وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف - المسيلة

كلية العلوم الإقتصادية و التجارية وعلوم التسير

قسم العلوم التجارية

مطبوعة بعنوان:

محاضرات في القانون الجبائي

موجهة لطلبة الماستر في العلوم الإقتصادية والتجارية، تخصص محاسبة وتدقيق

من إعداد: الدكتورة مبروكة حجار

أستاذ محاضر(ب) – قسم العلوم التجارية

السنة الجامعية: 2017-2018

محتوى مقياس القانون الجبائي

الفصل الأول: الإطار العام للتشريع الجبائي

2.1- الأساس القانوني للضريبة

المطلب الأول: نظرية العقد الاجتماعي

المطلب الثاني: نظرية التضامن الاجتماعي

المطلب الثالث: الخاصية الشرعية للقانون الجبائي

2.2- مبادىء القانون الجبائي

المطلب الأول: علاقة القانون الجبائي مع القوانين الأخرى

المطلب الثاني: مبادىء القانون الجبائي

المطلب الثالث: استقلاليةالقانون الجبائي

2.1- مصادر القانون الجبائي

المطلب الأول: المصادر الداخلية

المطلب الثاني: المصادر الخارجية

المطلب الثالث: تنفيذ القانون الجبائي

الفصل الثاني: نظرية الجباية

1.2- مفاهيم عامة حول الضريبة

المطلب الأول: تعريف الضريبة

المطلب الثاني: تميز الضريبة عن مختلف المفاهيم المشابهة

المطلب الثالث:أهداف الضريبة

2.2- تصنيف الضرائب

المطلب الأول: الضرائب الوحيدة والضرائب المتعددة

المطلب الثاني: الضريبة النسبية والضريبة التصاعدية

المطلب الثالث:الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة

3.2- المفاهيم الأخرى المرتبطة بالجباية

المطلب الأول: الضغط الجبائي

المطلب الثاني: التهرب و الغش الجبائيين

الفصل الثالث: التقنيات الجبائية حسب النظام الجبائي الجزائري

1.3- ماهية النظام الجبائي

المطلب الأول: تعريف النظام الجبائي

المطلب الثاني: عناصر النظام الجبائي

2.3- إجراءات فرض الضريبة (العمليات الجبائية)

المطلب الأول: الوعاء الضريبي

المطلب الثاني: تصفية الضريبة(سعر الضريبة)

المطلب الثالث: تحصيل الضريبة

3.3- الرقابة والمنازعات الجبائية

المطلب الأول: الرقابة الجبائية

المطلب الثاني: المنازعات الجبائية

الفصل الرابع: أهم الضرائب والرسوم المطبقة في الجزائر

1.4- الضريبة على الدخل الاجمالي

2.4- الضريبة على أرباح الشركات

3.4- الرسم على القيمة المضافة

4.4- الضرائب العائدة للجماعات المحلية

الفصل الأول: الإطار العام للتشريع الجبائي

القانون الجبائي هو عبارة عن مجموعة من القواعد التي تنظم العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية، أو بعبارة أخرى يقوم بتحليل القواعد القانونية المفروضة على المكلف بالضريبة وعلى مؤسسات الدولة، أي الذي يبحث في الأساليب المطبقة عمليا في الدولة ويتولى توضيحها وكيفية تنفيذها والطرق المتبعة لتأسيسها وجبايتها.

المبحث الأول: الأساس القانوني للضريبة

حاولت الدولة إيجاد نقطة الارتكاز القانونية التي على أساسها تقوم بفرض الضرائب على المكلفين بها والزامهم بدفعها، ومن بين أهم النظريات التي حاولت تقديم تبرير مقنع لإلزامية دفع الضريبة نظرية العقد الإجتماعي ونظرية التضامن الاجتماعي.

المطلب الأول: نظرية العقد الاجتماعي(نظرية المنفعة)

ظهرت هذه النظرية في القرن الثامن عشر ونادى بها الفيلسوف الفرنسي جون جاك روسو، ويتمثل هذا العقد في قيام المواطنين بالتنازل عن جزء من حرياتهم لحماية باقي أفراد المجتمع، كما أنهم بمقتضى عقد مالي يلتزمون بدفع الضرائب مقابل المنافع التي تعود عليهم من نشاط الدولة.واختلف القائلون بقوة هذه النظرية في تكييف طبيعة هذا العقد[1].

قال آدم سميث بأنه عقد بيع الخدمات، فالدولة تبيع خدماتها للأفراد وتحصل على مقابل يتمثل بثمن هذه الخدمات وقد شبه بصورة ضرائب.

واعتبره البعض الآخر بأنه عقد شركة، فشبهو الدولة بأنها شركة انتاج كبرى الشركاء فيها هم الأفراد الذين يؤدون عمل معين ويتحملون في سبيله نفقات خاصة، ويوجد إلى جانب ذلك نفقات عامة يقوم بها مجلس إدارة هذه الشركة ، بغية تحقيق المنفعة العامة لجميع الشركاء، وهذا يتطلب من الشركاء المساهمة في هذه النفقات في صورة ضرائب التي تفرضها الدولة.

وذهب بعض المنظرين، ومن بينهم الفقيه جيرار لإعتبار هذا العقد بأنه عقد تأمين بموجبه يقوم المواطنون بدفع الضرائب للدولة (قسط التأمين)، من أجل توفير الحماية لهم
من الأخطار التي قد تحدق بأموالهم وأرواحهم.

وأهم الانتقادات التي تعرضت لها هذه النظرية هي[2]:

1- يصعب تقدير الخدمة التي تعود على الفرد من قبل الضريبة، حيث الخدمة العامة لاتقبل التجزئة.
2- من المستحيل تحقيق التوازن بين الخدمة والفائدة منها، فالعكس هو الصحيح حيث الذين يساهمون بجزء محدود من الضريبة يحصلون على قدر أكبر منها.

1 - محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2004، ص20.

2 - عبد الجواد نايف، اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية، مطبعة الجامعة، بغداد، ص74.

3- تحصر هذه الآراء وظائف الدولة في التزامات محدودة وهذا غير واقعي، حيث التزامات الدولة عديدة ومتنوعة يصعب أن يتضمنها عقد.
4- النظريات العقدية جميعها لاتستطيع أن تفسرالتزام الجيل الحاضر بدفع التزامات استفادت منها أجيال سابقة أو التزام الجيل الماضي بالتزامات ستستفيد منها أجيال لاحقة.
5- لا يمكن تبرير دفع الضريبة بناء على عقد التأمين بين المكلف والدولة حيث لاتقوم بتعويض الأفراد عن الأضرار التي تصيب ممتلكاتهم بل تكتفي بتوفير الحماية القانونية ومعاقبة المتسببن في وقوع الضرر.
6- لايوجد دليل على قيام مثل هذا التعاقد بين السلطة العامة والأفراد لافي النطاق الدستوري ولا في النطاق المالي.
7- عدم وجود تناسب بين المنافع التي يحصل عليها الأفراد والضرائب التي يدفعونها، كذلك فإنه من الخطأ أن نمثل السلطة العامة العامة بشركة انتاجية لأن السلطة العامة تقوم بتقديم خدمات أخرى تتطلبها المصلحة العامة ككل.
8- أما عن عقد التأمين فإن الدولة لا تقتصر خدماتها فقط على المحافظة على أموال الأفراد بالإضافة إلى أن الدولة تعوض الأفراد عن الخسائر والأضرار التي تصيب أملاكهم كما هو الحال عليه في عقد التأمين.

المطلب الثاني: نظرية التضامن الاجتماعي.

ترى هذه النظرية أن الدولة هي ضرورة تاريخية واجتماعية وواجب الدولة في المجتمعات الحديثة هو القيام باشباع الحاجات العامة للأفراد و المحافظة على الأمن، والدولة تتكبد نفقات باهضة من أجل القيام بالأعباء العامة الملقاة على عاتقها والناتجة من جراء تدخل الدولة في مختلف الأنشطة الإجتماعية والإقتصادية منها، وبما أن هذه الأعباء تحقق الصالح العام للأفراد وتعود عليهم بالنفع العام كان لابد من تتضافر الجهود في تحمل نفقات هذه الأعباء على أساس التضامن الاجتماعي بين الأفراد[3].

من خلال ماسبق، نرى أن نظرية التضامن الاجتماعي تمثل المبرر القانوني الذي تستند عليه الدولة في فرض الضرائب.

المطلب الثالث: الخاصية الشرعية للقانون الجبائي.

الخاصية الشرعية للقانون الجبائي تتمثل في:

- الالتزام بالدفع من طرف المكلفين بالضريبة التي أصبحت ذات طابع إجباري من حيث أنها تفرض من قبل السلطات المختصة الممثلة للشعب (المجلس الشعبي الوطني أو البرلمان) وهي وحدها

[3] - رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014، ص 259.

صاحبة الحق في فرض الضرائب مركزية أو محلية وبالتالي فإن المكلف ليس له الحق في رفض رفعها أو يناقش طريقة أو وقت دفعها أو تغطيتها.

- تحديد المبلغ الواجب دفعه من طرف المكلف على أساس دخله أو ممتلكاته للدولة باعتبارها الممثل لإرادة المجتمع لذلك فإن الدولة تعتبر المشرع الذي يحدد قواعد وطريقة دفعها هذا من جهة من جهة أخرى فإن على مؤسساتها المديرة أن تسهر على التطبيق السليم للقواعد الناظمة للضريبة.
- الإيرادات الضريبية توجه لتغطية النفقات العمومية وهذا ما يجعل لهذا الاقتطاع نهايات محددة وأهداف مازالت موضع جدل لأنها ترتبط مباشرة بطبيعة النظام السياسي والاقتصادي وهنا نطرح مشكلة صرف الإيرادات من قبل السلطات العمومية التي لا ينحصر مهمتها بصرف الإيرادات فقط وإنما التحقق ومراقبة الصرف الفعلي لهذه الإيرادات من الناحية القانونية.

المبحث الثاني: مبادىء في القانون الجبائي.

المطلب الأول: علاقة القانون الجبائي مع القوانين الأخرى

بشكل عام ينقسم القانون إلى قسمين هما القانون الخاص والقانون العام حيث يهتم القانون الخاص بتنظيم العلاقات بين الأفراد بعضهم ببعض وبين الأفراد والدولة، إذا تمت العلاقة على أساس التعاقد وليس على أساس سلطة الدولة وسيادتها.أما القانون العام فينظم العلاقة بين الهيئات العامة بعضها ببعض، أو بينها وبين الأفراد، وأهم فروعه : القانون الدستوري والقانون الجزائي والقانون الإداري، والقانون الجبائي ونوجز فيما يلي علاقة القانون الجبائي بكل من القانون المالي والقانون الإداري والقانون الجزائي والقانون التجاري[4] :

1- **القانون الجبائي و القانون المالي:** يرتبط القانون الجبائي بالقانون المالي ارتباطا وثيقا، حيث أن القانون الجبائي جزء من القانون المالي على الرغم من أن التشريع الضريبي له خصائصه القانونية. فالموازنة تحدد بالقانون الذي يحكم ويقدر الإيرادات وكيفية التحصيل و الإنفاق وضوابطه والرقابة عليه ويطلق على هذا القانون(قانون الموازنة العامة).

قانون المالية هو الذي يحدد طبيعة وكمية المبالغ المخصصة الموارد وأعباء الدولة، أخذا بعين الاعتبار التوازن الاقتصادي والمالي الذي يحدد تعريفه، من هذه الموارد النظام الجبائي وتعديلاته خلال كل سنة.ويوجد ثلاثة أنماط لقانون المالية:

*قانون المالية السنوي(قانون المالية الأولي): الذي يضمن الإعتمادات السنوية بشكلها التشريعي الذي يصدر فيه كذلك الحسابات الملحقة.

*قانون المالية المصحح: القانون الذي يصدر فقط بقصد تغيير التقديرات المتعلقة بالإيرادات وبهدف الترخيص بنفقات تضمنها قانون المالية الأولي للسنة ويمكن له أن يتضمن خلق ايرادات جديدة.

[4] - رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، مرجع سابق ذكره ص ص 273- 276.

*قانون المالية المعدل: وهو الذي يصدر في نهاية كل عام ليرسم الحالة النهائية للميزانية ويصادق على الإختلافات في نتائج الحسابات والتقديرات ويكمل النقص في حالة وجوده بقانون المالية المصحح.

2- **القانون الجبائي والقانون الإداري:**

العلاقة التي تربط القانون الجبائي بالقانون الإداري وثيقة جدا لدرجة اعتبار الإدارة الضريبية جزءا من التنظيم الإداري للدولة. فالقانون الضريبي هو الذي يحدد علاقة الإدارة الضريبية بالمكلفين وينظم حقوقها وامتيازاتها، كما يتصل اتصالا وثيقا بالقانون الإداري الذي يحكم نشاط الدولة وسلطاتها العامة وعلاقتها بأفراد المجتمع بأكمله.

3- **القانون الجبائي والقانون الجزائي:**

تتمثل العلاقة التي تربط القانون الضريبي والقانون الجزائي في كون القانون الضريبي قد فرض عقوبات على المخالفين لأحكامه من قبل المكلفين(كما هو الحال بالنسبة للإدلاء ببيانات غير صحيحة أو استخدام طرائق غير مشروعة للتهرب الضريبي)، والقانون الجزائي هو أداة من الأدوات التي تكفل تنفيذ القانون الضريبي من خلال تطبيق العقوبات الجزائية على المكلفين الذين يخالفون قوانين الضرائب.

4- **القانون الجبائي والقانون التجاري:**

يختلف القانون الجبائي عن القانون التجاري بسبب اختلاف الهدف في كل منهما:

- فالقانون الجبائي: يهدف إلى تغذية خزينة الدولة بالأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة عن طريق فرض الضرائب على الإيرادات الناتجة عن الأرباح المتحققة عن أوجه النشاط الإقتصادي عموما.
- القانون التجاري يهدف إلى تنظيم المعاملات التجارية بخاصة عمليات الثروات وتداولها ودعم الإئتمان.

المطلب الثاني: مبادىء القانون الجبائي.

مبادىء القانون الجبائي هي مجموعة الأسس والقواعد التي يتعين على المشرع المالي مراعاتها عند إعداد النظام الضريبي في الدولة، إن أي نظام ضريبي فعال تحكمه مجموعة من المبادئ التي تهدف إلى التوفيق بين مصلحة الدولة ومصلحة المكلف، وتتمثل هذه المبادئ في:

أ- **مبدأ العدالة والوضوح:**

1/ العدالة: إن المشرع الضريبي يسعى إلى تحقيق العدالة الضريبية عند صياغة أي نظام ضريبي، إلا أنه تصادفه عدة صعوبات في تحقيقها، وذلك راجع لصعوبة قياس أثر الضريبة بالنسبة لكل مكلف وأيضا العبء النفسي للضريبة من شخص لآخر، لذا فلا يمكن القول أن النظام الضريبي عادل بشكل تام وإنما الحكم عليه يكون بمدى تحقيقه للعدالة، ويبقى مفهوم العدالة، مفهوم نسبي وتتدخل الدول

المعاصرة بواسطة الضريبة للتعديل في توزيع الدخول والثروات لتحقيق العدالة الاجتماعية وبذلك أصبحت العدالة الضريبية أحد أهداف النظام الضريبي إلى جانب أنها أحد مبادئه الرئيسية[5].

أما في وقتنا المعاصر فيحكم العدالة الضريبية مبدأين أساسيين هما: مبدأ العدالة الأفقية ومبدأ العدالة العمودية. ونقصد بالعدالة الأفقية أن يتم معاملة المكلفين المتساويين في الدخل والحالة الاجتماعية والاقتصادية معاملة ضريبية متساوية، أما العدالة العمودية فتعني اختلاف المعاملة الضريبية للمكلفين الذين يحتلون مراكز مالية واجتماعية مختلفة[6].

- **تطبيق الضريبة التصاعدية:** تعمل الضريبة التصاعدية على تحقيق العدالة الضريبية لأنها تفرض على المادة الخاضعة فتزداد كلما ازدادت هذه الأخيرة كما رأينا سابقا في المبحث الأول. أي أن المنفعة الحدية للثروة تتناقص مع ازدياد قيمة الثروة التي يحوزها الفرد وهو ما يعني أن التضحية الحدية للإنفاق تتناقص مع ازدياد هذه الثروة[7].
- **تطبيق الضريبة الشخصية:** تراعي هذه الضريبة التفاوت في الظروف الشخصية واجتماعية والمالية لأفراد المجتمع. فمثلا الشخص الذي يكون أعزب يدفع ضريبة تفوق الضريبة التي يدفعها الشخص المتزوج، وذلك مراعاة لنفقات المتزوج التي تكون أكثر من نفقات الأعزب، ويستدعي تطبيق هذه الضريبة مراعاة ما يلي:
  - تخفيض عبء الضريبة بسبب الأعباء العائلية.
  - إعفاء حد أدنى من الدخول والثروات.
  - مراعاة طبيعة مصدر الدخل: لقد ميز الفكر المالي بين ثلاثة أنواع من مصادر الدخل، وهذا ما جعل اختلاف في المعاملة الضريبية، فيخضع أصحاب الدخل الناتجة عن العمل لمعدلات ضريبية متدنية، وذلك نظرا لانخفاض مصدره مع تقدم السن وعدم القدرة على الكسب أما الدخل الناتج عن رأس المال فيخضع لمعدلات ضريبية مرتفعة لأن مصدر الدخل هنا مستديم بينما الدخل الناتج عن رأس المال والمجهود البشري فيخضع لمعدلات ضريبية متوسطة.

