



جامعة عين تموشنت – بلحاج بوشعيب –



كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مطبوعة بيداغوجية

موجهة لطلبة السنة الثالثة ليسانس

تخصص محاسبة وجباية

محاضرات في مقياس القانون الجبائي

إعداد

الدكتورة عبد الباقي حياة

السنة الجامعية 2022-2023

فهرس المحتويات

الصفحة	المحاضرة
1	فهرس المحتويات
2	قائمة الجداول
3	معلومات عامة حول المقياس
4	المقدمة
6	المحاضرة الأولى: الإطار العام للقانون الجبائي
10	المحاضرة الثانية: علاقة القانون الجبائي بباقي فروع القانون
12	المحاضرة الثالثة: مصادر ومبادئ القانون الجبائي
16	المحاضرة الرابعة: مبادئ القانون الجبائي
19	المحاضرة الخامسة: نطاق سريان القانون الجبائي
22	المحاضرة السادسة: الأساس القانوني للضريبة
30	المحاضرة السابعة: التصنيفات المختلفة للضرائب
39	المحاضرة الثامنة: الإطار النظري للنظام الضريبي
45	المحاضرة التاسعة: أسس النظام الجبائي الجزائي
51	المحاضرة العاشرة: التزامات المكلف بالضريبة
56	المحاضرة الحادية عشر: ظاهرة التهرب الضريبي
66	المحاضرة الثانية عشر: الرقابة الجبائية كآلية للحد من التهرب الضريبي
74	الخاتمة
75	قائمة المراجع

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
25	المقارنة بين الضريبة والرسم	1
31	مزايا ومساوي الضرائب المباشرة وغير المباشرة	2
32	الجدول التصاعدي لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي ابتداء من سنة 2008	3
32	الجدول التصاعدي لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي ابتداء من سنة 2022	4
35	الفرق بين الإنتاج والاستهلاك	5
49	أجال ونسب التسديد للضريبة الجزافية الوحيدة للسنة ن	6
58	أوجه التشابه و الاختلاف بين التهرب الضريبي والغش الضريبي	7

معلومات عامة حول المقياس

جامعة عين تموشنت - بلحاج بوشعيب -

كلية: العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم: العلوم المالية و المحاسبة

تخصص: محاسبة و جباية

مقياس: القانون الجبائي

الفئة المستهدفة: طلبة السنة الثالثة ليسانس

نوع الدرس: محاضرة/ خلال السداسي السادس

وحدة التعليم: الوحدة التعليمية الاستكشافية

الرصيد: 2

المعامل: 1

الحجم الساعي: 22.5 ساعة أي 15 أسبوع، (مدة المحاضرة ساعة و نصف خلال كل أسبوع).

معلومات حول هيئة التدريس

الأستاذة المكلفة بتقديم المحاضرات: الدكتورة عبد الباقي حياة

التواصل عبر البريد الإلكتروني: hayat.abdelbaki@univ-temouchent.edu.dz

أوقات ومكان التواصل: قاعة ف 2: يوم الأربعاء من الساعة 13:00 سا إلى 14:00 سا.

المقدمة

المقدمة:

من بين مكونات السياسة المالية لأي بلد، نجد السياسة الضريبية¹⁰ (الجبائية) التي تتمثل في تلك القرارات المتخذة في الميدان الجبائي وتعتبر أحد الضوابط الاقتصادية وهدفها توفير الموارد المالية الضرورية لتمويل النفقات العامة، ومع تطور الدولة المعاصرة و اتساعها و تشعب وظائفها و تداخل المهام، و تعاظم حاجيات أفراد المجتمع، أصبحت الجبائية بمثابة العصب الرئيس في تحقيق الأهداف الاقتصادية، الاجتماعية و المالية و بالتالي تعد المرأة العاكسة للسياسة المالية للدولة.

بناء على ما سبق، فإن الضريبة تعتبر من أهم أدوات السياسة المالية للدولة، كما تعد من أقدم الموارد التي تعتمد عليها الدول في توفير الإيرادات اللازمة لتغطية نفقاتها العامة و سد حاجات الميزانية العامة، و لتمويل عملياتها الإنمائية و مشاريعها الاستثمارية، من أجل إشباع حاجات أفراد مجتمعها و تحقيق الرخاء و الرفاهية لهم، مما جعل الأداة الضريبية الأكثر استخداما في المجال الاقتصادي، المجال السياسي و المجال الاجتماعي..... و ما إلى ذلك. و يتطلب تحقيق تلك الأهداف تبني نظام ضريبي موافق و مواكب لخصائص النظام الاقتصادي المتبع لتحقيق أهداف المجتمع.

نظرا للأهمية التي تكتسبها الضرائب، فقد تم إدراج موضوع الضريبة ضمن المواضيع التي يولها القانون العام أهمية بالغة، حيث نجد ارتباط كبير و وثيق بين مواضيع المالية العامة و الضرائب و علم السياسة و علم الاقتصاد و تربطهم علاقات التأثير و التأثر فيما بينها؛ ذلك أن وضع ميزانية الدولة و فرض ضرائب جديدة على قطاعات و شرائح معينة أو إعفائها ما هو إلا تعبير صريح عن اختيارات الدولة في المجالات الاقتصادية، الاجتماعية و المالية و الضريبية.... و الذي يظهر جليا من خلال قانون المالية لكل سنة و الذي يعبر في محتواه عن سياسة الدولة المالية.

على أساس ما سبق، يظهر لنا جليا تلك المكانة الهامة التي تحتلها الضريبة في أي دولة، فهي تعتبر من الأمور السيادية على إقليم مختلف الدول، لذلك فقد خصص لها قانون بها، يعرف بالقانون الجبائي، فهو بمثابة البوصلة التي توجه المكلف بالضريبة¹¹ نحو الطريق الصحيح، من خلال توضيح مختلف القواعد و النصوص التنظيمية لفرض الضريبة و الالتزام بها،

لذلك أصبح القانون الجبائي يكتسي أهمية بارزة ضمن حزمة القوانين الأخرى، نظرا لدوره الفعال في تحقيق الأهداف والسياسات المسطرة في المخطط التنموي للدولة، هذا الأمر يؤكد على مدى التحام الضريبة و تكاملها مع النظم الاقتصادية، الاجتماعية و السياسية بشكل يصعب معه فصل الضريبة عن تلك النظم و التي أصبحت تشكل فيما بينها وحدة متكاملة و متداخلة.

لذا فإن دراسة القانون الجبائي تطرح العديد من الصعوبات، كونها غير قابلة للحصر من حيث المجال، فالقانون الجبائي إضافة إلى كون موضوعه الأساسي ضمان إيرادات للخزينة العامة، من خلال حرصه على تحديد الأوعية

¹⁰ السياسة الضريبية: مجموع القرارات المتخذة و الاختيارات الضريبية التي تضعها الحكومة وتنفيذها بغية تحقيق أغراض مالية أو اقتصادية أو اجتماعية و حتى سياسية تهدف إلى تحقيقها من خلال تلك السياسة

¹¹ المكلف بالضريبة: هو المكلف بأداء الضريبة، قد يكون شخصا طبيعيا أو معنويا، خاصا أو عاما، و يعد الركن و العنصر الأساسي في العلاقة الضريبية، و كما عليه التزامات اتجاه الضريبة فله حقوق ضمن تلك العلاقة، و القانون يفرض عليه تقديم إقرار ضريبي عن دخله .

المقدمة

الضريبية و العمليات الخاضعة، و مقدار الضريبة و طرق تحصيلها و كذلك مكافحة و معاقبة كل من يلجأ إلى ظاهرة الغش و التهرب الضريبي، ينشأ نوعاً من العلاقة تتصف بكونها علاقات سلطة و إذعان، و نظراً لهذه الصفة، فالقانون الجبائي يطرح تعقيدات لا يمكن حصرها في الإجراءات التقنية و القانونية بل تتعدى مقتضياتها هذا المجال، لتصبح الموجه و المؤطر للعلاقة بين إدارة الضرائب^{bi} التي تتميز بالسيادية، و مكلف مجبر على الالتزام نظير مكانته المتسمة بالامتثال و الخضوع.

على ذلك الأساس عرف القانون الجبائي تطور كبير و فرض بمفاهيمه و آلياته و تقنياته مكانته المتميزة باعتباره صنف متميز مقارنة ببقية أصناف القانون الأخرى، فهو يكاد ينفرد بخصوصيات و ميزات لا نجد لها نظير في باقي فروع القانون الأخرى، لذلك يعتبر مقياس القانون الجبائي ذو أهمية بالغة نظراً لارتباطه الوثيق ببقية المقاييس الأخرى، إذ أنه موجه لطلبة السنة الثالثة ليسانس محاسبة و جباية .

وبالتالي سنقوم من خلال هذه المطبوعة بدراسة معظم النقاط و المحاور الرئيسة المتعلقة بمقياس القانون الجبائي و التي صيغت و فق أسس علمية منهجية و سلسلة ليتمكن الطالب من تصفحها و استيعاب فحواها، هذا الأخير يتوافق في برنامجه كلياً مع مقترحات اللجنة البيداغوجية الوطنية الخاصة بالسداسي السادس.

لقد تضمنت المطبوعة سلسلة من المحاضرات تتناول في مجملها الشق المفاهيمي للقانون الجبائي (التعريف، الخصائص، طبيعة القانون، وعلاقته بباقي القوانين)، و شق يتعلق بكل ما هو مرتبط بمصادر القانون الجبائي و نطاق تطبيقه من حيث المكان و الزمان، كما سنتطرق إلى المفاهيم الأساسية للضريبة (التعريف، الخصائص، المبادئ، الأهداف، تصنيفات الضرائب)، ثم نستعرض النظام الجبائي في الجزائر من خلال توضيح الأسس و أنواع الأنظمة، و في الأخير نتناول أهم جانب يتعلق ببعض الظواهر المؤثرة على الضريبة متمثلة في: التهرب والغش الضريبي، والرقابة الجبائية كآلية للحد من استفحاله.

^{bi}إدارة الضرائب: هي ذلك الجهاز الإداري التابع للسلطة التنفيذية و الذي يتولى تنفيذ السياسة الضريبية، و يقوم بفرض الضريبة في مختلف مراحلها.

المحاضرة الأولى: الإطار العام للقانون الجبائي

تمهيد:

يهتم القانون الجبائي بدراسة أهم إيرادات الدولة و التي تتمثل في تحصيل الأموال من الأفراد المقيمين على إقليمها في شكل استقطاع نقدي، تظهر في أشكال عديدة منها الضريبة، الرسم، الأتاوى، شبه الجباية لصالح و فائدة خزينة الدولة لغرض تحقيق المنفعة العامة بالمفهوم الواسع، بكل ما يتضمنه هذا التحصيل من مراحل متعددة تبدأ بتحديد الوعاء الضريبي و تقديره بعد تطبيق معدلات الإخضاع المقننة و الموضوعة من قبل المشرع المالي وصولاً إلى مرحلة تبيان طرق وكيفية التحصيل و مواعيد التسديد، بناء على ما سبق فنقطة الوصول تكون عبر مسار تتخلله عدة مراحل تبدأ بانتقال الأموال من هؤلاء الأفراد الذين يطلق عليهم اسم الممولين لأنهم يساهموا في تمويل الخزينة العامة للدولة أو يطلق عليهم مسمى المكلفين بالضريبة كونهم يتحملون جزء من الأعباء العامة عن طريق دفع الضرائب إلى خزينة الدولة التي تعد نقطة الوصول.

الضريبة في الجزائر نالت مكانة مرموقة و أهمية بالغة، ابتداء من التسعينات بعدما شهدت الدولة انهيار في أسعار البترول، ذلك أن الضريبة تسهم بالثبات و الاستقرار بخلاف إيرادات المحروقات التي تتميز بعدم الاستقرار و التذبذب في الأسعار و خضوعها لتقلبات السوق العالمية أو القرض العام الذي يتحمل معه تسديد قيمة أصل القرض و ما يترتب عنه من سداد لقيمة الفوائد، و ما ينجم عنه من آثار سلبية تؤثر على مختلف القطاعات و المجالات الاقتصادية و الاجتماعية. فالجباية بمفهومها العام إذا ما تحقق لها بيئة سياسية و اقتصادية و اجتماعية سليمة و صحية يمكنها أن تساهم في إنعاش مالية الدولة كونها لا تتأثر بالأزمات الاقتصادية أو على الأقل يكون تأثيرها شبه محدود.

1. الإطار العام للقانون الجبائي:

التشريع أو القانون الجبائي هو عبارة عن مجموعة من القواعد التي تنظم العلاقة بين المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية، و بعبارة أخرى يقوم بتحليل القواعد القانونية و البحث في الأساليب المطبقة عملياً كما يهتم بتفسير تلك القواعد و طريقة تنفيذها، يتولى القانون الجبائي عملية تنظيم و تسيير جباية الضرائب و تحصيلها من المكلفين بأدائها والشركات و المؤسسات، و يعمل على تحديد نوع الضرائب المفروضة، و التعريف بالأشخاص الخاضعين، و العمليات الخاضعة و المعفاة من الضريبة، و يحدد معدلات الضرائب، و الإجراءات و القواعد التي تحدد كيفية تقديم التصريحات الجبائية و طرق تسديد الضرائب مع تحديد مواعيد الدفع، و العقوبات في حالة عدم الامتثال للقواعد الضريبية، كما يهدف القانون الجبائي إلى تقنين عملية جمع الأموال التي تحتاجها الحكومة لتمويل و تغطية النفقات العامة و من أجل تطوير البنية التحتية و الاستثمارات العامة.

1.1. تعريف القانون الجبائي:

القانون الجبائي فرع من فروع القانون العام، و يهتم بتحديد و تنظيم العلاقة القائمة بين المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب، و يمكن تعريفه بأنه مجموعة القواعد القانونية التي يستند إليها النظام الجبائي^{١٤} الساري النفاذ في الدولة من حيث تحديد و تنظيم مختلف الضرائب و الرسوم و الحقوق المالية الأخرى التي تتولى مصالح الدولة المختصة جبايتها لصالح

^{١٤} النظام الجبائي: هو مجموعة محددة و مختارة من الصور الفنية للضريبة مع خصائص البيئة التي تنشط في إطارها و تتمثل في مجموعة من الضرائب المتكاملة و المنسجمة تعمل في ظل التشريع و القانون الضريبي و وفق طرق محددة.

المحاضرة الأولى: الإطار العام للقانون الجبائي

الخبزينة العمومية، كما تم تعريفه على أنه: "دراسة الأوضاع الضريبية حين تصب في قالب تشريعي بالنسبة لبلد من البلاد في وقت معين"¹، و عرفه أحد الفقهاء على أنه: "القانون الجبائي هو الذي يولي اهتمامه بكل ما له علاقة بالمادة الجبائية حيث يتضمن القواعد القانونية التي تخاطب المكلفين بالضريبة، التي تفرضها الدولة من خلال التشريع على كافة معاملاتهم المالية"²، و يعرف أيضا على أنه ذلك القانون الذي يقوم بتحليل القواعد القانونية المفروضة على المكلف بالضريبة و على مؤسسات الدولة المتعلقة بتحديد وعاء الضريبة[∞] وربطها^π و تصفيتها^Δ ثم تحصيلها¹⁰، هذه القواعد تصبح سارية المفعول و النفاذ بعد تصويت و مصادقة البرلمان، و لا يوجد أثر رجعي للقوانين الجبائية فسريتها مرتبط بالواقعة المنشأة للضريبة*، و هو يطبق على إقليم الدولة التي وضعته و هذا على أساس المداخل المحققة في إقليمها و على الأملاك المتواجدة في إقليمها³، و على أساس القانون الجبائي الدولة تحتكر حق القمع المشروع فإنها تكاد تنفرد بحق الحصول على جزء من ثروات الناس لتمول به أنشطتها و هياكلها و هو ما أشار إليه منتسكيو على أن مداخل الدولة تتمثل في ما يؤديه كل مواطن من أملاكه ليتمتع بالأمن من الآخرين⁴.

و من أهم الأهداف التي يرمي القانون الجبائي لتحقيقها نجد:

- هدفه السياسي هو استمرار الدولة،

- يعتبر أن الضريبة إرادة سياسية غايتها تحقيق متطلبات المواطنين.

- يهدف إلى تحقيق التنمية الاقتصادية و تمكين الدولة من الاستمرار في تسيير و إدارة مرافقها.

كما يمكن تحديد مفهوم للقانون الجبائي بأنه: "مجموعة من القواعد القانونية التي تحدد و تنظم الاقتطاعات الضريبية في مراحلها المتتالية من وعاء و تصفية و تحصيل يراد تطبيقها في دولة معينة و وقت معين لتحقيق أهداف عامة"⁵. من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نستخلص أن لهذا القانون مجموعة من الخصائص:

¹ - عبد المنعم فوزي، النظم الضريبية، دار النهضة العربية، مصر، 1973، ص: 19.

² - عبد الأمير شمس الدين، الضرائب، أسسها و تطبيقاتها العملية دراسة مقارنة، الطبعة الأولى، المؤسسات الجامعية للدراسات و النشر، لبنان، 1987، ص: 21.

[∞] وعاء الضريبة: يقصد به المادة الخاضعة للضريبة وهي المادة التي تطبق عليها معدلات الضريبة فيتم على أساسها حساب قيمة و مبلغ الضريبة المستحقة.

^π ربط الضريبة: تحديد مقدار الضريبة أي حساب قيمة الضريبة المستحقة.

^Δ تصفية الضريبة: بعدما يتم تحديد وعاء الضريبة، يتم احتساب مقدار الضريبة الواجب دفعها من طرف المكلف بالضريبة إلى مصلحة الضرائب.

¹⁰ تحصيل الضريبة: يقصد بها مجموع العمليات و الإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية، طبقا للقواعد و الأحكام القانونية المطبقة في هذا المجال.

* الواقعة المنشأة للضريبة: هو الحدث الذي يولد ديون الملزم بالضريبة تجاه الخزينة، و يختلف الحدث المنشأ حسب نوع العمليات المحققة.

³ - محمد شكيري، القانون الضريبي المغربي دراسة تحليلية و نقدية، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية و التنمية، دار النشر المغربية، الدار البيضاء، المغرب، 2004، ص: 43.

⁴ - Montesquieu, De l'esprit des lois, édition Garnier Flammarion, tome 1, Paris, 1979, P: 355.

⁵ - مدني أحمدوش، الوجيز في القانون الجبائي وفق آخر التعديلات، الطبعة الأولى، مطبعة دار القلم، الرباط، المغرب، 2008، ص: 10.

المحاضرة الأولى: الإطار العام للقانون الجبائي

بما أن الضريبة تتميز بالتحول المستمر و عدم الثبات، فبالتالي لا يمكن للمكلف الاعتراض على التغيير المستمر للقواعد القانونية و الجبائية،

-الضريبة لا تفرض إلا بنص القانون،

-استقلالية القانون الجبائي حيث أنه يطبق و فق قواعد و أحكام خاصة به.

- الضريبة تطبق على الدخول المحققة في إقليم الدولة،

- الضريبة تسري على مسائل فعلية محققة على أرض الواقع.

2.1. مميزات قواعد القانون الجبائي:

تتميز قواعد القانون الجبائي بكونها قواعد تشريعية، قواعد أموة، قواعد مختلطة و قواعد مستقلة ذاتيا، وهي

ملخصة كالآتي¹:

1.2.1. قواعد تشريعية:

يعد سن قواعد القانون الجبائي من حيث المبدأ من صلاحيات المشرع وليس السلطة التنفيذية، تطبيقا لمبدأ قانونية/شرعية الضريبة، إذ أن المبدأ المعمول به في الدول الديمقراطية هي أنه لا ضريبة من دون تمثيل، أي من دون وجود رخصة تشريعية من قبل ممثلي الشعب في البرلمان. غير أن ذلك لا يتنافى و أنه للتنظيم دور في مجال تنظيم وضبط الشكليات والإجراءات المرفقة التي تتبعها إدارة الضرائب (وإدارة الجمارك) عند مباشرتها عمليات ربط وتصفية وتحصيل مختلف الضرائب المستحقة لصالح الخزينة العمومية.

2.2.1. قواعد أمرة:

أي قواعد القانون الجبائي السارية النفاذ تعتبر واجبة التطبيق وملزمة للجميع بما في ذلك إدارة الضرائب ولا يمكن بأي حال من الأحوال الاتفاق على استبعادها أو مخالفتها إلا بنص من القانون، وهذا تحت طائلة التعرض للعقوبات الجزائية المنصوص عليها في المادة 31 من القانون رقم 01/06 المتعلق بالوقاية من الفساد و مكافحته المعدل والمتمم، التي تنص على أنه: (يعاقب بالحبس من خمس سنوات إلى عشر سنوات وبغرامة من 500 000 دج إلى 1 000 000 دج، كل موظف عمومي يمنع أو يأمر بالاستفادة، تحت أي شكل من الأشكال، و أي سبب كان، و دون ترخيص من القانون، من إعفاءات أو تخفيضات في الضرائب أو الرسوم العمومية أو يسلم مجانا محاصيل مؤسسات الدولة.

3.2.1. قواعد مختلطة:

أي قواعد القانون الجبائي منها ما هي قواعد موضوعية، وهي التي تتعلق أساسا بإحداث الضرائب والرسوم وتحديد أسسها (أوعيتها)، ونسبها (معدلاتها)، ومدى إمكانية وشروط الإعفاء منها، ومنها ما هي قواعد إجرائية كتلك التي تتعلق بكيفية وإجراءات التحصيل الضريبي، و كذا طرق ومراحل فض المنازعات الجبائية سواء أمام المصالح الجبائية ولجان الطعن، أو أمام الجهات القضائية المختصة.

¹- عبد المنعم فوزي، مرجع سبق ذكره، ص: 56.

المحاضرة الأولى: الإطار العام للقانون الجبائي

4.2.1. قواعد ذاتية و مستقلة:

يقصد بهذه الخاصية أن القانون الجبائي في إطار تطبيقه ينفرد بقواعد تجعله متميزا ومستقلا عن غيره من القوانين، فهو لا يستمدّها من غيره؛ وإنما يستمدّها من نفسه على غرار مثال قاعدة دين الضريبة محمول لا مطلوب، وقاعدة دين الضريبة واجب الأداء رغم المنازعة في صحته أو مقداره... الخ.

2. طبيعة القانون الجبائي:

مما لا شك فيه أن القانون الجبائي يعتبر جزءاً لا يتجزأ من قواعد القانون المالي في الدولة، و هذا باعتباره (أي القانون الجبائي) يعمل على ضمان تزويد الخزينة العمومية للدولة بمختلف الإيرادات اللازمة لتمكّنها من النهوض بالأعباء المالية الملقاة على عاتقها. و لما كان كذلك فالقانون الجبائي يعتبر بالإجماع فرعاً من فروع القانون العام الداخلي، و ذلك لأنه ينظم إيرادات الدولة الداخلية بالاستناد إلى كونها هي صاحبة السلطة و السيادة في إقليمها.

3. استقلالية القانون الجبائي:

يعني مبدأ استقلالية القانون الجبائي أنه توجد أحكام خاصة مجعولة للضريبة أو الجباية و هذا زيادة على القواعد الموجودة المنظمة كل الميادين الأخرى¹.

و يبقى القانون الجبائي محتفظاً باستقلالية و ذاتية خاصة بسبب عدد من العوامل²:

- بسبب التطور الذي يصيب القانون الضريبي يختلف عن التطور الذي يصيب غيره من فروع القانون، و ليس شرطاً 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 واجباً هو دفع الضريبة، أما باقي فروع القانون فيتم النظر إلى المواطن على أساس تبعيته للدولة و حقوقه و التزاماته تجاه الدولة، و هذا يعني اختلاف مركز الفرد كمكلف عن مركزه كمواطن أضفى على القانون الجبائي ذاتية و استقلالية خاصة به.

¹ - محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية و الضرائب، الطبعة الرابعة، دار هومة للنشر و التوزيع، الجزائر، 2008، ص: 44.

² - رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة للنشر و التوزيع، الجزائر، 2014، ص: 277.

المحاضرة الثانية: علاقة القانون الجبائي بباقي فروع القانون

تسود في كل مجتمع من مجتمعات العالم مدونة قانونية تنظم مختلف القطاعات السياسية، الاقتصادية والاجتماعية في نطاق مكاني و نطاق زمني معينين، و القانون الجبائي هو فرع من فروع القانون العام حيث يهتم بتنظيم العلاقة القائمة بين هيئة عامة ممثلة في جهاز الإدارة الضريبية، و الممولين و الملزمين بدفع الضرائب، و بالتالي لا يمكن أن نجزم بوجود فرع من فروع القانون المختلفة مستقلة بذاتها بصفة مطلقة، و القانون الجبائي مثله مثل باقي القوانين له علاقة بفروع القانون الخاص، و هذا ما سنتطرق إليه من خلال هذه المحاضرة بشكل موجز عن علاقة القانون الجبائي بالدستور و القانون الإداري و القانون المدني و القانون التجاري و القانون الجنائي و قانون المالية¹:

1. علاقته بالقانون الدستوري:

الدستور يعتبر أعلى درجة من حيث الأهمية التشريعية والقوة، وبمقتضى هذه الميزة فإنه لا يجوز مخالفة أحكامه ونصوصه بنص تشريعي أدنى، لذلك يعد الدستور مصدرا للقانون الجبائي بحيث يتضمن قواعد ومبادئ ذات علاقة بالضريبة والتي يجب على المشرع الجبائي الالتزام بها ومرعاتها أثناء سنه للقوانين والنصوص التي تنظم الضريبة من حيث حساب الضريبة و تحديد طرق التحصيل و مواعيد التسديد نفس الأمر حين يضع الأحكام التي تضبط وتنظم العلاقة القائمة بين المكلف بالضريبة والمصالح الضريبية، و للقانون الدستوري دور كبير في شرعية القانون جباي وضبطه بما يتناسب مع الأهداف التي فرض من أجلها.

2. علاقته بالقانون الإداري:

القانون الإداري ينظم القانون الجبائي، و ذلك من خلال تنظيم العلاقة بين الإدارة الجبائية والأفراد الملزمين بأداء الضريبة و هذه العلاقة يحكمها و ينظمها القانون الإداري والتي تتخذ شكل قرارات إدارية سواء كانت قرارات فردية (تصدر من الإدارة من تلقاء نفسها) أو قرارات تنظيمية و التي تسمى باللوائح التنظيمية (تصدر من البرلمان بغرفتيه أي المجلس الشعبي الوطني و مجلس الأمة).

3. علاقته بالقانون المدني:

كما هو معروف فالقانون المدني يعد الشريعة العامة فيما يتعلق بتنظيم الشؤون و العلاقات المالية الخاصة؛ بحيث يمثل الأصل الذي يرجع إليه في حال خلت فروع القانون الخاص من نصوص خاصة بها. و الذي يربط القانون الجبائي بالقانون المدني هو أن هذا الأخير قد أقر بتمتع كل شخص (طبيعيا كان أو معنويا) بالشخصية القانونية تمتعه بالذمة مالية (واحدة فقط)، و هذه الأخيرة تعتبر بمثابة وعاء يشتمل على شقين، شق إيجابي يتمثل فيما للشخص من حقوق مالية، و شق سلبي يتجسد فيما على الشخص من التزامات و ديون لصالح الغير. و بالرجوع إلى قواعد القانون المدني نجد بأنها قد عنت بتحديد ما هي مصادر الالتزامات (الإرادية وغير الإرادية) التي يتحملها الشخص، و من بين تلك المصادر غير الإرادية نجد القانون (ضمن المادة 53 من القانون المدني) الذي يفرض على الأشخاص الالتزام بأداءات مالية محددة، و التي تعد الضرائب و الجباية عموما أهمها و أبرزها على الإطلاق. و عليه فالقانون المدني يتعامل مع الضرائب باعتبارها التزاما ماليا

¹-رضا خلاصي، مرجع سبق ذكره، ص: 273-276.

المحاضرة الثانية: علاقة القانون الجبائي بباقي فروع القانون

مفروضاً بمقتضى القانون تبقى ذمة الشخص مشغولة به و لا تبرأ منه إلا بالوفاء أو بانقضائه دون وفاء كما هو الحال بالنسبة للتقادم المسقط (المادة 311 من القانون المدني). و تجدر الإشارة إلى أن العديد من قواعد القانون المدني يمكن لإدارة الضرائب تجاوزها في إطار أداء مهامها إذا كان من شأن احترامها المساس بالمصلحة العامة، على غرار مثال مبدأ حرية التعاقد كأن يتم الاتفاق مثال على ثمن بيع منخفض بشكل كبير لا يواكب سعر السوق.

