصائص الجباية وتقسيماتها
09-07	الفرع الأول خصائص الجباية
18-09	الفرع الثاني تقسيمات الجباية
20-18	المطلب الثالث أهداف الجباية
43-21	المبحث الثاني مفهوم الميزانية العامة
22-21	المطلب الأول تعريف الميزانية العامة
21	الفرع الأول لدى الفقه
22-21	الفرع الثاني لدى التشريع
27-22	المطلب الثاني مبادئ الميزانية العامة
23-22	الفرع الأول مبدأ وحدة الميزانية

24-23	مبدأ الشمولية والعمومية للميزانية	الفرع الثاني
25-24	مبدأ سنوية الميزانية	الفرع الثالث
27-25	مبدأ توازن الميزانية العامة	الفرع الرابع
39-27	مراحل إعداد الميزانية العامة وأهميتها	المطلب الثالث
30-28	مرحلة التحضير وإعداد الميزانية العامة	الفرع الأول
32-30	مرحلة اعتماد الميزانية العامة	الفرع الثاني
33-32	مرحلة تنفيذ الميزانية العامة	الفرع الثالث
37-33	مرحلة المراقبة	الفرع الرابع
39-38	دور الخزينة العمومية	الفرع الخامس
43-39	أهمية الميزانية العامة	ثانيا
الفصل الثاني : تمويل الجباية للميزانية العامة		
59-45	مفهوم التحصيل الجبائي	المبحث الأول
48-45	تعريف التحصيل الضريبي وطرقه	المطلب الأول
45	تعريف التحصيل الضريبي	الفرع الأول
46-45	سعر الضريبة (معدل الضريبة)	الفرع الثاني
47-46	أساليب تقدير المادة الخاضعة للضريبة	الفرع الثالث
48-47	طرق التحصيل الضريبي	الفرع الرابع
54-49	أثر الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الضريبي	المطلب الثاني
50-49	تعريف الغش الضريبي وأنواعه	الفرع الأول
52-50	أسباب الغش الضريبي	الفرع الثاني
54-52	طرق الغش الضريبي	الفرع الثالث
59-54	دور الرقابة الجبائية في مكافحة التهرب الضريبي	المطلب الثالث

56-55	تعريف التهرب الضريبي	الفرع الأول
58-57	آثار التهرب الضريبي	الفرع الثاني
59-58	طرق التهرب الضريبي	الفرع الثالث
77-60	فعالية الجباية في تحقيق التوازن في الميزانية العامة	المبحث الثاني
62-60	الوسائل الجبائية لتغطية عجز الميزانية	المطلب الأول
71-62	حدود الجباية في تغطية العجز	المطلب الثاني
68-63	صعوبات التحكم في الإنفاق	الفرع الأول
71-68	الإدارة الجبائية الفعالة	الفرع الثاني
77-72	فعالية السياسة الجبائية في تمويل الميزانية العامة	المطلب الثالث
75-72	تقييم مردودية الجباية العادية	الفرع الأول
77-75	تقييم مردودية الجباية البترولية	الفرع الثاني
80-79		خاتمة
قائمة المصادر والمراجع		
الفهرس		