2/ الوضوح (اليقين): يجب أن يتم تحديد الضريبة بطريقة واضحة وبدون أي غموض، ولتحقيق مبدأ اليقين يجب مراعاة الاعتبارات التالية[8] :

- الوضوح في التشريع، بمعنى أن تكون النصوص واضحة وسهلة الأسلوب دون تعقيد وألا يحتمل اللفظ الواحد أكثر من معنى، وألا تحتمل الجملة أكثر من تفسير.

---

5 - علي عباس عياد: النظم الضريبية المقارنة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1978، ص 38.

6 - ناصر مراد: فعالية النظام الضريبي، مرجع سابق، ص 84-85. نقلا عن: Xavier GREFFE et Autres, Encyclopédie Economique, Paris Economique, Paris, 1990, p1648.

7 - السيد عبد المولى: المالية العامة، دار الفكر العربي، القاهرة، 1977، ص 282.

8 - حسين مصطفى حسين: المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، عنابة، 1992، ص 45.

- يجب أن تقوم السلطة الموكل إليها فرض الضريبة وتحصيلها بإعداد النماذج السهلة والبسيطة والتي يفهمها عامة الممولين، وأن تساعدهم على تفهم القانون عن طريق منشوراتها ومقالاتها في وسائل الإعلام المختلفة.
- يجب أن تكون المذكرات الإيضاحية للقوانين الضريبية والأعمال التحضيرية لهذه القوانين مفصلة بحيث لا تحتاج للاجتهاد.

ويبقى مبدأ الوضوح ضروري وذلك حتى يتسنى للمكلف معرفة واجباته الضريبية ومحاولة الدفاع على حقوقه في حالة تعسف إدارة الضرائب.

ب- مبدأ الملاءمة في التحصيل والاقتصاد في نفقاته

1/ **مبدأ الملائمة:** يقتضي هذا المبدأ ضرورة تبسيط إجراءات التحصيل واختيار الأوقات والأساليب التي تتلاءم مع ظروف المكلف، حتى لا يتضرر من الضريبة حين دفعها، فحسب "آدم سميث"* تجنى الضريبة في الأوقات والطرق الأكثر ملاءمة للممول[9].

2/ **مبدأ الاقتصاد في نفقات التحصيل:** يقتضي هذا المبدأ ضرورة تخفيض نفقات تحصيل الضرائب بحيث يتحقق الفرق بين ما يدفعه المكلف بالضريبة وما يصل إلى خزينة الدولة يكون أقل ما يمكن، لأن أي زيادة في أعباء الضريبة سوف يقلل من مداخيل خزينة الدولة، أو بعبارة أخرى كلما قلت نفقات الجباية كلما كان إيراد الضريبة غزيرا، فحسب آدم سميث تطبيق الضريبة وجبايتها بطريقة تخرج من الممول أقل مبالغ ممكنة زيادة على ما يدخل خزانة الدولة[10].

ج- مبدأ البساطة والتنوع والمرونة:

1/ البساطة: يجب أن يحتوي النظام الضريبي على ضرائب بسيطة ذات معدلات قليلة وسهلة التطبيق وهذا ما يسهل العمل على إدارة الضرائب ويخفض من التهرب الضريبي.

2/ التنوع: المقصود بالتنوع هو وجود مزيج من الضرائب المباشرة وغير مباشرة وذلك من أجل مساهمة كل فرد من أفراد المجتمع في إيرادات الدولة، كما يجب أن يكون هناك تنسيق وتكامل بين مختلف هذه الضرائب، وهذا لتحقيق العدالة الضريبية والكفاية المالية.

3/ المرونة: لكي يكون النظام الضريبي مرنا يجب على الدولة اختيار نظام ضريبي يتماشى مع واقعها الاقتصادي والاجتماعي والسياسي، أي يجب أن يتصف هذا النظام بالديناميكية بحيث يستجيب بسهولة للتغيرات الداخلية والخارجية.

---

* آدم سميث : (1723-1790) يعتبر مؤسس علم الاقتصاد وينتمي، إلى المدرسة الكلاسيكية، من أهم مؤلفاته (ثروة الأمم) الذي صدر سنة 1776 .

[9] - عبد المجيد قدي: النظام الضريبي في النظام الاقتصادي (دراسة مقارنة)، مذكرة ماجستير، الجزائر، معهد العلوم الاقتصادية، 1991، نقلا عن عبد الكريم صادق بركات، النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، بيروت، 1976، ص 36.

10 - عبد المجيد قدي: المرجع نفسه، ص 36-37.

د- مبدأ الاستقرار والتنسيق:

1/ مبدأ الاستقرار: نقصد باستقرار النظام الضريبي وجود نوع من الثبات في طبيعة الضرائب أي عدم تعرضها للتغيير المفاجئ والمستمر ولا يفهم من استقرار النظام الضريبي جمود هذا النظام.

بل يجب أن يتطور وفق التغيرات التي يفرضها الواقع ويجب على الإدارة أن تعلم المكلفين بأي تغيير حتى يتم تقبلهم له بدون أي معارضة.

2/ مبدأ التنسيق: إن الترابط والانسجام بين مختلف أنواع الضرائب التي يتضمنها النظام الضريبي تساهم في الحفاظ على أهداف هذا النظام وفي هذا الصدد يجب مراعاة الاعتبارات التالية[11] :

- تجنب تراكم الضرائب الذي ينطوي على احتمال سريان عدة ضرائب على نفس العناصر، على وضع قد يؤدي إلى أن تتجاوز أعباؤها حدود المقدرة التكلفية للمكلفين مما يدفعهم إلى التهرب من دفعها.
- مراعاة الارتباط بين الضرائب المختلفة التي يضمها النظام الضريبي، بحيث يتعين السعي لزيادة حصيلة ضريبة معينة لتعويض النقص في حصيلة ضريبة أخرى اقتضت الظروف الحد من حصيلتها.
- تجنب إحداث أي تصدع في الهيكل الضريبي نتيجة عدم إخضاع بعض العناصر التي يجب إخضاعها للضريبة، وذلك لتحقيق انسجام النظام الضريبي، لذلك يجب إخضاع جميع السلع ذات الطبيعة الواحدة أو البديلة للضريبة.
- مراعاة عدالة النظام الضريبي في مجموعه حتى لا يؤدي فرض ضريبة جديدة أو إلغاء ضريبة قديمة إلى الإخلال بأبعاد هذه الضريبة التي لا يقتصر السعي إلى تحقيقها بالنسبة لكل ضريبة على حدة بل على مستوى النظام الضريبي ككل.

المطلب الثالث: استقلالية القانون الجبائي.

يعني مبدأ استقلالية القانون الجبائي أنه توجد أحكام خاصة مجعولة للضريبة أو الجباية وهذا زيادة على القواعد الموجودة المنظمة كل الميادين الأخرى[12].

ويبقى القانون الجبائي محتفظا باستقلالية وذاتية خاصة بسبب عدد من العوامل[13]:

- بسبب التطور الذي يصيب القانون الضريبي يختلف عن التطور الذي يصيب غيره من فروع القانون، وليس شرطا أن أي تطور في قواعد القانون العام يترتب عليه تطور في القانون الضريبي، فالعلاقة في التطور ليست بالضرورة تكون طردية.
- تعريف المكلف في القانون الجبائي ليس هو نفس تعريف المواطن في الدولة.

---

[11]- يونس احمد البطريق: النظم الضريبية، مرجع سابق، ص 28.

12 - محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية والضرائب، مرجع سابق ص 44.

13 - رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، مرجع سابق، ص277.

فحين ننظر للمكلف من وجهة نظر القانون الجبائي فإننا ننظر له على أنه شخص ملتزم يدفع الضريبة، أي أن عليه واجبا هو دفع الضريبة، أما باقي فروع القانون فيتم النظر إلى المواطن على أساس تبعيته للدولة وحقوقه والتزاماته تجاه الدولة، وهذا يعني اختلاف مركز الفرد كمكلف عن مركزه كمواطن أضفى على القانون الجبائي ذاتية واستقلال خاصة به.

المبحث الثالث: مصادر القانون الجبائي

يعتمد القانون الجبائي في بناء قواعده على مصدرين أساسيين هما: المصادر الداخلية و المصادر الخارجية.

المطلب الأول: المصادر الداخلية

تنقسم مصادر القانون الجبائي الداخلية إلى[14]:

1- القانون:

تجد الضريبة مجالها في الجزائر، في إطار القانون ، وبالتالي لا تؤسس أو تصفى أو تحصل خارج القواعد القانونية المرصودة لها من قبل المشرع.

إضافة إلى ذلك، وطبقا للقانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية المؤرخ في 07 جويلية 1984، لايمكن أن يتخذ أي حكم ذو طابع جبائي من خارج قانون المالية إلا في حالات استثنائية، حيث يمكن أن يتم تحديد كيفيات وضع وتحصيل ضريبة، رسم شبه ضريبي أو أي حق ذو طابع جبائي من خلال مرسوم تنفيذي أو قرار وزاري.ويتم الأخذ بعين الاعتباربهذه النصوص القانونية عند إعداد الأحكام الجبائية التي يتم دمجها في قانون المالية.

يتم تطبيق الأحكام الجبائية لقانون المالية من طرف إدارة الضرائب، هذه العملية قد تحدث نزاعات التي يقوم القاضي أثناءها بإصدار أحكام وقرارات.

2- الأحكام القضائية:

لما يتدخل القاضي إثر تسجيل منازعات بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب ويقوم عندها باتخاذ قرارات وأحكام لتغيير وتحوير التفسير المقدم من طرف إدارة الضرائب لنص جبائي، تدعى هذه الأحكام أحكاما قضائية.

تحت هذه الصفة، تطبق هذه الأحكام على إدارة الضرائب بشكل إجباري، حيث ترغم على إدخال التعديلات الضرورية على التفسير موضوع النزاع. ولهذه الأحكام القضائية نفس الآثار المعروفة في مجال القانون الإداري العام.

3- الفقه:

يشمل الفقه جميع الآراء الصادرة عن المؤلفين والمنظرين والمفسرين للنصوص التشريعية أو التنظيمية، لما تكون هذه الأخيرة أدوات لتطبيق القوانين الجبائية والأحكام القانونية. ولما تكون كذلك،

14 - محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية والضرائب، مرجع سابق، ص ص49- 51.

تمارس تأثيرا على المشرع أو على رأي القاضي، ويعتبر الفقه الإداري أكثر صرامة في تفسير النصوص التشريعية وهذا راجع لأن هذا التفسير يأخذ شكل قرارات، أوامر ونشريات صادرة عن إدارة الضرائب نفسها.

المطلب الثاني: المصادر الخارجية

تتمثل المصادر الخارجية في الاتفاقيات الجبائية الدولية، وهي عبارة عن اتفاقيات تبرم بين دولتين والتي يتم فيها تحديد قواعد الضريبة من أجل تفادي الإزدواج الضريبي أو تغييب الضرائب.

المطلب الثالث: تنفيذ القانون الجبائي

سيتم التحدث في هذا الجزء على تطبيق القانون الجبائي من ناحية الزمان ومن ناحية المكان.

أولا: تنفيذ القانون الجبائي من حيث الزمن

يتم تطبيق القانون الجبائي وكل الأحكام ذات الطابع التشريعي أو التنظيمي بصفة إلزامية، فعند صدور قانون المالية يتم العمل به ابتداءا من 01 جانفي للسنة الجديدة ، أي أن القانون الجبائي يطبق بأثر فوري بمجرد خروج القانون من البرلمان و المصادقة عليه.

ثانيا: تنفيذ القانون الجبائي من حيث المكان

إن تطبيق القوانين الجبائية من حيث المكان مرتبط بمبدأ الرقعة الجغرافية وسيادة الدولة، فلكل دولة تشريعها الجبائي والذي تفرضه وتطبقه على رقعتها الجغرافية، فالتشريع الجبائي خاضع لمبدأالرقعة الجغرافية وحدودها والذي يؤدي تطبيقه على المؤسسات والأشخاص في حدود الدولة التي أسسته[15].

15 - رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، مرجع سابق، ص302.

الفصل الثاني: نظرية الجباية

لقد تطورت أهداف الضريبة عبر العصور، مع تطور المجتمعات حيث ارتبطت طرق وأساليب فرضها وتحصيلها بشكل الاقتصاد والتنظيم الاجتماعي، وكذلك بطبيعة الخدمات المقدمة من طرف الدولة. فمن مجرد ضريبة لتمويل الإنفاق العام إلى أداة تساهم في معالجة الأزمات الاجتماعية والسياسية والتأثير على الأوضاع الاقتصادية.

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الضريبة

تعرف الجباية على أنها"مجموعة الاقتطاعات الإجبارية المفروضة من طرف الدولة والتي تضم الضرائب، الرسوم والإتاوة والمساهمات الاجتماعية"[16].

كما تعرف أيضا على أنها"اقتطاعات نقدية تقوم بها الدولة على الأفراد، لتغطية نفقات الدولة وتكون على شكل ضريبة أو رسم"[17].

من خلال التعريفين السابقين نجد أن مفهوم الجباية أوسع وأشمل من مفهوم الضريبة، فالجباية تشمل الضريبة والرسم بالإضافة إلى الإتاوة.

المطلب الأول: تعريف الضريبة وخصائصها

أولا: تعريف الضريبة: لقد أدى اختلاف وجهات نظر الباحثين إلى تعدد تعاريف الضريبة بحيث يرى كل فقيه نظرته من زاوية خاصة، لكن أكثر هذه التعاريف شيوعا هو تعريف الأستاذ جاستون جيز **Djeston Djebezs** حيث عرفها بأنها: " أداء نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة"[18].

كما تعرف الضريبة على أنها " مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية والتي تقوم عن طريق السلطة بتحويل الأموال المحصلة وبشكل نهائي ودون مقابل محدد، نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية "[19].

أما عن أكثر التعاريف شيوعا في المفهوم الحديث هو اعتبارها " فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة، أو إحدى الهيئات العامة المحلية بصورة نهائية، مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة"[20].

فالضريبة إذن فريضة نقدية، يدفعها المكلف وجوبا، وبصفة نهائية دون مقابل للدولة مساهمة منه في تحقيق أهدافها.

---

16 - محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة، الجزائر، 2008 ، ص 217.

17 - عبد المجيد قدي، محاضرة بعنوان:النظام الجبائي الجزائري وتحديات الألفية الثالثة، جامعة الجزائر، 2012.

18 - أحمد حمدي العناني، اقتصاديات المالية العامة ونظام السوق: دراسة في اتجاهات الإصلاح المالي والاقتصادي، دار المعرفة اللبنانية، مصر، 1996، ص 261.

19 - Pierre BELTRAME , La Fiscalité en France, HACHETTE LIVRE, 6èmeédition, Paris,1998, p. 12.

20 - سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2000، ص 11.

ثانيا: خصائص الضريبة: انطلاقا من التعاريف السابقة نستخلص الخصائص التالية:

1- الضريبة ذات شكل نقدي: من بين أهم خصائص الضريبة أنها فريضة نقدية، أي أنها تدفع في شكل نقدي وليس عيني، لأنه ما دامت النفقات العامة تتم في صورة نقدية، فيجب أن تكون الإيرادات العامة، بما فيها الضرائب في صورة نقدية.

2- الطابع الإجباري للضريبة: إن الضريبة شكل من أشكال إبراز وإظهار سيادة الدولة[21]، وأن الفرد لا يملك الحرية في دفع الضريبة، بل هو مجبر على دفعها للدولة، فهذه الأخيرة هي المسؤولة عن فرضا لضريبة وتحصيلها.

3- الضريبة تدفع بصفة نهائية: أي أن الأفراد يدفعون الضريبة إلى الدولة بصفة نهائية، فالدولة غير ملزمة برد قيمتها للمكلفين بها، فنجد أن الفرد ينتفع بالخدمات التي تصفها الدولة لصالح فئات الشعب عن طريق مرافقها العامة المختلفة.

4- تدفع الضريبة لتغطية الأعباء العامة: بالإضافة إلى الدور الذي تلعبه الضريبة في تمويل الخزينة العمومية، فهي تلعب دورا جد مهم في تشجيع الاستثمار وفي إعادة توزيع الدخل.

المطلب الثاني: تميز الضريبة عن مختلف المفاهيم المشابهة

أولا: الرسم، مفهومه وأنواعه

الرسم هو أحد الإيرادات المالية التي تدخل الخزينة العامة للدولة و هو يساهم مع غيره من الإيرادات سواء كانت ضريبية أو غير ضريبية في تغطية النفقات العامة بما يحقق النفع العام للمجتمع أفرادا و مؤسسات.

أما في الوقت الحاضر فقد تناقصت أهمية الرسوم، إذ لم تعد مصدرا هاما لإيرادات الدولة بقدر كونها وسيلة تنظيمية لسير المرافق العامة خاصة وأن فرضها يتم استنادا إلى القانون، و بالرغم من تضائل أهميتها مقارنة مع الضرائب لعدة أسباب أهمها :

- ✓ انتشار مبادئ العدالة و المساواة وعدم التمييز و الديمقراطية.