4. علاقته بالقانون التجاري:

إن الضرائب التي ينظمها و يحكمها القانون الجبائي تتجه إلى الأنشطة و الأعمال التجارية و هذا ما يؤكد العلاقة بين القانونين حيث أن القانون التجاري ينظم بعض المسائل التجارية، التي تؤثر على الجانب الضريبي كفرض القانون التجاري على المكلف ضرورة فتح سجل تجاري عند بداية ممارسة أي نشاط، و بالتالي هذا الإجراء يسهل على مصلحة الضرائب معرفة المكلفين بالضريبة، و نفس الشيء بخصوص إجبار القانون التجاري كل شخص يمارس نشاط تجاري أن يتقيد بمسك محاسبة منتظمة مسجلة في دفتر اليومية و دفتر الجرد حسب نص المواد 9 حتى 11 من القانون التجاري و بالتالي هذا الالتزام يخول لمصلحة الضرائب الحق في الاطلاع على هذه الدفاتر و التأكد من مصداقيتها و مقارنتها بالتصريحات المقدمة من طرف المكلف.

5. علاقته بقانون المالية:

هذا الأخير يتمحور أساساً حول ميزانية الدولة و بالتالي فإن ميزانية الدولة تمول من الضرائب التي يدفعها المكلفون بأدائها، كما يتضمن قانون المالية أحكاماً خاصة في حالة إدخال إصلاحات على النظام الضريبي من إلغاء أو تعديل أو استحداث ضريبة جديدة و هذه التغييرات تدرج معظمها في قانون المالية السنوي أو قانون المالية التكميلي.

6. علاقته بالقانون الجنائي:

تتمثل العلاقة في حالة عدم الالتزام بالقواعد و الالتزامات الجبائية (أي دفع الضريبة أو الإخلال بقوانينها و مبادئها وقواعدها) التي يفرضها و ينص عليها القانون الجبائي مما يؤدي إلى فرض جزاء و عقوبات في حالة ارتكاب جرائم ضريبية مثل جريمة الغش الضريبي، التهرب الضريبي، الامتناع عن تسديد الضرائب) و بالتالي يتم حبس مرتكبي الجرائم الضريبية حيث تتراوح مدة الحبس من شهرين حتى عشر سنوات حسب حجم و درجة خطورة الجريمة و ذلك حسب نص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

المحاضرة الثالثة: مصادر ومبادئ القانون الجبائي

1. مصادر القانون الجبائي:

يستمد القانون الجبائي كباقي فروع القانون قواعده و مبادئه من مصادر قانونية أي رسمية: كالدستور و النصوص التنظيمية، القرارات و المراسيم، التعليمات، الدوريات.... و أخرى تفسيرية حيث يستنبط منها قوته و إلزاميته قبل أن تترجم الضريبة في قواعد قانونية تلزم المكلف بأدائها، و تشكل هذه المصادر قاعدة عامة لمختلف فروع القانون و تندرج من حيث قوتها و مكانتها و مرتبتها حسب قوة إلزاميتها في الدولة من الأعلى إلى الأدنى ابتداء من الدستور الذي يعتبر القانون الأسى في الدولة ثم التشريع و المراسيم التنظيمية و المبادئ العامة للقانون و المعاهدات و الاتفاقيات الدولية إضافة للمصادر المفسرة للقاعدة الضريبية منها تفسير الإدارة، الاجتهاد الفقهي و القضائي، هذه المصادر القانونية تشكل في مجملها مصدر قوة للضريبة بحيث تستمد منها قوة الإلزام و الطابع الإجباري، مما يجعل المكلفين و الخاضعين للضريبة ملزمين بدفعها و الالتزام بكافة القوانين و الإجراءات المتعلقة بفرض الضريبة.

1.1. المصادر الرسمية:

تعتبر الضريبة مادة قانونية تصاغ في شكل قواعد و نصوص قانونية واضحة تتبع نفس الأساليب و الضوابط التي تتبعها باقي القوانين الأخرى.

و تختلف و تتنوع المصادر القانونية لموضوع الضريبة بحسب أهميتها و مكانتها و قوة الخضوع والامتثال بداية من الدستور وصولاً إلى المصادر التفسيرية.

1.1.1. الدستور:

يستمد القانون الجبائي الجزائري شرعيته من الدستور بالدرجة الأولى، حيث نصت المادة 82 وفق المرسوم الرئاسي رقم 20-251 المؤرخ في 27 محرم 1442 هـ الموافق ل 15 سبتمبر 2020 م يتضمن استدعاء الهيئة الانتخابية للاستفتاء المتعلق بمشروع تعديل الدستور الجزائري الصادر بالجريدة الرسمية العدد 54 بتاريخ 16 سبتمبر 2020 الصفحة 19 على أنه: "لا تحدث أي ضريبة إلا بمقتضى القانون كل المكلفين بالضريبة متساوون أمام الضريبة، و يحدد القانون حالات و شروط الإعفاء الكلي أو الجزئي منها، الضريبة من واجبات المواطنة لا تحدث بأثر رجعي، أية ضريبة أو جباية أو رسم أو أي حق كيفما كان نوعه"

و بالتالي هناك مبادئ يجب مراعاتها و هي:

- مبدأ قانونية الضريبة: و يقصد به سيادة الضريبة، بمعنى لا ضريبة إلا بنص قانوني.
- مبدأ المساواة: المواطنون يؤذون بالضريبة كل حسب مقدرته، مع احترام مبدأ المساواة في أدائها.
- مبدأ الملائمة في الدفع: يجب مراعاة الظروف المعيشية و الاقتصادية والاجتماعية للمكلف بأداء الضريبة (القانون يراعي ظروف كل فئة من فئات المجتمع)..
- مبدأ شخصية الضريبة: يجب كل شخص أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب مقدرته الضريبية.
- مبدأ عدم رجعية القوانين (عدم رجعية الضريبة): و يقصد به عدم رجعية الضريبة بأثر رجعي أي يصبح ساري المفعول انطلاقاً من تاريخ صدوره في الجريدة الرسمية.

المحاضرة الثالثة: مصادر ومبادئ القانون الجبائي

و كما نعلم فإن المجال الجبائي يندرج ضمن المجال التشريعي الذي يختص به البرلمان، و على هذا الأساس فقد صدرت عدة قوانين تشكل في مجموعها القانون الجبائي و هي ستة قوانين توجيهية متعلقة بكيفية تطبيق الضرائب و الرسوم على حسب تعدد و اختلاف أوعيتها و الحوادث المنشأة لها و حسب طبيعتها و نوعها، كالتالي:

قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، قانون الضرائب غير المباشرة، قانون الرسوم على رقم الأعمال، قانون الطابع، قانون التسجيل، قانون الإجراءات الجبائية، بالإضافة إلى القواعد الجبائية الواردة في قوانين متفرقة كقوانين المالية مثلا و قانون الاستثمار.

2.1.1. التشريع و المراسيم التنظيمية:

تعد المراسيم التنظيمية قوانين مكملة و مفسرة للنصوص الدستورية، و هي تحتل المرتبة الثانية بعد وثيقة الدستور نظرا لمكانتها الهامة، حيث ينحصر الاختصاص البرلماني في تحديد المفاهيم و القواعد الأساسية للضريبة و كيفية مناقشة مشروع قانون المالية لكل سنة، من حيث التعديل والتصويت عليها مع مراعاة الانسجام و التوافق مع أحكام الدستور و المبادئ والقواعد التنظيمية لقانون المالية أي ضرورة التقيد بقواعد الدستور، إذن ينحصر الدور في المناقشة دون الدخول في أساليب تطبيقات الضريبة و التي هي من اختصاص السلطة التنفيذية أي الحكومة.

3.1.1. الاتفاقيات الدولية:

تسمو المعاهدات والاتفاقيات الدولية على القوانين الأخرى، لذلك قامت الجزائر بإبرام العديد من الاتفاقيات الضريبية والمنبثقة من نموذج منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي، حيث أبرمت الجزائر أول اتفاقية دولية كانت مع فرنسا بتاريخ 20 أكتوبر 1969 و المصادق عليها بواسطة الأمر رقم 70/24 المؤرخ في 12 مارس 1970، وتضمنت هذه الاتفاقية الضرائب المباشرة، الضريبة على التركات، حقوق التسجيل والطابع، وكان الغرض منها أن تعمل على:

- تفضي حالات الازدواج الضريبي لأقصى حد ممكن،
- وضع قواعد قصد تحقيق التعاون المتبادل بخصوص تحديد الوعاء الضريبي و التحصيل الضريبي.
- مكافحة الغش و التهرب الضريبي.

إن الموائيق الدولية و مقتضيات المعاهدات المصادق عليها و الموافق على نشرها ترجح على القانون الداخلي بمعنى جميع المعاهدات غير المتعارضة مع الدستور و المستوفية لجميع الشروط تكون لها قوة أعلى من القانون الداخلي¹.

2.1. المصادر التفسيرية:

يقصد بتفسير القانون الجبائي توضيح و شرح نصوصه الغامضة وتحديد نية المشرع التي اتجهت إليها إرادته من وراء سننها. فال مجال إذن للحديث عن تفسير النصوص الجبائية الواضحة والتي لا لبس في محتواها لأنه في هذه الحالة على الجميع الالتزام بنصها وفحواها دون زيادة أو نقصان. وعن كيفية تفسير النصوص الجبائية الغامضة فإن الرأي الراجح اليوم بين فقهاء القانون الجبائي يتجه إلى الأخذ بالمفهوم الواسع للتفسير بدل التفسير الضيق (التفسير الحرفي للقانون الجبائي باعتباره قانونا استثنائيا في ظل النظرة التقليدية التي كانت تنظر إلى الملكية الفردية باعتبارها حقا مقدسا)، أي ضرورة

¹- قاشي يوسف، فعالية النظام الضريبي في ظل إفرزات العولمة الاقتصادية دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل درجة الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع اقتصاديات المالية والبنوك، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، الجزائر، السنة الجامعية 2008/2009، ص: 37.

المحاضرة الثالثة: مصادر ومبادئ القانون الجبائي

تفسير القاعدة الجبائية من خلال البحث في كل ما من شأنه تبيان إرادة المشرع ومقصده من وراء سنّها ما يضمن تطبيقها بشكل سليم و دون تحيز لا لإدارة الضرائب و لا إلى المكلفين بالضريبة¹.
و نميز فيه بين أنواع تتمثل في: تفسير الإدارة الضريبية و القضاء و الفقه.

1.2.1. تفسير الإدارة الضريبية:

تتكون أساسا من تعليقات الإدارة الجبائية أو تعليمات أو مذكرات تفسيرية أو مناشير تصدر عنها بالإضافة إلى التوجيهات الموجهة لأعوائها، و هو كل ما يصدر عن المديرية العامة للضرائب من تفسير للتشريع الجبائي أو من توضيح لكيفية تطبيق أحكام تنظم هذا التشريع، كما تلعب دورا محوريا على مستوى التفسير للنصوص القانونية الجبائية، ويتضح ذلك من خلال أهم الأدوار الرئيسية الآتية:

- دراسة و إعداد مشاريع الاتفاقيات والمعاهدات الجبائية المبرمة بن الجزائر و الدول الأخرى و السهر على تطبيق القواعد والنصوص القانونية المتعلقة بها،

- دراسة و إعداد مشاريع النصوص التشريعية و التنظيمية ذات الطابع الجبائي،

- تحليل و تفسير مختلف المسائل المتعلقة بتأويل قضايا جبائية،

- توطيد و ترسيخ العلاقات مع الهيئات الدولية في المجال الجبائي،

- العمل و السهر على مراقبة المادة الضريبية و وضع الوسائل الوقائية لمحاربة الغش و التهرب الضريبيين،

- إحصاء و تحديد مختلف الأوعية الضريبية، و الأشخاص والعمليات الخاضعة مع إصدار الضرائب و الهيئات التي تتولى تحصيلها،

- المساهمة أيضا في إعداد مشروع قانون المالية عن طريق رسم و تحديد التوقعات المالية و إعداد التقرير الاقتصادي والمالي لمشروع قانون المالية لإبراز الخطوط العريضة للتوازن المالي و الاقتصادي للمشروع،

- تحليل و دراسة و استغلال المعلومات الاقتصادية و المالية و الاجتماعية و مقارنتها بالواقع الاقتصادي الوطني،.

- المشاركة و المساهمة في تحضير مخططات التنمية الاقتصادية و الاجتماعية بالموازاة مع الإيرادات الضريبية المحصلة.

بناء على ما سبق ذكره، يتضح لنا أن الإدارة الجبائية تتمتع بصلاحيات و مهام يجعلها أداة رئيسية و مهمة على مستوى الهندسة و التفسير، كونها تحتل موقعا إستراتيجي حيث تتموقع بين طرفين أساسيين من أطراف هذه العلاقة وهما الخاضع للضريبة والدولة، و عليه فالجهاز الضريبي يمثل الجهة المكلفة بتطبيق القانون الجبائي و تقوم بتفسيره لعدم إمام و شمول القانون الجبائي بكل التفاصيل الدقيقة، و يأخذ هذا التفسير عدة أوجه منها: التعليمات، المذكرات، الدوريات، النشرات التي تمثل كل التفسيرات و التوضيحات التي تضعها الإدارة على النصوص و القواعد الجبائية².

¹- علي غني عباس، التقنين الضريبي، ص: 14، تصفح على الموقع الإلكتروني، بتاريخ 2022/04/12:

<https://www.iasj.net/iasj/pdf/5f4b3d5de29ea4c9>

²- مدني أحمدوش، مرجع سبق ذكره، ص: 23.

المحاضرة الثالثة: مصادر ومبادئ القانون الجبائي

2.2.1. الاجتهاد القضائي:

للقضاء دور تفسيري هام، حيث يلعب دور أساسي في تفسير القواعد القانونية الجبائية بل يتجاوز هذه المهمة بحيث يساهم في وضع وإنشاء القواعد القانونية في المجال الضريبي، ولذلك يتوجب على الفقهاء ترتيب أحكام القضاء ونشرها والتعليق عليها وجعلها في متناول الباحثين والمهتمين، وهذا ما شهدته القضاء خاصة في الدول المتقدمة كفرنسا مثلا، وهكذا فإن مهمة الاجتهاد القضائي تكون مزدوجة الدور، فمن جهة منشئة ومبدعة للقاعدة القانونية ومن جهة أخرى مفسرة لها، وعلى هذا الأساس يمكن للقضاء أن يساهم في إنشاء قواعد أخرى عند تفسيره لقواعد القانون الجبائي وهو ما يسمى بالتفسير الإضافي، وغالبا ما تنشأ الأحكام القضائية عندما يتدخل القاضي إثر تسجيل منازعات بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب ويقوم عندها باتخاذ قرارات وأحكام لتغيير وتحويل التفسير المقدم من طرف إدارة الضرائب لنص جبائي، تدعى هذه الأحكام أحكاما قضائية¹.

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

3.2.1. الفقه:

في الحقيقة الفقه هو ليس مصدرا للقانون الجبائي ولا يعتبر مصدرا مباشرا أو ثابت للقانون الجبائي، بل هو مصدر غير مباشر ومتغير حسب الظروف المحيطة بالقانون الجبائي، أي مهمته تقتصر على شرح وتفسير النصوص القانونية والتعليق على أحكام القضاء إن للفقه دور فعال في تقديم نوع من التوجيه والإرشاد لكل من المشرع والقضاء.. يشمل الفقه جميع الآراء الصادرة عن المؤلفين والمنظرين والمفسرين للنصوص التشريعية أو التنظيمية، وتكون هذه الأخيرة أدوات لتطبيق القوانين الجبائية والأحكام القانونية. وكذلك 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 ونشرات صادرة عن إدارة الضرائب نفسها².

¹ - وفاء شيعاوي، تفسير النصوص الضريبية في إطار مبدأ المشروعية، مجلة الاجتهاد القضائي، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، المجلد الثاني، العدد الثالث، 2006، ص:142.

² - سليمان محمد الطماوي، الوجيز في القانون الإداري دراسة مقارنة، دار الفكر العربي للطباعة والنشر، مصر، 1992 ص:14.

المحاضرة الرابعة: مبادئ القانون الجبائي

تمهيد:

تتمثل مبادئ القانون الجبائي في مجموعة الأسس والقواعد التي يتعين على المشرع المالي مراعاتها عند إعداد النظام الضريبي في الدولة، حيث كل نظام ضريبي فعال تحكمه مجموعة من المبادئ التي ترمي إلى الموازنة و التنسيق بين مصلحتين متعاكستان؛ مصلحة الدولة ومصلحة المكلف بالضريبة، وهذه المبادئ تتمثل فيما يلي:

1. مبدأ العدالة:

إن المشرع الضريبي يهدف إلى تحقيق العدالة الضريبية عند صياغته لأي نظام ضريبي، غير أن هناك بعض العراقيل تحول بينه وبين تحقيق تلك الأهداف، نظرا لتعذر قياس أثر الضريبة بالنسبة لكل مكلف وأيضا العبء النفسي للضريبة من شخص لآخر، لذا فلا يمكن الجزم المطلق على 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 و بذلك أصبحت العدالة الضريبية أحد أهداف النظام الضريبي إلى جانب أنها أحد مبادئه الرئيسية¹.

2. مبدأ الوضوح (اليقين):

يجب أن يتم تحديد الضريبة بطريقة واضحة و بدون أي غموض أو تعقيد، و لأجل تحقيق مبدأ اليقين يجب مراعاة الاعتبارات التالية²:

- الوضوح في التشريع، بمعنى أن تكون النصوص واضحة المعنى و مفهومة و سهلة الأسلوب دون تعقيد و أن لا يحمل اللفظ الواحد أكثر من معنى، و أن لا تحمل الجملة الواحدة أكثر من تفسير.
 - يجب أن تقوم السلطة الموكل إليها فرض الضريبة و تحصيلها بإعداد النماذج السهلة والبسيطة و التي يستوعبها عامة المكلفين، و أن تساعدهم على تفهم القانون عن طريق منشوراتها عبر وسائل الإعلام المختلفة.
 - يجب أن تكون المذكرات الإيضاحية و التفسيرية للقوانين و قواعد الضريبة و الأعمال التمهيدية لهذه القوانين مفصلة بشكل يفي بالغرض بحيث لا تحتاج للاجتهاد.
- ويبقى مبدأ الوضوح (اليقين) ضروري و ذلك حتى يكون المكلف بدراية تامة بكافة التزاماته الضريبية و محاولة الدفاع عن حقوقه في حالة ما كان هناك تعسف من قبل إدارة الضرائب.

3. مبدأ الملاءمة في التحصيل:

يقتضي هذا المبدأ ضرورة تبسيط إجراءات التحصيل و اختيار الأوقات المناسبة و الأساليب التي تتوافق مع ظروف المكلف، حتى لا يتضرر من الضريبة حين دفعها، فحسب "آدم سميث"³ تجنى الضريبة في الأوقات والطرق الأكثر ملاءمة للممول³.

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

2 - حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992، ص: 45.

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

المحاضرة الرابعة: مبادئ القانون الجبائي

4. 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 غزيراً، فحسب آدم سميث تطبيق الضريبة وجبايتها بطريقة تخرج من الممول أقل مبالغ ممكنة زيادة على ما يدخل خزانة الدولة¹.

5. مبدأ 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.

6. مبدأ 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، و هذا لتحقيق العدالة الضريبية والكفاية المالية.

7. مبدأ المرونة:

لكي يكون النظام الضريبي مرناً 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.

8. مبدأ الاستقرار:

نقصد باستقرار النظام الضريبي وجود نوع من الثبات في طبيعة الضرائب أي عدم تعرضها للتغيير المفاجئ والمستمر ولا نقصد من استقرار النظام الضريبي جمود هذا النظام، بل يجب أن يتطور و يواكب التغيرات التي يفرضها الواقع و يجب على الإدارة أن إعلام المكلفين بأي تغيير يطرأ على نصوص وقواعد القانون حتى يتم تقبلهم له بدون أي اعتراض.

9. مبدأ التنسيق:

إن الترابط والانسجام بين مختلف أنواع الضرائب التي يتضمنها النظام الضريبي تساهم في الحفاظ على أهداف هذا النظام، و لذلك يجب مراعاة الاعتبارات التالية²:

- تجنب تراكم الضرائب الذي ينطوي على احتمال سريان عدة ضرائب على نفس العناصر، على وضع قد يؤدي إلى أن تتجاوز أعباؤها حدود المقدرة التكليفية للمكلفين مما يدفعهم إلى التهرب من دفعها.

- مراعاة الارتباط بين الضرائب المختلفة التي يتضمنها النظام الضريبي، بحيث يتعين العمل على زيادة حصيلة ضريبة معينة لتعويض النقص في حصيلة ضريبة أخرى تطلب الوضع الحد من حصيلتها.

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

2- يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، المكتب المصري الحديث للطباعة و النشر، مصر، 1984، ص: 28.

المحاضرة الرابعة: مبادئ القانون الجبائي

- 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.

المحاضرة الخامسة: نطاق سريان القانون الجبائي

1. نطاق سريان القانون الجبائي

للضرائب نطاق للتطبيق يمثل المدى الذي يبلغه سريانها والذي يتوافق مع نطاق قواعدها و أحكامها القانونية ويتجلى ذلك النطاق بتعيين الحدود الزمنية لسريان التشريع الضريبي على الوقائع و العمليات التي تشملها أحكامه و هو ما يسمى بالنطاق الزمني للتشريع الضريبي، كذلك تعيين الحيز المكاني و الجغرافي الذي يتم ضمن حدوده تطبيق هذا القانون و هو ما يسمى بالنطاق المكاني للقانون الضريبي، و كذلك تحديد الأشخاص الذين يطبق عليهم القانون الضريبي و هو ما يطلق عليه نطاق تطبيق القانون الجبائي من حيث الأشخاص.

1.1. نطاق سريان القانون الجبائي من حيث الأشخاص:

لمعرفة الأشخاص الذين يشملهم القانون الجبائي للدولة، فقد نوه الفقه الجبائي بعدة معايير لذلك، وهي¹:

1.1.1. معيار التبعية السياسية (الجنسية):

و بموجبه يطبق القانون الجبائي بصفة شخصية على كل مواطني الدولة (أي جميع من يحمل جنسيتها) أيا كان مكان تواجدهم في الدولة أو خارجها. و تاريخيا يرجع ظهور معيار التبعية السياسية إلى الفترة التي سادت فيها الضرائب على الأشخاص أو ما يعرف بالضريبة على الرؤوس، حيث كان للوجود المادي للأشخاص مقابل ما يتم دفعه في صورة ضريبة لصالح الدولة التي ينتمون إليها سياسيا.

2.1.1. معيار التبعية الاجتماعية:

و يقصد بهذا المعيار أن القانون الجبائي يطبق فقط على الأشخاص الذين تربطهم بالدولة علاقة اجتماعية، وذلك بأن يكونوا مقيمين فيها أو لهم موطن بها، وذلك بغض النظر عن الجنسية التي يحملونها، و بغض النظر أيضا عن مكان تحقق الواقعة المنشئة للضريبة. و تجدر الإشارة إلى أنه يقصد بالإقامة وجود مقر داخل إقليم الدولة يأوي إليه الشخص و يقيم به لفترة متصلة من الزمن، بينما المواطن فهو يتكون من ركنين، ركن مادي و هو الإقامة يضاف له ركن معنوي و هو نية الاستقرار و البقاء بصفة دائمة بمحل الإقامة حتى و لو اضطر أو احتاج إلى الانتقال إلى غيره سواء داخل البلد أو خارجها لفترة من الزمن.

3.1.1. معيار التبعية الاقتصادية:

بمقتضى هذا المعيار يحق للدولة التي يعيش بها الشخص ويمارس نشاطه الاقتصادي على أراضيها ويستثمر أمواله في داخلها أن تطبق قانونها الجبائي على ما يحصل عليه من مداخيل و على ما يحققه من أرباح، و هذا بصرف النظر عن الجنسية التي يحملها، و عما إذا كان مقيما بها أو له موطن فيها أم لا. فالعبرة في هذا المعيار أن قانون الدولة يطبق على كل ما يقع و يحدث داخل إقليمها من وقائع و تصرفات يعتبرها – أو يعاملها - القانون الجبائي بمثابة حدث منشئ للضريبة .

¹- محمد سعيد جعفرور، مدخل إلى العلوم القانونية (وجيز في نظرية القانون)، دار الأمل للطباعة و النشر و التوزيع المدينة الجديدة تيزي وزو، الجزائر، 1998، ص: 45.

المحاضرة الخامسة: نطاق سريان القانون الجبائي

4.1.1. موقف المشرع الجزائري:

لقد بين المشرع الجزائري بموجب المادتين 3 و4 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة موقفه من هذه المسألة: بحيث تنص المادة 03 على أنه: "يخضع لضريبة الدخل، على كافة مداخيلهم الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر و يخضع لضريبة الدخل على عائلاتهم من مصدر جزائري، الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر. و يعتبر أن موطن التكليف موجود في الجزائر بالنسبة إلى:

- الأشخاص الذين يتوفر لديهم مسكن بصفتهم مالكيين له، أو منتفعين به، أو مستأجرين له، عندما يكون الإيجار في هذه الحالة الأخيرة قد اتفق عليه إما باتفاق وحيد أو باتفاقات متتالية لفترة متواصلة مدتها سنة واحدة على الأقل.

- الأشخاص الذين لهم في الجزائر مكان إقامتهم الرئيسية أو مركز مصالح الأساسية .

- الأشخاص الذين يمارسون نشاطا مهنيا بالجزائر سواء كانوا أجراء أم لا.

- يعتبر كذلك أن موطن تكليفهم يوجد في الجزائر، أعوان الدولة الذين يمارسون وظائفهم أو يكلفون بمهام في بلد أجنبي والذين لا يخضعون في هذا البلد لضريبة شخصية على مجموع دخلهم (في حين أن المادة 04 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة تنص على أنه: يخضع كذلك لضريبة الدخل سواء أكان موطن تكليفهم في الجزائر أم لا، الأشخاص من جنسية جزائرية أو أجنبية، الذين يتحصلون في الجزائر على أرباح أو مداخيل يحول فرض الضريبة عليها إلى الجزائر بمقتضى اتفاقية جبائية تم عقدها مع بلدان أخرى.) و عليه، فالمشرع الجزائري و من خلال هذين النصين يكون قد ساير التشريعات الضريبية المقارنة التي اتجهت معظمها إلى الأخذ بصفة أساسية بمعيار التبعية الاجتماعية لتحديد نطاق سيادتها الجبائية على الأشخاص، بينما لم تأخذ بمعيار التبعية الاقتصادية إلا في حالة كان إقليمها مصدرا لدخل الأشخاص غير المقيمين أو المتوطنين بها. و منه فالقانون الجبائي الجزائري يسري فقط على كل من:

- الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر فيما يخص كافة مداخيلهم.

-الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر فيما يخص فقط عائلاتهم من مصدر جزائري .

- الأشخاص الذين يحققون مداخيل أو أرباح في الجزائر أيا كان موطن تكليفهم وجنسيتهم إذا تمت اتفاقية جبائية تنص على ذلك.

2.1.2. نطاق سريان القانون الجبائي من حيث الزمان:

يتم تطبيق لقانون و الأحكام التشريعية أو التنظيمية بالشكل المباشر و عند صدور قانون المالية يسري مفعوله ابتداء من الفاتح يناير من السنة المتعلقة به مع مراعاة عدم رجعية القانون الجبائي كما هو مصرح به في المادة 82 من الدستور الجزائري 2020 . ونقصد كذلك أن القانون الجبائي يتم تطبيقه بأثر فوري وليس بأثر رجعي أي بمجرد خروج القانون من البرلمان والمصادقة عليه ويتم نشره في الجريدة الرسمية، يتم العمل به وأن يكون التطبيق وفق نص صريح بحيث لا مجال لتطبيقه بأثر رجعي إلا في مجال الجرائم الضريبية التي تكون النصوص الجديدة المتعلقة بها أصلح للمتهم، كما أنه لا يعذر أحد بجهد القانون حسب نص المادة 78 من الدستور.

المحاضرة الخامسة: نطاق سريان القانون الجبائي

3.1. نطاق سريان القانون الجبائي من حيث المكان:

" يخضع القانون الجبائي لمبدأ الإقليمية الذي يستوجب تطبيقه على إقليم الدولة التي أنشأته على هذا الأساس المداخيل المتأتية على هذا الإقليم أو الأملاك المتواجدة به مما يخلق وضعية الازدواج الضريبي بحيث أن دخلا يمكن له أن يخضع للضريبة في بلدين لذلك تم إبرام اتفاقيات بين الدول المعنية بهذا المشكل لتفادي الازدواج الضريبي".

كما لا يمكن وتحت أي ظرف أن تنازعها قواعد أي قانون جبائي أجنبي ألن ذلك في حال حدوثه يشكل ويعتبر مساسا بسيادتها الضريبية على إقليمها، ولتالفي ذلك فإنه يقع على كل الإدارات المكلفة بتطبيق القانون الجبائي – كل في حدود اختصاصها – وعلى أرسها إدارة الضرائب تطبيق فقط القانون الجبائي الوطني، تماما كما يجب على الجهات القضائية الوطنية المختصة تطبيقه دوما فيما يعرض علمها من منازعات و لو كان أحد أطرافها أجنبيا. وعليه فال مجال لتطبيق قواعد تنازع القوانين من حيث المكان على أحكام القانون الجبائي التي تعد واجبة التطبيق داخل حدود الدولة في كل الحالات¹.

