



مطبوعة بيداغوجية

تحت عنوان:

محاضرات في القانون الجبائي

موجهة لطلبة: السنة الثالثة
تخصص: محاسبة وجباية

قسم

العلوم المالية والمحاسبة

من إعداد الدكتور:

يوسف نورالدين

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

قَالَ سُبْحَانَكَ اللَّهُمَّ إِنَّا كُنَّا ظَالِمِينَ
إِنِّي أَنْتَبْتُ الْعِلْمَ الْحَكِيمَ

صَدَقَ اللَّهُ الْعَظِيمُ

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
01	مقدمة
02	الفصل الأول: الإطار العام والنظرية العامة للتشريع الجبائي
03	تمهيد
04	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للقانون الجبائي
04	المطلب الأول: نشأة القانون الجبائي
04	المطلب الثاني: تعريف القانون الجبائي وخصائصه
05	أولا: تعريف القانون الجبائي
06	ثانيا: خصائص القانون الجبائي
07	المطلب الثالث: تمييز القانون الجبائي عن بعض المفاهيم المشابهة
07	المبحث الثاني: علاقة القانون الجبائي بالقوانين الأخرى
07	المطلب الأول: علاقة القانون الجبائي بفروع القانون العام
08	أولا: علاقة القانون الجبائي بالقانون الدستوري
08	ثانيا: علاقة القانون الجبائي بالقانون الإداري
08	ثالثا: علاقة القانون الجبائي بالقانون المالي
08	المطلب الثاني: علاقة القانون الجبائي بفروع القانون الخاص
09	أولا: علاقة القانون الجبائي بالقانون الجنائي
09	ثانيا: علاقة القانون الجبائي بالقانون المدني
09	ثالثا: علاقة القانون الجبائي بالقانون التجاري
10	المطلب الثالث: إشكالية استقلالية القانون الجبائي
10	أولا: نظرية استقلال القانون الجبائي
11	ثانيا: النظرية النافية لاستقلالية القانون الجبائي
12	الفصل الثاني: مصادر القانون الجبائي وإجراءات تنفيذه
13	تمهيد
14	المبحث الأول: مصادر القانون الجبائي وتقسيماته
14	المطلب الأول: المصادر الداخلية
14	أولا: المصادر الرسمية
16	ثانيا: المصادر غير الرسمية (التفسيرية)
17	المطلب الثاني: المصادر الخارجية

17	أولاً: الاتفاقيات الجبائية
17	ثانياً: التوجيهات أو اللوائح الجبائية المشتركة (الجماعية):
16	المطلب الثالث: تقسيمات القانون الجبائي
18	أولاً: التقسيم من حيث الشكل (موضوعي وإجرائي)
19	ثانياً: التقسيم من حيث النطاق (داخلي وخارجي)
19	المبحث الثاني: تنفيذ القانون الجبائي
19	المطلب الأول: تنفيذ القانون الجبائي على المستوى المكاني
21	المطلب الثاني: تطبيق القانون الجبائي من الناحية الزمنية
22	الفصل الثالث: النظرية العامة للضرائب
23	تمهيد
24	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي والقانوني للضريبة
24	المطلب الأول: مفهوم الضريبة وخصائصها
25	المطلب الثاني: الأساس القانوني للضريبة
25	أولاً: نظرية العقد المالي
26	ثانياً: نظرية العقد الاجتماعي
27	المطلب الثالث: تمييز الضريبة عن الاقتطاعات الأخرى
27	أولاً: الفرق بين الضريبة والرسم
28	ثانياً: الفرق بين الضريبة والتمن العام
28	ثالثاً: الفرق بين الضريبة والأتاوة
28	رابعاً: الفرق بين الضريبة والرسم شبه الجبائي
29	خامساً: الفرق بين الضريبة والغرامة
29	المبحث الثاني: التنظيم الفني للضرائب
29	المطلب الأول: تحديد وعاء الضريبة (المادة الخاصة للضريبة)
29	أولاً: مراحل تحديد الوعاء الضريبي
29	ثانياً: طرق تقدير الوعاء الضريبي
31	المطلب الثاني: ربط الضريبة (تصفيتها)
31	المطلب الثالث: تحصيل الضريبة
32	المبحث الثاني: تصنيف الضرائب
32	المطلب الأول: تصنيف الضرائب حسب وعائها
32	أولاً: الضرائب الوحيدة أو الموحدة والضرائب المتعددة.
33	ثانياً: الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال
33	ثالثاً: الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة

35	المطلب الثاني: تصنيف الضرائب حسب طرق تصنيفيتها
35	أولاً: الضرائب التوزيعية والضرائب القياسية
35	ثانياً: الضرائب النوعية والضرائب القيمة
35	ثالثاً: الضرائب النسبية والضرائب التصاعدية
36	المطلب الثالث: تصنيف الضرائب حسب طرق تحصيلها
37	أولاً: الضرائب المحصلة عن طريق التوريد المباشر
37	ثانياً: الضرائب المحصلة عن طريق الأقساط المقدمة
37	ثالثاً: الضرائب المحصلة عن طريق الاقتطاع أو الحجز من المنبع
37	رابعاً: الضرائب المحصلة عن طريق الطابع الجبائي
38	الفصل الرابع: التقنيات الجبائية حسب النظام الضريبي الجزائري
39	تمهيد
40	المبحث الأول: مفهوم النظام الضريبي
40	المطلب الأول: تعريف النظام الضريبي
41	المطلب الثاني: مكونات النظام الضريبي
41	أولاً: السياسة الجبائية
42	ثانياً: نظام التحاسب الضريبي
43	ثالثاً: القضاء الضريبي
43	رابعاً: نظام التغذية العكسية (Feed Back)
45	المبحث الثاني: تقديم النظام الضريبي الجزائري
45	المطلب الأول: التطور التاريخي للنظام الضريبي الجزائري
45	أولاً: النظام الضريبي أثناء الحكم العثماني
46	ثانياً: النظام الضريبي الجزائري أثناء حكم الأمير عبد القادر
46	ثالثاً: النظام الضريبي الجزائري أثناء فترة الاستعمار
47	رابعاً: النظام الضريبي الجزائري بعد الاستقلال
50	المطلب الثاني: هيكل النظام الضريبي الجزائري الحالي
50	أولاً: الضرائب والرسوم المؤسسة بالقوانين الجبائية
55	ثانياً: الضرائب والرسوم المؤسسة خارج القوانين الجبائية
60	الفصل الخامس: مدخل إلى القانون الجبائي الدولي
61	تمهيد
62	المبحث الأول: ماهية الازدواج الضريبي
62	المطلب الأول: تعريف الازدواج الضريبي وأسبابه
62	أولاً: تعريف الازدواج الضريبي

63	ثانيا: أسباب حدوث الإزدواج الضريبي
64	المطلب الثاني: أنواع الإزدواج الضريبي
64	أولا: من حيث نطاقه الإقليمي
65	ثالثا: من حيث الشكل
66	ثانيا: من حيث تعمد حدوثه
66	المطلب الثالث: آثار الإزدواج الضريبي وطرق تجنبه
66	أولا: آثار الإزدواج الضريبي
67	ثانيا: طرق تجنب الإزدواج الضريبي
68	المبحث الثاني: الاتفاقيات الجبائية الدولية، مضمونها ومراحل إبرامها
68	المطلب الأول: مفهوم الاتفاقيات الجبائية
68	أولا: تعريف الاتفاقية الجبائية الدولية :
68	ثانيا: أهداف الاتفاقيات الجبائية الدولية
70	ثالثا: أنواع الاتفاقيات الجبائية
70	رابعا: مراحل التفاوض على الاتفاقيات الجبائية.
71	المطلب الثاني: الاتفاقيات الجبائية النموذجية
72	أولا: التعريف بالاتفاقيات الجبائية النموذجية
73	ثانيا: أوجه التشابه والاختلاف بين الاتفاقيتين النموذجيتين
73	ثالثا: مضمون الاتفاقية الجبائية النموذجية
75	المبحث الثالث: تنفيذ الاتفاقيات الجبائية
75	المطلب الأول: مجال تطبيق الاتفاقيات الجبائية
75	أولا: الأشخاص المعنيون بالاتفاقية
75	ثانيا: الضرائب المشمولة في الاتفاقية
76	ثالثا: المجال المكاني للاتفاقية الجبائية
76	رابعا: المجال الزمني للاتفاقية الجبائية
76	المطلب الثاني: معايير توزيع الاختصاص الضريبي في الاتفاقيات الجبائية
76	أولا: معيار الإقامة الجبائية
78	ثانيا: معيار مصدر الدخل
78	ثالثا: معيار المنشأة المستقرة
80	خاتمة
81	المراجع

محاضرات في القانون الجبائي

مُتَقَبِّلٌ مُنْتَهَى:

يعتبر موضوع القانون الجبائي من بين المواضيع التي يعتمد عليها علم المالية العامة من الناحية النظرية والتطبيقية، حيث أصبح يشغل حيزا مستقلا لدى فقهاء المالية ومجالا متخصصا تبرز أهميته في سياسات الدول كوسيلة وأداة لتحقيق الأهداف العامة المتعددة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والمالية. ودراسة هذا الجانب من علم المالية يتطلب منا بالضرورة من الناحية المنهجية الوقوف عند المحددات والمبادئ الأساسية والأسس النظرية للقانون الجبائي وذلك بتحديد مفهوم بعض المصطلحات المكونة للموضوع ومحاولة تبيان العلاقة التي تربط القانون الجبائي ببعض المفاهيم المشابهة له، وتوضيح العلاقة المتداخلة لهذا القانون بمختلف فروع القانون العام والخاص مما أثار إشكالية حول مدى استقلالية هذا القانون، حيث انقسم الفقه المالي بين مؤيد ومعارض لهذه الاستقلالية. □

كما أن القانون الجبائي يستمد مبادئه وقواعده من مصادر متنوعة قانونية وغير قانونية تبرز خصائص ومميزات هذا القانون، كما أن النظرية العامة للضريبة تجد أصولها في عدة مستويات بداية من المفاهيم الخاصة بالضريبة وتوضيح المفاهيم المشابهة لها وصولا إلى تحليل التنظيم الفني وتحديد أهم الصور والأنواع لهذا المفهوم.

ومن هنا تتركز هذه المطبوعة على دراسة القانون الجبائي من خلال التركيز على إسقاط هذه المفاهيم على الحالة الجزائرية بتوضيح التقنيات الجبائية المعتمدة في النظام الجبائي الجزائري، ومعرفة أهم الضرائب المكونة له سواء تلك الصادرة بموجب القوانين الجبائية أو المنصوص عليها في قوانين أخرى. إضافة إلى ذلك مناقشة ظاهرة الإزدواج الضريبي، باعتبارها أحد الأسباب التي أدت إلى ظهور الاتفاقيات الجبائية التي تشكل مصدرا من مصادر التشريع الجبائي الدولي والتي من خلالها يتم توزيع الاختصاص الضريبي بين الدول في حقها في فرض الضرائب.

كل هذه المستويات تشكل عناصر أساسية لمادة القانون الجبائي والتي سنتناولها بالدراسة في النقاط التالية:

- الإطار العام والنظرية العامة للتشريع الجبائي.
- مصادر القانون الجبائي وإجراءات تنفيذه.
- النظرية العامة للضرائب
- التقنيات الجبائية حسب النظام الجبائي الجزائري.
- مدخل إلى القانون الجبائي الدولي

الفصل الأول:

الإطار العام والنظرية

الهامّة التشريعية الجبائية

الفصل الأول:

الإطار العام والنظرية العامة للتشريع الجبائي

تمهيد:

ترتبط القضايا الضريبية ارتباطاً وثيقاً بقضايا الميزانية والخزينة، النقود والقروض، وكل هذه القضايا تشكل في مجملها موضوع المالية العامة. وعلم الضرائب يشمل أساساً النظرية العامة للضرائب التي تعنى بتوضيح مفهوم الضرائب، تحليل عناصرها وتصنيف مختلف أشكالها، وكذا معالجة خصائص كل ضريبة على حدى وصولاً إلى تشكيل نظام ضريبي متكامل.

غير أن الظواهر الجبائية لا تنشأ بمعزل عن الظواهر والتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسة، وعلى هذا فإن النظرية العامة للضرائب أصبحت في المالية العامة الحديثة نظرية تتضمن جوانب اقتصادية واجتماعية وسياسية للضريبة. أما من الناحية القانونية فعلم الضرائب بالإضافة إلى دراسته النظام القانوني للضرائب، فإنه يعنى بدراسة شروط إعداد وتطبيق الأحكام الجبائية من طرف الهيئات المكلفة في المجال الجبائي، وتنظيم صلاحيات الإدارة الضريبية، الضمانات المقدمة للمكلفين بالضريبة، العلاقة بين المكلفين والإدارة الضريبية وكذا تنظيم المنازعات الجبائية. وعلى هذا فإن هذا الجانب من الظاهرة الجبائية يختص بها التشريع الجبائي أو ما يعرف بالقانون الجبائي.

وسنخصص هذا الفصل الأول من المطبوعة للإلمام بمختلف الجوانب المتعلقة بمفهوم القانون

الجبائي من خلال تناول النقاط التالية:

- المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للقانون الجبائي □
- المبحث الثاني: علاقة القانون الجبائي بالقوانين الأخرى

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للقانون الجبائي

القانون الجبائي ما هو إلا جزء أو فرع من علم الضرائب الذي هو بدوره جزء لا يتجزأ من علم المالية العامة، وسنتناول في هذا المبحث مختلف الجوانب المتعلقة بمفهوم القانون الجبائي من حيث تعريفه، خصائصه، وكذا تمييزه عن بعض المفاهيم المشابهة.

المطلب الأول: نشأة القانون الجبائي

مع تطور المجتمعات والنظم السياسية في العالم، أصبحت الضريبة فريضة إجبارية تقتضيها مصلحة المجتمع أو الجماعة وفقاً للسلطة المطلقة التي تمارسها والممثلة في الجماعة السياسية، واستجابة لمفهوم السيادة والتي أصبح من واجبها إكراه أفراد المجتمع على دفع هذه الضرائب تحقيقاً للصالح العام دون أن يتطلب ذلك بالضرورة موافقة المكلفين بها أو رضاهم.