فقد ظلت الرسوم موردا قائما للخزينة العامة من جهة و يساهم في تمويل الخدمات العامة التي تقدم من طرف الدولة لمواطنيها من جهة أخرى.

أ- تعريف الرسم:

يمكن تعريف الرسم أنه "مبلغ نقدي يدفعه الفرد جبرا إلى الدولة، أو إحدى مؤسساتها العمومية، مقابل منفعة خاصة يحصل عليها الفرد إلى جانب منفعة عامة تعود على المجتمع ككل"[22].

كما عرفه البعض على أنه "مبلغ من النقود يدفعه الفرد إلى الدولة أو غيرها من أشخاص القانون العام جبرا مقابل انتفاعه بخدمة معينة تؤديها له، يترتب عليها نفع عام إلى جانب نفع خاص له "[23].

21- Paul – Marie GAUDMET, Finances Publiques, Tome1, édition Montchrestien, Paris, 1981, p. 23.

22 - محمد عباس محرزي، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الرابعة، 2010، ص 132.

من خلال التعريفين السابقين يمكن حصر خصائص الرسوم فيما يلي :

- **الصفة النقدية للرسم:** يعني أن الرسم مبلغ من النقود أي في وقتنا الحالي لا يمكن أن يكون عينيا أو عملا بل مبلغ من النقود خاصة في ظل تطور النظام المالي.
- **الرسم قد يكون اختياريا في بعض جوانبه، وإجباريا في الجوانب الأخرى:** حيث أن الرسم يدفع جبرا من طرف الشخص الذي يتقدم بطلب الخدمة.
- **تحقيق منفعة خاصة إلى جانب المنفعة العامة.**

ثانيا: الإتاوة، مفهومها وخصائصها

أ- تعريف الإتاوة:

يقصد بالإتاوة (مقابل التحسين) "مبلغ نقدي تحدده الدولة ويدفعه بعض فئات أو أفراد المجتمع المتمثلين بملاك العقارات نظير عمل عام قصد به مصلحة عامة، كفتح طريق أو بناء جسر أو إنشاء حديقة مثلا، فعاد على أصحاب العقارات بمنفعة خاصة تمثلت بارتفاع قيمة عقاراتهم أو ممتلكاتهم"[24].

من خلال التعريف السابق نستخلص أن الإتاوة عبارة عن مبلغ من المال يدفعه ملاك العقارات جبرا إلى الدول أو إحدى مؤسساتها العمومية، نظير عمل يقصد به المصلحة العامة فعاد عليهم علاوة على ذلك بمنفعة خاصة تتمثل في ارتفاع قيمة عقاراتهم.

ب- خصائص الإتاوة

- **الصفة النقدية:** أي يكون المبلغ المقتطع نقدا أي في شكل أموال نقدية وليست عينة.
- **جبرا:** الإتاوة إلزامية وليس للفرد الخيار في دفعها وهو مجبر على دفعها.
- **خاص بالعقارات:** الإتاوة تمس فقط العقارات ولا تمس المنقولات وتدفع مرة واحدة.
- **تمويل ميزانية الدولة:** أي الهدف من دفع الإتاوة هو النفع العام والمساهمة في تحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية.

من خلال ما سبق نلاحظ أن التشابه الموجود بين الرسم والإتاوة أن كلاهما مبلغ نقدي، يؤديان مقابل الحصول على منفعة خاصة في حين الاختلاف يكمن في أن الإتاوة تدفع في الحالة التي تحدث فيها تحسينات عقارية ولمرة واحدة، بينما قد يتكرر دفع الرسم كلما تكرر الحصول على ذات المنفعة.

المطلب الثالث: أهداف الضريبة

لقد أدى توسع تدخل الدولة إلى توسع وظيفة الضرائب، فبالإضافة إلى اعتبارها أداة تمويلية، أصبحت تؤدي دورا هاما في التأثير على الوضع الاقتصادي والاجتماعي، وهذا من أجل تحقيق العديد من الأهداف المتمثلة في:

---

23 - محمد سعيد فرهود، مبادئ المالية العامة، الجزء الأول، حلب، 1990، ص 140.

24 - معين البرغوثي، المفهوم القانوني للرسم (تحليل للمبادئ الدستورية والسياسات التشريعية)، سلسلة تقارير قانونية، العدد 39، 2005، ص 15.

1- الأهداف المالية:

إن تمويل التدخلات العمومية يعتبر الهدف الرئيسي للضريبة، حيث تعتبرمصدرا هاما للإيرادات العامة، ففي ظل هيمنة الدولة الحارسة كان الهدف من الضريبة هدفا ماليا بحتا، بمعنى تحقيق إيرادات للدولة تستطيع أن تواجه بها نفقاتها المحدودة من أجل تسيير المرافق العامة، ففرض الضريبة في ظل الدولة الحارسة لا ينجر عنه أي أثر في الجوانب الاقتصادية والاجتماعية للأفراد. ولكن مع تطور دور الدولة، وزيادة أنشطتها وتدخلها في الحياة الاقتصادية بصورة فعالة، تطورت أهداف الضريبة، فبالإضافة إلى الهدف المالي للضريبة وأهميته المتزايدة مع حاجة الدولة إلى المال هناك أهداف اقتصادية واجتماعية للضريبة.

2- الأهداف الاقتصادية:

تعتبر الضريبة أداة لتدخل الدولة في المجال الاقتصادي للتأثير على الواقع الاقتصادي قصد تحقيق أهداف السياسة الاقتصادية، ويمكن تلخيص أهم الأهداف الاقتصادية للضريبة فيما يلي:

- **تحقيق النمو الاقتصادي:** تتخذ الدولة الضريبة كأداة للمساهمة في تحقيق النمو الاقتصادي وذلك من خلال عدة آليات في المجال الضريبي أهمها الإعفاء الضريبي والتخفيض الضريبي الذي يؤدي إلى زيادة الدخل المتاح لدى الأفراد والمستثمرين[25].

- **تحقيق الاستقرارالاقتصادي:** لا نقصد بالاستقرار تحقيق الثبات، وإنما تحقيق عدم الاضطراب أو اللاتوازن في الوضع الاقتصادي و الاجتماعي للدولة (فهدف السياسة الإستقرارية في مجتمع ينمو هو تحقيق الاستقرار في معدل النمو وليس العمل على ثبات حجم الدخل القومي)[26].

ويتحقق الاستقرار الاقتصادي باستقرار كل من مستوى الأسعار ومعدل النمو الاقتصادي، وأيضا الاستقرار في التوظيف، وتتوقف فعالية السياسة الضريبية في تحقيق الاستقرار الاقتصادي على ما يلي[27]:

* توفر عناصر نوعية ضمن النظام الضريبي تمكن الدولة الزيادة في معدلات الضريبية و توسيع الوعاء الضريبي بما لا يتجاوز الطاقة الضريبية للمجتمع.

* مدى حساسية ومرونة النظام الضريبي، حيث يقصد بحساسية الضريبة مدى استجابة حصيلتها للتغيرات الاقتصادية، أما مرونة الضريبة فتعني مدى استجابة الحصيلة الضريبية للتغير في معدل الضريبة أو في التنظيم الفني للضريبة.

– **تكوين رأس المال:** يعتبر تكوين رأس المال من أهم محددات النمو الاقتصادي، وللسياسة الضريبية دور فعال في زيادة معدله، و ذلك من خلال التأثير على كل من المدخرات و حجم الاستثمار، وذلك من خلال منح إعفاءات أو تخفيضات ضريبية، التي تؤدي إلى زيادة الدخل لدى الأفراد و المستثمرين، وبالتالي

25 - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي، مرجع سابق، ص 41.

26- علي عباس عياد، النظم الضريبية المقارنة، مرجع سابق، ص 52.

27- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي، مرجع سابق، ص 44، 45، 47.

إمكانية زيادة الاستثمارات. كما أن زيادة في ضرائب الإنفاق تعمل على زيادة معدل المدخرات،على عكس فرض الضرائب التصاعدية التي تؤدي إلى تقليل تكوين رأس المال، و ذلك بسبب انخفاض المدخرات.

- **تحقيق للاندماج الاقتصادي:** إن التطور في العلاقات الاقتصادية الدولية وظهور التنافس الضريبي بينها من ناحية أخرى أدى إلى الاهتمام بالتنسيق الضريبي، هذا الأخير يعبر عن مدى الترابط والانسجام بين مختلف الضرائب التي يحتويها النظام الضريبي، فتنسيق الأنظمة الضريبية بين الدول يستدعي تنسيق المعدلات، الإعفاءات والتخفيضات الممنوحة، أنماط الاهتلاك المعتمدة، بالإضافة إلى تبادل المعلومات بخصوص ظاهرة التهرب، فنجد دولا كالاتحاد الأوربي تعمل على توحيد أنظمتها الضريبية بشكل كامل لأنه من غير هذا التوحيد لا يمكن الحديث عن تكامل اقتصادي[28].

- **زيادة تنافسية المؤسسة:** تؤثر الضرائب على تنافسية المؤسسات من خلال التأثير على عوامل الإنتاج، أي على رأس المال واليد العاملة والمواد المستعملة،حيث نلاحظ أن ارتفاع الضرائب المباشرة تؤدي إلى تقليص أرباح المؤسسات، وهذا ما يؤدي إلى تخفيض حجم الإنتاج والعكس صحيح، كما أن ارتفاع الضرائب على أجور العمال وعلى سلع الاستهلاك الضرورية تعمل على تخفيض الميل للعمل، ويتضح ذلك جليا في قلة الساعات الإضافية.

ولهذا نجد الدول سعيا لزيادة تنافسية منتجاتها على مستوى الأسواق الخارجية، تقوم بإعفاء المنتجات المصدرة من الرسوم والحقوق الجمركية ومن الكثير من الضرائب المحلية كالرسم على النشاط المهني، الدفع الجزافي، ...الخ.

- **توجيه قرارات أرباب العمل:** فيما يتعلق بالكميات التي يرغبون في إنتاجها، ذلك أن الضرائب يمكن استخدامها للتأثير على حجم ساعات ونوعية العمل، حجم المدخرات ، ويمكن استخدامها لتغيير الهيكل الوظيفي في المجتمع بإعادة توزيع الموارد البشرية بين الأنشطة الاقتصادية المختلفة[29]، كما تستعمل الدولة الضريبة كوسيلة لتحقيق التوازن القطاعي للاستثمار، وذلك بفرض ضريبة أقل بالمقارنة مع القطاعات الأخرى، مما يجعل المستثمرين يتجهون للاستثمار في المجالات الغير مرغوب فيها.

وتستخدم الضريبة أيضا في تحقيق التوازن الجهوي للاستثمار وذلك من خلال توجيه عناصر الإنتاج نحو المناطق غير المرغوب فيها وذلك عن طريق منح إعفاءات وتخفيضات في ضرائب المؤسسات التي تعمل في المناطق النائية مما يسمح بتنقل عوامل الإنتاج إلى الأنشطة الاقتصادية التي يقل العبء الضريبي فيها، حيث دائما تسعى موارد الإنتاج التنقل أين يمكن استغلالها في أكثر الوجوه ربحية[30]. ومن هنا يمكننا القول أن للسياسة الجبائية دورا فعالا في توجيه وتشجيع الاستثمار، ولهذا السبب لجأت الكثير من الحكومات إلى تعديل أنظمتها الضريبية.

3- الأهداف الاجتماعية: من بين أهم الأهداف الاجتماعية نجد:

---

28 - عبد المجيد قدي، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية، مرجع سابق، ص 171.

29 - المرجع نفسه، ص 169.

30 - عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، مرجع سابق، ص 243.

- **توجيه المعطيات الاجتماعية:** تلعب الضريبة دورا هاما في معالجة بعض المشاكل الاجتماعية، فيمكن استخدامها لمعالجة أزمة السكن عن طريق إعفاء الرأسمال المستثمر في هذا القطاع من الضرائب، كما تساهم في معالجة بعض الظواهر الاجتماعية التي تسيء إلى صحة الأفراد، كالتبغ والكحول وذلك بفرض ضرائب مرتفعة على صنعها أو بيعها إلى غير ذلك.

- **إعادة توزيع الدخل:** يرى كثيرون أن عدالة توزيع الدخل والثروة هي هدف اجتماعي يجب على الحكومة السعي لتحقيقه بواسطة سياستها الجبائية من ناحية وسياسة الإنفاق العام التي تتبعها من ناحية أخرى، أو بوجه عام إن مجرد فكرة وجود فجوة واسعة في التدخل بين الأثرياء المرفهين والفقراء المعدمين هي فكرة مرفوضة على أساس كونها غير عادلة[31].

حيث قد ينتج على فرض الضريبة خلق نوع من التفاوت بين فئات المجتمع، حيث يعاد توزيع الدخل والثروة بشكل غير عادل لفائدة الطبقات الغنية على حساب الطبقات الفقيرة، ويحدث هذا بالنسبة للضرائب غير المباشرة، باعتبارها أشد عبئا على الفئات الفقيرة، أما الضرائب المباشرة فهي تؤثر على الطبقات الغنية و مستوى الادخار، و تعمل كل من الدول المتقدمة و المتخلفة إلى تحقيق العدالة في توزيع الدخول بين أفراد المجتمع نظرا لأهميته في تحقيق الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي لها، مستخدمة في ذلك سياستها الضريبية التي تلعب دورا هاما في تحسين توزيع الدخل، وذاك من خلال تكييف أدواتها للتأثير بفعالية في أسباب سوء توزيعه، و لضمان نجاحها يجب أن تتصف كل من الضرائب المباشرة والغير مباشرة بالتصاعدية، حيث تفرض ضرائب مرتفعة على أصحاب الدخول المرتفعة و تخفيضها على أصحاب الدخول المنخفضة.

ونشير أنه عند تحديد أثر الضريبة على توزيع الدخل يجب أن يؤخذ الهيكل الضريبي بكامله دون التركيز على ضريبة معينة وإغفال الضرائب الأخرى التي يضمها هذا الهيكل.

- **الحث على السلوكيات الاقتصادية:** بحيث تعمل السياسة الجبائية على جذب الأفراد والمؤسسات نحو النشاطات الاقتصادية المرغوبة وكذلك جذب الأفراد نحو السلوكيات الاقتصادية المطلوبة مثل الادخار والاستهلاك وذلك حسب متطلبات التنمية.

4- الأهداف السياسية: يمكن أن تحدد على مستويين داخلي وخارجي، فعلى المستوى الداخلي تمثل الضريبة أداة في يدي القوى المسيطرة سياسيا في مواجهة الطبقات الاجتماعية الأخرى، وهي بذلك تحقق مصلحة القوى المسيطرة على حساب فئات الشعب.[32]

5- الأهداف التكنولوجية: أصبحت الضريبة العصرية تهدف إلى تحقيق التطور والتقدم التكنولوجي، من خلال منح امتيازات ضريبية للمؤسسات التي تقوم بالبحوث العلمية والتقنية الخاصة بالصناعات التي تنشط فيها، حيث يمكنها الاستفادة من تخفيض المصاريف المرصودة للبحث التكنولوجي في إطار تطوير

---

31 - سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، اقتصاديات الضرائب (سياسات، نظم، قضايا معاصرة)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 564.

32- سوزي عدلي ناشد، المالية المالية، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2003، ص 124.

المؤسسة، و كمثال على ذلك نجد أن القيمة القصوى لهذه المصاريف المسموح تخفيضها من الأرباح في النظام الضريبي الجزائري تقدر بمبلغ 100.000.000 دج سنويا.[33]

6- الأهداف البيئية: تهدف الضريبة إلى حماية البيئة من الصناعات المضرة بها، وذلك بإخضاع الصناعات إلى ضرائب عالية و متعددة، وتطبق الضرائب البيئية لتعزيز مبدأ الملوث يدفع، ودمج تكاليف إصلاح الأضرار في سعر المنتوج، وخلق الحافز لكل من المنتجين و المستهلكين بتغيير النشاطات المؤثرة سلبا على البيئة، وتحقيق سيطرة اكبر على التلوث، وزيادة العائدات التي يمكن توجيهها إلى تحسين البيئة، وتطبق الضرائب البيئية في عدد كبير من دول منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية وتقسم إلى: ضرائب الانبعاثات، ضرائب المستخدمين، و ضرائب المنتجات، ومن أمثلة الضرائب البيئية ضرائب الطاقة، ضرائب الموارد الطبيعية، و ضرائب التلوث، وتجدر الإشارة إلى تجربة استخدام الضرائب الخضراء في دول الاتحاد الأوروبي ودول منظمة التعاون و التنمية الاقتصادي و آثارها الايجابية.[34]

7- أهداف أخرى: تسعى الضريبة لتحقيق أهداف أخرى عديدة ومتنوعة كالمساهمة في ترقية وتدعيم النشاطات الرياضية المختلفة في العديد من الدول، ومن بينها الجزائر حيث نجد أن المشرع الضريبي سمح للمكلفين بدفع الضرائب بخصم من أرباحهم مبالغ الاشهارالخاصة بالأنشطة الرياضية وترقية مبادرات الشباب، بشرط أن لا يتجاوز المبلغ 30 مليون دج في السنة، والأقصى 10٪ من رقم الأعمال.

