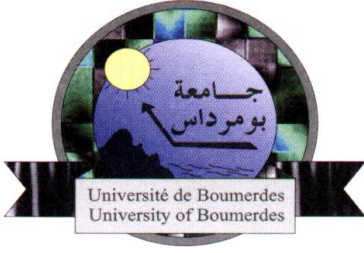


الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة امحمد بوقرة – بومرداس

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

مطبوعة بيداغوجية تحت عنوان

محاضرات في القانون الجبائي

موجهة لطلبة السنة الثالثة ليسانس

تخصص محاسبة وجبائية

قسم علوم المالية والمحاسبة

من إعداد الدكتور: عبد الكريم بعداش

قسم علوم المالية والمحاسبة

السنة الجامعية 2020/2019

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة امحمد بوقرة – بومرداس
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

مطبوعة بيداغوجية تحت عنوان

محاضرات في القانون الجبائي

موجهة لطلبة السنة الثالثة ليسانس

تخصص محاسبة وجباية

قسم علوم المالية والمحاسبة

من إعداد الدكتور: عبد الكريم بعداش

قسم علوم المالية والمحاسبة

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

1.....	فهرس المحتويات
10.....	فهرس الجداول
11.....	المقدمة
13.....	الفصل الأول: الإطار العام والنظرية العامة للتشريع الجبائي
14.....	تمهيد
14.....	المبحث الأول: ماهية التشريع الجبائي
14.....	1- تعريف القانون الجبائي
15.....	2- نشأة الضريبة
16.....	3- خصائص القانون الجبائي
16.....	1.3- التغير وعدم الاستقرار
17.....	2.3- استخدام القانون الجبائي لأغراض اقتصادية
17.....	3.3- التبعية السياسية للقانون الجبائي
18.....	4- علاقة القانون الجبائي بقاى القوانين
18.....	1.4- علاقة القانون الجبائي بالقانون الدستورى
18.....	2.4- علاقة القانون الجبائى بقوانين المالية
19.....	3.4- علاقة القانون الجبائى بالقانون التجارى
20.....	4.4- علاقة القانون الجبائى بالقانون الجنائى
21.....	المبحث الثانى: أهداف وآثار الضريبة
21.....	1- أهداف الضريبة
21.....	1.1- الهدف المالى
22.....	2.1- الأهداف الاقتصادية
22.....	3.1- الأهداف الاجتماعية
23.....	4.1- الأهداف السياسية
23.....	2- الآثار الاقتصادية للضريبة
23.....	1.2- أثر الضريبة على الدخل
24.....	2.2- أثر الضريبة على الاستهلاك
24.....	3.2- أثر الضريبة على الأسعار
25.....	3.2- أثر الضريبة على ادخار المكلفين بالضريبة
25.....	4.2- أثر الضريبة على ادخار الدولة

25	5.2- أثر الضريبة على الاستثمار
26	المبحث الثالث: خصائص وقواعد الضريبة
26	1- خصائص الضريبة
26	1.1- الطابع الالزامي للضريبة
27	2.1- عدم قابلية الضريبة للاسترجاع
27	3.1- الطابع النقدي للضريبة
28	4.1- انعدام المقابل المحدد للضريبة
29	2- القواعد العامة للضريبة
29	1.2- قاعدة العدالة والمساواة
29	1.1.2- مبدأ الشمولية الشخصية
29	2.1.2- مبدأ الشمولية المادية
30	2.2- قاعدة اليقين
30	3.2- قاعدة الملاءمة في الدفع
30	4.2- قاعدة الاقتصاد
31	5.2- قاعدة الثبات
31	المبحث الرابع: مصادر القانون الجبائي وتنفيذه
31	1- مصادر القانون الجبائي
31	1.1- الدستور
32	2- التشريع والمراسيم التنظيمية
33	3- المواثيق الدولية
33	1.3.1- الاتفاقيات الجبائية الدولية الثنائية
34	2.3.1- الاتفاقيات الجبائية الدولية المتعددة الأطراف
34	4.1- الفقه
34	5.1- الأحكام القضائية
35	2- مجال تنفيذ القانون الجبائي
35	1.2- المجال الزمني لتطبيق القانون الجبائي
35	2.2- المجال المكاني لتطبيق القانون الجبائي
36	أسئلة التقويم الذاتي
37	الفصل الثاني: نظرية الضريبة وتصنيفاتها
38	تمهيد

المبحث الأول: نظرية الضريبة.....	38
1- مفهوم الضريبة	38
2- تمييز الضريبة عن مختلف المفاهيم المشابهة	39
1.2- الجباية	39
2.2- الرسوم	39
3.2- الأتاوى	40
4.2- الغرامات	40
4.2- القرض العام.....	40
5.2- الزكاة	40
المبحث الثاني: الضغط الضريبي، أنواعه وحدوده	41
1- مفهوم الضغط الضريبي	41
2- أنواع تغييرات الضغط الضريبي	42
1.2- التغييرات التلقائية	42
2.2- تغييرات لا إرادية	42
2.2- تغييرات مقصودة	42
3- أنواع الضغط الضريبي	43
1.3- الضغط الضريبي الفردي	43
2.3- الضغط الضريبي الإجمالي	43
المبحث الثالث: التهرب والغش الضريبيين	44
1- تعريف التهرب الضريبي وأنواعه	44
1.1- التجنب الضريبي	46
2.1- التهرب الضريبي	46
3.1- الغش الضريبي	47
المبحث الرابع: الجزاءات القانونية للتهرب والغش الضريبيين	47
1- العقوبات الجنائية	48
2- العقوبات الجبائية (المالية)	48
3- العقوبات الإضافية	48
4- بعض جزاءات القانون الجنائي الجزائي	48
1.4- أهم العقوبات المتضمنة في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.....	48
2.4- بعض العقوبات التي جاء بها قانون الضرائب غير المباشرة	50
3.4- بعض العقوبات التي جاء بها قانون الرسوم على رقم الأعمال	51

- 4.4- بعض العقوبات التي جاء بها قانوني التسجيل والطابع 53
- 5.4- بعض العقوبات التي جاء بها قانون الإجراءات الجبائية وأخرى غير مقننة 54
- المبحث الخامس- تصنيف الضرائب 55
- 1- تصنيف الضرائب حسب القانون الجزائري 55
- 1.1- الضرائب والرسوم المباشرة 55
- 1.1.1- الضريبة على الدخل الإجمالي 56
- 2.1.1- الضريبة على أرباح الشركات 56
- 3.1.1- الرسم على النشاط المهني 56
- 4.1.1- الرسم العقاري 57
- 5.1.1- رسم التطهير 57
- 6.1.1- الضريبة على الأملاك 57
- 7.1.1- الضريبة الجزافية الوحيدة 57
- 2.1- الضرائب والرسوم غير المباشرة 58
- 1.2.1- رسم المرور 58
- 2.2.1- رسم الضمان والتعيير 58
- 3.2.1- الرسم الصحي على اللحوم 59
- 4.2.1- رسم استخدام آلات الاستقبال الإذاعي والتلفزيوني 59
- 3.1- الرسوم على رقم الأعمال 60
- 1.3.1- الرسم على القيمة المضافة 60
- 2.3.1- الرسم الداخلي على الاستهلاك 60
- 3.3.1- الرسم على المنتجات البترولية 61
- 4.1- حقوق الطابع والتسجيل 61
- 1.4.1- حقوق الطابع 62
- 2.2- حقوق التسجيل 64
- 2- تصنيف الضرائب حسب المعيار الاقتصادي 66
- 1.2- الضرائب المباشرة 66
- 2.2- الضرائب غير المباشرة 66
- 3- تصنيف الضرائب حسب معيار أساس فرض الضريبة 67
- 1.3- الضرائب على الأشخاص 67
- 1.1.3- الضريبة الشخصية المدرجة 67
- 2.1.3- الضريبة الشخصية الموحدة 68

2.3 - الضرائب على الأموال	68
1.2.3 - الضرائب على الدخل	68
2.2.3 - الضرائب على الثروة	68
4- تصنيف الضرائب حسب معيار مناسبة فرض الضريبة	69
1.4 - الضرائب على الدخل	69
1.1.4 - الضرائب النوعية على فئات الدخل	69
2.1.4 - الضريبة على الدخل الإجمالي	70
2.4 - الضرائب على الثروة	70
1.2.4 - الضريبة على الأملاك	70
2.2.4 - الضريبة على فائض القيمة	70
3.2.4 - الضريبة الاستثنائية على رأس المال	70
3.4 - الضرائب على تداول الثروة	71
1.3.4 - الضريبة على تداول الثروة بين الأحياء	71
2.3.4 - الضريبة على التركات	71
4.4 - الضرائب على الإنفاق	72
1.4.4 - الضرائب على الإنتاج المحلي	72
2.4.4 - الضرائب على التجارة الخارجية	74
3.4.4 - الضرائب على إجمالي الإنفاق الشخصي	74
أسئلة التقويم الذاتي	75
الفصل الثالث: التقنيات الجبائية حسب النظام الجبائي الجزائري	76
تمهيد	77
المبحث الأول: وعاء الضريبة وأساليب فرضها	77
1- تعريف وعاء الضريبة	77
2- طرق تحديد وعاء الضريبة	78
1.2- طريقة التصريح	78
1.2.2- تصريح المكلف الحقيقي بالضريبة	78
2.2.2- تصريح الغير (المكلف القانوني بالضريبة)	78
2.2- طريقة المظاهر الخارجية	78
3.2- طريقة التقدير الجزافي	79
3- أساليب فرض الضريبة	79

1.3- أسلوب الضريبة الوحيدة	79
2.3- أسلوب الضرائب المتعددة.....	80
المبحث الثاني- أوعية أهم أنواع الضرائب والرسوم	80
1- وعاء الضريبة على الدخل الإجمالي	80
1.1- الوعاء الضريبي للأرباح المهنية وعائدات المستثمرات الفلاحية	81
2.1- الوعاء الضريبي للإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية	81
3.1- الوعاء الضريبي لعائدات رؤوس الأموال المنقولة	81
4.1- الوعاء الضريبي للمرتبات والأجور والمعاشات والريوع العمرية	82
5.1- وعاء فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية	82
2- وعاء الضريبة على أرباح الشركات	82
1.2- وعاء الضريبة على أرباح الشركات وفق النظام العام	82
2.2- وعاء الضريبة على أرباح الشركات وفق نظام الاقتطاع من المصدر	83
3- وعاء الرسم على النشاط المهني	83
4- وعاء الرسم على القيمة المضافة.....	84
5- وعاء الضريبة الجزافية الوحيدة.....	85
6- وعاء الضريبة على الأملاك	86
المبحث الثالث: تصفية أهم أنواع الضرائب والرسوم	87
3- تصفية أهم الضرائب والرسوم	87
1.3- تصفية الضريبة على الدخل الإجمالي.....	87
1.1.3- طريقة الضريبة النسبية	87
2.1.3- طريقة الجدول الضريبي	88
2.3- تصفية الضريبة على أرباح الشركات.....	88
1.2.3- معادلات تصفية الضريبة على أرباح الشركات.....	88
2.2.3- معدلات حساب مبلغ الضريبة على أرباح الشركات	89
3.3- تصفية الرسم على النشاط المهني	90
4.3- تصفية الرسم على القيمة المضافة	90
5.3- تصفية الضريبة الجزافية الوحيدة	91
المبحث الرابع: أنظمة تسديد أهم أنواع الضرائب والرسوم.....	91
1- نظام تسديد الضريبة على الدخل الإجمالي	91
1.1- نظام التسبيقات على الحساب	91
1.1.1- آجال التسديد.....	92

92	2.1.1- مبالغ التسبيقات
92	2.1- نظام الاقتطاع من المصدر
92	1.2.1- آجال التسديد
93	2.2.1- مبلغ الاقتطاع
93	3.1- نظام الدفع التلقائي
93	2- نظام تسديد الضريبة على أرباح الشركات
93	1.2- النظام العام
93	1.1.2- آجال التسديد
94	2.1.2- مبالغ التسبيقات
94	2.2- نظام الاقتطاع من المصدر (المنبع)
94	1.2.2- مجال التطبيق وآجال الدفع
95	3.2.2- مبلغ الاقتطاع
96	3.2 - حالات خاصة
96	1.3.2- المؤسسات حديثة النشأة
96	3.3.2 - المؤسسات الأجنبية الممارسة لنشاط مؤقت في الجزائر
96	3- نظام تسديد الرسم على القيمة المضافة
96	1.3- النظام العام
97	1.1.3- الدفع الشهري
97	2.1.3- الدفع الفصلي
97	2.3- نظام الاقتطاع من المصدر أو التصفية الآلية
97	3.3- نظام الأقساط الوقتية
98	4- نظام تسديد الرسم على النشاط المهني
98	1.4- نظام الدفع الشهري
98	2.4- نظام الدفع الفصلي
98	3.4- نظام التسبيقات على الحساب
99	أسئلة التقويم الذاتي
100	الفصل الرابع: مدخل للقانون الجبائي الدولي
101	تمهيد
101	المبحث الأول: القانون الدولي العام وفروعه
101	1- تعريف القانون الدولي العام

101	2- فروع القانون الدولي العام.....
102	1.2- الفروع التقليدية للقانون الدولي العام.....
102	2.2- الفروع الحديثة للقانون الدولي العام.....
102	3- العلاقة بين القانون الدولي العام والقانون الوطني.....
103	1.3- نظرية ثنائية القانون.....
103	2.3- نظرية وحدة القانون.....
103	1.2.3- اتجاه أولوية القانون الدولي عن القانون الوطني.....
104	2.2.3- اتجاه أولوية القانون الوطني عن القانون الدولي.....
104	المبحث الثاني: القانون الجنائي الدولي ومصادره.....
104	1- القانون الدولي الجنائي كفرع من القانون الدولي الاقتصادي.....
104	2- مصادر القانون الجنائي الدولي.....
105	1.2 المصادر الأصلية للقانون الجنائي الدولي.....
105	1.1.2- الاتفاقيات الدولية.....
107	2.1.2- العرف الدولي.....
108	3.1.2- المبادئ العامة للقانون.....
108	2.2- المصادر الاستدلالية للقانون الجنائي الدولي.....
108	1.2.2- أحكام المحاكم.....
109	2.2.2- الآراء الفقهية.....
109	3.2.2- مبادئ العدل والإنصاف.....
110	المبحث الثالث: الأزواج الضريبي وسبل علاجه.....
110	1- مفهوم الأزواج الضريبي.....
110	2- أركان الأزواج الضريبي.....
111	1.2- وحدة الشخص الخاضع للضريبة.....
112	2.2- وحدة الضريبة المفروضة.....
112	3.2- وحدة المادة الخاضعة للضريبة.....
112	4.2- وحدة المدة الزمنية المفروضة عنها الضريبة.....
112	3- استثناءات الأزواج الضريبي.....
113	1.3- التعدد لا يعني الأزواج.....
113	2.3- التكرار لا يعني الأزواج.....
114	4- أنواع الإزواج الضريبي.....
114	1.4- الأزواج الضريبي الداخلي والأزواج الضريبي الدولي.....

114	1.1.4- الأزواج الضريبي الدولي.....
114	2.1.4- الأزواج الضريبي الداخلي.....
115	2.4- الأزواج الضريبي القانوني والأزواج الضريبي الاقتصادي.....
115	1.2.4- الأزواج الضريبي القانوني.....
115	2.2.4- الأزواج الضريبي الاقتصادي.....
116	5- معالجة الأزواج الضريبي الدولي.....
117	أسئلة التقويم الذاتي.....
118	قائمة المراجع.....

فهرس الجداول

الرقم	البيان	رقم الصفحة
1	أهم العقوبات المنصوص عليها في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة	49
2	بعض عقوبات مخالفات قانون الضرائب غير المباشرة	50
3	بعض عقوبات مخالفات قانون الرسوم على رقم الأعمال	51
4	بعض عقوبات مخالفات قانوني التسجيل والطابع	53
5	بعض العقوبات التي جاء بها قانون الإجراءات الجبائية	54
6	تعريف الرسم الداخلي على الاستهلاك	61
7	جدول قسيمة السيارات المخصصة للاستغلال والحافلات	64
8	جدول قسيمة السيارات السياحية والنفعية	64
9	جدول حساب الضريبة التراكمية على كل المراحل	73
10	حساب الضريبة على القيمة المضافة	74
11	جدول الضريبة على الأملاك	86
12	جدول الضريبة على الدخل الإجمالي	88

بسم الله الرحمن الرحيم

المقدمة

تتناول هذه المطبوعة سلسلة محاضرات متعلقة بالقانون الجبائي بصفة عامة والجزائري بصفة خاصة، وفق البرنامج الوزاري المعتمد في مقياس "القانون الجبائي"، الموجه إلى طلبة الليسانس في كليات العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، وقد تم تقسيم هذه المحاضرات على أربعة فصول، يتضمن كل فصل في نهايته مجموعة من الأسئلة التي تختبر مدى استيعاب الطالب لمحتوى ذات الفصل.

الفصل الأول: الإطار العام والنظرية العامة للتشريع الجبائي: تضمن هذا الفصل أربعة مباحث مفصلة على النحو التالي:

1. ماهية التشريع الجبائي
2. أهداف وآثار الضريبة
3. خصائص وقواعد الضريبة
4. مصادر التشريع الجبائي وتنفيذه

الفصل الثاني: نظرية الضريبة وتصنيفاتها: احتوى هذا الفصل خمسة مباحث هي:

1. نظرية الضريبة
2. الضغط الضريبي، أنواعه وحدوده
3. التهرب والغش الضريبيين
4. الجزاءات القانونية للتهرب والغش الضريبيين
5. تصنيف الضرائب

الفصل الثالث: التقنيات الجبائية حسب النظام الجبائي الجزائري: تناول هذا الفصل تحديد وعاء الضريبة وتصنيفاتها وطرق وآجال دفعها من خلال المباحث الموالية:

1. وعاء الضريبة وأساليب فرضها
2. أوعية أهم أنواع الضرائب والرسوم
3. تصفية أهم أنواع الضرائب والرسوم
4. أنظمة تسديد أهم أنواع الضرائب والرسوم

الفصل الرابع: مدخل للقانون الجبائي الدولي: اختص هذا الفصل بالتقديم للقانون الجبائي الدولي في المباحث التالية:

1. القانون الدولي العام وفروعه
2. القانون الجبائي الدولي ومصادره
3. الازدواج الضريبي وسبل علاجه

ننبه إلى أن هذه المحاضرات مدعمة بأحدث¹ النصوص التشريعية الجزائرية ذات الصلة بالقانون الجبائي، مركزة على الجوانب الإجرائية والفنية، ولا تخوض في التقنيات والتفاصيل الحسابية والمحاسبية التي لم يتضمنها البرنامج الوزاري الخاص بمقياس القانون الجبائي.

¹ آخر تحديث هو ما ورد في قانون المالية لسنة 2020، الجريدة الرسمية، العدد 81، الصادر بتاريخ 2019/12/30.

الفصل الأول: الإطار العام والنظرية العامة
للتشريع الجبائي

تمهيد

يهتم هذا الفصل بالإطار العام للتشريع الجبائي من خلال التعريف بهذا الأخير وعرض خصائصه وعلاقة القانون الجبائي بباقي القوانين، ثم تعريف الضريبة وأهدافها وخصائصها وقواعدها، وكذا مصادر التشريع الجبائي وتنفيذ القانون الجبائي. وسنعرض ما سبق ذكره في المباحث التالية:

1. ماهية التشريع الجبائي
 2. أهداف الضريبة وآثارها الاقتصادية
 3. خصائص وقواعد الضريبة
 4. مصادر التشريع الجبائي
 5. تنفيذ القانون الجبائي
- ونختم الفصل بمجموعة من أسئلة التقويم الذاتي.

المبحث الأول: ماهية التشريع الجبائي

التشريع الجبائي هو فرع من فروع علم المالية العامة، وهو أيضا أحد الأركان الأساسية التي يبنى عليها النظام المالي للدولة، وأداة من أدوات السياسة المالية العمومية، ذلك أن هذا النوع من التشريع هو الذي يحدد مصادر تمويل الدولة ويضع قواعد حساب وطرق تحصيل هذه الأموال سواء في شكل ضرائب أو رسوم أو أتاوى أو غيرها من الحقوق المالية التي يقرها التشريع الجبائي لصالح الدولة. وتعتبر الضرائب الركن الأساس للإيرادات المالية للدولة، لذلك سنركز عليها أكثر من غيرها.

1- تعريف القانون الجبائي

الجبائية في اللغة تعني الجَمْعَ والتَّحْصِيلَ. يقال: جبّيت المال والزكاة والخراج جبّاية؛ أي جمعته¹. وفي الاصطلاح الفقهي: عرّف ابن عابدين الجبائية بأنها ما يجبيه السلطان بحق أو بغيره². ويُطلق لفظ الجبائية في كتب الفقه الإسلامي على جمع أموال الزكاة، فيُقال جبّاية الزكاة أي جمعها، وجابي الزكاة القائم بتحصيل أموال الزكاة وإيداعها في بيت المال.

¹ نزيه حماد، معجم المصطلحات الماليّة والاقتصاديّة في لغة الفقهاء، الطبعة الأولى، دار القلم، دمشق، 2008، ص 163.

مرجع محمّل من الموقع <https://waqfeya.com/book.php?bid=7758> يوم 2017.01.29.

² نفس المرجع، ص 162.

أما الجباية في الاصطلاح الاقتصادي فيُقصد بها تحصيل الأموال من الأشخاص الطبيعيين والمعنويين من طرف الدولة ولصالحها، و"الجابي، محصل الضرائب"¹.

مما سبق، يمكن القول بأن القانون الجبائي هو مجموع النصوص التنظيمية المتعلقة بتحديد الأوعية الجبائية، وطرق حساب المبالغ الواجبة الدفع من طرف المكلفين، بما فيها أنظمة التحصيل، وجزاءات (عقوبات) المخالفين لذات القانون. كما يُقصد بالقانون الجبائي "مجموعة من القواعد القانونية التي تحدد وتنظم الاقتطاعات الضريبية في مراحلها المتتالية من وعاء وتصفية وتحصيل يراد تطبيقها في دولة معينة ووقت معين لتحقيق أهداف عامة معينة"².

2- نشأة الضريبة

اقتصر دور الدولة الحارسة على أداء مهام الأمن الداخلي (الشرطة)، والأمن الخارجي (الدفاع)، والفصل في النزاعات الداخلية (القضاء). لكن مع تطور المجتمعات وبروز الأزمات، اتسع دور الدولة ولم يبق محصورا في المهام السالفة الذكر، وصارت الدولة تتدخل في الشؤون الاقتصادية بطرق متنوعة منها المباشرة ومنها غير المباشرة. ومن أدوات تدخل الدولة في الشؤون الاقتصادية في العصر الحالي الضرائب والرسوم أو ما يصطلح عليه بالسياسة الضريبية.

وقد عرف الإنسان الضريبة منذ القديم، حيث كانت تُحصل في صورة عينية يدفعها الفرد بصفة إلزامية إلى السلطة المحلية، مساهمة منه في تغطية النفقات العامة لهذه السلطة. حيث يسلم الفرد جزء من إنتاجه المادي للسلطة المذكورة أو يؤدي بعض الأعمال، كشق الطرقات وبناء الحصون، مجانا (بدون أجر)؛ إذ يطالب كل رئيس قبيلة بتقديم عدد من عبيده أو عماله أو جنوده للقيام ببعض الأعمال ذات المنفعة العامة.

مع اكتشاف النقود وتوسع استخدامها في جميع المعاملات الاقتصادية، وتطور المجتمعات، والتنظيم الإداري للدولة، صارت الضريبة تُجبي نقدا لا عينا كما هو معروف في الاقتصاديات المعاصرة. كما أن للحضارة الإسلامية دورا كبيرا في تطور التنظيم المالي للدولة، من خلال تنظيم شؤون جباية الزكاة

¹ محمد بشير علي، القاموس الاقتصادي، المؤسسة العربية للدراسات و النشر، بيروت، بدون سنة نشر، ص 138.

² مدني أميدوش، القانون الجبائي المغربي على ضوء المدونة العامة للضرائب لسنة 2007، كلية الحقوق، فاس، المغرب،

ص 11. مرجع محتمل من الموقع <https://loiarabe.blogspot.com/2019/09/2007.html> يوم 2019.12.20.

وصرفها منذ السنة الثانية لهجرة رسول الله محمد صلى الله عليه وسلم، ثم الغنائم¹ فالفيء² والجزية³ والخراج⁴ والعشور⁵.

إن تطور المجتمعات وتنوع السلطات في الدولة الحديثة، وسعي الدولة الحصول على رضا المكلفين بالضريبة، جعل حق فرض الضريبة أو تغييرها أو تعديلها أو إلغائها يؤول إلى ممثلي دافعي الضرائب، أي المنتخبين في البرلمانات. وبهذا صار حق فرض الضريبة من صلاحيات السلطة التشريعية، ولا يمكن خلق ضريبة جديدة إلا بعد الموافقة المسبقة من طرف هذه السلطة.

3- خصائص القانون الجبائي

للقانون الجبائي خصائص مميزة له عن غيره من القوانين وهي:

1.3- التغير وعدم الاستقرار

يرتبط القانون الجبائي ارتباطا كبيرا بالضرائب والرسوم التي تُفرض على الأعمال الاقتصادية بصفة عامة بما فيها مداخيل الأفراد والمؤسسات.

يتميز الواقع الاقتصادي المعاصر بالتغيرات والتقلبات الكبيرة والمتعددة، والعلاقات التشابكية مع العالم الخارجي سواء في الميدان التجاري أو الاستثماري وما يصاحب ذلك من تدفقات سلعية وخدمية ومالية في الاتجاهين: من الداخل إلى الخارج، ومن الخارج إلى الداخل. كل ذلك يراعيه القانون الجبائي، مما يجعله سريع التغير ونسبي الاستقرار؛ وذلك مسايرة لتلك التغيرات والتحولات في بيئة الأعمال من

¹ الغنيمة عند فقهاء الشريعة الإسلامية هي ما أُخذ من أموال أهل الحرب عنوة، والحرب قائمة. وجمعها غنائم. نزيه حماد، مرجع سابق، ص 348.

² الفيء في الفقه الإسلامي هو ما أُخذ من أموال أهل الحرب صلحا من غير قتال، أو بعد أن تضع الحرب أوزارها، كالخراج والجزية ونحو ذلك. نزيه حماد، مرجع سابق، ص 359.

³ الجزية في الفقه الإسلامي هي ما يؤخذ من أهل الكفر جزاء على تأمينهم، وحقق دمائهم، مع إقرارهم على كفرهم. نزيه حماد، مرجع سابق، ص 164.

⁴ الخراج في اصطلاح الفقه الإسلامي هو ما يوضع على الأرض غير العشرية من حقوق تؤدى عنها إلى بين المال. ذلك أن الفلاحين الذين يعملون فيها قد اكتتروها بغلة معلومة. انظر في ذلك نزيه حماد، مرجع سابق، ص 192.

⁵ العشور في اصطلاح الفقه الإسلامي نوعان؛ أحدهما: عشور الزكاة، وهي ما يؤخذ في زكاة الزروع والثمار، والثاني: ما يفرض على الكفار في أموالهم المعدة للتجارة إذا انتقلوا بها من بلد إلى بلد في دار الإسلام. وسميت بذلك لكون المأخوذ عُشرا، أو مضافا إلى العشر، كنصف العشر. نزيه حماد، مرجع سابق، ص 317.

جهة، ومحافظة على الموارد المالية للدولة من جهة ثانية، واستخداما للقانون الجبائي كأداة لضبط النشاط الاقتصادي من جهة ثالثة.

2.3- استخدام القانون الجبائي لأغراض اقتصادية

إذا كان القانون بصفة عامة يهدف إلى المحافظة على الحقوق وإقامة العدل وتنظيم شؤون حياة الأفراد والمجتمعات؛ فإن للقانون الجبائي أهدافا غير ذلك من أهمها: جمع الأموال لتغطية النفقات العامة للدولة، واستخدام الضرائب والرسوم للتأثير في النشاط الاقتصادي بصفة عامة أو للتأثير في قطاع محدد فقط أو مجموعة من القطاعات الاقتصادية سواء باتخاذ إجراءات تشجيعية أو إجراءات معيقة، وذلك وفق ما تراه الدولة مناسبا ومنسجما مع سياستها المالية بصفة عامة والاقتصادية بصفة أعم.

3.3- التبعية السياسية للقانون الجبائي

لا يخرج القانون الجبائي، كغيره من القوانين، عن خضوعه للإرادة السياسية لنظام الحكم، حيث يخضع (القانون الجبائي) لإرادة السلطة الحاكمة من خلال المجالس البرلمانية باعتبارها السلطة التشريعية التي لها صلاحية التشريع في ميدان الجباية. كما أن الضرائب لا يمكن أن تُنشأ أو تُلغى إلا بموجب نص قانوني صادر عن الهيئات التي لها صلاحية التشريع وهي محصورة أساسا في البرلمان، وفي حالات خاصة يمكن لرئيس الجمهورية التشريع طبقا لأحكام الدستور الذي نصّ على أنه "لرئيس الجمهورية أن يشرّع بأوامر في مسائل عاجلة في حالة شغور المجلس الشعبي الوطني أو خلال العطل البرلمانية، بعد رأي مجلس الدولة. ويعرض رئيس الجمهورية النصوص التي اتخذها على كل غرفة من البرلمان في أول دورة له لتوافق عليها. تُعدّ لآغيه الأوامر التي لا يوافق عليها البرلمان"¹.

وقد كرّس الدستور هذه التبعية من خلال منح السلطة التشريعية حق التشريع في ميدان الضرائب والرسوم، حيث نصّ على "يشرع البرلمان في الميادين التي يخصّصها له الدستور، وكذلك في المجالات الآتية: ... إحداث الضرائب والجبايات والرسوم والحقوق المختلفة، وتحديد أساسها ونسبها"².

¹ الجريدة الرسمية، العدد 14، الصادر يوم 2016.03.07، القانون رقم 01-16 يتضمن التعديل الدستوري، المادة رقم 142.

مرجع محمّل من الموقع www.joradp.dz يوم 2019.12.10.

² نفس المرجع، المادة رقم 140، المطة 12.

4- علاقة القانون الجبائي بباقي القوانين

من المعلوم أنه يتم تنظيم شؤون المجتمع والدولة والهيئات بنصوص قانونية ومراسيم تنفيذية يستوجب أن تكون متوافقة مع الأحكام الدستورية، والقانون الجبائي فرعاً من فروع القانون العام؛ لأنه ينظم علاقة الأشخاص الطبيعيين والمعنويين (المكلفون بالضرائب والجبائيات) بالدولة. لهذا للقانون الجبائي غير معزول عن باقي القوانين، وله علاقات مع الكثير منها، نذكر فيما يلي أهمها.

1.4- علاقة القانون الجبائي بالقانون الدستوري

نصّ الدستور الجزائري على المساواة بين المواطنين في التكليف الضريبي وأن هذا الأخير يتم حسب قدرة كل مواطن، كما جاء في المادة رقم 78 "كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة. ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية، حسب قدرته الضريبية ... ولا يجوز أن تُحدث بأثر رجعي، أية ضريبة أو جباية، أو رسم، أو أي حق كيفما كان نوعه"¹.

وباعتبار الدستور هو أعلى وثيقة قانونية في أي دولة؛ فإن جميع النصوص التنظيمية والتنفيذية، ومنها القانون الجبائي، تخضع له ولا يُسمح لأي تنظيم بمخالفة الدستور. وبالتالي فإن "القانون الجبائي يستمد مبادئه وقواعده الأساسية من الدستور، فالقانون الدستوري هو الذي يقنن القواعد والمبادئ الأساسية لإقرار الضرائب، بحيث يتوجب على المشرع الضريبي احترام ومراعاة هذه القواعد والمبادئ أثناء سن القوانين الضريبية، كما لا يجوز إنشاء الضرائب أو تعديلها أو إلغاؤها أو الإعفاء منها إلا بقانون"².

2.4- علاقة القانون الجبائي بقوانين المالية

تتضمن قوانين المالية - السنوية والتكميلية - ميزانية الدولة التي تحتوي على الإيرادات العامة والنفقات العامة المتوقعة والمبرمجة للسنة المالية المعنية، وباعتبار أهم موارد الإيرادات العامة للدولة هي الضرائب والرسوم التي ينظمها القانون الجبائي؛ فإن لهذا الأخير علاقة وطيدة بقوانين المالية. إذ يتم

¹ المرجع السابق، المادة 78.

² مدني أحميدوش، مرجع سابق، ص ص 12-13.

تعديل مختلف القوانين الضريبية¹ بمناسبة إصدار قانون المالية السنوي أو التكميلي، تماشيا مع السياسة الاقتصادية للحكومة بصفة عامة والسياسة المالية بصفة خاصة.

كما أن قوانين المالية هي التي ترخص للسلطة التنفيذية (إدارة الضرائب) بجباية مختلف أنواع الضرائب والرسوم المنصوص عليها قانونا، ويصدر هذا الترخيص بصفة دورية - كل سنة - في المادة الأولى من قانون المالية لكل سنة، نذكر فيما يلي مثالا على هذا الترخيص الوارد في المادة الأولى من قانون المالية لسنة 2019:

"مع مراعاة أحكام هذا القانون، يواصل في سنة 2019 تحصيل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والضرائب غير المباشرة والضرائب المختلفة وكذا كل المداخل والحواصل الأخرى لصالح الدولة طبقا للقوانين والنصوص التطبيقية الجاري بها العمل عند تاريخ نشر هذا القانون في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

كما يواصل خلال سنة 2019، طبقا للقوانين والأوامر والمراسيم التشريعية والنصوص التطبيقية الجاري بها العمل عند تاريخ نشر هذا القانون في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، تحصيل مختلف الحقوق والحواصل والمداخل المخصصة للحسابات الخاصة للخزينة والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية والهيئات المؤهلة قانونا².