وعلى هذا نجد أن نشأة القانون الجبائي الحديث مرتبط بالنظام البرلماني، الذي نشأ في بريطانيا بداية القرن 18¹ وانتقل منها إلى دول العالم حتى وقتنا الحاضر، وهذا يعني أن كلا من القانون الجبائي والنظام البرلماني يؤثر ويتأثر بالآخر.¹

فمن ناحية ظهر النظام البرلماني كرد فعل لوجود الأزمات المالية وحماية المكلفين بالضريبة، وفي فرنسا أقرت الجمعية التأسيسية للثورة الفرنسية الكبرى 1789 أنه لا ضريبة إلا إذا أقرتها الجمعية إقراراً صحيحاً بملء حريتها، ومنذ ذلك الوقت ارتبط في الأذهان أن الحرية السياسية وحق فرض الضرائب طرفان لا يفترقان، بحيث يمكن القول أن حق فرض الضرائب من قبل ممثلي الشعب أصبح شرطاً ضرورياً لوجود الحرية السياسية في المجتمع، لذلك معظم الدول على اختلاف أنظمتها الحكم فيها تجمع دساتيرها على ضرورة قيام المجالس التشريعية بتوزيع الأعباء العامة حتى لا يتم فرض ضريبة ما أو تعديلها أو إلغاؤها إلا بقانون تصدره السلطة التشريعية (المجالس النيابية المنتخبة)، كما أصبح فرض الضرائب حقاً أصيلاً لها دون السلطة التنفيذية (الحكومة). غير أن السلطة التشريعية أخذت بإعطاء التفويض للسلطة التنفيذية في إصدار التشريعات الضريبية باستخدام المراسيم والقرارات واللوائح بدلاً من القوانين وذلك لأمر سياسي وفنية.²

المطلب الثاني: تعريف القانون الجبائي وخصائصه

نتناول في هذا المطلب مفهوم القانون الجبائي من حيث تقديم تعريفه وأهم خصائصه.

¹ محمد الحلاق، التشريع الضريبي، منشورات الجامعة الافتراضية السورية، دمشق، سوريا، 2018، ص 48

² محمد الحلاق، نفس المرجع، ص 50.

أولاً: تعريف القانون الجبائي

نميز بين تعريفين للقانون الجبائي، التعريف الضيق والتعريف الواسع للقانون الجبائي

1- التعريف الضيق القانون الضريبي:

يعرف القانون الجبائي على أنه 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.¹ غير أن هذا التعريف ضيق ذلك أنه يتضمن القواعد الخاصة بالضرائب مع عدم وجود ما يعادلها في القانون الخاص أو حتى القانون العام. كما يفهم من هذا التعريف أن القانون الجبائي هو أحكام جامدة وثابتة نوعاً ما لفترة طويلة والتي هي بمنأى من تقلبات التشريع.

2- التعريف الواسع للقانون الجبائي:

يتعلق هذا المفهوم عموماً بتطبيقات القانون الجبائي الذي نجده في مختلف مجالات الجبائية، ففي هذه المجالات يتميز القانون الجبائي بتداخل الأحكام الجبائية الخاصة مع أحكام القانون العام (القانون الإداري..) أو أحكام القانون الخاص (القانون المدني، القانون التجاري،..). وعليه يجب أن تتضمن دراسة القانون الجبائي بالضرورة مقارنة مع الأحكام الواردة في مختلف فروع القانون العام أو الخاص. فمن أجل فهم الطبيعة الخاصة لتقنيات القانون الجبائي، من الضروري مقارنة على سبيل المثال الإشعار بالتحصيل مع حالة أمر التنفيذ في القانون الإداري، مفهوم الأسرة الجبائية مع الأسرة في القانون المدني، المفهوم الجبائي للمؤسسة مع مثيله في القانون التجاري. وعلى هذا فقد عرف بعض الفقهاء القانون الجبائي بكونه فرع من فروع القانون العام بحيث يحدد أو ينظم قواعد القانون الجبائي وامتيازات تطبيق هذه القواعد.²

وكتعريف شامل للقانون الجبائي، يمكن القول أنه أحد فروع القانون العام الذي يحدد دين الضريبة بتحليل القواعد القانونية المفروضة على المكلف بالضريبة (أفراد ومؤسسات) وعلى مؤسسات الدولة، والمتعلقة بوعاء الضريبة تصفيتها وتحصيلها، ويمنح الإدارة الضريبية حقوقاً وامتيازات معين تكفل ضمان تحصيل دين الضريبة، كما يتولى تنظيم الحقوق والالتزامات التي تتعلق بكل من المكلف وإدارة الضرائب.³

¹ مدني أحميدوش، القانون الضريبي المغربي على ضوء المدونة العامة للضرائب 2007، كلية الحقوق، فاس المغرب، 2008، ص 11

² Louis Trotabas et (J-M) Cotteret : *Droit fiscal*, 8ème édition, 1996, p12

³ زين العابدين ناصر، مبادئ علم المالية العامة، الجزء الأول، دار النهضة العربية، القاهرة، 1993، ص 210.

ثانيا: خصائص القانون الجبائي

من خلال التعريفات المقدمة سابقا يتبين لنا أن القانون الجبائي يتميز بخصائص وهي:¹

1- **التحول وعدم الاستقرار:** أي أن الضريبة تتميز بالتحول المستمر وعدم الاستقرار، إذ لا يمكن للمكلف الاعتراض على تغيير وتحول القواعد القانونية الجبائية وبالتالي لا يمكن المطالبة بالحقوق المكتسبة في هذا السياق وهذه الخاصية تبرز بشكل جلي من خلال القوانين المالية للدولة المتعاقبة.

2- **التبعية الاقتصادية للضريبة:** بمعنى أن الضريبة تطبق في أغلب الأحيان على المداخل التي تنشأ وتستقر داخل التراب الوطني، بمعنى آخر أن الضريبة تفرض في النطاق الإقليمي للدولة.

3- **التبعية السياسية للضريبة:** تسري الضريبة على رعايا الدولة بالنسبة للدول التي تفرض ضريبة على مداخل مواطنيها خارج نطاقها الإقليمي، شريطة أن لا تكون هذه المداخل خاضعة للضريبة في دولة المنشأ، أو أن تطبق الضريبة المؤداة خارجا عند فرض الضريبة.

4- **الواقعية:** بمعنى أن الضريبة تسري على الوقائع الفعلية الحقيقية.

5- **الاستقلال وعدم التبعية:** أي أن القانون الجبائي يطبق وينفذ وفق مبادئ وقواعد خاصة به.

6- **الضريبة لا تفرض إلا بقانون:** ولا يمكن تعديلها أو إلغاؤها أو الإعفاء منها إلا بقانون، حيث أنها تفرض من قبل السلطة التشريعية الممثلة للشعب (البرلمان) ووحدها صاحبة الحق المطلق في فرض الضرائب وعليه فالمكلف لا يحق له رفضها أو يناقش طريقة ووقت دفعها.

7- **الهدف من الضريبة هو الحصول على الإيرادات المالية:** ومن خلالها تسعى إلى تنفيذ أهدافها قصد تحقيق تنمية سياسية واقتصادية واجتماعية. وهذا ما جعل لهذا الاقتطاع نهايات محددة وأهداف ما زالت موضع جدل لأنها ترتبط مباشرة بطبيعة النظام السياسي والاقتصادي، وهنا تطرح مشكلة صرف الإيرادات من قبل السلطات والتي لا تتوقف مهمتها في صرفها وإنما التحقق ومراقبة الصرف الفعلي لها من الناحية القانونية.

¹ مدني أحميدوش، مرجع سبق ذكره، ص 11

المطلب الثالث: تمييز القانون الجبائي عن بعض المفاهيم المشابهة

قد يتداخل ويختلط في كثير من الأحيان مفهوم القانون الجبائي مع مفاهيم أخرى مشابهة له كمفهوم التقنين الضريبي، السياسة الضريبية والإدارة الضريبية.

أما السياسة الجبائية، فتمثل الأهداف التي تخطط الدولة لتحقيقها من خلال فرض الضرائب، أي أنها عبارة عن مجموعة من الاتجاهات التي تعلن عنها الدولة مسبقاً بصيغة أحكام قانونية يتضمنها التشريع الضريبي للتعبير عن نيتها في تحقيق مجموعة من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والمالية والسياسية لمجتمعه.¹

أما الإدارة الضريبية، فهي مجموعة الأجهزة الفنية والإدارية المسؤولة عن تنفيذ وتطبيق التشريع الجبائي من خلال فرض الضرائب وجبايتها تحقيقاً لأهداف السياسة الجبائية.

وفيما يتعلق بالتقنين الضريبي، فإنه يعرف بأنه الوثيقة التشريعية الموحدة المتضمنة جميعاً وتنسيقاً وترتيباً وتبويباً للقواعد الضريبية. بمعنى جمع القواعد القانونية الخاصة بفرع القانون الجبائي في وثيقة واحدة وهو ما لم تصل إليه أغلب التشريعات الضريبية في العالم.

المبحث الثاني: علاقة القانون الجبائي بالقوانين الأخرى

ينقسم القانون عموماً إلى قانون عام وقانون خاص، ويتم التمييز بينهما عادة وفقاً للمعيار الذي يقوم على وجود الدولة طرفاً في العلاقة القانونية تتمتع بالسيادة من عدمها. فالقانون الخاص هو القانون الذي ينظم العلاقات بين الأفراد فيما بينهم من جهة وبين الأفراد والدولة من جهة أخرى، إذا تمت هذه العلاقات على أساس التعاقد والمساواة وليس على أساس سلطة الدولة وسيادتها، كما هو الحال بالنسبة للقانون المدني والقانون التجاري. أما القانون العام فهو الذي ينظم العلاقة بين الهيئات العامة فيما بينها أو بينها وبين أفراد المجتمع ويضم كل من القانون الدستوري، القانون الإداري، القانون المالي ومنه القانون الجبائي.

المطلب الأول: علاقة القانون الجبائي بفروع القانون العام

سبق وأن أشرنا إلى أن القانون الجبائي فرع من فروع القانون العام باعتباره ينظم العلاقة بين الدولة (الإدارة الضريبية) وأفراد المجتمع (المكلفين بالضريبة)، وبالتالي فإن لهذا القانون صلات متينة بمختلف فروع القانون العام.

¹ عبد الله محمود أمين، تقوم نظام المحاسب الضريبي لضريبة الدخل في العراق، أطروحة دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، بغداد 2000، ص 48.

أولاً: علاقة القانون الجبائي بالقانون الدستوري □

يعتبر الدستور التشريع الأسمى في الدولة ويعتبر إطاراً مهماً يتوجب على المشرع الاعتماد عليه أثناء فرض الضريبة، ذلك أنه لا يجب فرض الضرائب بما يخالف القانون الدستوري، 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.

ثانياً: علاقة القانون الجبائي بالقانون الإداري □

لل قانون الإداري صلة وثيقة بالقانون الجبائي وهو أسبق منه، فالقانون الإداري يهتم بتنظيم العلاقة بين الإدارة والأفراد على نطاق واسع ويهدف إلى تمكين الإدارة بمزاولة نشاطها لتحقيق الصالح العام وضمان سير المرافق العام بانتظام، والإدارة الضريبية جزء من التنظيم الإداري للدولة، لذا تتمتع بوصفها سلطة عامة بالصلاحيات الممنوحة للسلطة الإدارية منها القوة التنفيذية للقرارات الإدارية. وباعتبار أن القانون الجبائي يهدف أساساً إلى تمويل الخزينة العامة لتغطية النفقات العامة، فإن الأصل في القانون الجبائي هو حق الإدارة الضريبية في تنفيذ قراراتها مباشرة للحصول على الضرائب المستحقة، عكس ما هو في القانون الإداري أين تلجأ الإدارة إلى القضاء للحصول على حقوقها. وإن كان يجوز وقف تنفيذ القرار الإداري، فإن ذلك لا يحصل في القانون الجبائي، حيث أن الممول لو رفع قضية على القضاء الإداري فلا يترتب على ذلك إيقاف استحقاق الضرائب.

ثالثاً: علاقة القانون الجبائي بالقانون المالي □

يمثل القانون المالي مجموعة من القواعد القانونية التي تنظم العلاقة المالية بين الدولة وأفراد المجتمع، ويرتبط القانون الجبائي بالقانون المالي ارتباطاً وثيقاً بل هناك من يعتبره جزءاً منه بالرغم من أن التشريع الجبائي له خصائصه القانونية، فالقانون المالي يرخّص للإدارة الضريبية جباية مختلف الضرائب المقررة أو المنصوص عليها في الميزانية، كما يتضمن التعديلات المتعلقة بالوعاء وتصفية الضريبة وتحصيلها، بما يعني أن قانون المالية يؤكد الطبيعة المتغيرة للقانون الضريبي.

المطلب الثاني: علاقة القانون الجبائي بفروع القانون الخاص

نتناول في هذا المطلب علاقة القانون الجبائي بأهم فروع القانون الخاص وهي القانون الجنائي،

القانون المدني، والقانون التجاري. □

أولاً: علاقة القانون الجبائي بالقانون الجنائي □

تكمن العلاقة بينهما في أن القانون الجنائي أداة من الأدوات التي يستعملها القانون الجبائي أو تكفل تطبيق وتنفيذ القوانين الجبائية من خلال تطبيق القوانين الجزائية على المخالفين لأحكام القانون الجبائي. وإن كانت الغاية من القانون الجبائي تطبيق أحكام وتعميم فرض الضرائب، فإن الهدف من القانون الجزائي هو عدم تطبيق أحكامه ومنع ارتكاب المخالفات، وهذا الاختلاف في الهدف يدل على أن العقوبة الضريبية تجمع بين العقوبة الجنائية والتعويض المدني. فالعقوبة الضريبية على عكس العقوبة الجنائية لا تملك صفة الشخصية، لأنها تنتقل من الممول إلى ورثته ولا يجوز إيقاف الحكم الصادر بها بمعنى لا تتأثر العقوبة بصدر قانون لاحق، ولإدارة الضريبة حق التصالح بشأنها وإجراء التسوية مع المكلف، وهو ما يميز القانون الجبائي عن القانون الجنائي.

ثانياً: علاقة القانون الجبائي بالقانون المدني □

يعتبر القانون المدني أصلاً لكافة فروع القانون الخاص والذي يهدف إلى تنظيم العلاقات والروابط القانونية التي تنشأ بين الأفراد ببعضهم أو بين الأفراد والدولة. غير أن أحكامه لا تنطبق بالضرورة على حالة القانون الجبائي، فالقانون الجبائي لا يأخذ بمبدأ العقد شريعة المتعاقدين في تحديد العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلف، فليس هناك عقد بينهما وإنما هناك سلطة وسيادة ومصصلحة عامة وإكراه من قبل الإدارة الضريبية تجاه المكلف، ولذلك نجد أن دين الضريبة لا يعتبر من ديون القانون المدني¹ وبالتالي يتم تحصيل دين الضريبة من الممول رغم وجود معارضة في أدائها. □ وهذا لا يعني انتفاء وعدم وجود صلات بين قواعد القانون المدني والقانون الضريبي.