¹-رضا خلاصي، مرجع سبق ذكره، ص: 302.

المحاضرة السادسة: الأساس القانوني للضريبة

تمهيد:

تعتبر الضريبة من أهم أدوات السياسة المالية حيث تشكل أهم مورد لتمويل الخزينة العمومية لأي دولة، ولها دور بارز في تحقيق الإنعاش الاقتصادي ودفع عجلة النمو في الدول المتقدمة و الدول النامية بالأخص، و الضريبة تعد من أقدم و أهم مصادر الإيرادات العامة للدولة فقد تطور مفهومها تبعاً لتطور مفهوم الدولة و وظائفها.

1. الإطار المفاهيمي للضريبة:

الضرائب اليوم أصبحت تلعب دوراً هاماً في جميع نواحي الحياة الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية، و قد ازدادت أهميتها خاصة بعد توسع دور الدولة الحديثة و ازدياد تدخلها في مختلف المجالات، و تطور مفهوم المالية الحكومية و السياسة العامة، جعل للضريبة شأناً كبيراً، نظير مساهمتها في السياسة العامة للدولة و اعتبارها مورداً مالياً هاماً في تمويل ميزانية الدولة، و أداة فعالة في رسم و تجسيد الأهداف السياسية و المالية للأمم.

1.1. مفهوم الضريبة:

شهد تعريف الضريبة في العموم اتفاق أغلب الباحثين و الدارسين لموضوع الضريبة، حيث اتفق الأغلبية على معظم الخصائص التي تتميز بها الضريبة، و لقد شاع تعريف الضريبة بين الباحثين و المتخصصين في موضوع الضريبة و الذي فحواه بأن الضريبة: "أداء مالي واجب على أفراد معينين، و يتم ذلك جبراً و بشكل نهائي و دون مقابل، و ذلك بهدف تغطية الأعباء العامة"¹.

ويمكننا إدراج بعض التعاريف الأكثر شيوعاً كالآتي:

فقد عرفت الضريبة على أنها: فريضة مالية نقدية تستأديها الدولة جبراً بدون مقابل بهدف تمويل نفقاتها العامة و تحقيق الأهداف النابعة من مضمون فلسفتها السياسية²، و هناك من يعتبر الضريبة فريضة مالية يدفعها الفرد جبراً إلى الدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية، بصورة نهائية مساهمة منه في التكاليف و الأعباء العامة دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة³، و عرفت أيضاً على أنها: اقتطاع مالي تقوم به الدولة عن طريق الجبر من ثروة الأشخاص الآخرين و دون مقابل، و ذلك بغرض تحقيق نفع عام⁴، كما تعرف الضريبة على أنها اقتطاع سيادي عن طريق السلطات العامة لتحقيق أهداف عامة و توزيع عبئها حسب الطاقة الضريبية للمواطن⁵.

أما ميل أشار إلى بأنها: "استقطاع نقدي تفرضه السلطات العامة على الأشخاص الطبيعيين و الاعتباريين وفقاً لقدرتهم التكليفية، بطريقة نهائية و بلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة"⁶.

¹ Christian SCHOENAUER, Les fondamentaux de la fiscalité, techniques et applications, édition ESKA, 6^{ème} édition, Paris, France, 2006, P: 10.

² -عادل فليح العلي، المالية العامة و التشريع المالي الضريبي، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص: 91.

³ محمد عباس محرز، مرجع سبق ذكره، ص: 15.

⁴ رضا خلاصي، النظام الجبائي الجزائري الحديث جباية الأشخاص الطبيعيين و المعنويين، الجزء الأول، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2005، ص: 11.

⁵ -شعباني لطفي، جباية المؤسسة دروس و أعمال تطبيقية مصححة، دار النشر خدمات التعليم و التكوين، الجزائر، 2017، ص: 15.

⁶ -وليد زكريا صيام و آخرون، الضرائب و محاسبها، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، عمان، الأردن، 1997، ص: 15.

المحاضرة السادسة: الأساس القانوني للضريبة

كما تتمثل الضريبة في مساهمة تؤخذ صورة نقدية يجبر الأفراد (سواء كانوا أشخاصًا طبيعيين أو معنويين) على تقديمها للدولة بغض النظر عن ما إذا كانوا يستفيدون أم لا من الخدمات العامة التي تقوم بها الدولة و عن درجة استفادتهم من هذه الخدمات، وهي تفرض عليهم تحقيقًا لأغراض مالية أو سياسية أو اقتصادية أو اجتماعية.¹

وهي أيضا مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية و التي تقوم عن طريق السلطة، بتحويل الأموال المحصلة و بشكل نهائي و دون مقابل محدد، نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية.²

من خلال هذه التعاريف يمكن الوصول إلى تعريف مناسب وملم في كون: " أن الضريبة هي اقتطاع عيني أو مالي تفرضه الدولة على المكلفين بها بصورة جزئية و نهائية بدون مقابل مباشر بغية تحقيق الأهداف التنموية الاقتصادية و الاجتماعية أي هي عبارة عن غطاء نقدي جبري مقابل عمل غير مباشر"³.

نلاحظ أن جل التعاريف المذكورة حرصت على وجود أربع كلمات رئيسية تعد بمثابة كلمات مفتاحية للتعريف والتي تمثل في نفس الوقت خصائص الضريبة وهي: اقتطاع نقدي، تدفع جبرا للدولة، بشكل نهائي، دون تحقيق مقابل محدد.

2.1. خصائص الضريبة:

من خلال التعاريف السابقة يمكن استخلاص خصائص الضريبة المتمثلة في ما يلي:

- الضريبة اقتطاع نقدي؛
- الضريبة ذات طابع إجباري؛
- الضرائب تدفع نهائيا؛
- الضريبة تدفع بدون مقابل؛
- الضريبة تهدف إلى تحقيق النفع العام.

1.2.1. الضريبة اقتطاع نقدي:

تكون على شكل مبلغ من المال بحيث لم تعد ذلك الاقتطاع العيني الذي كان يتجسد في كمية من محاصيل الأرض والقيام بأعمال السخرة و بالتالي الضرائب النقدية تشكل القاعدة العامة للضريبة لكونها أكثر ملائمة للأنظمة الاقتصادية و المالية الحديثة.⁴

2.2.1. الضريبة ذات طابع إجباري:

يقصد بذلك أن الضريبة تفرض و تحصل بالاعتماد على ضوابط قانونية أي لا تصدر الضريبة إلا بقانون وهي تقتطع من الأفراد على وجه الإلزام و الإجبار بغض النظر على استعدادهم أو رغبته في ذلك و عدم الدفع يجعل الدولة تستخدم طرق التنفيذ

¹ - محمد دويدار، مبادئ الاقتصاد السياسي، الجزء الرابع، موفر للنشر والتوزيع، الجزائر، 2004، ص: 220.

² - Pierre BELTRAME, La fiscalité en France, 6^{ème} Edition, Paris, France, 1998, P:14.

³ - محمد بلحوزي، "الإصلاح الجبائي و انعكاساته المالية و الاقتصادية في الجزائر"، رسالة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، السنة الجامعية 1991/1992، ص: 114.

⁴ - فوزي عطوي، المالية العامة-النظم الضريبية وموازنة الدولة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2003، ص: 50.

المحاضرة السادسة: الأساس القانوني للضريبة

الجبائية، وهذا ما يميزها عن غيرها من الإيرادات المالية الأخرى، كالرسوم والقروض الاختيارية التي تستخدم الدولة أساليب لإغراء لاكتتاب الأفراد مع تعهدا برد الأصل وسداد قيمة القرض.¹

3.2.1. الضرائب تدفع نهائياً:

تفرض الضريبة وتحصل بصفة نهائية من المكلف بها، بحيث لا يمكن استرجاعها ولا يحق المطالبة بها طالما حدث ذلك في حدود ما نص عليه القانون، لكن هذا لا ينفي حق استرجاعها حالة تقديم طعن أو تظلم مبرر قانونياً:

4.2.1. الضريبة تدفع بدون مقابل:

أي أن الفرد عند تسديده حقوق الضرائب فان ذلك لا يخول له الحصول على منافع خاصة محددة له ذاتياً، بمعنى لا توجد علاقة بين ما يتم دفعه من ضرائب و ما يحصل عليه الفرد من منافع و ذلك لكونه أحد أفراد المجتمع تربطه بدولته روابط سياسية، اقتصادية واجتماعية.

5.2.1. الضريبة تهدف إلى تحقيق النفع العام:

إذا كانت الضريبة لا تفرضها الدولة مقابل نفع خاص لدافعها، فإنها تلتزم باستخدام حصيلة الضرائب لتحقيق منفعة عامة. وقد أكدت القوانين على تأكيد هذا المعنى منذ القرن الثامن عشر (خصوصاً بعد الإعلان عن حقوق الإنسان والمواطن الذي أصدرته الثورة الفرنسية وهذا منع فرض الضرائب لاستخدامها لأغراض الأمراء والملوك).

أما في العصر الحديث، فقد استقر مبدأ المنفعة العامة للضريبة و أصبح من المبادئ الدستورية العامة التي يتعين إتباعها و مع ذلك فقد قام خلاف بين الاقتصاديين على تغطية النفقات العامة للتقليدية، أي حصروا الضريبة على الغرض المالي وحده فوصلوا بذلك إلى "حياد الضريبة" أما المحدثين فقد أضافوا إلى ذلك إمكانية استخدام الضريبة لأغراض اقتصادية واجتماعية² وعليه فإن الهدف الرئيسي من فرض الضريبة هو تحقيق الصالح و النفع العام و ذلك من خلال تغطية النفقات العمومية وعادة توزيع الدخل الوطني.

إضافة إلى القواعد المذكورة سابقاً، والتي أتى بها آدم سميث، هناك قاعدتان مهمتان تتمثلان فيما يلي³:

6.2.1. قاعدة الثبات:

يقصد بقاعدة الثبات أن الحصيلة الضريبية لا تتغير تبعاً للتغيرات التي تطرأ على الحياة الاقتصادية، خاصة في فترة الكساد، ذلك أن حصيلة الضرائب عادة ما تزداد في فترات الرخاء نتيجة زيادة الدخل والإنتاج، والعكس تماماً في فترة الكساد عادة ما تقل الحصيلة الضريبية، مما يجعل السلطات العامة أما ضيق مالي كبير وما يقابله من تزايد مسؤولياتها في فترة الكساد..

7.2.1. قاعدة المرونة:

يقصد بها أن يكون تغير الدخل مصحوباً من الناحية الزمنية و بقدر الإمكان بتغير في الحصيلة الضريبية، وفي نفس الاتجاه.

¹ - Rivoli Jean, vive l'impôt, Editions Du Seuil; 1^{re} Ed édition (1 janvier 1965), paris, p:11.

² - محمد سعد فرهود، مبادئ المالية العامة، الجزء الأول، منشورات جامعة حلب، سوريا، 1979، ص: 155.

³ - حميد بوزيدة، جباية المؤسسة، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص: 8.

المحاضرة السادسة: الأساس القانوني للضريبة

2. تمييز الضريبة عن بعض المفاهيم المماثلة:

للضريبة مفاهيم مشابهة لها في بعض الخصائص، وتختلف عنها في البعض الآخر وهي كالاتي:

1.2. مفهوم الرسم:

يمكن تعريف الرسم بأنه مبلغ من النقود يدفعه الفرد إلى الدولة أو غيرها من أشخاص القانون العام جبرا مقابل انتفاعه بخدمة معينة تؤديها له، و يترتب عليها نفع خاص به إلى جانب نفع عام، تعتبر الرسوم من الإيرادات العامة للدولة التي تستخدم حصيلتها في تمويل الإنفاق العام و تحصل عليها الدولة من الأفراد حينما يلجئون إلى طلب خدمة خاصة من بعض مرافقها¹، ويعرف الرسم على أنه مبلغ من المال تحدده الدولة و يدفعه الفرد في كل مرة تؤدي إليه خدمة معينة تعود عليه بنفع خاص، وتنطوي في نفس الوقت على منفعة عامة غالبا².

و من خلال هذا التعريف يمكن أن نستنبط خصائص الرسم وهي كالاتي:

- الرسم مبلغ من النقود و يقتصر هذا العنصر بالتطور الحديث الذي طرأ في مالية الدولة من حيث اتخاذ النفقات العامة للطابع النقدي.

- الرسم يفرض مقابل انتفاع الفرد بخدمة معينة أو منفعة خاصة حيث تتخذ هذه الأخيرة عدة صور، ومثال على ذلك، توجد رسوم التقاضي التي تحقق نفعاً خاصاً للمتقاضين في الحصول على حقوقهم وتحقيق المنفعة العامة للمجتمع.

و فيما يلي الجدول أذناه يلخص المقارنة بين الضريبة و الرسم:

الجدول رقم 1: المقارنة بين الضريبة و الرسم

الرسم	الضريبة
- تدفع بصفة إجبارية و نهائية .	- تدفع بصفة إجبارية و نهائية .
- يدفع الرسم نقدا.	- تدفع الضريبة نقدا.
- يدفع لتمويل نفقات الخدمات المقدمة.	- تدفع لتمويل ميزانية الدولة.
- لا تؤخذ بعين الاعتبار المقدرة التكاليفية للفرد.	- تفرض غالبا على أساس المقدرة التكاليفية للفرد
- تهدف الدولة من خلاله إلى تعزيز الخزينة العمومية بالموارد المالية و تنظيم الانتفاع بخدمات بعض الهيئات و الإدارات العامة.	- يستهدف أغراض مالية، اجتماعية و اقتصادية و ذات منفعة عامة.

المصدر: شعباني لطفي، جباية المؤسسة، دروس وأعمال تطبيقية مصححة، دار النشر خدمات التعليم والتكوين، الجزائر، 2017، ص: 19.

2.2. تعريف الأتاوة:

تعرف على أنها مبلغ من المال تحدده الدولة و يدفعه بعض أفراد طبقة ملاك العقارات نظير عمل يقصد به المصلحة العامة فعاد عليهم علاوة على ذلك بمنفعة خاصة تتمثل في ارتفاع الأسهم المالية لعقاراتهم، كما تعرف على أنها مبلغ من المال تلزم الدولة بعض ملاك العقارات بدفعه مقابل منفعة خاصة تحققت لهم نتيجة قيام الدولة بأشغال عمومية كان الهدف منها أصلا هو

¹ محمود إبراهيم الوالي، علم المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، دون سنة النشر، ص: 49.

² شعباني لطفي، مرجع سبق ذكره، ص: 17.

المحاضرة السادسة: الأساس القانوني للضريبة

تحقيق نفع عام كشق طريق أو تعبيده أو بناء جسر أو انجاز مرفق في تلك المنطقة.... فنجد أنه تحقق إلى جانب النفع العام أن صاحب العقار يحصل على نفع خاص نتيجة ارتفاع قيمة عقاره.

تشابه الأتاوة مع الضريبة في أن كلاهما مبلغ نقدي يدفع جبوا من المكلف لصالح الخزينة العمومية، غير أن المكلف الذي يدفع الأتاوة يعود عليه نفع خاص و مباشر من الخدمات التي قامت بها الدولة، أما دافع الضريبة لا يحصل على نفع خاص، كما أن الأتاوة تقع على فئة خاصة من الأشخاص وهم مالكو العقار، أما الضريبة فهي غير موجهة لفئة معينة من الأشخاص، وكذلك فإن مبلغ الأتاوة يفرض مرة واحدة فقط، بينما الضريبة تدفع من المكلفين بصورة دورية ومستمرة¹ (كلما توفر الحدث المنشأ للضريبة كلما كان هناك التزام بتسديدها).

3.2. تعريف الرسوم شبه الجبائية:

يمكن تعريفها بأنها فريضة مالية تخصص إيراداتها لأشخاص القانون العام أو أشخاص القانون الخاص لغرض تحقيق أهداف معينة، فهي تشبه الضرائب في كافة خصائصها، غير أن جوهر الاختلاف والوحيد بينهما هو أن الرسوم شبه الجبائية يتم تحصيلها من قبل هيئات إدارية عمومية مستقلة ماليا عن الدولة، على سبيل المثال كالصندوق الوطني للضمان الاجتماعي الذي يتولى تحصيل اشتراكات الضمان الاجتماعي.

4.2. تعريف الجبائية:

هي نظام يحدد كيفية بناء الدولة لمواردها العامة من خلال إعادة توزيع الدخل الوطني عن طريق الضرائب والرسوم مقننة بمعايير و نصوص تشريعية، و الجبائية ترجمة للكلمة الفرنسية "Fiscalité" و التي تعني الإدارة العمومية المكلفة بإدارة و تسيير الضرائب، ويمكن إبراز العلاقة بين الضريبة والجبائية، على أن الضريبة مصطلح علمي متفق عليه يعبر عن أداة مالية تفرض من طرف الدولة على أفرادها وفق خصائص محددة تميزها عن باقي الأدوات المالية الأخرى، أما الجبائية فهي وضع الضريبة حيز التطبيق والتنفيذ من خلال عملية ضبط أساليب الاقتطاع والتحصيل عبر التشريع الضريبي، وعليه فالجبائية هي الصيغة القانونية للضريبة وقد تتعدى مجال الضرائب لتحصل من الأفراد كل من الرسوم و الأتاوى والغرامات المختلفة و أداءات أخرى تشكل في مجملها إيرادات جبائية للدولة محصلة من الأفراد والمؤسسات المختلفة².

3. المبادئ الأساسية للضريبة:

يقصد بالمبادئ الأساسية لفرض الضريبة مجمل القواعد العامة التي ينبغي أن يقوم عليها النظام الضريبي الأمثل، وتمثل تلك الأسس والقواعد الواجب مراعاتها من قبل المشرع المالي أثناء تقريره النظام الضريبي، و يعتبر " آدم سميث " أول من صاغ القواعد الضريبية و نظمها في كتابه " ثروة الأمم"، وهي العدالة، اليقين، الملائمة في الدفع، الاقتصاد في النفقة ثم تحقيق النفع العام، وتتلخص هذه القواعد فيما يلي:

1.3. قاعدة العدالة:

أي التزام الدولة عند فرضها للضريبة، مراعاة تحقيق مبدأ العدالة و المساواة في توزيع الأعباء العامة بينهم، فقد رأى " آدم سميث " أنه يجب أن يساهم رعايا الدولة في النفقات الحكومية وفقا لمقدرتهم النسبية (الضريبة النسبية)، ومنه يتحدد سعر

¹ - قاشي يوسف، مرجع سبق ذكره، ص: 25.

² - فنغور عبدالسلام، تحليل السياسة الجبائية في الجزائر منذ إصلاحات 1992: تقييم و آفاق، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة باتنة 1، الجزائر، السنة الجامعية 2016/2017، ص: 29.

المحاضرة السادسة: الأساس القانوني للضريبة

نسبي للضريبة من دخل الفرد، و من ثم فإن النسبة المقتطعة من وعاء الضريبة تكون دائما واحدة، مهما كان مقدار المادة الخاضعة للضريبة، غير أنه في العصر الحديث اتجه علماء المالية إلى فكرة الضريبة التصاعدية بعدما عجزت الضريبة النسبية في تحقيق العدالة المنشودة، فتفرض هذه الضريبة بنسب تتغير بتغير قيمة الوعاء الضريبي، ولاشك أن الضريبة التصاعدية تحقق قدرا أعلى من العدالة و المساواة بين المكلفين بها.¹

غير أنه في الواقع لا يمكن للضريبة أن تحقق كليا مبدأ العدالة خاصة فيما يتعلق بالضريبة غير المباشرة التي يتحمل عبئها ذوي الدخل القليل مثلهم مثل الفئات ذوي الدخل المرتفع، وهذا يتنافى مع مبدأ المساهمة في النفقات وفق المقدرة التكليفية للفرد المساهم.

2.3. قاعدة اليقين:

أن تكون الضريبة محددة بصورة قاطعة و واضحة دون أي غموض، و الغرض من ذلك أن يكون المكلف على يقين التزاماته بصورة واضحة لا لبس فيها، و من ثم يمكنه أن يعرف مقدما موقفه الضريبي من حيث الضرائب الملزم بأدائها و سعرها و وعائها و ميعاد تسديدها و كافة المسائل الفنية المتعلقة بالضريبة من حيث الأحكام والإجراءات و حقوقه و التزاماته نحو الجهاز الضريبي، و حتى يتحقق اليقين بمفهومه المتقدم، فإنه يلزم لذلك تحقيق أمرين اثنين:

-أولهما: أن تكون التشريعات المالية و الضريبية واضحة جلية، بحيث يفهمها عامة الناس دون عناء أو التباس.

-وثانيهما: أن تجعل الدولة في متناول المكلفين جميع القوانين المتعلقة بالضرائب، و ذلك عن طريق النشر و الإيضاح في الجريدة الرسمية أو عن طريق وسائل النشر الأخرى.²

و يؤدي احترام هذه القاعدة و وضوح و شفافية التزامات الممول تجاه الخزينة العامة من جهة، و قيام مصلحة الضرائب التقيد بالقانون و عدم التعسف في استعمال السلطة بصفتها ممثلة الدولة.³

3.2. قاعدة الملائمة في الدفع:

تقتضي هذه القاعدة بوجوب تنظيم أحكام تحصيل الضريبة بشكل يتلاءم مع أحوال المكلفين، سواء من حيث اختيار وعاءها و أسلوب تحديده أو من النواحي المرتبطة بكيفية الجباية و مواعدها و إجراءاتها، أي أن ميعاد تحصيل الضريبة يجب أن يتوافق و يتزامن في الوقت الذي يحصل فيه المكلف على دخله الخاضع للضريبة⁴، كأن تكون مباشرة بعد جني المحصول أو عند المصدر بالنسبة للضريبة على الدخل أو اعتماد نظام التقسيط في الدفع.

أي تلائم ميعاد تحصيل الضريبة مع موعد تحقيق الدخل أين يكون المكلف أكثر قدرة و تقبلا لعبء الضريبة مثلا في الجزائر تقتطع ضريبة الدخل الإجمالي بالنسبة للأجور من المنبع (تاريخ حصول الموظف على راتبه الشهري) كونها الاقتطاع من المصدر أكثر ملائمة و سهولة لكل من إدارة الضرائب و صاحب المرتب أو الأجرة.

¹ سوزي عدلي ناشد، المالية العامة: النفقات العامة - الإيرادات العامة - الميزانية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، الإسكندرية، مصر، 2003، ص 155.

² عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار الجامعية الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2007، ص: 157.

³ محمد الصغير بعلي، يسري أبو العلاء، المالية العامة: النفقات العامة، الإيرادات العامة، الميزانية العامة، دار العلوم للنشر و التوزيع، الجزائر، 2003، ص: 64.

⁴ عادل أحمد حشيش، المرجع نفسه، ص: 158.

المحاضرة السادسة: الأساس القانوني للضريبة

4.3. قاعدة الاقتصاد في النفقة:

و يقصد بهذه القاعدة أن يتم تحصيل الضريبة بأيسر الطرق التي لا تكلف الإدارة الضريبية مبالغ باهظة في سبيل تحصيلها، خاصة في ظل الروتين و الإجراءات المعقدة، مما قد يكلف الدولة نفقات قد تتجاوز حصيلة الضريبة ذاتها، و مراعاة هذه القاعدة يضمن للضريبة فعاليتها كمورد هام تعتمد عليه الدولة دون ضياع جزء كبير منه في سبيل الحصول عليه، أي أن تكون حصيلة الضريبة أكبر من النفقات التي تتحملها الدولة في عملية فرض الضريبة و تحصيلها، أي كلما قلت نفقات الجباية كلما كان إيراد الضريبة غزيراً، و بالتالي و فرة حصيلة الضرائب¹، و لتحقيق ذلك يجب مراعاة الاعتبارات التالية:

-عملية تعيين الموظفين في مصلحة الضرائب يكون حسب الحاجة، لأن أجور الموظفين تمثل نفقات اتجاه خزينة الدولة، كما يجب اختيار الموظفين الذين لهم كفاءة و مستوى عالي، حتى لا تتحمل الدولة تكاليف تدريب و تكوين كبيرة.

-استعمال تقنيات المتطورة مثل الحاسوب بغية ربح الوقت و إتقان العمل .

-يجب تطبيق الضرائب التي لا تتطلب نفقات كبيرة في فرضها و تحصيلها، و تجنب فرض الضرائب التي تحتاج إلى نفقات متزايدة، و نجد الضرائب على مجموع الدخل أحسن من الضرائب النوعية.

4. الأهداف العامة للضريبة:

إن فرض الضريبة على الأفراد الغرض منه تحقيق أهداف عديدة في مقدمتها الهدف التمويلي، باعتبارها مصدر هام للإيرادات العامة بالإضافة إلى هدف اقتصادي، اجتماعي و حتى سياسي، و تتمثل هذه الأهداف في ما يلي:

1.4. الهدف المالي:

يرى أنصار النظرية الكلاسيكية، أن تغطية النفقات العمومية هو الهدف الوحيد للضريبة و التي يجب أن لا يكون لها أي تأثير اقتصادي²، "إلا أن الضريبة قد تستخدم كأداة لتحقيق أهداف أخرى بل ويرى البعض أن الوظيفة المالية للضريبة أصبحت أقل وظائفها أهمية حيث أصبحت الضريبة تستخدم بصفة أساسية لتحقيق أهداف غير مالية³."

إذن لم تعد الضريبة أداة مالية تخصص فقط لتمويل النفقات العادية عند الفكر المالي التقليدي و المتمثلة في تحقيق الأمن الداخلي و الخارجي، وإنما أصبحت الضريبة بالإضافة إلى ذلك أداة و وسيلة تستخدمها الدولة للتأثير في مختلف المجالات الاقتصادية و توجيه الاستثمارات نحو تحقيق الأهداف الاقتصادية و الاجتماعية المحددة ضمن سياسة الدولة الاقتصادية⁴.

و بالتالي نستخلص أن الهدف المالي من الضريبة يتمثل في إمكانية توفير الموارد المالية للدولة لأجل القيام بالتزامات الإنفاق على الخدمات العامة اللازمة لأفراد المجتمع.

أما في الواقع، نجد أن الاقتطاع الضريبي يقلص من القدرة الشرائية للأفراد، ممّا يحدث انعكاسات اقتصادية سلبية، و في نفس السياق فالضريبة تزيد من أسعار السلع و بالتالي تؤثر في حجم الاستهلاك.

2.4. الهدف الاقتصادي:

تعمل الضريبة على: " تحقيق الاستقرار عبر الدورة الاقتصادية عن طريق تخفيض الضرائب في حالة الانكماش و امتصاص القوة الشرائية لدى الأفراد بواسطة الضرائب في حالة التضخم أو كأداة لتشجيع بعض أنواع النشاط الاقتصادي عن طريق

¹ - عبد الله الحرثسي حميد، تطبيقات فنيات الضرائب بالنظام الجبائي، الطبعة الأولى، دار زهران للنشر و التوزيع، الأردن، 2012، ص: 29.

² محمد عباس محرز، مرجع سبق ذكره، ص: 32.

³ محمد دويدار، مرجع سبق ذكره، ص: 220.

⁴ Lucien. MEHL, Sciences et Techniques fiscales, Presses Universitaires De France, tome second, Paris, 1959, P:268.-

المحاضرة السادسة: الأساس القانوني للضريبة

إعفاء النشاط من الضريبة أو تخفيضها¹، و في هذا الإطار يمنح المشرع بموجب مختلف قوانين الضرائب إعفاءات جبائية تامة من الضريبة على الدخل و كذا الرسم على النشاطات الصناعية و التجارية لصالح المؤسسات المعتمدة في إطار تشجيع الاستثمار الاقتصادي الخاص و العام أو المنتجة لمواد مخصصة للتصدير²، و أيضا من أهم الأهداف الضريبية في عصرنا الحاضر، نجد:

- استخدام الضريبة لتشجيع بعض النشاطات الإنتاجية،
- استخدام الضريبة لمعالجة الركود الاقتصادي،
- استخدام الضريبة لمنع التمرکز في المشاريع الاقتصادية،
- استخدام الضريبة لتشجيع الاستثمار و الادخار.

3.4. الهدف السياسي:

"الضريبة تستخدم كأداة من أدوات السياسة الخارجية، كما في حالة استخدام الرسوم الجمركية لتسهيل التجارة لبعض الدول أو الحد منها تحقيقا لأغراض سياسية"³، و المقصود بالأغراض السياسية كما هو الحال في الحروب التجارية بين البلدان المتقدمة (اليابان، الولايات المتحدة الأمريكية).