3.4- علاقة القانون الجبائي بالقانون التجاري

توجد علاقة وطيدة بين القانون الجبائي والقانون التجاري، ذلك أن القانون التجاري ينظم الأعمال التجارية التي يقوم بها الأشخاص الطبيعيين والمعنويين على حد سواء، ويضع القواعد التي تنظم الشركات وأنواعها وبعض الالتزامات التنظيمية منها ذات صلة بالمحاسبة وإعداد الدفاتر التي تُدون فيها مختلف المعاملات الاقتصادية بيعا وشراء، تأجيرا واستئجارا، دفعا وقبضا للأموال...الخ. ومن هذه المعاملات ما يكون مصدرا للضرائب والرسوم التي ينظمها القانون الجبائي.

¹ القوانين التي تنظم الضرائب والرسوم في الجزائر هي أساسا: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون الضرائب غير المباشرة، قانون الرسوم على رقم الأعمال، قانون التسجيل، قانون الطابع، قانون الإجراءات الجبائية

² الجريدة الرسمية، العدد 79، الصادر بتاريخ 2018.12.30، القانون رقم 18-18 يتضمن قانون المالية لسنة 2019، المادة

الأولى، ص 3. مرجع متاح على الموقع www.joradp.dz.

مما سبق يتضح التقاطع والتكامل بين القانونين التجاري والجبائي؛ إذ أن الأول ينظم المعاملات التجارية بصفة عامة، بينما الثاني يُحدد أنواع الضرائب والرسوم التي تفرض على الأشخاص، ووعاؤها، وكيفية حساب مبالغها، وطرق وآجال دفعها. ويتم أغلب ما سبق ذكره - تحديد وعاء الضريبة، ومبلغها - اعتماداً على الوثائق والدفاتر التي نصّ عليها القانون التجاري.

فتنظيم الضريبة على أرباح الشركات من حيث وعائها وحساب مبلغها ونظام وآجال دفعها من اختصاص القانون الجبائي (قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة)، أما الدفاتر التي يُعتمد عليها في تحديد وعاء نفس الضريبة ينظمها القانون التجاري¹. وهي نفس الحالة نجدها أيضاً فيما يتعلق بالضريبة على الدخل الإجمالي لفئة الأرباح المهنية، وكذا الرسم على النشاط المهني.

4.4 - علاقة القانون الجبائي بالقانون الجنائي

يهتم القانون الجبائي بصفة عامة بتحديد الأفعال المعاقب عليها والعقوبات المقررة لها، وبالتالي فإن القانون الجنائي وسيلة من الوسائل التي تكفل تطبيق وتنفيذ القوانين الجنائية من خلال تطبيق العقوبات الجنائية على الملمزمين الذين يخالفون قواعد القانون الجبائي².

رغم أن القانون الجبائي نصّ على الكثير من الجزاءات نظير مخالفة التشريع الجبائي، إلا أنه أحال عقوبات بعض الجرائم والجنح الضريبية إلى قانون العقوبات. ومن هذه الحالات ما ورد في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، حيث نصت الفقرة 2 من المادة رقم 303 على أنه "تطبق على شركاء مرتكبي المخالفات نفس العقوبات المطبقة على مرتكبي هذه المخالفات أنفسهم، مع مراعاة أحكام المادة 306 أدناه. إن تعريف شركاء مرتكبي الجرائم والجنح المحددة بموجب المادة 42-2 من قانون العقوبات، يطبق على شركاء مرتكبي المخالفات المشار إليهم في الفقرة السابقة..."³.

وقد تكررت إحالات القانون الجبائي إلى قانون العقوبات في مواطن كثيرة نشير إلى بعضها باختصار فيما يلي:

¹ انظر الباب الثاني "الدفاتر التجارية" من القانون التجاري، المواد من 9 إلى 18. مرجع محتمل من الموقع www.joradp.dz يوم 2019.11.05.

² مدني أحميدوش، مرجع سابق، ص 15.

³ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة رقم 303، نشرة 2019. مرجع محتمل من الموقع www.mfdgi.gov.dz يوم 2019.08.01.

- ✓ المادتين رقم 304 و 408 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يحيلان العقوبة إلى المادة رقم 418 من قانون العقوبات.
- ✓ المادة رقم 308 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تحيل العقوبة إلى قانون العقوبات.
- ✓ المادة رقم 531 من قانون الضرائب غير المباشرة تحيل العقوبة إلى المادتين رقم 209 و 210 من قانون العقوبات.
- ✓ المادة رقم 535 من قانون الضرائب غير المباشرة تحيل العقوبة إلى قانون العقوبات.
- ✓ المادة رقم 539 من قانون الضرائب غير المباشرة تحيل العقوبة إلى المادة رقم 301 من قانون العقوبات.
- ✓ المادة رقم 120 من قانون الرسوم على رقم الأعمال تحيل العقوبة إلى قانون العقوبات.
- ✓ المادة رقم 33 من قانون الطابع تحيل العقوبة إلى المادتين رقم 209 و 210 من قانون العقوبات.
- ✓ المادة رقم 113 من قانون التسجيل تحيل العقوبة إلى المادتين رقم 123 و 124 من قانون العقوبات.
- ✓ المادة رقم 65 من قانون الإجراءات الجنائية تحيل العقوبة إلى المادة 301 من قانون العقوبات.

المبحث الثاني: أهداف وآثار الضريبة

1- أهداف الضريبة

كان الهدف الأساس للضريبة عند نشأتها تمويل النفقات العامة للدولة كما سبق ذكرها أعلاه (انظر نشأة الضريبة) ثم توسعت أهداف الضرائب مع توسع وتطور دور الدولة في الحياة الاجتماعية والاقتصادية، حيث أصبحت الدولة تتدخل في الشؤون الاقتصادية مستخدمة أساليب وأدوات عديدة ومتنوعة والضرائب هي إحدى هذه الأدوات بغية الوصول إلى أهداف متنوعة، نلخص أهمها أدناه.

1.1- الهدف المالي

يتمثل الهدف المالي للضريبة في تمويل النفقات المرتبطة بنشاط الدولة وأداء مهامها الأساسية التقليدية (الأمن والدفاع والقضاء)، وكذا تمويل هيئاتها ومؤسساتها، وهو الهدف الوحيد للضريبة في عصر الدولة الحارسة؛ إذ أن تغطية النفقات العامة للدولة تستدعي الحصول على الأموال والتي من مصادرها الضريبة حيث لا ينتظر من وراء فرض الضريبة أي هدف آخر سوى الحصول على الأموال الكافية لتمويل النفقات العمومية للدولة.

2.1- الأهداف الاقتصادية

عقب التطورات التي حصلت في النشاط الاقتصادي من جهة، وتعرض اقتصاديات العديد من دول العالم لأزمات متكررة من جهة أخرى، برزت الحاجة إلى ضرورة تدخل الدولة في الشؤون الاقتصادية لمعالجة الأزمات الاقتصادية وتحقيق أهداف أخرى متنوعة، منها الاقتصادية والاجتماعية. لهذا استخدمت الضريبة كأداة من الأدوات التي تؤثر في النشاط الاقتصادي بصفة عامة أو في بعض القطاعات الاقتصادية دون غيرها حسب ما تقتضيه المصلحة العامة وتخطط له الدولة.

وفي الوقت الراهن صارت الضرائب تستخدم لأغراض اقتصادية شاملة دون تمييز بين مختلف قطاعات النشاط، كحالة التضخم العام أين تلجأ الدولة إلى رفع مستويات الضرائب بهدف امتصاص جزء من القدرة الشرائية ومن ثمّ التقليل من حدة التضخم. والعكس في حالة الانكماش والكساد حيث تلجأ الدولة إلى تخفيض الضرائب للرفع من القدرة الشرائية ومن ثمّ زيادة الطلب الكلي ومعه إنعاش الاقتصاد المحلي. رغم الأهداف الاقتصادية السالفة الذكر، فإن الهدف المالي للضريبة يبقى ساريا سواء قصد لذاته أو لم يكن هو المقصود بصفة مباشرة حينما تتخذ الدولة أي إجراء ضريبي.

3.1- الأهداف الاجتماعية

مع ظهور الفكر الاشتراكي، وقيام دولة الاتحاد السوفياتي سابقا بتبني هذا الفكر كنظام اقتصادي - ما يعرف بالنظام الاشتراكي - ، ثم انتشار هذا الأخير في الكثير من دول العالم، توسع تدخل الدولة وصار يشمل الشؤون الاقتصادية والاجتماعية بمفهومها الواسع، ومن ثم أصبح جزء من الضرائب يُستخدم في دعم الطبقات الفقيرة بطريقة مباشرة من خلال تقديم الإعانات والمنح المالية، أو بطريقة غير مباشرة مثل تدعيم بعض السلع الأساسية لحياة الفرد مثل الخبز والمياه والكهرباء وبعض المواد الغذائية.

وفي العصر الحاضر صارت الضريبة أداة من أدوات التي تستعملها الدولة للتقليل من استهلاك السلع المضرة بالصحة كالتبغ والمشروبات الكحولية، وذلك من خلال فرض ضرائب عالية عليها بهدف المحافظة على صحة الأفراد.

4.1- الأهداف السياسية

بالنظر إلى نفور الفرد من دفع الضرائب أضحت هذه الأخيرة تستخدم كأداة لجلب أصوات الناخبين سواء من طرف الحزب الحاكم أو المعارضة. فالحزب الحاكم، يعتمد إلى تخفيض الضرائب قبيل الانتخابات، والأحزاب السياسية المعارضة تُقدم وعودا بتخفيض بعض الضرائب وإلغاء بعضها. وكل ذلك بهدف استمالة الناخب وإغرائه بالتقليل من الالتزامات الجبائية المفروضة عليه في السابق، والوعد بعدم الرفع منها مستقبلا.

حينما تكون مالية الدولة لا تسمح بتخفيض الحصيلة الجبائية، يتم اللجوء إلى تخفيض معدل الضرائب والرسوم ومختلف الجبايات مع توسيع مجال الإخضاع الضريبي أي توسيع الوعاء الضريبي، والتقليل من الإعفاءات ونقل عبء الضريبة من الطبقة ذات الوعاء الانتخابي الأكبر إلى الطبقة ذات الوعاء الانتخابي الأقل، وهذا من خلال إعفاء جزء مهم من مداخل الطبقة الأولى ورفع معدلاتها على مداخل الطبقة الثانية.

2- الآثار الاقتصادية للضريبة

تحدث الضريبة آثارا اقتصادية متنوعة، نلخص أكثرها شيوعا فيما يلي.

1.2- أثر الضريبة على الدخل

إن الضرائب التي تُفرض على السلع والخدمات والمسماء بالضرائب على الاستهلاك لا تُحدث أثرا مباشرا على الدخل، بينما الضرائب التي تُفرض على هذا الأخير هي التي تؤثر بصفة مباشرة على الدخل مع ضرورة التمييز بين دخل المكلفين بالضريبة (الأفراد والمؤسسات) ودخل الدولة التي تقبض الضرائب.

فالعلاقة بين الضريبة والدخل بالنسبة للأفراد والمؤسسات المكلفين بالضريبة هي علاقة عكسية؛ إذ باعتبار الضريبة اقتطاعا نقديا، فإنها تُحذف أو تُطرح من الدخل وبالتالي فإن فرض أو رفع مبلغ أو نسبة الضريبة يؤدي إلى تخفيض دخل المكلفين بالضريبة، والعكس تخفيض مبلغ أو نسبة الضريبة على الدخل يؤدي إلى الزيادة في دخل المكلفين.

أما العلاقة بين الضريبة ودخل الدولة القابضة للضرائب فإنها طردية حيث كلما فرضت ضرائب جديدة أو رفعت في مبلغ أو نسب الضرائب ارتفعت الحصيلة الجبائية ومن ثم زيادة دخل الدولة، والعكس

كلما خفّضت الدولة في الضرائب أو قدمت إعفاءات جديدة أو قلّصت من وعاء الضرائب أو نسبها ينخفض دخل الدولة من الضرائب.

2.2- أثر الضريبة على الاستهلاك

يتأثر الاستهلاك بالضرائب سواء تلك التي تفرض على الدخل أو على السلع والخدمات. فالضرائب على الدخل تؤدي إلى تخفيض دخل الأفراد والمؤسسات الدافعة للضرائب - كما سبق بيانه أعلاه - الأمر الذي يعني سحب قدرة شرائية من السوق ومن ثم تخفيض الاستهلاك بجزأيه (النهائي للأفراد والعائلات والوسيط بالنسبة للمؤسسات). وهو نفس الأثر (انخفاض الاستهلاك) الذي يقع بالنسبة للضرائب التي تُفرض على السلع والخدمات (الضرائب على الاستهلاك)؛ لأن فرض الضريبة يؤدي إلى رفع سعرها - كما سنوضحه أدناه - ومع افتراض ثبات الدخل والعرض؛ فإن الطلب سينخفض ومنه ينخفض الاستهلاك.

هذا بالنسبة لأثر الضريبة على الاستهلاك النهائي للعائلات والاستهلاك الوسيط للمؤسسات، بينما استهلاك مؤسسات الدولة سيزداد بزيادة الضريبة وينخفض بانخفاضها؛ ذلك أن إنفاق (صرف) حصة الضريبة من طرف الدولة سيؤدي إلى إحداث أثرين هما:

- زيادة الطلب على السلع والخدمات التي تحتاجها الدولة وهيكلها المختلفة وبالتالي ارتفاع الاستهلاك.

- حينما توزع حصة الضريبة كمساعدات نقدية على الفقراء يرفع دخل هذه الفئة من المجتمع ومن ثم سيرتفع طلب ذات الفئة على السلع والخدمات وهو ما يُترجم إلى ارتفاع الاستهلاك النهائي للعائلات.

3.2- أثر الضريبة على الأسعار

تؤثر الضرائب على أسعار السلع والخدمات والمشاريع حسب طبيعة الضريبة إن كانت مفروضة على الدخل أو على الاستهلاك.

فالضرائب لها علاقة عكسية مع الدخل حيث يرتفع هذا الأخير بانخفاض الضريبة عليه، وتنخفض (الأسعار) بارتفاع الضريبة على الدخل. وبانخفاض هذا الأخير ينخفض الطلب على السلع

والخدمات ومن ثمّ تتخفّض الأسعار بافتراض ثبات العرض. ويصدق هذا بصفة خاصة على السلع ذات الطلب المرن بالنسبة للدخل. ومثال ذلك الضريبة على الدخل الإجمالي خاصة صنف الرواتب والأجور.

أما الضرائب على الاستهلاك أي تلك التي تضاف إلى أسعار السلع والخدمات فإن أثرها يحدث بصفة مباشرة وبعلاقة طردية، حيث تؤدي الزيادة في الضرائب على السلع والخدمات أو رفع معدلاتها إلى ارتفاع أسعار السلع والخدمات المعنية بتلك الضرائب. والعكس كلما انخفضت الضرائب على السلع والخدمات تتخفّض معها أسعار ذات السلع والخدمات. ومثال ذلك الرسم على القيمة المضافة المفروضة على السلع الاستهلاكية، والرسم على النشاط المهني.

3.2- أثر الضريبة على ادخار المكلفين بالضريبة

يتأثر الادخار بصفة أساسية بمستوى الدخل وحجم الاستهلاك. وقد سبق توضيح العلاقة العكسية بين دخل المكلفين بالضريبة، والضريبة، وكذا بين الضريبة والاستهلاك، ومنه يمكن استنتاج نفس العلاقة بين الضريبة والادخار؛ ذلك أن فرض المزيد من الضرائب يؤدي إلى انخفاض الدخل، وبالتالي ينخفض الادخار كما هو معروف في النظرية الاقتصادية الجزئية، حيث الادخار متغير تابع للدخل. والعكس بالعكس؛ إذ تخفيض الضرائب يؤدي إلى زيادة الدخل وبافتراض ثبات الاستهلاك فإن الادخار سيرتفع.

4.2- أثر الضريبة على ادخار الدولة

يتحدد الادخار بالفرق بين الإيرادات العامة للدولة ونفقاتها العامة، وبتعبير آخر فإن ادخار الدولة هو فائض إيراداتها على نفقاتها. ومن المعلوم أن الضرائب تمثل المصدر الأساس لإيرادات الدولة وبالتالي فإن زيادة الضرائب تؤدي إلى زيادة الإيرادات العامة للدولة، وبافتراض ثبات النفقات العامة أو استهلاك الدولة فإن الادخار سيرتفع. والعكس بالعكس تخفيض الضرائب يؤدي إلى انخفاض في الإيرادات العامة للدولة مما يؤدي إلى انخفاض ادخارها تحت فرضية ثبات أو استقرار النفقات العامة للدولة.

5.2- أثر الضريبة على الاستثمار

ينصرف الاهتمام بأثر الضريبة على الاستثمار إلى مدى تشجيع وتحفيز الضرائب للنشاط الاستثماري أو خلاف ذلك. فكلما فُرضت الضرائب أو رُفع مبلغها أو نسبها أو توسيع وعاءها أدى ذلك إلى تثبيط الأفراد والمؤسسات ورجال الأعمال وأصحاب رؤوس الأموال على المبادرات الاستثمارية، خاصة

إذا تعلق الأمر بالضرائب على الدخل مثل الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي لصنف الأرباح المهنية.

بينما تخفيض الضرائب يرفع من صافي الأرباح ومنه يُشجع ذلك المستثمرين على التوسع في أنشطتهم الاستثمارية، الأمر الذي يرفع من حجم الاستثمار سواء كان المستثمر داخلي أو أجنبي.

وفي العصر الحالي صارت الضرائب من الأدوات المهمة في جلب المستثمرين الأجانب، حيث تلجأ بعض الدول تقديم بعض التسهيلات الضريبية وأحيانا الإعفاءات الضريبية المؤقتة بهدف زيادة حجم الاستثمار عن طريق جلب وتحفيز المستثمرين المحليين والأجانب.

المبحث الثالث: خصائص وقواعد الضريبة

يُعرف الفكر المالي المعاصر الضريبة بأنها "فريضة مالية تقتطعها الدولة أو من ينوب عنها من الأشخاص العامة أو الأفراد جبرا، وبصفة نهائية، دون أن يقابلها نفع معين تفرضها طبقا للمقدرة التكليفية للشخص، وتستخدمها لتغطية النفقات العامة والوفاء بمقتضيات السياسة المالية العامة للدولة"¹.

وهناك من اعتبر الضريبة "فريضة إلزامية تحددها الدولة ويلتزم الممول بأدائها بدون مقابل تمكينها للدولة من القيام بتحقيق أهداف المجتمع"². كما تعرف الضريبة بأنها "فريضة نقدية يدفعها الشخص جبرا إلى الدولة، أو إحدى الهيئات العامة المحلية، بصفة نهائية، مساهمة منه في تحمل التكاليف والأعباء العامة، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة"³.

1- خصائص الضريبة

من التعاريف أعلاه يمكن استخلاص خصائص الضريبة على النحو الموالي.

1.1- الطابع الإلزامي للضريبة

من طبيعة الإنسان أنه يمتنع عن تسليم بعضا من أمواله للغير دون مقابل، والضريبة تُدفع بدون مقابل محدد؛ لذلك لا يمكن تحصيل الضرائب من المكلفين بها بصفة طوعية ولا اختيارية بل يتم تحصيلها من خلال الإلزام القانوني من جهة والإكراه على دفعها في حالة الامتناع عن ذلك.

¹ عاطف صدقي، مبادئ المالية العامة، الجزء الأول، دار النهضة العربية، القاهرة، 1977، ص ص 150-154. نقلا عن غازي حسين عناية، النظام الضريبي في الفكر الإسلامي، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، 2003، ص 17.

² حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، مركز الاسكندرية للكتاب، الاسكندرية، 2000، ص 215.

³ عادل احمد حشيش ومصطفى رشدي شيحة، مقدمة في الاقتصاد العام - المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، 1998، ص 195.

يبرز الإلزام القانوني من خلال تشريع الضرائب بقوانين تكتسي الطابع الإلزامي القطعي في التطبيق ولا تحتل الاختيار أو التأجيل، وهي سارية على كل من يشملهم القانون دون استثناء. يقصد هنا **بانعدام الاستثناء** من حيث المبدأ وليس من حيث احتواء القانون الجنائي في حد ذاته على بعض الاستثناءات الخاصة ببعض الأنشطة أو بعض القطاعات أو بعض فئات المجتمع أو غيرها من الإعفاءات الظرفية (المؤقتة) أو الدائمة أو التي تخص بعض المناطق الجغرافية. فليس للفرد من خيار في دفع الضريبة بل هو مجبر على دفعها إلى الدولة بغض النظر عن استعداده أو رغبته في الدفع¹. فإذا امتنع عن دفع الضريبة وقع تحت العقاب القانوني.

أما الإكراه على الدفع فهو متضمن في القانون الجنائي ذاته أو في قانون العقوبات التي تُرغم المكلف بالضريبة بدفعها باستخدام الوسائل المحددة قانوناً ومنها استخدام القوة العمومية واللجوء إلى الجهاز القضائي ومعاقبة الممتنع عن دفع الضريبة.

2.1- عدم قابلية الضريبة للاسترجاع

خلافًا للقرض العام الذي تلجأ إليه أحياناً الدولة مقترضة من رعاياها بصفة جبرية، ثم تعيده كاملاً مع دفع فوائد عليه في الآجال التي تحددها الدولة لنفسها؛ فإن الضريبة تقبضها الدولة من المكلفين دون ردها مستقبلاً. ولا يمكن مطالبة الدولة برد مبلغ الضريبة كلياً أو جزئياً أو دفع الفوائد عليها مهما كان الأمر؛ لأن الضريبة تنتفي وتتعدم فيها خاصية الاسترجاع من طرف المكلف والرد من طرف الدولة. غير أنه يجب التمييز بين هذه الخاصية (عدم القابلية للاسترجاع) وحالة رد الضريبة كاملة أو جزء منها بسبب وجود خطأ في تقديرها وتحصيلها، حيث يتم استرجاع مبلغ الضريبة تصحيحاً للخطأ وليس مخالفة للخاصية المذكورة.

3.1- الطابع النقدي للضريبة

تقتضي هذه الخاصية دفع مبلغ الضريبة باستخدام النقود بمختلف أنواعها بما فيها عمليات التحويل المصرفي والحوالات البريدية؛ ذلك أن الضريبة اقتطاع مالي من دخل وممتلكات الأشخاص الطبيعيين والمعنويين. ولا تلجأ الدولة إلى تحصيلها عينا إلا في الحالات الشاذة وغير العادية التي تستوجب ذلك مثل حالة وقوع كوارث طبيعية أو حروب.

¹ حامد عبد المجيد دراز، مرجع سابق، ص 215.

ومما يدعم هذه الخاصية الدور الهام الذي صارت تلعبه النقود في الحياة الاقتصادية والاجتماعية سواء بالنسبة للدولة أو للفرد؛ إذ تسمح للمكلف بالضريبة بإبراء ذمته ببسر وسهولة من خلال وسائل الدفع المعاصرة كالتحويلات المالية الالكترونية، كما تُسهّل النقود على الدولة تحصيل حقوقها المالية على رعاياها وتلبية حاجاتها المختلفة.

4.1- انعدام المقابل المحدد للضريبة

تُدفع الضريبة دون مقابل أو نفع خاص أو محدد، ذلك أن المبدأ الأساس الذي تقوم عليه الضريبة هو المساهمة في تمويل النفقات العامة للدولة، مقابل قيام هذه الأخيرة بمجموعة من الوظائف كالدفاع والأمن والقضاء في عهد الدولة الحارسة وتقديم الكثير من الخدمات كالصحة والتعليم وإنجاز المشاريع التي يصعب على القطاع الخاص تنفيذها سواء بسبب ضعف مردوديتها المالية أو نظرا لضخامة التمويلات التي تتطلبها.

وفي هذا السياق هناك من استند على نظرية العقد الاجتماعي التي مفادها أن الضريبة قائمة على أساس وجود علاقة تعاقدية بين الأفراد والدولة، تقوم هذه الأخيرة بموجب هذه العلاقة "بتقديم خدماتها من دفاع وأمن ومرافق عامة... الخ إلى أفراد المجتمع نظير أن يقوم أفراد المجتمع بدفع الضريبة ثمنا لهذه الخدمات"¹. وبهذا بُرّر انعدام المقابل المحدد للضريبة بنظرية العقد الاجتماعي التي تعني وجود علاقة تعاقدية بين الدولة والشخص (الطبيعي والمعنوي). تقدم الدولة، بموجب هذا العقد، خدمات الأمن والدفاع والمرافق العامة لهؤلاء الأشخاص نظير دفعهم ثمن هذه الخدمات المتمثل في الضريبة.

وهناك من صاغ الضريبة في صورة عقد تأمين، يؤمن الأشخاص على حياتهم وممتلكاتهم لدى الدولة مقابل قسط تأمين يدعى بالضريبة. وهذا يعني أن الدولة مجبرة على دفع تعويض لمواطنيها (دافعي الضرائب) عن الأضرار التي قد تلحقهم في أجسادهم أو أموالهم وممتلكاتهم بغض النظر عن تقديم خدمات الأمن والدفاع أو عدم تقديمها.

إن تفسير الضريبة بفكرة العقد الاجتماعي أو عقد التأمين ينطوي على نقائص، إذ ينتقي في هذا العقد الرضا والرغبة وإمكانية التعويض. الأمر الذي جعل الفكر المالي الحديث يتجه صوب تبرير الضريبة بفكرة التضامن الاجتماعي، ذلك أن الدولة المعاصرة صارت تشكل ضرورة اجتماعية واقتصادية

¹ المرجع السابق، ص ص 117-119.

وسياسية تسعى لتحقيق النفع العام. وبالتالي تفرض الضريبة لتحقيق هذا النفع بغض النظر عن مدى النفع الخاص الذي يحققه دافع الضريبة.

2- القواعد العامة للضريبة

تتمثل هذه القواعد في مجموعة الأسس التي ينبغي على المشرع والمكلفين بوضع التنظيم الضريبي مراعاتها قصد تحقيق مصلحة الدولة (الخزينة العمومية) من جهة، ودون الإضرار بالمكلف بالضريبة (الممول) من جهة ثانية. وقد صارت هذه القواعد تشكل الأسس التقليدية للضريبة. ويعبر عنها البعض بأنها إعلان عن حقوق الممولين: العدالة واليقين والملاءمة والاقتصاد¹. ثم أُضيف لها قاعدة الثبات.

1.2- قاعدة العدالة والمساواة

تعني هذه القاعدة ضرورة سعي المشرع إلى تحميل النفقات العامة للدولة على رعاياها بالطريقة التي تحقق العدل بينهم وذلك بالاستناد إلى القدرة التكليفية للأشخاص حسب دخل وثروة كل منهم. وتتحقق قاعدة العدالة في الضريبة من خلال المبدأين التاليين: مبدأ الشمولية الشخصية، ومبدأ الشمولية المادية.

1.1.2- مبدأ الشمولية الشخصية

يُقصد بهذا المبدأ خضوع كل شخص طبيعي أو معنوي يقع تحت سيادة الدولة أو التابعين لها سياسيا أو اقتصاديا إلى الضريبة، سواء كان الشخص مقيما في الداخل أو في الخارج، ويحقق دخلا أو له ثروة في الداخل، أو أجنبي مقيما في الداخل.

2.1.2- مبدأ الشمولية المادية

ويقصد به أن تفرض الضريبة على كافة الأموال والعناصر المادية سواء كانت دخولا أو ثروات عدا ما نص القانون على استثناءه بشكل صريح، كالأراضي البور أو المناطق الحرة، من أجل تحقيق أغراض اقتصادية معينة². أي فرض الضريبة على كل الأموال والمداخيل والثروات دون استثناء من حيث المبدأ.

¹ محمود إبراهيم الوالي، علم المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1987، ص 53.

² محرز محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة السادسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2015، ص

من خلال انطواء النظام الضريبي على المبدأين السالفي الذكر تتحقق العدالة والمساواة في خضوع جميع الأشخاص وجميع الأموال والثروات للضريبة. ويكون التكليف بحسب القدرة على الدفع لا بحسب الاستفادة من الخدمات العامة.

2.2- قاعدة اليقين

يقتضي عدالة التشريع الضريبي وضوح الضريبة التي يدفعها المكلف، ومقدارها وعلى سبيل اليقين. وتتناول يقينية الضريبة العلم بفرضيتها، و أوعيتها من أموال وأشخاص، وأسعارها، ووسائل ربطها، وجبايتها، وموعدها... الخ¹. فهذه القاعدة تستدعي فرض الضريبة "بصورة قاطعة دون أي غموض أو إبهام، من ذلك أن يكون المكلف متيقنا بمدى التزامه بصورة واضحة لا التباس فيها، من حيث: القيمة، الوقت، الطريقة التي يسدد بها، أي الشفافية التامة في تحديد قيمة الضريبة وفقا للقانون، وكذلك جزاءات التخلف عن أدائها، والإجراءات الجبائية التي يمكن الرجوع إليها للدفاع عن حقوقه أمام الهيئات الضريبية"².

3.2- قاعدة الملاءمة في الدفع

تؤسس الضريبة ويُجبر المكلف بها على دفعها في آجال محددة ومعلومة، لهذا تستدعي قاعدة الملاءمة مراعاة ظروف الممول وقدرته على الدفع، بحيث تكون تواريخ استحقاق الضريبة متوافقة مع القدرة المالية للمكلف بدفعها، دون إهمال مصلحة الخزينة العامة في ضمان موارد مالية مستقرة ودورية. فضرورية الدخل ينبغي أن يكون استحقاقها عند استلام الشخص المعني للدخل؛ لأن القدرة المالية حينها تكون متوفرة.

من التطبيقات العملية لهذه القاعدة في الواقع الجزائري نظام الاقتطاع من المصدر لكل من: الضريبة على الدخل الإجمالي - خاصة صنف الرواتب والأجور -، والضريبة على أرباح الشركات.

4.2- قاعدة الاقتصاد

يتطلب تحصيل الضرائب جهازا فنيا، وإطارات بشرية مؤهلة، ونظام رقابي يتابع تحصيل الحقوق الضريبية للدولة على المكلفين، وهي أمور تُكلف خزينة الدولة أموالا تُضعف من مردودية الموارد

¹ غازي حسين عناية، مرجع سابق، ص 53.

² لجناف عبد الرزاق، محاضرات في مقياس جباية المؤسسة، مطبوعة بيداغوجية غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2018/2017، ص 13. مرجع محمل من الموقع

<http://www.univ-alger3.dz/fsecg/?a=PL034> يوم 2019.12.04

الضريبة. لذلك جاءت هذه القاعدة التي تشترط تسهيل فرض الضرائب وتبسيط إجراءات التحصيل، حتى لا تتحمل الدولة (إدارة الضرائب) أعباء كبيرة مقابل تحصيل الضرائب. مما يؤدي إلى صرف جزء مهم من حصيللة الضريبة عند جبايتها.

كما تستوجب هذه القاعدة عدم تحميل المكلف بالضريبة أعباء أخرى إضافية ناتجة عن آدائه للضرائب باستثناء هذه الأخيرة فقط.

5.2- قاعدة الثبات

ويقصد بها أن لا تتغير حصيللة الضرائب تبعا للتغيرات التي تطرأ على الحياة الاقتصادية، وخصوصا في أوقات الكساد، ذلك أن الحصيللة الجبائية تزداد عادة في أوقات الرخاء بسبب ازدياد الدخل والإنتاج، وبينما الحصيللة الجبائية تقل عادة في أوقات الكساد¹. وتهدف هذه القاعدة إلى حماية الممولين في أوقات الكساد من ازدياد الضغوطات الضريبية نتيجة شح الحصيللة الجبائية لدى الدولة.

المبحث الرابع: مصادر القانون الجبائي وتنفيذه

لل قانون الجبائي مصادر متنوعة منها الداخلية ومنها الخارجية، ويتم تنفيذه في مجال زمني معلوم وإقليم جغرافي معروف، وهذا ما سيتناوله هذا المبحث.

1- مصادر القانون الجبائي

عملا بنظرية الضريبة سواء النظرية التعاقدية أو نظرية التضامن الاجتماعي تلجأ الدولة إلى تحميل رعاياها ببعض الواجبات منها دفع الضرائب بهدف تمويل النفقات العامة. وبالنظر إلى أهمية الضرائب بالنسبة للدولة القابضة للضرائب والممولين (دافعي الضرائب) يتم تحديد الالتزامات الجبائية وتقنينها أساسا من طرف السلطة التشريعية (البرلمان)، فيما تحال الإجراءات التنظيمية والفنية للسلطة التنفيذية (الحكومة).

1.1- الدستور

يأتي الدستور على رأس مصادر القانون الجبائي كغيره من القوانين؛ ذلك أن الدستور هو القانون الأساسي للدولة والتشريع الأسمى. وقد تضمن الدستور الجزائري مادتان تخصان الضرائب والرسوم والجبايات وهما:

¹ شعباني لطفي، جباية المؤسسة، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2017، ص 21.

✓ المادة 78 "كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة. ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية، حسب قدرته الضريبية ..."¹.

✓ المادة 140 "يشرع البرلمان في الميادين التي يخصصها له الدستور، وكذلك في المجالات الآتية: 1-.... 12- إحداث الضرائب والجبائيات والرسوم والحقوق المختلفة، وتحديد أساسها ونسبها ..."².

من خلال المادتين أعلاه، تبرز الأهمية التي أولاها الدستور للضرائب والرسوم، حيث نصّ على وجوب المشاركة في تمويل نفقات الدولة، والتساوي بين المواطنين في الضريبة. كما أعطى أسند للسلطة التشريعية مهمة إحداث الضرائب والرسوم وغيرها.