ثالثاً: علاقة القانون الجبائي بالقانون التجاري □

يهدف القانون التجاري إلى تنظيم المعاملات التجارية خاصة ما تعلق بتحويل الثروات وتداولها ودعم الائتمان، كما يبين ويحدد طبيعة الأعمال التجارية وصفة التاجر ووسائل التعامل وتنظيم قواعد الشركات التجارية مع بيان أنواعها. وتكمن العلاقة بين القانون الجبائي والقانون التجاري في أن هذا الأخير ينظم بعض المسائل التجارية التي تؤثر في المجال الجبائي، كفرض القيد في السجل التجاري على التاجر وإلزامه بمسك الدفاتر التجارية فيصبح معروفا لدى إدارة الضرائب ويكون لها حق الاطلاع على هذه الدفاتر، وما يميز القانون الجبائي عن القانون التجاري هو أن

¹ حامد عبد المجيد دراز وآخرون، النظم الضريبية، الدار الجامعية 1973، ص 21

القانون الجبائي لا يهتم بشرعية الأفعال قدر اهتمامه بتحصيل المداخل، ومثال ذلك فرض الضريبة على تجارة المخدرات والكحول، حيث تخضع الأرباح المحققة للضريبة رغم عدم شرعية النشاط، والشئ نفسه في حالة تحقيق الأرباح من قبل شركة لم تكتسب صفة الأهلية القانونية بعد.

المطلب الثالث: إشكالية استقلالية القانون الجبائي □

من المتعارف عليه أن المادة الجبائية وقواعدها كانت مادة متميزة منذ القديم بخلاف القانون المدني مثلا الذي تفرع من القانون الجنائي، والقانون التجاري الذي انبثق من القانون المدني شأنه في ذلك شأن قانون العمل وقانون التأمين وغيرها من القوانين، غير أن هذا التمييز لم ينف أبدا ارتباطه الوثيق بقانون المالية وهو ما أدى بعدد من الفقهاء المعاصرين إلى بناء نظرية تعتبر القانون الجبائي لا علاقة له بالقانون الخاص وأنه مستقل بذاته، إلا أن جانبا آخر من الفقه تبنى نظرية مضادة واعتبر أن القانون الجبائي لا يمكن أن يكون مستقلا تمام الاستقلال.

أولا: نظرية استقلال القانون الجبائي

من روادها الفرنسي (لويس تروتابا L. TROTABAS)،¹ حيث يرى أن القانون الجبائي قانون مستقل بآلياته ومفاهيمه وبطريقة تعامله مع الظواهر، ويستدل على ذلك عبر البرهنة على:²

- 1- انتماء القانون الجبائي للقانون العام، باعتبار أنه ينظم العلاقة بين الأفراد والإدارة الضريبية التي تخضع بالضرورة إلى قواعد وأحكام مغايرة لتلك التي تحكم علاقة الأفراد ببعضهم. □
- 2- التطورات التي عرفها المجتمع حتمت على القانون الجبائي أن يستقل بذاته؛ □
- 3- اختلاف قواعد القانون الجبائي عن قواعد القانون الخاص، ومثال ذلك تكييف بعض المنقولات بالعقارت، وتسمية مداخل ما يسميها القانون المدني أصولا أو إطلاق صفة التاجر على أشخاص ليست لهم هذه الصفة في القانون التجاري.. والسبب في هذا التناقض هو أن القانون الجبائي □ لا يمس الوضعيات بوصفها وضعيات قانونية بل بوصفها حالات واقعية"، بمعنى أن القانون الجبائي لا يهتم بالأخلاق أو شرعية الفعل بقدر ما يهتم بجمع الموارد اللازمة لفائدة الدولة، وتتجلى مظاهر الواقعية في القانون الجبائي في تعامله مع الأنشطة غير المشروعة أو تعامله مع الحيل القانونية كالتخفيضات الجزافية للتكاليف وكذا عدم أخذه بالأثر الرجعي. □

¹ L. Trotabas et J.-M. Cotteret, *Op-cit*, p. 12

² كمال العياري، مدخل عام إلى دراسة القانون الجبائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، تونس، 2007، ص 20 / 21

ثانيا: النظرية النافية لاستقلالية القانون الجبائي

من مؤيدي هذه النظرية نجد كل من فرونسوا جيني F. GENY وموريس كوزيان M.KOZIAN الذين يريان أن لكل مادة من مواد القانون مصادرها ومفاهيمها الخاصة، إلا أن ذلك لا يتجاوز الخصوصية ولا يصل إلى درجة الاستقلال، وأن القانون الجبائي لا يمكن أن يكون له مفهومه الخاص للشركة أو التاجر وللأسرة وللملكية وإن تضمنت نصوص القانون الجبائي لتعاريف مغايرة لتلك الواردة بنصوص عامة فهذا لا يعني الاستقلال، بل إن العمل بتلك التعاريف يؤسس على قاعدة تقديم النص الخاص على النص العام.

من جهة أخرى يرى فيكتور غوتو V. GOTHOT فيما يتعلق بواقعية القانون الجبائي، أن أغلب هذه الحقائق ليست سوى حقائق قانونية، فالقانون الجبائي ليس أكثر واقعية من القانون المدني في تعامله مع مفهوم الأسرة، فالحياة المشتركة لا تمنح الحق في الاستفادة من التخفيضات الجبائية المرتبطة بالحالة العائلية ما لم تكن هناك رابطة زوجية وبالتالي تبقى حالة واقعية لا يعترف بها القانون جبائيا كان أو غيره.¹ وعلى العموم يمكن القول أن العلاقة وثيقة بين القانون الجبائي وفروع القانون الأخرى، إلا أنه يبقى محتفظا باستقلالية وذاتية خاصة يترتب عنها ما يلي:

- جعلت الذاتية دين الضريبة ممتاز وواجب الدفع رغم المنازعة في صحته أو مقداره، وفرضت جزاءات خاصة لضمان الوفاء به بمعنى أن دين الضريبة محمول غير مطلوب؛
- حددت الذاتية عدم جواز المقاصة بين دين الضريبة المستحق للدولة من دين آخر²؛
- تطور القانون الجبائي يختلف عن التطور الذي يطرأ على غيره من فروع القانون؛ فالعلاقة في التطور ليست بالضرورة علاقة طردية؛
- اختلاف تعريف المكلف عن تعريف المواطن نفسه في القوانين الأخرى، فالمواطن من وجهة القانون الجبائي شخص ملتزم بدفع الضريبة أما باقي القوانين فينظر إليه على أساس تبعية للدولة له حقوق وعليه واجبات، فالمكلف لا يشترط أن يكن مواطنا فقد يكون شخصا معنويا أو شخصا أجنبيا.³

¹ كمال العياري، مرجع سبق ذكره، ص 26

² أكدت المادة 297 من القانون المدني على حق المدين في المقاصة بين ما هو مستحق عليه لدائنه، وما هو مستحق له اتجاهه ولو اختلف سبب الدينين. كما تنص المادة 96 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه عندما يطلب مكلف بالضريبة الإعفاء من ضريبة ما أو التخفيض منها، يجوز للإدارة في أي وقت من سير الإجراءات وبصرف النظر عن الأجل العام للتقدم على فعل الإدارة، أن تعارض جميع المقاصات بين التخفيضات المعترف بثبوتها والمنقوصات أو الإغفالات بجميع أنواعها التي تمت معابنتها في وعاء الضريبة أو في حسابها.

³ رضا خلاصي، شذرات النظرية الضريبية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014، ص 277.

الفصل الثاني:

مصادر القانون الجبائي

والإجراءات تنفيذه

الفصل الثاني:

مصادر القانون الجبائي وإجراءات تنفيذه

تمهيد:

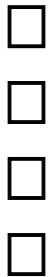
يستمد القانون الجبائي قواعده ومبادئه من عدة مصادر تختلف من دولة إلى أخرى، وتعد مصادر القانون بالمفهوم العام مصادرًا للقانون الجبائي باعتباره فرعًا من فروع القانون، حيث يستمد منها قوته وإلزاميته قبل أن تصاغ الضريبة في قواعد قانونية تلزم المكلف. وعلى العموم فإن هذه المصادر هي مصادر للقانون الجبائي وليست مصدرًا للجباية التي لا تنشأ إلا بنص القانون.

نخصص هذا الفصل للإحاطة بمختلف مصادر القانون الجبائي، وكذا إجراءات تنفيذه من

حيث المكان والزمان من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: مصادر القانون الجبائي

المبحث الثاني: تنفيذ القانون الجبائي



المبحث الأول: مصادر القانون الجبائي

تقسم مصادر القانون الجبائي عادة إلى مصادر مكتوبة وأخرى غير مكتوبة، مصادر أساسية أو رسمية وأخرى احتياطية أو تفسيرية، مصادر داخلية وأخرى خارجية. وتدرج من حيث قوتها ومكانتها ومرتبعتها حسب قوة إلزاميتها في الدولة من الأعلى إلى الأدنى ابتداء من الدستور الذي يعتبر القانون الأسمى في الدولة، ثم التشريع والمراسيم التنظيمية، والمبادئ العامة للقانون، والمعاهدات الدولية، إضافة إلى المصادر المفسرة للقاعدة الجبائية منها تفسير الإدارة والاجتهاد الفقهي والقضائي.

المطلب الأول: المصادر الداخلية

وتقسم بدورها إلى مصادر رسمية ومصادر تفسيرية

أولاً: المصادر الرسمية

1. **الدستور:** يعتبر الدستور أسمى تشريع ويتضمن مجموعة من المبادئ الدستورية التي لها صلة بالمادة الضريبية، وتتمثل أساساً في:

أ- **مبدأ قانونية (شرعية) الضريبة:** يستمد هذا المبدأ أساسه من عدة مواد في الدستور، حيث تنص المادة 140-فقرة 12 من دستور الجزائر 2016 على اختصاص السلطة التشريعية بإحداث الضرائب والجبايات والرسوم المختلفة وتحديد أسسها ونسبها. كما تنص المادة 141-فقرة 06 على اختصاص السلطة التشريعية بالتشريع بموجب قوانين عضوية في مجال القوانين المالية المتعلقة بالضريبة. بالتالي فإن هذا المبدأ يقضي بجعل البرلمان الفاعل المختص بإحداث الضرائب والرسوم ورفع أسعارها وتحديد قواعد وطرق تحصيلها.

ب- **مبدأ المساواة:** يجد أساسه بموجب المادة 78 من الدستور، والتي تنص على أن "كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية كل حسب قدرته التكليفية.... كل عمل يهدف إلى التحايل في المساواة بين المواطنين والأشخاص المعنويين في أداء الضريبة يعتبر مساساً بمصالح المجموعة الوطنية ويقمعه القانون".

ج- مبدأ الملاءمة والشخصية: يجد أساسه أيضا بموجب المادة 78 من الدستور (... كل حسب قدرته التكليفية)، بمعنى يجب على الدولة أن تأخذ بعين الاعتبار الظروف الاقتصادية والاجتماعية والظروف المعيشية للمكلف بأداء الضريبة. □

د- مبدأ ضرورة الضريبة: يجد أساسه أيضا بموجب المادة 78، أي أن الضريبة حق من الحقوق القانونية للدولة والذي يعني تحصيل الموارد الضريبية لأجل تغطية التكاليف العامة. □

هـ- مبدأ سنوية الضريبة: تنص المادة 138 من الدستور على أنه "يصادق البرلمان على قانون المالية في مدة أقصاها 75 يوما من تاريخ إيداعه"، إن هذا المبدأ لا يستند إلى نص صريح غير أنه يستتبع من هذه المادة أنها تتيح من جهة الفرصة أمام البرلمان لمناقشة مشروع قانون المالية والتصويت عليه، ومن جهة أخرى يتيح للحكومة هامش زمني صريح لإعداد وتحضير الميزانية بتقدير النفقات والإيرادات للسنة المقبلة. □

و- مبدأ عدم رجعية القوانين الجبائية: حيث تنص المادة 78 من الدستور على أنه "لا يجوز أن تحدث بأثر رجعي، أية ضريبة أو جباية أو رسم أو أي حق كيفما كان نوعه"، أي أن القوانين الجبائية لا تؤسس بأثر رجعي وكل إجراء لرفع الضريبة بعد صدور قانون المالية يعتبر غير قانوني. □

2. التشريع العادي: سواء كانت تلك الأحكام الصادرة عن السلطة التشريعية أو التنفيذية، ففي الجزائر لا يمكن أن يتخذ أي حكم ذو طابع جبائي إلا بموجب قوانين المالية¹، كما أنه لا يمكن تحصيل الضرائب إلا تلك المرخص لها بموجب القوانين والمراسيم والأوامر وكذا القرارات التنظيمية. وبالتالي فإن الاختصاص في المادة الجبائية موزع بين السلطة التشريعية (القوانين العضوية والقوانين المالية)، والسلطة التنفيذية التي تتولى من خلال المراسيم والناشيرات والدوريات والمذكرات أمر توضيح بعض الأمور الداخلة في المجال التشريعي كالوعاء والسعر وطرق التحصيل. □

3. المبادئ العامة للقانون □

تعتبر المبادئ العامة إحدى المصادر الأساسية لكل فروع القانون وهي بمثابة قواعد قانونية أولية يجب مراعاتها أثناء سن القوانين، منها القانون الجبائي، وقد وضع المفكر الاقتصادي

¹ القانون رقم 84-17 المؤرخ في 17/07/1984 المتعلق بالقوانين المالية والمعدل والمتعمم بالقانون 18-15 المؤرخ في 02/09/2015، المادتين 13 و 79 منه.

آدم سميث أربعة مبادئ أساسية يفرض اتباعها في النظام الجبائي وهي العدالة واليقين والملاءمة والاقتصاد في النفقات.

أ- مبدأ العدالة: يقصد به مساهمة كل الأفراد في تحمل تكاليف الدولة تبعا لطاقتهم كل حسب دخله تحت حماية ومراقبة الدولة. □

ب- مبدأ اليقين: يجب أن تكون الضريبة واضحة وشفافة التحديد من حيث المبلغ والآجال وحتى كيفية التحصيل، وعليه يكون النص الجبائي واضحا ولا يحتمل الغموض ويعبر عن إرادة المشرع بصورة واضحة وصريحة. □

ج- مبدأ الملاءمة: يتعين أن تكون آجال التحصيل والجبائية وطريقة تأديتها ملائمة ومناسبة للممول أو المكلف. □

د- مبدأ الاقتصاد في النفقات: يعني يجب أن تنظم كل ضريبة تنظيمًا محكمًا حتى لا تكون تكلفتها مرتفعة وباهضة وحتى لا تمتص التكاليف مدخول الضريبة وبالتالي لا تنعكس هذه التكاليف على كاهل الممول. □

ثانيا: المصادر غير الرسمية (التفسيرية) □

1. الاجتهادات القضائية: فالقاضي أثناء عرض النزاع أمامه يطبق القانون، وفي حالة عدم وجود نص صريح يقوم بالاجتهاد بناء على قرائن وأسانيد قانونية ويصدر حكمه، هذا الحكم يصبح مصدرا من مصادر القانون الجبائي متى نال قوة وحجية الشيء المقضي فيه،¹ هذه الأحكام أو القرارات تصبح قابلة للتطبيق بشكل إجباري ولها نفس الأثر كما في القانون الجبائي. غير أنه تجدر الإشارة إلى أن الإدارة الضريبية قد تطبق هذه القرارات لفائدة المكلف رافع الدعوة أو طرف النزاع دون أن يتعدى تطبيقها للمكلفين الآخرين الذين هم في نفس الحالة.² □

2. الفقه الجبائي: ويشمل جميع الآراء الصادرة عن فقهاء القانون ومحللين للنصوص التشريعية والتنظيمية أثناء تطبيقها لأحكام القانون الجبائي والاجتهاد القضائي التي بإمكانها التأثير على المشرع أو على أراء القاضي. □

□

¹ قاشي يوسف، فعالية النظام الضريبي في ظل إفرازات العولمة، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة بومرداس، 2009، ص 37.

