**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 كذلك تنازلهم عن جزء من أملاكهم مقابل حماية الجزء المتبقي لديهم ، 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]](#footnote-2).

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]](#footnote-3):

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.
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]](#footnote-4).

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 .
* 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.

**المبحث الثاني: مبادىء في القانون الجبائي.**

**المطلب الأول: علاقة القانون الجبائي مع القوانين الأخرى**

1. **القانون الجبائي و القانون المالي:**

يرتط 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.

1. **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.

1. **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.

1. **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**[[4]](#footnote-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[[5]](#footnote-6).

**2/ الوضوح (اليقين):** يجب أن يتم تحديد الضريبة بطريقة واضحة وبدون أي غموض، ولتحقيق مبدأ اليقين يجب مراعاة الاعتبارات التالية[[6]](#footnote-7) :

- 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.

- 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[[7]](#footnote-8).

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[[8]](#footnote-9).

**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.

**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**[[9]](#footnote-10)** :

- 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[[10]](#footnote-11).

ويبقى القانون الجبائي محتفظا باستقلالية وذاتية خاصة بسبب عدد من العوامل[[11]](#footnote-12):

* 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.

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[[12]](#footnote-13):

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.

1. **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.

1. **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، 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[[13]](#footnote-14).

1. - محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2004، ص20. [↑](#footnote-ref-2)
2. - **عبد الجواد نايف، اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية، مطبعة الجامعة، بغداد، ص74.** [↑](#footnote-ref-3)
3. - رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014، ص 259. [↑](#footnote-ref-4)
4. - علي عباس عياد: النظم الضريبية المقارنة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1978، ص 38. [↑](#footnote-ref-5)
5. - ناصر مراد: فعالية النظام الضريبي، مرجع سابق، ص 84-85. نقلا عن:Xavier GREFFE et Autres, Encyclopédie Economique, Paris Economique, Paris, 1990, p1648. [↑](#footnote-ref-6)
6. - **حسين مصطفى حسين: المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، عنابة، 1992، ص 45.** [↑](#footnote-ref-7)
7. \* آدم سميث : (1723-1790) يعتبر مؤسس علم الاقتصاد وينتمي، إلى المدرسة الكلاسيكية، من أهم مؤلفاته (ثروة الأمم) الذي صدر سنة 1776 .

   - 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. [↑](#footnote-ref-8)
8. - عبد المجيد قدي: المرجع نفسه، ص 36-37. [↑](#footnote-ref-9)
9. - يونس احمد البطريق: النظم الضريبية، مرجع سابق، ص 28. [↑](#footnote-ref-10)
10. - محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية والضرائب، مرجع سابق ص 44. [↑](#footnote-ref-11)
11. - رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، مرجع سابق، ص277. [↑](#footnote-ref-12)
12. - محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية والضرائب، مرجع سابق، ص ص49- 51. [↑](#footnote-ref-13)
13. - رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، مرجع سابق، ص302. [↑](#footnote-ref-14)