33- بلواضح الجيلاني، التهرب الضريبي بين فعالية آليات الرقابة وإستراتيجية المكافحة، حالة الجزائر خلال الفترة 2001-2011 أطروحة دكتوراه علوم، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير،جامعة محمد بوضياف بالمسيلة 2014-2015، ص 18.

34- ياسر صالح الفريجات، المحاسبة في علم الضرائب، دار المناهج للنشر و التوزيع، الأردن، 2009، ص 30.

المبحث الثاني: تصنيف الضرائب

تتعدد أنواع الضرائب وتختلف صورها الفنية باختلاف المكان والزمان، ولكل نوع من هذه الأنواع مزايا وعيوب، لذلك لا تقتصر النظم الضريبية الحديثة على نوع من هذه الأنواع دون سواه، بل تحاول كل دولة أن تتخير مزيجا متكاملا من أنواع الضرائب، وأن تصيغه في أكثر صور التنظيم الفني ملائمة لتحقيق أهداف المجتمع.

وفيما يلي أهم التقسيمات التي استخدمت في مؤلفات المالية:

المطلب الأول: الضريبة الوحيدة والضرائب المتعددة

- **الضريبة الوحيدة:** يلخص نظام الضريبة الوحيدة في أن يخضع الدخل الكلي للفرد(الذي تتعدد مصادره بتعدد أوجه نشاطه) لضريبة واحدة، فلا تخضع كل أنواع الدخل (التي يتقرر أن تصيبها الضريبة) إلا لهذه الضريبة الواحدة[35]، أي أن الدولة تكتفي بفرض ضريبة واحدة فقط تسعى من خلالها لتحقيق أهداف السياسة الضريبية.

- **الضرائب المتعددة:** وفيه تحصل الدولة على إيراداتها من مصادر مختلفة، أي تخضع الدولة المكلفين لأنواع مختلفة من الضرائب.

تمتاز الضريبة الوحيدة بسهولة تحديدها، وهذا ما يسمح ويسهل للمكلف معرفة ما سيدفعه، لكن اعتماد الدولة على هذا النوع من الضرائب في تغطية نفقاتها العامة أدى إلى تضخيم العبء الضريبي على المكلف بها، وهذا ما أدى إلى لجوءه إلى التهرب الضريبي.

المطلب الثاني: الضرائب النسبية والضرائب التصاعدية

- **الضريبة النسبية:** تعرف الضريبة النسبية بأنها الضريبة التي يبقى سعرها ثابتا رغم تغير المادة الخاضعة لها[36]، وبعبارة أخرى فهي الضريبة التي يكون سعرها نسبة ثابتة من وعاء الضريبة مهما كانت قيمة هذا الوعاء، أي أن هذا السعر ثابت ووحيد بالنسبة لجميع المداخيل.

- **الضريبة التصاعدية :** تكون الضريبة تصاعدية إذا كان سعرها الحقيقي يزداد بازدياد المادة الخاضعة للضريبة[37]، أي أن الضريبة التصاعدية يتغير سعرها بتغير قيمة وعاء الضريبة، فيزداد كلما ازدادت المادة الخاضعة لها.

المطلب الثالث: الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة

يعد هذا التقسيم من أهم تقسيمات الضرائب على الإطلاق، فأغلبية الكتاب الاقتصاديين يتفقون على أن الضرائب المباشرة هي ضرائب على الدخل والثروة، بينما الضرائب غير المباشرة هي ضرائب على التداول والإنفاق.

---

35 - عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، مدخل لدراسة أصول الفن المالي للاقتصاد العام، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، القاهرة، 1992، ص 178.

36 - فوزي عبد المنعم، المالية العامة والسياسات المالية، دار النهضة العربية، بيروت، 1972، ص 115.

37 - عادل أحمد حشيش، مرجع سابق، ص 172.

- **الضرائب المباشرة :** تعرف على أنها على اقتطاع قائم مباشرة على الأشخاص أو على الممتلكات، والذي يتم تحصيله بواسطة قوائم اسمية، والتي تنتقل مباشرة من المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية، فهي التي لا يمكن انتقال عبئها بصفة كلية، وأن المكلف بها هو الذي يتحملها نهائيا ويمكن تصنيفها إلى:

أ- **الضريبة على الدخل:** نظرا لتعدد مصادر الدخل فقد أصبحت الضريبة عليه ذات أهمية كبيرة في النظم الضريبية الحديثة، فقد يكون المصدر من العمل أو من رأس المال أو منهما معا. كما يمكن أن يكون العمل تجاريا أو صناعيا أو مهنة حرة، وكل مصدر من هذه المصادر يدر دخلا يطلق عليه الدخل النوعي أو الفرعي[38]، ومجموع الدخول التي يحصل عليها الفرد من المصادر المختلفة تعرف بالدخل الكلي.

من مزايا هذه الضريبة البساطة والسهولة في تحديد السعر الضريبي، بالإضافة إلى قلة نفقاتها بالنسبة لإدارة الضرائب وذلك لسهولة الحصول على المعلومات عن المكلف بالضريبة.

ت- **الضريبة على رأس المال:** يقصد برأس المال من وجهة نظر الضريبة مجموع الأموال العقارية والمنقولة، المادية والمعنوية، والقابلة للتقويم نقدا، والتي يمتلكها

ث- الشخص في لحظة معينة، سواء كانت مدرة لدخل نقدي أو عيني[39].

من خلال هذا التعريف نجد أن رأس المال حدد من وجهة نظر الضريبة بكل الأشياء المادية أو المعنوية التي يمتلكها الشخص في لحظة معينة، والتي يمكن تقديرها بالنقود سواء كانت دخلا أو قابلة لتدر دخلا.

تعتبر المنقولات والعقارات مثل المباني الأراضي الزراعية رأس مال مادي أما رأس المال المعنوي فيتمثل في حق الملكية للأسهم والسندات.

- **الضرائب غير المباشرة :** هي الضريبة التي يدفعها المكلف (الممول) مؤقتا ويستطيع نقل عبئها لشخص آخر، فهي تقع في معظم الأحيان على عناصر الاستهلاك أو الخدمات المؤداة، وبالتالي يتم تسديدها بطريقة غير مباشرة من طرف الشخص الذي يود استهلاك هذه الأشياء أو استعمال الخدمات الخاضعة للضريبة، ونستطيع تقسيم هذه الضرائب إلى ضرائب على الاستهلاك وضرائب التداول.

أ- **الضرائب على الاستهلاك**: ويطلق عليه بالنفقات الجارية وهو بديل الدخل كقاعدة للضريبة[40]، وتفرض هذه الضريبة على الفرد بمناسبة حدوث واقعة الاستهلاك أو الإنفاق.

وتقسم ضرائب الاستهلاك إلى نوعين هما:

* ضريبة خاصة : في هذه الحالة تفرض ضريبة الاستهلاك على مجموعة معينة من السلع والخدمات مثل : البنزين، السجائر، العطور، السينما، المنسوجات، ...

* ضرائب عامة على المبيعات : تفرض هذه الضريبة على جميع السلع في حالة بيعها أو تداولها، وهي تعتبر ضريبة تراكمية نظرا لكونها تفرض عند كل مرحلة من تداول السلع، ومن أهم مميزات هذه الضريبة وفرة حصيلتها نظرا لتغطيتها جميع أنواع السلع .

38 - أحمد حمدي العناني، اقتصاديات المالية العامة ونظام السوق، مرجع سابق، ص 244.

39 - أحمد يونس البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص 140.

40 - عبد الرزاق غازي النقاش، المالية العامة، دار وائل للنشر، عمان، 1997، ص 160.

ب- **الضرائب على التداول:** وهي الضريبة التي تفرض على انتقال الثروة والعقارات من شخص لآخر ومن أمثلتها:

* الضريبة على التسجيل: تفرض هذه الضريبة عند إثبات واقعة انتقال الملكية من شخص لآخر.

* ضريبة الطابع: وهي الضريبة التي تفرض على عملية تداول الأموال وانتقالها من شخص لآخر.

والجدول التالي يبين مزايا ومساوئ الضريبة المباشرة والضريبة غير المباشرة.

جدول (1) : مزايا ومساوئ الضريبة المباشرة والضريبة غير المباشرة.

	المزايا	المساوئ
الضرائب المباشرة	* سهلة التحصيل. * ثابتة المردودية نسبيا. * مرئية ومعروفة القيمة من طرف المكلف بالضريبة. *سهلة المراقبة نسبيا.	* طول مدة التحصيل . * مرونة اقتصادية ضعيفة. * مقبولة بشكل سيء من طرف المكلف بالضريبة .
الضرائب غير المباشرة	* مدفوعة بشكل سهل من طرف المكلف بالضريبة. * جد منتجة . * مرونة اقتصادية قوية، سريعة التحصيل.	* صعبة المراقبة. * غير مستقرة المر دودية. * تحصيل ناقص (غش ضريبي) .

المصدر: محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية والضرائب، دارهومة للنشر، الجزائر، ط، 2،2008، ص 71.

المبحث الثالث: المفاهيم الأخرى المرتبطة بالجباية

المطلب الأول: الضغط الجبائي

يمثل معدل الضغط الضريبي جملة ما تحدثه السياسة الضريبية من تأثير على سلوك الأفراد في المجتمع وتعديل خططهم في مجالات الإنفاق و الإدخارو الإستثمار[41] وهو نوعان[42]:

أولا: الضغط الجبائي الفردي

يحسب الضغط الجبائي الفردي آخذا بعين الإعتباردخل المكلف بالضريبة ومقدار الضرائب التي تضاف إليها الإقتطاعات الإجبارية المحسوبة على أساس الحماية الإجتماعية.وبالتالي إذا كان دخل الفرد يرمز له (R) الضرائب (I)الضغط الجبائي الفردي (PFR)نتحصل على المعادلة التالية: **PFR= I /R**

يجب أن نشير أن الضرائب غير المباشرة على الاستهلاك لا تأخذ بعين الاعتبار.

ثانيا: الضغط الجبائي الإجمالي

في هذا المجال، نأخذ بالحسبان مجمل الايرادات الجبائية المحصلة لحساب الدولة والجماعات المحلية بما في ذلك الاقتطاعات الاجبارية من طرف صناديق الضمان الاجتماعي.

41 - عبد المنعم فوزي، النظم الضريبية، دار النهضة بيروت، 1973، ص 128.

42 - محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية والضرائب، مرجع سابق ص ص 183- 185.

إذا كان الضغط الجبائي الاجمالي(PFG)، الايرادات الجبائية(I)، والدخل الاجمالي(R)، والذي عادة ما يكون الناتج الداخلي الخام(PIB)، ستكون لدينا المعادلة التالية:**PFG= I /PIB**

ففي حالة تطبيق معدلات ضرائب مرتفعة سيبحث كل مكلف بالضريبة من التهرب من دفعها أو حتى الغش عند تصريحه بدخله أو الحد من نشاطه الاقتصادي بسبب الضغط الجبائي المفروض.

المطلب الثاني: التهرب و الغش الجبائيين

عرفت ظاهرة التهرب الضريبي انتشارا واسعا في مختلف دول العالم، وأصبح الحديث عن أسباب استفحال هذه الظاهرة من أجل الوصول إلى الحلول الناجعة لها حديث الساعة.

أولا: ماهية التهرب و الغش الجبائي

1- تعريف التهرب والغش الجبائي: لقد تعددت تعاريف التهرب الضريبي من باحث إلى آخر، لكنها تصب مجملها في نفس المعنى، أبرز هذه التعاريف ما يلي:

يقصد بالتهرب الضريبي على أنه" النهج الذي يسلكه المكلف إزاء الضريبة، من أجل التخلص منها كلية أو التخلص من جزء منها على الأقل، وقد يسفر ذلك النهج عن أعمال وتصرفات يقوم بها المكلف من أجل تحقيق غاياته، كما قد يسفرعن مواقف سلبية وامتناعات توصل المكلف إلى نفس الغاية"[43].

و يعرف "Lucien Mehl" التهرب الضريبي بأنه: "كل العمليات الجبائية التي تهدف لتخفيض الاقتطاعات و ذلك بالتحايل على القانون الجبائي بهدف التخلص من فرض الضريبة أو من أجل تخفيض لوعاء الضريبي"[44].

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول على أن التهرب الضريبي هو الامتناع عن دفع المستحقات الضريبية إتجاه الخزينة العامة، بانتهاج تصرفات وسلوكات مختلفة.

ومن أهم مظاهر التهرب الضريبي في الجزائر نجد[45]:

- ✓ ممارسة نشاط غير مصرح.
- ✓ انجاز عمليات بيع وشراء بدون فاتورة خاصة بالبضائع.
- ✓ تسليم فواتير وسندات تسليم أو أي وثيقة لاتتعلق بعمليات حقيقية.
- ✓ تقييدات حسابية خاطئة أو وهمية عمدا في الوثائق المحاسبية التي يكون مسكها إجباري بمقتضى القانون التجاري.
- ✓ كل مناورة تهدف إلى تنظيم إعساره من طرف المكلف بالضريبة متابع لدفع ضرائبه.

2- أنواع التهرب الضريبي: بناءا على التعاريف السابقة يتبين أن هناك نوعان من التهرب الضريبي وهما:

أ- التهرب الضريبي المشروع: هو التخلص من دفع الضريبة دون مخالفة التشريعات الجبائية، أي أنه يكون في إطار قانوني يسمح للمكلف بالتخلص من أداء الضريبة بطريقة غير مخالفة للقانون، ويعد كل

43- سلوم حسين، المالية العامة القانون المالي والضريبي، الدار الجامعية، بيروت، 1990، ص42.

44- Thomas Delahmy, le choix de la voie les mous composée, éd maison, Bruxelle, 1977, p164

45 - المادة 36 من قانون الإجراءات الجبائية، 2010.

من النظام الجبائي المعقد وعدم الصياغة الجيدة لقوانينه أهم عاملين يمكنان المكلف من الاستفادة من الثغرات الموجودة التي تمكنه من التخلص من الضريبة و من أبرز صوره[46]:

- الامتناع من الاستهلاك أو إنتاج سلعة ما مفروضة عليها ضريبة مرتفعة و بالتالية تجنب الضريبة غير المباشرة.
- الامتناع عن استيراد سلعة من الخارج لفرض عليها ضرائب جمركية و بالتالي تجنبها.
- ترك النشاط الإنتاجي الذي يخضع إلى ضريبة مرتفعة من طرف الأشخاص و ذلك لاعتبارات اقتصادية و اجتماعية مختلفة، لدفع الأفراد مثلا إلى التقليل من استهلاك سلعة ما أو تشجيعها لإنتاج سلعة بديلة لها أو الحد من استهلاكها حفاظا على المصلحة العامة.
- التهرب من تصاعدية ضريبية الدخل و ذلك بتجزئة شركة الأم إلى شركات فرعية مستقلة قانونيا و بترخيص من القانون التجاري مثلا، هذا النوع يخص الأشخاص الطبيعيين.
- التهرب الجبائي يفرض ضريبة على التركات دون إخضاع الهبات، فيقوم المكلف بالآمر بتقسيم أمواله على ورثته على شكل هبات حتى لا تخضع أمواله لضريبة التركات في هذه الحالة لم يخرق المكلف النصوص القانونية و لكنه استفاد من الثغرات الموجودة في موضوع الهبات و ذلك لنقص أحكام هذه النصوص.

ب- **التهرب الضريبي غير المشروع:** يتجسد التهرب الضريبي غير المشروع أو ما يعرف **بالغش الضريبي** حسب J.J.Never "بمجرد إخفاء جزء من الضريبة المستحقة الدفع أو تضخيم الأعباء، وهو بذلك سلوك أوتصرف إجرامي"[47].

أما Camille Rosier فيرى بأن التهرب الضريبي غير المشروع يشمل: " جميع العقود القانونية، التدابير، التنظيمات، كل الحركات المادية، و العمليات المحاسبية التي يلجأ إليها الممول أو غيره للتقليص من تطبيق الضرائب و المساهمات"[48].

إذن فالتهرب الضريبي غير المشروع هو التخلص من عبء الضريبة بإتباع طرق و أساليب مخالفة للقانون الجبائي، و هناك عدة طرق نذكر منها[49]:

- العمل على عدم الالتزام بدفع الضريبة أصلا و ذلك بكتم المكلف و إخفائه لنشاطه التجاري و الامتناع عن تقديم أي تصريح بأرباحه أو رقم أعماله.

46- بلواضح الجيلالي، ميمون نبيلة، مكافحة التهرب الضريبي كهدف لجهود القضاء على البطالة، ملتقى دولي حول استراتيجية الحكومة في مكافحة البطالة في ظل التنمية المستدامة، جامعة المسيلة، يومي 15-16 نوفمبر 2011، ص 4.

47 -J.J.Never, la fraude fiscale internationale et répression, P.U.F, paris, 1983, p13.

48 -Camille Rosier, limpot, édition moutaigue, paris, p152.

49- مراد علة، ياسين بوعبدلي، التهرب والغش الضريبي: مقاربة مفاهيمية، ، الملتقى الوطني الأول حول أثر التهرب الضريبي على التنمية المحلية في الجزائر، تامنغست يومي 29-30 جانفي 2013.