² Emmanuel Disle et al: *Droit fiscal Manuel et application*, DCG4, Francis Lefebvre, 8^{ème} éd, Paris 2016, p10

المطلب الثاني: المصادر الخارجية

وتتمثل أساسا فيما يلي:

أولا: الاتفاقيات الجبائية: تعود هذه الاتفاقيات إلى ظهور العلاقات الاقتصادية وازدياد حركة المبادلات بين الدول، وتعتبر الاتفاقيات معاهدات يكون موضوعها جبائي بحث، تقوم بتنظيم العلاقات الضريبية بين دولتين أو أكثر بالنسبة لمجموعة من الضرائب الخاصة منها الضرائب على الدخل والثروة والتركات، ويمكن أن تشمل ضرائب أخرى¹ تهدف هذه الاتفاقيات أساسا إلى تفادي الازدواج الضريبي ومكافحة التهرب الجبائي وتفادي عرقلة التدفق الحر للتجارة والاستثمار ونقل التكنولوجيا على الصعيد الدولي بفعل الضريبة، كما تشمل هذه الأهداف منع التمييز بين المكلفين في المجال الدولي وتوفير عنصر معقول من الوثوق القانوني والضريبي كإطار تجري فيه العمليات الدولية.²

وتختلف هذه الاتفاقيات الجبائية في درجة ترتيبها من دولة لأخرى، وعموما فإن معظم الدول تصنف الاتفاقيات في مرتبة أسمى وتكون القواعد الواردة في الاتفاقيات الضريبية في مرتبة أسمى من القانون الضريبي الداخلي، وفي الجزائر ترتب الاتفاقيات المبرمة والمصادق عليها من رئيس الجمهورية في مرتبة أسمى من القوانين.³

ثانيا: التوجيهات أو اللوائح الجبائية المشتركة (الجماعية): وهي التعليمات أو اللوائح التي يوجهها الاتحاد للدول الأعضاء المتعلقة بالمجال الجبائي في إطار تنسيق السياسات والتشريعات الجبائية للدول الأعضاء.⁴ قد تكون هذه التوجيهات موجهة لإحدى الدول أو لمجموعة أو لكافة أعضاء الاتحاد، ويتم نشرها في الجريدة الرسمية للاتحاد وتعتبر بمثابة قانون إطار ملزم التطبيق يتم وفقه تعديل القوانين الجبائية الداخلية وفق جداول وآجال زمنية محددة حتى تتماشى مع متطلبات أحكام هذه التوجيهات. وعلى هذا فإن هذه التوجيهات المشتركة تعتبر في إلزاميتها في مرتبة أسمى من القانون الداخلي وبالتالي فإنه على الدول الأعضاء في الاتحاد أن تقوم بتكييف قوانينها الجبائية الداخلية وفق ما تقتضيه نصوص وأهداف هذه التوجيهات الجبائية.⁵

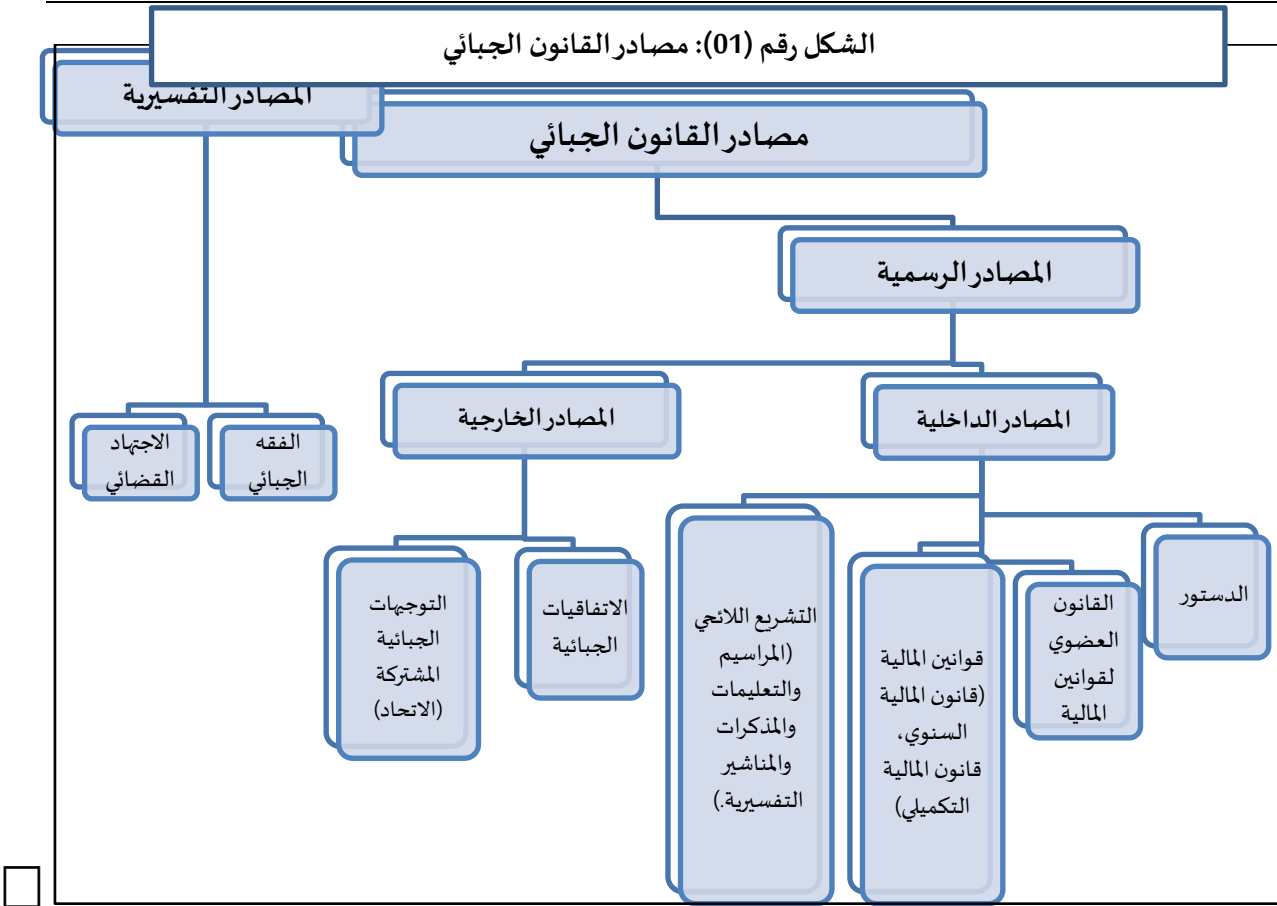
¹ Bruno Gouthière, *les impôts dans les affaires internationales : trente études pratiques*, édition Francis Lefebvre, 4^{ème} édition, Paris, 1998, P 11

² الأمم المتحدة، اتفاقيات الأمم المتحدة النموذجية لتفادي الازدواج الضريبي بين الدول المتقدمة والنامية، نيويورك، 2001، ص و، نسخة الكترونية.

³ المادة، 150 من دستور الجزائر 2016، الجريدة الرسمية رقم 14 المؤرخة في 2016/03/07،

⁴ Michel Bouvier : *Introduction au droit fiscal général et la théorie de l'impôt* ; 10^e Ed, LGDJ, l'extenso paris, p183

⁵ Raymond Ferritti : *Cours de droit fiscal*, Université de Metz, France, 2008.



المصدر: من إعدادنا

المطلب الثالث: تقسيمات القانون الجبائي

أولاً: التقسيم من حيث الشكل (موضوعي وإجرائي):

يجرى عادة تقسيم القانون الجبائي في بعض الدول إلى قسمين قانون موضوعي والثاني إجرائي.

1. القسم الموضوعي: ويتناول الأحكام المتعلقة بنطاق الضريبة، سعرها، كيفية تحديد وعائها وحالات الإعفاء منها.

2. القسم الإجرائي: يتناول القواعد الإجرائية بأحكام ربط الضريبة وتقديرها والتظلم منها، وينظم رفع القضايا في المنازعات عند مخالفات أحكام القانون الجبائية.

وعموماً تجدر الإشارة إلى أن أغلب الدول لم تصل إلى توحيد التشريعات الضريبية في قانون واحد، حيث تتنوع القوانين تبعاً لنوع الضريبة أو الموضوع التي تتناولها، كما هو الحال في الجزائر، حيث يتفرع القانون الجبائي إلى مجموعة من القوانين وهي قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون الضرائب غير المباشرة، قانون الرسوم على رقم الأعمال، قانون الطابع، قانون التسجيل، قانون الإجراءات الجبائية، إضافة إلى بعض القوانين ذات الصلة بالمادة الجبائية كقانون

الجمارك، قانون الاستثمار وكذا مختلف التعليمات الصادرة من وزارة المالية والمديرية العامة للضرائب التي تدخل في عموم التعريف الواسع للقانون الجبائي.

ثانياً: التقسيم من حيث النطاق (داخلي وخارجي): كذلك يجرى عادة تقسيم القانون الجبائي إلى قانون داخلي وقانون دولي:

1. **القانون الجبائي الداخلي:** ويقصد به القانون الجبائي العام الذي تضعه الدول بإرادتها المنفردة وفق سيادتها التشريعية، ويطبق على رعاياها المقيمين بها أو الأموال المحققة فيها لما لها من سيادة إقليمية على أراضيها.

2. **القانون الجبائي الدولي:** وهو مجموعة القواعد القانونية التي تهتم بالعلاقات التي تنشأ بين الأفراد والمؤسسات والتي لا تقتصر على حدود دولة معينة وإنما يتعدى نطاق أثرها الحدود الدولية بهدف تحديد السيادة الضريبية للدولة على الدخل أو رأس المال، ويرجع في تحديد هذه القواعد إلى القانون الداخلي والاتفاقيات الجبائية. □

المبحث الثاني: تنفيذ القانون الجبائي

نتناول في هذا المبحث إجراءات تنفيذ القانون الجبائي من حيث نطاق سريانه وبداية تطبيقه زمنياً.

المطلب الأول: تنفيذ القانون الجبائي على المستوى المكاني □

نقصد به إقليمية القوانين أو ما يعبر عنها عنه بمبدأ سيادة الضريبة، فالتشريع الجبائي يعد مظهراً من مظاهر السيادة للدولة كغيره من القوانين، وبالتالي تطبيقه يكون في حدود الدولة دون الامتداد إلى خارجها، ذلك أن امتداد تطبيقه إلى حدود دولة أخرى يعد انتقاصاً من سيادة تلك الدولة وهو ما يطلق عليه بمصطلح إقليمية الضريبة □ وعموماً تخضع الضريبة في تطبيقها إلى الضوابط والتبعيات التالية:

1. **مبدأ التبعية السياسية (معيار الجنسية):** والذي ينطوي على إقرار حق الدولة في فرض الضرائب على جميع رعاياها بغض النظر عن مواطنهم أو محل إقامتهم وذلك بالنسبة لجميع أموالهم ومداخلهم مهما كان موقعها أو مصدرها.¹ ولقد كانت التبعية السياسية الضابط الوحيد الذي

¹ حامد عبد المجيد دراز، وآخرون، المالية العامة، الضرائب والنفقات العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، د ت، ص 134.

ترتكز عليه الدول في فرض الضريبة نتيجة الصلة التي تربط الفرد بالدولة واعتبارها صلة سياسية تظهرها الجنسية.¹

2. مبدأ التبعية الاجتماعية (مقياس المصدر): وينطوي هذا المبدأ على إقرار حق الدولة في فرض الضرائب على جميع الدخل التي تنشأ في أقاليمها بغض النظر عن جنسية أو موطن الأشخاص المستفيدين منها، فبموجب هذا المبدأ يحق للدولة إلزام الأفراد بدفع الضرائب من منطلق الإقرار بالسيادة والاحترام لهذه الدولة حتى تتمكن من القيام بمهامها في الحفاظ على حقوق مواطنيها والدفاع عنهم وتمويل نفقاتها العامة. □

3. مبدأ التبعية الاقتصادية (مقياس الموطن): وينطوي هذا المبدأ على إقرار حق الدولة في فرض الضرائب على جميع الدخل التي تؤول إلى الأشخاص الذين اتخذوا من الدولة موطناً لهم بغض النظر عن جنسيتهم أو مصدر هذه الدخل. □

وبالتالي فإن الاختلاف في معايير تحديد الوعاء الضريبي يؤدي إلى تزام قوانين الضرائب في أكثر من دولة خلال فترة واحدة بالنسبة لنفس الشخص أو نفس الإيراد ما يؤدي إلى حدوث ازدواجي ضريبي دولي.² وتجدر الإشارة إلى أن معظم التشريعات الضريبية تأخذ بأكثر من مبدأ في تحديدها لمجال اختصاصها الضريبي بعدما أن كان مبدأ التبعية السياسية الضابط الوحيد الذي تركز عليه معظم الدول في فرض الضريبة، وذلك نتيجة للصلة التي تربط الفرد بالدولة، باعتبارها صلة سياسية مظهرها الجنسية.

فعلى سبيل المثال، تأخذ الولايات المتحدة الأمريكية بمعياري التبعية السياسية والاجتماعية أو ما يسمى بمقياس الإقامة أو مبدأ عالمية الإيراد، في حين أن المشرع الجزائري يمزج بين مبدأ التبعية الاجتماعية ضابط (موطن الإقامة)، حيث يخضع المقيمون في الجزائر للضريبة وفقاً لأحكام القانون ومبدأ التبعية الاقتصادية (مصدر الدخل) إذ يخضع غير المقيمين في الجزائر للضريبة على الجزء من الدخل الذي يحققونه في الجزائر وفقاً لمبدأ إقليمية الضريبة.³ □

غير أن مبدأ إقليمية الضريبة قد يكون له بعض الاستثناءات التي تدخلها الدولة عليه وذلك من باب المصلحة العامة لها حيث أنه في مجالات معينة تقوم الدولة بصفة منفردة أو متفقة مع دول أخرى

¹ يونس البطريق، السياسات الدولية في المالية العامة، الدار الجامعية، ط1، الإسكندرية، 1997، ص 181.