2.1- التشريع والمراسيم التنظيمية

نصّ الدستور الجزائري على أنه "...لا يجوز أن تحدث أية ضريبة إلاّ بمقتضى القانون..."³. وبهذا يصير من غير الممكن تأسيس ضريبة جديدة إلاّ بنص تشريعي له صفة القانون أو الأوامر الرئاسية. أما المراسيم التنظيمية فهي من اختصاص السلطة التنفيذية (الحكومة) هدفها وضع الإجراءات التقنية والفنية والتنفيذية لما نصّ عليه القانون الضريبي.

لهذا نجد كل الجبائيات (الضرائب والرسوم) التي يلزم بها الأشخاص الطبيعيين والمعنويين صادرة بموجب قوانين أو أوامر رئاسية، ويتم تعديلها بقوانين أو أوامر رئاسية، وفي أغلب الحالات بموجب قانون المالية السنوي والتكميلي. حيث تعرض مشاريع هذه القوانين على البرلمان بغرفتيه ثم يقوم رئيس الجمهورية بإصدار ذلك في شكل قانون.

وقد تمّ تقنين الشؤون الجبائية بموجب مجموعة من القوانين صدرت لأول مرة عن طريق أوامر رئاسية خلال سبعينات القرن الماضي وهي: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وقانون الضرائب غير المباشرة، وقانون الرسوم على رقم الأعمال، وقانون التسجيل، وقانون الطابع، وقانون الجمارك. وفي نهاية سنة 2001 تمّ إصدار قانون الإجراءات الجبائية بموجب قانون المالية لسنة 2002⁴.

¹ القانون رقم 01-16، مرجع سابق، المادة رقم 78.

² المرجع السابق، المادة رقم 140، المطعة 12.

³ المرجع السابق، المادة رقم 78.

⁴ انظر المادة رقم 40 من القانون رقم 01-21، المتضمن قانون المالية لسنة 2002، الجريدة الرسمية، العدد 79، الصادر يوم 2001.12.23. مرجع متاح على الموقع www.joradp.dz.

3.1- المواثيق الدولية

بهدف إحداث التنسيق الضريبي بين الدول، وتغاديا للازدواج الضريبي، ومجابهة للتهرب الضريبي الدوليين تلجأ الدول إلى الاتفاقيات والمعاهدات والمصادقة على المواثيق الدولية في هذا الميدان. وفي هذا السياق توجد نظريتان: إحداهما نظرية وحدة القانون، والأخرى نظرية ازدواجية القانون.

انقسم أنصار نظرية وحدة القانون إلى اتجاهين: أحدهما يرى أولوية القانون الداخلي عن الخارجي، والآخر يرى أولوية القانون الخارجي عن الداخلي. أما نظرية ازدواجية القانون فتقضي بإمكانية تطبيق القانون الخارجي بعد قبوله وإدماجه في القانون الداخلي.

خول الدستور الجزائري لرئيس الجمهورية المصادقة على "... والاتفاقات الثنائية أو المتعددة الأطراف المتعلقة بمناطق التبادل الحر والشراكة وبالتكامل الاقتصادي، بعد أن توافق عليها كل غرفة من البرلمان صراحة"¹. كما نصت المادة 150 من الدستور على أن "المعاهدات التي يصادق عليها رئيس الجمهورية، حسب الشروط المنصوص عليها في الدستور، تسمو على القانون". وبهذا صارت الاتفاقيات الجنائية التي تبرها الجزائر أو تصادق عليها أحد مصادر القانون الجنائي.

تتضمن المواثيق الدولية - الثنائية والمتعددة الأطراف - ذات الصلة بالشؤون الاقتصادية خاصة ما تعلق بالتنسيق الضريبي الدولي أحكاما تتعلق بطريقة مباشرة أو غير مباشرة بالقانون الجنائي، لذلك يستوجب، على المشرع عند سن القوانين الضريبية أو تعديلها، مراعاة مضمون الاتفاقيات الدولية التي أبرمتها الدولة أو صادقت عليها والتي لها علاقة بهذا الميدان. لهذا صارت هذا النوع من المواثيق الدولية من مصادر القانون الجنائي؛ إذ أنها تؤدي في كثير من الحالات إلى تعديله وفقا لمقتضيات الوفاء بالالتزامات المتضمنة في هذه المواثيق ذات الصبغة الدولية.

1.3.1- الاتفاقيات الجنائية الدولية الثنائية

وهي تلك الاتفاقيات ذات الصلة بموضوع الجباية والتي تبرم بين دولتين فقط، تستهدف عموما التنسيق الضريبي بين الدولتين المعنيتين.

¹ القانون رقم 01-16 المتضمن التعديل الدستوري، مرجع سابق، المادة 149.

2.3.1- الاتفاقيات الجبائية الدولية المتعددة الأطراف

وهي تلك الاتفاقيات ذات الصلة بموضوع الجبائية والتي تبرم بين أكثر من دولتين، أو الاتفاقيات التي تضعها المنظمات الإقليمية والدولية وتنظم إليها الدول من خلال المصادقة عليها حسب رغبة كل دولة.

4.1- الفقه

وهو في الحقيقة ليس مصدرا للقانون الجبائي؛ لأن الفقيه أيا كانت مكانته لا يعتبر مشرعا، بل أن مهمته تقتصر على شرح وتفسير النصوص القانونية والتعليق على أحكام القضاء، ومع ذلك فإن دور الفقه في مجال القانون العام خطيرة، بحيث يمكن للفقهاء أن يردوا التشريعات الجزئية التي يبينها المشرع والأحكام الفردية التي يصدرها القضاء إلى أصول عامة، وبصفة عامة فإن الفقه يساهم بشكل عملي وفعال في تقديم نوع من التوجيه والإرشاد لكل من المشرع والقضاء¹.

فالفقه القانوني يشمل آراء كبار القانونيين والمنظرين والمفسرين للنصوص التشريعية والتنظيمية، والمعلقين على الأحكام القضائية، ذات الصلة بالضرائب، وبذلك يؤثر الفقيه في رأي المشرع عند وضع القوانين، وفي رأي القاضي عند فصله في المنازعات، وفي رأي إدارة الضرائب عند اتخاذها القرارات وإصدارها للنشريات التفسيرية والتطبيقية للنصوص التشريعية.

5.1- الأحكام القضائية

إن تطبيق القانون الجبائي من طرف الإدارات المعنية ينشئ أحيانا نزاعات بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، الأمر الذي قد يستوجب تدخل الجهاز القضائي للفصل في هذه النزاعات.

إذا كانت الأحكام القضائية ذات الصلة بالضرائب لها صفة العموم وليس الخصوص، بمعنى أن تكون قابلة للتعميم على جميع المكلفين وجميع إدارات الضرائب، تصير (هذه الأحكام) مصدرا من مصادر القانون الجبائي. ويحدث هذا عادة حينما يكون موضوع النزاع الاختلاف في تفسير النصوص القانونية ذات الصلة بالضرائب أو في حالة الفراغ القانوني. غير أن هذه الأحكام في الجزائر غير معتد بها كمصدر من مصادر التشريع، بينما هي معتمدة في بعض الدول مثل بريطانيا.

¹ مصادر القانون الجبائي، موضوع محمل من الموقع <https://universitylifestyle.net/> يوم 2019.12.26.

2- مجال تنفيذ القانون الجبائي

يتم تشريع الضرائب والرسوم من طرف السلطة التشريعية لتسري على المجال الإقليمي المحدد للدولة، وخلال زمن محدد حسب طبيعة الضرائب والرسوم.

1.2- المجال الزمني لتطبيق القانون الجبائي

تسري أحكام القانون الجبائي خلال الفترة الزمنية المنصوص عليها في التشريع المعني، وبالنظر إلى طبيعة الضرائب والرسوم التي منها ما يتكرر أكثر من مرة خلال السنة الواحدة مثل الرسم على القيمة المضافة والضريبة على الدخل والرسم على النشاط المهني، ومنها ما يحدث مرة واحدة فقط في السنة مثل الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الأملاك والرسم العقاري.

وعلا بقاعدة ترخيص السلطة التشريعية للسلطة التنفيذية بتحصيل الضرائب والرسوم؛ فإن المشرع الجزائري يُحدد المجال الزمني لتطبيق القانون الجبائي بسنة واحدة غير أنها تُجدد تلقائيا. وهذا من خلال المادة الأولى لقانون المالية لكل سنة والبيت تنص على "مع مراعاة أحكام هذا القانون، يواصل في سنة ... تحصيل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والضرائب غير المباشرة والضرائب المختلفة وكذا كل المداخل والحواصل الأخرى لصالح الدولة، طبقا للقوانين والنصوص التطبيقية الجاري بها العمل عند تاريخ نشر هذا القانون في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية..."

فقانون المالية يرخّص بتحصيل مختلف الضرائب والرسوم والحقوق ابتداء من أول جانفي إلى نهاية ديسمبر من كل سنة. كما لا يمكن تطبيق القانون الجبائي على فترات زمنية سابقة لصدوره، حيث نص الدستور في المادت رقم 78 على أنه "... لا يجوز أن تحدث بأثر رجعي، أية ضريبة، أو جباية، أو رسم، أو أي حق كيفما كان نوعه..."

2.2- المجال المكاني لتطبيق القانون الجبائي

يتحدد المجال المكاني لتطبيق القانون الجبائي بالحدود الجغرافية التي تقع تحت سيادة الدولة، حيث يطبق هذا القانون على جميع الأشخاص والمداخل والممتلكات والثروات والأعمال التي يعينها ذات القانون والواقعة ضمن المحيط الإقليمي للدولة مع مراعاة الاتفاقيات الدولية خصوصا ما تعلق منها بتفادي الازدواج الضريبي والمعاملة بالمثل.

وتمتد الحدود الجغرافية في مجال تطبيق القانون الجبائي لتشمل مداخيل وثروات المواطنين المقيمين في الخارج بمناسبة انتقال هذه المداخيل والثروات إلى الداخل.

أسئلة التقويم الذاتي

- 1 - اشرح القانون الجبائي، مبرزاً الفرق بينه وبين القانون الضريبي؟
- 2 - وضّح العلاقة بين القانون الجبائي وقوانين المالية؟
- 3 - فسّر كيفية تأثير القانون الجبائي على الأسعار؟
- 4 - اشرح أثر القانون الجبائي على الاستثمار؟
- 5 - فسّر الفرق بين القواعد العامة للضريبة وخصائصها؟
- 6 - هل يمكن لوزير المالية إحداث ضريبة ما؟ علل إجابتك من خلال الدستور الجزائري.
- 7 - متى يكون حكماً قضائياً ما مصدراً من مصادر القانون الجبائي؟
- 8 - هل يمكن تطبيق القانون الجبائي الجزائري على مواطن جزائري مقيم في الخارج؟
- 9 - ما هو القانون الجبائي الذي يُطبق على شركة أجنبية عاملة في الجزائر؟
- 10 - شركة مختلطة - جزائرية أجنبية - تعمل في الجزائر، هل يُطبق على نشاطها القانون الجبائي الجزائري أم لا؟

الفصل الثاني: نظرية الضريبة وتصنيفاتها

تمهيد

يتطرق هذا الفصل إلى كل من مفهوم الضريبة وتمييزها عن المفاهيم الأخرى المشابهة لها مثل الرسم والأتاوى ثم يستعرض في النهاية وظائف الضريبة.

المبحث الأول: نظرية الضريبة

1- مفهوم الضريبة

الضريبة لغة "موقع الضرب من الجسد"¹، كما يُقصد بها الجزية وجمعها ضرائب، و"ضرب ضرباً الجزية عليهم: أوجبها"². "والضريبة في اللغة والاستعمال الفقهي تعني الخراج المضروب؛ أي المُنْتَبِت والمَقْدَر... ويسمى المأخوذ ضريبة، وجمعها ضرائب. وقد عني ذلك المناوي في قوله: والخراج مختصّ غالباً بالضريبة على الأرض، وكذا الخوارزمي في تعريفه للمكس بأنه ضريبة تؤخذ من التجار في المراسد"³.

أما في الاصطلاح الاقتصادي فتعرف الضريبة بأنها "اقتطاع إجباري وبدون عوض مباشر تفرضه الدولة على المواطنين لتتمكن من تغطية المصاريف العامة الواردة في الميزانية"⁴. كما عرّفت بأنها "فريضة نقدية يدفعها الشخص جبراً إلى الدولة، أو إحدى الهيئات العامة المحلية، بصفة نهائية، مساهمة منه في تحمل التكاليف والأعباء العامة، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة"⁵.

وهناك من عرّف الضريبة بأنها "فريضة إلزامية تحددها الدولة ويلتزم الممول بأدائها بدون مقابل تمكينا للدولة من القيام بتحقيق أهداف المجتمع"⁶. فالضريبة اقتطاع مالي نهائي إجباري دون عوض ولا مقابل من طرف الدولة ولفائدة خزينتها.

¹ المنجد في اللغة والأعلام، الطبعة الثلاثون، دار المشرق، بيروت، 1988، ص 448.

² المرجع السابق، ص 449.

³ نزيه حماد، مرجع سابق، ص 289.

⁴ محمد بشير عليّة، مرجع سابق، ص ص 267-268.

⁵ عادل احمد حشيش ومصطفى رشدي شيحة، مرجع سابق، ص 195.

⁶ حامد عبد المجيد دراز، مرجع سابق، ص 215.

والمراد بذلك غالبا المقدار من المال الذي تلزم الدولة الأشخاص بدفعه لها من أجل تغطية النفقات العامة للدولة، وتحقيق تدخلها في الحياة السياسية والاقتصادية والاجتماعية، دون أن يُقابل ذلك نفع معين لكل ممول بعينه¹.

2- تمييز الضريبة عن مختلف المفاهيم المشابهة

توجد إلى جانب الضريبة بعض المفاهيم المشابهة لها غير أنها تختلف عنها في جوانب وتتفق معها في جوانب أخرى، نورد هنا فيما يلي:

1.2- الجباية

سبق عرض مفهوم الجباية لغة والتي تعني الجَمْع والتَّحْصِيل. أما الجباية في الاصطلاح الاقتصادي فيُقصد بها تحصيل الأموال من الأشخاص الطبيعيين والمعنويين من طرف الدولة ولصالحها. بمعنى هي تلك الاقتطاعات المالية الإلزامية، مثل الضرائب، والاختيارية، مثل الرسوم، المفروضة على الأشخاص من طرف الدولة.

فالجباية مفهوم أعم وأشمل من الضريبة، التي تمثل جزءا فقط من الجباية، إذ تشمل الجباية إلى جانب الضرائب كل من الرسوم والأتاوى والغرامات والقرض العام.

2.2- الرسوم

يمكن تعريف الرسم أنه مبلغ نقدي يدفعه الفرد جبرا إلى الدولة، أو إلى إحدى مؤسساتها العمومية، مقابل منفعة خاصة يحصل عليها الفرد إلى جانب منفعة عامة تعود على المجتمع ككل². فهناك عنصر مشترك بين الرسم والضريبة وهو الإلزام (الإلزام) على الدفع، غير أن "الضريبة إجبارية منذ البداية، أي منذ نشوء المال الخاضع للضريبة (أي الفعل المنشئ للضريبة - وعاء الضريبة) في حين أن الرسم يبدأ اختياريًا وينتهي إجباريًا، بمعنى أن للفرد الخيار في أن يطلب الاستفادة من خدمة الدولة أو لا يطلب"³.

¹ نزيه حماد، مرجع سابق، ص 290.

² محرز محمد عباس، مرجع سابق، ص 132.

³ حسين الصغير، دروس في المالية والمحاسبة العمومية، الطبعة الأولى، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999، ص 51.

بهذا يبرز الفرق بين الرسم والضريبة في انتفاء المنفعة المباشرة عند دفع الضريبة خلافا للرسم الذي يُدفع مقابل منفعة مباشرة ومعلومة.

3.2- الأتاوى

الأتاوى في علم المالية الحديث هي مبلغ من المال يُفرض جبرا على مالك العقار بنسبة المنفعة التي عادت إليه من الأعمال العامة التي قامت بها الدولة أو الهيئات المحلية¹.

4.2- الغرامات

الغرامة لغة ما لزم المرء أدائه. وقال المطرزي: هي أن يلتزم الإنسان ما ليس عليه². أما في الاصطلاح الاقتصادي فيقصد بالغرامات العقوبات المالية التي يُجبر الشخص على دفعها بسبب مخالفته لأحكام القانون سواء القانون الجبائي أو غيره من القوانين.

4.2- القرض العام

أصل القرض في اللغة القطع ... وفي الاصطلاح القرض هو دفع المال لمن ينتفع به على أن يردّ بدله³. ويختلف القرض عن الضريبة كون هذه الأخيرة غير قابلة للاسترداد، بينما القرض يُسترجع في الآجال المحددة في عقد القرض. كما أن علاقة المقرض بالمقترض هي علاقة ودية خالية من الإلزام عكس الضريبة التي يتم دفعها بقوة القانون، والممتنع عن ذلك يعاقبه القانون.

5.2- الزكاة

يرى بعض الاقتصاديين "أن الزكاة تشبه الضريبة من حيث كونها تكاليف مالية يدفعها أفراد مجتمع واحد متساوون أمام القانون، وبالتالي لا داعي للتفريق بينهما خاصة، وأن الضريبة، وهي أهم التكاليف المالية - تحقق نفس أغراض الزكاة"⁴.

¹ نزيه حماد، مرجع سابق، ص 16.

² المرجع السابق، ص 342.

³ المرجع السابق، ص 360.

⁴ غازي عناية، الزكاة والضريبة - دراسة مقارنة، منشورات دار الكتب، الجزائر، 1991، ص 30.

إن هذا التشبيه في غير محله، ولا يمكن اعتبار الضريبة مثل الزكاة، ذلك أن الزكاة قائمة على "أسس، ومفاهيم، ونظريات شرعية تبنى أصلاً على النصوص القرآنية، النبوية بحيث تجعلها تختلف دائماً عن الضريبة التي تبنى على أسس ومفاهيم، وأفكار وضعية"¹. ومن أهم الفوارق بين الزكاة والضريبة ما يلي:

- الزكاة فريضة ربانية يتقرب بها العبد إلى ربه، بينما الضريبة ليست لها علاقة بالعبادة الربانية.
- مصدر تشريع الزكاة رباني، بالقرآن والسنة النبوية أساساً، بينما مصدر تشريع الضريبة من وضع البشر.
- أوجه إنفاق الزكاة محددة في القرآن الكريم والسنة النبوية واجتهاد علماء الشريعة، بينما الضريبة تُصرف في الأوجه التي تقررها السلطة التشريعية للدولة.
- أوعية الزكاة ونسبها وتصفياتها ثابتة ومحددة في مصادر التشريع الإسلامي، بينما أوعية الضريبة ونسبها وتصفياتها متغيرة وتُحدد من طرف السلطة المخولة بذلك، عادة هي السلطة التشريعية.

المبحث الثاني: الضغط الضريبي، أنواعه وحدوده

رغم أن الهدف الأساس لفرض الضرائب والرسوم ومختلف الجبايات هو تمويل النفقات العامة للدولة، إلا أن ذلك يحدث أثراً على المكلفين بدفع هذه الجبايات سواء كأفراد أو مؤسسات، وهو ما يُصطلح عليه بالضغط الضريبي.

1- مفهوم الضغط الضريبي

يُقصد بالضغط الضريبي الأهمية النسبية لحجم الاقتطاعات الضريبية قياساً بالدخل الوطني الخام أو بالناتج الداخلي الخام أو غيرهما من مؤشرات الاقتصاد الكلي. لفرض الضرائب عملية تحدث تغييرات اقتصادية واجتماعية تختلف أهميتها بحسب اختلاف قيمة مؤشر الضغط الضريبي الناتج عن تطبيق نظام ضريبي ما في دولة محددة.

إن الجبايات بمختلف أنواعها سواء كانت ضرائب أو رسوم تلحق أعباء مالية تقع على عاتق المكلفين بها وهم المواطنون، تؤثر على دخلهم سواء النقدي و/أو الحقيقي ومن ثم على مستوى استهلاكهم ورفاهيتهم المعيشية، خاصة الفئات الفقيرة والمنخفضة الدخل. وهذا ما يدفع بالمكلفين بالضريبة إلى التغيير

¹ نفس المرجع السابق، ص 30.

والتعديل في مستوى الإنفاق الاستهلاكي و/أو الاستثماري وبالتبعية مستوى الادخار. لهذا صار الضغط الضريبي من اهتمامات الباحثين والمسؤولين من أجل قياس وتحديد قدرة المكلف بالضريبة، كفرد أو مؤسسة أو الاقتصاد الوطني كله، على تحمل العبء الضريبي المفروض عليهم.

2- أنواع تغييرات الضغط الضريبي

يمكن تقسيم التغييرات التي يحدثها الضغط الضريبي إلى ثلاثة أنواع هي:

1.2- التغييرات التلقائية

وتتمثل في تلك التغييرات التي تقع بسبب فرض الضرائب والرسوم دون أن تكون مستهدفة بعينها من طرف النظام الضريبي المطبق، والتي تحدث بصفة تلقائية، وتكون هذه التغييرات مستقلة عن غيرها من التغييرات المقصودة أو اللاإرادية. مثل ارتفاع الطلب على السلع المنتجة محليا بسبب ارتفاع أسعار السلع المستوردة نتيجة فرض ضرائب ورسوم جمركية جديدة على هذه الأخيرة (السلع المستوردة).

2.2- تغييرات لا إرادية

وهي تلك التبدلات التي تقع بسبب بعض العيوب التي ينطوي عليها النظام الضريبي، مما يؤدي إلى إحداث آثار مخالفة لما هو منتظر ومخطط من النظام الضريبي أو السياسة الضريبية. مثل رفع معدلات الضرائب على الدخل وعلى الأرباح بهدف زيادة الحصيلة الجبائية، فيلجأ بعض المكلفين بالضريبة إلى إخفاء جزء مهم من دخلهم وأرباحهم ومن ثم ينخفض الوعاء الضريبي ومعه تتراجع الحصيلة المالية للضرائب بدلا من تزايدها كما كان منتظرا من قبل، ويصطلح على مثل هذه الحالات بالطيش الضريبي.

2.2- تغييرات مقصودة

أي التغييرات التي يستهدف النظام الضريبي تحقيقها بعينها، كتخفيض الطلب على السلع المضرة بالصحة من خلال رفع الضرائب عليها ومن ثم ارتفاع أسعارها، أو رفع نسب الضرائب على بعض الواردات من أجل حماية نظيرتها المنتجة محليا، أو تخفيض الضريبة على الدخل بهدف رفع مستوى هذا الأخير، أو توسيع الوعاء الضريبي من أجل زيادة الحصيلة المالية للضرائب... الخ.

3- أنواع الضغط الضريبي

يوجد نوعان من الضغط الضريبي هما: الضغط الضريبي الفردي، والضغط الضريبي الإجمالي.

1.3- الضغط الضريبي الفردي

هو ذلك الضغط الذي يتحمله الشخص الطبيعي كفرد ضمن النظام الضريبي المطبق في دولة ما، ويقاس بنسبة مجموع الاقتطاعات الضريبية إلى الدخل الفردي، أي:

$$\text{الضغط الضريبي الفردي} = (\text{مجموع الاقتطاعات الضريبية} / \text{الدخل الإجمالي الفردي}) \times 100.$$

إن ارتفاع نسبة الضغط الضريبي تشير إلى ثقل عبء الضرائب على الفرد، وهو أمر غير مرغوب فيه، حيث يدفع بالأفراد إلى التهرب من الضريبة.

2.3- الضغط الضريبي الإجمالي

ويصطلح عليه أحيانا بالضغط الضريبي الجماعي، الذي يتمثل في التحمل النسبي للاقتصاد الوطني للضرائب التي يفرضها النظام الضريبي، ويقاس بنسبة مجمل الإيرادات الضريبية المحصلة إلى الدخل الإجمالي المعبر عنه في الكثير من الدول بالنتائج الداخلي الخام، أي:

$$\text{الضغط الضريبي الإجمالي} = (\text{مجموع الضرائب المحصلة} / \text{النتائج الداخلي الخام}) \times 100.$$

إن انخفاض نسبة الضغط الضريبي الإجمالي يُشجع المستثمرين على التوسع في مشاريعهم وأنشطتهم الاقتصادية، مما يزيد في حجم الضرائب التي تجمعها الدولة، بينما ارتفاع الضغط الضريبي يحدث آثارا معاكسة، حيث يثبط المستثمرين ويدفع بالاقتصاد إلى الانكماش.

عادة ما يستخدم مؤشر الضغط الضريبي الإجمالي في المقارنات بين الدول، غير أن التباين بين الأنظمة المحاسبية للدول جعل مؤشر النتائج الداخلي الخام غير قابل للمقارنة في الكثير من الحالات، وبالتالي يصير مؤشر الضغط الإجمالي غير قابل للمقارنات الدولية؛ لذلك تلجأ الدول إلى إدخال بعض التعديلات على مكونات النتائج الداخلي الخام حتى يصير هذا الأخير متوافقا مع نظيره المعتمد في الهيئات الدولية والمنظمات الإقليمية.

المبحث الثالث: التهرب والغش الضريبيين

يُكلف النظام الجبائي في أي دولة الأشخاص الطبيعيين والمعنويين بدفع مبالغ مالية بصفة إجبارية لصالح الدولة بمقابل في حالة بعض الرسوم وبدون مقابل بالنسبة للضرائب. وإذا كان من المنطقي والمقبول بصفة عامة دفع الأموال مقابل منفعة ما؛ فإن فطرة الإنسان تأبى دفع الأموال بدون مقابل مباشر أو غير مباشر، عاجل أو آجل، ظاهر أو باطن. ولنفادي هذه الحالة - دفع الأموال بدون مقابل - يجتهد الشخص في تجنب ذلك مستخدما طرق وأساليب متنوعة يمكن تلخيصها في ثلاث حالات هي:

- التجنب الضريبي.
- التهرب الضريبي.
- الغش الضريبي.

نستعرض هذه الحالات الثلاث بشيء من التفصيل، ثم نعقبها بالجزاءات القانونية التي تضمنها التشريع الجزائري سواء ضمن القوانين الضريبية أو قانون العقوبات وغيرها من القوانين السارية.

1- تعريف التهرب الضريبي وأنواعه

اختلف فقهاء القانون وفقهاء الاقتصاد من حيث نظرتهم لوضع تعريف للتهرب الضريبي، ذلك كون فقهاء القانون نظروا إليه من حيث مشروعية وعدم مشروعية الطرق المستعملة وكذا يميزون بين مختلف أنواعه في حين أن الاقتصاديين اهتموا بمدى تأثيره الاقتصادي على الخزينة العمومية¹.

لم نعثر في التشريع الجبائي على تعريف صريح وخاص بالتهرب الضريبي أو الغش الضريبي واكتفى المشرع بالإشارة إلى الأفعال والتصرفات التي يعاقب عليها القانون، والتي يصفها أحيانا بالغش الضريبي وأحيانا أخرى بالتدليس أو النقص في التصريح الضريبي.

قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: أشار هذا القانون إلى العقوبات المقررة بسبب نقص في التصريح، وعند القيام بأعمال تدليسية ثم عدّد هذه الأخيرة (الأعمال التدليسية) على سبيل الذكر لا الحصر منها²:

¹ مرسلي عبد الحق والهمل حمزة، التهرب الضريبي بين العقاب والصلح في التشريع الجزائري، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 8، العدد 2، 2019، الجزائر، ص 159.

² قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، المادة رقم 193-2 بتصرف.

- إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتجات التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة مثل المبيعات بدون قاتورة.
- تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة.
- النسيان العمدي لتقييد العمليات في الحسابات أو التقييد الخاطئ أو التقييد الوهمي للعمليات ذات الصلة بالضرائب والرسوم.
- كل عمل أو فعل أو سلوك بقصد تجنب أو تأخير دفع كل أو جزء من مبلغ الضرائب والرسوم.
- ممارسة نشاط غير قانوني.

قانون الضرائب غير المباشرة: أشار قانون الضرائب غير المباشرة إلى موضوع الغش تحت عنوان "قمع الغش"¹، وسرد تحت هذا العنوان طرق الاحتيال ووسائل العنف منها: التملص أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو التصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم، والإخفاء أو محاولة الإخفاء من قبل أي شخص لمبالغ أو منتجات تطبق عليها الضرائب أو الرسوم، وتقديم أوراق مزورة أو غير صحيحة بهدف الحصول على تخفيف الضرائب أو الرسوم أو تخفيضها أو الإخفاء منها أو إرجاعها أو الاستفادة من من المنافع الجبائية المقررة لصالح بعض المكلفين بالضريبة².

قانون التسجيل: تضمن قانون التسجيل موضوع "الغش الجبائي" ضمن القسم الخامس من الباب السادس³ دون أن يعطي تعريفا له واكتفى بذكر العقوبات الجبائية المطبقة على حالة الغش الجبائي "يعاقب كل من تملص أو حاول التملص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة أو تصفيتها أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها باستعماله طرقا تدليسية، بغرامة جزائية..."⁴.

مما سبق نستنتج أن المشرع الجزائري لم يقدم تعريفا خاصا بالتهرب الضريبي ولا بالغش الضريبي واكتفى بسرد بعض الأعمال والتصرفات التي تستهدف تجنب الخضوع للضريبة و/أو التخفيض في مبلغها و/أو عدم دفعها بالكامل و/أو الاستفادة من مزايا جبائية عن طريق التصريح الكاذب وتزوير الوثائق أو تقديم إثباتات خاطئة أو مغلوطة.

¹ انظر قانون الضرائب غير المباشرة، نشرة 2019، الباب الحادي عشر، الفصل الثاني، الفرع السابع، المواد من 532 إلى 539. مرجع محمل من الموقع www.mfdgi.gov.dz يوم 2019.08.01.

² انظر المادتين رقم 532 و533 من قانون الضرائب غير المباشرة، مرجع سابق.

³ انظر قانون التسجيل، نشرة 2019، الباب السادس، القسم الخامس، المواد من 119 إلى 121. مرجع محمل من الموقع www.mfdgi.gov.dz يوم 2019.08.01.

⁴ نفس المرجع، المادة رقم 1-119.

هذا بخصوص ما تضمنته القوانين الضريبية، أما من الناحية الأكاديمية فإن الاقتصاديين يذكرون ثلاثة أنواع لحالات عدم دفع الضرائب والرسوم أو التخفيض في مبلغها، نوردتها أدناه.

1.1- التجنب الضريبي

يقصد بالتجنب الضريبي عدم القيام بعمل أو تصرف من شأنه وقوع الحادث المنشئ لها، أي الامتناع عن القيام بالنشاطات والأعمال التي تفرض عليها الضرائب والرسوم، مثل استبدال عملية البيع بالهبة بسبب خضوع عملية البيع للضريبة وإعفاء عملية الهبة من الضريبة. أي أن التجنب الضريبي يحدث بعدم إجراء عملية البيع واستبدالها بالهبة من الناحية الرسمية وتنفيذ عملية البيع من الناحية العملية. وبهذا يتم التخلص الكلي من الضريبة بطريقة لا يعاقب عليها القانون نظرا لعدم مخالفته من الناحية الإجرائية الرسمية.

2.1- التهرب الضريبي

ويصطلح عليه أيضا بالتهرب القانوني، إذ يتحقق في الواقع العملي الحادث المنشئ للضريبة إلا أن المكلف بالضريبة يستغل بعض الثغرات القانونية حتى يتمكن عدم دفع الضريبة كليا أو التخفيض من مبلغها. أي أن "التهرب الضريبي يحصل بالمخالفة القانونية بعدم الالتزام بأداء الضريبة، وفي حالة تحقق الواقعة المنشئة للضريبة، وتناولها من قبل القانون، وذلك بإخفاء السلعة أو التصرف المنشئ للضريبة"¹.

فالتهرب الضريبي ينطوي على عنصر سوء النية ولا يتوفر فيه الدليل المادي على الحيل المستعملة، مثل توزيع جزء كبير من أرباح شركات الأموال على المساهمين في شكل رواتب وأجور قبل تحديد الربح الجبائي الخاضع للضريبة؛ فهذا الفعل يعتبر تهربا ضريبيا من قبل هؤلاء المساهمون حينما تكون الضرائب على الرواتب والأجور أقل من الضرائب على الحصص في أرباح الشركات.

ووفقا للمفهوم السابق لكل من التهرب الضريبي والتجنب الضريبي يتضح وجود اختلاف جوهري بينهما. فالتهرب الضريبي يتحقق بعد حدوث الواقعة المنشئة للضريبة ولكن الممول يتهرب من دفع الضريبة اعتمادا على بعض الوسائل والأساليب غير المشروعة، بينما نجد أن الواقعة المنشئة للضريبة لم

¹ غازي حسين عناية، مرجع سابق، ص 341.

تتحقق في ظل التجنب الضريبي، فالممول يسعى لتجنب حدوث الواقعة المنشئة للضريبة بتصرفات وممارسات غير مخالفة للقانون¹.

3.1- الغش الضريبي

الغش الضريبي هو نوع من التهرب الضريبي الذي ينطوي على عنصري سوء النية والدليل المادي على الحيل التدليسية والأفعال المؤدية إلى عدم دفع الضريبة أو التخفيض في مبلغها أو الاستفادة من مزايا جبائية غير مستحقة، حيث تستخدم مختلف أنواع المخادعات المخالفة للقانون الضريبي صراحة، كتقديم تصريح ضريبي كاذب أو عدم تقديمه أو إخفاء جزء من العمليات الخاضعة للضرائب أو التضخيم الوهمي في الأعباء بهدف تخفيض وعاء الضريبة على الأرباح... الخ.

إن الفرق بين الغش الضريبي والتهرب الضريبي هو أن الأول (الغش) يمكن اكتشافه نظرا لانطوائه على أدلة مادية، بينما الثاني (التهرب) يصعب اكتشافه وقد يستحيل نظرا لخلوه من الدليل المادي على التصرف الذي يدل على التهرب من دفع الضريبة.