- استيراد السلع دون المرور بالمراكز الحدودية و هذا لعدم دفع الرسوم الجمركية.
- التخطيط لعمليات الإفلاس و الإعسار المالي للتحايل على دفع الضريبة.[50]
- إخفاء المكلف لأمواله حتى لا تستطيع المصالح الجبائية تحصيل المبالغ المستحقة الدفع.
- تقديم المكلف تصاريح ناقصة أو كاذبة بإعداد سجلات و عقود سجلات و عقود مزيفة أو تسجيل عقود إيجار صورية بقيمة أقل من الإيجار أو تضخيم المشتريات و التقليل من المبيعات.

من خلال ما سبق ذكره يتوجب علينا عدم الخلط بين **التهرب الضريبي والغش الضريبي**، حيث يعتبر الغش الضريبي حالة خاصة من حالات التهرب الضريبي، أي يلجوء المكلف بالضريبة إلى طرق وأساليب مخالفة للقانون من أجل التهرب من دفع الضريبة.

1- **أسباب التهرب الضريبي:** إن استفحال ظاهرة التهرب الضريبي لم يكن صدفة بل نتج من جراء تظافر عدة عوامل يمكن ذكر أهمها فيما يلي:

أ- **الأسباب المتعلقة بالمكلف**[51]:

غالبا ما تعود أسباب التهرب الضريبي إلى المكلف في حد ذاته و التي تندرج في إطار اعتبارات نفسية و أخلاقية و مالية كما يلي:

- ✓ **ضعف المستوى الخلقي:** ضعف المستوى الخلقي يحفز المكلفين على التهرب من أداء واجبهم الجبائي، لذلك فهو يتناسب عكسيا مع الشعور الوطني في مصلحة المجتمع، و مع الشعور بالمسؤولية في تحمل الأعباء العامة.
- ✓ **ضعف الوعي الجبائي:** يقصد بالوعي الجبائي "شعور المواطن بواجبه نحو وطنه و ما يقتضيه ذلك من تضحيات مادية تعين الدولة على مواجهة ما يلقى عليها من أعباء" في هذا المجال تشكل وسائل الإعلام أداة هامة للتأثير على مستوى الوعي الجبائي، و يعتبر ضعف الوعي الجبائي في المجتمع من أبرز أسباب التهرب الجبائي و ذلك يرجع في نظر العديد من المختصين إلى الاعتقادات الخاطئة التالية:
  - اعتقاد أن الضريبة هي اقتطاع مالي دون مقابل.
  - اعتقاد المتهرب من الضرائب هو سارق شريف يقوم بشرقة الدولة و هي شخص معنوي، فهو لا يضر بالآخرين.

50- محمد زرقون، عبد الحميد بوخاري، أثر التهرب الضريبي على مصادر التمويل المحلي وإنعكاساته على التنمية المحلية في الجزائر، الملتقى الوطني الأول حول أثر التهرب الضريبي على التنمية المحلية في الجزائر، تامنغست يومي 29-30 جانفي 2013.

51 - محمد زرقون، عبد الحميد بوخاري، أثر التهرب الضريبي على مصادر التمويل المحلي، مرجع سابق ذكره.

- سوء تخصيص النفقات العمومية حيث يشعر المكلفون بتبذير أموالهم في أوجه لا تعود عليهم بالمنفعة العامة.
- اعتقاد عدم شرعية الضريبة من الناحية الدينية عكس الزكاة التي تعتبر من أركان الإسلام.

✓ **الوضعية المالية السيئة للمكلف:** الحالة المالية السيئة للمكلف تجعله يميل نحو التهرب الجبائي لتعويض ما خسره.

ب- **الأسباب المرتبطة بطبيعة النظام الجبائي:** يعتبركل من تعقد النظام الجبائي، وعدم استقرار تشريعات الجهاز الجبائي، سببين رئيسيين في انتشار ظاهرة التهرب الضريبي،

✓ **تعقد النظام الجبائي:** في هذا الصدد يؤكد الباحث عبد الحميد محمح القاضي" أنه كلما كانت الصياغة معقدة، يكون القانون أقل وضوحا، ويترك مجالا واسعا لتدخل الإدارة الجبائية في تحديد الاعفاءات والتخفيضات، هذا ما يؤدي إلى عدم قناعة المكلف بالضريبة المفروضةعليه وبالتالي يحاول التهرب منها"[52]، حيث يتميز النظام الضريبي القديم قبل إصلاحات 1992 بتعدد الضرائب و كثرة المعدلات وترتب على ذلك تعقد النظام الضريبي الذي أثر سلبا على المؤسسة كما أنه شكل صعوبة في تسيير جباية المؤسسة، وكذا صعوبة مهمة موظفي إدارة الضرائب

✓ **عدم استقرارالتشريعات الجبائية:** لقد تميز القانون الجبائي الجزائري بعدم الاستقرار نتيجة التغيرات المتعددة الحاصلة في قوانين المالية الرئيسية و القوانين المالية التكميلية، هذه التغيرات المستمرة سمحت بانتشار التهرب الضريبي.

أ- **أسباب اقتصادية:** إن بروز القطاع غير الرسمي في الإقتصاد الجزائري أدى إلى عدم ضبط سوق السلع والخدمات بالإضافة إلى بروز ما يسمى بفوضى الاستراد، هذين العاملين ساهما بشكل واضح في زيادة حجم التهرب الضريبي.

د- **الأسباب المرتبطة بالإدارة الجبائية**[53]: تعتبر الإدارة الجبائية أداة تنفيذ النظام الجبائي، لذلك كلما كانت هذه الإدارة ضعيفة الكفاءة و النزاهة، كلما سهل التهرب الجبائي، و يرجع عدم كفاءة الإدارة الجبائية إلى ضعف الإمكانيات و الوسائل المادية، بالإضافة إلى نقص الأيدي العاملة الفنية، و ذلك نتيجة ضعف الأجور في الوظيف العمومي، و قلة المعاهدة المتخصصة في تكوين الإطارات الجبائية، بالإضافة إلى ذلك توجد ظاهرة خطيرة تهدد وجود الإدارة الجبائية و التي ترتبط بالجانب الخلقي لموظفي الإدارة الجبائية، و التي تتمثل في الرشوة بحيث أنها تعتبر أخطر من ضعف الكفاءة و تندرج ضمن الفساد الاقتصادي، و لازالت الإدارة الجبائية الجزائرية تعاني من قلة الأداء الجبائي و بعيدة كل البعد على المعايير الدولية، و من أسباب ذلك ما يلي:

52 - عبد الحميد محمد القاضي، مبادىء المالية العامة، الدار الجامعية المصرية، 1975، ص 142.

53 - محمد زرقون، عبد الحميد بوخاري، أثر التهرب الضريبي على مصادر التمويل المحلي، مرجع سابق ذكره.

- غياب المفاهيم الحديثة في تسيير الإدارة الجبائية مثل روح التسويق، العلاقات العامة، التسيير بالأهداف.
- غياب الجهود الفعلية للتعريف بالنظام الجبائي عبر وسائل الاتصال المختلفة بغية نشر الوعي الجبائي لتفادي عدم التحضر الجبائي للمكلفين.
- ضعف التكوين في المجال الجبائي، و الاعتماد الكلي على مضامين النظام الجبائي الفرنسي دون سواه.

ثانيا: طرق وآثار التهرب الضريبي

1- طرق التهرب الضريبي: من أهم الطرق المتبعة للتهرب من دفع الضرائب مايلي:

أ- عن طريق المعاملات المحاسبية: تعتبر المحاسبة قاعدة رقابية تعتمد عليها الإدارة الجبائية للتأكد من صحة البيانات المقدمة من طرف المؤسسة، لذا تعتبر طريقة تخفيض الايرادات من بين أهم الحيل التي يستعملها المكلف للتهرب من دفع الضريبة بصفة جزئية أو كلية، وذلك من خلال البيع دون فواتير، أو الاتفاق مع الزبون بتسجيل قيمة العمليات بقيمة أقل من القيم الحقيقية.

ب- تضخيم الأعباء (التكاليف): للتخلص من دفع الضرائب يحاول المكلف دائما رفع قيمة تكاليفه، عن طريق فواتير مزورة أوعن طريق الاستخدام المكثف للفواتير، و تسجيل مناصب شغل ليس لها أية وثائق تبررها، و تسديد أجور و رواتب تخص عمالا أو مسيرين وهميين و مبالغ فيها، إضافة إلى تسجيل بعض التكاليف و الأعباء التي لا علاقة لها بالمؤسسة، بالإضافة إلى نظام الاهتلاكات.

ج- التهرب عن طريق عمليات مادية وقانونية: تتمثل العمليات المادية في إخفاء جزء من من السلع والمخزونات الخاضعة في الواقع للضريبة ليعاد بيعها في السوق الموازية، أو إخفاء كلي للنشاط الممارس في مناطق يصعب على الادارة الجبائية الوصول إليها ومراقبتها، وبالتالي يتم بيع الانتاج دون فواتير،أما فيما يخص التهرب عن طريق عمليات قانونية، فتتمثل مثلا في تصنيف المكلف مبيعات خاضعة للضريبة إلىمبيعات معفية، أو لجوء الشركة إلى أسلوب توزيع الأرباح على المساهمين في شكل رواتب وأجور بغية تخفيض معدل الضريبة المفروضة على المرتبات والأجور، كل هذه التلاعبات تحرم خزينة الدولة موارد مالية ضخمة.

2- آثار التهرب الضريبي

تعتبر الضريبة عنصرا فعالا، ومكونا رئيسيا لايمكن التخلي عنها في تحقيق التنمية الاقتصادية، فهي تمثل عاملا أساسيا في تحديد قدرة الدولة على إدارة النشاط الاقتصادي وتحقيق خطط التنمية على شتى المستويات الاقتصادية منها والاجتماعية بما تكفله من تيار متواصل للإيرادات، يمكن الحكومة من القيام بالدور المنوط بها، ويشكل التهرب الضريبي حاجزا في وجه التنمية الشاملة، نظرا للآثار السلبية التي يخلفها خاصة في المجال الاقتصادي والمالي والاجتماعي.

أ- الآثار الاقتصادية: يخلف التهرب الضريبي آثار إقتصادية وخيمة ومضرة بإنتاجية الاقتصاد الوطني، فحسب M.Desmyterre فإن الأنشطة الاقتصادية في الجزائر تتوجه عامة نحو

القطاعات الأكثر حساسية للتهرب الضريبي، دون أن تتوجه للنشاطات التي تخلق الثروات وتساهم في تكوين القيمة، وبالتالي فالتهرب الضريبي هو أحد أسباب الركود الاقتصادي[54].

إن التهرب الضريبي يسبب ضعف الاقتصاد الوطني ،كما يقوم بتوسيع دائرة الفقر التي ينجر عنها آفات اجتماعية وخيمة.

ب- **الآثار المالية:** تشكل الضرائب مصدرا هاما لتمويل الخزينة العمومية،ويؤدي التهرب الضريبي إلى الإضرار بالخزينة العمومية من خلال تسببه في انخفاض الحصيلة الجبائية وبالتالي عجز الخزينة العمومية، والتي تعتبر مصدرا هاما لتحقيق الخطط التنموية، أما الضررالذي يلحقه التهرب الضريبي على الممولين فإنه يؤدي إلى المساس بالعدالة الجبائية نظرا لأن البعض يدفع الضريبة، بينما يتهرب منها آخرون جزئيا أو كليا، مما يضر بالممولين غير المتهربين[55].

ب- **الآثار الاجتماعية:** من الناحية الاجتماعية يعمل التهرب الضريبي على القضاء على أهم مباديء الضريبة و هو مبدأ العدالة، مما يؤدي إلى عدم المساواة بين المكلفين في تحمل العبء الضريبي، بالإضافة إلى تعميق الفوارق الاجتماعية، وتدهور الحس الجبائي لدى المكلفين بالضريبة.

و تشير الإحصائيات المتوفرة لدى المديرية العامة للضرائب أن الخزينة العمومية تخسر ما يقارب 200 مليار دينار سنويا جراء التهرب الضريبي وتجنب خضوع الأنشطة الاقتصادية والتجارية الخاصة للمنظومة الضريبية، في إطار المعاملات التي تتم خارج القنوات الرسمية على أسس غير شرعية، والجدول الموالي يوضح تطورمبالغ التهرب الضريبي في الجزائر خلال الفترة 2010-2014.

الجدول رقم (2): تطور مبالغ التهرب الضريبي المترتبة عن الرقابة الجبائية في الجزائرخلال الفترة 2010 - 2014 **الوحدة: دج**

السنوات	2010	2011	2012	2013	2014
التحقيق المحاسبي	41.503.322.158	34.153.564.965	31.359.523.794	36.255.037286	126.406.853.547
التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة	5.896.155.780	1.633.126.160	99.802.319	1.507.555.995	2.141.260.235
التحقيق المصوب	1.189.796.240	1.434.994.181	1.201.532.318	1.954.585.861	2.171.117.811
الرقابة الجبائية على الوثائق	32.293.982.830	26.224.016.076	24.161.201.346	26.953.101.474	26.196.634.681
التقويمات العقارية	3.859.279.350	4.354.199.248	4.186.403.777	4.656.074.370	5.109.362.702
المجموع	**84.742.536.358**	**67.799.900.630**	**61.008.463.554**	**71.326.354.986**	**162.025.228.976**

المصدر: وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مديرية البحث والتحريات، نيابة المديرية للبرمجة

54 - M.Desmyterre, les distorsions économiques d'oigine fiscal, edition établissement, emille, bruyant, Bruxelle, 1958,p57.

55 - محمد سعيد فرهود، مبادىء المالية العامة، منشورات جامعة حلب، 1979، ص90.

ما يمكن ملاحظته ان التحقيق في محاسبة المؤسسات يعد المصدر الأكبر لهذه المبالغ ولقد شهدت سنة 2014 ارتفاعا بنسبة 127% بالمقارنة مع سنة 2013 التي أيضا سجلت إرتفاعا ب 17% مقارنة مع سنة 2012 وهي من بين أهم الآثار المالية للتهرب الضريبي.

تعتبر الرقابة الجبائية بمختلف أشكالها إحدى الوسائل الهامة للتخفيف من حدة التهرب الضريبي، وبالتالي زيادة الايرادات الجبائية، إلا أن نظام الرقابة الجبائية في الجزائر مازال يعاني من العديد من النقائص التي تعيق المحققين لأداء مهامهم.

إن انتشار هذه الظاهرة الخطيرة أدى إلى عرقلة سياسة التنمية الاقتصادية للبلاد، ويرجع بعض المختصين الأسباب الرئيسية التي أدت إلى استفحال الظاهرة بالجزائر إلى هشاشة القوانين و غياب الرقابة الكافية على الأعمال التجارية، كثرة الأسواق الفوضوية والسوق السوداء، 70٪ من التعاملات التجارية في الجزائر تتم نقدا وبدون صكوك ولا فواتير، استيراد السلع من الخارج بسجلات وهمية وتباع بدون فواتير، 10٪ من السجلات التجارية في الجزائر وهمية، وقصد التخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي في الجزائر تم إنشاء مصلحة التحريات الجبائية مهامها القيام بالتحقيقات قصد تحديد مصادر الغش والتهرب. وفما يلي بعض الاقتراحات لتحسين الرقابة الجبائية في الجزائر:[56]

- ✓ تطبيق بعض العقوبات الجزائية على الممولين الممتنعون أو المهملون عن تقديم التصريحات المطلوبة منهم، أو تقديم تصريحات خاطئة.
- ✓ اتباع طريقة "الحجز عند المنبع" أي تحصيل الضريبة عند توزيع الدخل على الممول من شخص معين.
- ✓ منح الإدارة الجبائية حق الإطلاع على الأوراق و الوثائق الخاصة بالممول و التي تفيد الكشف عن حقيقة المركز المالي لهذا الممول.
- ✓ تحسين فعالية النظام الجبائي من خلال تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بالضبط و التحصيل.
- ✓ تحسين العلاقة بين الإدارة الجبائية و المكلف بما يضمن السير الحسن للإجراءات الجبائية.

كما قامت الإدارة الجبائية بإتباع مجموعة من الإجراءات أهمها[57]:

- ✓ في إطار التهرب الضريبي المحلي قامت إدارة الضرائب في إطار قانون المالية لسنة2009، بمنح تخفيضات في الرسم على النشاط المهني لمن يتعامل بالشيكات بين المتعاملين بنسب متفاوتة ما بين 25٪، 30٪، 50٪، وإقصاء البقية من هذه الإمتيازات، كما في المادة 24 من نفس القانون الذي ينص على إلغاء الحق في الحسم للرسم على القيمة المضافة إذا تجاوز المبلغ مائة ألف دينار جزائري، وهذا الإجراء كان من ورائه تدعيم التعامل بالشيكات والقضاء على التعاملات المشبوهة والتي تتم في بعض الأحيان بدون فواتير.

56 - محمد زرقون، عبد الحميد بوخاري، أثر التهرب الضريبي على مصادر التمويل المحلي، مرجع سابق.

57 - بوزيدة حميد، أمير جيلالي، تدابير مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، الملتقى الوطني الأول بعنوان أثر التهرب الضريبي على التنمية المحلية في الجزائر، تامنغست، يومي 29-30 جانفي 2013.