² يونس البطريق، السياسات الدولية في المالية العامة، الدار الجامعية الحديثة، ط2، الإسكندرية، 2002، ص 98.

³ قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، طبعة 2020، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، المواد 3، 4، 137 منه.

بمنع تطبيق قانونها الضريبي على أحد أقاليمها (المناطق الحرة مثلاً) أو على بعض الأشخاص المقيمين فيها (السفراء والقناصلة والأعوان الدبلوماسيون)، كما أنه قد يمتد نطاق تطبيق قانونها الضريبي إلى أموال وأفراد مقيمين في الخارج تطبيقاً لمبدأ التبعية السياسية الذي من خلاله يتم فرض الضرائب على كل من يحمل جنسية البلد وبغض النظر عن مكان إقامته.¹

المطلب الثاني: تطبيق القانون الجبائي من الناحية الزمنية

تخضع القوانين الجبائية في تطبيقها من الناحية الزمنية إلى قاعدتين أساسيتين وهما قاعدة السنوية، وقاعدة عدم الأخذ بالأثر الرجعي، فالقوانين يجب أن تطبق في بداية كل سنة مالية وتقوم بكل العمليات الجبائية في طول السنة. كما أن الدستور ينص بشكل قطعي فيما يخص عدم الأثر الرجعي لقوانين المالية وبالتالي القانون الجبائي². وبالتالي فإدراج إلغاء ضريبي مثلاً، تقوم إدارة الضرائب بموجبه على المستوى المباشر بمراسلة المصالح الخارجية لها مستعملة عبارة "لا يمكن التأكيد على تحصيل الضريبة المستحقة"، وبهذه العبارة فإن المصالح الخارجية مدعوة للتوقف عن مواصلة عمليات تحصيل الضرائب محل الإلغاء. أما فيما يتعلق بالضرائب المدفوعة إلى الخزينة العمومية، فلا يتم المطالبة بها ولا يمكن تسديدها من جديد للأشخاص الذين دفعوها من قبل. وإن كان الأصل هو عدم الرجعية في القوانين الجبائية، إلا أنه يمكن تطبيقها بأثر رجعي في الحالات الاستعجالية فقط إذا رخص الدستور للبرلمان بذلك. وعموماً يهدف مبدأ عدم الرجعية إلى تحقيق الأمور التالية:³

- توفير الاستقرار الذي يحتاجه المكلف بالضريبة، فتحمله لعبء ضريبي مفاجيء غير متوقع يؤدي إلى خلل في أموره المالية وهو ما يتنافى مع قاعدة اليقين والوضوح؛ □
- مراعاة قواعد المنطق، بافتراض علم المخاطب بالتكليف عند نشر القانون الجبائي؛⁴ □
- انسحاب القانون على الماضي يؤدي إلى صعوبة حصر الوعاء الضريبي وتقدير قيمة الضريبة تقديراً تحكمياً (جزافياً) بعيداً عن الحقيقة وبالتالي تقويض مبدأ العدالة؛ □
- رجعية القوانين الجبائية تنال من روح الادخار والاستثمار وبالتالي ستضر حتماً بمصلحة الخزينة العمومية.

¹ محمد الحلاق، مرجع سبق ذكره، ص 55.

² المادة 78 من دستور الجزائر 2016.

³ محمد الحلاق، مرجع سبق ذكره، ص 55.

⁴ رائد ناجي احمد، مبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية وتطبيقه في العراق، مجلة جامعة تكريت للعلوم القانونية والسياسية، السنة 1/عدد 2/العراق، 2009، ص ص 311-313

الفصل الثالث:

النظرية العامة للخصومات

الفصل الثالث:

النظرية العامة للضرائب

تمهيد:

تعد الضرائب العنصر الأساسي لأي تشريع مالي في الدولة، فهي تمثل أهم مصدر للإيرادات العامة للدولة الحديثة من خلال اقتطاع جزء من ثروة الأفراد وتحويله إلى الدولة، إضافة إلى دورها في تحقيق أهداف اجتماعية واقتصادية عديدة تختلف آثارها باختلاف النظام الاقتصادي السائد، ومن ثم فهي تمثل انعكاساً حقيقياً للأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية السائدة في المجتمع، وتتغير قيمتها ووعائها وأهدافها بتغير هذه الأوضاع. وقد تطور مفهوم الضريبة عبر مراحل التاريخ سواء من حيث طبيعتها أو الأسس التي تستند إليها أو من حيث الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، فمن مساهمة اختيارية للحكم إلى فريضة يملئها واجب التضامن الاجتماعي، ومن مقابل للسلع والخدمات التي تقوم بها الدولة إلى استنادها أو ارتباطها بمساهمة الفرد في الأعباء العامة حسب مقدرته التكليفية، ومن أسلوب لتغطية نفقات الدولة إلى استخدامها كأداة مالية ووسيلة لتحقيق أهداف أخرى.

نخصص هذا الفصل للإلمام قدر الإمكان بمختلف الجوانب المتعلقة بالضريبة وهذا من خلال التطرق للعناصر التالية:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي والقانوني للضريبة

المبحث الثاني: التنظيم الفني للضرائب

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي والقانوني للضريبة

تحتل الضرائب مكانة هامة في فقه المالية العامة، وذلك لما تشكله من مورد هام من موارد الدولة، أو بالنظر إلى دورها الفعال في تحقيق أهداف السياسة المالية، وللإحاطة بمفهوم الضريبة فإنه يتوجب تعريفها وتوضيح أهم خصائصها وتمييزها عن باقي الاقتطاعات الأخرى، كما أنه لمعرفة طبيعتها، فإنه من الضروري أيضا أن نتعرف على أساسها القانوني، وهو ما يعرف بالتكييف القانوني للضريبة.

المطلب الأول: مفهوم الضريبة وخصائصها

تتعدت التعاريف التي أعطيت للضريبة بتعدد المدارس والمذاهب الفكرية، وذلك نتيجة لتطور مفهومها من زمن إلى آخر، فيعرفها البعض على أنها "أداء نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بصفة نهائية". كما تعرف أيضا على أنها اقتطاع مالي تقوم به الدولة عن طريق الجبر من ثروة الأشخاص الآخرين ودون مقابل خاص لدافعها وذلك بغرض تحقيق نفع عام.

وتعرف أيضا على أنها مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية والتي تقوم عن طريق السلطة، بتحويل الأموال المحصلة وبشكل نهائي ودون مقابل محدد، نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية.¹

ومها يكن من أمر الاختلاف في التوجهات بشأن تحديد تعريف دقيق موحد للضريبة، فإنه يمكن تعريف الضريبة بصفة عامة على أنها "فريضة نقدية تفرضها الدولة أو إحدى هيئاتها العامة المحلية، يتحملها المكلف سواء شخصا طبيعيا أو معنويا بصفة إجبارية ونهائية ودون مقابل مساهمة منه في تغطية النفقات العمومية للدولة وتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية والمالية لها".

ومن خلال هذه التعاريف السابقة يمكن أن نستخلص أهم سمات الضريبة وهي:²

1. **الضريبة فريضة نقدية:** تعني أن مبلغ الضريبة يؤدي نقدا نظرا لملاءمتها مع الاقتصاد المالي

وللنظام المالي الحديث، خلافا لما كان سائدا قديما حيث كانت تجبى عينا. □

2. **الضريبة فريضة إجبارية:** يعتبر فرض الضريبة وجبايتها ترجمة واضحة لسيادة الدولة،

وبالتالي فإن الدولة تتفرد بفرض الضرائب وتحديد وعائها وطرق تحصيلها دون اتفاق مسبق

¹ محمد عباس محري، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2004، ص 13.

² يسري أبو العلا وآخرون، المالية العامة والتشريع الضريبي، مركز التعليم المفتوح، كلية الحقوق، جامعة بنها، مصر، د ت، ص 20.

مع المكلف، ومن مظاهر السيادة هذه قيام الدولة بتحصيل الضريبة بالطرق الجبرية في حالة امتناع المكلف عن أداء الضريبة. □

3. **الضريبة اقتطاع نهائي:** وتعني أن المكلف يدفع الضريبة بصفة نهائية ولا تلتزم الدولة بإرجاع قيمتها أو مبالغها إليه بعد ذلك على عكس القروض العامة التي تلتزم الدولة بردها إلى المكتتبين في سنداتهما وبدفع فوائد عن المبالغ المكتتب بها. □

4. **الضريبة تدفع دون مقابل:** يقصد بهذه الخاصية الأساس القانوني لفرض الضريبة وهو ما سنتناوله لاحقاً، فدافع الضريبة لا يحصل على نفع خاص يعود عليه مقابل ما يدفع فهو يدفعها بصفته عضواً في الجماعة السياسية. □

5. **الضريبة تهدف إلى تحقيق المنفعة العامة:** وقد درجت الدساتير على تأكيد هذا المعنى، ومنها مبدأ عدم استخدام الأموال العامة في إشباع الحاجات الخاصة. □

المطلب الثاني: الأساس القانوني للضريبة

اختلف الأساس القانوني للضريبة ما بين النظرية التقليدية والنظرية الحديثة، حيث استمر تطور الفلسفة السياسية والأنظمة الاقتصادية إلى أن تم إحداث تغيرات كبيرة في طبيعة العلاقات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، مما أدى إلى إيجاد مفهوم جديد للضريبة والنظام الضريبي بشكل عام. فبعد أن كانت مجرد إسهام اختياري أصبحت إلزامية على الأفراد نظير ما تقدمه الدولة لهم من خدمات محدودة مقابل تأمينهم من مخاطر داخل الإقليم الذين يقيمون فيه، مما أدى إلى ظهور نظريات عديدة فسرت قيام الأفراد بدفع الضريبة بدون مقابل.

أولاً: نظرية العقد المالي □

سادت أفكار هذه النظرية في القرنين الثامن والتاسع عشر ومن روادها الفيلسوف جون جاك روسو، فقد كان على المواطن أن يتنازل عن جزء من دخله للدولة مقابل الحصول على ضمان السلطة المتمثلة في ضمان النظام والعدالة، أي أن الأفراد حسب هذه النظرية يرتبطون مع الدولة بعقد ضمني ذي طبيعة مالية يلتزمون بمقتضاه بدفع الضرائب مقابل المنافع التي تعود عليهم من نشاط الدولة، دون الإخلال بالتوازن بين المصالح العامة والمصالح الخاصة.

اختلف الفقهاء في تكييف طبيعة هذا العقد، حيث اعتبره البعض أنه عقد بيع خدمات (آدم سميث، هوبز)، ويرى البعض الآخر أنه عقد تأمين (أ. جيراردين)، ومنهم من ينظر إليه على أنه عقد شركة أو توريد أمثال (تيير).¹

غير أن هذه النظرية وجهت لها الكثير من الانتقادات أهمها:

- صعوبة تقدير الخدمة التي تعود على الفرد من الضريبة في ظل غياب السوق الملائمة لذلك؛ □
- عدم إمكانية تحقيق التوازن بين الضريبة والمنفعة العائدة منها؛ □
- حصر وظائف الدولة في التزامات محدودة وهذا غير منطقي؛ □
- عدم تفسيرها التزام الأجيال الحاضرة بدفع التزامات استفادت منها أجيال سابقة؛ □²
- عدم إمكانية تبرير دفع الضريبة بناء على عقد تأمين، ذلك أن الدولة توفر الحماية دون التعويض عن الأضرار؛ □
- عدم وجود دليل تاريخي على قيام مثل هذا التعاقد بين الدولة والأفراد لا في النطاق الدستوري ولا المالي؛ □
- التزام الفرد بدفع الضريبة حتى إذا لم يوافق على فرض الضرائب (فيما إذا كان عضوا في البرلمان أو كان أجنبيا مقيما في الدولة)، مما ينفي وجود العقد المالي الضمني.

ثانيا: نظرية العقد الاجتماعي □

يتجه الفكر المالي الحديث إلى نفي النظريات السابقة وإلى رد حق الدولة في فرض الضرائب على فكرة التضامن الاجتماعي، حيث ترى هذه النظرية أن الدولة هي ضرورة تاريخية واجتماعية وليست وليدة عقد اجتماعي أو نظاما تعاقديا اتفق عليه، فانطلاقا من هذه الفكرة، فإن الأفراد ملزمون بالمساهمة في تغطية الأعباء العامة من خلال سداد مبالغ مالية للدولة كل حسب قدرته على أساس التضامن الاجتماعي حتى تتمكن الدولة من توفير الحاجات العامة لأفراد الجيل الحاضر بالإضافة إلى تحقيقه بين مختلف الأجيال.

وعلى هذا يمكن القول بأن الأساس القانوني التي تستند إليه الدولة في فرض الضرائب هي

فكرة التضامن الاجتماعي المقترن بسيادة الدولة على رعاياها والتي يترتب عدة أمور أهمها

¹ يونس البطريق، عبد الحميد دراز: *النظم الضريبية*، الدار الجامعية، 1983، ص 10.

² رفعت محجوب، المالية العامة، النفقات العامة والإيرادات العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1975، ص 199.

- الضريبة عمل من أعمال السيادة حيث يكون للدولة سلطة فرض مختلف الضرائب وتحديد التنظيم الفني للحد ☐
- فرض الضريبة على كافة أفراد المجتمع دون تمييز مع الأخذ بعين الاعتبار المقدرة التكليفية للمكلف؛
- تتجنب هذه النظرية المقابلة بين الضريبة والمنافع المحقصل عليها؛
- تفسير مساهمة الأجيال الحالية بسداد خدمة الديون التي أبرمتها الأجيال السابقة ☐

المطلب الثالث: تمييز الضريبة عن الاقتطاعات الأخرى

باعتبار أن الضريبة اقتطاع نقدي ذو طبيعة إجبارية تحصل عليه الدولة دون مقابل، فإن هذا المفهوم يجعله يختلط ببعض الاقتطاعات الأخرى.