المبحث الرابع: الجزاءات القانونية للتهرب والغش الضريبيين

حينما يُقَصَّر الشخص الخاضع للضريبة في أداء واجباته الضريبية، سواء عن قصد أو عن غير قصد، بحسن أو بسوء نية، يتعرض إلى عقوبات نصت عليها القوانين السارية. وحسب قانون العقوبات "تقسم الجرائم تبعا لخطورتها إلى جنایات وجنح ومخالفات وتطبق عليها العقوبات المقررة للجنايات"².

لم يذكر هذا التقسيم للجرائم في القوانين الضريبية كما أن العقوبات التي أقرتها هذه الأخيرة لم تُبنى على أساس التقسيم الوارد في قانون العقوبات - جنایات، جنح، مخالفات -، بل جاءت مختلف القوانين الجنائية بعقوبات محددة لتصرفات معينة دون وصف تلك التصرفات بكونها جنایة أو جنحة.

رغم تنوع العقوبات المنصوص عليها في مختلف القوانين الضريبية، يمكن تقسيمها إلى عقوبات جنائية، وعقوبات جبائية (مالية)، وعقوبات إضافية أو تكميلية.

¹ سعيد عبد العزيز عثمان، وشكري رجب العشماوي، اقتصاديات الضرائب (سياسات-نظم-قضايا معاصرة)، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2007، ص 154.

² قانون العقوبات، المادة رقم 27. مرجع مُحمَّل من الموقع www.joradp.dz يوم 2019.08.01.

1- العقوبات الجنائية

نص التشريع الجبائي على عقوبات متنوعة - كما سنعرض أهمها أدناه - كالسجن والحبس لفترات زمنية متباينة وغرامات مالية مرتفعة القيمة، تسري على المكلف بالضريبة الذي خالف التشريع الجبائي أو امتنع عن تطبيقه.

2- العقوبات الجبائية (المالية)

وهي عبارة عن غرامات مالية وزيادات في المبالغ الواجبة السداد، يدفعها الشخص الذي خالف التشريع الجبائي أو قصر في تطبيقه أو تأخر في القيام بواجبه الجبائي، كالتأخر عن التصريح بضريبة ما أو التأخر عن سداد دين ضريبي ما في الأجل المحدد له أو قدم تصريحاً ناقصاً ... الخ فيلزم المكلف بالضريبة بدفع غرامة مالية علاوة عن أصل الدين الضريبي المستحق. وسنذكر بعضاً من هذه العقوبات المالية أدناه.

3- العقوبات الإضافية

وتسمى أيضاً بالعقوبات التكميلية، وتتمثل في الغلق المؤقت أو الدائم للمحل التجاري أو المهني، والمنع المؤقت أو الدائم من إبرام الصفقات مع القطاع العمومي.

4- بعض جزاءات القانون الجبائي الجزائري

تضمنت القوانين الضريبية العديد من العقوبات التي تسلط على كل شخص طبيعي أو اعتباري خالف التشريع الضريبي الساري المفعول، وفيما يلي بعض الأمثلة عن هذه العقوبات بغض النظر عن تصنيفها كجناية أو جنحة أو مخالفة.

1.4- أهم العقوبات المتضمنة في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

قصد تسهيل عرض أهم العقوبات التي تضمنها القانون المذكور، نلخص أهم تلك العقوبات في الجدول الموالي.

الجدول رقم 1: أهم العقوبات المنصوص عليها في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

المخالفات	العقوبات	رقم المادة
عدم تقديم التصريح السنوي بالدخل الإجمالي أو أرباح الشركات	فرض تلقائي للضريبة، وغرامة بـ 25% من المبلغ المستحق.	1-192
لتصريح الناقص أو غير الصحيح بالأسس أو العناصر التي تعتمد لتحديد وعاء الضريبة، أو تبیین دخلا أو ربحا ناقصا أو غير صحيح	- دفع مبلغ الحقوق المتملص منها مع زيادة ب: * 10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها => 50 000 دج. * 15% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها أكبر من 50.000 و=> 200.000 دج * 25% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منها أكبر من 200.000 دج.	1-193
القيام بأعمال تدليسية	- دفع الحقوق المتملص منها مع زيادة بنفس نسبة الإخفاء المرتكبة من طرف المكلف، دون أن تقل هذه الزيادة عن 50%، مع رفع نسبة الزيادة إلى 100% في حالتين: * عدم دفع أي حق. * عندما التملص من الحقوق الواجب دفعها عن طريق الاقتطاع من المصدر.	2-193
عدم تقديم التصريح بالوجود خلال 30 يوما الأولى من بداية النشاط.	30.000 دج	1-194
في حالة معاينة التلبس الجبائي المنصوص عليه في المادة 20 مكرر 3 من قانون الإجراءات الجبائية	- غرامة بـ 600 000 دج، وتُرفع هذه الغرامة إلى: * 1 200 000 دج إذا كان رقم الأعمال أو الإيراد الخام < 5 000 000 دج في مجال الضريبة الجزافية الوحيدة. * 2 000 000 دج إذا كان رقم الأعمال أو الإيراد الخام < 10 000 000 دج في مجال نظام الربح المبسط.	194 مكرر 1
التملص أو محاولة التملص بالتدليس في وعاء ضريبة أو رسم أو تصفيته كليا أو جزئيا بمبلغ	من 50.000 إلى 100.000 دج	303
	الحبس من شهرين إلى ستة أشهر، وغرامة من 100.000 إلى 500.000 دج، أو بإحدى العقوبتين.	
	الحبس من ستة أشهر إلى سنتين، وغرامة من 500.000 إلى 2.000.000 دج، أو بإحدى العقوبتين.	
	الحبس من سنتين إلى خمس سنوات، وغرامة من 2.000.000 إلى 5.000.000 دج، أو بإحدى العقوبتين	
	الحبس من خمس إلى عشر سنوات، وغرامة من 5.000.000 إلى 10.000.000 دج، أو بإحدى العقوبتين	

304	غرامة مالية من 10.000 إلى 30.000 دج	تصرفات منع أعوان معاينة مخالفات تشريع الضرائب أو القيام بمهامهم.
	غرامة مالية 50.000 دج	غلق المحل لمنع مصالح الضرائب من الرقابة.
	يضاعف مبلغ الغرامة ثلاث مرات	تكرار غلق المحل لمنع مصالح الضرائب من الرقابة في زيارتين متتاليتين.
322	غرامة مالية بـ 2.500 دج للتأخر بشهر غرامة مالية بـ 5.000 دج، للتأخر بأكثر من شهر وأقل من شهرين غرامة مالية بـ 10.000 دج للتأخر بأكثر من شهرين	التأخر في إيداع التصريح السنوي بالدخل الإجمالي أو التصريح بأرباح الشركات الحامل (التصريح) لعبارة لا شيء، أو تكون النتيجة خسارة.

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المواد المذكورة في الجدول، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق.

2.4- بعض العقوبات التي جاء بها قانون الضرائب غير المباشرة

نلخص في الجدول الموالي بعض العقوبات التي نص عليها قانون الضرائب غير المباشرة.

الجدول رقم 02: بعض عقوبات مخالفات قانون الضرائب غير المباشرة

رقم المادة	العقوبات	نوع المخالفات
523 من قانون الضرائب غير المباشرة	غرامة مالية من 5.000 دج إلى 25.000 دج دون الإخلال بالعقوبات المنصوص عليها في القانون العام، والمواد من 524 إلى 527 من قانون الضرائب غير المباشرة.	جميع المخالفات للأحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة بالضرائب غير المباشرة
530 من قانون الضرائب غير المباشرة	الحبس من ستة أيام إلى ستة أشهر.	الصناعة المغشوشة للكحول، والغش في المشروبات الروحية عن طريق التصعيد أو الدھليز وبواسطة السلاح أو بواسطة آلات مخصصة لإخفائها. إنعاش أو محاولة إنعاش الكحول المغيرة والمناورات التي تهدف إما لاختلاس الكحول المغيرة أو المقدمة للتغيير وإما العمل على قبول تغيير الكحول التي هي مغيرة بعد. صناعة ونقل وبيع وحياسة الأنبيق دون ترخيص. الغش في معامل التقطير، واستيراد البارود والصناعة غير المشروعة لأي كمية من البارود العادي أو المخصص للحرب.

531 قانون الضرائب غير المباشرة	209 قانون العقوبات	الحبس من سنة إلى خمس سنوات، وبغرامة مالية من 500 إلى 10.000 دج.	استعمال طوابع مزورة أو مستعملة من قبل.
	210 قانون العقوبات	الحبس من ستة أشهر إلى ثلاث سنوات، وبغرامة مالية من 500 إلى 5.000 دج.	
	532 من قانون الضرائب غير المباشرة	الحبس من سنة إلى خمس سنوات، وغرامة من 50.000 دج إلى 200.000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط	استخدام طرق احتيالية للتملص أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من وعاء الضريبة أو التصفية أو دفع الضرائب أو الرسوم.
		هذا الحكم لا يطبق في حالة الإخفاء، إلا إذا كان هذا الأخير يتجاوز (10/1) المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 10.000 دج.	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المواد المذكورة في الجدول أعلاه.

3.4- بعض العقوبات التي جاء بها قانون الرسوم على رقم الأعمال

نلخص في الجدول الموالي بعض العقوبات التي نص عليها قانون الرسوم على رقم الأعمال¹.

الجدول رقم 03: بعض عقوبات مخالفات قانون الرسوم على رقم الأعمال

رقم المادة	العقوبات	نوع المخالفات
114 قانون الرسوم على رقم الأعمال	بين 500 دج و 2.500 دج	مخالفة الأحكام القانونية والنصوص التنظيمية التطبيقية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة
	بين 1 000 دج و 5 000 دج	✓ استعمال طرق تدليسية في مخالفة الأحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة. ✓ مخالفة الالتزامات المنصوص عليها في المادة 61 من قانون الرسوم على رقم الأعمال
60 و 114 قانون الرسوم على رقم الأعمال	1.000 دج	عدم وضع لوحة تحمل إسم ولقب، أو عنوان المؤسسة وطبيعة نشاطها عند مدخل محل ممارسة النشاط

¹ قانون الرسوم على رقم الأعمال، نشرة 2019، مرجع محمل من الموقع www.mfdgi.gov.dz يوم 2019.08.01.

116 قانون الرسوم على رقم الأعمال	دفع مبلغ الرسوم المتملص منها مع زيادة بـ: * 10% إذا كان مجموع الرسوم المتملص منها خلال السنة => 50 000 دج. * 15% إذا كان مجموع الرسوم المتملص منها خلال السنة أكبر من 50.000 دج و=> 200.000 دج * 25% إذا كان مجموع الرسوم المتملص منها خلال السنة أكبر من 200.000 دج. * في حالة استعمال طرق تدليسية تطبق غرامة بـ 100% على مجمل الرسوم.	تصريح برقم أعمال أقل من المبلغ الحقيقي، أو إجراء خصم الرسم على القيمة المضافة في غير محله.	
117 من قانون الرسوم على رقم الأعمال و 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.	من 50.000 إلى 100.000 دج	أقل أو يساوي 100.000 دج	التملص أو محاولة التملص بالتدليس في وعاء الضريبة أو الرسم أو التصنيف، كلياً أو جزئياً بمبلغ
	الحبس من شهرين إلى ستة أشهر، وغرامة من 100.000 إلى 500.000 دج، أو بإحدى العقوبتين	[1.000.000 – 100.000] دج	
	الحبس من ستة أشهر إلى سنتين، وغرامة من 500.000 إلى 2.000.000 دج، أو بإحدى العقوبتين.	[5.000.000 – 1.000.000] دج	
	الحبس من سنتين إلى خمس سنوات، وغرامة من 2.000.000 إلى 5.000.000 دج، أو بإحدى العقوبتين.	[10.000.000 – 5.000.000] دج	
	الحبس من خمس إلى عشر سنوات، وغرامة من 5.000.000 إلى 10.000.000 دج، أو بإحدى العقوبتين.	أكثر من 10.000.000 دج	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المواد المذكورة في الجدول.

4.4- بعض العقوبات التي جاء بها قانوني التسجيل والطابع

نلخص في الجدول الموالي بعض العقوبات التي وردت في قانوني التسجيل وقانون الطابع¹.

الجدول رقم 04 بعض عقوبات مخالفات قانوني التسجيل والطابع

رقم المادة	العقوبات	نوع المخالفات
93 قانون التسجيل	غرامة مالية عن كل مخالفة ب: - 10% من الحقوق المتملص منها إذا كان التأخير في التسجيل بين يوم واحد و 30 يوما. - تلجئة مالية ب 3% عن كل شهر أو جزء من شهر التأخر، دون أن يتجاوز مبلغ الغرامة 25%.	الموتقين، والمحضرين، ومحافظي البيع بالمزاد العلني
	عقوبات تأديبية تمارسها السلطة التي ينتمون إليها، دون المساس باحتمال تطبيق عقوبات أخرى موجودة في التنظيم المعمول به.	الموتقين الموظفين وكتاب الضبط وأعوان تنفيذ كتابات الضبط وكتاب الإدارات المركزية والمحلية.
المادتين 10 و 34 من قانون الطابع	السجن من عام واحد إلى خمسة أعوام، وغرامة مالية بين 5.000 و 20.000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط.	- تزيف أو استعمال أو بيع أو محاولة بيع أوراق مدموغة سبق استعمالها بقصد الغش. - التخفيض أو محاولة التخفيض في وعاء الضريبة كلياً أو جزئياً وتصفية أو دفع الضرائب والرسوم بوسائل الغش.
1-35 قانون الطابع	نفس العقوبات المطبقة على مرتكبي المخالفات أنفسهم.	المشاركة في المخالفات مع مرتكبيها.
37 قانون الطابع	غرامة مالية من 10.000 إلى 100.000 دج. في حالة العود، الغرامة السالفة وحسب من ستة أيام إلى ستة أشهر.	منع الأعوان المؤهلين لمعاينة المخالفات لتشريع الضرائب من القيام بمهامهم
المادتان 100 و 106 من قانون الطابع	غرامة مالية ب : - 10% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها >= 50.000 دج - 15% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها < 50 000 و >= 200.000 دج - 25% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها < 200.000 دج. - 100% في حالة استعمال طرق تدليسية	- عدم دفع رسم الطابع على السندات الموقعة أو غير الموقعة المعدة بصفة عرفية والمتضمنة إبراء أو إثبات التسديدات أو المبالغ المدفوعة. - عدم دفع رسم الطابع على الوثائق التي هي بمثابة إيصال محض وتسديد أو مخالصة السندات أو القيم أو الأشياء. - عدم دفع رسم الطابع على الإيصالات التي تثبت إيداعاً نقدياً لدى مؤسسة أو شخص طبيعي.

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المواد المذكورة في الجدول.

¹ قانون الطابع، نشرة 2019. مرجع محتمل من الموقع www.mfdgi.gov.dz يوم 2019.08.01.

5.4- بعض العقوبات التي جاء بها قانون الإجراءات الجبائية وأخرى غير مقننة

نعرض فيما يلي بعض العقوبات التي تضمنها قانون الإجراءات الجبائية.

الجدول رقم 05: بعض العقوبات التي جاء بها قانون الإجراءات الجبائية

نوع المخالفات	العقوبات	رقم المادة
بيع أو توزيع، دون ترخيص من الإدارة الجبائية، ورق مفروض عليه طابع	غرامة مالية من 1.000 إلى 10.000 دج	38 مكرر 6 قانون الإجراءات الجبائية ¹
رفض منح حق الإطلاع، لأعوان الإدارة الجبائية، على الدفاتر والمستندات والوثائق بهدف تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، أو إتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها	غرامة مالية من 5.000 إلى 50.000 دج	45 و 62 من قانون الإجراءات الجبائية
التأخير في منح حق الإطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق	زيادة عن الغرامة أعلاه، تطبق تلجنة حدها الأدنى 100 دج عن كل يوم تأخير.	63 قانون الإجراءات الجبائية
عدم الفوترة أو عدم تقديمها	- غرامة ب: 50 000 دج لتجار التجزئة، و 500.000 دج لتجار الجملة، و 1.000.000 دج للمنتجين والمستوردين. - يضاعف مبلغ الغرامة في حالة العود. - تصدر البضاعة المنقولة دون فاتورة ووسيلة نقلها إذا كانت ملكا لصاحب البضاعة.	65 قانون المالية لـ 2003 المعدلة بالمادة 17 من قانون المالية التكميلي لـ 2006
إعداد فواتير مزورة أو فواتير مجاملة	غرامة مالية بنسبة 50% من قيمتها	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المواد المذكورة في الجدول.

¹ قانون الإجراءات الجبائية، نشرة 2019. مرجع محتمل من الموقع www.mfdgi.gov.dz يوم 2019.08.01.

المبحث الخامس - تصنيف الضرائب

يتم تصنيف الضرائب إلى ضرائب بناء على المعيار الذي يُعتمد في التصنيف؛ وهناك العديد من المعايير المستعملة في هذا الموضوع من أشهرها المعيار القانوني، ومعيار أساس فرض الضريبة، ومعيار طبيعة الضريبة، ومعيار مناسبة فرض الضريبة.

وفي هذا الفصل سنتناول تصنيف الضرائب وفق المعايير السالفة الذكر معتمدين على القانون الجبائي الجزائري في المعيار الأول (المعيار القانوني) مع عرض الضرائب التي تضمنها القانون الجبائي الجزائري الساري حاليا.

1- تصنيف الضرائب حسب القانون الجزائري

أصدر المشرع الجزائري مجموعة من القوانين تضمنت مختلف الضرائب والرسوم والأتاوى وهي: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وقانون الضرائب غير المباشرة، وقانون الرسوم على رقم الأعمال، وقانون التسجيل، وقانون الطابع، وقانون الإجراءات الجبائية، وقانون الجمارك، والجبابة البترولية.

بناء على القوانين السالفة الذكر، واستئناسا بقوانين المالية، يمكن تصنيف الضرائب حسب القانون الجزائري الحالي إلى:

- ضرائب ورسوم مباشرة.
- ضرائب غير مباشرة.
- رسوم على الأعمال.
- حقوق التسجيل والطابع.
- الضرائب والرسوم الجمركية.
- الجبابة البترولية.

غير أنه يخرج من اهتمام هذه المحاضرات قانون الجمارك والجبابة البترولية نظرا لطابعهما الخاص غير المنسجم مع باقي الضرائب الرسوم.

1.1- الضرائب والرسوم المباشرة

تضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الضرائب التالية:

1.1.1- الضريبة على الدخل الإجمالي

أنشئت الضريبة على الدخل الإجمالي بموجب المادة رقم 38 من قانون المالية لسنة 1991. وتنص عليها المواد من 1 إلى 134 ومن 168 إلى 196 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بالإضافة إلى بعض الأحكام الواردة في قانون الإجراءات الجبائية.

يخضع لهذه الضريبة الأشخاص الطبيعيين الذين لهم موطن تكليف جبائي في الجزائر، كالشركاء في الشركات والعمال والموظفين. والأشخاص الطبيعيين الذين ليس لهم موطن تكليف جبائي في الجزائر بالنسبة لمداخلهم من مصدر جزائري. وقد تم تقسيم المداخل الخاضعة لهذه الضريبة إلى ستة أصناف هي¹:

1. الأرباح المهنية،
2. عائدات المستثمرات الفلاحية،
3. الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية،
4. عائدات رؤوس الأموال المنقولة،
5. المرتبات والأجور والمعاشات والريوع العمرية،
6. فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية.

2.1.1- الضريبة على أرباح الشركات

أسست الضريبة على أرباح الشركات بموجب المادة رقم 38 من قانون المالية لسنة 1991، وتنص عليها المواد من 135 إلى 167 ومن 168 إلى 196 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بالإضافة إلى بعض الأحكام الواردة في قانون الإجراءات الجبائية. وهي ضريبة سنوية تفرض على الأرباح التي تحققها الشركات مثل شركات رؤوس الأموال: شركات الأسهم، وشركات المسؤولية المحدودة. والمؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.

3.1.1- الرسم على النشاط المهني

أسس هذا الرسم² سنة 1996، ويطبق على الإيرادات المتأتية من الأنشطة الصناعية والتجارية والمهن غير التجارية المحققة في الجزائر والخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي أو للضريبة على أرباح الشركات السالف ذكرهما. فهذا الرسم عبارة عن مبلغ نقدي يُحسب كنسبة مئوية من رقم الأعمال، ويدفع شهريا أو فصليا من طرف المكلفين إلى إدارة الضرائب بدون مقابل وبصفة نهائية.

¹ انظر المادة رقم 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم الممثلة، مرجع سابق.

² انظر المواد من 217 إلى 230 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق.

4.1.1- الرسم العقاري

يطبق الرسم العقاري¹ على الملكيات المبنية مهما تكن وضعيتها القانونية، الموجودة فوق التراب الوطني مثل المباني والمركبات المخصصة لإيواء الأشخاص أو لتخزين السلع والمواد، والمنشآت التجارية المتواجدة بمحيط المطارات الجوية والموانئ ومحطات السكك الحديدية ومحطات الطرقات البرية، والأراضي غير المزروعة المستخدمة لاستعمال تجاري أو صناعي كالورشات.

تُستثنى بعض العقارات من تطبيق هذه الرسم مثل الملكيات المخصصة لمرفق عام ذي منفعة عامة، والعقارات التابعة للدولة والولايات والبلديات والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري أو العلمي أو التربوي أو الصحي أو الاجتماعي أو الثقافي أو الرياضي.

5.1.1- رسم التطهير

يؤسس هذا الرسم² في البلديات التي تشغل فيها مصلحة رفع القمامات المنزلية، وذلك على كل الملكيات المبنية، وباسم المالك أو المنتفع بالمبنى المعني مرة واحدة في السنة. وتُغفى من هذا الرسم كل المباني التي لا تستفيد من خدمات رفع القمامات المنزلية.

6.1.1- الضريبة على الأملاك

تم تنظيم الضريبة على الأملاك بموجب قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة³، حيث نصت المادة رقم 274 من هذا القانون على أنه يخضع للضريبة على الأملاك الأشخاص الطبيعيين:

- ✓ الذين لهم مقرا جبائيا في الجزائر، بالنسبة لأملكهم الموجودة في الجزائر وخارجها،
- ✓ الذين ليس لهم مقرا جبائيا في الجزائر، بالنسبة لأملكهم الموجودة في الجزائر.

7.1.1- الضريبة الجزائية الوحيدة

أسست هذه الضريبة بموجب قانون المالية لسنة 2007⁴ تعويضا للنظام الجزائي للضرائب التالية: الضريبة على الدخل الإجمالي، والرسم على القيمة المضافة، والرسم على النشاط المهني. وهي مُتضمنة في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة¹.

¹ انظر المواد من 248 إلى 261 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق.

² انظر المواد من 263 إلى 273 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق.

³ انظر المواد من 274 إلى 282 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق.

⁴ الجريدة الرسمية، العدد 85 الصادر يوم 2006.12.27، القانون رقم 24-06 يتضمن قانون المالية لسنة 2007، المادة رقم 2.

مرجع متاح على الموقع www.joradp.dz.

يخضع لهذه الضريبة الأشخاص الطبيعيين الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي سقفًا محددًا بموجب القانون² وهو حاليا 15.000.000 دج³، والذين تتمثل تجارتهم الرئيسية في بيع البضائع والأشياء، و/أو تأدية الخدمات التابعة لفئة الأرباح الصناعية والتجارية باستثناء تجار الجملة، والوكلاء المعتمدون، ومحطات توزيع الوقود، وعمليات التصدير، وعمليات البيع المستفيدة من الإعفاء في التنظيم المتعلق بالمحروقات والمؤسسات المستفيدة من الشراء بالإعفاء من الرسم، والفرازون وتجار الأملاك ومنطمو العروض والألعاب والتسلّيات بمختلف أنواعها.

2.1- الضرائب والرسوم غير المباشرة

تضمن قانون الضرائب غير المباشرة الرسوم والحقوق الجبائية التالية:

1.2.1- رسم المرور

يخضع لهذا الرسم⁴ الكحول والخمور والمشروبات الأخرى المشابهة، ويصير رسم المرور واجب الأداء عندما تعرض المواد الغذائية الخاضعة للضريبة للاستهلاك، حيث يُقصد بالاستهلاك كل تسليم تم بصفة مجانية أو بمقابل في التراب الوطني من قبل مستودع إلى شخص ليست له تلك الصفة وكذلك التثبت من النواقص في المستودع⁵.

2.2.1- رسم الضمان والتعير

تخضع لرسم الضمان مصنوعات الذهب والفضة والبلاتين، تم تحديده بالهكتوغرام كالتالي⁶:

✓ 8.000 دج بالنسبة للذهب،

✓ 20.000 دج بالنسبة للبلاتين،

✓ 150 دج بالنسبة للفضة.

¹ انظر المواد 282 مكرر 1 إلى 282 مكرر 6، والمادتين 365 و365 مكرر، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق.

² عرف هذا السقف عدة تعديلات حيث كان محدد بـ 10.000.000 دج ثم رُفع إلى 30.000.000 دج ابتداء من سنة 2015 وخُفّض إلى 15.000.000 دج ابتداء من سنة 2020، انظر قوانين المالية لسنوات 2008، 2015، 2020.

³ الجريدة الرسمية، العدد 81 الصادر يوم 2019.12.30، القانون رقم 19-14 يتضمن قانون المالية لسنة 2020، المادة رقم 8. مرجع متاح على الموقع www.joradp.dz.

⁴ انظر المواد من 47 إلى 255 من قانون الضرائب غير المباشرة، مرجع سابق.

⁵ انظر المادتان رقم 2 ورقم 29 من قانون الضرائب غير المباشرة، مرجع سابق.

⁶ المادة رقم 340 من قانون الضرائب غير المباشرة، مرجع سابق.

أما التعبير فيكون موضوع تحصيل رسم ثابت حسب طريقة التعبير: بنجمة العيار أو بالبوتقة أو عن طريق التبلييل¹.

3.2.1- الرسم الصحي على اللحوم

نصت على هذا الرسم المواد من رقم 446 إلى رقم 468 من قانون الضرائب غير المباشرة، وتخضع له اللحوم الطازجة أو المبردة أو المطبوخة أو المملحة أو المصنعة التي مصدرها²:

- ✓ الخيليات: الحصان والفرس والبغل والبغلة والعيير والحمار واللاتان والعيير الفحل،
- ✓ الجمليات: الجمل والناقة والفصيل،
- ✓ البقرات: الثور المخصي والثور الفحل والبقرة والعجل والعجل الصغير والعجلة،
- ✓ الضأنات: الكبش الفحل والضأن والنعجة والخروف والخروف الرضيع،
- ✓ الغزيات: النيس والماعز والجدي

ستحق هذا الرسم على اللحم الصافي للحيوانات المذكورة أعلاه بعد الذبح.

4.2.1- رسم استخدام آلات الاستقبال الإذاعي والتلفزيوني

يفرض رسم عن استعمال أجهزة البث الإذاعي والتلفزيوني وتوابعها، ويشتمل هذا الرسم على³:

- رسم ثابت على كل مشترك خاص لدى شركة توزيع الكهرباء والغاز بمبلغ:

* 25 دج إذا تراوح استهلاك التيار الكهربائي المفوتر بين [70-190] كيلواط،

* 50 دج إذا تراوح استهلاك التيار الكهربائي المفوتر بين [190-390] كيلواط،

* 100 دج إذا زاد استهلاك التيار الكهربائي المفوتر عن 390 كيلواط.

- رسم خاص، بمبالغ متغيرة تتراوح بين 50 دج و 1.000 دج، على المواد الآتية:

* أجهزة البث الإذاعي،

* أجهزة استقبال البث التلفزيوني،

* أجهزة التحكم في الصوت والصورة وتحليل الرموز.

¹ انظر المادة رقم 342 من قانون الضرائب غير المباشرة، مرجع سابق.

² المادتان رقم 446 و 448 من قانون الضرائب غير المباشرة، مرجع سابق.

³ انظر المادة رقم 485 مكرر من قانون الضرائب غير المباشرة، مرجع سابق.

3.1- الرسوم على رقم الأعمال

تضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال مجموعة من الرسوم، تُصنف كضرائب غير المباشرة، وتتضمن ثلاثة أنواع هي: الرسم على القيمة المضافة، والرسم الداخلي على الاستهلاك، والرسم على المنتجات البترولية.

1.3.1- الرسم على القيمة المضافة

أنشئ الرسم على القيمة المضافة¹ بموجب قانون المالية لسنة 1992، وشرع في تطبيقه ابتداء من أول أبريل 1992، وتخضع لهذا الرسم عمليات البيع ذات الطابع الصناعي أو التجاري أو الحرفي أو الخدمي المنجزة في الجزائر بصفة عادية أو ظرفية بما فيها عمليات الاستيراد والأشغال العقارية، وعمليات الإيجار وآداء الخدمات وأشغال الدراسات والبحث، وخدمات الهاتف ونقل الأشخاص والسلع، والحفلات والألعاب والتسليمات، وعمليات البنوك والتأمين التجاري. ولا تدخل في مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة العمليات ذات الطابع الفلاحي والخدمات العامة غير التجارية.

يفرض هذا الرسم حاليا بمعدل مخفض 09% ومعدل عادي 19% حسب أنواع السلع والخدمات والعمليات المحددة في المادة 23 وما بعدها من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

2.3.1 - الرسم الداخلي على الاستهلاك

يتكون الرسم الداخلي على الاستهلاك² من حصتين: إحداها ثابتة وأخرى نسبية. ويطبق على الجعة، والمنتجات التبغية، والسجائر، والتبغ الأسود والأشقر وتبغ التدخين بما فيها الشيشة، والتبغ للنشق والمضغ، والكبريت والقذاحات وفقا للتعريف الواردة في الجدول التالي.

¹ انظر المواد من 01 إلى 24 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، مرجع سابق.

² انظر المواد من 25 إلى 28 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، مرجع سابق.

الجدول رقم 06: تعريف الرسم الداخلي على الاستهلاك

بيان المنتجات		التعريف
		الحصة الثابتة (دج/كغ)
		المعدل النسبي (على قيمة المنتج)
أولاً - الجعة		3 971 دج / هلتلر
ثانياً - المنتجات التبغية والكبريت		
1- السجائر		
أ- التبغ الأسود		1.640
ب- التبغ الأشقر		2.250
2- السيجار		2.600
3- تبغ التدخين كما فيها الشيشة		682
4- تبغ للنشق والمضغ		781
5- الكبريت والقذحات		20%

المصدر: المادة رقم 25 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، مرجع سابق.

3.3.1- الرسم على المنتجات البترولية

أسس هذا الرسم بموجب قانون المالية لسنة 1996¹، ويحتسب بمبلغ 1 د.ج/هكتولتر على المنتجات البترولية أو المماثلة لها، المستوردة أو المحصل عليها في الجزائر لا سيما في مصنع تحت المراقبة الجمركية، فيما تُعفى من هذا الرسم المنتجات البترولية الموجهة للتصدير².

المنتجات البترولية المعنية بهذا الرسم هي: البنزين الممتاز والعادي والخالي من الرصاص وغاز أوليل وغاز البترول المميع (وقود)، سواء كانت هذه المنتجات محلية أو مستوردة.

4.1- حقوق الطابع والتسجيل

هناك قانونان أحدهما يسمى بقانون الطابع والآخر بقانون التسجيل، يتضمنان مجموعة من الحقوق والرسوم نوجز أهمها فيما يلي.

¹ الجريدة الرسمية، العدد 82، الصادر يوم 1995.12.31، الأمر رقم 95-27 يتضمن قانون المالية لسنة 1996، المادة رقم 82. مرجع متاح على الموقع www.joradp.dz.

² انظر المادتين رقم 28 مكرر ورقم 28 مكرر 5 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، مرجع سابق.

1.4.1- حقوق الطابع

تضمن قانون الطابع مجموعة من الرسوم¹ تُسدد في شكل طوابع أو قسيمات محددة الشكل والقيمة، وموجهة لبعض العقود والمستندات مثل السجل التجاري ورخصة السياقة وجواز السفر ورخصة الصيد وبطاقة الإقامة للأجانب، وفيما يلي تعريف بعضها منها.

1.1.4.1- الطابع الحجمي: تخضع لرسم الطابع الحجمي جميع الأوراق التالية التي تستعمل للعقود والمحركات².

أ- العقود: من العقود التي تخضع لهذا الطابع ما يلي:

- العقود الرسمية والملخصات والنسخ والصور المسلمة عنها،
- عقود وأحكام المحكمة والشرطة العادية والمحاكم والمحكمين والخلاصات والنسخ والصور المسلمة عنها،
- عقود كتاب الضبط أو المدافعين لدى المحاكم والنسخ أو الصور المسلمة عنها أو المبلغة،
- كل العقود والاتفاقيات وعقود التأمين وملحقاتها في مجال التأمين وإعادة التأمين،

ب- السجلات: من السجلات التي تخضع لهذا الطابع ما يلي:

- سجلات السلطة القضائية والإدارات المركزية والبلدية التي تمسك لتدوين الأشياء الخاصة بها،
- سجلات مكاتب السفر، وشركات المساهمين، وسجلات المؤسسات الخاصة والدور الخاصة للتربية،
- سجلات رجال الأعمال والمديرين والمسيرين ووكلاء الدائنين والمقاولين في الأشغال والتوريدات.

2.1.4.1- طابع الأوراق القابلة للتداول وغير القابلة للتداول: تخضع لرسم الطابع السندات لأمر وللحامل

وسفاتي الرجوع وأذونات الصرف وأوامر الدفع وجميع الأوراق والسندات الأخرى القابلة للتداول أو التجارة بما فيها السفاتي المسحوبة للمرة الثانية أو الثالثة المعدة في الجزائر أو القابلة للتسديد خارج الجزائر³.