✓ في إطار التهرب الضريبي الدولي قامت إدارة الضرائب ببعض الإجراءات للحد من هذه الممارسات من قبل المؤسسات الأجنبية وذلك بإلزامية المؤسسات بإعادة استثمار جزء من الأرباح المتعلقة بالإعفاءات الممنوحة لها، بالإضافة إلى تقديم تصريح بتحويل الأرباح لدى المصالح الضريبية التابعة لإقليم النشاط طبقا للمادة 10 من قانون المالية لسنة 2009، وإلا تقوم إدارة الضرائب بسحب الإمتيازات الممنوحة لها كما جاء في المادة 15من نفس القانون إذا تبين أن الإستثمارات الواردة في قرارات منح الإمتيازات لم تنفذ، عندئذ تصبح كل الرسوم والأتاوي التي تم إعفائها مستحقة الدفع، والجدول الموالي يوضح أهم العقوبات الموجودة في القانون الضريبي الجزائري لمكافحة التهرب الضريبي.

الجدول رقم (3): أهم العقوبات الموجودة في القانون الضريبي الجزائري لمكافحة التهرب الضريبي.

المواد	طبيعة التهرب	العقوبات
1/303 من قانون الضرائب المباشرة	طرق تدليسية لإغفال جزء أو كل الوعاء الخاضع	غرامة قضائية من 50.000 إلى 100.000دج على مبلغ ضريبة لا يتجاوز 100.000دج السجن من سنة إلى 5 سنوات مع غرامة مبين 50.000 و 100.000دج على مبلغ ضريبة بين 100.000و 300.000دج السجن من سنتين إلى 10 سنوات مع غرامة بين 100.000 و300.000دج على مبلغ ضريبة بين 300.000 و 100.000دج. السجن لمدة 5 إلى عشر سنوات مع غرامة بين 300.000 و 1.000.000دج على مبلغ ضريبة بين 100.000 و 300.000دج السجن من 10 إلى 20 سنة مع غرامة بين 1.000.000دج و 3.000.000دج على مبلغ ضريبة يفوق 3.000.000دج
304 من قانون الضرائب المباشرة المادة 169 من قانون المالية 2016	منع أعوان الضرائب من أداء مهمة الرقابة و التحقيق. غلق المحلات أثناء الرقابة. إعادة الرقابة مرة أخرى	غرامة بين 10.000 دج و 30.000دج غرامة قدرها 50.000 دج الغرامة تتضاعف 3 مرات
306 من قانون الضرائب المباشرة	المساهمة في التهرب بتقديم وثائق عن مكلف متهرب غير صحيحة (خبير، مؤسسة)	غرامة تصل إلى 25% من مبلغ الضريبة
115 من قانون الرسم على رقم الأعمال	التصريحات المتأخرة Dépôt tradif	عقوبات جبائية تصل إلى 25% من مبلغ الضريبة.

116 من قانون الرسم على رقم الأعمال	إغفال جبائي بعد عملية تحقيق جبائي و محاسبي	10% عن مبلغ ضريبة أقل أو يساوي 50.000 دج 15% عن مبلغ ضريبة بين 50.000 دج و 200.000 دج 25% عن مبلغ ضريبة يفوق 2.000.000 دج

المصدر: القوانين الضريبية، منشورات المديرية العامة للضرائب.

أما على المستوى الدولي، قامت الجزائر بعقد اتفاقيات دولية من أجل مكافحة التهرب، بموجب هذه الاتفاقيات تلتزم كل دولة بتقديم المعلومات اللازمة للكشف عن الحالة المالية ، والجدول الموالي يبرز أهم الاتفاقيات الجبائية الثنائية التي أبرمتها الجزائر لمكافحة التهرب الضريبي.

الجدول رقم (4): أهم الاتفاقيات الجبائية للجزائر لمكافحة التهرب الضريبي

الاتفاقية	تاريخ إبرام الاتفاقية	المرجع	محتوى الاتفاقية
الجزائر- حكومة المملكة المتحدةوايرلند الشمالية	18 فيفري 2015	مرسوم رئاسي 156/16 الجريدة الرسمية 2016/33	الوقاية من التهرب والغش الضريبين إلغاء الازدواج الضريبي
الجزائر- ألمانيا	12 نوفمبر 2007	مرسوم رئاسي 174/08 الجريدة الرسمية 2008/33	الوقاية من التهرب والغش الضريبين إلغاء الازدواج الضريبي
الجزائر - فرنسا	07 أفريل 2002	مرسوم رئاسي 121/02 الجريدة الرسمية 2002/24	الوقاية من التهرب والغش الضريبين إلغاء الازدواج الضريبي
الجزائر- البرتغال	31 مارس 2005	مرسوم رئاسي 1005/05 الجريدة الرسمية 05/24	الوقاية من التهرب والغش الضريبين إلغاء الازدواج الضريبي
الجزائر- اسبانيا	23 جويلية 2005	مرسوم رئاسي 05/24 الجريدة الرسمية 05/45	الوقاية من التهرب الضريبي إلغاءالازدواج الضريبي
الجزائر - كندا	28 فيفري 1999	مرسوم رئاسي 364/2000 الجريدة الرسمية 2000/68	الوقاية من التهرب الضريبي إلغاءالازدواج الضريبي
الجزائر- اليمن	26 فيفري 2005	مرسوم رئاسي 77/05 الجريدة الرسمية 05/16	الوقاية من التهرب الضريبي إلغاء الازدواج الضريبي
الجزائر- لبنان	22 ماي 2006	مرسوم رئاسي 06/170 الجريدة الرسمية 06/35	الوقاية من التهرب الضريبي
الجزائر- تركيا	02 أوت 1994	مرسوم رئاسي 305/94 الجريدة الرسمية 1994/65	الوقاية من التهرب الضريبي
الجزائر- الصين	06 نوفمبر 2006	مرسوم رئاسي 174/07 الجريدة الرسمية 05/16	الوقاية من التهرب الضريبي إلغاء الازدواج الضريبي
الجزائر- كوريا	24 جوان 2006	مرسوم رئاسي 06/228 الجريدة الرسمية06/44	إلغاء الازدواج الضريبي

المصدر: الجرائد الرسمية المذكورة في الجدول أعلاه.

الفصل الثالث: التقنيات الجبائية حسب النظام الجبائي الجزائري

المبحث الأول: ماهية النظام الجبائي

تحظى دراسة النظم الضريبية بأهمية بالغة من طرف مسئولي الدولة وقطاع الأعمال المحلي والأجنبي ودارسي الضرائب والعائلات.

فاختلاف النظم الضريبية بين الدول يرجع أساسا إلى اختلاف طبيعة النظم الاقتصادية في تلك الدول، حيث يعتبر النظام الضريبي جزء من النظام المالي وهذا الأخير يعتبر جزء من النظام الاقتصادي للمجتمع وبالتالي فهناك علاقة متعدية تربط بين النظام الضريبي والنظام الاقتصادي.

المطلب الأول: تعريف النظام الجبائي

قدمت العديد من التعاريف للنظام الضريبي، حيث عرف بأنه " مجموعة محدودة ومختارة من الصور الفنية للضرائب تتلاءم مع الواقع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي للمجتمع وتشكل في مجموعها هيكلا ضريبيا متكاملا يعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية واللوائح التنفيذية من أجل تحقيق أهداف السياسة الضريبية"[58].

يعتبر النظام الضريبي " الإطار الذي ينظم مجموعة الضرائب المتكاملة والمتناسقة، ويتم تحديدها استنادا إلى أسس اقتصادية ومالية وفنية في ضوء اعتبارات سياسية اقتصادية اجتماعية وإدارية "[59].

كما يعتبر النظام الضريبي دالة لمتغيرين أساسيين هما[60]:

- نوع النظام الاقتصادي والاجتماعي السائد من حيث كونه رأسماليا أم اشتراكيا وميكانيكية تشغيله من حيث كونها قائمة على آليات السوق أم التخطيط الشامل.
- درجة التنمية الاقتصادية معبرا عنها بمعدل وطبيعة النمو الاقتصادي.

من خلال التعاريف السابقة نجد أن النظام الضريبي يجب أن يكون انعكاسا للنظام الاقتصادي والاجتماعي والسياسي السائد في المجتمع.

بالإضافة إلى أن النظم الضريبية الحديثة لا تعتمد على نوع من أنواع الضرائب، بل تختار مزيجا متكاملا من أنواع الضرائب وتحاول أن تعدله ليكون أكثر ملائمة في تحقيق أهداف المجتمع.

فعلى الدولة أن تحاول خلق نوع من الانسجام بين سياستها الضريبية ومختلف أنواع سياساتها الاقتصادية فالضريبة تعتبر متغير اقتصادي تستعملها الدول كأداة للضبط الاقتصادي وتحقيق أهداف النظام الاقتصادي.

المطلب الثاني: عناصر النظام الجبائي

تعتمد بنية النظام الضريبي على ثلاثة أسس هي: السياسة الضريبية، التشريع الضريبي، الإدارة الضريبية.

---

58 - المرسى السيد حجازي: النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص 7.

59 - صلاح زين الدين: الإصلاح الضريبي، دار النهضة العربية، الطبعة الأولى، القاهرة، 2000، ص 46.

60 - أحمد عبد العزيز الشرقاوي: السياسة الضريبية والعدالة الاجتماعية في مصر، معهد التخطيط القومي، القاهرة، 1981، ص7.

- **المجتمع الضريبي:** يقصد بالمجتمع الضريبي كل ما يتخذ كأساس لتحديد قيمة الضريبة، أي مجموع المداخيل المحققة من طرف الأشخاص سواء كانو أشخاص طبيعيين أو أشخاص معنويين محققون لأرباح ومداخيل توجب فرض الضريبة.

- **التشريع الضريبي:** هو عبارة عن صياغة لمبادئ وقواعد السياسة الضريبية في شكل قوانين وهذا من أجل تحقيق أهدافها، ويجب أن تتم صياغة التشريع الضريبي بشكل جيد لسد منافذ التهرب أمام المكلف كما يجب أن تكون القوانين الضريبية مرنة حتى تتكيف والظروف الاقتصادية للدولة.

- **الإدارة الضريبية:** تعتبر الإدارة الضريبية أداة تنفيذ النظام الضريبي[61]، فهي ذلك الجهاز الفني والإداري المسؤول عن تنفيذ التشريع الضريبي وذلك من خلال فرض الضرائب وجبايتها.

المبحث الثاني: اجراءات فرض الضريبة(العمليات الجبائية)

تهدف الدولة من وراء وضع النظام الضريبي إلى تغطية نفقاتها العامة، ومن بين أهم القواعد التي يبنى عليها النظام الضريبي قاعدة وفرة الحصيلة الضريبية والتي تحددها العديد من العوامل أهمها سعر الضريبة ووعاء الضريبة.

المطلب الأول: الوعاء الضريبي

يقصد بها المادة الخاضعة للضريبة، أو الموضوع الذي تفرض عليه الضرائب، ويحدد وعاء الضريبة بأسلوبين هما: التحديد الكيفي لوعاء الضريبة حيث يأخذ هذا الأسلوب بعين الاعتبار، حجم الدخل ومصدره المركز الشخصي والظروف الشخصية للمكلف بالضريبة مثل: المركز الاجتماعي، العائلي والمالي[62].

أما التحديد الكمي للمادة الخاضعة للضريبة فتستخدم عدة أسس منها المظاهر الخارجية، التقدير الجزافي، التقدير المباشر. والدولة تسعى دوما إلى زيادة حصيلتها الضريبية وذلك عن طريق توسيع وعائها الضريبي، مع العلم أن توسيع المجال قد لا يعط الفرصة لزيادة الحصيلة في بعض مواضع فرضها كالسلع الكمالية مثلا حتى وإن كان سعرها مرتفعا إلا أن وعاءها ضيق نظرا لقلة مستهلكيها.

وبالتالي لا بد من إعادة الاعتبار في بعض الأحيان إلى السعر الضريبي لزيادة الحصيلة الضريبية دون نسيان الوعاء، وتوكل مهمة تحديد الوعاء إلى مفتشيات الضرائب، ومن أشهر الأساليب المستخدمة لتقدير الوعاء الضريبي هما:

/ **التقدير الجزافي:** حسب هذه الطريقة تقوم إدارة الضرائب بتقدير المادة الخاضعة للضريبة على أساس قرائن قانونية يحددها المشرع الضريبي أو قد يتم التقدير الجزافي باتفاق بين الممول والإدارة الضريبية، ومن بين مزايا هذه الطريقة أنها بسيطة وسهلة إلا أنه يبتعد عن الحقيقة والعدالة لأنه قائم على أساس تقريبي فقط مما يخلق العديد من الخلافات بين المكلف والإدارة الضريبية.

2/ التقدير الحقيقي: يعتمد التقدير الحقيقي على تصريح ضريبي يلتزم بتقديمه المكلف أو شخص آخر حيث يعتبر تصريح المكلف أفضل السبل في تقدير وعاء الضريبة، وهو الأكثر انتشارا في التشريعات

61 - ناصر مراد: فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة للطبع ،الجزائر،2003 ص. 159.

62 - محمد عباس محرزي: مرجع سابق، 150.

الضريبية المعاصرة، ويتوقف نجاحه على مدى كفاءة الإدارة الضريبية وأيضا مدى انتشار الوعي الضريبي، أما الأسلوب الثاني في تقدير وعاء الضريبة والذي يعتمد على تصريح شخص آخر غير المكلف بالضريبة فتتخذه الإدارة الضريبية للتحقق من صدق تصريح المكلفين، ولهذه الطريقة أهمية بالغة في محاربة التهرب الضريبي وهي طريقة مطبقة بشكل واسع في التشريعات الضريبية.

نستخلص مما سبق أن التقدير الحقيقي أفضل أسلوب لتقدير وعاء الضريبة، لتميزه بالدقة والعدالة، لذا تطبقه كافة النظم الضريبية بشكل واسع، أما التقدير الجزافي فهو قليل التطبيق ويقتصر تطبيقه على النشاطات التي لا تمسك محاسبة.

المطلب الثاني:تصفية الضريبة (سعر الضريبة)

يعتبر عامل جد مهم في تحصيل الضريبة، ويقصد بسعر الضريبة **taux**) (**d'impôt, tax rate** النسبة بين مقدار الضريبة والقدر من المادة المكونة لوعائها (أي هو مقدارها منسوبا إلى قيمة محلها أو وعائها[63]، و يعرف أيضا على أنه" مجموع القواعد المحددة للعمليات الواجب القيام بها على المادة الخاضعة للضريبة من أجل الحصول على مبلغ الضريبة"[64]، وهي النسبة بين مبلغ الضريبة والمادة الخاضعة لها حيث تسعى الدولة دوما إلى تحقيق المعدل الأمثل للضرائب)[65]* ، فارتفاع سعر الضريبة لا يؤدي بالضرورة إلى ارتفاع الحصيلة الضريبية، بل يؤدي في معظم الأحيان إلى انخفاضها، خاصة إذا تجاوز المعدل الأمثل لها، لهذا السبب يجب على الدولة أن تحاول دائما اختيار السعر الأمثل الذي يضمن لها تعظيم حصيلتها الضريبية.

وهناك طريقتان لتحديد سعر الضريبة، الأولى هي التحديد النسبي لسعر الضريبة ويعرف بأنه السعر الذي يبقى ثابتا لا يتغير بتغير وعاء الضريبة والطريقة الثانية هي التحديد التصاعدي للضريبة وهو السعر الذي يزداد بازدياد المادة الخاضعة للضريبة، والعكس، أي ينخفض بانخفاضها.

المطلب الثالث:تحصيل الضريبة

يقصد بتحصيل الضريبة مجموعة من العمليات والإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية وفقا للقواعد القانونية والضريبة المطبقة في هذا الإطار[66].

وتتكفل إدارة الضرائب بتحديد المواعيد الملائمة لتحصيل الضريبة كما تتبع طرقا معينة لتحصيل الضرائب وتستعمل في ذلك أجهزة مختصة تسمح لها في الاقتصاد في نفقات الضرائب.

---

63 - عادل أحمد حشيش: أساسيات المالية العامة، مرجع سابق، ص. 170.

64- paul marie gaudemet finance publique (impôt- emprint) 3ed montchrestien parie 1981 p 231.

* - يقصد بالمعدل الأمثل للضريبة، المعدل الذي يضمن بلوغ الناتج القومي أعلى مستوى ممكن له . أنظر: المحجوب رفعه: المالية العامة (النفقات العامة والإيرادات العامة)، دار النهضة العربية، القاهرة، 1975، ص. 392.

66 - Louis TROTABAS: Finances Publiques, Edition Dalloz, Paris, 1967, p.130.

طرق التحصيل الضريبي:

تتخذ الإدارة الضريبية أساليب مختلفة في تحصيل الضرائب وذلك بحسب طبيعة كل ضريبة ، حيث أنه توجد عدة عوامل تؤثر على اختيار أسلوب التحصيل، تتمثل هذه العوامل في[67] :

- درجة الوعي الضريبي.
- درجة التقدم الاقتصادي.
- درجة كفاءة الإدارة الضريبية.
- درجة التقدم الحضاري.