4.4. الهدف الاجتماعي:

الأهداف الاجتماعية للضريبة كثيرة ومتنوعة، و خصوصا بعد ظهور مفهوم العدالة الاجتماعية، و بروز الاتجاهات الحديثة لتوزيع عادل للدخل بالإضافة إلى ظهور مفاهيم توزيع العبء الضريبي في المجتمع حسب مستوى الدخل. و لقد حاولت الدول في عصرنا الراهن استخدام الضريبة كوسيلة هامة في تحقيق مجموعة من الغايات الاجتماعية ومن أهمها⁴:

- منع تكتل الثروات في حوزة عدد قليل من أفراد المجتمع، و يتم ذلك بطرائق متعددة منها فرض ضريبة على الثروات، و فرض ضرائب عالية على السلع الكمالية، و عن طريق التصاعد في معدل الضريبة.
- معالجة أزمة السكن، عن طريق استخدام الضريبة كوسيلة لحل مشكلة السكن، و ذلك بإعفاء رأسمال المستثمر في هذا القطاع من الضرائب لفترة محددة مثلا أو تسمح بالاستهلاك السريع للأدوات والتجهيزات المستخدمة في قطاع الإسكان، و في الجزائر على سبيل المثال إخضاع مؤسسات أشغال البناء والري التي تقوم ببناء السكنات ذات الطابع الاجتماعي والبناء الريفي للمعدل المخفض للرسم على القيمة المضافة المقدر ب 9% بدل المعدل العادي 19% في الحالة العكسية.
- فرض ضريبة مرتفعة على بعض السلع التي ينتج عنها أضرار اجتماعية كالمشروبات الكحولية والتبغ فهي بالتالي لها هدف اجتماعي و أخلاقي، كما تعمل الدولة على مساعدة بعض الفئات الاجتماعية بإعفاءها من الضريبة على الدخل و مثال على ذلك: ذوي الاحتياجات الخاصة، و ذوي الدخل المتواضع.

¹ محمد دويدار، مرجع سبق ذكره، ص: 221.

² بشير بلس شاوش، المالية العامة: المبادئ العامة وتطبيقاتها في القانون الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2013، ص: 20.

³ محمد دويدار، المرجع نفسه، ص: 220.

⁴ محمد عباس محرز، مرجع سبق ذكره، ص: 201.

المحاضرة السابعة: التصنيفات المختلفة للضرائب

تمهيد:

تسعى الدولة إلى فرض العديد من أنواع الضرائب لغرض تعبئة مواردها المالية من أجل تغطية نفقاتها العممة و تمويل مختلف مشاريعها الاستثمارية، و يمكن تصنيف هذه الضرائب وفق عدة معايير هذه الأخيرة تختلف باختلاف وجهات نظر الباحثين و الدارسين لعلم الضرائب.

1. معايير تصنيف الضرائب:

تنقسم الضرائب حسب المعايير التالية:

- معيار تحمل العبء الجبائي
- معيار المادة الخاضعة للضريبة
- معيار الوعاء الجبائي
- معيار الواقعة المنشأة للضريبة
- معيار معدل أو سعر الضريبة

1.1. معيار تحمل العبء الجبائي:

يعد تقسيم الضرائب إلى مباشرة و غير مباشرة أهم تقسيمات الضرائب على الإطلاق، و بإجماع بين الكتاب الاقتصاديين على أن الضرائب المباشرة هي ضرائب تمس الملكية، المهن و الدخل.

بينما الضرائب غير المباشرة هي ضرائب على التداول و الإنفاق بمعنى تمس عناصر الاستهلاك أو الخدمات المؤداة.

1.1.1. الضرائب المباشرة:

الضريبة المباشرة هي كل اقتطاع قائم مباشرة على الأشخاص أو على الممتلكات، و الذي يتم تحصيله بواسطة قوائم اسمية، و التي تنتقل مباشرة من المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية، هي تلك الضرائب التي تفرض على قيمة ما يحققه المكلف أو يملكه من عناصر رأس المال¹.

2.1.1. الضرائب غير مباشرة:

الضريبة غير المباشرة فهي تقع على عناصر الاستهلاك أو الخدمات المؤداة و يتم تسديدها بطريقة غير مباشرة من طرف الشخص الذي يود استهلاك هذه الأشياء أو استعمال الخدمات الخاضعة للضريبة مثل: الرسم على القيمة المضافة، حقوق التعبير، حقوق التسجيل، الطابع... الخ².

و في ما يلي جدول يوضح مزايا و مساوئ كل من الضرائب المباشرة و الضرائب غير المباشرة.

¹ -Maurice DUVERGER, Finances publiques, Presse universitaire de France, Paris, Sans année d'édition, P :123.

² محمد عباس محرز، مرجع سبق ذكره، ص:62.

المحاضرة السابعة: التصنيفات المختلفة للضرائب

جدول رقم 2: مزايا ومساوي الضرائب المباشرة وغير المباشرة:

المساوي	المزايا	البيان
طول مدة التحصيل، مرونة اقتصادية ضعيفة، مقبولة بشكل سيئ من المكلف بها. تتميز بعدم العموم نظرا لانحصارها في نوع معين الأوعية الجبائية. -شعور المكلف بعبئها يدفعه للتهرب والغش الضريبي.	سهلة التحصيل، ثابتة المدروية نسبيا، واضحة ومعروفة القيمة من مكلفها، سهلة المراقبة نسبيا. الأقرب لمبدأ العدالة لأنها تأخذ بعين الاعتبار المقدرة التكلفة للمكلف.	الضرائب المباشرة
ثقيلة المراقبة، غير مستقرة المدروية، تحصيل ناقص، (غش ضريبي)، لا تميز بين الممولين تبعاً لظروفهم الشخصية.	سهلة الدفع من المكلف بها، جد منتجة، مرونة اقتصادية، سريعة التحصيل. -عدم شعور المكلف بعبئها لأنها تدخل ضمن سعر شراء السلع والخدمات المقدمة.	الضرائب غير المباشرة

المصدر: محمد عباس محرز، "اقتصاديات الجباية والضرائب"، الطبعة الرابعة، دار هومة للنشر والطباعة، الجزائر، 2008، ص: 71

لقد اقترح الفقه المالي عدة معايير للترقية بين نوعي الضرائب المباشرة وغير المباشرة من أهم هذه المعايير نذكر¹:
-المعيار القانوني:

يستند هذا المعيار على التنظيم الفني للجباية والتحصيل، فالضريبة المباشرة هي التي تحصل بناء على جداول اسمية، أما الضريبة غير المباشرة فهي التي لا تحصل بناء على جداول اسمية ولكن على الوقائع المؤدية قانونا إلى فرضها.
- المعيار الاقتصادي:

تعد الضريبة مباشرة إذا كان المكلف بها قانونا هو الذي يتحمل عبأها بصورة نهائية بحيث لا يمكن نقله لشخص آخر تربطه به علاقة اقتصادية أما غير المباشرة يمكن نقل عبأها إلى شخص آخر تربطه به علاقة اقتصادية و يسمى ذلك الشخص بالمكلف الفعلي.
-معيار الثبات والاستقرار:

أي مدى استقرار المادة الخاضعة للضريبة فتكون مباشرة إذا كان محل الضريبة يتميز بالثبات والاستقرار كالضريبة العقارية وتكون غير مباشرة إذا كان ناتجة عن تصرفات عرضية متقطعة أي على التداول والإنفاق والاستهلاك.

3.1.1. أنواع الضرائب المباشرة في الجزائر:

إن النظام الجبائي الجزائري شمل العديد من الضرائب المباشرة التي يمكن ذكرها كالآتي :

1.3.1.1. الضريبة على الدخل الإجمالي:

حسب المادة الأولى من قانون الضرائب و الرسوم المماثلة نصت على أن تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى (الضريبة على الدخل الإجمالي) و تفرض هذه الضريبة على الدخل الإجمالي للمكلف بالضريبة، المحدد وفقا لأحكام المواد من 85 إلى 98 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.
الجدول التصاعدي لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي:

¹ -قاشي يوسف، مرجع سبق ذكره، ص: 28.

المحاضرة السابعة: التصنيفات المختلفة للضرائب

يحدد الدخل الخاضع للضريبة بعد جمع كل المداخيل الصافية للإيرادات السالفة الذكر، مع العلم أن الدخل الصافي لكل إيراد يحسب بعد طرح كل المصاريف و النفقات المتعلقة بالنشاط من الدخل الإجمالي حسب الجدول التصاعدي لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي المنصوص عليه في المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

جدول رقم 3: الجدول التصاعدي لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي ابتداء من سنة 2008

المعدل	الدخل (دينار جزائري)
0	أقل من 120000
20%	من 120001 - 360000
30%	1440000-360001
35%	أكثر من 1440.000

المصدر: حنيش علي، "مقدمة في علم الضريبة"، منشورات دار الكتب، الجزائر، 2011، ص: 49.

جدول رقم 4: الجدول التصاعدي لحساب الضريبة على الدخل الإجمالي ابتداء من سنة 2022

المعدل	الدخل (دينار جزائري)
0	أقل من 240 000
23%	من 240 001 - 480 000
27%	480 001 – 960 000
30%	1 920 000 -960 001
33%	3 840 000 – 1 920 001
35%	أكثر من 3 840 000

المصدر: قانون المالية سنة 2022.

2.3.1.1. الضريبة على أرباح الشركات IBS:

هي ضريبة سنوية تؤسس على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 1 فقرة 136 من "قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة"، تم تأسيس هذه الضريبة بموجب المادة 38 من قانون المالية لسنة 1991 .

- مجال تطبيقها:

أولاً- الشركات الخاضعة وجوبا للضريبة على أرباح الشركات:

أ- شركات الأموال وهي :

-شركات الأسهم،

- الشركات ذات المسؤولية المحدودة،

-شركات الشخص الوحيد ذات المسؤولية المحدودة؛

المحاضرة السابعة: التصنيفات المختلفة للضرائب

-شركات التوصية بالأسهم .

ب- المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.

ج- الشركات المدنية المكونة على شكل شركة أسهم.

ثانيا- الشركات الخاضعة اختياريا للضريبة على أرباح الشركات:

بعض أنواع الشركات تخضع في الأصل للضريبة على الدخل الإجمالي (تفرض على الربح المقسم على الشركاء)، إلا أن المشرع سمح لها أن تختار الخضوع للضريبة على أرباح الشركات وذلك بتقديم طلب إلى مصلحة الضرائب مع التصريح السنوي. إن هذا الاختيار نهائي لا رجعة فيه طوال حياة الشركة.

تتمثل هذه الشركات في :

-شركات التضامن؛

-شركات التوصية البسيطة؛

-جمعيات المساهمة؛

-الشركات المدنية التي لا تكون على شكل شركات أسهم.

3.3.1.1 الضريبة الجزافية الوحيدة :

هي ضريبة حديثة واستخلفت الرسم على القيمة المضافة، الرسم على النشاط المهني والضريبة على الدخل الإجمالي و يخضع لها الأشخاص الطبيعيين الذين تتمثل تجارتهم الرئيسية في بيع البضائع وكذلك الذين يمارسون نشاطات لتأدية الخدمات.

إن التعديلات التي أدخلت على النظام الضريبي الموحد بموجب قانون المالية لعام 2020، لا سيما مراجعة سقف فرض الضريبة الجزافية الوحيدة واستبعاد الأشخاص المعنويين من نطاقه.

بحيث تضمن قانون المالية لسنة 2020 وعدل أحكام المادة 282 مكرر 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المتعلقة بسقف الضريبة الجزافية الوحيدة بـ 15.000.00 دج عوض عن 30.000.000 دج. " ، كما كانت هناك تعديلات في سنة 2022 بحيث لا يتجاوز رقم الأعمال الخاضع للضريبة الجزافية الوحيدة 8.000.000 دج حسب قانون المالية لسنة 2022.

و يحدد معدل الضريبة الجزافية الوحيدة كما يلي:

- 5% بالنسبة لأنشطة الإنتاج و بيع السلع

- 12 % بالنسبة للأنشطة الأخرى

و فيما يتعلق بمعدل الضريبة الوحيدة المطبق على النشاط المختلط، فإن هذا الأخير يحدد تناسبيا مع رقم الأعمال الموافق لكل نشاط.

4.3.1.1 الرسم على النشاط المهني (TAP):

إن "الرسم على النشاط المهني" ضريبة مباشرة تتحملها المؤسسة ولا يتم نقلها إلى الغير، ويفرض على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يمارسون نشاط صناعي أو تجاري أو غير تجاري، بحيث لا يراعي حالة المؤسسة؛ أي أن المكلف مطالب بدفع هذه الضريبة سواء حقق ربح أو خسارة، وفي هذا المجال تنص المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ما يلي: يستحق الرسم على النشاط المهني بصدد:

المحاضرة السابعة: التصنيفات المختلفة للضرائب

- الإيرادات الإجمالية التي يحققها بالضريبة الذين لديهم في الجزائر محلا مهنيا دائما ويمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأرباح غير التجارية.
- رقم الأعمال الذي يحققه في الجزائر المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأرباح الصناعية والتجارية أو الضريبة على أرباح الشركات.
- وتجدر الإشارة في الأخير إلى أن المشرع وضع عدة إعفاءات من الرسم على النشاط المهني وذلك لاعتبارات اجتماعية واقتصادية و حسب المادة 220 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.
- و معدلات الضريبة نصت عليها المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .
- تطبق نسبة 1 % بالنسبة لأنشطة الإنتاج بدون الاستفادة من تخفيضات.
- تطبق نسبة 2 % بالنسبة لأنشطة أشغال البناء و الري و الأشغال العمومية. مع تطبيق تخفيض بنسبة 25 % لسنة 2018
- تطبق نسبة 3 % بالنسبة لأنشطة نقل المحروقات عبر الأنابيب.

5.3.1.1. الرسم العقاري:

وهو ضريبة سنوية على الملكيات العقارية المبنية و غير المبنية على أساس القيمة الإيجارية الجبائية السنوية حسب نوعية المناطق الموجودة فيها. وتوجه حصيلة هذه الضريبة لصالح ميزانية البلديات. مجال تطبيقه على الملكيات المبنية و الغير مبنية.

6.3.1.1. رسم التطهير:

وهو رسم سنوي لصالح البلديات مقابل خدمات رفع القمامة واستعمال شبكة تصريف المياه غير الصالحة للشرب، أي حسب النص القانوني هو: " يطبق رسم التطهير في البلديات التي تشتغل فيها مصلحة رفع القمامات المنزلية ، يتحمل الرسم المستأجر الذي يمكن أن يكلف مع المالك بدفع الرسم بصفة نظامية"¹

7.3.1.1. الضريبة على الأملاك:

تتحقق الضريبة على الأملاك، فقط على الأشخاص الطبيعيين و تفرض على أملاكهم الخاضعة للضريبة و التي تتعدى قيمتها الصافية الخاضعة للضريبة 100.000.000 دج في أول جانفي من سنة الإخضاع الضريبي و تتضمن جميع الأملاك الخاضعة للضريبة التابعة للأشخاص الطبيعيين و أولادهم القصر².

4.1.1. أنواع الضرائب غير المباشرة:

تتكون الضرائب و الرسوم غير المباشرة في النظام الجزائري على:

1.4.1.1. الرسم على القيمة المضافة TVA:

- هي ضريبة نشأت حديثا مع الإصلاح الضريبي بموجب قانون المالية لسنة 1991 بحيث تفرض على القيمة المضافة للسلع و الخدمات في كل مؤسسة أو شركة في سلسلة الإنتاج و التوزيع بحيث تدفع ضريبة القيمة المضافة التي أضيفت

¹ -Le système fiscal Algérien, Direction générale des, impôts, Algérie, 2021,, P: 24

² -Le système fiscal Algérien, IDEM, P: 25

المحاضرة السابعة: التصنيفات المختلفة للضرائب

للسلع و الخدمات من طرف الشركة، وتظهر قيمة الضريبة المحسوبة في كل مستوى في السعر النهائي للمستهلك وبالتالي تعتبر ضريبة غير مباشرة على الاستهلاك، تعبر القيمة المضافة عن الفرق بين الإنتاج و الاستهلاك و ذلك حسب :

الجدول رقم 5: الفرق بين الإنتاج و الاستهلاك

الإنتاج	الاستهلاك الوسيط في الإنتاج
- المبيعات من السلع.	- السلع المستعملة في الإنتاج.
- الإنتاج المباع و المخزن.	- المواد المستعملة في الإنتاج.
- الاستهلاك الذاتي للمؤسسة.	- الخدمات المستعملة في الإنتاج.
- الخدمات المقدمة.	

المصدر: بوعون يحيى نصيرة، "جباية المؤسسة"، الأوراق الزرقاء العالمية، الجزائر، 2011، ص: 98

القيمة المضافة = الإنتاج - الاستهلاك الوسيط.

2.4.1.1. الرسم الداخلي على الاستهلاك:

"يتم حساب الرسم على الأساس المعبر عنه بالحجم (هيكتر لتر) بالنسبة للجمعة و بالوزن (الكيلوغرام) بالنسبة للمنتجات التبغية أما بالنسبة للكبريت يتم حسابه على أساس 100 علبه تحتوي كل واحدة منها على 40 عودا"¹

- و تطبق على الجمعة، السجائر، التبغ للنشق و المضغ، تبغ التدخين خضوع هذه المنتجات للرسم الداخلي على الاستهلاك TIC لا يعفيها في نفس الوقت بالرسم على القيمة المضافة.
- بالنسبة للضرائب غير المباشرة إذا كانت الضرائب على الرقم الأعمال تعتبر ضرائب عامة على الاستهلاك تفرض على مجموع المواد الاستهلاكية إن الضرائب غير المباشرة بمفهومها الضيق تعد ضرائب نوعية على الاستهلاك تنصب على بعض المواد الاستهلاكية و تشمل:
- حقوق مرور الكحول و المشروبات الكحولية و الروحية.
- السكر، الغلوكوز المستعملان في صناعية المشهيات التي أساسها الخمر و للمنتجات المماثلة.
- رسوم الضمان و التعبير على مصنوعات الذهب، الفضة و البلاتين.

2.1. معيار المادة الخاضعة للضريبة:

تنقسم الضرائب حسب هذا المعيار إلى ضرائب على الأشخاص و ضرائب على الأموال و هي كالآتي:

1.2.1. ضرائب على الأشخاص:

يقصد بها أن يؤخذ الفرد في حد ذاته كأساس لحساب و تحديد قيمة الضريبة، فتفرض على الأشخاص بحكم وجودهم في إقليم الدولة و حدودها، وهذا بغض النظر عن الدخل المحقق من قبلهم، و لقد فرض هذا النوع من الضرائب في المجتمعات البدائية وهي تتميز بعدم عدالتها لأنها لا تراعي المقدرة التكليفية للمكلف، لذلك تم تعويضها بالضريبة على الأموال.²

¹ Le système fiscal Algérien, IDEM, P: 34

² -محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص: 132.

المحاضرة السابعة: التصنيفات المختلفة للضرائب

2.2.1. ضرائب على الأموال:

تم التوجه لفرض الضرائب على الأموال، إذ أصبحت الثروة هي وعاء الضريبة في النظم المالية العامة المعاصرة، وهذه الثروة أو الأموال يمكن أن تأخذ شكل رأس المال أو الدخل، و الضرائب على الأموال أكثر تحقيقاً لمبدأ العدالة لأنها تقتطع من الدخل المرتفعة، كما أنها تأخذ بعين الاعتبار المقدرة التكليفية للفرد¹.

3.1. معيار الوعاء الجبائي:

تنقسم الضرائب وفق هذا المعيار إلى نوعين:

1.3.1. الضريبة الوحيدة:

أي فرض ضريبة موحدة على جميع أنواع الدخل المتولد من مختلف المصادر بعد خصم جميع التكاليف اللازمة للحصول عليه، بمعنى آخر جمع ما يحصل عليه الفرد من دخول مختلفة و التعامل معها على أساس أنها وعاء واحد²، تمتاز بالوضوح و سهولة تحصيلها و قلة نفقات جبايتها و مراعاتها لإمكانيات المكلف و مختلف أعبائه، و يؤخذ عليها أنها لا تحقق إلا الأهداف المالية، و لا تناسب الاقتصاد العصري حيث لا يوجد مصدر وحيد للثروة كما أنها بعيدة عن تحقيق مبدأ العدالة، و ثقيلة العبء على المكلفين و بالتالي إرهاب وعاء الضريبة مما تدفع المكلفين بالتهرب من دفعها³.

2.3.1. الضريبة المتعددة:

هي إخضاع المكلفين لأنواع كثيرة و متنوعة من الضرائب حسب تنوع مداخيل الأفراد، مما يعني أن فرض ضرائب مختلفة تلي دواعي توزيع العبء الضريبي على أكبر عدد ممكن من الأفراد و القطاعات، وبالتالي تحقيق زيادة في الحصيلة الضريبية و تحقيق أهداف متعددة، فضلاً عن ما تحققه من عدالة و مساواة حقيقية بين المكلفين بالضريبة⁴، كما أنها تقلل من ظاهرة التهرب الضريبي بحيث يستحيل على المكلف التهرب من كافة الضرائب.

معيار الواقعة المنشأة للضريبة:

تنقسم الضرائب وفق هذا المعيار إلى⁵:

1.4.1. واقعة تملك رأس المال:

و هي تلك الضرائب التي تنشأ من واقعة تملك رأس المال، فبالوراثة يملك الوارث قدراً من المال عن مورثه فينشأ عن واقعة التملك ضريبة التركات.

¹ - عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر، عمان، الأردن، 2007، ص: 30-32.

² - محفوظ المشاعلة، الضرائب و محاسبتها بين النظرية و التطبيق، الطبعة الثانية، مركز أحمد ياسين للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2003، ص: 9.

³ - خالد الخطيب، أحمد شامية، أسس المالية العامة، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر و التوزيع، الأردن، 2005، ص: 162.

⁴ - علي غني عباس، مرجع سبق ذكره، ص: 14.

⁵ شعيباني لطفي، مرجع سبق ذكره، ص: 26-27.

المحاضرة السابعة: التصنيفات المختلفة للضرائب

2.4.1. واقعة الإنتاج:

يفرض هذا النوع من الضرائب على مجموع المواد الأولية التي تم تحويلها إلى منتج مصنع أو نصف مصنع على الكميات المنتجة قبل خروجها من المصنع.

3.4.1. واقعة الاستهلاك:

ينشأ الالتزام بهذه الضريبة بمجرد شراء السلعة أو الخدمة مثل الرسوم الجمركية.

4.4.1. واقعة تحقق الدخل:

ينشأ الالتزام بدفع الضريبة بمجرد تحقيق الدخل، ومصدر الدخل يكون إما عن طريق إنتاج السلع وبيعها أو عن طريق تقديم الخدمات، وبالتالي المصدر الحقيقي للدخل هو العمل ورأس المال، وعليه فإن الدخل عبارة عن مجموع الموارد المنتظمة التي يحصل عليها الممول.

5.1. معيار معدل أو سعر الضريبة:

قد عرف النظام الضريبي، على مر التاريخ صوراً متعددة لمعدل الضريبة إما تكون الضريبة توزيعية أو قياسية و إما تكون الضريبة نسبية أو تصاعدية¹.

1.5.1. الضريبة التوزيعية:

كانت الضريبة التوزيعية منتشرة في الماضي بسبب عدم حاجتها لإدارة ضريبية ذات درجة كفاءة عالية بحيث كانت تكتفي بتحديد حصيلة الضريبة تاركة أمر توزيعها بين المكلفين للسلطات المحلية، ولقد اختلفت في الوقت الحالي، يمكن تحديد مزايا هذه الضرائب و عيوبها كما يلي: "تمتاز الضرائب التوزيعية بقدرتها الدولية على تقدير حصيلتها منها مقدماً، كما أنها تضمن تحقيق هذه الحصيلة و تقوم الدولة بإشراك مجالس الجماعات المحلية في توزيع مبلغ الضريبة الواجب تحصيله مما يؤدي إلى نشر نوع من اللامركزية المالية، و يعاب عليها بأنها غير عادلة، لأنها توزع على المكلفين بالضريبة على أساس نسبة معينة أو ثابتة من المادة الخاضعة للضريبة و ليس على أساس المقدرة التكاليفية لكل منهم"²، كما تتصف بعدم المرونة، ونظامها غير شامل، و إزاء تلك العيوب ابتعدت الدول عن الضريبة التوزيعية و لجأت إلى الضريبة القياسية.

2.5.1. الضريبة القياسية:

يحدد المشرع معدلها مقدماً دون أن يحدد حصيلتها الإجمالية، أي يفرض معدل معين يتناسب مع قيمة المادة الخاضعة للضريبة إما في صورة نسبة مئوية أو مبلغ معين يتم تحصيله عن كل عنصر من عناصر المادة الخاضعة للضريبة. و بذلك المكلف يعلم بمقدار الضريبة الواجب دفعها مقدماً، تمتاز بكونها عادلة، عبئها الضريبي على أساس المقدرة التكاليفية لكل مكلف مع مراعاتها للظروف الشخصية للمكلف، تتمتع بمرونة بحيث يمكن رفع معدل الضريبة أو خفضه بحسب التغيرات والتطورات الاقتصادية التي قد تطرأ على دخول المكلفين بها أو ثروتهم³.

¹ محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية و الضرائب، مرجع سبق ذكره، ص: 155.

² شعباني لطفي، مرجع سبق ذكره، ص: 29.

³ محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص: 81.

المحاضرة السابعة: التصنيفات المختلفة للضرائب

3.5.1. الضريبة التصاعدية

أما الضريبة التصاعدية فتفرض بمعدلات مختلفة باختلاف قيمة المادة الخاضعة لها و العكس صحيح، أي تزداد الحصيلة الضريبية التصاعدية بنسبة أكبر من زيادة قيمة المادة الخاضعة لها، و من المتصور أن يقسم المشرع وعاء الضريبة إلى عدة شرائح، على أن تطبق على كل شريحة معدل خاص بها وفقا للأسلوب التقني المتبع في تطبيق المعدل التصاعدي. و قد فضلت الضريبة التصاعدية باعتبار أنها تحقق المساواة في المعاملة بين المكلفين بها، كما أنها تتصف بالسهولة والبساطة سواء بالنسبة للإدارة الضريبية أو المكلف بها، و أيضا تراعي مبادئ العدالة و الظروف الشخصية لكل مكلف بالضريبة، كما أنها وسيلة فعالة لتقليل التفاوت بين دخول الأفراد و رفع مستوى الفئات المحرومة.¹

4.5.1. الضريبة النسبية:

تعد الضريبة النسبية غير عادلة حيث أنها تتجاهل الظروف الشخصية للمكلف بها، تمثل عبئا ثقيلا على أصحاب الدخل البسيطة و عبئا خفيفا قد لا يشعر به أصحاب الدخل المرتفعة وحصيلتها قليلة و أمام هذه الاعتبارات فقد اتجهت التشريعات الضريبية الحديثة إلى الأخذ بالضريبة التصاعدية و حصر الضريبة النسبية في أضيق نطاق ممكن.

¹ - محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية و الضرائب، مرجع سبق ذكره، ص: 83.

المحاضرة الثامنة: الإطار النظري للنظام الضريبي

تمهيد:

شكلت الضرائب خلال فترات طويلة المصدر الأساسي في الأعمال و الدراسات العلمية المالية، و هذا ليس راجع لكونها إحدى أبرز موارد الإيرادات العامة فحسب و لكن لأهمية الدور الذي تؤديه في سبيل تحقيق أهداف السياسة المالية من جهة، ولما تحدثه من تأثيرات اقتصادية متعلقة بفرضها من جهة أخرى .

و كون أن العملية الضريبية عملية معقدة وشائكة فإنها تمر عبر مراحل متعددة ابتداء من التشريع، تحديد الوعاء، الربط والتحصيل، فهي بالتالي تخضع لنظام يجمع وينظم تلك الحلقة المتتالية من المراحل المولدة للضريبة و هو ما يسمى بالنظام الضريبي، و الذي يعمل في بيئة غير قلة، تحكمها عدة ضوابط و متغيرات، بحيث يصمم وفق إيديولوجية المجتمع الذي يعتبر المكلفون بالضريبة جزءا منه و ثقافته و عاداته و تقاليده و بالتالي هو نتاج تفاعل متغيرات البيئة القائم فيها.

1. الإطار النظري للنظام الضريبي

تتضح العلاقة بين المكلف بالأداء و النظام الضريبي و الدور الذي يلعبه هذا الأخير في توجيه سلوك المكلف، مما يحقق فعاليته من ناحية و التأثير على الحياة الاقتصادية و الاجتماعية من ناحية أخرى.

إن الجزائر تعتمد نظام ضريبي محكم يصب فيه عدة اعتبارات اقتصادية، مالية، اجتماعية و حتى سياسية، و لا يزال النظام الضريبي الجزائري يشهد إصلاحات و تطورات متنامية من شأنها مواكبة التحولات الاقتصادية و التنموية وذلك منذ تاريخ الاستقلال إلى غاية يومنا هذا .

للإلمام بالنظام الضريبي سنتطرق في هذه المحاضرة إلى مفهوم النظام الضريبي و أسسه و مكوناته بصفة عامة، ثم التعريف بالنظام الضريبي الجزائري بصفة خاصة.

1.1. ماهية النظام الضريبي:

إن تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي بصورة مباشرة أو غير مباشرة يعد من الأمور الضرورية في أي مجتمع من أجل تحقيق العديد من الأهداف الاقتصادية و الاجتماعية، و من تم فإن النظام الجبائي من أهم الوسائل و الأساليب المستخدمة بغية تحقيق الأهداف المسطرة.