3.1.4.1- طابع المخالصات: تخضع لرسم طابع المخالصات السندات بمختلف أنواعها التي تم إعدادها

بصفة عرفية والمتضمنة إبراء أو إثبات التسديدات أو المبالغ المدفوعة، تحدد حصته بدينار واحد عن كل قسط من 100 دج أو جزء منه، دون أن يقل المبلغ المستحق عن 5 دج ولا يفوق 2.500 دج⁴.

¹ انظر قانون الطابع، مرجع سابق.

² المادة رقم 61 بتصرف، قانون الطابع، مرجع سابق.

³ المادة رقم 77 من قانون الطابع، مرجع سابق.

⁴ المادة رقم 100 من قانون الطابع، مرجع سابق.

4.1.4.1- طابع عقود النقل: ينطوي هذا النوع من الطوابع على ثلاثة أنواع نوجزها باختصار:

1. الرسم المطبق على عقود النقل المسلمة للمقيمين عن الرحلات الدولية: تخضع تذاكر

المسافرين المسلمة للأفراد أو الجماعات المقيمة في التراب الجزائري والمتوجهين إلى الخارج لرسم تحدد تعريفته بـ 1.000 دج لتذاكر السفر البحري، و 1.500 دج لتذاكر النقل الجوي، و 500 دج لكل مسافر إلى الخارج عن طريق البر أو السكك الحديدية باستثناء المواطنين الحاملين لبطاقة حدودية عند توجههم إلى البلدان المجاورة لهم¹.

2. رسم عقود نقل البضائع: تخضع كل تذكرة شحن تعد للنقل الدولي عن طريق البحر، سواء من الجزائر إلى الخارج أو العكس من الخارج إلى الجزائر، إلى رسم بمبلغ 500 دج. ويُخفض هذا الرسم إلى النصف (250 دج) بالنسبة لكل تذكرة شحن من ميناء جزائري إلى آخر جزائري².

3. حقوق الطابع على سندات الملاحة البحرية ووثائقها التي تسلمها الإدارة البحرية³.

5.1.4.1- طابع جوازات السفر: وفقا للمادة رقم 136 من قانون الطابع، يخضع جواز السفر المسلم في الجزائر لكل فترة قانونية لصلاحيته لرسم طابع بمبلغ 6.000 دج، ويرفع هذا الرسم إلى 12.000 دج بالنسبة لجواز السفر المتضمن 48 صفحة.

6.1.4.1- طابع رخصة الصيد: نصت المادة رقم 138 من قانون الطابع على أنه يفرض رسم طابع بمبلغ 500 دج مقابل تسليم رخصة صيد صالحة عبر كامل التراب الوطني.

7.1.4.1- طابع بطاقات التعريف والإقامة: نصت المواد من 140 إلى 142 مكرر 2 من قانون الطابع على خضوع ثلاثة أنواع من البطاقات لرسم الطابع وهي:

- 100 دج عن بطاقة التعريف المغاربية.
- 500 دج عن بطاقة التعريف المهنية.
- 3.000 دج عن بطاقة الإقامة للأجانب مدتها سنتين.
- 15.000 دج عن بطاقة الإقامة للأجانب مدتها عشر سنوات.

8.1.4.1- القسيمة على السيارات: نصت على هذه القسيمة المادة رقم 300 من قانون الطابع التي تسدد مرة واحدة في السنة وتحتسب قيمها حسب الجدول التالي.

¹ انظر المادة رقم 128 من قانون الطابع، مرجع سابق.

² المادتان 129 و 130 من قانون الطابع، مرجع سابق.

³ المادتان 135 مكرر 1 و 135 مكرر 2 من قانون الطابع، مرجع سابق.

الجدول رقم 07: جدول قسيمة السيارات المخصصة للاستغلال والحافلات

مبلغ القسيمة بالدينار الجزائري		تعيين السيارات
سيارات لا يزيد عمرها عن 5 سنوات	سيارات يزيد عمرها عن 5 سنوات	
3.000	6.000	السيارات النفعية المخصصة للاستغلال - حتى 2,5 طن باستثناء السيارات المهيأة كسيارة نفعية. - أكثر من 2,5 طن إلى 5,5 طن. - أكثر من 5,5 طن.
5.000	12.000	
8.000	18.000	
3.000	5.000	سيارات نقل المسافرين - السيارات المهيأة لنقل الأشخاص أقل من 9 مقاعد - حافلات من 9 إلى 27 مقعدا - حافلات من 28 إلى 61 مقعدا - حافلات أكثر من 62 مقعدا
4.000	8.000	
6.000	12.000	
9.000	18.000	

المصدر: المادة رقم 300 من قانون الطابع، مرجع سابق.

الجدول رقم 08: جدول قسيمة السيارات السياحية والنفعية

مبلغ القسيمة بالدينار الجزائري				تعيين السيارات
عمرها يزيد عن 10 سنوات	عمرها يزيد عن 6 سنوات إلى 10 سنوات	عمرها بين 3 و 6 سنوات	يقل عمرها عن 3 سنوات	
500	1.000	1.500	2.000	سيارات سياحية وسيارات مهيأة كسيارات نفعية ذات قوة: - حتى 6 أحصنة بخارية - من 7 إلى 9 أحصنة بخارية - من 10 أحصنة فأكثر
1.500	2.000	3.000	4.000	
3.000	4.000	6.000	10.000	

المصدر: المادة رقم 300 من قانون الطابع، مرجع سابق.

توجد رسوم وطوابع أخرى لا يتسع المقام لذكرها ويمكن الاطلاع عليها في قانون الطابع.

2.2- حقوق التسجيل

توجد حقوق أخرى غير تلك المتضمنة في قانون الطابع، متعلقة بعقود وعمليات منها رسم الإشهار العقاري، وحقوق تسجيل عقود بيع وشراء العقارات المنقولة وغير المنقولة، والتبادلات والهبات والمواريث ... الخ وقد احتوى هذه الرسوم قانون التسجيل¹. وكمثال على هذا النوع من الرسوم نورد أدناه رسم التسجيل القضائي المتعلق برفع الدعاوى أمام لعدالة والتي تستلزم دفع رسوم كما هو مفصل أدناه²:

¹ انظر قانون التسجيل، مرجع سابق.² انظر المادة 213 من قانون التسجيل، مرجع سابق.

- أمام المحاكم:

- * دعاوى الأحوال الشخصية 3.00 دج،
- * دعاوى القضايا المدنية 5.00 دج،
- * دعاوى القضايا العقارية 1.000 دج،
- * دعاوى القضايا التجارية والبحرية 2.500 دج،
- * القضايا الإستعجالية 1.000 دج،
- * القضايا الاجتماعية التي ترفعها الهيئات المستخدمة 1.000 دج،
- * القضايا الاجتماعية التي يرفعها المستخدمون 400 دج.

يعفى من ذلك المستخدمون الذين يقل أجرهم عن ضعف الأجر الوطني الأدنى المضمون.

- أمام المجالس القضائية:

- * استئناف في الأحوال الشخصية 500 دج،
 - * استئناف في المواد المدنية 7.00 دج،
 - * استئناف في المواد العقارية 1.500 دج،
 - * الاستئنافات التجارية والبحرية 3.000 دج،
 - * الاستئناف في المواد الإستعجالية 2.000 دج،
 - * الاستئناف في المواد الاجتماعية الذي ترفعه الهيئات المستخدمة 1.500 دج،
 - * الاستئناف في المواد الاجتماعية الذي يرفعه المستخدمون 500 دج.
- يعفى من ذلك المستخدمون الذين يقل أجرهم عن ضعف الأجر الوطني الأدنى المضمون.

- القضايا الإدارية:

- * القضايا المتعلقة بالصفقات العمومية 5.000 دج،
- * باقي القضايا الإدارية 1.000 دج.

- أمام المحكمة العليا ومحكمة التنازع ومجلس الدولة:

- * الطعون الشخصية والمدنية والعقارية 2.000 دج،
- * الطعون التجارية والبحرية 5.000 دج.

- الاستئناف والطعون الإدارية:

- * قضايا الصفقات العمومية 5.000 دج،
- * باقي القضايا 1.500 دج.

2- تصنيف الضرائب حسب المعيار الاقتصادي

يعتمد هذا التقسيم على طبيعة الضريبة أي كون الضريبة مباشرة أو غير مباشرة؛ وذلك بالاستناد إلى إمكانية أو عدم إمكانية نقل عبء الضريبة من المكلف القانوني إلى شخص آخر يسمى المكلف الحقيقي. والمكلف القانوني هو الشخص الذي كلفه القانون بدفع مبلغ الضريبة إلى إدارة الضرائب سواء من أمواله الخاصة أو من أموال الغير بعد تحصيل الضريبة منهم أو اقتطاعها من المصدر. بينما المكلف الحقيقي هو الشخص الذي يتحمل عبء الضريبة بغض النظر إن كان هو نفسه المكلف القانوني أو ليس كذلك.

وتعتبر الضريبة مباشرة "إذا كان المكلف بها قانونا هو نفسه من يتحمل العبء الضريبي بصفة نهائية بحيث لا يمكن التخلص منها أو نقل عبئها إلى شخص آخر ... بينما تكون الضريبة غير مباشرة إذا كان المكلف يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر كالمستورد في الضرائب الجمركية الذي ينقل العبء لمشتري السلعة"¹.

1.2- الضرائب المباشرة

الضرائب المباشرة هي تلك التي يتحمل عبئها المكلف القانوني بها، بمعنى أنه إذا كان الشخص الذي يدفع مبلغ الضريبة إلى إدارة الضرائب هو نفسه الشخص الذي يتحمل عبء الضريبة - المكلف القانوني هو نفسه المكلف الحقيقي - تُصنّف الضريبة المعنية كضريبة مباشرة، مثل الضريبة على أرباح الشركات في حالة النظام العام وليس نظام الاقتطاع من المصدر، والرسم على النشاط المهني، والضريبة الجزافية الوحيدة...الخ.

2.2- الضرائب غير المباشرة

حينما يختلف المكلف القانوني عن المكلف الحقيقي تُعتبر الضريبة غير مباشرة، بمعنى أن المكلف القانوني يقبض مبلغ الضريبة من المكلف الحقيقي ثم يقوم الأول (المكلف القانوني) بتسليم مبلغ الضريبة إلى إدارة الضرائب. بالمكلف القانوني هنا يقوم بدور الوسيط فقط بين المكلف الحقيقي بالضريبة وإدارة الضرائب، وهي الحالة التي تنطبق على الضريبة على أرباح الشركات في حالة الاقتطاع من المصدر، والضريبة على الدخل الإجمالي - فئة الرواتب والأجور، والرسم على القيمة المضافة...الخ.

مما ينبغي التنبيه إليه أن هذا التقسيم ينطوي على بعض المغالطات في تصنيف بعض الضرائب، حيث يتغير تصنيف الضريبة بمجرد تغيير طريقة دفعها إلى إدارة الضرائب مثل الضريبة على أرباح الشركات في حالة النظام العام حيث تُصنّف كضريبة مباشر، وفي حالة الاقتطاع من المصدر تُصنّف

¹ عادل أحمد حشيش ومصطفى رشدي شيحة، مرجع سابق، ص 208.

نفس الضريبة كضريبة غير مباشرة، وكذلك بالنسبة للضريبة على الدخل والضريبة على عوائد الأسهم، حيث ينفصل فيها المكلف القانوني عن المكلف الحقيقي وبالتالي يعتبرها هذا المعيار ضرائب غير مباشرة بينما الشائع أنها ضرائب مباشرة.

والخلاصة أن هذا المعيار غير دقيق وغير ثابت في التمييز بين أنواع الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة.

3- تصنيف الضرائب حسب معيار أساس فرض الضريبة

مهما كان نوع الضريبة، فإن فرضها يعتمد على الوجود المادي للشخص الطبيعي أو الوجود المادي للأموال، لذلك يصطلح على هذا المعيار "المادة الخاضعة للضريبة"، وتصنف الضرائب وفقا لهذا المعيار إلى نوعين هما:

- الضرائب على الأشخاص.
- الضرائب على الأموال.

1.3- الضرائب على الأشخاص

هناك من يصطلح على هذا النوع من الضرائب بالضرائب على الرؤوس، وهي تلك الضرائب التي تتخذ من الوجود المادي للإنسان (الشخص الطبيعي) كأساس لنشأتها. بمعنى أن الإنسان هو المادة الخاضعة للضريبة بغض النظر عن دخله وممتلكاته، فالوجود الإنساني هو أساس فرض الضريبة والمادة الخاضعة لها. ويطلق على هذا النوع من الضرائب بـ"الضرائب على الرؤوس" والتي يلتزم في نطاقها كل فرد من أفراد المجتمع أو بعض أفراد بدفع مبلغ معين من المال خلال فترات زمنية مختلفة¹. وتتخذ هذه الضريبة إحدى الصورتين التاليتين:

- الضريبة الشخصية المُدرّجة.
- الضريبة الشخصية الموحدة.

1.1.3- الضريبة الشخصية المُدرّجة

يتم تقسيم أفراد المجتمع إلى عدة فئات متجانسة على أساس الجنس أو السن أو أي أساس آخر، ثم يُحدد مبلغ الضريبة الذي يدفعه كل شخص ينتمي إلى فئة ما، أي تُفرض الضريبة بمبالغ متساوية على الأشخاص الذين ينتمون لنفس الفئة، بمعنى أن مبلغ الضريبة يتغير بتغير الفئة الذي ينتمي إليها الشخص المكلف بها.

¹ سعيد عبد العزيز عثمان، وشكري رجب العشماوي، مرجع سابق، ص 63.

2.1.3 - الضريبة الشخصية الموحدة

وهي ضريبة مبلغها ثابت مهما اختلفت مداخيل وممتلكات وثروات الأشخاص حيث يدفع كل فرد نفس المبلغ الذي يدفعه الآخرون.

بالنظر لعيوب الضرائب على الأشخاص زال تطبيقها في العصر الحالي، وبقيت الضرائب على الأموال سارية في الدول المعاصرة، كما توجهت النظرية الضريبية إلى فرض الضرائب على الأموال مهما كانت أشكالها ومصادرها وملاكها.

2.3 - الضرائب على الأموال

تنقسم الأموال إلى قسمين هما: الدخل والثروة. ومن ثم تتشكل الضرائب على الأموال من ضرائب على الدخل وضرائب على الثروة.

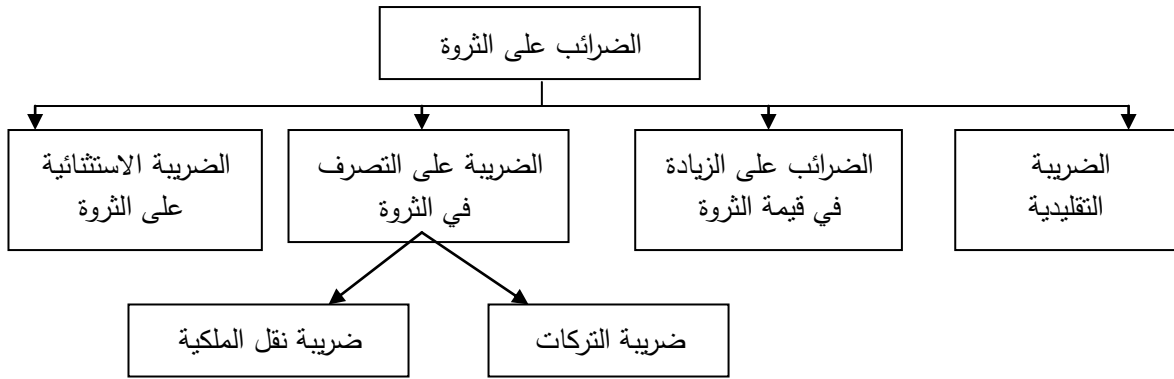
1.2.3 - الضرائب على الدخل

تختلف التشريعات الضريبية في تعريف الدخل، فمنها من يوسع في مفهومه ومنها من تضيق فيه. واقتصاديا يعرف الدخل على أنه مجموع ما يتلقاه أو يكتسبه الفرد في صورة نقدية بصفة دورية ومستمرة خلال فترة زمنية محددة عادة شهر. كما يعرف الدخل بأنه كل ما يحصل عليه الفرد بصورة دورية ومنظمة ومستمرة من مصدر معين كالعمل (اليدوي والفكري) أو رأس المال (تأجير العقارات واستغلالها...) أو العمل ورأس المال معا (أرباح المؤسسات التجارية والصناعية...). ويكون هذا الدخل هو محل فرض الضريبة حيث تنشأ هذه الأخيرة بنشأته وتنتفي بانتفائه.

2.2.3 - الضرائب على الثروة

وتسمى أيضا الضرائب على رأس المال، وتشتمل الثروة على كل الممتلكات العينية (الأراضي والمباني السكنية والتجارية والصناعية والسيارات...) والممتلكات المالية والنقدية (الأوراق المالية وحسابات التوفير والنقود...) في تاريخ محدد. وتكون مجموع مكونات الثروة هي التي تفرض عليها الضريبة بغض النظر عن الدخل الذي تحققه هذه الثروة. والشكل التالي يوضح أنواع الضرائب على الثروة التي ستفصل لاحقا.

الشكل رقم 1: أقسام الضرائب على الثروة



المصدر: سعيد عبد العزيز عثمان، وشكري رجب العشماوي، مرجع سابق، ص 89.

4- تصنيف الضرائب حسب معيار مناسبة فرض الضريبة

تصنف الضرائب وفق هذا المعيار بالاستناد إلى الحادثة المنشئة للضريبة على الأموال والتي تنحصر في أربع حالات هي: الحصول على الدخل، والحصول على الثروة، وتداول الثروة، وإنفاق الدخل.

1.4 - الضرائب على الدخل

نظرا لتنوع مصادر الدخل في العصر الحالي تنوعت الضرائب التي تفرض عليه، ويمكن حصرها في الصنفين التاليين:

- الضرائب النوعية على فئات الدخل.
- الضريبة على الدخل الإجمالي.

1.1.4- الضرائب النوعية على فئات الدخل

حينما تتعدد مصادر الدخل وتتعدد وتنوع معها الضرائب حيث تفرض الضريبة على كل دخل من مصدر جديد وبالتالي تنوع الضرائب بحسب تنوع الدخل، حيث تُفرض ضريبة على الدخل الناتج عن تأجير العقارات، وضريبة على الدخل الناتج عن الأوراق المالية كأرباح الأسهم وفوائد السندات، وضريبة على دخل العمل المأجور (الأجور والمرتبات)، وضريبة على رأس المال والعمل (أرباح المقاولين الخواص)...الخ.

2.1.4- الضريبة على الدخل الإجمالي

خلافًا للضرائب النوعية على فئات الدخل السالف ذكرها، فإن الضريبة على الدخل الإجمالي تُفرض مرة واحدة على مجموع الدخل الذي يحصل عليه الشخص من مختلف المصادر خلال فترة زمنية ما، حيث تجمع مداخيل الشخص المعني لمدة زمنية محددة ثم تفرض على المجموع ضريبة واحدة فقط.

2.4- الضرائب على الثروة

تتلخص الضرائب على الثروة في ثلاثة أنواع رئيسة نلخصها كما يلي:

1.2.4- الضريبة على الأملاك

تُفرض هذه الضريبة على ممتلكات الأشخاص سواء كانت هذه الممتلكات عقارية أو متنقلة، وذلك بهدف تمويل النفقات العامة من جهة وتقليل التفاوت الطبقي بين أفراد المجتمع من جهة ثانية. إذ يتم دفع هذه الضريبة من طرف الأغنياء أصحاب الثروات، ثم تتولى الدولة إنفاق حصيلتها. ومن أوجه الإنفاق تقديم الإعانات المالية للفقراء وأصحاب الدخل الضعيف، مما يساهم في إعادة توزيع الدخل الوطني بسحب جزء منه من الأغنياء وتحويله إلى الفقراء.

2.2.4- الضريبة على فائض القيمة

وتسمى أيضا بالضريبة على الزيادة في قيمة رأس المال حيث يحتوي وعاء الضريبة الزيادة الحاصلة في رأس المال فقط - وليس رأس المال كله- بين فترتين زمنيتين منفصلتين. "ويشترط لفرض الضريبة في هذه الحالة ألا تكون زيادة قيمة رأس المال راجعة لفعل صاحبه، بل لظروف المجتمع كالأشغال العامة والمضاربة على العقارات"¹. ولهذه الضريبة شكلين:

أ- الضريبة على الزيادة في قيمة العقارات عندما تتخذ الثروة شكل العقارات.

ب- الضريبة على الزيادة في القيم المنقولة عندما تتخذ الثروة شكل أموال منقولة.

3.2.4- الضريبة الاستثنائية على رأس المال

يرتبط فرض هذا النوع من الضرائب بالأزمات الكبيرة والحروب التي قد تواجهها الدولة في فترة زمنية ما، وبالنظر إلى واقع مثل هذه الحالات (الأزمات والحروب) وما يتطلبه من إنفاق عام كبير لا تغطية الحصيلة الجبائية العادية، تضطر الدولة إلى فرض ضريبة أو ضرائب استثنائية لفترة زمنية محددة، تتوقف بمجرد زوال أسباب فرضها وتحسن الظروف المالية للدولة.

¹ محمود ابراهيم الوالي، مرجع سابق، ص 60.

كما تفرض هذه الضريبة لتحقيق أهداف محددة تتمتع بدرجة معينة من الضرورة. فمثلا عندما يحدث اختلال حاد وفاحش في توزيع الدخل والثروة بين أفراد المجتمع بحيث أن وجود مثل هذا الاختلال واستمراره قد يقود إلى الاضطرابات الاقتصادية والسياسية، في هذه الحالة فإن الإلتجاء إلى الضريبة الاستثنائية لمواجهة هذا الموقف قد يعد من الأمور المرغوب فيها¹.

3.4- الضرائب على تداول الثروة

من المعلوم أن العناصر المكونة لثروة الأشخاص الطبيعيين والمعنويين تنتقل من مالك إلى مالك آخر سواء بسبب وفاة مالك الثروة أو بسبب عمليات البيع والشراء. في كلتا الحالتين تتدخل الدولة لتأخذ جزء من هذه الثروة المتداولة بين الأشخاص، بمعنى أن الضريبة على تداول الثروة تُفرض "بمناسبة انتقالها من مالكها أو ملاكها الأوائل إلى مالك أو ملاك آخرون تفرض على التصرفات القانونية الخاصة بانتقال رأس المال أو تداوله، حيث تظهر في صورة رسوم الدمغة أو رسوم التسجيل"².

ووفقا لهذا الشكل من الضريبة فإن الواقعة المنشئة للضريبة هي التصرف في الثروة سواء أثناء حياة الفرد أو بعد وفاته عند انتقال الثروة إلى الورثة³. وتنقسم إلى قسمين:

1.3.4- الضريبة على تداول الثروة بين الأحياء

تفرض هذه الضريبة عندما تنتقل ملكية الثروة محل التعاقد من شخص حي إلى آخر حي أيضا سواء على كل أو على بعض صور نقل الملكية (البيع والشراء والهبة...الخ). وقد تقتصر هذه الضريبة على تداول الثروة العقارية فقط كما قد تشمل أيضا تداول الثروة المنقولة.

2.3.4- الضريبة على التركات

يُصطلح على ثروة المتوفى بالتركة، وحينما تنتقل ملكية التركة من شخص طبيعي متوفى أو شخص معنوي تم حلّه أو تصفيته إلى شخص آخر - طبيعي أو معنوي - تتدخل الدولة وتعطي لنفسها حقا في هذه التركة محل التقسيم بين الورثة، وذلك بفرض ضرائب ورسوم على عقود نقل الملكية بأحد الأشكال الثلاثة التالية:

أ- الضريبة على مجموع التركة قبل توزيعها بغض النظر عن طريقة توزيعها وحصص الورثة.

¹ سعيد عبد العزيز عثمان، وشكري رجب العشماوي، مرجع سابق، ص 95.

² محمود ابراهيم الوالي، مرجع سابق، ص 61.

³ سعيد عبد العزيز عثمان، وشكري رجب العشماوي، مرجع سابق، ص 98.

ب- الضريبة على حصة كل وارث أي بعد توزيع التركة على الورثة تفرض ضريبة على حصة كل وارث بصفة مستقلة عن حصص بقية الورثة.

ج- الضريبة المزدوجة على التركات أي على مجموع التركة قبل توزيعها ثم على حصة كل وارث.

4.4- الضرائب على الإنفاق

يُصطلح على هذه الضرائب بالضرائب على الاستهلاك، حيث يدفعها الشخص (المستهلك للسلع والخدمات) حينما يشتري السلع والخدمات الخاضعة لهذه الضرائب. أي تُدفع هذه الضرائب بمناسبة إنفاق الدخل على السلع والخدمات الاستهلاكية. وتتطوي على ثلاثة أنواع نلخصها فيما يلي.

1.4.4- الضرائب على الإنتاج المحلي

تفرض الضرائب على المنتجات المحلية (سلع استهلاكية ورأسمالية، وخدمات) حين إنتاجها أو داولها قبل الاستهلاك أو استهلاكها، بأحد الأساليب التالية:

⊗ أسلوب الضريبة على مرحلة واحدة

تعرض السلع والخدمات المنتجة محليات إلى ثلاثة عمليات أساسية هي: الإنتاج، والتوزيع ثم الاستهلاك. ووفق أسلوب الضريبة على مرحلة واحدة تُفرض الضريبة سواء عند إنتاجها أو عند توزيعها أو عند استهلاكها استهلاكاً نهائياً وليس وسيطاً.

⊗ أسلوب الضريبة التراكمية على كل المراحل

خلافًا لأسلوب الضريبة على مرحلة واحدة، فإن أسلوب الضريبة التراكمية يجعل السلع والخدمات المنتجة محلياً خاضعة للضريبة عند كل مرحلة من مراحل تداولها، أي عند الإنتاج ثم التوزيع ثم الاستهلاك النهائي. مما يؤدي إلى تحميل السلع والخدمات المذكورة نفس الضريبة عدة مرات، أو ضرائب متنوعة عند كل عملية تداول مما يرفع في أسعارها بشكل كبير. كما هو بارز في الجدول الموالي.

الجدول رقم 09: حساب الضريبة التراكمية على كل المراحل

المراحل	قيمة السلعة في بداية المرحلة (1)	القيمة المضافة (هامش الربح مدمج) (2)	قيمة السلعة في نهاية المرحلة قبل الضريبة (3)	الضريبة (15%) (4) = (3) x 15%	قيمة السلعة بالضريبة في نهاية المرحلة (5) = (3) + (4)
1 مادة أولية	100	15	115	17,25	132,25
2 سلعة نصف مصنعة	132,25	60	192,25	28,84	221,09
3 سلعة تامة الصنع	221,09	75	296,09	44,41	340,50
4 تاجر الجملة	340,50	22	362,50	54,38	416,88
5 تاجر التجزئة	416,88	14	430,88	64,63	495,51
مجموع الضرائب المفروضة في جميع مراحل التداول			209,51		

المصدر: من إعداد الباحث.

يفصح الجدول أعلاه أهمية مبلغ الضريبة في سعر بيع السلع والخدمات، حيث كلما انتقلت هذه الأخيرة من مرحلة إلى أخرى فُرضت الضريبة عليها.

⊗ أسلوب الضريبة على القيمة المضافة

يأتي هذا الأسلوب كحل وسط بين الأسلوبين السابقين، حيث تُفرض الضريبة عند كل مرحلة من المراحل (الإنتاج والتوزيع والاستهلاك) ليس على القيمة الإجمالية للسلعة (تكلفة السلعة) وإنما على القيمة التي أُضيفت لها فقط في كل مرحلة من المراحل المذكورة. والقيمة المضافة في كل مرحلة هي "عبارة عن الفرق بين قيمة منتجاتها وقيمة مستلزمات الإنتاج. فهي تمثل مقدار الدخل الذي توزعه المنشأة على أصحاب عوامل الإنتاج من أجور وفوائد وأرباح وربح اقتصادي¹. وبالتالي فإن هذا الأسلوب لا يرفع كثيرا أسعار السلع والخدمات الخاضعة للضريبة كما هو موضح في الجدول التالي.

¹ سعيد عبد العزيز عثمان، وشكري رجب العشماوي، مرجع سابق، ص 220.

الجدول رقم 10: حساب الضريبة على القيمة المضافة

المرحل	قيمة السلعة في بداية المرحلة (1)	القيمة المضافة (هامش الربح مدمج) (2)	الضريبة (15%) (3) $15\% \times (2) = (3)$	قيمة السلعة بالضريبة في نهاية المرحلة (4) $(3) + (2) + (1) = (4)$
1 مادة أولية	100,00	15	2,25	117,25
2 سلعة نصف مصنعة	117,25	60	9,00	186,25
3 سلعة تامة الصنع	186,25	75	11,25	272,50
4 تاجر الجملة	272,50	22	3,30	297,80
5 تاجر التجزئة	297,80	14	2,10	313,90
مجموع الضرائب المفروضة على القيم المضافة في جميع مراحل التداول			27,90	

المصدر: من إعداد الباحث.

إن أسلوب الضريبة على القيمة المضافة يوصل السلعة إلى المستهلك النهائي (بعد المرور بجميع المراحل) بـ 313,90 بدلا من 495,51 في أسلوب الضريبة التراكمية، رغم تساوي قيمة السلعة في بداية المرحلة الأولى كمادة أولية، والقيم المضافة ومعدل الضريبة في جميع المراحل.

2.4.4- الضرائب على التجارة الخارجية

يُصطلح على هذا النوع من الضرائب بالضرائب الجمركية، التي تتضمن مختلف الحقوق والرسوم الجمركية التي تُفرض على السلع والخدمات المستوردة أو المصدرة، غير أنه في العصر الحاضر صارت جل الدول تعفي الصادرات من الضرائب الجمركية تشجيعا للإنتاج المحلي و/أو حماية له من المنافسة الأجنبية، وترفع من الضرائب على الواردات لذات الأهداف، وتسمى بالضرائب الحمائية.

3.4.4- الضرائب على إجمالي الإنفاق الشخصي

تتلخص فكرة هذه الضريبة في فرض ضريبة شخصية مباشرة على إجمالي ما أنفقه الشخص خلال فترة زمنية محددة عادة سنة كاملة. حيث يحسب الإنفاق الإجمالي للشخص بالفرق بين جميع ما أُتيح له من أموال (مجموع المداخيل) خلال الفترة المعنية وما تبقى له من هذه الأموال في نهايتها، ثم تفرض الضريبة بمعدل ثابت أو بمعدلات متغيرة حسب طبقات الإنفاق.

غير أن هذا النوع من الضرائب لم يحظ بالتطبيق؛ نظرا لصعوبة تقدير الوعاء الضريبي له والآثار السلبية التي قد تلحق بالاقتصاد. إذ من شأن هذه الضريبة أن تشجع الاكتناز وتثبط الاستهلاك ومنه تدفع بالاقتصاد إلى الركود والانكماش.

أسئلة التقويم الذاتي

- 1 - عرّف الضريبة مبرزا الفرق بينها وبين كل من الرسم، والغرامات، والقرض العام؟
 - 2 - اشرح فرقا جوهريا بين الضريبة والزكاة؟
 - 3 - ما المقصود بالضغط الضريبي؟ وما هي آثاره الاقتصادية؟
 - 4 - استخرج الفرق بين التهرب الضريبي والغش الضريبي؟
 - 5 - اذكر بعض الجزاءات القانونية المتعلقة بالتدليس في ميدان الضريبة على أرباح الشركات؟
 - 6 - اذكر التصنيف الذي اعتمده المشرع الجزائري للضرائب والرسوم؟
 - 7 - بالاعتماد على معيار أساس فرض الضريبة. كيف تُصنف الضريبة على أرباح الشركات؟
 - 8 - حققت إحدى الشركات نتيجة إيجابية (ربح) خلال السنة (ن) بمبلغ 3.000.000 دج، غير أنها صرّحت بمبلغ أقل وهو 2.500.000 دج فقط. وبعد تحري إدارة الضرائب تمكنت من اكتشاف هذا النقص في التصريح بالأدلة الثبوتية.
- ما هي العقوبة المقررة قانونا على هذه المخالفة للقانون الجبائي؟ مع افتراض أن المعدل المطبق كضريبة على أرباح هذه الشركة هو 19%.

**الفصل الثالث: التقنيات الجبائية حسب النظام
الجبائي الجزائري**

تمهيد

تتمثل التقنيات الجبائية في تحديد وعاء الضرائب والرسوم ومختلف الجبايات، وطرق حساب مبالغها المستحقة، وأساليب تسديدها. وهو ما يصطلح عليه بالتنظيم الفني للضريبة، المتضمن مختلف الإجراءات والعمليات ذات الصلة بتحديد المادة الخاضعة للضريبة والحادثة المنشئة لها، ومبلغ أو سعر الضريبة (تصفية الضريبة)، وتسديدها من طرف المكلف الحقيقي أو القانوني حسب الحالة.

المبحث الأول: وعاء الضريبة وأساليب فرضها

يتناول هذا المبحث تعريف وعاء الضريبة وطرق تحديده، وكذا أساليب فرض الضريبة، وذلك وفق ما تضمنته الأدبيات الضريبية كمدخل لعرض التقنيات الجبائية حسب النظام الجبائي الجزائري في المباحث اللاحقة.

1- تعريف وعاء الضريبة

وعاء الضريبة هو المادة التي تكون محلا للضريبة وموضوعا لها بمعنى أن وعاء الضريبة هو المادة الخاضعة لها التي بوجودها تُفرض الضريبة وبانعدامها تنعدم الضريبة. وعموما يشمل وعاء الضريبة الكثير من العناصر المتعددة والمتنوعة بتعدد وتنوع وتغير الضرائب والرسوم، نذكر الشائع منها فيما يلي:

- في حالة الضرائب على أرباح الشركات يتكون وعاء الضريبة من الأرباح التي تحققها الشركات، فإذا حققت شركة ما خسارة بدلا من الربح، صار وعاء الضريبة معدوما.
- في حالة الضرائب على الدخل يتكون وعاء الضريبة من مختلف المداخل المحققة.
- في حالة الضرائب على المبيعات يتكون وعاء الضريبة من رقم الأعمال المحقق.
- في حالة الضريبة على الأشخاص (الرؤوس) يتكون الوعاء من الأشخاص المعنيين بفرض الضريبة.