1- الدفع المباشر:

يلتزم المكلف بدفع الضريبة إلى الإدارة الضريبية من تلقاء نفسه ، دون مطالبة الإدارة له بأدائها.

من بين مزايا طريقة الدفع المباشر كونها تسمح للممول بدفع الضريبة في شكل أقساط دورية خلال السنة وهذا ما يخفف العبء الضريبي عليه إلا أن هذه الطريقة تفتح المجال للتهرب الضريبي، لهذا السبب تلجأ الإدارة الضريبية إلى اقتطاع مبلغ الضريبة من دخل المكلف

2-الدفع غير المباشر:

تحصيل الضريبة في هذه الحالة يكون عند نشوء الدخل و ليس عند استلامه، بمقتضاها يقوم صاحب العمل بخصم الضريبة من دخل المكلف بها قبل توزيعه، من بين مزايا هذه الطريقة أنها تحد من التهرب الضريبي بالإضافة إلى تخفيف حساسية الممول تجاه الضريبة، وتزويد الدولة بمبلغ الضرائب بصفة مستمرة لذا تعتبر هذه الطريقة من أفضل الطرق في تحصيل الضرائب.

المبحث الثالث:الرقابة والمنازعات الجبائية

المطلب الأول: الرقابة الجبائية

تعتبر الرقابة الجبائية أحد أهم الإجراءات الحامية للنظام الضريبي، من خلال محاربة أو التخفيف من المخاطر الناتجة عن التهرب الضريبي.

1- تعريف الرقابة الجبائية

الرقابة الجبائية هي مجموعة العمليات التي غايتها تتمثل في مراقبة التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة ومقارنتها بمحاسبة هذا المكلف[68].

كما تعرف على أنها الفحص الشامل للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض مراقبة واحترام القوانين الجبائية، من جهة وبغرض تعزيز الأمن الجبائي من منظور السياسة المتبعة في التسيير من جهة أخرى، و ذلك بالتحكم في الامكانيات التي يوفرها التشريع الجبائي دون المساس بمصالح الخزينة العمومية[69].

67 - أحمد فريد مصطفى و سمير محمد السيد حسن: الاقتصاد المالي بين النظرية والتطبيق، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1989،ص 200.

68 - بن عمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة للنشر، الجزائر، 2011، ص13

69 - رضا خلاصي، شذرات النظرية ، مرجع سابق، ص213.

فالرقابة تعتبر وسيلة للإدارة الجبائية للتأكد من صحة وسلامة المعلومات المدلى بها في تصريحات المكلفين، وتسمح أيضا بإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات، والمتمثل في وقوف جميع الممولين على قدم المساواة أمام الضريبة.

وتتمتع الإدارة بصلاحيات وحقوق اتجاه المكلفين أثناء تحقيقها لمهمتها الرقابية لكن في إطار من الضمانات لحماية المكلف، باستبعاد الممارسات التعسفية اتجاهه بحجة أدائها لمهمة الرقابة، ومن بين هذه الحقوق:

* حق الاطلاع.
* حق الرقابة.
* حق استدراك الأخطاء الإدارية، والضمانات الممنوحة.

2-أشكال الرقابة الجبائية:

للرقابة الجبائية أشكال عديدة ومتنوعة أهمها:

أ- **الرقابة العامة:** تتكون بدورها من شكلين هما الرقابة الشكلية والرقابة على الوثائق.

أ-1 الرقابة الشكلية

هي أول عملية تخضع لها التصريحات المكتتبة و تعتبر كمرحلة تمهيدية للمراقبة، يتناول هذا النوع من الرقابة الأخطاء المادية المرتكبة من طرف المكلفين عند قيامهم بتقديم تصريحاتهم الجبائية، فالهدف منها تصحيح الأخطاء المادية الموجودة في التصريحات الواردة من المكلفين بالضريبة، وباختصار فإن هذا النوع من الرقابة يهتم فقط بالأرقام[70].

والغرض من هذا النوع من الرقابة هو التصحيح الشكلي للتصريحات دون إجراء أية مقارنة بين ما تحمله من محتويات وتلك التي تتوفر لدى الإدارة، وتتم هذه الرقابة سنويا باعتبارها أول عملية مراقبة تخضع لها التصريحات، ولا تهدف إلى التأكد من صحة المعطيات والمعلومات التي تحملها، وإنما للكيفية التي قدمت من خلالها هذه المعلومات.

أ- 2 الرقابة على الوثائق

يعد هذا النوع من الرقابة ثاني إجراء تقوم به الإدارة الجبائية بعد الرقابة الشكلية، حيث تتطلب احضار الوثائق والسجلات المحاسبية، واجراء فحص شامل للتصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلف بالضريبة، يتم من خلال هذه العملية التأكد من التصريحات الجبائية المقدمة مع ما هو موجود لدى المفتشية من معلومات عن المكلف.

ب- الرقابة المعمقة(الرقابة بعين المكان)

تتم الرقابة المعمقة، خارج مكاتب الإدارة الجبائية، على عكس الرقابة العامة التي تتم داخل مكاتب الادارة الجبائية، تسمح الرقابة المعمقة بتنقل أعضاء الادارة الجبائية الموكلة إليهم عملية الرقابة إلى المقرات المهنية من أجل التأكد من صحة ودراسة المعلومات المصرح بها، وهذا بمقارنتنا مع العناصر

70 - بن اعمارة منصور، اجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، مرجع سابق، ص21.

الخارجية، تتم الرقابة المعمقة نتيجة وجود تجاوزات خطيرة تؤكد امكانية وجود تهرب ضريبي، تعد هذه الطريقة أكثر فعالية بالنسبة للإدارة الجبائية حيث تساعدها على التأكد من صحة التصريحات وكشف حالات التهرب ، يشمل هذا النوع من الرقابة كل من التحقيق المحاسبي، التحقيق في الوضعيات الجبائية للمكلف.

المطلب الثاني: المنازعات الجبائية

تتعلق المنازعات الجبائية في الغلب بالتطبيق الخاطىء لأسس التنظيم الفني للضريبة من جهة، والمتعلقة بالوعاء الضريبي، تصفية الضريبة، تحصيل الضريبة، الاعفاءات الضريبية، الانعكاس الضريبي والمراقبة الجبائية، ومن جهة أخرى للترجمة الخاطئة للقوانين الجبائية ولتعسف القوانين الجبائية، تشكل هذه النقاط مصدر نزاع بين المكلف بالضريبة والادارة الضريبية[71].

أقر المشرع الجبائي على امكانية الطعن في مثل هذه القرارات ويوجد نوعين من الطعون[72]:

1- **الطعن الاداري:**

يتعلق الأمر بالإحتجاجات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة لما يرى أن الضريبة التي فرضت عليه من طرف إدارة الضرائب مبالغ فيها، لهذا يقوم المكلف بالضريبة بتسجيل شكاية أو احتجاج على مستوى المصالح المختصة خلال آجال محددة من طرف إدارة الضرائب، ويحرر الإحتجاج على ورق عادي.

2- **الطعن القضائي:**

يظهر هذا النوع من الطعون لما لايوجد احتجاج المكلف بالضريبة صدى على مستوى إدارة الضرائب، بحيث كانت محل عدم قبول ضمني أو تصريحي، ويتم الطعن أمام العدالة أمام القضاء الإداري.

71 - رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، مرجع سابق، ص 228.

72 محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية والضرائب، مرجع سابق، ص 161.

الفصل الرابع : أهم الضرائب والرسوم المطبقة في الجزائر

إن الإصلاح الجبائي جاء نتيجة حتمية للتطورات الاقتصادية و الاجتماعية التي حدثت خاصة بعد أزمة البترول سنة 1986، واستهدف الإصلاح الجبائي تبسيط النظام الجبائي وتحقيق كل من الكفاءة و العدالة.

و ارتكز مضمون الإصلاح الجبائي لسنة 1992 على تأسيس ثلاثة ضرائب جديدة هي الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات والرسم على القيمة المضافة ،كما تم الفصل بين الضرائب العائدة للدولة وتلك العائدة للجماعات المحلية و إحلال الجباية البترولية بالجباية العادية بالإضافة إلى التعديلات التنظيمية للإدارة الجبائية.

ويهدف هذا الإصلاح إلى تعزيز لامركزية الحكم من جهة وتمييز الجماعات المحلية بمواردها الخاصة التي يمكن توجيهها نحو جهود التنمية المحلية: حيث تتكون أهم الضرائب العائدة للدولة في الضريبة على الدخل الاجمالي،الضريبة على أرباح الشركات، الرسم على القيمة المضافة، بالإضافة إلى الضريبة على رأس المال و الضريبة على التجارة الخارجية، أما الضرائب العائدة للجماعات المحلية فتتمثل في الدفع الجزافي، الرسم على النشاط المهني و الرسم العقاري، بالإضافة إلى رسم التطهير.

المبحث الأول: الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)

تم تأسيس ضريبة وحيدة على مداخيل الأشخاص الطبيعيين عوضا لنظام الضرائب النوعية ذي المعدلات المرتفعة الذي كان مفروضا سابقا والذي يتمثل في: الضريبة على أرباح الشركات التجارية وشركات الأشخاص، الضريبية على الأرباح غير التجارية، الضريبة على مداخيل الديون الودائع والكفالات، الضريبة على الرواتب والأجور، الضريبية الخاصة على القيمة الزائدة عن التنازل عن الأملاك المبنية وغير المبنية، وأخيرا المساهمة الوحيدة الفلاحية.

لقد تم إنشاء هذه الضريبة نتيجة للنقائص والعيوب التي كانت موجودة في نظام الضريبة المتعددة والضريبة التكميلية على الدخل، ولقد أدخلت هذه الضريبة ابتداء من قانون المالية لسنة 1992.

أ- مفهوم الضريبة على الدخل الإجمالي: طبقا لنص المادة (01) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ما يلي: " تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين، تسمى ضريبة الدخل، وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة."

ب- خصائص الضريبة على الدخل الإجمالي: من أهم الخصائص نجد الآتي[73]:

- تطبق على دخل الأشخاص الطبيعيين.
- ضريبة سنوية: تستحق الضريبة كل سنة على أساس الأرباح أو الدخول التي حققها المكلف بالضريبة أو التي تحصل عليها خلال السنة.
- ضريبة إجمالية: تقع على الدخل الإجمالي الصافي، الذي يتحصل عليه بعد طرح من الدخل الإجمالي الخام التكاليف المنصوص عليها قانونا.

73 - محمد عباس محرزي، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص 97.

- ضريبة أحادية: أي يضم أو يشمل كل فئات الدخل.
- ضريبة تصاعدية : يتم حساب الضريبة بتطبيق سلم تصاعدي، مقسم إلى شرائح من الدخول الذي يسمح بتطبيق معدل تصاعدي كذلك، بشكل يكون فيه العبء الضريبي الملقى على عاتق المكلف بالضريبة أكثر أهمية كلما زاد دخله.
- ضريبة تصريحية: مادام أنه يوضح ويحصل عن طريق جدول أو قائمة اسمية على أساس التصريحات بالدخول المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة.

ولهذه الضريبة مجموعة من المزايا تتمثل في[74]:

- **الشفافية**: وذلك من خلال النظرة الإجمالية لمجموع مداخيل المكلف وطريقة تحديد الدخل الخاضع للضريبة.
- **البساطة:** بالنسبة للمكلف ولإدارة الضرائب معا، بحيث هؤلاء المكلفين مطالبون بضريبة واحدة على الدخل رغم تعدد المداخيل، وبالتالي تسهل عملية مسك الملفات الضريبية ومراقبتها.
- **الاقتراب من العدالة**: بحيث أنها تحسب على أساس جدول متصاعد، مع مراعاة الظروف الشخصية للمكلف، كما تمكن معرفة المقدرة الحقيقية للمكلفين باعتبار أن مجموع الدخل من أفضل الوسائل لقياس المقدرة المالية للفرد.

بالإضافة إلى ما سبق فإن الضريبة على الدخل الإجمالي تعتمد على مبدأ "الدخل مساو- ضريبة مساوية"، كما أنها تنسجم مع القواعد الجبائية الدولية[75].

ج- الأشخاص الخاضعون للضريبة على الدخل الإجمالي: تنص المادة 03 من قانون الضرائب المباشرة،الأشخاص الخاضعون للضريبة على الدخل الاجمالي هم:

- الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر.
- الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر لكن عائداتهم من مصدر جزائري.
- الأشخاص سواء كانوا من جنسية جزائرية أو أجنبية و يتحصلون في الجزائر على أرباح أو مداخيل يحول فرض الضريبة عليها إلى الجزائر بمقتضى اتفاقية جبائية تم عقدها مع بلدان أخرى.

كما يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي بصفة شخصية على حصة الفوائد العائدة من الشركات إلى فائدة الأشخاص التاليون[76]:

- الشركاء في شركات الأشخاص.
- شركاء الشركات المدنية المهنية المشكلة من أجل الممارسة المشتركة لمهنة أعضائها.

---

74 - A. BOUDERBALA: La reforme fiscale, évaluation et perspectifs, Revue Mutation n°7, Edité par la Chambre Nationale De Commerce D'Algérie, 1994 p. 23.

75- Bulletin des Services Fiscaux, n° 12 édité par D.G.I., Alger, 1995 p. 4.

76 - المادة (7) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 1991.

- أعضاء الشركات المدنية الخاضعة لنفس النظام الذي تخضع له الشركات باسم جماعي بشرط ألا يتم تشكيل هذه الشركات في شكل شركة أسهم أو شركة محدودة المسؤولية على أن تنص قوانينها على المسؤولية غير المحدودة للشركات فيما يخص ديون الشركة.
- أعضاء الجمعيات المساهمة الذين لهم مسؤولية تضامنية وغير محدودة فيها.

د- مجال تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي: تصنف المداخيل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي إلى أنواع المداخيل الصافية الآتية:

- الأرباح الصناعية والتجارية والحرفية.
- الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية.
- المرتبات والأجور والمعاشات والريوع التي تقوم الشركة بتجميعها وتحصيل ضرائبها عن طريق الاقتطاع من المصدر.
- أرباح المهن غير التجارية.
- فوائض القيمة المترتبة عن التنازل عن العقارات المبنية وغير المبنية.
- عائدات فلاحية وزراعية.
- عائدات رؤوس الأموال المنقولة.

المبحث الثاني: الضريبة على أرباح الشركات IBS

أ- مفهوم الضريبة على أرباح الشركات: لقد تم تأسيس الضريبة على أرباح الشركات في الجزائر، بموجب القانون 36/90 المؤرخ في 1990/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 1991 حيث نصت المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ما يلي: " تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136 وتسمى هذه الضريبة بالضريبة على أرباح الشركات[77]، ومن بين الأهداف الأساسية التي جاء بها الإصلاح الضريبي من خلال فرضه للضريبة على أرباح الشركات ما يلي[78]:

- إعادة التنظيم الضريبي من خلال فصل ضرائب الأشخاص الطبيعيين عن ضرائب الأشخاص المعنويين.
- تخفيض العبء الضريبي الذي كانت تعاني منه الشركات، وتمكينها بذلك من تحقيق النمو الاقتصادي.

من خلال التعريف السابق يتضح أن الضريبة على أرباح الشركات هي ضريبة مباشرة سنوية، تفرض على الأرباح التي يحققها الأشخاص المعنويون، هذه الأخيرة تخضع إجباريا للنظام الحقيقي دون الأخذ بعين الاعتبار حجم رقم الأعمال المحقق[79].

77 - أنظر المادتين 135 و 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 1991.

78 - Revue Mutation, La Chambre de Commerce d'Algérie, N° 07, 1994 p. 23.

79- Mohand Cherif Ainouche, L'essentiel de la fiscalité algérienne, Hiwarcom, Alger, 1993, p 209.

وهدفت الضريبة على أرباح الشركات إلى تحقيق مايلي[80]:

- تشجيع إقامة الشركات بشكل مجموعات(الشركة الأم وفروعها)
- زيادة الميزات لصالح المساهمين من خلال تقليص الضرائب المدفوعة على الأرباح الموزعة بعد إدراج تقنية الرصيد الجبائي.
- تخفيض الضريبة المدفوعة من خلال السماح بترحيل الخسائر السابقة إلى نهاية السنة الرابعة.

ب- خصائص الضريبة على أرباح الشركات:

يمكن حصر خصائص الضريبة على أرباح الشركات فيما يلي:

- **ضريبة وحيدة:** حيث أنها تتعلق بضريبة واحدة تفرض على الأشخاص المعنويين.
- **ضريبة عامة:** تفرض على مجمل الأرباح دون التمييز لطبيعتها.
- **ضريبة سنوية:** يتضمن وعائها الربح السنوي للمؤسسة.
- **ضريبة نسبية:** حيث يخضع الربح الضريبي لمعدل ثابت وليس لجدول تصاعدي.
- **ضريبة تصريحية:** حيث يقوم المكلف بتقديم تصريح سنوي لجميع أرباحه لدى إدارة الضرائب، وذلك كآخر أجل نهاية شهر مارس للسنة التي تلي سنة الاستغلال.

ج- مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات :

هناك شركات تخضع وجوبا للضريبة على أرباح الشركات وتوجد شركات تخضع اختياريا لهذا النوع من الضرائب.