أولاً: الفرق بين الضريبة والرسم ☐

يعرف الرسم على أنه اقتطاع نقدي يفرضه أحد الأشخاص العامة على المكلفين بدفعه جبراً لقاء نفع خاص تقدمه لهم، فرغم أن كلا من الضريبة والرسم يلتقيان في كونهما فريضة نقدية تدفع بصفة نهائية للدولة والتي تتولى تحديد النظام القانوني، فإن طبيعة الضريبة تختلف عن الرسم من حيث ما يلي:¹

- من ناحية مصدر القوة الملزمة: فالضريبة تفرض بقانون (السلطة التشريعية)، أما الرسم فلا يلزم في فرضه أن يصدر بقانون بل يتم فرض الرسوم أحياناً بقرارات إدارية بناء على قانون.
- من حيث مدى تحقق النفع للمكلف: تفرض الضريبة على الشخص دون مقابل أو نفع خاص يعود عليه، أما الرسم فإنه يدفع مقابل الحصول على خدمة أو نفع خاص.
- الاختلاف من حيث عنصر الجبر: تؤدي الضريبة جبراً في حين لا يدفع الرسم إلا بعد طلب الخدمة، إلا أن التمييز بينهما في هذا الإطار غير جازم إذ أن العديد من الخدمات يؤدي عنها رسوماً سواء قبلها المكلف أم لم يقبل.
- من حيث الهدف: تفرض الضريبة لتحقيق أهداف مالية واقتصادية واجتماعية أما الرسم فإن الغرض من فرضه هو تحقيق الإيراد المالي للدولة مقابل تأدية الخدمة العامة، بحيث تفرض رسوماً على هذه الخدمات كلها أو بعضها.

¹ عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية، 1992، ص 154.

- من حيث الأهمية في مالية الدولة: تعتبر الضرائب من الموارد الأساسية في تمويل التكاليف العامة للدولة، عكس الرسوم فإن أهميتها تبقى ثانوية وتكميلية بالنسبة للموارد المالية للدولة لكنها مهمة بالنسبة لميزانيات الجماعات المحلية.

ثانيا: الفرق بين الضريبة والتمن العام □

التمن العام هو مقابل خدمة تؤديها أحد الهيئات العامة، نظرا لأهميتها وقيمتها، إذ تتاح فرصة الانتفاع بها لجميع الأشخاص أو لأنها عرضة للاحتكار وللبيع بأثمان مرتفعة إذا تركتها الهيئات العامة للمؤسسات الخاصة (الكهرباء، الغاز، الهاتف...). ويشبه الرسم التمن العام في أن كلا منهما مقابل خدمة خاصة، وأنه يدفع عند طلب الخدمة، فما لم تطلب الخدمة لا يدفع الرسم أو التمن العام، ويختلف عنه في أن النفع العام أكبر في حالة الرسم منه في حالة التمن العام.

ثالثا: الفرق بين الضريبة والأتاوة:

الأتاوة أو مقابل التحسين هي عبارة عن مبلغ من المال يفرض جبرا على مالك العقار بنسبة المنفعة التي عادت عليه من الخدمات العامة التي قامت بها أحد الأشخاص العامة، يتفق الرسم والأتاوة في أن كلا منهما يستند على عنصر الجبر والإكراه، ولكن الفرق بينهما يتجلى في أن الأتاوة تتناسب قيمتها مع ما يعود على المكلف بها، ويختلفان أيضا لأن الأتاوة مجالها يقتصر على مجال واحد ومحدد وهو التحسينات المحلية على العقارات، في حين تتعدد مجالات الرسم، كما أنها تدفع كقاعدة عامة مرة واحدة، بينما يتكرر دفع الرسم بتكرار طلب الخدمة، كذلك فإن النفع الخاص في الأتاوة يتمثل في التحسين الذي طرأ على العقار، أما النفع الخاص في الرسم فيعود على شخص دافعه، وأخيرا فإن الأتاوة تستحق دون طلب من مالك العقار بعكس الرسم الذي يستحق بناء على طلب حتى ولو كان الحصول على الخدمة إجباريا.

رابعا: الفرق بين الضريبة والرسم شبه الجبائي

الرسم شبه الجبائي اقتطاع إجباري تحصل عليه الدولة عن طريق استعمال امتيازات السلطة العامة، ويتميز بالتخصيص عكس الضريبة التي تتميز بالعمومية والشمول.

- تجبى الضريبة لفائدة الدولة والجماعات الحلية بينما يجبى الرسم شبه الجبائي لفائدة هيئات عامة متعددة ومتنوعة من غير الدولة وجماعاتها المحلية مثل اشتراكات الضمان الاجتماعي؛

- الضريبة اختصاص حصري للبرلمان، بينما يدخل الرسم شبه الجبائي ضمن صلاحيات السلطة التنظيمية.

خامسا: الفرق بين الضريبة والغرامة: تجبى الغرامات نتيجة حصول تجاوزات ومخالفات أي أنها ذات طبيعة زجرية وردعية، بينما الضريبة أداء إجباري كلما توفرت شروط وعناصر جبايتها.

المبحث الثاني: التنظيم الفني للضرائب

لضمان تحقيق الأهداف المرجوة من فرض الضريبة، لابد من مراعاة كافة الإجراءات المتعلقة بفرضها، وذلك من بداية التفكير في فرضها وصولا إلى ميعاد دفعها من قبل المكلف إلى الخزينة العمومية. كما أن الضرائب تتعدد وتتوزع تصنيفاتها حسب تنوع معايير التقسيم إلا أنه يمكن حصرها في ثلاثة تبعاً للمراحل التي تمر منها الضرائب ابتداء بتحديد المادة الخاضعة للضريبة (وعاء الضريبة) مروراً بتحديد سعرها واحتساب الضريبة (تصفية الضريبة) وصولاً أو انتهاء باستخلاصها أو تحصيلها (التحصيل).

المطلب الأول: تحديد وعاء الضريبة (المادة الخاضعة للضريبة)

وعاء الضريبة هو موضوعها أو محلها أو مختلف العناصر الخاضعة للضريبة. فالأنظمة الضريبية المعاصرة لا تقوم على عنصر واحد للإخضاع الضريبي بل على عناصر متنوعة ومتعددة.

أولاً: مراحل تحديد الوعاء الضريبي ☐

ويتم تحديد المادة الخاضعة للضريبة وفق مرحلتين هما:

- **التحديد الكيفي للمادة الخاضعة للضريبة:** وذلك بتحديد المقدرة المقدرة التكاليفية

للمكلف أخذاً بعين الاعتبار مركزه الشخصي من خلال التعرف على حدود المادة الخاضعة

للضريبة باستبعاد ما ينص القانون على استبعاده حتى لا يخضع للضريبة. ☐

- **التحديد الكمي للمادة الخاضعة للضريبة:** بتقدير قيمة المادة الخاضعة للضريبة عن طريق

حساب مقدراتها دون تقصير أو مغالاة، مراعاة لمصلحة المكلف من جهة والخزينة العمومية

من جهة أخرى.

ثانياً: طرق تقدير الوعاء الضريبي ☐

وعموماً فإنه يتاح للإدارة الضريبية استعمال إحدى الطرق التالية:

1. **طريقة التقدير غير المباشر:** تعتبر هذه الطريقة تقريبية نسبياً وتنقسم بدورها إلى: ☐

أ- **طريقة المظاهر الخارجية:** وفق هذه الطريقة تقوم الإدارة الضريبية بتقدير الوعاء الضريبي بناء على بعض المظاهر الخارجية مثل عدد العمال، عدد السيارات التي يملكها المكلف، تتميز هذه الطريقة بالبساطة والسهولة واقتصاد النفقات، غير أنه يؤخذ عليها عدم دقتها في التقدير وعدم عدالتها، إذ لا تعكس هذه المظاهر بالضرورة حقيقة المركز المالي للمكلف، وعدم مرونة حصيلتها لأنه كثيرا ما تتغير المداخل دون تغير المظاهر الخارجية. □

ب- **طريقة التقدير الجزائي:** في هذه الطريقة يتم تقدير الوعاء الضريبي بطريقة جزائية اعتمادا على قرائن وأدلة ذات صلة وثيقة بالمادة الخاضعة للضريبة، قد تكون هذه القرائن قانونية وبالتالي يعرف بالجزائي القانوني أو يتم تحديدها بشكل اتفاقي بين الإدارة الضريبية والمكلف وتعرف بالجزائي الاتفاقي أو الإداري، وما يميز طريقة التقدير الجزائي سهولة وقلة تكاليفها غير أنه يعاب عليها عدم قياسها على أسس دقيقة وبالتالي ابتعادها عن الحقيقة والعدالة. □

2. **طريقة التقدير المباشر:** وتنقسم بدورها إلى قسمين: □

أ- **التقدير من طرف المكلفين (الإقرار):** وفق هذه الطريقة يلتزم المكلف بتقديم إقرار (تصريح) للإدارة الضريبية يتضمن قيمة وعائه الضريبي كما هو مثبت في دفاتره ومستنداته، ويقابله في ذلك حق الإدارة في الرقابة والمراجعة على هذه التصاريح وفقا لمبدأ **الالتزام الطوعي**، وهذا الأسلوب الأكثر استخداما في الدول المتقدمة، غير أن نجاحه يعتمد بشكل كبير على مستوى عال من الوعي الضريبي وكذا كفاءة الإدارة الضريبية في مراجعة هذه الإقرارات.¹ □

ب- **التقدير من طرف الغير:** بمقتضى هذه الطريقة يلتزم شخصا آخر من غير المكلف تربطه به علاقة قانونية ما، بتقديم إقرارا لدى الإدارة الضريبية يحدد فيه معلومات عن دخل المكلف الأصلي بالضريبة مثل تقديم صاحب العمل إقرارا عن الرواتب والأجور الممنوحة للموظفين، وإقرار المستأجر عن قيمة الإيجار المدفوع للمالك. □

3. **التقدير الإداري:** وفق هذه الطريقة يمنح المشرع كافة الصلاحيات للإدارة الضريبية من أجل الحصول على كافة الأدلة التي تكشف عن المركز المالي للمكلف وبالتالي تحديد الوعاء الضريبي، ومن أمثلة هذه الصلاحيات، فتح السجلات والدفاتر المحاسبية للمكلف والاطلاع

¹ حامد عبد المجيد دراز، وآخرون، **النظم الضريبية**، مرجع سبق ذكره، ص 49.

على حساباته البنكية، ويتم الاعتماد على هذه الطريقة في حالة امتناع المكلف عن تقديم التصريح أو ثبوت قيامه بأعمال تدليسية (الغش) في تصريحاته. □

المطلب الثاني: ربط الضريبة (تصفية الضريبة)

بعد تحديد المادة الخاضعة للضريبة وتقدير عناصرها تمر الضريبة إلى المرحلة الثانية المتعلقة بربط الضريبة أو تصفيتها، حيث يتم تحديد مبلغها أو سعرها الذي يجب على الممول دفعه (تحديد دين الضريبة) للخزينة العامة أو للإدارة الضريبية، وعملية تصفية الضريبة لا تقتصر على مجرد القيام بعملية حسابية يطبق فيها السعر على المادة الخاضعة للضريبة، بل يقتضي الأمر أيضا تحقيق الواقعة المنشئة للضريبة والتعرف على عناصر التشخيص المتنوعة كتحديد الإعفاءات (الحد الأدنى للمعيشة والأعباء العائلية)، وأيضا التفاوت في سعر الضريبة وتصاعدها.

تعرف الواقعة المنشأة للضريبة □

على أنها العملية القانونية التي يترتب عنها نشوء دين الضريبة على المكلف اتجاه هيئة عامة، بمعنى هي التصرف أو الفعل الموجب لحصول الخزينة العامة على الضريبة من المكلف، ويحدد قانون كل ضريبة الواقعة المنشأة لها وتختلف من ضريبة إلى أخرى، كما أنها تتخذ عدة أشكال سواء من الناحية المكانية أو الزمانية.¹ غير أن بعض الضرائب يقترن فيها هذا المفهوم بمفهوم آخر وهو وجوب الضريبة، فوجوب الضريبة يقصد به الواقعة المنشأة التي تخول للخزينة العامة المطالبة بتأدية الضريبة، في حين أن الواقعة المنشأة يترتب عنها نشوء دين الضريبة ليس إلا.

المطلب الثالث: تحصيل الضريبة

يقصد بتحصيل الضريبة وهي آخر مراحل الضريبة مجموعة من العمليات التي تتبعها الإدارة الضريبية تستهدف من خلالها نقل قيمتها أو مبلغها من ذمة المكلف إلى الخزينة العامة للدولة استيفاء لحقها فيها. ويتم تحصيل الضريبة وفق طرق متعددة تقوم الإدارة الضريبية بالمفاضلة بينها واختيار الطريقة المناسبة التي تحقق لها الاقتصاد في نفقات الجباية وكذا الملاءمة في تحديد مواعيد أداء الضريبة، إلا أنه يمكن حصرها في أربع طرق رئيسية وهي طريقة الحجز عند المنبع، وطريقة الأقساط المقدمة الدورية، طريقة التوريد أو الأداء المباشر وأخيرا طريقة الطابع الجبائي.

¹ محمد أحمد دوش، مرجع سبق ذكره، ص 35/34.

المبحث الثالث: تصنيف الضرائب

يتم تصنيف الضرائب عموماً بالاستناد إلى عدة معايير مختلفة أهمها معيار وعاء الضريبة، معيار الواقعة المنشأة للضريبة، معيار تحمل العبء الضريبي، معيار معدل أو سعر الضريبة والتي تندرج كلها ضمن المراحل الثلاث للتنظيم الفني للضريبة.

المطلب الأول: تصنيف الضرائب حسب وعائها

عادة ما يتم التمييز بين الضرائب من حيث الوعاء أو المادة الخاضعة بين:

أولاً: الضرائب الوحيدة أو الموحدة والضرائب المتعددة.

ترتكز الضريبة الوحيدة على اختيار مادة وحيدة ورئيسية تفرض عليها الضريبة، ومن خلالها يتم تغطية نفقات الدولة وحاجياتها، إضافة إلى ضرائب ثانوية تكميلية، من مزاياها أنها تتسم بالبساطة وكونها أقرب إلى العدالة، أما أنصار الضرائب المتعددة فقد وجدوا فيها ضريبة ثقيلة العبء وغير منتجة وينفون عنها ميزتي البساطة والعدالة. لذا يلجأ إلى الضرائب المتعددة أين يتم تنويع الوقائع المنشئة للضريبة من الأشخاص والأعمال والعقارات والأموال المنقولة...، مما يمكن من تحصيل مبالغ مالية مهمة، وأيضاً توزيع العبء الضريبي.

ثانياً: الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال

يقصد بالضرائب على الرؤوس تلك الضرائب التي يراعى في فرضها الوجود الإنساني أي الأشخاص الموجودين على إقليم الدولة، بغض النظر عن مستوى دخولهم وحجم ثرواتهم، وقد تكون بسيطة موحدة وقد تكون متدرجة أو متفاوتة حسب طبقات المجتمع. أما الضرائب على الأموال فهي التي يكون فيها موضوع الضريبة مكون من أموال اقتصادية، أي تفرض على ما يمتلكه الفرد من دخول وثروات ولا تفرض على الشخص بذاته. وقد تكون الضريبة عينية أو حقيقية والتي لا يراعى في فرضها شخصية المكلف وأوضاعه أو ظروفه الاقتصادية أو الاجتماعية أو العائلية، فلا ينظر إلا إلى المادة الخاضعة للضريبة، ومثالها الضرائب الجمركية، وإما أن تكون الضريبة شخصية يراعى في فرضها المركز الشخصي للمكلف وظروفه الاقتصادية أو الاجتماعية أو العائلية مثال ذلك الضريبة على الدخل.