- في حالة الضرائب على الثروة يتشكل وعاء الضريبة من رأس المال.

وسنفصل أكثر في الأوعية الضريبية كما هو في القانون الجبائي الجزائري الحالي في مبحث لاحق.

2- طرق تحديد وعاء الضريبة

تشير الأدبيات الضريبية إلى وجود ثلاثة طرق لتحديد وعاء أي ضريبة كانت، نوجزها فيما يلي.

1.2- طريقة التصريح

تعتمد هذه الطريقة في تحديد وعاء الضريبة على التصريح الذي يُقدم إلى إدارة الضرائب سواء تم تقديم التصريح من طرف المكلف الحقيقي بالضريبة أو غيره (المكلف القانوني)، وتسمى بطريقة التعيين المباشر لوعاء الضريبة.

1.2.2- تصريح المكلف الحقيقي بالضريبة

يتم تحديد وعاء الضريبة بناء على الإقرار الكتابي الذي يقدمه المكلف الحقيقي بالضريبة إلى إدارة الضرائب مع احتفاظ هذه الأخيرة بحق الرقابة والتحقق من صدق الإقرار (التصريح) أو انطوائه على نقائص أو إخفاء جزئي أو كلي لوعاء الضريبة المتضمنة في التصريح. ومن أمثلة هذه الحالة التصريح برقم الأعمال بخصوص الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني، وقيمة الأرباح بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات... الخ.

2.2.2- تصريح الغير (المكلف القانوني بالضريبة)

قد يتعذر أحيانا - لأسباب فنية وتنظيمية أو احترازية - تكليف الشخص الخاضع للضريبة (المكلف الحقيقي) القيام بإيداع تصريح خاص ببعض الضرائب، فيلجأ المشرع إلى تكليف طرف آخر، المصطلح عليه بالمكلف القانوني، بإعداد وإيداع لدى إدارة الضرائب تصريح يتضمن الوعاء الضريبي لشخص آخر هو المكلف الحقيقي بالضريبة، وهذا من خلال العلاقة التي تربط بينهما. مثل الضريبة على الدخل الإجمالي بخصوص الأجراء، وغيرها من الضرائب والرسوم التي تخضع لنظام الاقتطاع من المصدر.

2.2- طريقة المظاهر الخارجية

حينما يصعب التأكد من صحة التصريح بالوعاء الضريبي لبعض أنواع الضرائب، تلجأ إدارة الضرائب إلى تقدير الوعاء الخاص ببعض الضرائب بناء على المظاهر الخارجية للمكلف بالضريبة، مثل عدد المساكن، عدد الغرف، مساحة كل مسكن، عدد السيارات، قيمة إيجار المسكن،... الخ، وهي عناصر في عمومها تعبر عن حجم ثروة الشخص أو دخله. ومن ثم تقدير وعاء الضريبة على الثروة أو على الدخل، حسب الحالة.

وتتميز هذه الطريقة بالسهولة والبساطة والاقتصاد في نفقات الجباية وعدم تدخلها في شؤون الممول أو مضايقته بالاطلاع على دفاتره وسجلاته. كما أن هذه الطريقة لا تتطلب من الممول تقديم أي قرارات أو مستندات مما يجعلها صالحة للمجتمعات التي ترتفع فيها نسبة الأمية. فضلا عن انخفاض احتمالات التهرب الضريبي وفقا لهذا الأسلوب خاصة إذا ما أحسن اختيار المظاهر الخارجية التي يعتمد عليها في التقدير، مما يجعلها صالحة أيضا للدول التي ينخفض فيها درجة الوعي الضريبي¹.

3.2- طريقة التقدير الجزائي

تشبه هذه الطريقة طريقة المظاهر الخارجية غير أنها تختلف عنها في اعتماد طريقة التقدير الجزائي على بعض القرائن التي يحددها المشرع الضريبي، مثل تقدير دخل الفلاح بالقيمة الإيجارية للأرض الفلاحية، وتقدير أرباح صغار التجار بنسبة مئوية ثابتة من مبيعاتهم... الخ وهذا ما يسمى بالجزاف القانوني "الذي أخذ به المشرع الجزائري في تقدير أرباح قطاع التسيير الذاتي في الزراعة سنة 1969"².

وقد يتفق المكلف بالضريبة مع إدارة الضرائب على تقدير معين للوعاء الضريبي، وهو المسمى بالجزاف الاتفاقي. مثل الضريبة الجزافية الوحيدة التي أسست سنة 2007، حيث يقدر الوعاء الضريبي لهذه الضريبة، جزافيا من طرف إدارة الضرائب مع أخذ رأي المكلف بالضريبة في هذا التقدير. ويمكن لإدارة الضرائب استخدام هذه الطريقة عندما يمتنع المكلف عن التصريح أو يقدم تصريحاً مغشوشاً.

3- أساليب فرض الضريبة

تضمنت النظرية الضريبية أسلوبين في فرض الضرائب هما: أسلوب الضريبة الوحيدة، وأسلوب الضرائب المتعددة، نعرضهما أدناه مع التنبيه إلى أن الأسلوب المتبع في الوقت المعاصر هو أسلوب الضرائب المتعددة، مثلما هو معتمد في الجزائر.

1.3- أسلوب الضريبة الوحيدة

يرى الاقتصاديون الموصوفين بالطبيعيين أو الفيزيوقراطيين ضرورة فرض ضريبة واحدة فقط على مخرجات الأرض وإلغاء باقي أنواع الضرائب، ذلك أنهم يعتقدون بأن الزراعة هي العمل الوحيد المنتج. "كما ارتأى البعض فرض ضريبة واحدة على الأرض بحجة أن تلك الضريبة سيتحمل بها الأفراد جميعاً"

¹ حامد عبد المجيد دراز، مرجع سابق، ص 185.

² حسين الصغير، مرجع سابق، ص 64.

وليس ملاك الأرض فقط، وذلك استنادا إلى أن المنتجات الزراعية يستهلكها الجميع وأن الضريبة المفروضة على الأرض تندمج في أثمان هذه المنتجات¹.

يتميز هذا الأسلوب ببساطته وسهولة تطبيقه، غير أنه شحيح الحصيلة المالية. كما أنه لا يتناسب مع السياسات المالية المعاصرة التي تستخدم الضرائب كأحد الأدوات المؤثرة في النشاط الاقتصادي، مثل الضرائب على الواردات بهدف حماية الإنتاج المحلي، والضرائب على السلع المضرة بالصحة وغيرها.

2.3- أسلوب الضرائب المتعددة

يقتضي هذا الأسلوب فرض أكثر من ضريبة واحدة، بل العديد منها لذلك نجد الضرائب على الدخل مع تعدد وتنوع أشكال الدخل، وضرائب أخرى على الثروات وهي أيضا متعددة ومتنوعة.

يتميز أسلوب الضرائب المتعددة المتميز بتعقيده وتعدد إجراءاته وتنوع ضرائبه لكنه غزير الحصيلة ويشتمل "جميع نواحي نشاط الممولين، وهو يستجيب إلى العدالة الضريبية إذ يسمح بتصحيح ما في ضريبة معينة من عيوب عن طريق ضريبة أخرى"².

المبحث الثاني- أوعية أهم أنواع الضرائب والرسوم

عرضنا فيما سبق تعريف الوعاء الضريبي وبعض عناصره وطرق تحديده وأساليبه فرض الضرائب بصفة عامة، وفي هذا المبحث نستعرض أوعية أهم الضرائب والرسوم السارية حاليا كما حددها المشرع الجزائري في مختلف القوانين الضريبية.

1- وعاء الضريبة على الدخل الإجمالي

نص قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على خمسة أصناف من المداخل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي، وهي:

- الأرباح المهنية،
- عائدات المستثمرات الفلاحية،
- الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية،
- عائدات رؤوس الأموال المنقولة،
- المرتبات والأجور والمعاشات والريوع العمرية،
- فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية.

¹ عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، بيروت، بدون سنة نشر، ص 111.

² عبد المنعم فوزي، مرجع سابق، ص 111.

يتحدد وعاء كل من صنف من أصناف المداخل السالفة الذكر حسب طبيعة كل منها كما سنوضحه أدناه.

1.1- الوعاء الضريبي للأرباح المهنية وعائدات المستثمرات الفلاحية

يتمثل الوعاء الضريبي للأرباح المهنية في الربح الحقيقي الذي يُحسب من خلال الفرق بين مجموع إيرادات الفترة المعنية - عادة سنة واحدة - ونفقات نفس الفترة، ويُصطلح على هذا الفرق بالنتيجة المحاسبية التي تكون إما ربحاً أو خسارة. فإذا كانت النتيجة خسارة فهذا يعني أن الوعاء الضريبي معدوم.

يتم حساب النتيجة المحاسبية اعتماداً على مسك محاسبة نظامية وفقاً للنظام الساري وهو النظام المحاسبي المالي. مع التنبيه إلى أنه يتم تعديل النتيجة المحاسبية لتصير مطابقة للقانون الجبائي وتُسمى النتيجة الجديدة بالنتيجة الضريبية وهي التي تمثل الوعاء الضريبي للضريبة على الأرباح المهنية.

النتيجة الضريبية (الوعاء الضريبي) = النتيجة المحاسبية + الأعباء غير القابلة للخصم - الإيرادات المعفاة أو غير الخاضعة للضريبة.

حيث:

- النتيجة المحاسبية تُستخرج من جدول حساب النتائج الذي يُعد وفقاً للنظام المحاسبي المالي.
- الأعباء غير القابلة للخصم هي المصاريف المقبولة محاسبياً ومرفوضة جبائياً.
- الإيرادات المعفاة أو غير الخاضعة للضريبة هي النواتج المسجلة في المحاسبة والمعفاة أو غير خاضعة للضريبة وفق القانون الجبائي.

2.1- الوعاء الضريبي للإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية

يتحدد الوعاء الضريبي لهذا النوع من المداخل بالمبلغ الإجمالي للإيجار وذلك وفقاً لقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الذي نص على "يتكون الأساس الضريبي المعتمد في عقد العارية من القيمة الإيجارية المحددة إستناداً إلى السوق المحلية أو حسب المقاييس المقررة عن طريق التنظيم. وتدرج كذلك في صنف الربوع العقارية الإيرادات الناتجة عن إيجار الأملاك غير المبنية بمختلف أنواعها بما فيها الأراضي الفلاحية"¹.

3.1- الوعاء الضريبي لعائدات رؤوس الأموال المنقولة

قسم قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة هذا النوع من الدخل إلى قسمين هما:

¹ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، المادة رقم 42-1 و 42-2.

- ريع الأسهم وحصص الشركة والإيرادات المماثلة لها: ويتمثل وعاؤها الضريبي في الإيرادات التي توزعها شركات الأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة¹.

- إيرادات الديون والودائع والكفالات: يتكون وعاؤها الضريبي من الفوائد والمبالغ المستحقة من الدخل وكافة الحواصل الأخرى المتأتية من الديون الرهنية والديون الممثلة بالأسهم والسندات العامة وسندات القرض الأخرى القابلة للتداول، وسندات الصندوق².

4.1- الوعاء الضريبي للمرتبات والأجور والمعاشات والريع العمرية

ينقسم الوعاء الضريبي للمداخل السالفة الذكر إلى قسمين هما:

- وعاء خاص بالمرتبات والأجور والتعويضات والأتعاب والمنح والريع العمرية والذي يُحدد بأجرة المنصب مضافا إليها التعويضات الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي، ومطروحا منها مبلغ الاشتراكات في الضمان الإجتماعي³، أي:

الوعاء الضريبي = أجرة المنصب + التعويضات الخاضعة للضريبة - الاشتراكات في الضمان الإجتماعي.

- وعاء خاص بعلاوات المردودية والمكافآت الممنوحة لفترات غير شهرية وكذا نشاط التدريس المؤقت حيث يحتسب الوعاء الضريبي لهذه المداخل بمبالغها الخامة المستحقة للمستفيدين.

5.1- وعاء فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية

يتحدد الوعاء الضريبي لهذا النوع من الدخل بالفرق الإيجابي بين سعر التنازل عن العقار وسعر الاقتناء أو قيمة إنشائه من طرف المتنازل⁴.

2- وعاء الضريبة على أرباح الشركات

تقرض هذه الضريبة وفق نظامين: النظام العام ونظام الاقتطاع من المصدر.

1.2- وعاء الضريبة على أرباح الشركات وفق النظام العام

نصت المادة رقم 1-140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على "أن الربح الخاضع للضريبة، هو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات أي كانت طبيعتها المحققة من طرف

¹ انظر المادة 46 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق.

² انظر المادة 55 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق.

³ انظر المواد من 66 إلى 69 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق.

⁴ المادة 78 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق.

كل مؤسسة بما ذلك على وجه الخصوص التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول أثناء الاستغلال أو في نهايته¹.

حسب النص السالف الذكر فإن الوعاء الضريبي وفق النظام العام يتكون من مجمل الأرباح والمداخل التي تحققها الشركات، الذي يُحسب (وعاؤها) بنفس طريقة حساب الوعاء الضريبي للأرباح المهنية المذكورة أعلاه، أي وفق المعادلة التالية:

الوعاء الضريبي = النتيجة المحاسبية + الأعباء غير القابلة للخصم - الإيرادات المعفاة أو غير الخاضعة للضريبة.

وقد سبق توضيح عناصر هذه المعادلة من النتيجة المحاسبية والأعباء غير القابلة للخصم والإيرادات المعفاة أو غير الخاضعة للضريبة.

2.2- وعاء الضريبة على أرباح الشركات وفق نظام الاقتطاع من المصدر

يتحدد الوعاء الضريبي وفق نظام الاقتطاع من المصدر بإجمالي المبالغ المدفوعة للمستفيدين².

3- وعاء الرسم على النشاط المهني

يُفرض الرسم على النشاط المهني على رقم أعمال، خارج الرسم على القيمة المضافة، المحقق في الجزائر من طرف المكلفين بالضريبة الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي، في صنف الأرباح المهنية أو للضريبة على أرباح الشركات. ويقصد برقم الأعمال، مبلغ الإيرادات المحققة على جميع عمليات البيع أو الخدمات أو غيرها التي تدخل في إطار النشاط المذكور أعلاه³.

أما بالنسبة لمؤسسات الأشغال العمومية والبناء، يُفرض الرسم على النشاط المهني على رقم الأعمال، خارج الرسم على القيمة المضافة، المقبوض خلال السنة المالية فقط. أما رقم الأعمال الذي لم يُقبض بعد فلا يستحق عليه الرسم على النشاط المهني⁴.

مما سبق نستنتج أن وعاء الرسم على النشاط المهني هو رقم الأعمال، خارج الرسم على القيمة المضافة، المفوتر أو المقبوض حسب النظام الخاضع له المكلف بالرسم. ويُخفض الوعاء المذكور أعلاه، المتعلق برقم الأعمال غير المحقق نقدا، بنسبة 30% أو 50% أو 75%⁵:

¹ المادة 140-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق.

² انظر المادة 150-2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق.

³ انظر المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق.

⁴ انظر المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق.

⁵ انظر المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق.

تخفيض في الوعاء بنسبة 30%

- مبلغ عمليات البيع بالجملة،
- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة التي يتضمن سعر بيعها بالتجزئة على ما يزيد عن 50% من الحقوق غير المباشرة.

تخفيض في الوعاء بنسبة 50%

- مبلغ عمليات البيع بالجملة الخاصة بالمواد التي يتضمن سعر بيعها بالتجزئة أكثر من 50% من الحقوق غير المباشرة،
- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة الخاصة بالأدوية بشرط:
- أن تكون مصنفة ضمن المواد الاستراتيجية كما ينص عليها المرسوم التنفيذي 31-90 المؤرخ في 15.01.1996،
- وأن يكون معدل الربح للبيع بالتجزئة يتراوح بين 10% و 30%.

تخفيض في الوعاء بنسبة 75%

- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة للبنزين الممتاز والعادي و الغاز وال.

4- وعاء الرسم على القيمة المضافة

تخضع للرسم على القيمة المضافة العمليات التالية¹:

- 1- عمليات البيع والأعمال العقارية والخدمات من غير تلك الخاضعة للرسم الخاصة، التي تكتسي طابعا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا، ويتم إنجازها في الجزائر بصفة اعتيادية أو عرضية. ويطبق هذا الرسم، أيا كان:
- الوضع القانوني للأشخاص الذين يتدخلون في إنجاز الأعمال الخاضعة للضريبة أو وضعيتهم إزاء جميع الضرائب الأخرى.
- شكل أو طبيعة تدخل هؤلاء الأشخاص.
- 2- عمليات الاستيراد.

يتكون الوعاء الضريبي للرسم على القيمة المضافة من رقم الأعمال الذي يشمل ثمن البضائع أو الأشغال أو الخدمات بما في ذلك كل المصاريف والرسوم والحقوق، باستثناء الرسم على القيمة المضافة، أي²:

- 1- بالنسبة لعمليات البيع، من المبلغ الإجمالي للمبيعات مطروحا منه:

¹ المادة الأولى من قانون الرسوم على رقم الأعمال، مرجع سابق.

² المادة 15 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، مرجع سابق.

- التخفيضات التجارية والمالية المفوترة،
- حقوق الطوابع الجبائية،
- مبلغ ضمان التغليف التي يجب إرجاعها إلى البائع مقابل استرجاع مبلغ الضمان.
- وبصفة عامة يتكون وعاء الرسم على القيمة المضافة من المبلغ الإجمالي للأجر المتقاضى أو الإيرادات المحصلة بأي صفة كانت، بمناسبة إنجاز العمليات الخاضعة للرسم.
- 2- بالنسبة لعمليات تبادل البضائع أو المواد الخاضعة للرسم، من قيمة المواد أو البضائع المسلمة مقابل تلك المستلمة، بزيادة معدل الفرق عند الاقتضاء، وذلك بين يدي كل طرف في التبادل.
- 3- بالنسبة للتسليمات للذات:
- للأموال المنقولة: من ثمن البيع بالجملة للمنتوجات المماثلة، أو من ثمن التكلفة، يضاف إليه ربح عادي للمنتج المصنع،
- للأموال العقارية، من ثمن تكلفة الإنجاز.
- 4 - بالنسبة لـ:
- وكلاء النقل ووسطاء العبور، ولو كانوا يتعاملون بالجزافي، يتكون رقم أعمالهم من أجورهم الإجمالية، أي من جميع المبالغ المقبوضة من قبلهم، بعد خصم المدفوعات المتعلقة بمصاريف النقل ذاته دون سواها، ومصاريف الشحن والتفريغ والتحميل، عندما تكون هذه الأعمال ضرورية للنقل ذاته وللتخليص الجمركي، على أن يثبت الدفع.
- بالنسبة لأصحاب الامتيازات والملتزمين بالحقوق البلدية، تبتكون المبلغ الخاضع للرسم من:
- مبلغ الإيرادات المخصص منها الالتزام المدفوع للبلدية، إن كان هؤلاء يقومون بتحصيل الحقوق لحسابهم الخاص،
- الأجر الثابت أو النسبي، إذا كانت الحقوق تحصل لحساب البلدية.
- بالنسبة للفرازين وتجار الأملاك العقارية والمتاجر، يتكون رقم أعمالهم الخاضع للرسم، من الفارق بين ثمن البيع وثمان الشراء، بما فيه كل المصاريف والحقوق والرسوم ما عدا الرسم على القيمة المضافة.

5- وعاء الضريبة الجزافية الوحيدة

أسست هذه الضريبة لتحل محل النظام الجزافي الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي، والضريبة على أرباح الشركات، والرسم على القيمة المضافة¹. غير أنه تم تعديل ذلك بموجب قانون المالية

¹ المادة رقم 282 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق.

لسنة 2020 التي عدلت المادة رقم 282 مكرر على النحو التالي "تؤسس ضريبة جزافية وحيدة تغطي الضريبة على الدخل الإجمالي، الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني"¹.

يتمثل وعاء الضريبة الجزافية الوحيدة في رقم الأعمال الذي يتم تحديده بطريقة جزافية حيث يتوجب على المكلفين الخاضعين لهذه الضريبة اكتتاب تصريح تقديري تحدد الإدارة الجبائية نموذجها، وإرساله إلى مفتش الضرائب التابع له مكان ممارسة النشاط، ويجب أن يتم اكتتاب هذا التصريح في الفترة الممتدة ما بين الأول والثلاثين من شهر جوان من كل سنة².

6- وعاء الضريبة على الأملاك

يتضمن وعاء الضريبة على الأملاك القيمة الصافية في أول جانفي من كل سنة للعناصر التالية³:

- الأملاك العقارية المبنية وغير المبنية.
- الأموال المنقولة مثل: السيارات الخاصة التي تفوق سعة اسطوانتها 2000 سم³ بنزين و 2200 سم³ غاز أويل، الدراجات النارية ذات سعة محرك يفوق 250 سم³، اليخوت وسفن النزهة، طائرات النزهة، خيول السباق، التحف واللوحات الفنية التي تفوق قيمتها 500.000 دج.

تستثنى الأملاك المهنية الضرورية لتأدية نشاط صناعي أو تجاري أو حرفي أو فلاحي أو نشاط حر، وكذا حصص وأسهم الشركات⁴.

تحدد نسبة الضريبة على الأملاك وفق الجدول الموالي.

الجدول رقم 11: جدول الضريبة على الأملاك

النسبة	قسط القيمة الصافية للأملاك الخاضعة للضريبة (د.ج)
0%	يقل عن 100.000.000
0,5%	من 100.000.000 إلى 150.000.000
0,75%	من 150.000.001 إلى 250.000.000
1%	من 250.000.001 إلى 350.000.000
1,25%	من 350.000.001 إلى 450.000.000
1,75%	يفوق 450.000.000

المصدر: المادة 281- مكرر 8 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق.

¹ القانون رقم 19-14 المتضمن قانون المالية لسنة 2020، مرجع سابق.

² انظر المادة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية، مرجع سابق.

³ المادة رقم 275-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق.

⁴ انظر المادة رقم 280 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق.

المبحث الثالث: تصفية أهم أنواع الضرائب والرسوم

يقصد بتصفية الضريبة حساب مبلغ الضريبة المستحق الدفع في الآجال المحددة قانونا، وقد عرف التطبيق العملي تنوعها في طرق تصفية الضريبة. فمنها ما يعتمد على النسب المئوية، ومنها ما يُحدد مبلغ الضريبة تحديدا قيميا وليس نسبيا. ويصطلح على عملية حساب مبلغ الضريبة الواجب الدفع بربط الضريبة. وسنعرض في هذا المبحث تصفية أهم الضرائب والرسوم السارية في الواقع الجزائري؛ إذ من غير المناسب عرض تصفية جميع الضرائب والرسوم السارية.

3- تصفية أهم الضرائب والرسوم

1.3- تصفية الضريبة على الدخل الإجمالي

يتم حساب مبلغ هذه الضريبة بإحدى الطريقتين: طريقة الضريبة التصاعدية بالشرائح - أي الجدول الضريبي - أو طريقة الضريبة النسبية.

1.1.3- طريقة الضريبة النسبية

تطبق هذه الطريقة بضرب الوعاء الضريبي في معدل الضريبة الخاص بكل صنف من أصناف المداخل كما هو مفصل في المادة رقم 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ومواد أخرى من نفس القانون، نورد أمثلة عليها فيما يلي:

○ 24% بالنسبة لمكافآت الخدمات المقدمة أو المستعملة في الجزائر والمدفوعة إلى مستفيدين

يقيمون جبائيا خارج الجزائر.

○ 20% بالنسبة لمداخل المهن الحرة وعائدات الكتاب وريوع المخترعين.

- المداخل العقارية الناتجة عن إيجار الأملاك المبنية وغير المبنية وتخضع لمعدلين:

○ 7% من مبلغ الإيجار بالنسبة لإيجار السكنات لاستعمال سكني.

○ 15% من مبلغ الإيجار بالنسبة لإيجار السكنات لاستعمال تجاري أو مهني وقاعات الحفلات

والسيرك.

- عائدات رؤوس الأموال المنقولة وتخضع للمعدلات التالية:

○ 01% بالنسبة لقسط الفوائد الذي لا يتجاوز 50.000 دج.

○ 10% بالنسبة لقسط الفوائد الذي يتجاوز 50.000 دج ، ومن مبالغ حواصل السندات الإسمية،

ومن مبالغ ريع الأسهم، والإيرادات التي توزعها شركات الأسهم والشركات ذات المسؤولية

المحدودة وشركات الأشخاص بالنسبة للمقيمين في الجزائر.

- 15% من مبالغ ريع الأسهم، والإيرادات التي توزعها: شركات الأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات الأشخاص بالنسبة لغير المقيمين في الجزائر.
- 50% من حواصل السندات غير الإسمية أو لحاملها.
- يطبق المعدل 10% على علاوات المردودية والمكافآت التي تمنح لفترات غير شهرية بصفة اعتيادية، وكذا نشاط التدريس والبحث والمراقبة صفة مؤقتة، بالإضافة إلى مكافآت النشاط الفكري الظرفي.
- يطبق المعدل 5% على فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية.

2.1.3- طريقة الجدول الضريبي

يُحسب مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي وفق هذه الطريقة باعتماد الجدول الموالي المنصوص عليه في المادة رقم 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الجدول رقم 12: جدول الضريبة على الدخل الإجمالي

نسبة الضريبة	قسط الدخل السنوي الخاضع للضريبة (د.ج)
00%	لا يتجاوز 120.000 دج
20%	من 120.001 دج إلى 360.000 دج
30%	من 360.001 دج إلى 1.440.000 دج
35%	أكثر من 1.440.000 دج

المصدر: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، المادة رقم 104.

2.3- تصفية الضريبة على أرباح الشركات

1.2.3- معادلات تصفية الضريبة على أرباح الشركات

لحساب مبلغ الضريبة على أرباح الشركات نميز بين حالة النظام العام وحالة نظام الاقتطاع من المصدر. ففي النظام العام يتم حساب هذه الضريبة لفترة زمنية محددة - عادة سنة واحدة - حيث يُحدد الوعاء الضريبي الخاص بالفترة الزمنية المعنية والمعدل المطبق على هذا الوعاء، وتتم عملية الحساب وفق المعادلة التالية:

$$\text{المبلغ المستحق كضريبة على أرباح الشركات للسنة (ن)} = \text{الوعاء الضريبي للسنة (ن)} \times \text{المعدل المطبق على الوعاء}$$

أما في حالة نظام الاقتطاع من المصدر فإن مبلغ الضريبة يُحسب كنسبة مئوية من الوعاء الضريبي والمتمثل في المبلغ محل الدفع من طرف المدين إلى الطرف الدائن، أي:

المبلغ المقتطع كضريبة على أرباح الشركات = المبلغ محل الدفع × المعدل المطبق على الوعاء

2.2.3- معدلات حساب مبلغ الضريبة على أرباح الشركات

هناك نظامين لحساب مبلغ الضريبة على أرباح الشركات هما: النظام العام ونظام الاقتطاع من المصدر.

1.2.2.3- معدلات النظام العام: تُطبق المعدلات الموالية¹:

- 19% يطبق على أرباح أنشطة إنتاج السلع المتمثلة في استخراج أو صنع أو تشكيل أو تحويل المواد باستثناء أنشطة التوضيب (Conditionnement) أو العرض التجاري بغرض إعادة بيعها، والأنشطة المنجمية والمحروقات .
- 23% يطبق على أنشطة البناء والأشغال العمومية والري أي الأنشطة المسجلة بهذه الصفة في السجل التجاري والتي يترتب عليها دفع الاشتراكات الاجتماعية الخاصة بالقطاع، بالإضافة للأنشطة السياحية والحمامات، باستثناء وكالات الأسفار.
- 26% يطبق على الأنشطة الأخرى.

في حالة ممارسة أنشطة متنوعة أرباحها خاضعة لمعدلات مختلفة يستوجب على المكلف مسك محاسبة منفصلة لكل نشاط خاضع لمعدل ما، بحيث تسمح هذه المحاسبة بتحديد حصة أرباح كل نشاط خاضع للمعدل المناسب. وفي حالة غياب المحاسبة المنفصلة يتم تطبيق المعدل 26% على جميع الأرباح (الوعاء الضريبي)².

2.2.2.3- معدلات نظام الاقتطاع من المصدر: تُطبق المعدلات الموالية³:

- 10% يطبق على عوائد الديون والودائع والكفالات.
- 10% مقبوضات شركات النقل البحري الأجنبية إذا فرضت بلدانها الأصلية ضريبة على شركات النقل البحري الجزائرية، وتتغير هذه النسبة وفقا لمبدأ المعاملة بالمثل، باستثناء الشركات المشار إليها في اتفاق جبائي دولي مبرم بين الجزائر والبلد الأصلي لهذه الشركات لتفادي الازدواج الضريبي⁴.
- 20% يطبق على مداخيل عقود التسيير.

¹ المادة رقم 1-150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق.

² انظر المادة رقم 1-150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

³ المادة رقم 2-150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق.

⁴ انظر المادة 1-156 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- 24% يطبق على المبالغ التي تقبضها المؤسسات الأجنبية التي ليس لها منشآت مهنية دائمة في الجزائر في إطار صفقات تأدية الخدمات، والمبالغ المدفوعة مقابل خدمات من كل نوع تؤدي أو تستعمل في الجزائر، والحوصل المدفوعة للمخترعين المقيمين في الخارج بموجب امتياز رخصة استغلال براءاتهم، أو التنازل عن علامة الصنع أو أسلوبه أو صيغته أو منح امتياز ذلك.

40% يطبق على مداخل سندات الصناديق غير الإسمية أو لحاملها.

3.3- تصفية الرسم على النشاط المهني

يحدد معدل الرسم على النشاط المهني بـ 2%، ويُخفض إلى 1% بدون الاستفادة من التخفيضات بالنسبة لإنتاج السلع. أما نشاطات البناء والأشغال العمومية والري، فتحدد نسبة الرسم بـ 2% مع تخفيض بنسبة 25%. بينما رقم الأعمال الناتج عن نشاط نقل المحروقات بواسطة الأنابيب فيُحسب الرسم بنسبة 3% من الوعاء¹.

4.3- تصفية الرسم على القيمة المضافة

يحسب مبلغ الرسم على القيمة المضافة بضرب الوعاء الضريبي له في أحد المعدلين 9% أو 19%² حسب طبيعة العملية الخاضعة له، كما هو محدد في المادتين 21 و 23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال. وقد عمد المشرع إلى تحديد قائمة السلع والخدمات الخاضعة للمعدل المخفض 9% بموجب المادة 23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال. بينما تلك الخاضعة للمعدل 19% فلم يوضع لها قائمة. مما يعني أن كل السلع والخدمات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة - أي غير المعفية ولا تلك الواقعة خارج مجال تطبيق هذا الرسم - والتي لا توجد ضمن قائمة المعدل 9% هي خاضعة للمعدل 19%. ومن السلع والخدمات التي تخضع للمعدل المخفض (9%) ما يلي³:

- أعمال الطبع التي تقوم بها المؤسسات الصحفية أو تُنجز لصالحها، وعمليات بيع الجرائد والدوريات ونفايات الطباعة،
- عمليات البناء وإعادة التهيئة وبيع السكنات،
- إيجار المساكن الاجتماعية المقبوض من طرف الهيئات المكلفة بتسييرها،
- المهن الطبية، والخدمات العلاجية المقدمة في المحطات الاستشفائية المعدنية ومحطات العلاج بمياه البحر.

¹ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة رقم 222، مرجع سابق.

² ننبه إلى أن معدلات الرسم على القيمة المضافة عرفت تعديلات كثيرة حيث كانت 7% و 17% قبل عام 2017.

³ انظر المادتين رقم 21 و 23 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، مرجع سابق.

- عمليات ترميم الآثار وأماكن التراث الثقافي،
- مستغلو سيارات الأجرة،
- خدمة الاقبال على الأنترنت،
- خدمات التعليم والتربية المقدمة من طرف المؤسسات المعتمدة، بما فيها المستوى التحضيري،
- عمليات نقل المسافرين بالسكك الحديدية،
- أدوات وأجهزة الجبارة، والأجهزة المخصصة لتسهيل السمع للصم والأجهزة الأخرى المقبوضة باليد والمحمولة على الجسم أو المزروعة عليه من أجل تعويض نقص أو عاهة.
- مكيفات الهواء، التي تشتغل عن طريق امتصاص الغاز الطبيعي وغاز البروبان.
- الأكياس البلاستيكية المنتجة في الجزائر والمخصصة لتوضيب الحليب.

5.3- تصفية الضريبة الجزافية الوحيدة

- يُحسب مبلغ هذه الضريبة بنسبة مئوية من رقم الأعمال المصرح به (الوعاء الضريبي) كالتالي¹:
- 05% بالنسبة لأنشطة الإنتاج وبيع السلع،
 - 12% بالنسبة للأنشطة الأخرى.

المبحث الرابع: أنظمة تسديد أهم أنواع الضرائب والرسوم

تتبع إدارة الضرائب عدة طرق لتحصيل الضرائب، حيث تحدد لكل أو بعض الضرائب طريقة التحصيل المناسبة، والتي تحقق الاقتصاد في نفقات التحصيل والملائمة في مواعيد الأداء. وفيما يلي نكتفي بعرض طرق الدفع للضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات والرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة.

1- نظام تسديد الضريبة على الدخل الإجمالي

هناك ثلاثة أنظمة لدفع الضريبة على الدخل الإجمالي هي: نظام التسبيقات على الحساب، ونظام الاقتطاع من المصدر، ونظام الدفع التلقائي.