لكي تحقق الضريبة الأهداف المسطرة لها كان من الضروري على الدولة توفير مجموعة من القواعد القانونية والصور الفنية التي تحددها في شكل نظام ضريبي يضمن تطبيقها بشكل عادل وفقا لمقتضيات الواقع الاقتصادي و الاجتماعي والسياسي.

1.1.1. مفهوم النظام الضريبي:

لقد تعددت تعريفات النظم الضريبية من مختلف الباحثين و رواد المالية العامة، و ذلك لتباين وجهات النظر، وهناك شبه اتفاق كون مفهوم النظام الضريبي يتراوح بين مفهوم واسع و مفهوم ضيق:

المحاضرة الثامنة: الإطار النظري للنظام الضريبي

(أ)- المفهوم الواسع:

النظام الضريبي هو مجموعة العناصر الإيديولوجية* و الاقتصادية و الفنية و التي يؤدي تركيبها و تفاعلها إلى خلق كيان ضريبي معين، ذلك الكيان الذي يمثل الواجهة الحسية للنظام و الذي تختلف ملامحه بالضرورة في مجتمع متقدم اقتصاديا عن صورته في مجتمع متخلف¹، و هو مجموعة من الضرائب المراد اختيارها و تطبيقها في مجتمع معين خلال زمن محدد لأجل تحقيق أهداف السياسة الضريبية التي ارتضاها المجتمع².

(ب)- المفهوم الضيق:

أما المفهوم الضيق و يعني: "مجموعة القواعد القانونية و الفنية التي تمكن الاستقطاع الضريبي في مراحل المتتالية من التشريع إلى الربط و التحصيل"³، و هناك من يرى أن الاستقطاع الضريبي هو: "مجموعة محدودة و مختارة من الصور الفنية للضرائب (ضرائب موحدة أو نوعية على الدخل، ضرائب على الثروة، ضرائب على المبيعات، ضرائب جمركية، ضرائب الدمغة) تتلاءم مع الواقع الاقتصادي، الاجتماعي و السياسي للمجتمع، و تشكل في مجموعها هيكلًا ضريبيًا متكاملًا يعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات و القوانين الضريبية، اللوائح التنفيذية و المذكرات التفسيرية من أجل تحقيق أهداف السياسة الضريبية"⁴.

من خلال التعاريف السابقة نستخلص التعريف التالي: النظام الضريبي هو عبارة عن هيكل ضريبي ذو ملامح و طريقة عمل محددة و ملائمة لتفعيل الدور المناط منه في تحقيق أهداف المجتمع التي تصوغها ظروفه المختلفة و التي تمثل بدورها الحيز الذي تنشط فيه الضرائب.

2.1.1. أركان النظام الضريبي

يرتكز النظام الضريبي على ركنين أساسيين يتمثلان في ركن الهدف و ركن الوسيلة وهما كالتالي⁴:

1.2.1.1. ركن الهدف:

لتحضير النظام الضريبي تلجأ الدولة إلى اعتماد سياسة ضريبية كونها أحد الضوابط المالية التي تحافظ على التوازنات العامة، كما تعتبر من المؤشرات التي تشجع على الاستثمارات و الادخار عن طريق الإعفاءات أو ما يعرف بالاستهلاك الظرفي أو غيرها من الإجراءات التي تندرج تحت السياسة الجبائية المتبعة والتي تهدف إلى:

(أ)- هدف تقليدي:

يتمثل أساسا في توفير الأموال الضرورية لتغطية النفقات العامة للدولة ، حيث لابد من وفرة التحصيل مع الأخذ بعين الاعتبار أن لا يؤثر هذا الهدف سلبا على النشاط الاقتصادي للدولة .

* أي مجموعة الأفكار العقائدية المبنية على تصورات فلسفية بهدف تحقيق طموحات مقصودة.

1- سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، النظم الضريبية، مدخل تحليلي تطبيقي، مكتبة و مطبعة الإشعاع الفنية، الإسكندرية، مصر، دون سنة نشر، ص: 13.

2- Pierre BELTRAME, Les systems fiscaux, OPCIT, P: 3.

3- يونس أحمد البطريق، مرجع سبق ذكره، ص: 19.

4 المرسي السيد حجازي، النظم الضريبية، جامعة الإسكندرية: الدار الجامعية، مصر، 2001، ص: 7.

4- قاشي يوسف، مرجع سبق ذكره، ص: 36.

المحاضرة الثامنة: الإطار النظري للنظام الضريبي

(ب)- هدف حديث:

- يسمى هكذا لأنه متبع في الدول المتطورة أو بالأحرى يعتبر الهدف الأساسي والأول في الأنظمة الجبائية حيث:
- يعمل على الحد من التفاوت في الدخل بين أفراد المجتمع الواحد بهدف تحقيق المساواة.
- تحقيق موارد مالية للدولة مما يمكنها من تغطية نفقاتها وتأدية الخدمات العامة.
- تنشيط وتوجيه الفعاليات الاقتصادية في الدولة .
- تنظيم الإنتاج القومي حيث تسعى الدولة إلى الوصول به إلى أعلى مستوى ممكن.
- التخفيف من مشكلات عدم الاستقرار الاقتصادي .

2.2.1.1. ركن الوسيلة:

ينطوي هذا الركن في النظام الضريبي بمعناه الواسع على إيجاد الوسيلة أو مجموعة الوسائل اللازمة لتحقيق هدفه و تقوم هذه الوسائل على عنصرين¹:

(أ)- العنصر الفني:

رغم حرية المشرع من الناحية الدستورية في إصدار قوانين الضرائب المختلفة التي يتكون منها النظام الضريبي، فإن اختياره بين هذه الوسائل الفنية المنظمة للاستقطاع الضريبي يتوقف على ظروف البيئة التي ستسري عليه أحكام هذه القوانين، و يرى البعض أن المجتمع يضفي على النظام صورة مستقلة عن إرادة الشارع، على اعتبار كل نظام ضريبي ما هو إلا تعبير عن مجتمع معين في وقت معين، فالدولة الرأسمالية تختار من الوسائل الفنية ما يسمح لها بتحقيق أقصى حصيلة ضريبية فنية تمكنها من التمييز في المعاملة الضريبية بين أنواع الإنتاج المختلفة، و بهذا نجد أن العنصر الفني ينطوي على صياغة الأصول العلمية للنظام الضريبي بل تضم أحكام القضاء و جدل الفقهاء و ذلك في إطار أهداف الدولة التي تحددها الفلسفة السياسية لها.

(ب)- العنصر التنظيمي:

إن الصور الحديثة للنظام الضريبي في جميع الدول تقوم على أساس الضريبة الواحدة و فرض ضرائب متعددة أو موحدة بما يقتضيه ذلك من ضرورة تباين أسس الإخضاع الضريبي و تعدد الأحكام التشريعية المقررة واللوائح الإدارية المفسرة لهذا الإخضاع، و تبرز أهمية هذا العنصر عند اقتراح فرض أي ضريبة جديدة أو عند اختيار عناصرها و عاندها، و إذا أنه يتطلب التنسيق بين الضرائب المختلفة التي يتضمنها النظام الضريبي ضرورة مراعاة الوجود السابق لبعض هذه الضرائب و ذلك ضمانا للحفاظ على وحدة الهدف التي يتعين توافرها للنظام الضريبي في مجموعه.

2. أهداف النظام الضريبي:

يسعى أي نظام ضريبي إلى تحقيق أهداف محددة، و هي نفسها أهداف السياسة الضريبية التي تحددها الدولة وفق سياستها الاقتصادية و الاجتماعية، فنجد تلك الأهداف تختلف من مجتمع إلى آخر، فيسعى النظام الضريبي في الدول المتقدمة على اعتبار أنه إحدى المصادر الرئيسية للتمويل و وسيلة فعالة تمكن الدولة من التدخل أكثر في الحياة

¹ - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2003، ص: 20.

المحاضرة الثامنة: الإطار النظري للنظام الضريبي

الاقتصادية والاجتماعية و توجيه النشاط الاقتصادي نحو اتجاه معين ومرغوب في مخرجاته، و يتخذ التدخل الضريبي عدة صور منها ما يقوم على أساس التمييز في المعاملة الضريبية بين مختلف النشاطات الاقتصادية لتشجيع بعضها دون الأخرى، و ذلك من خلال سياسات التحريض والتحفيز، أو من خلال إعادة توزيع الدخل حيث تستقطع الدولة جزء من الدخل و الثروات المرتفعة ثم تعيد توزيعها عن طريق الخدمات العامة أو تقرير إعانات مالية لفائدة أصحاب الدخل المحدودة، أما بالنسبة للدول النامية فإن أهم أهداف النظام الضريبي تكمن في تشجيع الادخار والاستثمار من خلال فرض الضرائب التي تحد من الإنفاق الاستهلاكي الزائد و تعمل على تعبئة الموارد الاقتصادية و توجيهها لأغراض التنمية إذ تشكل الضريبة إحدى أدوات الادخار الإجباري لتمويل مشروعات التنمية؛ و على هذا الأساس تتشكل أهداف النظام الضريبي للدول وفقا لظروف واقعها السياسي و الاقتصادي و الاجتماعي و تواكب ما ينتج عن هذا الواقع من تطور¹.

3. مكونات و خصائص النظام الضريبي:

إن لكل نظام خصائص و مكونات و النظام الضريبي كباقي الأنظمة الأخرى له مكونات و خصائص.

1.3. مكونات النظام الضريبي:

يتكون النظام الضريبي من عنصرين هما: الإدارة الضريبية و السياسة الضريبية.

1.1.3. الإدارة الضريبية:

الإدارة الضريبية تتمثل في مجموعة الأجهزة الإدارية التي تسهر على تنفيذ قواعد التشريع الضريبي عن طريق متابعة فرض الضريبة على المكلفين و كذلك عملية تحصيل تلك الضرائب، و عليه فإن إحدى العوامل التي تساهم في نجاح أي سياسة ضريبية تتمثل بلا شك في تواجد إدارة ضريبية ذات كفاءة و خبرة ميدانية و مرونة في العمل، و هناك نوعين من الإدارة الجبائية فمنها ما تؤدي وظائف معينة و هنا نذكر على سبيل المثال في الجزائر وجود الإدارة الجبائية المركزية أو المديرية العامة للضرائب التي تقوم بإجراءات البحث، الترقية، و إصدار التعليمات و كذا متابعة أداء العملية في إدارة الضرائب و السهر على التكوين المستمر للموظفين.

أما النوع الثاني فيتمثل في الإدارة الضريبية التنفيذية و التي تهتم بكافة الأعمال المتعلقة بفرض و تحديد مختلف الأوعية الضريبية و تحصيل الضريبة و نقصد بها هنا مفتشيه الضرائب و القابضات سابقا، أما حاليا تتمثل في مراكز الضرائب و المراكز الجوارية للضرائب و مديرية كبريات المؤسسات.

2.1.3. السياسة الضريبية:

هي البحث في الظواهر الضريبية و تحليل أوجه النشاط المالي، تهدف إلى تحديد و تكييف حجم الإيرادات الكافية لتغطية احتياجات الاقتصاد الوطني بغرض تحديد الخطط الاقتصادية و إحداث التوازن الاقتصادي بقدر الإمكانات و الأساليب، ولتحقيق العدالة الاجتماعية لتوزيع الأعباء حسب القدرات و الاستفادة من جميع الخدمات على السواء.

¹ - حامد عبد المجيد دراز، مرجع سبق ذكره، ص. 23.

المحاضرة الثامنة: الإطار النظري للنظام الضريبي

لقد اختلف مفهوم السياسة الضريبية بين الاقتصاديين في العصر القديم عنه في العصر الحديث، كما اختلف حسب الأهداف المسطرة في الدول المتقدمة عنه في الدول المتخلفة، فقد أصبحت السياسة الضريبية الحديثة هدفها هو تحقيق توازن شامل عبر مختلف القطاعات الاقتصادية مما يجعلها تتماشى و السياسة الاقتصادية و الاجتماعية للدولة¹، ومن أهم المقومات التي تركز عليها السياسة الضريبية نجد:

(أ)- قدرة الأداء الجبائي: هي مردودية الضرائب وفعاليتها في مجتمع ما ، أي مدى قدرة الحصيلة الضريبية في تمويل الخزينة دون إحداث عجز فيها، و من ثمة تلبية حاجات المجتمع بإعادة توزيع هذه الموارد بين أفراد المجتمع في شكل خدمات.

(ب)- المحيط الجبائي: و هو البيئة التي يدرج فيها تطبيق مختلف أنواع الضرائب المنبثقة عن أهداف و مساعي السياسة الضريبية، حيث يختلف من بلد لآخر و من دولة لأخرى، و ذلك حسب النظام المطبق في الدولة، و مستوى التقدم الاقتصادي لكل دولة.

(ت)- الهياكل الجبائية: الهياكل الجبائية تمثل غي ذلك الحقل الذي تنفذ فيه مخططات السياسة الضريبية للدولة و ميدان خصب لتطبيق النصوص و القواعد و الإجراءات المدرجة في القوانين الجبائية، فمدى درجة تطور البلد و تقدمه و فعالية النظام الجبائي يمثلان المحدد الرئيسي للهياكل الجبائية، و تحرص هذه الأخيرة على إعداد إستراتيجية جبائية لخلق توليفة متناسقة و متكاملة بين مختلف و كافة الضرائب و ضمان الاستمرارية و الأداء الجيد على المدى الطويل.

2.3. خصائص النظام الضريبي:

يتميز النظام الضريبي بعدة خصائص هي²:

- الوضوح و المصدقية في اعتماد معدل الضريبة و في كيفية دفعها بعيدا عن الشعور بأنها رسوم أو غرامات أو حتى عقوبات.

- تسهيل عملية جباية الضريبة و طريقة و أسلوب دفعها أي جباية الضرائب من الدخل في حينه و ليس بعد فترة، حيث يتسلم الفرد الدخل أو الراتب صافيا مستقطع منه الضريبة.

- السهولة و المردودية الإدارية بحيث تكون كلفة الجباية و جميع الضرائب في حدود المعقول.

- المرونة في جعل الضرائب متلائمة مع الشروط و الظروف الاقتصادية ليست القائمة فقط و إنما المرتقبة أيضا و هذا في مسألة رفع و تخفيض الضرائب أو الإعفاء منها وفقا للمتغيرات الاقتصادية و الاجتماعية.

و تختلف خصائص النظام الضريبي في الدول المتقدمة عنه في الدول المتخلفة، ففي الدول النامية تتميز بما يلي:

- انخفاض الحصيلة النهائية للضريبة حيث لا تزيد في المتوسط عن 15%.

- يتصف النظام الضريبي في هذه الدول بأنه غير متوازن، حيث تسود الضرائب غير المباشرة و التي تبلغ حصيلتها من 60 إلى 80% من الحصيلة العامة للضرائب.

¹ - محمود جمام، النظام الضريبي و آثاره على التنمية الاقتصادية - دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، تخصص علوم اقتصادية، جامعة منتوري محمود قسنطينة، الجزائر، السنة الجامعية 2009/2010، ص: 69.

² -- محمود جمام، المرجع نفسه، ص: 65-71.

المحاضرة الثامنة: الإطار النظري للنظام الضريبي

- ضآلة أهمية الضرائب المباشرة كضرائب الدخل ورأس المال بسبب تدني الدخل.
- صعوبة التحصيل الضريبي و انتشار ظاهرتي التهرب و الغش الضريبيين بسبب قلة الوعي الضريبي وانخفاض كفاءة الإدارة الضريبية.
- أما في الدول المتقدمة فهي تعتمد كثيرا على الضرائب المباشرة حيث تحتل المركز الأول.

المحاضرة التاسعة: أسس النظام الجبائي الجزائري

تمهيد:

يتجلى مفهوم النظام الضريبي في كونه يعتبر أداة للتعبير عن علاقة الدولة بمواطنيها في الجانب المالي كما تتجلى أهميته سواء بالنسبة للدولة أو الأفراد كونه من أهم أدوات وأساليب تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية بغية تحقيق جملة من الأهداف المنشودة، وهذا ما يدعونا إلى ضرورة التعرف على النظام الضريبي بصفة عامة و النظام الجزائري بصفة خاصة ما تعلق بالطرق التي تنتهجها الجزائر من اجل تحقيق حقوقها الضريبية.

1. أسس النظام الجبائي الجزائري:

" إن النظام الضريبي يتقرر بقواعد قانونية تعتبر جزءا لا يتجزأ من النظام القانوني للدولة، فالضريبة تفرض كمبدأ عام، بقانون فلا ضريبة إلا بنص"¹ لذا نجد أن النظام الضريبي الجزائري تضبطه أسس قانونية و أسس تنظيمية.

1.1. الأسس القانونية للنظام الجبائي الجزائري:

تتمثل الأسس القانونية للنظام الجبائي الجزائري فيما يلي :

(أ)- النص الدستوري الخاص بالضريبة بصفة شاملة و الذي يترجم مبدأ شرعية الضريبة إلى نص قانوني أعلى وفق ما تنص عليه المادة 64 من الدستور الجزائري سنة 1996.

إضافة للقانون رقم 84-17 المتعلق بقوانين المالية المؤرخ في 1984/07/07 " بحيث لا يمكن أن يتخذ أي حكم ذو طابع جبائي من خارج قانون المالية إلا في حالات استثنائية"²

(ب)- قانون الضريبة الذي يحدد المقدرة المالية التي تخضع للضريبة كأن يعرف:

- الأشخاص الخاضعة للضريبة.

- المادة الخاضعة للضريبة .

- كيفية التوصل إلى مقدار الضريبة.

- طرق تسديد دين الضريبة.

- طرق الطعن.....

و تتمثل هذه القوانين في :

- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة الصادر بموجب عن أمر 76-101 المؤرخ في 1976-12-09

- قانون الرسم على رقم الأعمال الصادر بموجب الأمر 76 – 102 المؤرخ في 1976-12-09

- قانون الطابع الصادر بموجب الأمر 76-103 المؤرخ في 1976-12-09 .

- قانون الضرائب غير المباشرة الصادر بموجب الأمر 76-104 المؤرخ في 1976-12-09.

- قانون التسجيل الصادر بموجب الأمر 76-105 المؤرخ في 1976-12-09 .

- قانون الإجراءات الجبائية الصادر في قانون المالية السنوي 2001 المؤرخ في 2001/12/23 الصادر عن الجريدة الرسمية العدد 79 لسنة 2001.

¹- محمد دويدار، مرجع سبق ذكره، ص: 327.

²- محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، مرجع سبق ذكره، ص: 49.

المحاضرة التاسعة: أسس النظام الجبائي الجزائي

هذه القوانين تخضع نصوص موادها إما للتعديل، الإتمام أو الإلغاء كل سنة وفق ما تقتضيه نصوص قانون المالية السنوي أو قوانين المالية التكميلية للدولة.

(ج) " قانون مالية الدولة السنوي بحيث يجيز اقتضاء الضريبة في ظل الشروط التي حددها قانون الضريبة، هو لا يخلق وضعاً قانونياً جديداً و لكنه الشرط الضروري الذي يسمح للإدارة الضريبية بالبدء بالأداء"¹.

مثلاً قانون المالية السنوي لسنة 1991 الصادر بموجب القانون 90-36 المؤرخ في 31-12-1999 و الذي أقر إصلاحاً جبائياً واستحدث الضرائب التالية :

- الضريبة على الدخل الإجمالي IRG

- الرسم على القيمة المضافة TVA

- الضريبة على أرباح الشركات IBS

يجب مراعاة قواعد تطبيق القانون الجبائي من حيث المكان و الزمان .

2.1. الأسس التنظيمية للنظام الجبائي الجزائي:

إن الأسس التنظيمية للنظام الجبائي الجزائي تتمثل في الإدارة الجبائية بوجه عام، التي تتولى مسؤولية تطبيق وحساب الضريبة، تصنيفها و تحصيلها بالإضافة إلى مختلف الإجراءات و التقنيات و التنظيمات الخاصة بالضريبة حيث تتوزع هيئات الإدارة الجبائية على كافة تراب القطر الوطني، و تتلخص مهامها في نقطتين أساسيتين تتمثلان في:

- مهمة تحديد الوعاء الضريبي و مقداره.

- مهمة التحصيل الضريبي.

بحيث تتولى مصلحة الوعاء تطبيق مجمل الإجراءات المتعلقة بطرق تحديد الوعاء الضريبي و مقدار الضريبة، و مراقبة المادة الخاضعة للضريبة، أما مصلحة التحصيل يشرف عليها قابض الضرائب من أجل تحصيل مختلف الأوعية الضريبية.

3.1. أنواع أنظمة فرض الضريبة في الجزائر:

وضع المشرع الجبائي الجزائري أنظمة جبائية لإخضاع المكلفين للضرائب والرسوم المختلفة. يتوقف اختيار النظام المطبق على

المكلف من قبل الإدارة الجبائية على عدة شروط و اعتبارات منها:

- رقم الأعمال السنوي المحقق من طرف المكلف؛

- طبيعة النشاط الممارس (نوع الدخل الذي يحصل عليه المكلف)؛

- الشكل القانوني للمكلف (شخص طبيعي، شخص معنوي)...

النظام الجبائي الجزائري حديثاً ينتهج ثلاث أنظمة في فرض الضريبة تتمثل في :

- النظام الحقيقي.

- نظام الضريبة الجزافية الوحيدة.

- نظام التصريح المراقب.

¹محمد دويدار، مرجع سبق ذكره، ص: 335.

المحاضرة التاسعة: أسس النظام الجبائي الجزائي

1.3.1. النظام الحقيقي:

يعتبر النظام الحقيقي من أنظمة فرض الضريبة انطلاقاً من المبادئ الأساسية التي تبرز أهمية المحاسبة الضريبية في ذلك على اعتبارها إحدى فروع علم المحاسبة و التي تعني عرض البيانات المحاسبية اللازمة لغرض تحديد الربح الجبائي وفق أحكام القانون الجبائي¹.

و "يخضع لهذا النظام الأشخاص الطبيعيين، الأشخاص المعنويين و الأشخاص الوستاء الذين يفوق الذين يتجاوز رقم أعمالهم السنوي 15.000.000 دج حسب نص المادة 148 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، لسنة 2020، و لقد تم تعديل سقف رقم الأعمال للخاضعين للنظام الحقيقي حيث تقرر برقم أعمال سنوي لا يقل عن 8.000.000 دج لسنة 2022²، و يطبق على الأرباح المحققة من قبل الأشخاص المعنويين الضريبة على أرباح الشركات التي أنشأت بموجب المادة 38 من قانون المالية لسنة 1991 و هي ضريبة سنوية على مجمل الأرباح و المداخل التي تحققها الشركات و غيرها من الأشخاص المعنويين المذكورين في المادة 136 من قانون الضرائب و الرسوم المماثلة"³.

و يرتكز النظام الحقيقي على مبدأ التصريح الجبائي من خلال قيام المكلفين بالضريبة بإيداع تصريحات جبائية بالمادة الخاضعة للضريبة لدى إدارة الضرائب في أجل معينة، مع احتفاظ هذه الأخيرة بحقها في الرقابة فيما بعد من أجل التأكد من صحة ومصداقية تلك التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين و تعديله إذا بني على غش أو خطأ⁴. يتعين على الأشخاص الخاضعين للنظام الحقيقي أن يكتبوا على الأكثر قبل يوم 30 أفريل من كل سنة لدى مركز الضرائب الذي يتبع له مكان تواجد مقر المؤسسة أو الإقامة الرئيسية المهنية تصريحاً بمبلغ رقم الأعمال و الربح الخاضع للضريبة الخاص بالسنة المالية السابقة حتى إذا حققت المؤسسة عجز فيلزم عليها تقديم التصريحات الجبائية⁵. ما يمكن الإشارة إليه أن القوة القاهرة تقطع الأجل الخاصة بالتصريح برقم الأعمال أو العجز المسجل وهذا حسب ما جاء في المادة 151 فقرة 02 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، حيث يمكن تمديد الأجل بناء على قرار من المدير العام للضرائب بشرط أن لا تتجاوز مدة التمديد 03 أشهر.

2.3.1. نظام الضريبة الجزائية الوحيدة:

إن الضريبة الجزائية الوحيدة ضريبة جديدة تم استحداثها في سنة 2007 بموجب المادة 02 من قانون المالية لسنة 2007 لتحل محل النظام الجزائي، كما يعوض دفع هذه الضريبة كل من الضريبة على الدخل الإجمالي و الرسم على القيمة المضافة و الرسم على النشاط المهني، أي المكلفين الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي عتبة معينة وهذه الأخيرة تم تعديلها عدة مرات.

¹- ولهي بوعلام، النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2012/2011، ص: 80.

²- المادة 148، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص: 85.

³ "Le système fiscal Algérien", guides fiscaux, direction générale des impôts, Ministère de finance, 2020, p16.

⁴- المادة 152، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره، ص: 86.

⁵- المادة 151، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المرجع نفسه، ص: 86.

المحاضرة التاسعة: أسس النظام الجبائي الجزائي

و ابتداء من سنة 2015 أصبحت الضريبة الجزافية الوحيدة تعوض حتى الضريبة على أرباح الشركات بالنسبة للمكلفين الذين يقل رقم أعمالهم السنوي عن 30 مليون دج و ذلك بموجب المادة 13 من القانون رقم 14-10 المؤرخ في 30 ديسمبر 2014، المتضمن قانون المالية لسنة 2015 .

طراً تعديل كل ما سبق بموجب المادة 08 من قانون المالية لسنة 2020 حيث تم تعديل المادة 282 مكرراً 1 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ليصبح سقف الضريبة الجزافية الوحيدة 15.000.000 دج، كما تم استثناء الأشخاص المعنويين من الخضوع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة، إضافة إلى الأنشطة التالية:

- أنشطة الترقية العقارية وتقسيم الأراضي،
- أنشطة استيراد السلع و البضائع الموجهة لإعادة البيع على حالها،
- أنشطة شراء- إعادة البيع على حالها الممارسة حسب شروط البيع بالجملة،
- الأنشطة الممارسة من طرف الوكلاء،
- الأنشطة الممارسة من طرف العيادات و المؤسسات الصحية الخاصة، وكذا مخبر التحاليل الطبية،
- أنشطة الإطعام و الفنادق المصنفة،
- القائمين بعمليات تكرير وإعادة رسكلة المعادن النفيسة، صانعي وتجار المصنوعات من الذهب و البلاتين،
- الأشغال العمومية و الري و البناء.

كما تم توجيه المهن غير التجارية لنظام التصريح المراقب الذي تم إعادة استحداثه بموجب قانون المالية لسنة 2020. كما طرأ تعديل في الضريبة الجزافية الوحيدة حسب قانون المالية 2022، حيث تم إخضاع الأشخاص الطبيعيين الذين يمارسون نشاطاً صناعياً أو تجارياً أو حرفياً و كذا التعاونيات الحرفية الفنية و التقليدية، التي يتجاوز رقم أعمالها السنوي ثمانية ملايين دينار جزائري (8.000.000)¹، كما يمكن للمكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة أن يختاروا الخضوع للضريبة حسب نظام الربح الحقيقي.

3- تسديد الضريبة الجزافية الوحيدة:

يتوجب على المكلف بتسديد الضريبة الجزافية الوحيدة حسب ما جاء في قانون المالية سنة 2017 وفق طريقتين حسب اختياره: -التسديد الكلي للضريبة: يكون ذلك عند إيداع التصريح من قبل المكلف بالضريبة يعني بين 01 جوان إلى غاية 30 جوان من سنة الخضوع .

- التسديد الجزئي للضريبة:

- يتم تسديد ما نسبته 50% من المبلغ الكلي للضريبة ما بين 1 إلى 30 جوان من السنة ن.
- يتم تسديد ما نسبته 25% من المبلغ الكلي للضريبة ما بين 1 إلى 15 سبتمبر من السنة ن.
- يتم تسديد ما نسبته 25% من المبلغ الكلي للضريبة ما بين 1 إلى 15 ديسمبر من السنة ن.