- **الشركات التي تخضع وجوبا للضريبة على أرباح الشركات:**تخضع للضريبة على أرباح الشركات بصفة إجبارية الشركات التالية:

- شركات الأموال والتي تضم ما يلي:

* شركات الأسهم.
* شركات ذات المسؤولية المحدودة.
* شركات التوصية بالأسهم.
* المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.
* الشركات المدنية المتكونة تحت شكل شركة الأسهم.

- **الشركات الخاضعة اختياريا للضريبة على أرباح الشركات:**

توجد بعض الشركات التي تعتبر أصلا خاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي، إلا أن المشرع سمح لها الاختيار في الخضوع إلى الضريبة على أرباح الشركات وفي هذه الحالة يترتب على تلك الشركات تقديم طلب الاختيار مرفق بالتصريح المنصوص عليه في المادة رقم 151 من قانون الضرائب المباشرة لدى مفتشية

80 - مراد ناصر، تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 25 العدد الثاني، سوريا، 2009، ص 184.

الضرائب المعنية ويكون هذا الاختيار نهائي، أي لا رجعة فيه مدى حياة الشركة، هذه الشركات تتمثل فيما يلي:

* شركات الأشخاص : وهي تكون في شكل الشركات التالية
* شركات التضامن و شركات التوصية البسيطة وجمعيات المساهمة.

المبحث الثالث: الرسم على القيمة المضافة

يعتبر صورة من صور الضرائب النوعية على الإنفاق، تطبق في كل مرحلة من مراحل الإنتاج، ويسعى المشرع تحقيق عدة أهداف من خلال تأسيس الرسم على القيمة المضافة وتتمثل فيما يلي:[81]

- تبسيط الضرائب غير المباشرة، وذلك بتعويض(TUGP)و(TUGPS) بضريبة واحدة هي (TVA) مع تقليص عدد المعدلات من18 إلى02.
- الإنعاش الاقتصادي من خلال تخفيض تكلفة الاستثمارات.
- تشجيع الاستثمارات والمنافسة من خلال حيادية وشفافية الضريبة.
- حفز منافسة المؤسسات الجزائرية في الأسواق الخارجية عن طريق إلغاء العبء الضريبي الذي تتحمله المنتجات الوطنية عند تصديرها إلى الخارج.
- إحداث انسجام بين الضرائب غير المباشرة على المستوى المغربي علما أن المغرب اعتمد على الرسم على القيمة المضافة سنة 1986، أما تونس في سنة 1988، وبالتالي دفع وتيرة الاتحاد المغربي.

أ- مفهوم الرسم على القيمة المضافة: يعتبر الرسم على القيمة المضافة ضريبة عامة للاستهلاك، تخص العمليات ذات الطابع الصناعي والتجاري والحرفي أو الحر[82]، تحصل هذه الضريبة بصفة منتظمة كلما تمت معاملة خاضعة للرسم[83].

أسست هذه الضريبة في الجزائر بموجب قانون المالية لسنة 1991، والتي جاءت لتعويض نظام الرسم على رقم الأعمال، الذي كان سائدا من قبل، والمتمثل في ضريبتين هما:

1- الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج(Globale sur la Production**TUGP** : Taxe Unique).

2- الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات

(**TUGPS :** Taxe Unique Globale sur les Prestations de Services).

وذلك نتيجة للمشاكل التي تعرض لها النظام، والذي كان لا يتلاءم مع الإصلاحات الاقتصادية التي شهدتها الجزائر.

ب- خصائص الرسم على القيمة المضافة: إن اختيار الرسم على القيمة المضافة لم يأت بصفة عشوائية، بل نتيجة الخصائص التي تتمتع بها و من أهمها مايلي:

---

81 - ناصر مراد، الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة الباحث، العدد2، 2003، ص 28.

82- وزارة المالية، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، منشورات الساحل، الجزائر، 2002، ص 11.

83- المرجع نفسه، ص 11.

- إعفاء دخول العائلات من تحملها بصفة تثقل كاهلها، و ذلك من خلال تطبيقها بطرق عصرية، وفي بعض الأحيان الإعفاء من تسديدها عندما يتعلق الأمر ببعض المواد الأساسية أو ذات الاستهلاك الواسع[84]، كالمواد الغذائية والخدمات الطبية.

- إن توسيع مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة يسمح للدولة التحكم أكثر في النشاط الاقتصادي، بالإضافة إلى الحصول على موارد إضافية هامة[85].

- يحتوي نظام الرسم على القيمة المضافة على معدلين فقط عوض 18 معدل، كما كان سائدا في النظام السابق، و هذا حسب قانون المالية لسنة 2001 ويتم تطبيق المعدلين على أساس رقم الأعمال غير متضمن للرسم HT و هذا ما يعمل على تخفيف العبء الضريبي.

- تحفيز المكلفين بدفعها على التقيد بالفواتير، وتقديمها لإدارة الضرائب، بهدف الاستفادة من الخصم، و هذا بما يسهل عملية المراقبة و محاربة التهرب الضريبي.

- يتميز الرسم على القيمة المضافة بالحيادية والشفافية، وهما خاصيتين تعملان على تدنية تكلفة الاستثمارات، وبالتالي إنعاش النمو الاقتصادي.

- من جانب الميزانية، يظهر الامتياز من اعتماد TVA في سرعة تحصيل الموارد ما دام أن جمع الرسم على القيمة المضافة موكلة لعدد محدود من المكلفين مما يسهل مهمة إدارة الضرائب[86].

ج- **مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة:** هناك عمليات تخضع وجوبا للرسم على القيمة المضافة وأخرى تخضع اختياريا لهذا الرسم.

- **العمليات الخاضعة وجوبا للرسم على القيمة المضافة:** تشمل كل العمليات ذات الطابع الصناعي والتجاري والحرفي، و تتمثل أساسا في:

* المبيعات والاستلامات التي يقوم بها المنتجون.

* الأشغال العقارية..

* المبيعات والتسليمات على حالها الأصلي، من متوجات وبضائع خاضعة للضريبة والمستوردة والمنجزة وفقا لشروط البيع بالجملة من قبل التجار المستوردين.

* المبيعات التي يقوم بها تجار الجملة.

* التسليمات لأنفسهم (لعمليات التثبيت للقيم المنقولة التي يقوم بها الخاضعون، بالإضافة إلى الأملاك غير تلك المثبتة لتلبية احتياجاتهم الخاصة أو استثماراتهم المختلفة).

* عمليات الإيجار وأداء الخدمات وأشغال الخدمة والبحث وجميع العمليات من غير المبيعات والأشغال العقارية.

84-Mohamed ACHOUR, Introduction de la TVA en Algérie, Actes de Séminaire par la Direction Générale des Impôts en collaboration avec la FMI de 20-22 octobre 1990, koléa, IEDF, p 02.

85- Mohand Cherif AINOUCHE, La fiscalité instrument de développement économique, Thèse de Doctorat d'Etat, Université d'Alger, 1991, p 347.

86- محمد عباس محرزي، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص 128.

* بيوع العقارات والمحلات التجارية وعمليات الوساطة المتعلقة بها.
* العمليات المحققة في إطار ممارسة المهن الحرة التي يقوم بها الأشخاص الطبيعيين و الشركات باستثناء العمليات ذات الطابع الطبي والبيطري.
* الحفلات و الألعاب و مختلف أنواع التسليات.
* الخدمات المتعلقة بالهاتف و التلكس التي تؤديها مصالح البريد و المواصلات.
* عمليات البيع التي تمارسها المساحات الكبرى.
* العمليات المنجزة من قبل البنوك و شركات التأمين.

- **العمليات الخاضعة اختياريا للرسم على القيمة المضافة:** يمنح الاختيار للأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الرسم، اعتبارا لقيامهم بتسليمات موجهة[87]:

* للتصدير.
* للشركات البترولية.
* للخاضعين الآخرين بدفع هذا الرسم.
* للمؤسسات التي تستفيد من نظام المشتريات بالإعفاء.

بالإضافة إلى الضرائب السابقة الذكر توجد كل من الضرائب على رأس المال و الضرائب على التجارة الخارجية العائدة إلى خزينة الدولة.

- **الضرائب على رأس المال:** وهي ضرائب تفرض على حركة رؤوس الأموال الطبيعية أو العرضية وتتمثل أساسا في الضرائب على الشركات وحقوق التسجيل والطابع.
- **الضرائب على التجارة الخارجية:** تتكون هذه الضرائب أساسا من حقوق الجمارك على أساس القيمة لدى الجمارك على الواردات واستثناء على بعض الصادرات.

المبحث الرابع: الضرائب العائدة للمجموعات المحلية

وتتكون أهم الضرائب العائدة للمجموعات المحلية من:

1- الدفع الجزافي VF: وهو عبارة عن ضريبة مباشرة على الهيئات والمؤسسات التي تشغل مستخدمين على أساس مجموع الأجور و المرتبات و المعاشات و الريوع العمرية، وقد تم الاستغناء عنه في قانون المالية التكميلي لسنة 2005 .

2- الرسم على النشاط المهني TAP: أنشىء الرسم على النشاط المهني بموجب قانون المالية لسنة 1996 بمعدل 2.55% ، وهذا لتعويض كل من الرسم على النشاط الصناعي والتجاري (TAIC) و الرسم على النشاط غير التجاري (TANC).

أ- مجال تطبيق الرسم على النشاط المهني: يستحق الرسم على النشاط المهني نتيجة لـ[88]:

87- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، مرجع سابق، ص 15.

88- المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

- الإيرادات الإجمالية المحققة من طرف المكلفين بالضريبة الذين يملكون محلا مهنيا دائما في الجزائر، والذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي من فئة الأرباح غير التجارية.
- رقم الأعمال المحقق في الجزائر من طرف المكلفين بالضريبة الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي من فئة الأرباح الصناعية والتجارية أو الضريبة على أرباح الشركات.

ب- **خصائص الرسم على النشاط المهني:** من أهم ما يتميز به هذا الرسم مايلي:

- ضريبة مباشرة تتحملها المؤسسة، وتحسب على رقم الأعمال دون أخذ المبيعات الآجلة بعين الاعتبار.
- رغم ضآلة معدله إلا أنه يعتبر عبء ثقيل على المؤسسة.
- تعتبر ضريبة تدخل في سعر تكلفة المنتوج.
- لا يراعي نتيجة المؤسسة، سواء حققت ربح أو خسارة فهي مطالبة بدفع هذا الرسم.
- يعتبر تكلفة نهائية تتحملها المؤسسة، أي أنه لا يمنح حق الخصم.
- الدفع الشهري أو الفصلي لهذا الرسم، يشكل عبئا على خزينة المؤسسة و درجة سيولتها.

3- الرسم العقاري TF: لقد كان تطبيق الرسم العقاري على العقارات المبنية وهذا ما نصت عليه المادة 248 من قانون الضرائب المباشرة، يؤسس رسم عقاري سنوي على الملكيات المبنية الموجودة فوق التراب الوطني، باستثناء تلك المعفية من هذا الرسم صراحة.

لكن في إطار التعديلات التي مست هذا الرسم تم إدخال العقارات غير المبنية وذلك من خلال نص المادة 261 من قانون الضرائب المباشرة، يؤسس رسم عقاري سنوي على الملكيات غير المبنية بجميع أنواعها، باستثناء تلك المعفية من الضريبة.

يتحمل هذه الضريبة كل مالك للعقار أو مستأجر له سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا.

1- **رسم التطهير:** وهو رسم سنوي لصالح البلديات مقابل خدمات رفع القمامة واستعمال شبكة تصريف المياه غير الصالحة للشرب.

المراجع والمصادر (متسلسلة حسب ظهورها في المطبوعة)

1- محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2004.

2- عبد الجواد نايف، اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية، مطبعة الجامعة، بغداد.

3- رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014.

4- علي عباس عياد، النظم الضريبية المقارنة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1978.

5- ناصر مراد: فعالية النظام الضريبي، مرجع سابق، ص 84-85. نقلا عن: Xavier GREFFE et autres, Encyclopédie Economique, Paris Economique, Paris, 1990, p1648.

6- السيد عبد المولى، المالية العامة، دار الفكر العربي، القاهرة، 1977.

7- حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، عنابة، 1992.

8- عبد المجيد قدي، النظام الضريبي في النظام الاقتصادي (دراسة مقارنة)، مذكرة ماجستير، الجزائر، معهد العلوم الاقتصادية، 1991، نقلا عن عبد الكريم صادق بركات، النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، بيروت، 1976، ص 36.

9- محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة، الجزائر، 2008 .

10- عبد المجيد قدي، محاضرة بعنوان:النظام الجبائي الجزائري وتحديات الألفية الثالثة، جامعة الجزائر، 2012.

11- أحمد حمدي العناني، اقتصاديات المالية العامة ونظام السوق: دراسة في اتجاهات الإصلاح المالي والاقتصادي، دار المعرفة اللبنانية، مصر، 1996.

12- سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2000.

13- محمد عباس محرزي، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الرابعة، 2010.

14- محمد سعيد فرهود، مبادئ المالية العامة، الجزء الأول، حلب، 1990.

15- معين البرغوثي، المفهوم القانوني للرسم (تحليل للمبادئ الدستورية والسياسات التشريعية)، سلسلة تقارير قانونية، العدد 39، 2005.

16- سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، اقتصاديات الضرائب (سياسات، نظم، قضايا معاصرة)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.

17- سوزي عدلي ناشد، المالية المالية، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2003.

18- بلواضح الجيلاني، التهرب الضريبي بين فعالية آليات الرقابة وإستراتيجية المكافحة، حالة الجزائر خلال الفترة 2001-2011 أطروحة دكتوراه علوم، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير،جامعة محمد بوضياف بالمسيلة 2014-2015.

19- ياسر صالح الفريجات، المحاسبة في علم الضرائب، دار المناهج للنشر و التوزيع، الأردن، 2009.

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

21- فوزي عبد المنعم، المالية العامة والسياسات المالية، دار النهضة العربية، بيروت، 1972.

22- أحمد يونس البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998.

23- عبد الرزاق غازي النقاش، المالية العامة، دار وائل للنشر، عمان، 1997.

24- عبد المنعم فوزي، النظم الضريبية، دار النهضة بيروت، 1973.

25- سلوم حسين، المالية العامة القانون المالي والضريبي، الدار الجامعية، بيروت، 1990.

26- قانون الإجراءات الجبائية، 2010.
27- عبد الحميد محمد القاضي، مبادىء المالية العامة، الدار الجامعية المصرية، 1975.
28- محمد سعيد فرهود، مبادىء المالية العامة، منشورات جامعة حلب، 1979.
29- المرسى السيد حجازي: النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998.
30- صلاح زين الدين: الإصلاح الضريبي، دار النهضة العربية، الطبعة الأولى، القاهرة، 2000.
31- أحمد عبد العزيز الشرقاوي: السياسة الضريبية والعدالة الاجتماعية في مصر، معهد التخطيط القومي، القاهرة، 1981.
32- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة للطبع ،الجزائر،2003 ص. 159.
33- المحجوب رفعه، المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1975.
34- أحمد فريد مصطفى و سمير محمد السيد حسن، الاقتصاد المالي بين النظرية والتطبيق، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1989.
35- بن عمارة منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة للنشر، الجزائر، 2011.
36- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 1991.
37- مراد ناصر، تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 25 العدد الثاني، سوريا، 2009.
38- ناصر مراد، الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة الباحث، العدد2، 2003
39- وزارة المالية، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، منشورات الساحل، الجزائر، 2002.
40- Pierre BELTRAME , La Fiscalité en France, HACHETTE LIVRE, 6ème édition, Paris,1998.
41- Paul–Marie GAUDMET, Finances Publiques, Tome1, édition Montchrestien, Paris, 1981.
42- Thomas Delahmy, le choix de la voie les mous composée, éd maison, Bruxelle, 1977.
43- J.J.Never, la fraude fiscale internationale et répression, P.U.F, paris, 1983.
44- Camille Rosier, limpot, édition moutaigue, Paris.
45- M. Desmyterre, les distorsions économiques d'oigine fiscal, Edition Etablissement, Emille, Bruyant, Bruxelle, 1958.
46- Paul marie gaudemet finance publique (impôt- emprint) 3ed montchrestien parie 1981.
47- Louis TROTABAS: Finances Publiques, Edition Dalloz, Paris, 1967.
48- A. BOUDERBALA: La reforme fiscale, évaluation et perspectifs, Revue Mutation n°7, Edité par la Chambre Nationale de Commerce D'Algérie, 1994.
49- Bulletin des Services Fiscaux, n° 12 édité par D.G.I., Alger, 1995.
50- Revue Mutation, La Chambre de Commerce d'Algérie, N° 07, 1994.
51- Mohand Cherif Ainouche, L'essentiel de la fiscalité algérienne, Hiwarcom, Alger, 1993.
52- Mohamed ACHOUR, Introduction de la TVA en Algérie, Actes de Séminaire par la Direction Générale des Impôts en collaboration avec la FMI de 20-22 octobre 1990, koléa, IEDF.
53- Mohand Cherif AINOUCHE, La fiscalité instrument de développement économique, Thèse de Doctorat d'Etat, Université d'Alger, 1991.