رابعاً: الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة □

يعد التصنيف الأكثر تداولاً، كما يعتبر الأصعب من بين بقية التصنيفات لعدم وجود قواعد علمية وموضوعية تمكن من التمييز بين الضريبة المباشرة وغير المباشرة بشكل واضح ورغم ذلك فإن مختلف الأنظمة الضريبية تعتمد هذا التصنيف بما فيها النظام الضريبي الجزائري.

1. معايير التمييز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة: يمكن اعتماد ثلاثة معايير أساسية للتمييز:

أ- **المعيار القانوني:** تكون الضريبة مباشرة إذا كانت جبايتها من خلال جداول وقوائم اسمية وتدفع بشكل مباشر من طرف المكلف إلى القابض. وتكون غير مباشرة في حالة تأديتها بالوساطة، لكن هذا المعيار ليس دقيقاً، فالضريبة على الدخل ضريبة مباشرة، لكن حجزها عند المنبع يحولها وفق هذا المعيار إلى ضريبة غير مباشرة.

ب- **المعيار الاقتصادي:** حسب هذا المعيار تعتبر الضريبة مباشرة عندما يستقر عبؤها على ذمة الشخص المكلف بها قانوناً، دون أن يتمكن من نقل هذا العبء إلى الغير.

وبالتالي فالضريبة غير المباشرة يتم نقل عبء الضريبة إلى الغير والذي يكون في الغالب آخر مستهلك للمادة المفروضة عليها الضريبة. وهذا المعيار نسبي أيضاً.

ج- **المعيار الضريبي:** حسب هذا المعيار تكون الضريبة مباشرة في حالة كانت الوقائع المنشئة للضريبة تتميز بالاستقرار والتكرار من قبيل الأجور والأرباح ومن في حكمها، أما غير المباشرة فهي التي تفرض على وقائع عرضية ومؤقتة كبيع منتج.

الجدول رقم (01): مزايا وعيوب الضرائب المباشرة وغير المباشرة

معايير المقارنة	المزايا والعيوب
مبدأ العدالة	الضرائب المباشرة تحقق العدالة لارتباطها بمدى قدرة على الدفع ومراعاة الاعتبارات الشخصية عند فرضها بينما الضرائب غير مباشرة تكون بعيدة عن العدالة خاصة إذا فرضت على السلع الضرورية للاستهلاك.
معايير الوضوح	الضرائب المباشرة واضحة ومبينة مسبقاً في كشوفات لدى إدارة الضرائب ويمكن معرفة قيمتها في أغلب الأحيان. بينما تتسم الضرائب غير المباشرة بالغموض لأن سعرها متضمن في سعر السلع والخدمات.
الاقتصاد في النفقات	الضرائب المباشرة تحتاج إلى نفقات مالية عند تحصيلها عكس الضرائب غير المباشرة فلا تحتاج إلى نفقات التحصيل
مدى ثبات الحصيلة	الضرائب المباشرة حصيلتها ثابتة طول السنة، أما الضرائب غير المباشرة فحصيلتها متذبذبة ناتجة عن تصرفات عرضية منقطعة
مرونة الحصيلة	الضرائب المباشرة أقل مرونة مقابل الضرائب غير المباشرة خاصة في فترات الانكماش، فتقل الدخول ويقل معها الاستهلاك وينعكس ذلك على حصيلة الضرائب غير المباشرة.

المصدر: قاشي يوسف، فعالية النظام الضريبي في ظل القرارات العولمة، ماجستير، علوم اقتصادية، جامعة بومرداس 2008، ص 58

2. أنواع الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة

تنصب الضرائب سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة على الثروة والمال فتفرض حين تملك الثروة والدخل فتكون ضرائب مباشرة وتفرض على استخدام الثروة والمال فتكون ضرائب غير مباشرة.

الجدول رقم (02): أنواع الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة		
الضرائب المباشرة	الضرائب على الدخل	هي الضرائب التي تنشأ عن واقعة تحقق الدخل، ويقصد بالدخل كل ما يحصل عليه الشخص من إيراد صاف مقابل السلع التي ينتجها أو الخدمات التي يقدمها، وبذلك تكون مصادر الدخل الأساسية هي: العمل، رأس المال، العمل ورأس المال
	الضرائب على رأس المال	هي الضرائب التي تنشأ عن واقعة تملك رأس المال. ويقصد بواقعة تملك رأس المال من الناحية الضريبية، مجموع الأموال المنقولة (الأسهم، السندات...) والعقارات (المبينة وغير المبينة) التي يمتلكها الشخص في لحظة معينة، والقابلة للتقدير نقداً، سواء كانت تدر دخلاً أم لا. ومن أمثلتها حقوق التسجيل المدفوعة بمناسبة تملك عقار مبني أو غير مبني.
الضرائب غير المباشرة	الضرائب على الاستهلاك (الإنفاق)	وهي الضرائب التي تنشأ بمناسبة استعمال الدخل أو إنفاقه فهي نتاج واقعة الاستهلاك تنشأ بمجرد إنفاق الدخل للحصول على سلعة أو خدمة
	الضرائب على التداول	وهي الضرائب التي تنشأ على التصرفات القانونية الخاصة بانتقال ملكية رأس المال أو تداوله، وتظهر في شكل رسوم الدمغة أو رسوم التسجيل. قد تفرض على زيادة (الفائض) قيمة رأس المال والتي لا تعود إلى عمل الشخص وادخاره ولكن تكون نتيجة قيام الدولة ببعض الأعمال العامة، وقد تكون ضريبة على انتقال رأس المال ويلحق بهذا الصنف ضريبة الشركات.

المصدر: من إعدادنا

المطلب الثاني: تصنيف الضرائب حسب طرق تصنيفيتها

انطلاقا من هذا المعيار، يمكن التمييز بين الأنواع التالية من الضرائب:

- الضرائب القياسية والتوزيعية

- الضرائب النوعية والضرائب القيمة

- الضرائب النسبية والضرائب التصاعدية

أولا: الضرائب التوزيعية والضرائب القياسية □

الضرائب التوزيعية هي التي تحدد الدولة مقدارها، ثم تقوم بعملية توزيعها على الوحدات الإدارية المكونة لإقليم الدولة، لتقوم هذه الوحدات بتوزيع أعباء هذه الضريبة على الخاضعين للضريبة، وفي هذا النوع من الضرائب لا يمكن التعرف على السعر المطبق في تصفية الضريبة إلا بعد أن تتم عملية التوزيع. أما الضريبة القياسية، فهي التي تحدد الدولة سعرا لها، بحيث تتميز بالمرونة خصوصا إذا كانت أسعارها تصاعدية، فالعبء الضريبي يرتفع أثناء الانتعاش الاقتصادي، وينخفض بانخفاض في فترة كساد (نظام المقايضة).

ثانيا: الضرائب النوعية والضرائب القيمة

الضرائب القيمة¹ هي التي تفرض بنسبة معينة على قيمة السلع أو الخدمات، فالضريبة على القيمة المضافة هي من الضرائب القيمة. أما الضرائب النوعية، فهي الضرائب التي تفرض بمقدار معين على الوحدة من وزن السلعة أو مقياسها أو عددها أو حجمها، بمعنى آخر هي التي تنصب على سلعة معينة استنادا إلى معيار محدد كالوزن أو الحجم كالرسم الداخلي على الاستهلاك أو الرسم على اللحوم.

ثالثا: الضرائب النسبية والضرائب التصاعدية □

يقصد بالضريبة النسبية تلك الضريبة المحسوبة على أساس معدل ثابت مهما كان حجم المادة الخاضعة للضريبة.¹ بمعنى لا تتغير معدلاتها مهما تغيرت المادة الخاضعة للضريبة بل تتوقف حصيلتها على قيمة الوعاء وحجمه تبعا للظروف الاقتصادية، وما يميزها أنها ثابتة وبسيطة وسهلة التحصيل، غير أن ما يعاب عليها أنها غير عادلة، حيث أنه رغم الاختلاف بين المكلفين من حيث مقدراتهم

¹ بوزيدة حميد، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص 25.

التكليفية إلا أنهم يقفون أمامها على قدم المساواة، ويدفعون نفس النسبة كما أنها تقلل من الحصيلة الضريبية.

وفي ظل هذه الانتقادات اتجهت معظم النظم الضريبية المعاصرة في العالم إلى الأخذ بمبدأ تصاعدية الضريبة أو الضريبة التصاعدية والتي تعني ارتفاع المعدل الضريبي مع تزايد حجم المادة الخاضعة للضريبة التي تأخذ بدورها شكلين أساسيين هما:

أ. **التصاعدية الإجمالية بالطبقات:** حيث يتم تقسيم الوعاء الضريبي إلى عدة طبقات ويفرض على كل طبقة سعرا خاصا كلما انتقلنا إلى طبقة أكبر.

ب. **التصاعدية بالشرائح:** هو الشكل السائد في أغلب النظم الضريبية المعاصرة تجنباً لعيوب التصاعدية الإجمالية، حيث يتم تقسيم الوعاء الضريبي إلى شرائح، وكل شريحة تخضع لمعدل معين، والمعدل الضريبي الموالي لكل شريحة لا يمس إلا تلك الزيادة عن الحد الأدنى الضروري للمستوى المعيشي.¹ كما أنها وسيلة للتقليل من حدة التفاوت بين دخول الأفراد ورفع مستوى الفئات الضعيفة. غير أنه في الواقع نجد أن أغلب النظم الضريبية تمازج بين هذين الشكلين عند تصميمها، ذلك أن ما يؤخذ في العالم على الضرائب النسبية يعتبر ميزة للضرائب التصاعدية. □

المطلب الثالث: تصنيف الضرائب حسب طرق تحصيلها

بالاستناد إلى هذا المعيار، يمكن التمييز بين الأنواع التالية:

- الضرائب المحصلة عن طريق التوريد المباشر
- الضرائب المحصلة عن طريق الأقساط المقدمة
- الضرائب المحصلة عن طريق الاقتطاع أو الحجز من المنبع □
- الضرائب المحصلة على طريق الطابع الجبائي □

أولاً: الضرائب المحصلة عن طريق التوريد المباشر □

وفقاً لهذه الطريقة يتم تحصيل الضريبة عن طريق جداول اسمية تحمل كافة المعلومات اللازمة المتعلقة بالمكلف من أسماء المكلفين، مكان فرض الضريبة، مبلغ الضريبة ونوعها، بحيث يقوم المكلف بدفع قيمة الضريبة مباشرة إلى إدارة الضرائب مع تقديم إقرار أو تصريح عن دخله. ويعتبر هذا الأسلوب أسهل أساليب الأداء وأكثرها انتشاراً وشيوعاً، ويعتمد عليه في سداد بعض الضرائب

¹ نفس المرجع، ص 27.

المباشرة كالضرائب العقارية والضرائب على الأرباح التجارية والصناعية والمهن غير التجارية والضريبة على الدخل.

ثانيا: الضرائب المحصلة عن طريق الأقساط المقدمة □

تعتمد الإدارة الضريبية أحيانا على طريقة الأقساط المقدمة التي يقوم المكلف بمقتضاها بدفع أقساط دورية خلال السنة المالية وفقا لتصريح يقدمه عن دخله المتوقع أو حسب قيمة الضريبة المستحقة عن السنة المالية السابقة، على أن تتم تسوية الضريبة نهائيا بعد تصفيتها حيث يسترد الملتزم ما قد يزيد عن قيمة الضريبة التي تم تصفيتها أو يدفع ما يقل عنها، وأبرز مثال على هذه الطريقة هي الضريبة على أرباح الشركات التي يتم تحصيلها على شكل ثلاث أقساط دورية خلال السنة، وتتميز هذه الطريقة بوفرة الحصيلة بالنسبة لموارد الخزينة العامة للدولة.

ثالثا: الضرائب المحصلة عن طريق الاقتطاع أو الحجز من المنبع □

وتسمى أيضا بطريقة الأداء غير المباشر، فوفقا لهذه الطريقة يقوم شخص ثالث من غير المكلف بتسديد الضريبة بدلا منه، ويرتبط المكلف مع هذا الشخص وفقا لعلاقة دين أو تبعية بحجز قيمة الضريبة المستحقة، وأبرز مثال عن الضرائب المحجوزة من المنبع هي الضرائب على الرواتب والأجور أين يقوم صاحب العمل بتوريد الضريبة إلى مصلحة الضرائب وفقا للقوانين المنظمة لذلك. ويتميز هذا الأسلوب بسهولة التحصيل وسرعته وقلة تكاليفه ووفرة الحصيلة، كما أنه يحد من فرص التهرب الضريبي. □

رابعا: الضرائب المحصلة عن طريق الطابع الجبائي

قد يتم دفع الضريبة على شكل طابع جبائي أو ما تعرف بضريبة الدمغة من خلال لصق طوابع جبائية بقيمة معينة من العقود والمعاملات القانونية ومثال على ذلك الطوابع الملصقة على رخص السياقة وبطاقات التعريف الوطنية إضافة إلى الطوابع التي تلصق على الأحكام التي تصدرها المجالس القضائية والمحاكم، وقد يقوم المكلف بهذه العملية بنفسه ثم يقوم بعد ذلك بأعؤها بدفع حصيلتها إلى إدارة الضرائب.

الفصل الرابع:

التقنيات الجنائية حسب

النظام الضريبي الجنائي

الفصل الرابع:

التقنيات الجبائية حسب النظام الضريبي الجزائري

تمهيد:

يمثل النظام الضريبي لأي بلد كان مرآة تعكس التركيبة الاقتصادية والاجتماعية وموازن القوى العائدة بين مختلف الشرائح الاجتماعية لبلد معين وفي مرحلة زمنية معينة، كما تعكس تركيبة وطبيعة التنمية ودور مختلف الأطراف في عملية خلق الإنتاج ونصيبهم من توزيع الثروة. وتختلف الهياكل الضريبية في الدولة الواحدة من زمن لآخر ومن دولة لأخرى، وتتوقف على طبيعة النظام الاقتصادي المنتهج وكذا مستوى التطور والتقدم الاقتصادي لهذه الدول، وبالتالي تختلف حتما هذه الهياكل من حيث إيراداتها الضريبية ودرجة استجابتها بين دول متطورة ودولة نامية. سنتناول في هذا الفصل مختلف الجوانب المتعلقة بمفهوم النظام الضريبي، مع التطرق إلى أهم مكونات النظام الضريبي في الجزائر، من خلال النقاط التالية:

المبحث الأول: مفهوم النظام الضريبي

المبحث الثاني: تقديم النظام الضريبي الجزائري

المبحث الأول: مفهوم النظام الضريبي

لإعطاء تعريف دقيق للنظام الضريبي، يتوجب التطرق للعناصر والأجزاء المكونة له والتي تكمل بعضها البعض وتتربط معا وتتفاعل مما يؤدي إلى تحقيق الأهداف المناطة بالنظام الضريبي.