و يمكن تلخيص أجال التسديد و المبالغ وفق الجدول الآتي:

¹- المادة 282 مكرر 1 ، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، مرجع سبق ذكره، ص: 103

المحاضرة التاسعة: أسس النظام الجبائي الجزائي

جدول رقم 6: آجال ونسب التسديد للضريبة الجزافية الوحيدة للسنة ن

التصريح المعتمد للتسديد / الآجال		طريقة التسديد / النسب		آجال التصريح	اسم التصريح		نوع التصريح
تاريخ إيداع التصريح	التصريح	النسب	التسديد	من 01 إلى 30 جوان السنة ن	السلسلة G 12	المكلفون القدامى	التصريح برقم الأعمال التقديري لسنة ن
في أجل أقصاه 06/30 ن	برقم الأعمال التقديري سنة ن	100%	الدفع الإجمالي	ما بين 01 و 15 سبتمبر سنة ن			
ما بين 01 و 15 سبتمبر سنة ن		50%	الدفع المجزأ (طريقة الأقساط)	ما بين 1 و 15 ديسمبر سنة ن			
ما بين 1 و 15 ديسمبر سنة ن		25%		ما بين 1 و 15 ديسمبر سنة ن			
في أجل أقصاه 06/30 ن		10.000 دج	الدفع الكلي للحد الأدنى	في أجل أقصاه 06/30 ن			
06/30 ن	رقم الأعمال التقديري	100%	الدفع الإجمالي	قبل 31 ديسمبر من سنة بداية النشاط	السلسلة G 12	المكلفون الجدد	
20 جانفي ن+1 كأقصى حد	رقم أعمال تكميلى أكبر من أو يساوي رقم الأعمال التقديري			20 جانفي ن+1 كأقصى حد	السلسلة G 12 BIS	رقم الأعمال الكميلى	

المصدر: من إعداد الأستاذة، بالاعتماد على الدورية المنصوص عليها في المادة 365 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة

3.3.1. نظام التصريح المراقب:

نص المواد 2 و 3 و 4 من قانون المالية 2020 الصادر بتاريخ 30 ديسمبر 2019 بالجريدة الرسمية في عددها رقم 81

اخضاع أصحاب المهن الحرة الى نظام التصريح المراقب، و أن يكتبوا على الأكثر يوم 30 أفريل من كل سنة تصريحاً خاصاً يبينون فيه المبلغ المضبوط لربحهم الصافي و تدعيمة بكل وثائق الإثبات اللازمة، و أن يمسكوا سجلاً يومياً مرقماً و موقعا من قبل المصلحة المسيرة، و أن يقيدوا فيه يوماً بيوم دون بياض و لا شطب، إيراداتهم و نفقاتهم المهنية بالتفصيل.

المحاضرة التاسعة: أسس النظام الجبائي الجزائي

و بالتالي يطبق نظام التصريح المراقب على الأشخاص الذين يحققون أرباحا غير تجاري و هم:

-الأشخاص الذين يمارسون نشاطا غير تجاري بصفتهم أعضاء في شركة أشخاص؛

-الأشخاص الذين يمارسون مهنة حرة؛

-الأشخاص الذين يتقاضون تعويضا على أساس كونهم مسيرين ذوي أغلبية في شركة ذات مسؤولية محدودة

يلتزم هؤلاء المكلفون بالتصريح خلال الـ 20 يوما من الشهر التالي للثلاثي مع تسديد الضرائب والرسوم المترتبة عليهم.

المحاضرة العاشرة: التزامات المكلف بالضريبة

تمهيد:

يمثل المكلف أحد طرفي العلاقة الجبائية، وكلمة "مكلف تنبع من التكليف والالتزام الذي يفرضه القانون الجبائي، والذي يقع على المكلف سواء كان شخصا طبيعيا أو شخصا معنويا، فالشخص الطبيعي هو كل فرد بعينه، أما الشخص المعنوي فيشمل الجمعيات وشركات الأشخاص مثل: شركة التضامن وشركة التوصية البسيطة، والشركات الأموال مثل الشركة ذات المسؤولية المحدودة، شركة الشخص الوحيد ذات المسؤولية المحدودة، والشركات المساهمة، الشركات العمومية ذات الطابع الاقتصادي والشركات الأجنبية¹.

من هذا المنطلق وجب على المكلفين بالضريبة إيداع تصريحاتهم وفقا لمواعيد محددة قانونيا ومسبقا، ويختلف إيداع التصريحات حسب نوع الضريبة وكذلك النظام الضريبي المتبع، وبما أن المؤسسة تعتبر هي النواة الأساسية في اقتصاديات الدول فهي المحرك الرئيسي لكل أنواع النشاطات في المجتمع فكان لزاما عليها إيداع تصريحاتها الجبائية الصحيحة حتى تتمكن من حسابها وتسجيلها محاسبيا وفق النظام المحاسبي المالي المعمول به. لذا يترتب على كل شخص طبيعي كان أو معنوي ويمارس نشاطا خاضع للضريبة، أن يكون واعيا بمجمل التزاماته اتجاه إدارة الضرائب وهي تتمثل في الالتزامات الجبائية والالتزامات المحاسبية.

1. الالتزامات الجبائية:

باعتبار النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي، وبالتالي تقع على عاتق المؤسسة التزامات اتجاه إدارة الضرائب، من بينها الالتزامات ذات الطابع لتصريحي، وهي عبارة عن كل التصريحات التي تتضمن معلومات معينة حسب نوع التصريح المطلوب والواجب تقديمها في فترة زمنية محددة من طرف دافع الضريبة إلى إدارة الضرائب والمنصوص عليها قانونا، هذه الالتزامات التي فرضها المشرع الجبائي قصد تنظيم العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة تشمل ما يلي:

1.1. تقديم التصريحات: ألزم المشرع الجبائي الجزائري المكلف بالضريبة التصريحات التالية:

1.1.1. التصريح بالوجود:

إن المكلفين بالضريبة الجدد مطالبون باكتتاب تصريح بالوجود بحيث تنص المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه: "يجب على المكلفين بالضريبة والخاضعين للضريبة على الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي أو للضريبة الجزافية الوحيدة أن يقدموا في الثلاثين يوما الأولى من بداية نشاطها، إلى مصلحة الضرائب التابعين لها، تصريحا مطابقا للنموذج الذي تقدمه الإدارة يجب أن يحتوي هذا التصريح المدعم بنسخة مطابقة قانونا لشهادة الأزيد، معدة قانونا ومستخرجة من مصالح الحالة المدنية التابعة للبلدية التي ولد فيها المكلفون بالضريبة ذو الجنسية الجزائرية أو الأجنبية بالنسبة للذين ولدوا فوق التراب الوطني خاصة على الأسماء والألقاب والعنوان التجاري والعنوان بالجزائر وخارج الجزائر، إذا تعلق الأمر بأشخاص طبيعيين أو معنويين يحملون الجنسية الأجنبية.

كما يجب تدعيم التصريح بنسخة مطابقة لعقد، أو عقود الدراسات أو الأشغال التي يتولى هؤلاء الأشخاص الأجانب إنجازها بالجزائر.

¹ شريف محمد، السياسة الجبائية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص مالية عامة، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، 2010، ص: 42.

المحاضرة العاشرة: التزامات المكلف بالضريبة

عندما يكون الخاضع بالضريبة مالك إلى جانب مقره الرئيسي وحدة أو عدة وحدات، يجب عليه تقديم تصريح شامل بالوجود عن المؤسسة إلى مصلحة الضرائب المباشرة المختصة، ويتمثل هذا التصريح في نموذج يمكن استخراجة من الموقع الإلكتروني للمديرية العامة للضرائب و المتمثل في سلسلة رقم G 8.

2.1.1. التصريح بالتنازل أو التوقف عن النشاط:

يتوجب على المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات إيداع التصريح الخاص بالتنازل أو توقف المؤسسة عن النشاط في أجل لا يتجاوز عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ التوقف أو التنازل لدى مصلحة الضرائب التي يتبع لاختصاصها مقر المؤسسة المتوقفة عن النشاط أو التي يتبع لها مقر المؤسسة الرئيسية إذا كانت الشركة المتوقفة هي فرع من فروع الشركة الأم.

3.1.1. التصريح الشهري لسلسلة Gn°50 : ألزم القانون المكلفين بأن يكتتبوا تصريحاً شهرياً بمجمل الضرائب و الرسوم صنف G50 أو صنف G50 A المدفوعة نقداً أو عن طريق اقتطاع من المصدر لدى قباضة الضرائب التي يتبعونها قبل يوم العشرين الموالية للشهر أو الفصل المعني في النموذج الذي تحدده الإدارة.

يتعين على المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي اكتتاب تصريحاتهم خلال عشرين يوماً من الشهر الموالي للشهر الذي يلي الشهر الذي استحققت فيه الحقوق الجبائية أو الذي تم فيه حسم الاقتطاعات من المصدر و تم تحقيق رقم الأعمال فيه . ويتضمن التصريح ما يلي :

- الرسم على القيمة المضافة.
- الرسم على النشاط المهني.
- التسبيقات على ضريبة أرباح الشركات و الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأرباح التجارية والصناعية.
- الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الأجور و الاقتطاعات الأخرى من المصدر .
- حق الطابع.

4.1.1. التصريح السنوي للدخل الخاضع للضريبة على الأجور:

يتعين على كل مستخدم أو مدين بالراتب يقيم بالجزائر و يدفع مرتبات و أجور و معاشات و تعويضات و أنعاب و ريع عمرية أن يقوم بالاقتطاع الضريبي من الأجور حسب نص المادتين 66 و 67 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، حيث تخضع الرواتب و الأجور المدفوعة من قبل المستخدمين لجدول الضريبة على الدخل الإجمالي المحسوبة شهرياً حسب نص المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة .

كما يجب على المستخدمين و المدينين بالراتب أن يسجلوا لكل مستفيد عن كل دفع مدفوع خاضع للضريبة أم لا على السند أو البطاقة أو أية وثيقة مخصصة لتسجيل دفع الأجور في سجل خاص ما يلي :

-تاريخ و نوع و مبلغ هذا الدفع بما في ذلك الامتيازات العينية و الفترة المتعلقة به،

-عدد الأشخاص المصرح بهم في كفالة المستفيد من الدفع .

و يجب الاحتفاظ بهذه الوثائق إلى غاية انقضاء السنة الرابعة الموالية للسنة التي تمت فيها الاقتطاعات يعاقب على رفض تقديم هذه الوثائق إلى أعوان الإدارة الجبائية بالعقوبات المنصوص عليها في المادة 314 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

المحاضرة العاشرة: التزامات المكلف بالضريبة

5.1.1. التصريح بالأرباح ورقم الأعمال:

يتم التصريح السنوي عن الربح المحقق عن طريق النموذج (G11) بالنسبة للشخص الطبيعي والنموذج G04 إذا كان شخص معنوي، كما يتم التصريح برقم الأعمال المحقق خلال سنة النشاط لغاية 30 أفريل من السنة الموالية لتحقيق تلك الإيرادات عن طريق وثيقة الميزانية الجبائية..

6.1.1. الكشف التفصيلي للزبائن:

ألزم المكلفين الذين يمارسون نشاطا حسب شروط البيع بالجملة بضرورة إيداع الكشف التفصيلي للزبائن و يسمى التصريح السنوي بالكشف التفصيلي للزبائن؛ هو عبارة عن جدول مفصل خاص بالعملاء، حيث يتعين على تجار الجملة وحسب شروط البيع بالجملة أن يدعموا تصريحاتهم بهذا الجدول متضمننا المعلومات التالية عن كل زبون:

-رقم التعريف الجبائي.

-الاسم و اللقب أو العنوان التجاري

-مبلغ عمليات البيع المنجزة خلال السنة المدنية.

-رقم التسجيل في السجل التجاري.

-العنوان الصحيح للزبون.

-مبلغ الرسم على القيمة المضافة المفوتر.

7.1.1. الالتزام بدفع الضريبة:

يعتبر دين الضريبة دين محمول لا مطلوب أي بمعنى انه يجب على المكلف أن يسعى من تلقاء نفسه بالوفاء بدينه متى حل مواعده دون انتظار الإدارة الجبائية مطالبته بذلك، و الالتزام بدفع الضريبة هو التزام جوهري و متبادل بين طرفي العلاقة الضريبية فبالنسبة للمكلف يقع عليه التزام دفع الضريبة، و هو في المقابل يضع التزاما على عاتق الإدارة الضريبية بأن تقوم بتحصيل الضريبة و الالتزام بدفع الضريبة ليس له سوى طريقة واحدة و هي الدفع النقدي و تنص مختلف التشريعات الضريبية على حق الخزينة العمومية في تتبع أموال المدينين بصفته دينا ممتازا¹.

2.الالتزامات المحاسبية

حددت الالتزامات المحاسبية في القانون التجاري من خلال نص المواد 11-10-09 و التي يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

1.2. مسك دفتر اليومية:

"كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة تاجر ملزم بمسك دفتر اليومية، يقيد فيه يوما بيوم عمليات المقاوله أو أن يراجع على الأقل نتائج هذه العمليات شهريا بشرط أن يحتفظ في هذه الحالة بكافة الوثائق التي يمكن معها مراجعة تلك العمليات يوميا"²، و هو عبارة عن دفتر مرقم و موقع من طرف قاضي المحكمة المختصة إقليميا، يخص الأشخاص الذين يحققون أرباح تجارية و صناعية (و بعبارة أخرى المكلفين التابعين للنظام الحقيقي)، أما بالنسبة للأشخاص الذين يحققون أرباح غير تجارية

¹ حسام فايز عبد الغفور، العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية و أثرها على التحصيل و الجباية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في المنازعات الجبائية، جامعة النجاح الوطنية بنابلس، غزة، فلسطين، 2010، ص:40.

² - المادة 9، القانون التجاري الجزائري، وزارة العدل، الجزائر، إصدار 2020، ص:4.

المحاضرة العاشرة: التزامات المكلف بالضريبة

فيمسكون دفتر مرقم و موقع من طرف رئيس مصلحة الضرائب الموجودة في مقر نشاطهم (أي المكلفين التابعين لنظام الضريبة الجرافية الوحيدة)..

2.2. مسك دفتر الجرد :

إن إلزامية مسك دفتر الجرد محددة أيضا في القانون التجاري الذي نص على ما يلي:

" يجب على الشخص الطبيعي أو المعنوي الذي له صفة تاجر أن يجري سنويا جردا لعناصر أصول و خصوم مقاولته و أن يقفل كافة حساباته بقصد إعداد الميزانية و حساب النتائج و تنسخ بعد ذلك هذه الميزانية و حساب النتائج في دفتر الجرد"¹
 "يمسك دفتر اليومية و دفتر الجرد حسب التاريخ بدون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان أو نقل إلى الهامش"²، كما يجب أن يكون مؤشر عليه من طرف المحكمة المختصة إقليميا و يخلو من كل فراغ أو بياض و يمنع الكتابة في الهوامش وكذا الشطب.

3.2. حفظ الدفاتر المحاسبية و الوثائق الإثباتية:

لقد نص القانون التجاري في نص المادة 12 على ضرورة أن تحفظ الدفاتر المحاسبية و المستندات المشار إليها في المادتين 9 و 10 من القانون التجاري لمدة عشرة سنوات، حيث يبدأ هذا الأجل في السرمان، فيما يخص السجلات، إعتبارا من تاريخ آخر تقييد، و فيما يخص الوثائق التبريرية اعتبارا من التاريخ الذي حررت فيه.
 كما يجب أن ترتب و تحفظ المراسلات الواردة و نسخ الرسائل الموجهة طيلة نفس المدة، و هي تشمل كذلك المراسلات القابلة و الصور المطابقة للرسائل.

و مسك هذه الدفاتر المحاسبية يجب أن تتوفر فيه الشروط التالية:

- صحة التصريحات المدونة في الدفاتر المحاسبية و تكون مثبتة بالوثائق القانونية..
- أن تكون الكتابات المحاسبية مقنعة و بدون أخطاء حسابية و حسب قواعد و مبادئ القوانين الجبائية و قواعد النظام المحاسبي المالي.

4.2. مسك المحاسبة :

يتعين على المكلف بالضريبة مسك محاسبة طبقا للقوانين و الأنظمة المعمول بها و لاسيما للنظام المحاسبي المالي طبقا للمادة 6 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 الذي نص على إلزام المؤسسات باحترام التعريفات الواردة في نظام المحاسبة المالي، مع تحفظ أن تكون هذه التعريفات غير متناقضة مع الأنظمة الجبائية المطبقة فيما يخص وعاء الضريبة.
 في حالة مسك هذه المحاسبة بلغة أجنبية مقبولة، فإنه يتعين تقديم ترجمة مصادق عليه من طرف مترجم معتمد و ذلك عند كل طلب من المفتش.

فضلا عن ذلك، يتعين على المكلف أن يذكر في تصريحه السنوي، مبلغ رقم الأعمال و رقم التسجيل في السجل التجاري و كذا اسم و عنوان المحاسب (المحاسبين) أو الخبراء المكلفين بمسك محاسبته أو تحديدها أو مراقبة النتائج العامة، مشير في ذلك إن كان هؤلاء التقنيين يشكلون جزءا من المستخدمين الأجراء لمؤسسته أم لا.

¹ - المادة 10، القانون التجاري الجزائري، مرجع سبق ذكره، ص: 4.

² - المادة 11، القانون التجاري الجزائري، المرجع نفسه، ص: 4.

المحاضرة العاشرة: التزامات المكلف بالضريبة

كما يتعين عليه أيضا أن يرفق بتصريحه، الملاحظات الأساسية و الاستنتاجات الموقعة والتي يمكن تسليمها من طرف الخبراء المحاسبين أو المحاسبين المعتمدين المكلفون من طرفه، في حدود اختصاصاتهم، بإعداد أو مراقبة أو تقدير حصيلته أو حسابات نتائج الاستغلال.

تقديم الوثائق المحاسبية : يتعين على المكلف تقديم عند كل طلب من المفتش، جميع الوثائق المحاسبية و الجرد و نسخ من الإرساليات و أوراق الإيرادات و النفقات، التي من شأنها أن تبرر دقة النتائج المشار إليها في التصريح.

المحاضرة الحادية عشر: ظاهرة التهرب الضريبي

تمهيد:

تعتبر الضريبة من الوسائل الهامة في مجال السياسة الاقتصادية والاجتماعية، إذ تمثل موردا هاما لحزينة الدولة، كما أصبحت تؤدي دورا أساسيا في تقليص الفوارق الاجتماعية بين فئات المجتمع وكذا المحافظة على الاستقرار الاقتصادي، إلا أن ما يعيق تحقيق هذه الأهداف هو ظهور ظاهرة التهرب والغش الضريبي التي تعد ظاهرة ليست حديثة النشأة حيث ظهرت منذ فرض الضرائب و تنظيمها و تعددت أشكالها بزيادة أهمية الضريبة و تطور دورها في الحياة الاقتصادية و لقد عرفت هذه الظاهرة انتشارا واسعا وازدادت حدتها، مما أسهم بشكل كبير في غموض هذه الظاهرة بدء بتعدد المصطلحات لتعدد طرق ممارستها وصولا إلى صعوبة التحكم فيها للحد منها، و نظرا لتعدد هذه الظاهرة، سنتعرض في هذه المحاضرة في سبيل الإلمام بجوانب الموضوع المختلفة تعريف الظاهرة أسبابها و آثارها.

1. تعريف التهرب الضريبي:

يقصد بالتهرب الضريبي: "تخلص المكلف من أداء الضريبة نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي، والتي ينتج عنها التخلص من دفع الضريبة دون أن يكون هناك مخالفة للنصوص القانونية"، كذلك هو: "التخلص من عبئ الضريبة كليا أو جزئيا دون مخالفة أو انتهاك القانون".¹

يمكن إعطاء تعريف شامل للتهرب الضريبي على أنه ذلك السلوك الذي من خلاله يقوم المكلف القانوني بعدم دفع الضريبة كليا أو جزئيا دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر، ولتحقيق التهرب الضريبي يتخذ المكلف القانوني عدة طرق وأساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة.²

بمعنى أن التهرب يتم دون الخروج عن النطاق الذي يحدده القانون الجبائي أي بدون أن ينتهك المتهرب القانون و إنما يستفيد من قصوره و الثغرات القانونية الناجمة عن عدم صياغة القوانين بصفة منسجمة ومتكاملة ومترابطة فيما بينها.

2. أنواع التهرب الضريبي:

ينقسم التهرب الضريبي بحسب المنظور الذي ينظر إليه من خلاله الباحثين والدارسين لموضوع التهرب الضريبي ويمكن تقسيمه كما يلي:

1.2. أنواع التهرب الضريبي وفقا لمشروعته:

ينقسم التهرب الضريبي وفق هذا المعيار حسب المشروعية إلى نوعين و هما كالآتي:

1.1.2. التهرب الضريبي المشروع:

التهرب الضريبي المشروع و يطلق عليه أيضا مصطلح التجنب الضريبي و يقصد به تخلص المكلف من أداء الضريبة كليا أو جزئيا نتيجة استفادته من الثغرات الجبائية الموجودة بفعل تعقد النظام الجبائي و هذه الاستفادة لا تعد مخالفة للقانون

¹ - حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة، الرسم على القيمة المضافة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2015، ص: 39.

² ناصر مراد، التهرب و الغش الضريبي، مرجع سبق ذكره ، ص: 6.

المحاضرة الحادية عشر: ظاهرة التهرب الضريبي

مادام أنه يتصرف في إطار قانوني جعلها له المشرع من خلال سلسلة من الإعفاءات و التخفيضات أو خدمات تعود عليه بنتائج أكثر امتيازاً¹، كما أن التهرب الضريبي يعني تخلص المكلف عن دفع ما عليه من ضرائب كلياً أو جزئياً دون أن يعكس عبئها على الغير، فهو بذلك البراعة التي يستند عليها المكلف للتملص من الضريبة المفروضة متفادياً في ذلك أي مخالفة لنصوص التشريعات الجبائية²،

2.1.2. التهرب الجبائي غير المشروع:

يقصد بالتهرب الضريبي غير المشروع التخلص من أداء الضريبة بمخالفة صريحة للقوانين الجبائية كما يصطلح عليه بالغش الضريبي؛ و حسب تقرير الاتحاد الأوروبي فإن الغش الضريبي: " هو نشاط غير شرعي يسمح بإنقاص أو عدم دفع الضريبة"، فالغش الضريبي يفترض فيه تحقق الواقعة المنشأة للضريبة،

تم تعريف الغش الضريبي على أنه: " تهرب من الضريبة بطريقة غير مشروعة، أي مخالفة مباشرة للقانون الضريبي، فهو تخلص من الضريبة وإعطاء عرض خاطئ عن الواقع، أو تفسير مزل، ومن أجل ذلك يستعمل المكلف بالضريبة الغش بالاحتيال مرتكباً بذلك جرائم مالية يعاقب عليها القانون"³؛ أي المكلف بالضريبة يتهرب من دفع الضريبة باستخدام أساليب غير مشروعة⁴ وبالتالي يتعرض للمسائلة القانونية متى توفر العنصر المادي المتمثل في استعمال الطرق الاحتيالية كالتدليس والعنصر المعنوي المتمثل في سوء النية من أجل القيام بالغش، أما التهرب الضريبي يقصد به: "تخلص المكلف من أداء الضريبة نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي، و التي ينتج عنها التخلص من دفع الضريبة دون أن يكون هناك مخالفة للنصوص القانونية".

وعليه يمكن التمييز بين التهرب الضريبي والغش الضريبي حسب الجدول الآتي:

¹ غازي عناية، "المالية و التشريع الضريبي"، الجزء الأول، دار الينارق، عمان، الأردن، 1998، ص: 181

² عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي، دار الهدى للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2012، ص: 98

³ يونس أحمد البطريق، مرجع سبق ذكره، ص: 233.

⁴ عبد المنعم فوزي، "المالية العامة و السياسة المالية"، دار النهضة العربية، لبنان، 1972، ص: 223.

المحاضرة الحادية عشر: ظاهرة التهرب الضريبي

الجدول رقم 7: أوجه التشابه و الاختلاف بين التهرب الضريبي والغش الضريبي

أوجه التشابه	
التهرب الضريبي	الغش الضريبي
- كل منهما سلوك يهدف من خلاله المكلف إلى التخلص من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً - كل منهما يشمل العنصر المعنوي والمتمثل في توفر القصد ونية التهرب. - كل منهما يؤدي إلى حرمان الخزينة من الإيرادات الضريبية - كل منهما ناتج عن ضعف الوعي الضريبي للمكلف.	
نقاط الاختلاف	
التهرب الضريبي	الغش الضريبي
- غير مخالف للقانون والتشريع الضريبي. - يشمل على العنصر المعنوي فقط. - لا يعاقب عليه القانون.	- يتم باستعمال أساليب مخالفة للتشريع الضريبي. - يشتمل على العنصر المادي والعنصر المعنوي. - يعتبره القانون جنحة ويعاقب على ارتكابه.

المصدر: من إعداد الأستاذة، انطلاقاً من التعريفات السابقة الذكر

2.2. أنواع التهرب الضريبي وفقاً للمعيار الإقليمي:

ينقسم التهرب الضريبي وفق هذا المعيار إلى قسمين هما كالآتي:

1.2.2. التهرب الضريبي الدولي:

يمكن تسميته بالتهرب الضريبي الخارجي و هو أوسع نطاقاً من التهرب الوطني حيث يكون التهرب فيه غير محدوداً من خلال استطاعة الممول تهريب أمواله خارج البلاد بطريقة غير مشروعة إلى دول تفرض ضرائب منخفضة أو تمتاز بإعفاءات ضريبية، والقيام بتحويل مداخيله إليها دون الخضوع إلى الاقتطاع الضريبي في البلد الأم¹، ويعتبر هذا النوع من التهرب أكثر خطورة وذلك لما يتسبب فيه من حرمان للخزينة من إيرادات الضرائب المختلفة.

ومن بين الأعمال التي يقوم بها المكلف في إطار الغش الجبائي الدولي ما يلي:

- إنشاء مؤسسات صورية وهمية في الخارج.
- ممارسة نشاطه في مناطق تبيع الجنات الضريبية
- يقوم بالانضمام لشركات كبيرة تتميز أنظمتها الضريبية بانخفاض معدلات الإخضاع الضريبي.
- التلاعب في التصريح بأسعار الصفقات التجارية.

¹ André Margairaz La Fraude Fiscale Et Ses Succédanés. Collection de la nouvelle école de lausanne, Edition, 2. Publisher, Paris, 1971, P: 30

المحاضرة الحادية عشر: ظاهرة التهرب الضريبي

2.2.2. التهرب الضريبي الداخلي:

هو قيام المكلف بالضريبة بالتخلص من دفع الضريبة بطريقة غير قانونية داخل الحدود الجغرافية للبلد الذي يحمل جنسيته، حيث أن المكلف داخل الحيز الجغرافي لبلده يكون تابع للإدارة الجبائية التي تقع في نفس المنطقة الجغرافية الممارس فيها النشاط الخاضع للضريبة، وتلك المصلحة هي التي تتولى مراقبته.

3. أسباب التهرب الضريبي:

للهرب الضريبي عدة أسباب أدت لظهورها منها أسباب متعلقة بالتشريع الجبائي، و أسباب متعلقة بالإدارة الضريبية و أسباب متعلقة بالمكلف بالضريبة، و أسباب أخرى ترجع للظروف السّياسة و الظروف الاقتصادية: والت يمكن ذكرها بشكل موجز كالآتي:

1.3. الأسباب المتعلقة بالتشريع الجبائي:

النقص في التشريع الضريبي و عدم إحكام صياغة نصوصه و قواعده و وجود ثغرات قانونية يستغلها المكلفين للتخلص من دفع الضريبة تعد من أبرز أسباب التهرب الضريبي، لذا، فإن الأسباب التشريعية تلعب دورا واضحا في اتساع ظاهرة التهرب الضريبي من خلال العوامل التالية:

1.1.3. التعقد والغموض في التشريع الضريبي:

التعارض في أحكام نصوص التشريع الضريبي تؤدي إلى فتح المجال لطرح تأويلات و تفسيرات متضاربة بين الإدارة الضريبية والمكلف، باعتبار أن التغييرات المتواصلة و المستمرة التي تمس مجال التحسين و التشريع الضريبي تعد غامضة بسبب الإفراط في تعديل القوانين.

2.1.3. التعارض في النصوص القانونية:

يقصد به التعارض في النصوص التشريعية الضريبية، ذلك التعارض الداخلي للنصوص، وهو الذي يقع بين نصين ضريبيين ضمن نفس القانون الضريبي، ينشأ هذا نتيجة تداخل في صلاحيات هيئات الإدارة الضريبية، و كذلك هو ذلك التعارض الخارجي للنصوص والتي تنظم شؤوننا اقتصادية و مالية ترتبط بالضرائب، الأمر الذي يؤدي إلى نشوء ظاهرة الازدواج الضريبي التي تتمثل في فرض نفس نوع الضريبة على نفس الشخص خلال نفس فترة الخضوع أكثر من مرة واحدة وبالنسبة لنفس المادة الخاضعة للضريبة¹، أي يدفع المكلف بالضريبة على نفس الوعاء أكثر من مرة لأكثر من إدارة ضريبية. و هذا يحدث نتيجة عدم التنسيق بين القوانين الضريبية سواء محليا أو دوليا.

3.1.3. عدم استقرار التشريعات الجبائية:

نتيجة التعديلات المتتالية والمتعددة وكذا إلغاء بعض الأحكام الجبائية التي تستحدث بمناسبة قوانين المالية السنوية والتكميلية، مما يثير مشكلة التركيز و التذكر لكل من أعوان الإدارة الجبائية من جهة، والمكلفين بالضريبة من استيعاب مضمون النظام الجبائي من جهة أخرى.

¹عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، مرجع سبق ذكره، ص: 229.