1.1- نظام التسبيقات على الحساب

تخضع لهذا النظام الأرباح المهنية غير المعنية بالضريبة الجزافية الوحيدة، والإيرادات الفلاحية، التي يتشكل وعاؤها الضريبي من الربح الصافي أي غير الخاضعة لنظام الاقتطاع من المصدر.

¹ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة رقم 282 مكرر 5، مرجع سابق.

1.1.1 - آجال التسديد

يتطلب هذا النظام دفع تسبيقين دون إشعار مسبق¹:

✓ الأول بين 20 فيفري و 20 مارس،

✓ والثاني بين 20 ماي و 20 جوان.

وفي السنة الموالية للسنة المعنية بتحقيق الأرباح (يوم 30 أبريل (ن+1) كأخر أجل) يُدفع رصيد التصفية² أي المتبقى من الضريبة التي مصدرها أرباح السنة الماضية (ن).

2.1.1 - مبالغ التسبيقات

يُحسب مبلغ كل تسبيق بنسبة 30% من مبلغ الضريبة المستحقة للسنة السابقة (ن-1). كما يُحسب رصيد التصفية بطرح مجموع التسبيقين المدفوعين من مبلغ الضريبة المستحقة على الدخل الإجمالي للسنة المعنية.

2.1 - نظام الاقتطاع من المصدر

يجب على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يدفعون مبالغ مالية خاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي اقتطاع مبلغ الضريبة السالفة الذكر من المبلغ الإجمالي المقرر دفعه. و يُطبق هذا النظام على:

✓ المرتبات والأجور والأتعاب والمنح والريوع العمرية،

✓ مداخيل رؤوس الأموال المنقولة،

✓ جزء من أرباح المهن غير التجارية المتمثل في الرواتب المدفوعة لمن موطنهم الجبائي خارج الجزائر، والمبالغ المدفوعة مقابل خدمات لمؤسسات أجنبية فردية ليس لها إقامة جبائية في الجزائر.

1.2.1 - آجال التسديد

يتم التسديد شهريا أو ثلاثيا³ (1-129 ق.ض.م.ر.م):

التسديد الشهري: وهي الحالة العامة حيث يُسدد مبلغ الضريبة المقتطع خلال العشرين يوما الأولى الموالية للشهر الذي تم فيه الاقتطاع.

¹ نفس المرجع، المادة 355-1.

² رصيد التصفية = الضريبة المستحقة - مجموع التسبيقات المدفوعة

³ انظر المادة رقم 129 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق.

التسديد الثلاثي: يُسدد مبلغ الضريبة المقتطع خلال العشرين يوما الأولى الموالية للثلاثي الذي تمّ فيه الاقتطاع، وهذا بالنسبة للمدينين بالأجور والرواتب الخاضعين للنظام المبسط، وكذا الأرباح غير التجارية للأشخاص الخاضعين لنظام التصريح المراقب.

2.2.1- مبلغ الاقتطاع

يحسب مبلغ الاقتطاع بإحدى الطريقتين: طريقة الضريبة التصاعدية بالشرائح (الجدول الضريبي) أو طريقة الضريبة النسبية كما سبقت الإشارة إليهما.

3.1- نظام الدفع التلقائي

تخضع لهذا النظام إيرادات إيجار العقارات المبنية وغير المبنية غير المدرجة ضمن أرباح مؤسسة صناعية أو تجارية. حيث يقوم المدين بالضريبة (صاحب الدخل) بحساب ودفع مبلغ الضريبة المستحقة عليه من تلقاء نفسه دون إخطار مسبق¹.

يتم الدفع لدى قباضة الضرائب المتواجدة في مكان العقار وذلك خلال ثلاثين (30) يوما ابتداء من تاريخ تحصيل الإيجار، سواء كان التحصيل على عدة دفعات (شهرية أو فصلية ...) أو دفعة واحدة (دفع مسبق). وفي حالة عدم ذكر تاريخ التحصيل في العقد فإن الدفع يكون في أول يوم من كل شهر، حتى وإن لم يسدد المستغل الإيجار.

2- نظام تسديد الضريبة على أرباح الشركات

هناك نظامان لتسديد الضريبة على أرباح الشركات هما: النظام العام، ونظام الاقتطاع من المصدر.

1.2- النظام العام

ويسمى أيضا بنظام التسبيقات المؤقتة. ويخضع لدفع تسبيقات على النحو المبين أدناه كما هو منصوص عليه في المادة 356 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وكذا في المادة 164 من قانون الإجراءات الجبائية.

1.1.2- آجال التسديد

يتضمن هذا النظام دفع ثلاث تسبيقات، باستثناء بعض الحالات، بدون إشعار مسبق خلال المجالات الزمنية التالية²:

¹ انظر المرجع ذاته، المادة 3-42.

² انظر المادة رقم 2-356 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

- ✓ التسبيق الأول: من 20 فيفري إلى 20 مارس،
- ✓ التسبيق الثاني: من 20 ماي إلى 20 جوان،
- ✓ التسبيق الثالث: من 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر.

وفي السنة الموالية للسنة المعنية بتحقيق الأرباح (يوم 30 أبريل (ن+1) كأخر أجل) يُدفع رصيد التصفية أي المتبقى من الضريبة التي مصدرها أرباح السنة الماضية (ن).

2.1.2- مبالغ التسبيقات

يحسب مبلغ كل تسبيق بـ 30% من مبلغ هذه الضريبة العائد لآخر سنة مالية مختتمة عند تاريخ استحقاق التسبيق.¹ غير أنه تنتهي أحيانا فترة استحقاق التسبيق الأول للسنة (ن) - وهي 20 مارس (ن) - غير أن السنة المالية السابقة (ن-1) لم تختتم بعد حساباتها، لذلك يتم حساب مبلغ التسبيق الأول للسنة (ن) بالاعتماد على مبلغ الضريبة على أرباح الشركات لآخر سنة مالية مختتمة وهي (ن-2). والفرق بين المبلغ المدفوع في التسبيق الأول المحسوب على أساس السنة (ن-2) ومبلغ التسبيق المستحق على أساس السنة (ن-1)، يتم تسويته بإضافته أو طرحه - حسب الحالة - عند دفع التسبيق الثاني للسنة (ن) وإذا لم يكفي هذا الأخير يُرحل الباقي إلى التسبيق الثالث لنفس السنة (ن).

2.2- نظام الاقتطاع من المصدر(المنبع)

1.2.2- مجال التطبيق وآجال الدفع

يُطبق هذا النظام على:

أ- عائدات كل من الديون الرهنية، والديون الممثلة بالأسهم والسندات العامة، والودائع المالية تحت الطلب أو لأجل، والكفالات النقدية وسندات الصندوق المنصوص عليها في المادة 55 من ق.ض.م.ر.م عندما يتم دفع أو تقييد الفوائد في أحد الحسابات في الجزائر.²

ويودع المدين خلال العشرين يوما الأولى الموالية لكل ثلاثي، لدا قابض الضرائب المختلفة الذي يتبع له مقر المؤسسة، جدولا مصادقا عليه بالنسبة للثلاثي السابق يبين مجموع المبالغ التي تستحق بموجبها الضريبة، ويدفع مبلغ الضريبة فورا عن طريق الاقتطاع من المصدر.³

¹ انظر المادة رقم 3-356 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

² انظر المادة رقم 155 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

³ انظر المادة رقم 123 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

بينما البنوك وشركات القرض وغيرها من المدينين بالفوائد، تودع لدى قابض الضرائب المختلفة الذي يتبع له مقر المؤسسة خلال العشرين يوما الأولى من الشهر الثالث لكل ثلاثي جدولا مصادقا عليه يبين بالنسبة للثلاثي السابق الوعاء الضريبي الذي يتم على أساسه الاقتطاع وكذا المبلغ المقتطع الواجب السداد فوراً.¹

ب- مداخل المؤسسات الأجنبية التي ليست لها إقامة مهنية دائمة بالجزائر، والتي تقوم مؤقتا بنشاط في إطار الصفقات، وكذا المبالغ التي تُدفع إليهم من قبل مدين مقيم بالجزائر مقابل خدمات من كل نوع تؤدي أو تستعمل في الجزائر. هذا بالإضافة إلى:²

- الحواصل التي يقبضها المخترعون المقيمون في الخارج بعنوان امتياز رخصة استغلال براءاتهم أو التنازل عن علامة الصنع.
- المبالغ المدفوعة لشركات النقل البحري الأجنبية باستثناء تلك التي أبرمت بلدانها الأصلية مع الجزائر اتفاقا دوليا.

تدفع المبالغ المقتطعة بعنوان الضريبة على أرباح الشركات خلال العشرين يوما الأولى الموالية للشهر أو للثلاثي الذي تمت على أساسه عملية الاقتطاع إلى قباضة الضرائب الذي يتبع له مقر الشركة أو المؤسسة أو الشخص الذي دفع المبالغ الخاضعة للضريبة.³

3.2.2- مبلغ الاقتطاع

تُطبق المعدلات السابق ذكرها تحت عنوان "معدلات نظام الاقتطاع من المصدر" المنصوص عليها في المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

النسبة للمؤسسات الأجنبية يتم حساب مبلغ الاقتطاع "من المبلغ الإجمالي لرقم الأعمال المقبوض. ويغطي هذا الاقتطاع الرسم على النشاط المهني والرسم على القيمة المضافة".⁴

$$\text{مبلغ الاقتطاع} = \text{رقم الأعمال الإجمالي المقبوض} \times \text{معدل الضريبة}$$

يُخفّض وعاء الاقتطاع (رقم الأعمال الإجمالي المقبوض) بـ 60% بالنسبة للمدفوعات الموجهة لأشخاص غير مقيمين بالجزائر والمتعلقة بالعقود الإيجارية التمويلية الدولية (Crédit-bail international). أما العقود المتضمنة استعمال البرامج المعلوماتية يُطبق تخفيض بـ 80% من مبلغ الأتاوى.⁵

¹ انظر المادة رقم 124 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

² انظر المادة رقم 1-156 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

³ المادة رقم 159 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

⁴ المادة رقم 2-156 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

⁵ انظر المادة رقم 2-156 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

3.2 - حالات خاصة

1.3.2 - المؤسسات حديثة النشأة

يحسب مبلغ التسبيق بـ 30% من الضريبة المحسوبة على الحاصل المقدر بـ 5% من الرأسمال المطلوب¹. فإذا كان رأسمال مؤسسة حديثة 2.500.000 دج منه 80% مطلوباً، وأرباح المؤسسة خاضعة للمعدل 19% فإن مبلغ التسبيق على الضريبة على أرباح الشركات للسنة الأولى (سنة التأسيس) يُحسب وفق المعادلة التالية:

$$\text{مبلغ التسبيق} = \text{الرأسمال المطلوب} \times 5\% \times \text{معدل الضريبة} \times 30\%$$

$$5.700 = 0,3 \times [0,19 \times 0,05 \times 2.000.000] = 30\% \times 19\% \times 5\% \times 80\% \times 2.500.000 =$$

3.3.2 - المؤسسات الأجنبية الممارسة لنشاط مؤقت في الجزائر

تدفع المؤسسات السالفة الذكر والتي تمارس نشاطها في إطار الصفقات، التي اختارت الخضوع للنظام الحقيقي، تسبيقات على الضريبة على أرباح الشركات. يقدر مبلغ كل تسبيق بـ 0,5% من المبلغ المقبوض من الصفقة. ويسدد التسبيق المذكور في العشرين يوماً الأولى الموالية للشهر الذي تحققت فيه المقبوضات².

فعدد التسبيقات غير محدد إذ كلما كانت هناك مقبوضات خاضعة للضريبة على أرباح الشركات أي مصدر هذه المقبوضات هو رقم الأعمال المقبوض، تُلزم المؤسسة بدفع تسبيق في العشرين يوماً الأولى من الشهر الموالي للشهر الذي تحققت فيه المقبوضات.

3 - نظام تسديد الرسم على القيمة المضافة

هناك ثلاثة أنظمة للتصريح ودفع الرسم على القيمة المضافة. أما الرسم المتعلق بعمليات التصدير والاستيراد فإنه يسدد بنفس طريقة تسديد الرسوم والحقوق الجمركية³.

1.3 - النظام العام

حسب المادة 1-76 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، على كل شخص خاضع للرسم على القيمة المضافة أن يُسدد ويُسلم إلى قابض الضرائب التابع له مقره أو إقامته الرئيسة كشفاً حسب النموذج المحدد (G50-G50A) يبين فيه مبلغ العمليات المعنية بهذا الرسم والمحققة من طرف جميع الوحدات التابعة لنفس المؤسسة. ويتم التصريح والدفع شهرياً أو فصلياً.

¹ انظر المادة رقم 356-4 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

² انظر المادة رقم 356 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

³ المادتان 105 و 106 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

1.1.3- الدفع الشهري

يتم تقديم التصريح الضريبي المشار إليه أعلاه ودفع الحقوق الضريبية شهريا، خلال العشرين يوما الأولى من كل شهر. سواء تضمن التصريح حقوقا أو كان خاليا من الحقوق الضريبية.

2.1.3- الدفع الفصلي

إن الأشخاص الخاضعين للضريبة حسب النظام المبسط أو نظام التصريح المراقب بخصوص الضريبة على الدخل الإجمالي يُسددون ويُسلمون التصريح السالف الذكر خلال العشرين يوما الأولى من الشهر الموالي للثلاثي المدني الذي تحققت فيه هذه العمليات.

في حالة عدم تحقق أي عملية لها صلة برقم الأعمال والرسم على القيمة المضافة يستوجب على المكلف إيداع التصريح السالف الذكر في الآجال المذكورة حاملا عبارة "لا شيء" (Néant)¹. أما بالنسبة لمؤسسات العروض الفنية المتنقلة فإن الرسم على القيمة المضافة يُدفع في نهاية كل عرض.

2.3- نظام الاقتطاع من المصدر أو التصفية الآلية

يخص هذا النظام عمليات تسليم المواد أو تأدية الخدمات المنجزة من طرف مكلف بالضريبة مقيم خارج الجزائر. كما يطبق هذا النظام على عمولات شبكات بائعو الرهان الرياضي الجزائري. ويتم التسديد شهريا أو فصليا حسب النظام الخاضع له المكلف القانوني بالضريبة².

3.3- نظام الأقساط الوقتية

يستفيد من تطبيق هذا النظام المكلفون الذين لهم إقامة دائمة في الجزائر ومارسوا نشاطهم لمدة ستة أشهر على الأقل، وذلك بناء على طلب من المكلف بالضريبة يقدم قبل أول فيفري. و يُسدد ويُصرح بالرسم على القيمة المضافة وفق هذا النظام شهريا، وذلك باحتساب مبلغ الرسم اعتمادا على الجزء الثاني عشر (12/1) من رقم الأعمال الخاضع للضريبة والمحقق خلال السنة الماضية³، ويتم حساب المبلغ الواجب الدفع بعد طرح مبالغ هذا الرسم المذكورة في فواتير المشتريات والخدمات القابلة للحسم⁴.

¹ المادة 79 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، مرجع سابق.

² نفس المرجع، المواد من 83 إلى 88.

³ نفس المرجع، المادة 1-103.

⁴ نفس المرجع، المواد من 102 إلى 106.

يتم مقارنة رقم الأعمال الحقيقي للسنة (ن) مع نظيره المصرح به وفق هذا النظام للسنة (ن-1) في أجل لا يتجاوز 25 أبريل من السنة (ن+1). فإذا كان الفرق للدفع يجب أن يسدد وإذا كان للاسترداد يُقنطع من الأقساط الوقتية المستحقة لاحقا أو يسدد للمدين إذا توقف خضوعه للضريبة.¹

4- نظام تسديد الرسم على النشاط المهني

هناك ثلاثة أنظمة لتسديد الرسم على النشاط المهني وهي:

1.4- نظام الدفع الشهري

إذا تجاوز رقم الأعمال 80.000 دج لنشاط بيع البضائع والمواد واللوازم والسلع المأخوذة أو المستهلكة في عين المكان، و 50.000 دج لنشاط الخدمات، و 15.000 دج للإيرادات المهنية يسدد مبلغ الرسم على النشاط المستحق شهريا أي يتم الدفع خلال العشرين يوما الأولى الموالية للشهر الذي تحققت فيه الإيرادات المهنية أو رقم الأعمال الخاضع لهذا الرسم.²

2.4- نظام الدفع الفصلي

يخص هذا النظام الحالات غير المعنية بنظام الدفع الشهري، بالإضافة للأشخاص الخاضعين للنظام المبسط المنصوص عليه في المواد من 20 إلى 20 مكرر 3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والخاضعين أيضا لنظام التصريح المراقب بالنسبة لأرباح المهن غير التجارية المنصوص عليها في المادة 22 من نفس القانون السالف الذكر. ويتم التسديد خلال العشرين يوما الأولى من الشهر الذي يلي الفصل المدني الذي تحقق فيه رقم الأعمال أو الإيرادات المهنية.

3.4- نظام التسبيقات على الحساب

يمكن اعتماد هذا النظام بطلب يقدمه الشخص المكلف بالرسم إلى مفتش الضرائب لمكان فرض الرسم قبل أول فبراير من السنة المعنية.

يتم الدفع شهريا أو فصليا ويُحسب مبلغ التسبيق بجزء من إثني عشر (12/1) أو الربع (4/1) على التوالي من مبلغ الرسم المتعلق بالنشاط الخاضع لهذا الرسم في السنة المالية الأخيرة (السابقة). ويتم دفع رصيد التسوية المتعلق بهذا الرسم خلال شهر بعد ختم السنة المالية ودون إشعار مسبق.³

¹ نفس المرجع، المادة 103-3.

² المواد 357 - 359، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق.

³ نفس المرجع، المادتان 363 و 364.

أسئلة التقويم الذاتي

- 1- ما الفرق بين وعاء الضريبة وتصفية الضريبة؟ أعط مثالا توضيحيا.
- 2- هل النظام الجبائي الجزائري يعتمد على أسلوب الضريبة الوحيدة أم أسلوب الضرائب المتعددة؟
- 3- حدد وعاء الضريبة لكل من:
 - الرسم على النشاط المهني خارج قطاع المحروقات.
 - الضريبة على أرباح الشركات في مؤسسة صناعية عمومية.
 - الرسم على القيمة المضافة لشركة توزيع ملابس الأطفال.
- 4- اذكر المعدلات النسبية لتصفية الضريبة على أرباح الشركات وفق النظام العام.
- 5- قم بتصفية الرسم على النشاط المهني لمؤسسة توزيع المياه المعدنية بالجملة، حققت رقم أعمال بمبلغ 900. 000 دج خارج الرسم على القيمة المضافة.

الفصل الرابع: مدخل للقانون الجبائي الدولي

تمهيد

يعتبر القانون الجبائي الدولي فرعاً من فروع القانون الدولي العام¹، يختص بتنظيم الشؤون الضرائبية ذات الصلة بالعلاقات الاقتصادية الدولية؛ لذلك سنهتم بدايةً بالقانون الدولي العام وفروعه والتي منها القانون الدولي الاقتصادي² الذي ينتمي إليه القانون الدولي الجبائي، ثم نستعرض علاقة القانون الدولي العام مع القانون الوطني بصفة عامة، وأهم مصادر القانون الدولي الجبائي والازدواج الضريبي وأساليب معالجة هذا الأخير.

المبحث الأول: القانون الدولي العام وفروعه

سنكتفي بتقديم عرض مختصر لمفهوم القانون الدولي وأهم فروعه في العصر الحاضر، ولن نخوض في باقي تفاصيل هذا القانون من تاريخ نشأته ومراحل تطوره وغيرها من التفاصيل التي تمثل أهمية كبيرة، كون هذه المطبوعة موجهة أساساً لطلبة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

1- تعريف القانون الدولي العام

اختلف فقهاء القانون في تعريف القانون الدولي العام، فهناك من عرّفه بالاعتماد على موضوعه، وآخر على أشخاص القانون الدولي، وثالث على الأساس الذي يمثل الالتزام في هذا القانون. كما أن التطورات التي شهدتها القانون الدولي في حد ذاته ساهمت في هذا الاختلاف.

ويمكن وضع تعريف بسيط يتقاضي عناصر الخلاف ويستوعب التطور المحتمل لهذا القانون سواء من حيث الأشخاص أو الموضوعات وهو أن القانون الدولي هو: مجموعة من القواعد القانونية التي تنظم العلاقات المتبادلة بين الأشخاص الدولية³.

2- فروع القانون الدولي العام

يمكن تصنيف فروع القانون الدولي العام إلى صنفين هما: الفروع التقليدية للقانون الدولي العام، والفروع الحديثة للقانون الدولي العام⁴.

¹ يخرج من اهتمامنا القانون الدولي الخاص؛ لأن القانون الدولي الجبائي يتفرع من القانون الدولي العام.

² لمزيد من التفاصيل عن القانون الدولي الاقتصادي، راجع نادية الهواس، محاضرات في القانون الدولي الاقتصادي، مطبوعة بيداغوجية غير منشورة، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة سيدي محمد بن عبد الله، فاس، المغرب، 2011/2010. مرجع متاح على الموقع <http://www.fsjes-agadir.info/vb/showthread.php?t=21665>.

³ ماهر ملندي وماجد الحموي، القانون الدولي العام، منشورات الجامعة الافتراضية السورية، الجمهورية العربية السورية، 2018، ص 4. مرجع محتمل من الموقع <https://universitylifestyle.net/> يوم 2019.12.25.

1.2- الفروع التقليدية للقانون الدولي العام

يدخل ضمن هذا الصنف كل القوانين الدولية العامة التي صدرت قبل تأسيس منظمة الأمم المتحدة سنة 1945، وتشتمل على ما يلي:

1. قانون التنظيم الدولي
2. القانون الدولي الجوي
3. القانون الدولي البحري
4. القانون الدولي الاقتصادي
5. قانون القضاء الدولي
6. القانون الدولي الجنائي

2.2- الفروع الحديثة للقانون الدولي العام

تعتبر فروعاً حديثة للقانون الدولي العام كل القوانين الدولية العامة الصادرة بعد سنة 1945 تاريخ إقامة منظمة الأمم المتحدة، وهي:

1. القانون الدولي لحقوق الإنسان
2. القانون الدولي الإنساني
3. القانون الدولي للتنمية
4. القانون الدولي للبيئة
5. القانون الدولي للاجئين
6. القانون الدولي للحدود
7. القانون الدولي للبحار
8. القانون الدولي الإداري
9. القانون الدولي للقضاء الخارجي

3- العلاقة بين القانون الدولي العام والقانون الوطني

نظراً لاختلاف طبيعة القانون الدولي العام عن نظيره الوطني اختلف فقهاء القانون في العلاقة بين هذين القانونين من حيث أولوية التطبيق، والتبعية أو الاستقلال، والآثار المترتبة عن ذلك. وقد ساد العالم نظريتان حول هذه العلاقة نوجز أهم أفكارهما فيما يلي.

¹ تم إعداد محتوى هذا العنوان بالاعتماد على فؤاد خوالدية، القانون الدولي العام، مطبوعة بيداغوجية فير منشورة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد الصديق بن يحيى بجيجل، الجزائر، 2018/2017، ص ص 6-11. مرجع محمل من الموقع www.elearning.univ-jijel.dz يوم 2019.12.26

1.3- نظرية ثنائية القانون

يرى أنصار هذه النظرية أن القانونين منفصلين ويختلفان عن بعضهما سواء من حيث الجوهر أو الأساس أو الأشخاص أو المصدر¹. فمصادر القانون الوطني محلية من وضع السلطة التشريعية (البرلمان) بينما مصادر القانون الدولي خارجية تتمثل في الاتفاقيات والمعاهدات التي تبرمها الدول مع بعضها البعض أو تضعها المنظمات الدولية وتنظم إليها الدول بمحض إرادتها. كما أن أشخاص القانون الوطني هم رعايا الدولة والأفراد المقيمين داخل إقليمها الجغرافي، بينما أشخاص القانون الدولي هم الدول والهيئات والمنظمات الإقليمية والدولية.

وحسب هذه النظرية، تنشأ العلاقة بين القانونين المذكورين أعلاه من خلال "الإحالة أو الاستقبال، والإحالة تعني إحالة أحد القانونين مسألة ما إلى القانون الآخر تحكم قضية ما من صلب اختصاصه، فقد يحيل القانون الدولي إلى القانون الداخلي مسألة تحديد حقوق الأجانب ثم يترك تفسير من يكون أجنبياً للقانون الداخلي. أو قد يحيل القانون الداخلي إلى القانون الأجنبي مسألة الحصانات الدبلوماسية ثم يترك للقانون الدولي تحديد الأشخاص الذين يجوز لهم التمتع بهذه الحصانات².

2.3- نظرية وحدة القانون

لا تُقر هذه النظرية بالفوارق التي ذكرتها نظرية ثنائية القانون، وترى أن القانونين (الدولي والوطني) "يمثلان ظاهرتين في قانون واحد، ذلك أن النظام القانوني بجميع فروع الداخلية والخارجية يشكل وحدة لا تتجزأ تقوم على علاقة التبعية والتدرج بين الفروع ...، فالقاعدة القانونية واحدة في جوهرها وإن اختلف مجال تطبيقها"³. ومع إقرار هذه النظرية بوحدة القانونين - الدولي والوطني - إلا أنها تضمنت اتجاهين هما:

1.2.3- اتجاه أولوية القانون الدولي عن القانون الوطني

يرى أنصار هذا الاتجاه وحدة القانونين المذكورين مع سيادة القانون الدولي بمعنى أن "القانون الدولي ليس إلا جزء من قانون الدولة (قانون عام خارجي) يختص بتنظيم علاقاتها مع الدول الأخرى مع اعتباره في الوقت نفسه الجزء الأسمى أو الأعلى من قانونها، وهكذا فالتعارض المحتمل بين القواعد الداخلية والدولية يتم رفعه بتطبيق قاعدة سمو القانون الدولي على القانون الداخلي"⁴.

¹ ماهر ملندي وماجد الحموي، مرجع سابق، ص 31.

² نفس المرجع، ص 32.

³ نفس المرجع، ص 33.

⁴ فؤاد خوالدية، مرجع سابق، ص 20.

2.2.3- اتجاه أولوية القانون الوطني عن القانون الدولي

يختلف أصحاب هذا الاتجاه عن نظيره السابق في نقطة واحدة فقط هي اعتبار القانون الوطني هو الأسمى وله أولوية التطبيق في حالة تعارضه مع القانون الدولي. وعادة ما ينص على ذلك في الدستور، أو يتم إدماج القانون الدولي في القانون الوطني تقاديا لحالة التعارض.

المبحث الثاني: القانون الجبائي الدولي ومصادره

عرضنا في المبحث الأول من هذا الفصل القانون الدولي العام وفروعه ومنه القانون الدولي الاقتصادي الذي يتضمن بدوره القانون الدولي الجبائي. وفي هذا المبحث نستعرض علاقة ومصادر هذا الأخير بالقانون الدولي الاقتصادي.

1- القانون الدولي الجبائي كفرع من القانون الدولي الاقتصادي

إن أغلب الاتجاهات السائدة حاليا تعرف القانون الدولي الاقتصادي بأنه مجموع القواعد القانونية التي تنظم العلاقات الدولية الاقتصادية، أي تلك العلاقات القائمة بين المجموعات الاقتصادية الكبرى¹. وبهذا فالقانون الدولي الاقتصادي يهتم بتنظيم العلاقات الاقتصادية بين الدول من تجارة واستثمار وحركة رؤوس الأموال... الخ، ومن المعلوم أن العلاقات الاقتصادية الدولية تنطوي على الضرائب والرسوم التي تصير أحيانا معرقة للحركة الاقتصادية الدولية والثراء العالمي والتي من أشهرها الازدواج والتهرب الضريبيين الدوليين؛ لذلك تسعى الدول إلى التنسيق فيما بينها بهدف تجنب الازدواج الضريبي الدولي من جهة ومعالجة التهرب الضريبي الدولي من جهة أخرى.

إن التنسيق السالف الذكر لن يتأتى إلا من خلال إحداث نوع من التناسق والانسجام في التشريع الجبائي بين الدول، الأمر الذي أدى إلى نشأة القانون الجبائي الدولي كفرع من فروع القانون الدولي الاقتصادي.

2- مصادر القانون الجبائي الدولي

يستمد القانون الجبائي الدولي مصادره من مصادر القانون الدولي العام؛ ذلك أن القانون الجبائي الدولي هو فرعا من فروع القانون الدولي العام. وعادة ما يتم تقسيم هذه المصادر إلى مصادر أصلية وأخرى استدلالية، يمكن تلخيص أهمها على النحو الموالي.

¹ نادية الهواس، مرجع سابق، ص 3.

1.2 المصادر الأصلية للقانون الجبائي الدولي

تتمثل هذه المصادر في الاتفاقيات الدولية، والعرف الدولي، والمبادئ العامة القانونية المتعارف عليها.

1.1.2 - الاتفاقيات الدولية

يوجد الكثير من الاتفاقيات الدولية يهدف كل منها إلى معالجة بعض الجوانب في العلاقات بين الدول وحركة الأفراد والسلع والخدمات ورؤوس الأموال... الخ وما يهمننا في هذا الموقع هو الاتفاقيات الدولية المتعلقة بالشؤون الجبائية؛ إذ أنه من عوائق التجارة الدولية الازدواج الضريبي الدولي، والسياسات الحمائية التي تنتهجها الدول بغرض حماية اقتصادياتها المحلية. لهذا لجأت الدول إلى معالجة هذه المعوقات من خلال الاتفاقيات الدولية - الثنائية والمتعددة الأطراف - في ميدان الضرائب والمصطلح عليها بالاتفاقيات الدولية الجبائية.

وقد عرفت المادة الثانية من اتفاقية فيينا المعاهدة بأنها: اتفاق دولي يعقد بين دولتين أو أكثر كتابة ويخضع للقانون الدولي سواء تم في وثيقة واحدة أو أكثر وأيا كانت التسمية التي تطلق عليه¹.

فالاتفاقيات الدولية الجبائية هي مجموعة المبادئ والقواعد والأسس والإجراءات الفنية والتنظيمية والشروط المتعلقة بموضوع الضرائب التي تتفق عليها دولتان أو أكثر. وهي - الاتفاقيات الدولية الجبائية - مكملة للتشريعات الوطنية وليست بديلة لها، ذلك أن الاتفاقيات الدولية تعطي مزايا جبائية متبادلة بين الدول لا تمنحها التشريعات الوطنية وأشهرها المعاملة بالمثل والتعاون الفني والإداري في الشؤون الجبائية. ومن أهم أهداف هذا النوع من الاتفاقيات ما يلي:

- العمل على إزالة أهم الاختلافات الموجودة بين النظم والتشريعات الضريبية، بحيث تصبح متقاربة.

- إحداث تنسيق ضريبي بين الدول يخلص الضريبة من آثارها السلبية (الازدواج) على تنمية العلاقات الاقتصادية الدولية.

¹ ماهر ملندي وماجد الحموي، مرجع سابق، ص 37.

- منع أو تجنب الازدواج الضريبي الدولي خاصة القانوني منه. وذلك من خلال قواعد حسم مبلغ الضريبة الأجنبية، أو الإعفاء الضريبي في دولة ما لفائدة دولة أخرى، أو اقتسام مبلغ الضريبة الواحدة بين الدول المتعاقدة.

- مكافحة التهرب الضريبي الدولي، وتبادل المعلومات ذات الصلة بالضرائب.

- منع التمييز الجبائي بين مواطني الدولتين أو الدول المنطوية تحت اتفاقية جبائية دولية.

في إطار معالجة الازدواج الضريبي، تأخذ الاتفاقيات الجبائية الدولية بعدة مبادئ تهدف إلى توزيع الاختصاص الضريبي بين الدول المتعاقدة، أهمها:

- تفرض الضريبة على المداخل العقارية في الدولة موقع العقار.
- تفرض الضريبة على أرباح الأسهم وفوائد السندات في الدولة المصدرة لها، غير أن بعض الاتفاقيات قد قرّرت هذا الحق للدولة التي يقيم فيها صاحب هذه الأسهم والسندات.
- تفرض الضرائب على أرباح المؤسسات في الدولة التي يوجد فيها المقر الرئيسي للمؤسسة.
- تفرض الضرائب على التركات، في الدولة الكائن بها المال فقط.

وعموما يتم التعاون والتنسيق الضريبي الدولي بإتباع أحد المبدأين الأساسيين التاليين: مبدأ دولة المصدر، ومبدأ دولة المقصد.

أ- مبدأ دولة المصدر

حيث يكون للدولة المصدرة للسلعة الحق في فرض الضريبة عليها، بغض النظر عن جنسية القائم بالتصدير، مواطنا أو أجنبيا، وبغض النظر عن المكان الذي تستقر فيه السلعة المصدرة بصورة نهائية، أي دون اعتبار لمكان الاستهلاك النهائي لهذه السلعة.

ب- مبدأ دولة المقصد

ويعني، أن الدولة التي يتم فيها استهلاك السلعة أو تقديم الخدمة هي صاحبة الاختصاص بفرض الضريبة عليها، بغض النظر عن الدولة التي تأتي منها السلعة أو الخدمة أو تكون مصدرا لها. ويستند هذا المبدأ إلى اعتبارين هما: المنفعة التي تعود على المستهلك، ومتطلبات المنافسة.

فاستيراد السلعة أو الخدمة يؤدي إلى حصول المستهلك لها على منفعة، مما يستوجب عليه تحمل عبء هذه الضريبة في الدولة المستوردة، كنوع من المساهمة في نفقاتها العمومية.

ومن جهة أخرى، إن اختلاف الضرائب على السلع والخدمات بين الدول يؤدي إلى خلق سوق غير تنافسية أو منافسة غير شريفة أو غير عادلة، نتيجة انخفاض الضرائب في البلد المصدر وارتفاعها

في البلد المستورد. الأمر الذي يضر بالإنتاج المحلي ومن ثم جاز لدولة المقصد أن تفرض ضرائب على الواردات تحقق للسوق المنافسة الشريفة أو العادلة.