المحاضرة الحادية عشر: ظاهرة التهرب الضريبي

4.1.3. ضعف الرقابة الجبائية:

عندما يشعر المكلف بالضريبة بضعف الرقابة الجبائية أو عدم وجودها فإنه يزيد ميله للغش والتهرب الضريبي، وكذلك إحساسه بنقص الخبرة والكفاءة لدى أعوان الإدارة الجبائية هذا من ناحية، وعدم وجود قنوات تبحث عن المعلومة الجبائية باستخدام وسائل التكنولوجيا الحديثة من ناحية أخرى..

2.3. الأسباب المتعلقة بالإدارة الضريبية:

تعتبر الإدارة الضريبية الأداة الرئيسية لتنفيذ النظام الضريبي، لذلك كلما كانت هذه الإدارة ضعيفة الكفاءة و النزاهة كلما كانت عملية التهرب الضريبي أكثر سهولة، ويرجع سبب عدم كفاءة الإدارة الضريبية إلى ضعف الإمكانيات و الوسائل المادية بالإضافة إلى نقص الموظفين ذوي المهارات الفنية ونقص في الخبرة المهنية للموظفين في الإدارة، و ذلك نتيجة ضعف الأجور لصنف الموظفين التابعة لنظام الوظيفة العمومية، و قلة المعاهد و المدارس المتخصصة في تكوين إطارات مصلحة الضرائب.

3.3. الأسباب المتعلقة بالمكلف:

المكلف بالضريبة يعتقد بأنه يدفع للدولة أكثر مما يأخذ منها وشعوره أنه يستطيع الاستمرار في الانتفاع من خدمات الدولة حتى مع عدم دفع الضريبة، أي أن دفع الضريبة ليس شرطاً للاستفادة من الخدمات العامة.¹

إذن كلما زاد الوعي الضريبي ضعف الباعث عن التهرب، وبالعكس كلما ضعف الوعي الضريبي كان الباعث النفساني على التهرب من الضريبة قويا وملموسا.²

4.3. الأسباب السياسية:

تلعب السياسة التي تتبعها الدولة دورا هاما في التهرب الضريبي فإذا أنفقت الدولة حصيلة الضرائب في أوجه نافعة فإن الأفراد يشعرون أن ما يدفعونه يعود عليهم بالفائدة وبالتالي يقل تهربهم من الضرائب المفروضة، أما إذا أنفقت الدولة حصيلة الضرائب في أوجه لا تعود على المواطنين بالنفع فإنهم سيبدلون قصارى جهدهم في التهرب من الضريبة. أي أن الدولة قد لا تحدث أي تغيير على صعيد التطوير العام للدولة ولقطاع الخدمات العام.³

5.3. الأسباب المتعلقة بالظروف الاقتصادية:

للهرب الضريبي أسباب تتعلق بالجوانب الاقتصادية وهي كالآتي:

1.5.3. الظروف الاقتصادية للدولة:

تعرض الاقتصاد الوطني للتقلبات و التغيرات العالمية لها تأثير على ظاهرة التهرب الضريبي، "ففي حالة الرخاء و الانتعاش الاقتصادي للدولة، تزداد حركة البيع و الشراء و الاستيراد والتصدير، و غيرها من مظاهر الحياة الاقتصادية في الدولة، مما

¹ خالد الخطيب، أحمد زهير، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005، ص.165

² عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، مرجع سبق ذكره، ص.226

³ محمد سليم وهبة، التهرب الضريبي-واقع و توصيات، المؤتمر الثاني للشبكة العربية لتعزيز النزاهة ومكافحة الفساد، صنعاء، اليمن، 26-27 يوليو 2010، ص: 08

المحاضرة الحادية عشر: ظاهرة التهرب الضريبي

يترتب عليه زيادة في دخول و أموال الأفراد من ناحية، و زيادة فرص نقل العبء الضريبي من ناحية أخرى، و في كلتا الحالتين لن يشعر المكلف بالضريبة بثقل و عبء الضريبة المفروضة عليه، و بالتالي لا يلجأ إلى التهرب من سدادها خشية المساءلة القانونية، أما في حالة الكساد و الركود الاقتصادي فيحدث العكس تماما، و من ناحية أخرى فإن طبيعة الهيكل الاقتصادي السائد يؤثر بشكل أو بآخر في وجود و حجم التهرب الضريبي، فعندما يغلب النشاط الزراعي و الصيد البحري و بالتالي تسود ظاهرة الاستهلاك الذاتي، و يلاحظ أن جزء كبير من الدخل يأخذ الصورة العينية، و أن هناك نوع من الجمود الاقتصادي و عدم وجود حقيقي لأسواق المال، ففي ظل هذا الاقتصاد يزداد حجم التهرب الضريبي، بينما في الاقتصاد الذي يغلب عليه النشاط الصناعي و التجاري الذي يتصف بالمرونة فهو يكون اقتصادا نقديا يتميز بسرعة حركة رؤوس الأموال و سيولة الدخل و بالتالي ينخفض حجم التهرب الضريبي.

2.5.3. انتشار ظاهرة الاقتصاد غير الرسمي:

يؤدي اقتصاد السوق غير الرسمي إلى استمرارية و زيادة حجم التهرب و الغش الضريبي، بسبب عدم ضبط السوق للسلع والخدمات، كذلك عدم ضمان حرية المنافسة، كما أن القطاع الموازي لا يقتصر على عدم دفع الضرائب، بل يتعدى ذلك كونه يساهم في جعل إجراءات التحريض الجبائي عديمة الجدوى، و بالتالي فإن كتلة نقدية هامة تتداول بحرية دون خضوعها للسياسة الاقتصادية.

3.5.3. الظروف الاقتصادية للمكلف:

الوضع الاقتصادي للمكلف قد يدفعه للتهرب الضريبي، فالشخص الذي يعاني من ضعف الدخل يعتقد بأن اقتطاع الضريبة من هذا الدخل يعني إنقاص مقدرته المالية عن الحد الأدنى اللازم لإشباع حاجاته الأساسية، مما يدفعه للحفاظ على دخله.¹

4. آثار التهرب الضريبي:

يؤثر التهرب الضريبي على جميع مناحي الحياة بحيث يترتب عنه آثار اقتصادية، اجتماعية، سياسية و مالية و هي كالآتي:

1.4. الآثار الاقتصادية:

تعتبر الضريبة الوسيلة المالية الفعالة لتدخل الدولة في النشاط الاقتصادي، لكن بالمقابل يؤدي التهرب الضريبي إلى إضعاف هذا التدخل نتيجة الإنقاص من الحصيلة الضريبية مما يؤدي إلى عرقلة سير التنمية الاقتصادية، وذلك عن طريق التأثير السلبي على الاستثمارات، و الحد من المنافسة النزيهة بين المشروعات، كما تؤدي إلى عرقلة النمو الاقتصادي بشكل عام.

1.1.4. أثر التهرب الضريبي على الاستثمار:

التهرب الضريبي له آثار وخيمة من حيث إضعاف قدرة الدولة التمويلية لزيادة الاستثمار، نظرا لأن نقص إيرادات الدولة بسبب التهرب و الغش الضريبي لا يسمح بتكوين ادخار عام، مما يحد من مقدرة الدولة على القيام بالمشاريع الاستثمارية التي تقتضيها

¹ محمد خالد، التهرب الضريبي و أساليب مكافحته، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، القاهرة، مصر، 2010، ص:

المحاضرة الحادية عشر: ظاهرة التهرب الضريبي

التنمية، بالإضافة إلى ذلك فإن انخفاض معدلات الادخار يجعل الدولة تقلص حجم الإعفاءات الممنوحة في إطار ترقية الاستثمار، و يترتب على ذلك ركود اقتصادي متميز بارتفاع معدلات البطالة و التضخم¹.

2.1.4. أثر التهرب الضريبي على المنافسة بين المشروعات و إدارتها:

يعمل التهرب الضريبي على كبح أهم محفز اقتصادي وهو روح المنافسة، حيث تكون المؤسسة المتهربة في درجة امتياز عن تلك التي تؤدي واجباتها بأمانة وهذا لإمكانياتها التمويلية الهائلة²، وبالتالي فإن التهرب الضريبي يخل بـشروط المنافسة بين المشروعات، فهو لا يسمح بنجاح المشروعات الأكثر كفاءة أو الأكثر فائدة بالنسبة للدولة والأفضل تجهيزاً أو الأحسن تنظيماً حسب ما يقضي به منطق الإنتاجية، بل على العكس يعطي فرصة النجاح للمشروعات الأكثر قدرة على التهرب من الضرائب³.

3.1.4. أثر التهرب الضريبي على عرقلة نمو التنظيم الاقتصادي:

يساهم التهرب الضريبي في تراجع النمو الاقتصادي الرسمي نتيجة استفحال ظاهرة الاقتصاد الموازي⁴.
وعليه فالآثار الوخيمة لاستفحال الاقتصاد الموازي نتيجة التهرب الضريبي تتمثل في التشويه والتأثير على مصداقية المعلومات والإحصائيات المتعلقة بمؤشرات الاقتصاد الرسمي، فعند دراسة إحصائيات الناتج الداخلي الخام والبطالة، فإنها تعطي نتائج عن كون الاقتصاد في حالة انكماشية في حين أن المستوى الحقيقي للناتج الداخلي قد يتسم بالارتفاع ومعدلات البطالة بالانخفاض.

2.4. الآثار الاجتماعية:

إن ظاهرة التهرب الضريبي تقضي على أهم مبدأ من مبادئ الضريبة ألا وهو مبدأ العدالة فالعبء الضريبي يتحمله المكلف النزيه، فهذه الظاهرة تعمل على⁵:

- يقود التهرب الضريبي إلى عدم مراعاة العدالة الضريبية في فرض الضرائب، وذلك بتحميل المكلفين غير القادرين على التهرب العبء الأكبر من الضرائب بينما يتحمل المتهربون العبء الأقل، مما تثبت و تعميق الفوارق الاجتماعية.
تدهور عامل الصدق في المعاملات بين المتعاملين الاقتصاديين فتتعدم الثقة.

وجود التهرب الضريبي بين مختلف الطبقات الاجتماعية يساهم في تدهور المدنية الجبائية في المجتمع و التي يقصد بها تفضيل المكلف المصلحة العامة للمجتمع على مصلحته الخاصة بحيث لا يقوم بتخفيض جزء من المساهمة المالية التي يجب أن يؤديها للمجتمع و بذلك فإن التهرب الضريبي هو عامل من عوامل تدهور المدنية الجبائية⁶.

¹ ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي، مرجع سبق ذكره ، ص:162 .

² المرجع نفسه، ص:162.

³ خالد الخطيب، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، المجلد16، العدد الثاني، سوريا ، 2000 ، ص:171.

⁴ عبد المجيد قدي، فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية، دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري في الفترة 1988-1999، أطروحة مقدمة لنيل دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، فرع النقود و المالية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر ، 1995، ص:274.

⁵ سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية و التطبيق، دار المفيد للنشر و التوزيع، الجزائر، 2011، ص:22.

⁶ عوادى مصطفى، رحال نصر، الغش و التهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، نشر و توزيع مكتبة بن موسى، الجزائر، 2013، ص:96.

المحاضرة الحادية عشر: ظاهرة التهرب الضريبي

3.4. آثار مالية:

يؤدي التهرب الضريبي إلى الإضرار بالخزينة العامة للدولة، بحيث يفوت على الدولة جزء هام من الموارد المالية ويترب على ذلك عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على الوجه الأكمل، وبالتالي تصبح الدولة عاجزة عن أداء واجباتها الأساسية تجاه مواطنيها، وفي ظل عجز الميزانية تضطر الدولة إلى اللجوء إلى وسائل تمويلية أخرى كالإصدار النقدي واللجوء إلى الاقتراض.¹

5. الوسائل الوقائية:

هناك عدة وسائل وقائية يمكن استخدامها لمعالجة التهرب الضريبي والتي قد تكون على مستوى التشريع، الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة.

1.5. وسائل وقائية على مستوى التشريع:

وتكون من خلال:

1.1.5. تبسيط النظام الجبائي:

المشكل ليس في انعدام القوانين أو تعددها بقدر ما هو في ثباتها و استقرارها، الأمر الذي أدى إلى حتمية الوصول إلى تعديلات جديدة و هادفة و تبسيط النظام الجبائي عن طريق إلغاء التعقيدات المتمثلة في تعدد الضرائب واختلاف معدلاتها، حتى يسهل على المكلف و الإدارة معا تبسيط أحكام قوانين الضرائب و إجراءات تنفيذها.²

2.1.5. إرساء نظام ضريبي عادل:

يعتبر التعسف الضريبي أهم العوامل التي تؤدي إلى انتشار ظاهرة التهرب الضريبي، و لمعالجة هذا الوضع يحرص المشرع على إرساء نظام ضريبي عادل من خلال توزيع الأعباء الضريبية على المكلفين حسب مقدرتهم على التكلفة، مع تجنب الازدواج الضريبي الذي يزيد من الإحساس بتعسف الضريبة وشمولها، وكذلك إقرار إعفاءات ضريبية مدروسة وتكون لأسباب موضوعية.³

3.1.5. تحسين التشريع الضريبي:

يثير عدم وضوح التشريعات الضريبية يجعل الموظفين في الجهاز الضريبي غير قادرين على الاستيعاب الشامل و بشكل دوري للإجراءات و النصوص و القواعد الضريبية المختلفة و المعدل فيها باستمرار، لهذا يجب إصدار تشريعات ضريبية جديدة تتسم بالبساطة و الوضوح و المرونة فصياغة القانون الضريبي يلعب دورا أساسيا في نجاح أو فشل أي نوع من أنواع الضرائب.⁴

2.5. وسائل وقائية على مستوى الإدارة الضريبية:

و يكون ذلك بتوفير مختلف الوسائل المادية والبشرية التي تسمح للإدارة بالقيام بعملية الرقابة الدائمة والفعالة.

¹ عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب والغش الضريبي، دراسة حالة ولاية باتنة، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، 2003/2004، ص 31.

² البطريق احمد يونس، مرجع سبق ذكره، ص: 102.

³ أحمد زهير شامية، خالد الخطيب، "المالية العامة"، الطبعة الثانية، دار زهران للطباعة والنشر، الأردن، 1997، ص: 210.

⁴ دارز حامد عبد المجيد، حجازي المرسي السيد، "المالية العامة"، جامعة بيروت العربية، لبنان، 2003، ص: 272.

المحاضرة الحادية عشر: ظاهرة التهرب الضريبي

1.2.5. تحسين الإمكانيات البشرية:

في ظل الإصلاحات الاقتصادية وما نتج عنها من ارتفاع عدد المتعاملين الاقتصاديين، واجهت الإدارة الضريبية عدة صعوبات في أداء مهامها، وذلك لقلة عدد الموظفين ونقص كفاءاتهم المهنية، وفي ظل هذا الاختلال بين الوظائف الإدارية وإمكانياتها البشرية أصبح من الضروري تحسين كفاءات الموظفين وتكوين إطارات متخصصة في المجال الضريبي، وفي هذا السياق يجب اتخاذ الإجراءات التالية:¹

-تحسين أجور الموظفين في مصلحة الضرائب؛

-فتح مدارس متخصصة في المجال الضريبي عبر مختلف جهات الوطن قصد تكوين إطارات ضريبية؛

-تحسين الأوضاع المادية والاجتماعية للعاملين بالإدارة الضريبية قصد غلق منافذ الإغراءات المقدمة لهم؛

-وضع أسس عادلة للترقية، بالمقابل تسليط أقصى العقوبات لمن يثبت في حقهم سلوكيات غير مشروعة ومنافية لأخلاقيات المهنة.

2.2.5. تحسين الإمكانيات المادية: وهذا عن طريق تدعيم الجهاز الضريبي بالألات الحديثة من حاسوب و أجهزة الإعلام الآلي الحديثة و المتطورة لانجاز العمل في وقت وجيز و بسرعة، وذلك بإتباع الأسلوب العصري الحضاري في تنظيم المكاتب وتسليم البيانات وإقامة نظام استعلامات عصري.

3.5. وسائل وقائية على مستوى المكلف بالضريبة:

المكلف بالضريبة هو العنصر الأساسي في عملية التهرب الضريبي لعدم اقتناعه، لذا يمكن تجنب التهرب من خلال نشر الوعي لدى المكلف بالضريبة، و الحرص على خلق علاقة ثقة بين كل من مصلحة الضرائب و المكلف بالضريبة و إزالة التوتر في العلاقة القائمة بينهما بحكم الضريبة.

1.3.5. توعية المكلف بالضريبة:

إن فرص نجاح أي نظام تعتمد أساسا على درجة الوعي الضريبي لدى المكلف وثقافته الضريبية. ومدى إقناعه لأهمية الضريبة في تمويل الخزينة العمومية ومدى إقناعه كذلك بعدتها، لأن تبعية التهرب لا تقع على المشرع المالي والإدارة وحدها وإنما تقع كذلك على المكلف.² كما يجب تحسيسه بقيمة الخدمات المقدمة من طرف الدولة من تعليم وعلاج و الأمن وغيرها من الخدمات التي لو يقع عبئها على المكلف لاستحالت الحياة و المعيشة.

2.3.5. إزالة التوتر بين الإدارة و المكلف:

تسعى الإصلاحات الضريبية دائما لتحسين العلاقة بين الإدارة الضريبية و المكلف و إزالة التوتر بينهم و العمل على إنشاء مكاتب للعلاقات العامة على مستوى المديرية الولائية للضرائب و مراكز الضرائب و المراكز الجوارية، مهمتها هي مساعدة المكلفين عن طريق حسن الاستقبال وإعطاء إجابات واضحة و كافية لمختلف الإشكالات التي قد يطرحها المكلفين.

¹سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2000، ص: 129

²عبد المنعم فوزي، مرجع سبق ذكره، ص: 266

المحاضرة الحادية عشر: ظاهرة التهرب الضريبي

3.3.5. خلق الثقة بين مصلحة الضرائب والمكلف:

تعد الثقة أساس المعاملات كيف ما كانت طبيعة المعاملة و طبيعة الأفراد و الهيئات، لذا يستوجب توفر عنصر الثقة بين المكلف بالضريبة و إدارة الضرائب من خلال تنفيذ القانون الجبائي بعدالة و مساواة بين كل المكلفين مع ضمان احترام حقوقهم الجبائية في حق الطعن و المنازعات و طلب تبريرات و توضيحات في كل الشؤون المتعلقة بفرض الضريبة و تحصيلها.

المحاضرة الثانية عشر: الرقابة الجبائية كآلية للحد من التهرب الضريبي

تمهيد:

يقوم النظام الضريبي الجزائري أساسا على نظام تصريحي، من خلال منح المكلف بالضريبة الحرية النسبية في التصريح بمدخله من تلقاء نفسه، وجاءت الرقابة الجبائية كأداة تحمي هذا النظام، من خلال التأكد من صحة و مصداقية هذه التصريحات المكتتبه، نظرا للأخطاء المرتكبة أثناء إعدادها سواء عن حسن نية أو سوء نية بهدف التهرب و الغش الضريبي. لذلك أقام لها المشرع الجبائي كيان قانوني، فحق الرقابة و التحقيق نصت عليه المواد من 18 إلى 33 من قانون الإجراءات الجبائية و خولت لمصالح الإدارة الجبائية القيام بكل أشكال الرقابة و التحقيق في التصريحات مع فحص محاسبة المكلفين بالضريبة من أجل التأكد من صحة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرفهم بالإضافة إلى اكتشاف وكبح حالات الغش الضريبي في حالة وجودها.

1. مفهوم الرقابة الجبائية:

التشريع الجزائري فقد عرف الرقابة الجبائية على أنها عملية من خلاله: تراقب الإدارة الجبائية التصريحات و المستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو إتاوة، كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات و الهيئات التي ليست لها صفة التاجر و التي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها، وبتعين على المؤسسات و الهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها، الدفاتر و الوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها.¹ والرقابة الجبائية هي: "التحقق من شمول الوعاء الضريبي الممول لكافة العناصر الخاضعة للضريبة و من صحة القيم المالية لهذه الضريبة أو عند النظر في إسقاطها".²، و هي: "الأداة القانونية التي تعين السلطة المختصة على الوقوف على الأخطاء وتقويمها و بما أن الإدارة الجبائية إحدى هذه السلطات المختصة فإنها تمثل الوسيلة التي تمكنها من التحقق بأن المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم الجبائية و تصحيح الأخطاء الملاحظة"³، أيضا هي: "تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلاءم مع القانون الجبائي و التحقق من هذا مع الإثباتات والتصريحات المقدمة".⁴

و بالتالي فالرقابة الجبائية هي مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية للتحقق من صحة و مصداقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين، بغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التملص و التهرب من دفع الضريبة.

2. مبادئ الرقابة الجبائية:

لفعالية الرقابة الجبائية يتطلب الوضع إرساء مبادئ و أطر أساسية التي من خلالها تكون الضوابط الجبائية ذات فعالية في الميدان العملي، و تتمثل هذه المبادئ فيما يلي:

1.2. إقامة نظام ضريبي محكم:

يعتبر النظام الضريبي من بين المقومات الأساسية للرقابة الجبائية حيث تنعكس نوعية السلطة التشريعية في المجتمع على التشريعات التي تسنها بصفة عامة و من بينها النظام الضريبي، فبقدر ما يتوفر لديها من خبرات و كفاءات بقدر ما يستطيع

¹ المادة: 18-1، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص: 9.

² عبد المجيد دراز، "مرجع سبق ذكره، ص: 22.

³ Claude Laurent, "la vérification personnelle", Bayausaine, France, 1995, p: 13

⁴ Ahmed Hamini, "L'audit comptable et financier", Edition Berti, Algérie, 2001, P.: 172

المحاضرة الثانية عشر: الرقابة الجبائية كآلية للحد من التهرب الضريبي

الخبير الضريبي أن يلمس الحبكة الفنية في أنظمتها الضريبية، و بقدر ما يتأثر بالعوامل السياسية و الاقتصادية و الاجتماعية كما أن التهرب الضريبي سببه عدم إحكام القوانين و التشريعات من حيث تعقد النظام الضريبي و عدم استقراره و لذلك يجب تحسين فعالية النظام الضريبي من خلال ما يلي:¹

-تبسيط و تحسين التشريع الضريبي،

-تحقيق العدالة و المساواة الضريبية،

و بشكل عام يمكن القول أن تطبيق الرقابة الجبائية يتطلب وجود نظام ضريبي عادل يجعل كل فرد يساهم في النفقات العامة حسب مقدرته التكليفية، إضافة إلى ضرورة أن تشمل الرقابة الجبائية لكافة المكلفين بالضريبة و بشكل دوري.

2.3. ترقية و تطوير الإدارة الضريبية:

التشريع الضريبي لا يكف لمحاربة التهرب و الغش الضريبي ما لم يرافق بإدارة ضريبية فعالة، حيث أن تبعات وانعكاسات التهرب الضريبي السلبية لا تقع على المشرع المالي و المكلف بالضريبة و أحدهما و إنما تقع كذلك على الإدارة الضريبية، التي يجب أن تكون ذات مستوى عال من التطور و الكفاءة إضافة إلى توفرها على الإمكانيات البشرية و المادية اللازمة، والتي تمكنها من أداء مهامها على أحسن وجه، كما أن أعوان الإدارة الجبائية لا يمكنهم الوفاء بالغرض إذا لم يموتوا متمتعين بالخبرة و الكفاءة العالية في المجال الجبائي و المجال المحاسبي، و بناء على ما سبق فمن الضروري العمل على الرفع من كفاءة الموظفين و تحسين أداءهم من خلال الحرص على تكوين إطارات متخصصة في مجال الجباية و الضرائب و المراقبة الجبائية و علم المحاسبة، إضافة إلى إجراء التربص و التكوين لموظفي و أعوان الإدارة الضريبية و وضع برامج تكوينية تتماشى مع المستجدات التي يشهدها النظام الجبائي، كما تتمثل الإمكانيات المادية في توفير الشروط الأساسية للإدارة الضريبية من أماكن عمل ملائمة تعطي انطبعا جيدا لدى الموظفين، إضافة إلى توفير أجهزة الإعلام الآلي و وسائل الاتصال الحديثة، كما ينبغي تحفيز موظفي الإدارة الضريبية من خلال رفع أجورهم و توفير الخدمات اللازمة لهم.²

3.2. إرساء الحس الجبائي لدى المكلف بالضريبة:

يتم ذلك من خلال تقديم الإدارة المعلومات و إتاحة الوسائل الضرورية و اللازمة للمكلفين بالضريبة لتمكينهم من تحديد الوعاء الخاضع للضريبة، و وضع تحت تصرفهم مطويات إعلامية تتضمن مستجدات و تغييرات التشريع الجبائي و شرح الإجراءات الجبائية كمواعيد التصريح و الدفع و كيفية ملء مختلف الوثائق الضريبية و أساليب الطعن و طرق المنازعات إضافة لتوفير الوثائق و المستندات اللازمة لإجراء التحقيق و المراقبة و ذلك من خلال إتباع جملة من السياسات الإعلامية و التي نوجز أهم عناصرها فيما يلي:³

-إعلام المكلف بالضريبة بشتى وسائل الإعلام المتاحة،

-تحسين العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية،

¹ بوشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة تلمسان، الجزائر، السنة الجامعية 2010-2011، ص: 92.

² بوشري عبد الغني، المرجع نفسه، ص: 93.

³ العثماني مصطفى، نظام المعلومات و دوره في تفعيل الرقابة الجبائية-حالة الجزائر-، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، المركز الجامعي المدية، الجزائر، 2008، ص: 109.

المحاضرة الثانية عشر: الرقابة الجبائية كآلية للحد من التهرب الضريبي

-نشر ثقافة معاملة المكلف بالضريبة كزبون من قبل أعوان الإدارة الضريبية.

-خلق نوع من الثقة بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب.

3. أنواع الرقابة الجبائية:

تعتبر الرقابة الجبائية وسيلة لكشف حالات التهرب خاصة مع تزايد العدد الهائل للتصريحات الجبائية التي تتطلب الرقابة ويحتم على الإدارة تنوع مخطط عملها في هذا الشأن، و تجدر الإشارة إلى أن حق الرقابة و التحقيق يمكن إجراءه على سنة واحدة كما يمكن أن يمتد ليشمل أربع سنوات غير متقادمة وفي نفس الوقت يمكن أن يشمل ضريبة واحدة أو عدة أنواع من الضرائب. و في هذا الخصوص توجد عدة أنواع من الرقابة منها:

1.3. الرقابة الشكلية:

تعتبر أول عملية تمر بها التصريحات المقدمة من طرف المكلفين، وتهدف إلى تصحيح الأخطاء المادية الملاحظة عادة في التصريحات وكذا التحقيق في هوية وعنوان المكلفين، حيث يقوم العون المحقق بفحص شكلي فقط للتصريحات المكتبية، وكذا مختلف العناصر التي تدخل في تحديد الوعاء الضريبي، وفق ما يلي:

-أ- المكلف: يجب أن يحتوي كل ملف جبائي على نسخة من الوثائق و المستندات التالية: نسخة طبق الأصل من وثيقة السجل التجاري، بطاقة إثبات الهوية، شهادة الإقامة، شهادة التصريح بالوجود، البطاقة الإحصائية، فضلا عن كل مراسلات المكلف.

-ب- النشاط: يجب توفر بطاقة التعريف الجبائي، والتصريحات الشهرية والثلاثية الخاصة بمجموع الضرائب، وملخصات أرقام الأعمال لكل سنة.

-ج- الأخطاء المادية: التأكد من أن إيداع التصريحات الشهرية والثلاثية في آجالها المحددة، والتأكد من أن العمليات الحسابية مدونة في التصريحات و بدون وجود أخطاء في العمليات الحسابية، و أن البيانات المشار إليها في التصريحات صحيحة..

هذا النوع من الرقابة لا يأخذ بعين الاعتبار مدى صحة المعلومات التي تحملها التصريحات بل تهتم بالجانب الشكلي الذي قدمت فيه هذه المعلومات و تعتبر مرحلة تحضيرية للرقابة على الوثائق.

2.3. الرقابة على الوثائق:

يعد هذا النوع من الرقابة ثاني إجراء تقوم به الإدارة الضريبية بعد الرقابة الشكلية، هو عبارة عن مراقبة التصريحات حسب نص المواد 18 ، 19 ، 19 مكرر، 19 مكرر 1، 19 مكرر 2، 19 مكرر 3 من قانون الإجراءات الجبائية.

يتجلى دور هذه الرقابة في مجموع الأعمال و الفحوصات الدقيقة التي تتم على مستوى المكتب، و التي تقوم من خلالها الإدارة بمقارنة المعلومات المصرح بها من طرف المكلف، و المعلومات المتحصل عليها من طرف الإدارات والهيئات و المؤسسات العامة أو الخاصة، و المتعلقة بالمعاملات أو الصفقات المبرمة بين المكلف و هذه الهيئات تكون في شكل كشوفات.

-وقد تم إظهار هذا النوع من الرقابة من خلال ما نصت عليه المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية: " يراقب المفتش التصريحات، و يطلب التوضيحات و التبريرات كتابيا، كما يمكن للمفتش أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات و المعطيات موضوع الرقابة".

-كما تتسم الرقابة على الوثائق بالمزايا التالية:

- مدة مراقبة الملف الجبائي جد قصيرة؛

المحاضرة الثانية عشر: الرقابة الجبائية كآلية للحد من التهرب الضريبي

-محدودية السنوات والضرائب والرسوم المعنية بالمراقبة؛

-تحديد دقيق للعناصر المستهدفة للمراقبة.

-ويتم الفحص الدقيق لهذه الملفات من ناحية المضمون من خلال الوثائق و المستندات التي بحوزة إدارة الضرائب، و التي تمس أساسا التصريحات الشهرية للمكلفين و عناصر الميزانية و جدول حسابات النتائج...من أجل كشف النقائص و الأخطاء التي تعترها من طرف المكلف و يتم سريان هذه الرقابة وفق المراحل التالية:

- مقارنة المعلومات المتحصل عليها من الإدارة الضريبية

- مراقبة مصداقية التصريحات الضريبية: خلال هذه المرحلة يقوم العون المحقق بمراقبة مصداقية تصريحات المكلفين بالمقارنة مع ما هو متوفر من معلومات لدى مصلحة الضرائب، حيث تتمثل فيما يلي:

-التأكد من أن رقم الأعمال المصرح به في مادة الرسم على القيمة المضافة هو نفسه رقم الأعمال المصرح به في مادة الرسم على النشاط المني، باعتبار أن رقم الأعمال خارج الرسم في معظم الحالات هو نفسه بالنسبة لهذين الضريبتين؛

-التأكد في مادة الرسم على القيمة المضافة من خلال:

- المعدلات المطبقة للنشاط المزاوول؛

-صحة القرض الضريبي(Précompte) المحصل من شهر إلى آخر، من خلال طلب أصل المبلغ الضريبي؛

-مراقبة صحة حالات إعادة الدفع، والخصم الإضافي المصرح به من طرف المكلف(نموذج Gn°50).

-مراقبة صحة أرقام الأعمال المعفية المصرح بها، بتقديم المكلف مستندات و شهادات الإعفاء الضريبي المبررة.

3.3.التحقيق المصوب في المحاسبة:

تم استحداث التحقيق المصوب في المحاسبة بموجب أحكام المادة 22 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008 ، و المقنن في نصوص المواد التالية: المادة 20 مكرر 1، المادة 20 مكرر 2، المادة 20 مكرر 3، من قانون الإجراءات الجبائية، فهو إجراء مراقبة مصوبة أقل شمولية و أكثر سرعة و ذو نطاق أقل من التحقيق المحاسبي.

لقد عرفته المادة 20 مكرر-1 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: " يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقدمة أو لمجموعة أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية ، و يتم كذلك التحقيق عندما تشكل الإدارة الجبائية في صدق المستندات أو الاتفاقات التي تم إبرامها من طرف المكلفين بالضريبة و التي تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض الأعباء الجبائية¹، و بصفة عامة التحقيق المصوب في المحاسبة هو إجراء رقابي مصوب، أقل شمولاً، سريع وأقل بعداً من التحقيق المحاسبي، هو مدخل لفحص الوثائق الاثباتية و المحاسبية لفئة من الضرائب و الرسوم و لمدة محددة يمكن أن تقل عن السنة المحاسبية.

¹ -- المادة 26 من القانون 08-13 المؤرخ في 2013/12/30، يتضمن قانون المالية لسنة 2014، الجريدة الرسمية العدد 68، الجزائر، الصادرة في

2013/12/31، ص: 13.

المحاضرة الثانية عشر: الرقابة الجبائية كآلية للحد من التهرب الضريبي

4.3. التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة:

التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، عرفته المادة 21-1 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة، وفي هذا التحقيق يتأكد الأعوان المحققون من الانسجام الحاصل بين المداخل المصرح بها من جهة، و الذمة أو الحالة المالية والعناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي، من جهة أخرى، وهذا حسب المادتين 6 و 98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ويمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة عندما تظهر وضعية الملكية وعناصر نمط المعيشة لشخص غير محصى جبائيا، وجود أنشطة أو مداخل متملصة من الضريبة، لا يمكن القيام بهذا التحقيق إلا من طرف أعوان من الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل.

5.3. التحقيق في المحاسبة:

التحقيق في المحاسبة عرفته المادة 20-1 من قانون الإجراءات الجبائية أنه: "يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق في محاسبة المكلفين بالضريبة وإجراء كل التحريات الضرورية لتأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، كما يعني التحقيق في المحاسبة أيضا مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة، وعن طريق التحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية بعين المكان وفي حالة طلب معاكس من طرف المكلف بالضريبة يوجهه كتابيا وتقبله المصلحة المسيرة أو في حالة قوة قاهرة يتم إقرارها قانونا من طرف المصلحة

لا يمكن إجراء التحقيق في المحاسبة إلا من طرف أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل.

لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق و واجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير مدته عشرة (10) أيام ابتداء من تاريخ استلام هذا الإشعار يعتبر الإشعار بالتحقيق أهم مراحل التحقيق بكل أشكاله، لأن أي خلل في هذه العملية يؤدي إلى بطلان إجراءات التحقيق مهما بلغت نتائج التحقيق.

عندما يكون العون المحقق قد حدد أسس فرض الضريبة على أثر التحقيق المحاسبي يتعين على الإدارة في هذه الحالة أن تعلم المكلف بالضريبة بالنتائج وذلك حتى في غياب إعادة تقويم برسالة مضمونة مع إشعار بالاستلام ضمن الشروط المنصوص عليها في المادة 20-6 من قانون الإجراءات الجبائية، يمكن أن يسلم الإشعار بالتقويم للمكلف بالضريبة مقابل إشعار بالاستلام عندما يكون الإشعار بالإعادة التقويم مفصلا بكفاية و أن يكون مبررا بكفاية و أن يكون مبررا بكيفية تسمح للمكلف بالضريبة بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وأن يدون ملاحظاته أو أن يصرح بقبوله، يتمتع المكلف بالضريبة بأجل أربعين (40) يوم لتبليغ ملاحظاته أو قبوله. ويكون عدم الرد خلال هذا الأجل بمثابة قبول ضمني و قبل انقضاء أجل الرد يجب على العون المحقق أن يمد المكلف بالضريبة بكل التفسيرات الشفوية المفيدة حول مضمون التبليغ بالنتائج إذا طلب هذا الأخير ذلك.

6.3. التلبس الجبائي:

يمكن لأعوان الإدارة الجبائية الذين لديهم رتبة مفتش على الأقل في ظروف يمكن أن تشكل تهديدا لعملية تحصيل المستحقات الجبائية، تحرير محضر التلبس الجبائي ضد المكلفين بالضريبة الذين يمارسون أنشطتهم وفق قواعد و مبادئ القانون

المحاضرة الثانية عشر: الرقابة الجبائية كآلية للحد من التهرب الضريبي

الجبائي الجزائري، يعتبر التلبس الجبائي نون من أنواع الرقابة الجبائية تستهدف من خلاله إدارة الضرائب توقيف أي محاولة مناورة يقصد بها المكلف بالضريبة ترتيب عملية إعسار لتجنب دفع الضريبة¹، غير ان هذا النوع من الرقابة يستلزم موافقة الإدارة المركزية للضرائب قبل الشروع في تنفيذه من قبل أعوان التحقيق الجبائي، كما يتميز بصعوبة إثباته.

4. أهداف الرقابة الجبائية:

تسعى الرقابة الجبائية إلى تحقيق جملة من الأهداف و المتمثلة في الآتي:²

1.4. هدف قانوني:

ويتمثل في التأكد من مدى مطابقة و مسايرة مختلف العمليات المالية الخاصة بالمكلفين مع القوانين الجبائية المختلفة، وحرصا على ذلك تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية و المحاسبة لمعاقبة المكلفين على ارتكاب أي انحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية.

2.4. هدف إداري:

تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الضريبية من خلال المعلومات التي تقدمها و التي تساهم بشكل كبير في زيادة الحصيلة الضريبية، و هذا بواسطة كشف الأخطاء والتجاوزات التي تساعد في معرفة الحقائق والإحصائيات وتقييم الآثار الناجمة عن ذلك لاتخاذ القرارات السليمة في سياستها الجبائية. تساعد الرقابة الجبائية على إمكانية كشف الثغرات القانونية و النقص الموجود في التشريعات المعمول بها مما يساعد الإدارة الضريبية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية لتفادي ذلك النقص و إيجاد حلول له.

3.4. هدف اقتصادي

تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العمومية من التهرب و الغش الضريبي و حمايتها لضمان أكبر للحصيلة الضريبية التي تنعكس على سياسة الإنفاق العام بشك ايجابي، إنعاش الاقتصاد الوطني نظير التناغم المتواصل و الكبير بين المجال الاقتصادي و تنميته بمدا خيل و حصيلة المجال الضريبي.

4.4. هدف اجتماعي

من الناحية الاجتماعية تهدف الرقابة الجبائية إلى مكافحة انحرافات المكلف بمختلف صورها مثل السرقة، التلاعب والإهمال أو التقصير في أداء و تحمل واجباته و التزاماته الضريبية، و هذا سعيا منها لتكريس مبدأ المساواة و العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة.

5. العقوبات الجبائية و الجنحية:

نجد أن القانون الجبائي قد قرر عقوبات جبائية وأخرى، جزائية ضد المكلفين بالضريبة المخالفين لأحكام القانون الجبائي كأسلوب ردعي، والتي يمكن أن نذكر منها ما يلي:

¹ -المادة 20 مكرر 3، قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص: 15.

² طالي محمد، "الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري الفترة 1995-1999"، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، السنة الجامعية 2001-2002، ص: 43.

المحاضرة الثانية عشر: الرقابة الجبائية كآلية للحد من التهرب الضريبي

1.5. العقوبات الجبائية:

تتمثل العقوبات الجبائية المسلطة على مرتكبي التهرب والغش الضريبي فيما يلي:

-في حالة اكتشاف عملية الغش الضريبي تستطيع إدارة الضرائب تحديد حقوقها الجبائية المتملص منها مع فرض عقوبات جبائية مشددة تقدر ب 100% بالنسبة للضرائب غير المباشرة " حسب نص المادة 116 فقرة 2 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، "أو بالنسبة للضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة حسب نص المادة 228 الفقرة 1 و 2.

-كما يترتب على الأخطاء البسيطة أو الإغفال أو عدم صحة المعلومات الواردة في الكشف التفصيلي للزبائن تطبيق غرامة جبائية من 1 000 دج إلى 10 000 دج في كل مرة تثبت فيها أخطاء أو إغفالات أو عدم صحة المعلومات المطلوبة ، كما يعاقب بغرامة جبائية من 5 000 دج إلى 50 000 دج كل من قام بمناورات التملص من الضريبة بواسطة تقديم معلومات غير صحيحة في هذا الكشف، و هذا على غرار باقي العقوبات التأديبية، حسب نص المادة 228 فقرة 1 و 2 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، ضف إلى ذلك أنه يترتب على عدم إيداع الكشف التفصيلي للزبائن تطبيق غرامة تتراوح بين 30 000 دج إلى 400 000 دج مع مضاعفتها في حالة العود.

-أتاح القانون الجبائي للإدارة الجبائية تطبيق طريقة الإخضاع التلقائي للضريبة والتي تعني تحديد المادة الخاضعة للضريبة بصفة إدارية وأحادية ضد المكلفين بالضريبة الذين يستحيل تطبيق حق المراقبة والتحقيق وكذا حق المعاينة عليهم، (بالإضافة إلى أولئك الذين يمتنعون عن تقديم التصريحات الجبائية وكذا عن مسك محاسبة منتظمة.

-رخص لها أن تلجأ إلى التحصيل الجبري لحقوقها الجبائية ضد المخالفين الممتنعين عن سداد ديونهم الجبائية سواء عن طريق غلق المحلات التجارية أو تجميد الحسابات المصرفية إضافة إلى حجز الممتلكات المنقولة والعقارية وبيعها في المزاد العلني وفق شروط معينة.

-فرض على المكلفين الذين لا يقدمون التصريح بالوجود الخاص ببدء ممارسة النشاط غرامة جبائية محددة ب 30 000 دج حسب نص المادة 1/194 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

-يؤدي عدم الفوترة أو عدم تقديمها إلى تطبيق غرامة مالية تحدد مبالغها كما يأتي: 50 000 دج بالنسبة لتجار التجزئة، 500 000 دج بالنسبة لتجار الجملة، 1 000 000 دج بالنسبة للمنتجين و المستوردين، مع مصادرة البضاعة المنقولة بدون فاتورة وكذا وسيلة نقلها إذا كانت ملكا لصاحب البضاعة، ضف إلى ذلك أن إعداد فواتير مزورة أو فواتير مجاملة يؤدي إلى تطبيق غرامة جبائية تساوي 50%، من قيمتها سواء على الأشخاص الذين قاموا بإعدادها أو على الأشخاص الذين أعدت باسمهم.

-يعاقب بغرامة جبائية يتراوح مبلغها من 5 000 دج إلى 50 000 دج كل شخص طبيعي أو معنوي يرفض منح حق الإطلاع على الدفاتر و المستندات و الوثائق لأعوان الإدارة الجبائية أو يقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الأجل القانونية المحددة لحفظها حسب نص المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية، مع تطبيق تلجئة مالية بقيمة 100 دج كحد أدنى عن كل يوم تأخير يبدأ سريانها من تاريخ المحضر المحرر لإثبات الرفض وينتهي يوم وجود عبارة مكتوبة من قبل العون المؤهل على أحد دفاتر المعني تثبت بأن الإدارة الجبائية تمكنت من الحصول على حق الاطلاع على الوثائق نص المادة 63 من قانون الإجراءات الجبائية .

المحاضرة الثانية عشر: الرقابة الجبائية كآلية للحد من التهرب الضريبي

- تنص المادة 194 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: " تطبق الإدارة الجبائية على المكلفين بالضريبة المعنيين ، في حالة معاينة التلبس الذي تنص على إجراءاته المادة 20 مكرر 3 من قانون الإجراءات الجبائية غرامة مالية قدرها 600 000 دج و ذلك مهما كان نظام الإخضاع الضريبي.

يرفع هذا المبلغ إلى 1 200 000 دج في حالة تجاوز رقم الأعمال عند تاريخ إعداد محضر التلبس الجبائي عتبة 15 مليون دج المنصوص عليه في مجال نظام الضريبة الجزافية الوحيدة"

- حسب نص المادة 182 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يعاقب على عدم التصريح بالحسابات تطبيق غرامة جبائية تقدر ب 500 000 دج عن كل حساب غير مصرح به.

-حسب نص المادة 304 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة يعاقب كل من يقوم بعرقلة أعوان الضرائب للقيام بمهامهم بغرامة جبائية تتراوح بين 10 000 دج و 30 000 دج، و تحدد هذه الغرامة ب 50 000 دج عندما يتم التأكد خلال المعاينة أن المحل مغلق لأسباب تهدف إلى منع المصالح الجبائية من إجراء الرقابة مع مضاعفة مبلغها بثلاث مرات إذا تم إجراء معاينتين متتاليتين يضاعف مبلغ الغرامة بثلاث مرات.

2.5. العقوبات الجنحية:

علاوة على العقوبات الجبائية المقررة ضد المكلفين المخالفين للتشريع الجبائي، نجد أن القانون الجبائي قد قرر عقوبات جنحية ضدهم و التي يمكن حصرها فيما يلي: ذلك حسب نص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، يعاقب كل من تملص باللجوء إلى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصفيته كلياً أو جزئياً بما يأتي:

-غرامة مالية من 50 000 دج إلى 100 000 دج عندما لا يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100 000 دج.

-الحبس من شهرين إلى ستة أشهر وغرامة مالية من 100 000 دج إلى 500 000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 100 000 دج و لا يتجاوز 1 000 000 دج.

-الحبس من ستة أشهر إلى سنتين وغرامة مالية من 500 000 دج إلى 2 000 000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 1 000 000 دج و لا يتجاوز 5 000 000 دج.

-الحبس من سنتين إلى خمس سنوات وغرامة مالية من 2 000 000 دج إلى 5 000 000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 5 000 000 دج و لا يتجاوز 10 000 000 دج.

-الحبس من خمس سنوات إلى عشر سنوات وغرامة مالية من 5 000 000 دج إلى 10 000 000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10 000 000 دج.

الخاتمة

الخاتمة:

تعد الضريبة أداة مهمة من أدوات السياسة المالية، حيث لم يعد يقتصر دورها على الهدف المالي، بل اتسعت أهدافها لتشمل أهدافاً اقتصادية واجتماعية وسياسية في ظل تطور مفهوم ووظيفة الدولة الحديثة، و يأتي في مقدمة هذه الأهداف تحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي، و تعجيل عملية التنمية، و إعادة توزيع الدخل، ومعالجة الدورات الاقتصادية، وتشجيع فروع الإنتاج، وتحفيز الادخار والاستثمار وفق أولويات التنمية ولكي تؤدي الضريبة أهدافها لا بد من توافر شرطين أساسيين:

أولهما: توافر تشريع ضريبي سليم و شفاف و عادل تتوافر فيه قواعد الضريبة الجيدة.

ثانها: تقبُّل المكلفين لهذا التشريع و عدم اللجوء إلى التهرب و الغش الضريبي بطريقة أو بأخرى، لما ينتج عن هذا التهرب و الغش من آثار سيئة في مالية الدولة، و من زعزعة عدالة النظام الضريبي، و المساس بحصيلة الضريبة، و ما ينتج عن ذلك من آثار اقتصادية تؤثر في أوضاع المنتجين و شروط المنافسة فيما بينهم.

صيغت هذه المطبوعة البيداغوجية التي تعالج المواضيع الهامة للطالب الجامعي و حسب قدراته الاستيعابية، كون أن مجال القانون الجبائي يتميز بالصعوبة و تداخل عدة عناصر منه بباقي فروع القوانين الأخرى، كما يتميز بنوع من التعقيد في أسلوب صياغة النصوص، وبالتالي قمنا بقدر الإمكان تبسيط أهم ما تناوله القانون الجبائي الجزائري بخصوص الضريبة و آليات فرضها، و توضيح معالم النظام الجبائي الجزائري، و تناولنا دور التشريع الجبائي في مكافحة أخطر ظاهرة تهدد كيان النظام الضريبي متمثلة في التهرب و الغش الضريبي من خلال أسلوب الرقابة الجبائية بشتى أنواعها.

و لقد تم إعداد هذه المطبوعة في صورتها العلمية بفضل عون الله تعالى ثم هي نتاج خبرتنا و تخصصنا السابق في علوم الجبائية بالإضافة إلى الممارسة الميدانية في إدارة الضرائب أكثر من عشرين سنة.

في آخر المطاف، أرجو أن أكون وفقت في تبسيط هذه المادة العلمية لطلبي الأعزاء و أن تفيدهم في مشوارهم الدراسي وحتى العملي مستقبلاً.

قائمة المراجع

1. المراجع باللغة العربية

1.1. القوانين:

1-الدستور

2- قانون الإجراءات الجبائية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2022.

3- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2022

4. قانون الرسوم على رقم الأعمال، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر، 2022

5- القانون التجاري الجزائري، وزارة العدل، الجزائر، إصدار 2020.

6- قوانين المالية

2.1. الكتب:

7- أحمد زهير شامية، خالد الخطيب، "المالية العامة"، الطبعة الثانية، دار زهران للطباعة والنشر، الأردن، 1997.

8- بشير يلس شاوش، المالية العامة: المبادئ العامة وتطبيقاتها في القانون الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2013.

9- بوعون يحيوي نصيرة، "جباية المؤسسة"، الأوراق الزرقاء العالمية، الجزائر، 2011.

10- حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992.

11- حميد بوزيدة، جباية المؤسسة، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.

12- حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة، الرسم على القيمة المضافة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2015.

13- حنيش علي، مقدمة في علم الضريبة، منشورات دار الكتب، الجزائر، 2011.

14- خالد الخطيب، أحمد شامية، أسس المالية العامة، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2005.

15- دارز حامد عبد المجيد، حجازي المرسي السيد، "المالية العامة"، جامعة بيروت العربية، لبنان، 2003.

16- رضا خلاصي، النظام الجبائي الجزائري الحديث جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، الجزء الأول، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2005.

17- رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2014.

18- سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، النظم الضريبية، مدخل تحليلي تطبيقي، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، الإسكندرية، مصر، دون سنة نشر.

19- سليمان محمد الطماوي، الوجيز في القانون الإداري دراسة مقارنة، دار الفكر العربي للطباعة والنشر، مصر، 1992.

20- سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011.

21- سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2000.

22- سوزي عدلي ناشد، المالية العامة: النفقات العامة - الإيرادات العامة - الميزانية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، الإسكندرية، مصر، 2003.

قائمة المراجع

- 23- شعباني لطفي، جباية المؤسسة دروس وأعمال تطبيقية مصححة، دار النشر خدمات التعليم والتكوين، الجزائر، 2017.
- 24- غازي عناية، المالية و التشريع الضريبي، الجزء الأول، دار الينارق، عمان، الأردن، 1998.
- 25- عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2007.
- 26- عادل فليح العلي، المالية العامة و التشريع المالي الضريبي، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.
- 27- عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي و النزاع الضريبي، دار الهدى للطباعة و النشر والتوزيع، الجزائر، 2012.
- 28- عبد الأمير شمس الدين، الضرائب، أسسها و تطبيقاتها العملية دراسة مقارنة، الطبعة الأولى، المؤسسات الجامعية للدراسات و النشر، لبنان، 1987.
- 29- عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر، عمان، الأردن، 2007.
- 30- عبد الله الحرسي حميد، تطبيقات فنيات الضرائب بالنظام الجبائي، الطبعة الأولى، دار زهران للنشر و التوزيع، الأردن، 2012.
- 31- عبد المجيد دراز، "النظم الضريبية"، الدار الجامعية، مصر، 1999.
- 32- عبد المنعم فوزي، "المالية العامة والسياسة المالية"، دار النهضة العربية، لبنان، 1972.
- 33- عبد المنعم فوزي، النظم الضريبية، دار النهضة العربية، مصر، 1973.
- 34- علي عباس عياد، النظم الضريبية المقارنة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 1978.
- 35- عوادي مصطفى، رحال نصر، الغش و التهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، نشر و توزيع مكتبة بن موسى، الجزائر، 2013.
- 36- فوزي عطوي، المالية العامة-النظم الضريبية و موازنة الدولة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2003.
- 37- محفوظ المشاعلة، الضرائب و محاسبتها بين النظرية و التطبيق، الطبعة الثانية، مركز أحمد ياسين للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2003.
- 38- محمد خالد، التهرب الضريبي و أساليب مكافحته، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، القاهرة، مصر، 2015.
- 39- محمد دويدار، مبادئ الاقتصاد السياسي، الجزء الرابع، موفر للنشر والتوزيع، الجزائر، 2004.
- 40- محمد سعد فرهود، مبادئ المالية العامة، الجزء الأول، منشورات جامعة حلب، سوريا، 1979.
- 41- محمد شكيري، القانون الضريبي المغربي دراسة تحليلية و نقدية، منشورات المجلة المغربية للإدارة المحلية و التنمية، دار النشر المغربية، الدار البيضاء، المغرب، 2004.
- 42- محمد الصغير بعلي، يسري أبو العلاء، المالية العامة: النفقات العامة، الإيرادات العامة، الميزانية العامة، دار العلوم للنشر و التوزيع، الجزائر، 2003.
- 43- محمد عباس محزري، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.

قائمة المراجع

- 44- محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية والضرائب، الطبعة الرابعة، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008.
- 45- محمد سعيد جعفرور، مدخل إلى العلوم القانونية (وجيز في نظرية القانون)، دار الأمل للطباعة والنشر والتوزيع المدينة الجديدة تيزي وزو، الجزائر، 1998.
- 46- محمود إبراهيم الوالي، علم المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، دون سنة النشر.
- 47- مدني أحמידوش، الوجيز في القانون الجبائي وفق آخر التعديلات، الطبعة الأولى، مطبعة دار القلم، الرباط، المغرب، 2008.
- 48- المرسي السيد حجازي، النظم الضريبية، جامعة الإسكندرية: الدار الجامعية، مصر، 2001.
- 49- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2003.
- 50- ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي، الطبعة الأولى، دار قرطبة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2004.
- 51- وليد زكريا صيام وآخرون، الضرائب ومحاسبتها، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 1997.
- 52- يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، المكتب المصري الحديث للطباعة والنشر، مصر، 1984.

3.1. الرسائل والأطروحات:

- 53- بوشري عبد الغني، فعالية الرقابة الجبائية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة تلمسان، الجزائر، 2010-2011.
- 54- حسام فايز عبد الغفور، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجبائية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في المنازعات الجبائية، جامعة النجاح الوطنية بنابلس، غزة، فلسطين، 2010.
- 55- شريف محمّد، السياسة الجبائية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص مالية عامة، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، 2010.
- 56- طالبي محمد، الرقابة الجبائية في النظام الضريبي الجزائري الفترة 1995-1999، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2001-2002.
- 57- عبد المجيد قدي، النظام الضريبي في النظام الاقتصادي (دراسة مقارنة)، مذكرة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 1991.
- 58- عبد المجيد قدي، "فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية، دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري في الفترة 1988-1995"، أطروحة مقدمة لنيل دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، فرع النقود والمالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 1995.
- 59- العثماني مصطفى، نظام المعلومات ودوره في تفعيل الرقابة الجبائية-حالة الجزائر-، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، المركز الجامعي المديّة، الجزائر، 2008.
- 60- عيسى بولخوخ، الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب الضريبي، دراسة حالة ولاية باتنة، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، السنة الجامعية 2003/2004.
- 61- فنغور عبدالسلام، تحليل السياسة الجبائية في الجزائر منذ إصلاحات 1992: تقييم وآفاق، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة باتنة 1، الجزائر، السنة الجامعية 2016/2017.

قائمة المراجع

- 62-قاشي يوسف، فعالية النظام الضريبي في ظل إفرزات العولمة الاقتصادية دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل درجة الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع اقتصاديات المالية والبنوك، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، الجزائر، السنة الجامعية 2008/2009.
- 63- محمد بلحوزي، "الإصلاح الجبائي و انعكاساته المالية و الاقتصادية في الجزائر"، رسالة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، السنة الجامعية 1991/1992 .
- 64- محمود جمام، النظام الضريبي و آثاره على التنمية الاقتصادية – دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص علوم اقتصادية، جامعة منتوري محمود قسنطينة، الجزائر، السنة الجامعية 2009 /2010.
- 65- ولهي بوعلام، النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2011/2012.

4.1. المقالات العلمية:

- 66- خالد الخطيب، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، المجلد 16، العدد الثاني، سوريا، 2000.
- 67- محمد سليم وهبة، التهرب الضريبي-واقع و توصيات، المؤتمر الثاني للشبكة العربية لتعزيز النزاهة و مكافحة الفساد، صنعاء، اليمن، 26-27 يوليو 2010.
- 68-وفاء شيعاوي، تفسير النصوص الضريبية في إطار مبدأ المشروعية، مجلة الاجتهاد القضائي، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، المجلد الثاني، العدد الثالث، 2006.

2. المراجع باللغة الأجنبية:

- 69-Ahmed Hamini, "L'audit comptable et financier", Edition Berti, Algérie, 2001.
- 70-André Margairaz La Fraude Fiscale Et Ses Succédanés. Collection de la nouvelle école de lausanne, Edition, 2. Publisher, Paris, 1971.
- 71- Christian SCHOENAUER, Les fondamentaux de la fiscalité, techniques et applications, édition ESKA, 6^{ème} édition, Paris, France, 2006
- 72 -Claude Laurent, "la vérification personnelle", Bayausaine, France, 1995.
- 73-Le système fiscal Algérien", guides fiscaux, direction générale des impôts, Ministère de finance, 2020.
- 74-Le système fiscal Algérien, Direction générale des impôts, Algérie, 2021.
- 75- Lucien. MEHL, Sciences et Techniques fiscales, Presses Universitaires De France, tome second, Paris, 1959 .
- 76- Maurice DUVERGER, Finances publiques, Presse universitaire de France, Paris, Sans année d'édition,

قائمة المراجع

- 77-Montesquieu, De l'esprit des lois, édition Garnier Flammarion, tome 1, Paris, 1979.
- 78- Pierre BELTRAME, Les Systems fiscaux, 3^{eme} edition, Presses Universitaires De France, Paris, 1997
- 79-Pierre BELTRAME , La fiscalité en France, 6^{eme} Edition, Paris, France, 1998.
- 80-Rivoli Jean, vive l'impôt, Editions Du Seuil; 1^a Ed édition (1 janvier 1965), paris,1965

3.مراجع شبكة الانترنت:

81- علي غني عباس، التقنين الضريبي، تصفح على الموقع الالكتروني، بتاريخ 2022/04/12:

<https://www.iasj.net/iasj/pdf/5f4b3d5de29ea4c9>