2.1.2- العرف الدولي

يُعرف العرف بأنه "مجموعة من الأحكام القانونية نشأت من تكرار التزام الدول بها في تصرفاتها مع غيرها في حالات معينة بوصفها قواعد تكتسب في اعتقاد غالبية الدول وصف الالتزام القانون¹.

أما العرف الدولي فهو "مجموعة من قواعد السلوك الدولي غير المكتوب التي تكونت من خلال اعتياد الدول على اتباعها، باعتبارها قواعد ثبت لدى المخاطبين بأحكامها صفة الإلزام القانوني"². وهو - العرف الدولي - أقدم مصادر القانون الدولي، غير أن أهميته تراجعت في الوقت الراهن نظرا لإدماج الأعراف الدولية ضمن الاتفاقيات الدولية.

وحتى يصير العرف الدولي مصدرا من مصادر القانون الدولي الجنائي يستوعب توافر ركنين أساسيين هما: الركن المادي، والركن المعنوي.

أ- **الركن المادي:** ويتمثل في صدور سلوك أو تصرف سواء أكان إيجابيا أم سلبيا وتكراره من قبل الأشخاص الدولية أو من يمارسون التصرفات في محال العلاقات الدولية (الجهات المعبرة عن إرادة الدول والأشخاص الأخرى)³. ويمكن أن يكون مصدر هذا العرف هو التصرفات المتكررة للمنظمات الدولية عن طريق إصدار لوائح وإعلانات وتوصيات، بشرط عدم اعتراض الدول عليها، وكذلك الأمر بالنسبة لأعمال الهيئات الحكومية وأحكام الأجهزة القضائية المحلية والدولية حينما تتكرر وتحظى بالقبول العام.

ب- **الركن المعنوي:** ويعني تكون عقيدة لدى من ينتهج السلوك المكون للركن المادي للعرف مؤداها أن السير على مقتضى ذلك السلوك قد أصبح واجبا قانونيا، أي أن من يأتي السلوك إنما يأتيه لأنه يعتقد بأنه تعبير عن القانون⁴.

¹ حامد سلطان، القانون الدولي العام وقت السلم، الطبعة الرابعة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1969، ص 47. نقلا عن ماهر ملندي وماجد الحموي، مرجع سابق، ص 51.

² فؤاد خوالدية، مرجع سابق، ص 98.

³ ماهر ملندي وماجد الحموي، مرجع سابق، ص 51.

⁴ محمد السعيد الدقاق، مصطفى سلامة حسين، القانون الدولي المعاصر، دار المطبوعات الجامعية، الاسكندرية، 1997، ص 234. نقلا عن فؤاد خوالدية، مرجع سابق، ص 101.

3.1.2- المبادئ العامة للقانون

ويقصد بها مجموعة القواعد التي تؤمن بها الدول وتكون صالحة للتطبيق في كل الأنظمة القانونية. أو هي المبادئ الأساسية التي تشترك في احترامها والأخذ بها جماعة الدول. ومن الأمثلة على هذه المبادئ مبدأ التعسف في استعمال الحق ومبدأ المسؤولية التقصيرية ومبدأ المساواة بين الأطراف أمام القضاء¹.

وهناك من يعتبر هذه المبادئ كوسائل لتفسير القانون الدولي فقط، فيما يُقسم آخرون هذه المبادئ، باعتبارها مصدرا من مصادر القانون الدولي، إلى قسمين هما²:

- **القسم الأول:** يضم المبادئ المتعلقة بحفظ السلم والأمن الدوليين، مثل مبدأ فض النزاعات الدولية بالطرق السلمية، مبدأ الأمن الجماعي، مبدأ احترام الحدود الإقليمية للدول، ومبدأ تجريم الدعاية للحرب.

- **القسم الثاني:** يتعلق بالتعاون الدولي، كمبدأ احترام حقوق الإنسان، ومبدأ تنفيذ الالتزامات الدولية بحسن نية، ومبدأ احترام سيادة الدول، ومبدأ عدم التدخل في الشؤون الداخلية للدول.

2.2- المصادر الاستدلالية للقانون الجنائي الدولي

وهي تلك المصادر التي لا تنتمي إلى ما سبق عرضه من المصادر الأصلية، مثل القرارات التي تصدر عن المحاكم الوطنية والدولية، وآراء الفقهاء.

1.2.2- أحكام المحاكم

وهو ما يعرف بالاجتهاد القضائي سواء أحكام المحاكم الوطنية أو أحكام المحاكم الدولية، علما أن هذه الأحكام غير ملزمة للقاضي. غير أنه كلما اتسع واشتهر العمل بحكم ما صار ذلك مصدرا للقانون الدولي، ومنه يمكن القول أن الاجتهاد القضائي "يساهم في الاستدلال بالسوابق القضائية عند الاقتضاء، بغية الكشف عن القواعد العرفية والليت تعد من المصادر الأصلية للقانون الدولي العام"³.

¹ ماهر ملندي وماجد الحموي، مرجع سابق، ص 58.

² فؤاد خوالدية، مرجع سابق، ص 113 بتصرف.

³ أوكيل محمد أمين، محاضرات في القانون الدولي العام - المبادئ والمصادر -، مطبوعة بيداغوجية غير منشورة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة بيجاية، الجزائر، 2015/2014، ص 84. مرجع محمل من الموقع

http://univ-bejaia.dz/Fac_Droit_Sciences_Politiques/bibliotheque-fdsp يوم 2019.12.28.

2.2.2- الآراء الفقهية

يُفصد بالفقه عموماً مجموع آراء الفقهاء التي تصدر عنهم حين يتصدون لشرح القانون وتفسيره والتعليق عليه¹.

وتتمثل هذه الآراء في مذاهب كبار المؤلفين القانونيين والنظريات القانونية التي يضعونها ويفسرونها ويدافعوا عنها، الأمر الذي يقود إلى تبني تلك النظريات من طرف المشرع الوطني والأخذ بها عند صياغة الاتفاقيات الدولية؛ "إذ لا يمكن إنكار جهود الفقهاء في تكريس العديد من المفاهيم القانونية واستقرار القواعد القانونية الخاصة بها في القانون الدولي، كالقانون الدولي للبحار ونظام المنطقة الاقتصادية الخالصة ومبدأ التراث المشترك للإنسانية"².

وفي الوقت المعاصر لم تبقى الآراء الفقهية حكراً على كبار المؤلفين فقط بل ظهرت هيئات ومنظمات إقليمية ودولية تصدر آراء فقهية ذات وزن مهم في القانون الدولي منها معهد القانون الدولي في بلجيكا، وأكاديمية القانون الدولي، والجمعية الأمريكية للقانون الدولي، ومجمع القانون الدولي، واللجنة القانونية للأمم المتحدة للقانون الدولي.

3.2.2- مبادئ العدل والإنصاف

العدل في اللغة القصد في الأمور خلاف الجور، والإنصاف هو المعاملة بالقسط. وفي الاصطلاح القانوني فالعدل هو إعطاء كل شخص ما يستحقه عند الفصل بين المتخاصمين، أما الإنصاف فهو تصحيح مقتضيات العدل حينما لا يُحقق العدل الإنصاف بسبب شكليات معينة.

ويقصد بمبادئ العدل والإنصاف "تلك القواعد التي يتم استخلاصها من خلال العقل وحكمة التشريع ويتم الالتجاء إليها من أجل استخلاص الحلول الواجب تطبيقها على المنازعات التي يتم عرضها على القضاء"³.

¹ محمد يوسف علوان، القانون الدولي العام - المقدمة والمصادر - الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2007، ص 492. نقلاً عن فؤاد خوالدية، مرجع سابق، ص 126.

² أوكيل محمد أمين، مرجع سابق، ص 83.

³ محمد السعيد الدقاق، مصطفى سلامة حسين، مرجع سابق، ص 267. نقلاً عن فؤاد خوالدية، مرجع سابق، ص 132.

وقد أشارت الفقرة الثانية من المادة 38 من النظام الأساسي لمحكمة العدل الدولية إلى هذا المصدر فجاء فيها "2- لا يترتب على النص المتقدم ذكره أي إخلال بما للمحكمة من سلطة الفصل في القضية وفقاً لمبادئ العدل والإنصاف متى وافق أطراف الدعوى على ذلك"¹.

المبحث الثالث: الازدواج الضريبي وسبل علاجه

من القواعد الأساسية للضريبة قاعدة العدالة والتي من مقتضياتها عدم خضوع المكلف الواحد لضريبة محددة أكثر من مرة واحدة في فترة واحدة وللسبب نفسه؛ وهذا يستوجب على المشرع الضريبي تجنب تعدد الضرائب على نفس الوعاء ونفس المكلف وفي نفس الفترة الزمنية، لأن وقوع مثل هذا التعدد يدفع إلى عزوف المكلفين بالضريبة عن دفعها والبحث عن سبل التخلص منها ويزيد من مستوى الضغط الضريبي الفردي.

1- مفهوم الازدواج الضريبي

يُقصد بالازدواج الضريبي "فرض نفس الضريبة الواحدة على الشخص الواحد أكثر من مرة واحدة، وبالنسبة لنفس المال"².

لم يجمع المفكرون الاقتصاديون بصفة عامة وكتاب المالية العامة بصفة خاصة عن تعريف محدد لظاهرة الازدواج الضريبي. غير أن الكثير منهم اتفقوا على تعريف هذا الازدواج "بأنه خضوع المال نفسه لأكثر من مرة لضريبة من النوع نفسه للخص نفسه وعن المدة نفسها"³.

2- أركان الازدواج الضريبي

من التعريف السابق للازدواج الضريبي يمكن استنتاج شروط هذا الأخير وهي: فرض نفس الضريبة أكثر من مرة، على نفس المكلف، وعن نفس المال، وفي المدة ذاتها. أي أن الازدواج الضريبي يتحقق بتوافر الشروط التالية مجتمعة⁴:

¹ ماهر ملندي وماجد الحموي، مرجع سابق، ص 64.

² غازي حسين عناية، مرجع سابق، ص 325.

³ عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان (الأردن)،

2007، ص 128.

⁴ عبد المنعم فوزي، مرجع سابق، ص 229.

- أن يكون الممول واحدا؛
- أن يكون المال الخاضع للضريبة واحدا؛
- أن تكون الضريبتان أو الضرائب من نوع واحد أو متشابهة على الأقل؛
- أن تكون المدة التي تدفع عنها الضرائب واحدة.

1.2- وحدة الشخص الخاضع للضريبة

يُقصد بهذا الركن فرض نفس الضريبة أكثر من مرة على نفس الشخص الطبيعي أو المعنوي بصفته كمكلف حقيقي بالضريبة، أما إذا اختلف وتنوع المكلف الحقيقي بالضريبة فلا يُعتبر ذلك ازدواجا ضريبيا.

إنه من اليسير تحديد الشخص الطبيعي المعني بالازدواج الضريبي غير أنه ليس كذلك بالنسبة للأشخاص المعنويين (المؤسسات)؛ إذ أنه "من الناحية المالية تخضع أرباح الشركة المساهمة القابضة للازدواجية الضريبية، نظرا لأنها تدفع الضريبة ذاتها مرتين: الأولى - تدفعها الشركة التابعة من حصة الشركة القابضة في أرباح الشركة التابعة الموزعة، وهي الضريبة على إيرادات القيم المنقولة. والثانية: تدفعها الشركة المساهمة القابضة عن نفس أرباح حصتها في الشركة التابعة عندما توزعها على مساهميها".¹

غير أنه من الناحية القانونية "فرض ضريبة على أرباح شركات المساهمة وضريبة أخرى على ما يوزع من أرباح تلك الشركات لا يؤدي إلى الازدواج ...، لاختلاف شخصية المساهمين عن الشخصية المعنوية للشركة إذ تكون الأخيرة مستقلة من الناحية القانونية عن شخصية المساهمين"².

لكن من وجهة النظر الاقتصادية، فهي لا تقف عند التنظيم القانوني، بشأن انفصال الشخصية القانونية لكل منهما، بل تتعداه إلى حقيقة من يتحمل العبء الضريبي. فمن الناحية الواقعية والمنطقية، فإن شخص المساهم هو الذي يتحمل عبء الضريبتين في النهاية. ومن ثم فإنه يوجد ازدواج ضريبي، ويسمى الازدواج في هذه الحالة بالازدواج الاقتصادي.³

¹ غازي حسين عناية، مرجع سابق، ص 327-328.

² عادل فليح العلي، مرجع سابق، ص 128.

³ سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2008، ص 283.

2.2- وحدة الضريبة المفروضة

يقضي هذا الركن "أن تدفع نفس الضريبة المفروضة أكثر من مرة من الشخص المكلف، وعن نفس المال"¹

يتحقق هذا الشرط حال فرض ضريبة ما على نفس المال أكثر من مرة واحدة. كفرض ضريبة على أجور ومرتببات العمال والموظفين أكثر من مرة في الشهر، وفرض ضريبة على أرباح الشركات أكثر من مرة واحدة في السنة.

3.2- وحدة المادة الخاضعة للضريبة

أو وحدة الوعاء الضريبي، بالإضافة إلى الشروط الأخرى، يتحقق الازدواج الضريبي حينما تفرض على نفس المال أو نفس المادة أي نفس الوعاء الضريبي ضرائب أكثر من مرة واحدة.

من المستبعد أن يتحقق هذا الشرط من وجهة النظر القانونية، غير أنه من الناحية الاقتصادية يمكن أن يتحقق، إذ الكثير من الضرائب تختلف تسمياتها القانونية ولكنها تفرض على نفس الوعاء. مثل الضريبة على أرباح الشركات قبل توزيعها، والضريبة على توزيعات هذه الأرباح، فكلا الضريبتين تفرضان على نفس الوعاء الضريبي وهو الأرباح مرتين، مرة قبل التوزيع ثم مرة أخرى بعد التوزيع.

4.2- وحدة المدة الزمنية المفروضة عنها الضريبة

يشترط، أخيراً، لتحقيق ظاهرة الازدواج الضريبي، وحدة المدة التي تفرض عنها الضريبة أكثر من مرة. أما إذا فرضت الضريبة على دخل المكلف في سنة معينة، ثم فرضت مرة أخرى على دخله ولكن في سنة تالية فإننا لا نكون بصدد ظاهرة الازدواج الضريبي لاختلاف المدة المفروضة عنها الضريبة².

3- استثناءات الازدواج الضريبي

بالإضافة إلى الاستثناء العام في تحقيق ظاهرة الازدواج الضريبي وهو عدم اجتماع كل الشروط السالفة في نفس الوقت، هناك حالتان تبدوان وأنهما ازدوجا ولكنهما حقيقة ليست كذلك، وهما: التعدد والتكرار.

¹ غازي حسين عناية، مرجع سابق، ص 325.

² سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص 286.

1.3- التعدد لا يعني الازدواج

نقصد بالتعدد فرض أكثر من ضريبة واحدة على نفس المكلف الحقيقي بالضريبة في فترة زمنية واحدة. فقد يدفع الشخص خلال فترة وجيزة، عدة ضرائب، منها ضريبة على دخله (IRG)، وثانية على استهلاكه للكهرباء والغاز (TVA)، وثالثة في شكل قسيمة السيارات إن كان يمتلك سيارة، ورابعة تخص رسوم التطهير، وخامسة بمناسبة استيراده سلعة ما (الرسوم الجمركية). ومع ذلك لا يعتبر هذا ازدواجا ضريبيا، لا من الناحية القانونية ولا من الناحية الاقتصادية، إذ أن الحادث المنشئ لكل نوع من أنواع الضرائب المذكورة يختلف تماما عن بقية الأحداث المنشئة للضرائب الأخرى، رغم أن المكلف الحقيقي بكل هذه الضرائب هو شخص واحد.

2.3- التكرار لا يعني الازدواج

يعني التكرار هنا فرض نفس الضريبة على نفس الشخص المكلف بها في فترات زمنية مختلفة.

إن تكرار فرض ضريبة معينة كلما تكرر وقوع الحادث المنشئ لها لا يعد ازدواجا ضريبيا، لا قانونيا ولا اقتصاديا، مثل الضريبة على الأجور والمرتبات فهي تتكرر شهريا بفعل تكرار وقوع الحادث المنشئ لها وهو الدخل الشهري. كما أن دفع ضريبة الرسم على القيمة المضافة الوارد في فاتورة استهلاك الكهرباء والغاز أو في فاتورة استهلاك الماء أربع مرات في السنة (كل فصل) لا تعد ازدواجا ضريبيا لأن تكرارها ناتجا عن تكرار وتجدد الوعاء الضريبي لكل منها عبر الزمن، أي عدم تحقق شرط وحدة المادة الخاضعة للضريبة.

وفرض عدة أنواع من الضرائب على نفس المكلف الحقيقي بالضريبة لا يعتبر ازدواجا ضريبيا إذا تنوعت الأوعية الضريبية لها. فإذا كان لشخص ما دخل من وظيفته، ودخل ثاني من تأجيريه لأحد عقاراته، ودخل ثالث من الأسهم والسندات التي يمتلكها، ودخل رابع من تأجيريه لسيارته. فستفرض عليه ضرائب على كل هذه المداخل سواء في شكل ضريبة واحدة على مجموع دخله من المصادر الأربعة أو في شكل ضرائب متعددة، بحيث تفرض على كل دخل ضريبة مستقلة ومنفردة على بقية المداخل. ولا يعتبر هذا ازدواجا ضريبيا، لأن شرط وحدة المادة الخاضعة للضريبة لم يتحقق.

4- أنواع الإزدواج الضريبي

يتحقق الازدواج الضريبي عندما تجتمع أركانه الأربعة السابقة، غير أنه قد تجتمع هذه الأركان وفق نظرة ما ولا تعتبر مجتمعة وفق نظرة أخرى. لهذا يتنوع وصف الازدواج الضريبي على النحو التالي.

كما قد تتحقق أركان الازدواج إذا اعتمدنا النظرة القانونية ولا تتحقق إذا اعتمدنا النظرة الاقتصادية، والعكس بالعكس.

1.4- الازدواج الضريبي الداخلي والازدواج الضريبي الدولي

إذا تحققت الأركان الأربعة للازدواج الضريبي، داخل الدولة الواحدة، سمي هذا بالازدواج الضريبي الداخلي، أما إذا لم تتحقق هذه الأركان داخليا وتحققت، حالة النظر في الضرائب المفروضة بين دولتين أو أكثر، سمي هذا بالازدواج الضريبي الدولي.

1.1.4- الازدواج الضريبي الدولي

يقصد بالازدواج الضريبي الدولي تحقق أركانه بالنسبة لدولتين أو أكثر، بحيث تقوم السلطات المالية التابعة لدولتين أو أكثر بتطبيق تشريعاتها الضريبية على نفس الشخص ونفس الوعاء وعن نفس المدة¹.

ومثال للازدواج الضريبي الدولي ما يتعلق بضريبة الأرباح التجارية والصناعية. فقد يكون لمنشأة ما فروع في دول أخرى، فتقوم الدولة الموجودة بها كل فرع من هذه الفروع بفرض ضريبة الأرباح التجارية والصناعية على أرباح هذا الفرع، وفي ذات الوقت الذي تقوم فيه الدولة الموجودة بها المركز الرئيسي لهذه المنشأة بفرض الضريبة نفسها على مجموع أرباح هذه المنشأة².

2.1.4- الازدواج الضريبي الداخلي

يقصد بالازدواج الضريبي الداخلي "ذلك الازدواج الذي تحققت أركانه، وشروطه داخل الدولة الواحدة. وهو إما أن يكون مقصودا، أو غير مقصود"³. كفرض ضريبة على نفس دخل الشخص الطبيعي أو على نفس أرباح الشخص المعنوي مرتين فأكثر.

¹ سوزي عدلي ناشد، مرجع السابق، ص 288.

² نفس المرجع، ص 289.

³ غازي حسين عناية، مرجع سابق، ص 329.

وفي الازدواج الداخلي، لا يشترط تعدد السلطات المالية التي تقوم بفرض الضريبة. فإما أن تكون السلطة الضريبية واحدة، أي مركزية، فتقر ضريبتين أو أكثر على نفس المادة ونفس الشخص لأي سبب من الأسباب. أو قد تتعدد السلطات الضريبية، كما هو الحال بالنسبة للدول الاتحادية (الولايات المتحدة الأمريكية)، حيث من الجائز أن تفرض الحكومة المركزية ضريبة معينة، ثم تقوم إحدى الولايات بفرض نفس الضريبة، مع توافر الشروط الأخرى. فيحدث الازدواج بفرض الضريبتين¹.

2.4- الازدواج الضريبي القانوني والازدواج الضريبي الاقتصادي

يحدث هذا الازدواج عندما تتحقق أركانه سواء من وجهة النظر القانونية أو من وجهة النظر الاقتصادية بصرف النظر عن المكان الجغرافي الذي تتحقق فيه، داخليا أو خارجيا. غير أنه في كثير من الحالات يحدث أن يُنظر إلى عملية ما بأنها ازدواج ضريبي من وجهة النظر الاقتصادية وليست ازدواجا ضريبيا من وجهة النظر القانونية.

1.2.4- الازدواج الضريبي القانوني

من الناحية النظرية، قد يقع هذا النوع من الازدواج داخليا أو خارجيا. لكن من الناحية العملية، داخليا، يستبعد أن يكلف نفس الشخص بدفع نفس الضريبة أكثر من مرة عن نفس المرة لفائدة سلطة مالية واحدة.

أما على المستوى الدولي فيحدث الازدواج الضريبي القانوني عندما يدفع الشخص الواحد أكثر من مرة نفس نوع الضريبة على نفس الفترة الزمنية في أكثر من دولة واحدة. مثل الضريبة على الدخل أو على أرباح الشركات، حيث نفس الشخص - الطبيعي أو المعنوي - المقيم في الدولة (أ) والذي حقق دخلا أو ربحا في الدولة (ب) في فترة زمنية محددة، يدفع الضريبة على الدخل أو على الربح المحقق في فترة واحدة مرتان. مرة في الدولة (أ) ومرة ثانية في الدولة (ب).

2.2.4- الازدواج الضريبي الاقتصادي

ونعني به أن وجهة النظر القانونية تعتبر العملية ليست ازدواجا ضريبيا بينما وجهة النظر الاقتصادية تعتبر نفس العملية ازدواجا ضريبيا. سواء كانت العملية تمت داخليا أو لها علاقة مع العالم الخارجي.

¹ سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص 288.

فالضريبة على أرباح شركات المساهمة تدفع من طرف هذه الشركات، ثم يدفع مساهمو هذه الشركات ضريبة على مداخيلهم المتأتية من حصصهم في أرباح شركات المساهمة، أي الضريبة على عوائد الأسهم.

فمن الناحية القانونية هناك نوعين من الضرائب الأولى تسمى الضرائب على أرباح الشركات والثانية الضريبة على دخل أو عوائد الأسهم. وكلاهما يحسبان بطريقة متميزة ومختلفة عن الأخرى. لكن من الناحية الاقتصادية يمكن تسمية الضريبتين المذكورتين بالضريبة على الدخل، حيث دخل الشركات يتمثل في أرباحها المحققة والتي فرضت عليها ضريبة بتسمية قانونية لا تتضمن لفظ الدخل صراحة.

وبهذا يكون نفس الوعاء الضريبي (أرباح الشركة) خضع لضريبة واحدة مرتين: الأولى بتسمية ضريبة أرباح الشركات، والثانية بتسمية ضريبة عوائد الأسهم والتي مصدرها نفس أرباح الشركات أي نفس الوعاء.

وإذا نظرنا في الشخص المكلف بالضريبة، فإنه يختلف من وجهة النظر القانونية وذلك لانفصال شخصية الشركة عن شخصية حملة أسهم الشركة. ومنه لا يوجد ازدواج ضريبي قانوني.

أما من وجهة النظر الاقتصادية، فإن المتحمل النهائي للضريبتين، واقعيًا ومنطقيًا، هو المساهم أو المساهمون، ومن ثم فإنه يوجد ازدواج ضريبي يوصف بأنه اقتصادي وليس قانوني.

وعلى المستوى الدولي، يحدث الازدواج الضريبي الاقتصادي عندما تفرض نفس الضريبة أكثر من مرة على نفس الفترة الزمنية في أكثر من دولة واحدة بشرط عدم تعدد المكلف بدفع الضريبة. مثل الضرائب الجمركية على السلعة (س) في الدولة المصدرة (أ) والضرائب الجمركية على ذات السلعة (س) في الدولة المستوردة (ب) التي يدفعهما المستورد.

وهناك من يعتبر تحقق الازدواج الضريبي الدولي الاقتصادي حتى في حالة اختلاف المكلف بالضريبة. أي أن - في الحالة أعلاه - المصدر يدفع الضرائب إلى الدولة (أ) والمستورد يدفع الضرائب إلى الدولة (ب).

5- معالجة الازدواج الضريبي الدولي

عملت الكثير من الهيئات والمنظمات الإقليمية والدولية على وضع حلول للازدواج الضريبي الدولي. وفي هذا السياق اقترحت لجنة الخبراء الفنيين التابعة لعصبة الأمم المتحدة في تقريرها سنة 1925 بعض الحلول منها¹:

¹ غازي حسين عناية، مرجع سابق، ص 332.

1. تقسيم الضريبة بين دولتي الموطن، وموقع المال، إما بتقسيم حصائلها مناصفة، أو بتوزيع الاختصاص الضريبي كأن تتناول ضريبة دولة الموطن الثروة العقارية، وضريبة دولة موقع المال الثروة المنقولة.
 2. تنازل إحدى الدولتين: دولة الموطن، أو دولة موقع المال عن حقها في فرض الضريبة.
 3. توزيع الاختصاص النوعي في الفرضية الضريبية كأن تختص دولة الموطن بالضرائب الشخصية في حين تختص دولة موقع المال بالضرائب العينية.
 4. عقد المعاهدات الدولية الثنائية أو الجماعية - لتوزيع الاختصاص الضريبي بين الدول.
- وفي العصر الحاضر، صارت الاتفاقيات الدولية أبرز الحلول التي تلجأ إليها الدول والمنظمات لمعالجة موضوع الازدواج الضريبي الدولي.

أسئلة التقويم الذاتي

- 1- كيف تعالج نظرية ثنائية القانون التعارض بين القانون الوطني ونظيره الدولي؟
 - 2- كيف تعالج نظرية وحدة القانون التعارض بين القانون الوطني ونظيره الدولي؟
 - 3- اعط مثالا توضح فيه تحقق الازدواج الضريبي الداخلي، وآخر توضح فيه تحقق الازدواج الضريبي الدولي؟
 - 4- اشرح كيف تعامل المشرع الجزائري مع الاتفاقيات الدولية الجبائية؟
 - 5- استنتج نوع الازدواج الضريبي في الحالتين التاليتين مع تعليل الإجابة؟
- أ- صدرت مؤسسة جزائرية سلعا إلى تونس وسددت الرسوم الجمركية على هذه الصادرات للجمارك الجزائرية، والمؤسسة التونسية المستوردة سددت أيضا ضريبة على وارداتها من المؤسسة الجزائرية للجمارك التونسية.
- ب- شركة سوناطراك الجزائرية لها فرع في السودان، دفعت لإدارة الضرائب السودانية خلال سنة 2018 ضرائب على أرباح سنة 2017 لفرعها في السودان، ثم حولت سوناطراك الباقي من الأرباح الصافية إلى الجزائر. فألزمته إدارة الضرائب الجزائرية بدفع الضريبة على هذه الأرباح المحولة من فرعها في السودان.

قائمة المراجع

الكتب

1. حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، مركز الاسكندرية للكتاب، الاسكندرية، 2000.
2. حسين الصغير، دروس في المالية والمحاسبة العمومية، الطبعة الأولى، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999.
3. سعيد عبد العزيز عثمان، وشكري رجب العشماوي، اقتصاديات الضرائب (سياسات - نظم - قضايا معاصرة)، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2007.
4. سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2008.
5. شعباني لطفي، جباية المؤسسة، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2017.
6. عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، بيروت، بدون سنة نشر.
7. عادل احمد حشيش ومصطفى رشدي شيحة، مقدمة في الاقتصاد العام - المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، 1998.
8. عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، 2007.
9. غازي حسين عناية، النظام الضريبي في الفكر الإسلامي، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، 2003.
10. غازي عناية، الزكاة والضريبة - دراسة مقارنة، منشورات دار الكتب، الجزائر، 1991.
11. ماهر ملندي وماجد الحموي، القانون الدولي العام، منشورات الجامعة الافتراضية السورية، الجمهورية العربية السورية، 2018. مرجع محمل من الموقع <https://universitylifestyle.net/> يوم 2019.12.25.
12. محرز محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة السادسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2015.
13. محمود ابراهيم الوالي، علم المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1987.
14. مدني أحמידوش، القانون الجبائي المغربي على ضوء المدونة العامة للضرائب لسنة 2007. مرجع محمل من الموقع <https://loiarabe.blogspot.com/2019/09/2007.html> يوم 2019.12.20.

المعاجم والقواميس

1. محمد بشير علي، القاموس الاقتصادي، المؤسسة العربية للدراسات و النشر، بيروت، بدون سنة نشر.

2. المنجد في اللغة والأعلام، الطبعة الثلاثون، دار المشرق، بيروت، 1988.
3. نزيه حماد، معجم المصطلحات المالية والاقتصادية في لغة الفقهاء، الطبعة الأولى، دار القلم، دمشق، 2008. مرجع محمل من الموقع <https://waqfeya.com/book.php?bid=7758> يوم 2017.01.29.

المطبوعات البيداغوجية

1. أوكيل محمد أمين، محاضرات في القانون الدولي العام - المبادئ والمصادر -، مطبوعة بيداغوجية غير منشورة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة بيجاية، الجزائر، 2015/2014. مرجع محمل من الموقع
2. فؤاد خوالدية، القانون الدولي العام، مطبوعة بيداغوجية فير منشورة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد الصديق بن يحيى بجيجل، الجزائر، 2018/2017، ص ص 6-11. مرجع محمل من الموقع http://univ-bejaia.dz/Fac_Droit_Sciences_Politiques/bibliotheque-fdsp يوم 2019.12.28.
3. لجناف عبد الرزاق، محاضرات في مقياس جباية المؤسسة، مطبوعة بيداغوجية غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2018/2017. مرجع محمل من الموقع <http://www.univ-alger3.dz/fsecg/?a=PL034> يوم 2019.12.04.
4. نادية الهواس، محاضرات في القانون الدولي الاقتصادي، مطبوعة بيداغوجية غير منشورة، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة سيدي محمد بن عبد الله، المغرب، 2011/2010. مرجع محمل من الموقع <http://www.fsjes-agadir.info/vb/showthread.php?t=21665> يوم 2020.01.02.

المجلات

1. مرسللي عبد الحق والهمال حمزة، التهرب الضريبي بين العقاب والصلح في التشريع الجزائري، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 8، العدد 2، 2019، الجزائر.

القوانين

1. قانون الإجراءات الجنائية، نشرة 2019. مرجع محمل من الموقع www.mfdgi.gov.dz يوم 2019.08.01.
2. القانون التجاري. مرجع محمل من الموقع www.joradp.dz يوم 2019.11.05.
3. قانون التسجيل، نشرة 2019. مرجع محمل من الموقع www.mfdgi.gov.dz يوم 2019.08.01.

4. قانون الرسوم على رقم الأعمال، نشرة 2019. مرجع محمل من الموقع www.mfdgi.gov.dz يوم 2019.08.01.
5. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، نشرة 2019. مرجع محمل من الموقع www.mfdgi.gov.dz يوم 2019.08.01.
6. قانون الضرائب غير المباشرة، نشرة 2019. مرجع محمل من الموقع www.mfdgi.gov.dz يوم 2019.08.01.
7. قانون الطابع، نشرة 2019. مرجع محمل من الموقع www.mfdgi.gov.dz يوم 2019.08.01.
8. قانون العقوبات. مرجع محمل من الموقع www.joradp.dz يوم 2019.08.01.
9. الجريدة الرسمية، العدد 57، الصادر يوم 1990.12.31، القانون رقم 90-36 يتضمن قانون المالية لسنة 1991. مرجع متاح على الموقع www.joradp.dz.
10. الجريدة الرسمية، العدد 82، الصادر يوم 1995.12.31، الأمر رقم 95-27 يتضمن قانون المالية لسنة 1996. مرجع متاح على الموقع www.joradp.dz.
11. الجريدة الرسمية، العدد 79، الصادر يوم 2001.12.23، القانون رقم 01-21، يتضمن قانون المالية لسنة 2002. مرجع متاح على الموقع www.joradp.dz.
12. الجريدة الرسمية، العدد 85 الصادر يوم 2006.12.27، القانون رقم 06-24، يتضمن قانون المالية لسنة 2007. مرجع متاح على الموقع www.joradp.dz.
13. الجريدة الرسمية، العدد 14، الصادر يوم 2016.03.07، القانون رقم 16-01 يتضمن التعديل الدستوري. مرجع متاح على الموقع www.joradp.dz.
14. الجريدة الرسمية، العدد 79، الصادر بتاريخ 2018.12.30، القانون رقم 18-18 يتضمن قانون المالية لسنة 2019. مرجع متاح على الموقع www.joradp.dz.
15. الجريدة الرسمية، العدد 81 الصادر يوم 2019.12.30، القانون رقم 19-14 يتضمن قانون المالية لسنة 2020. مرجع متاح على الموقع www.joradp.dz.

مواقع الانترنت

1. الموقع الرسمي للأمانة العامة للحكومة الجزائرية www.joradp.dz
2. الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب - الجزائر www.mfdgi.gov.dz
3. مصادر القانون الجبائي، موضوع محمل من الموقع <https://universitylifestyle.net/> يوم 2019.12.26.