المطلب الأول: تعريف النظام الضريبي

تعددت الآراء ووجهات النظر في تحديد تعريف دقيق للنظام الضريبي، فالعديد من المفكرين وفقهاء المالية من يفرق بين مفهوم للنظام الضريبي أحدهما ضيق والآخر واسع.

1. **التعريف الضيق للنظام الضريبي:** يعرف النظام الضريبي على أنه مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحله المتتالية من التشريع فالربط إلى التحصيل وهو ما يقصد به التنظيم الفني للضرائب.¹ يتضح من خلال هذا التعريف أن النظام الضريبي اختصر على الهيكل الضريبي أو التنظيم الفني للضرائب فحسب على أن يشمل العناصر الأخرى، كما نلاحظ أنه يتسم بالعمومية والإيجاز. □

2. **التعريف الواسع للنظام الضريبي:** يعرف على أنه مجموعة محدودة ومختارة من الصورة الفنية للضرائب تتلاءم مع الواقع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي للمجتمع ويشكل في مجموعها هيكلًا ضريبيًا متكاملًا ليعمل بطريقة محدودة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية واللوائح التنفيذية من أجل تحقيق أهداف نظام المجتمع.² □

فمن خلال هذا التعريف نستخلص أهم سمات وخصائص النظام الجبائي التي لا تخرج عما يلي:

- يسعى إلى تحقيق أهداف محددة ومنبثقة من الفلسفة الاقتصادية والسياسية للدول، قد تكون أهداف مالية أو أهداف اقتصادية سياسية أو اجتماعية وتختلف باختلاف النمط السياسي والاقتصادي والاجتماعي المتبع في الدولة، وتختلف باختلاف درجة التنمية الاقتصادية معبرا عنها بمعدل وطبيعة النمو الاقتصادي بهذه الدولة.³ وعليه فالنظام الضريبي يجب أن يكون انعكاسا للنظام الاقتصادي والاجتماعي والسياسي السائد في مجتمع ما. □
- النظام الضريبي يسعى إلى تحقيق هذه الأهداف من خلال استخدام وسائل فنية تتمثل في اختيار مزيج متكامل ومتناسق من أنواع الضرائب التي تحقق حصيلة ضريبية عالية وتتلأَم وتحقيق

¹ يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص 19.

² المرسي السيد الحجازي، النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص 07.

³ أحمد عبد العزيز الشراوي، السياسة الضريبية والعدالة الاجتماعية في مصر، معهد التخطيط القومي، القاهرة، 1981، ص 07.

تلك الأهداف ووسائل تنظيمية متمثلة في وجود ضرورة تنظيم إداري يتكفل بالإشراف على جباية وتحصيل هذه الضرائب.¹ كما أن النظام الضريبي تحكمه تشريعات قانونية واضحة. □

المطلب الثاني: مكونات النظام الضريبي

يمكن تلخيص المكونات الأساسية للنظام الضريبي فيما يلي:

أولاً: السياسة الجبائية

تعتبر السياسة الجبائية عن مجموع التدابير ذات الطابع الجبائي المتعلقة بتنظيم التحصيل الضريبي قصد تغطية النفقات العمومية من جهة والتأثير على الوضع الاقتصادي والاجتماعي حسب التوجهات العامة للاقتصاد من جهة أخرى.² وتقسم السياسة الجبائية إلى العناصر الأساسية التالية:

(1) **الأهداف:** وهي الأهداف الاجتماعية الاقتصادية والمالية والسياسة التي تسعى الدولة لتحقيقها من خلال فرض الضرائب خدمة لمصالح المجتمع، وهذه الأهداف موجودة إما بالأسباب الموجبة للتشريع أو ضمن الدراسات والتقارير قبل إقرار التشريع. □

(2) **الهيكل الضريبي:** وهي الأدوات المالية التي تعتمد عليها السياسة الضريبية لتحقيق أهدافها، ويعرف على أنه البناء المكون من عدة صور فنية للضريبة ذات أوزان نسبية متقاربة ومتباعدة.³ ويتحدد الوزن النسبي لضريبة معينة بنسبة حصيلتها إلى الحصيلة الضريبية الكلية أو بالأهمية النسبية لدورها في تحقيق أهداف المجتمع، حيث أن لكل نوع من الضرائب خصائص ومحددات معينة، وعليه فإن تعدد أنواعها ضمن الهيكل الضريبي يهدف إلى توفير المرونة وضمان فعالية النتائج من خلال الملاءمة والتكامل بين أنواع الضرائب التي يتم اختيارها من جهة وبين هيكل أهداف السياسة الضريبية في تلك الفترة من جهة أخرى.⁴

(3) **التنظيم الفني للضرائب:** وهي الأحكام الفنية المنظمة لكيفية تحديد مقدار العبء الضريبي لكل نوع من أنواع الضرائب التي يتضمنها الهيكل الضريبي مثل الأحكام المتعلقة الوعاء وأسعار الضرائب وشرائح تطبيقها وما يتطلبه من إعفاءات أو تخفيضات والتي تكون واردة في متن التشريع الضريبي.⁵ نلاحظ من خلال هذا التعريف بأن السياسة

¹ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب، دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2002، ص 20.

² قدي عبد المجيد، المدخل للسياسات الاقتصادية الكلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2003، ص 139.

³ سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي: النظم الضريبية، مدخل تحليل مقارن، مكتبة الإشعاع الفنية، القاهرة، ص 13.

⁴ عبد الله محمود أمين، نفس المرجع، ص 49.

⁵ نفس المرجع، ص 49 / 50.

الجبائية تتكون من أهداف تخطط لتحقيقها من خلال اختيار مجموعة من الضرائب التي تشكل فيما بينها هيكلًا ضريبيًا ومقدار العبء الضريبي المقرر فرضه على الوعاء الضريبي المرتبط بكل ضريبة منه أو ما يعرف بالتنظيم الفني، توضع بصيغة أحكام قانونية واجبة التنفيذ.

ثانياً: نظام التحاسب الضريبي □

وهو الجزء المعني بتنفيذ الأحكام التشريعية المتضمنة للسياسة الجبائية للدولة، وهناك من يطلق عليها مفهوم العنصر التنظيمي للدلالة على التنظيمات الإدارية التي تتولى مهمات الربط والتحصيل.¹ وينقسم إلى العناصر التالية:²

(1) القواعد والأحكام التشريعية (التشريع للضريبي): وهي صياغة مبادئ وقواعد السياسة الضريبية في شكل قانون يعرف بالقانون الجبائي الذي هو جزء أو فرع من القانون العام، والذي يعمل على تنظيم العلاقات بين الإدارة الضريبية والمكلفين.

(2) التنظيم الإداري (الإدارة الضريبية والمجتمع الضريبي): يشمل التنظيم الإداري الإدارة الضريبية والإدارات والأشخاص المساندة الأخرى:

أ- الإدارة الضريبية: تعتبر أداة تنفيذ النظام الضريبي،³ فهي مجموعة الأجهزة الفنية والإدارية المسؤولة عن تنفيذ التشريع الجبائي كما أنها تمثل قلب ومركز نظام التحاسب الضريبي، حيث يتم من خلالها متابعة فرض الضريبة على المكلفين ومعالجة وحفظ البيانات والمعلومات المتعلقة بحصر المكلفين ومصادر دخلهم وتوظيفها لأغراض فرض الضرائب وتحصيلها. وتنقسم الإدارة الضريبية إلى نوعين إدارة مركزية تقوم بإجراءات البحث والتخطيط وتقنية المعلومات، وإدارة أخرى تقوم بالتحاسب الضريبي والتحصيل والتدقيق وفق التشريع القانوني.⁴ □

ب- الإدارات المساندة (الداعمة): هناك العديد من الإدارات والجهات الحكومية والمؤسسات والمنظمات المهنية التي يمكنها تقديم المساندة وجهود ملموسة للإدارة الضريبية في كيفية تطبيقها لأحكام القانون الضريبي وقد تكون هذه المساندة في شكل تقديم المعلومات،

¹ يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية، بيروت، 1984، ص 31/30.

² عبد الله محمود أمين، مرجع سبق ذكره، ص 50.

³ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، البليلة، الجزائر، 2003، ص 159.

⁴ قدي عبد المجيد، المدخل للسياسات الاقتصادية الكلية، مرجع سبق ذكره، ص 37.

تنفيذ بعض إجراءات المحاسبة الضريبية مع المكلفين (الاقتطاع من المصدر) أو نشر الوعي الضريبي بين أفراد المجتمع (منظمات المجتمع المدني).¹

ج- المجتمع الضريبي: يقصد به كل ما يتخذ كأساس لتحديد القيمة الضريبية، أي مجموع المداخل المحققة من طرف الأشخاص سواء كانوا طبيعيين أو أشخاص معنويين محققين لأرباح ومداخل توجب فرض الضريبة، كما يعرف على أنه مجموع الممولين المكلفين بأداء الضرائب.²

ثالثا: القضاء الضريبي

يمثل السلطة الدستورية المختصة بتفسيرها للقوانين والتحقق من سلامة تطبيقها وهو يمارس هذا الاختصاص بمناسبة عرض المنازعات عليه، والقضاء الضريبي هو السلطة المختصة بالرقابة على سلامة تطبيق أحكام التشريع الضريبي، وقد تكون هيئات متخصصة بمجال الضريبة وهو الاتجاه الأكثر شيوعا فاعالم، أو أن تقوم الهيئات القضائية الاعتيادية بالنظر في قضايا المنازعات بين المكلفين والإدارة الضريبية، كما هو معمول به في الجزائر، حيث يمكن للمكلف أن يلجأ إلى القضاء ويرفع دعواه أمام هيئتين قضائيتين وهما الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي (المحاكم الإدارية) ثم الطعن أمام مجلس الدولة وهو ما يعرف بالنقاضي على درجتين.³

رابعا: نظام التغذية العكسية (Feed Back):

يهدف نظام التغذية العكسية لأي نظام إلى تطوير النظام وتصحيح مساراته، ونظام التغذية العكسية في النظام الضريبي يعتبر أهم العناصر المكونة له وذلك نتيجة لأهمية وشمولية الأهداف التي يسعى النظام الضريبي لتحقيقها،

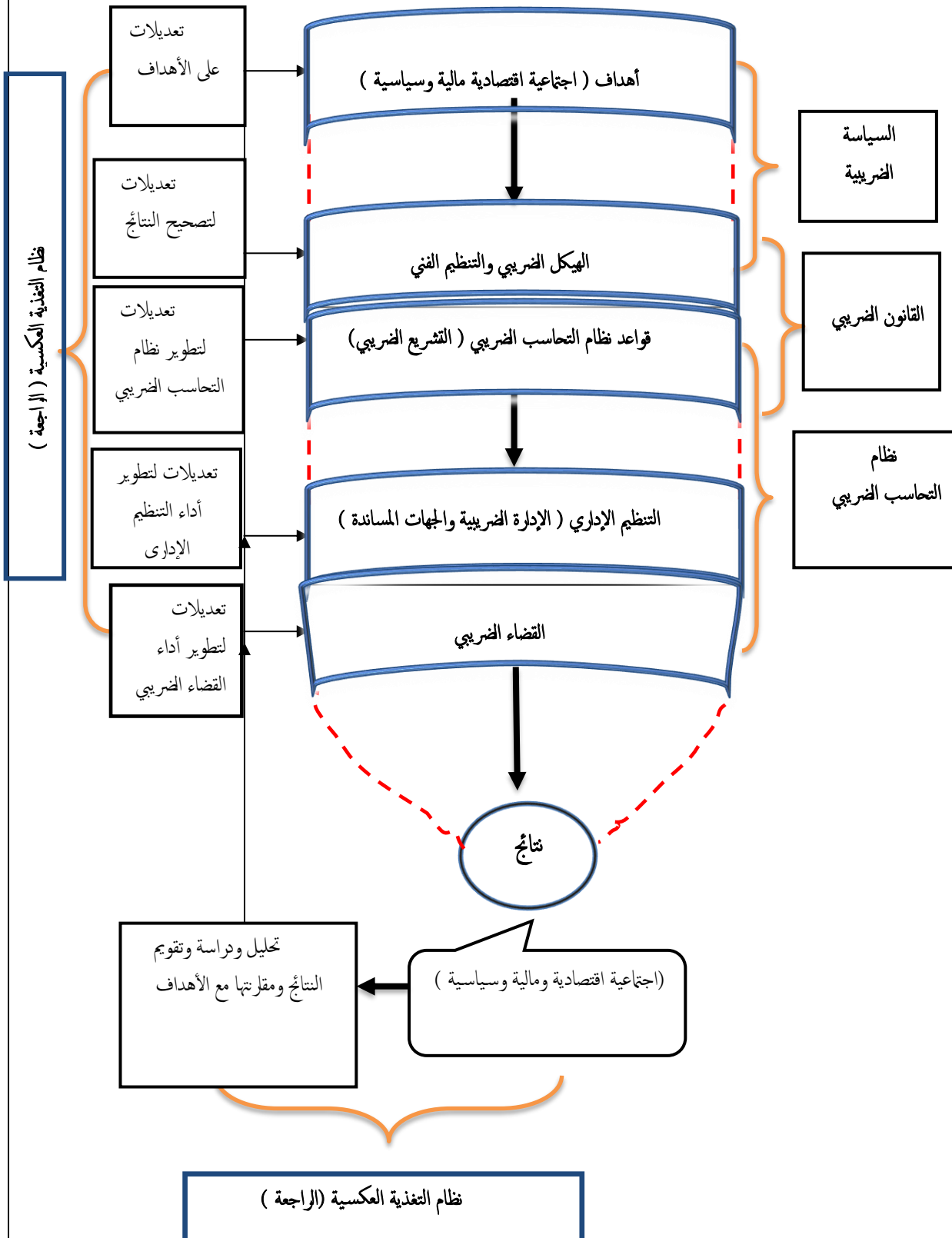
وحتى يمكن لنظام التغذية العكسية أن يؤدي الوظائف المنوطة به، فإن ذلك يتطلب أن تكون أهداف النظام (أهداف السياسة الجبائية) واضحة بشكل دقيق، وقابلة للقياس. وفي الأخير يمكن تلخيص ما سبق من خلال الرسم البياني أدناه:

¹ عبد الله محمود أمين، نفس المرجع، ص 59/58.

² محمد علي عبد العظيم باقر، دور الإجراءات والتشريعات الضريبية في التهرب الضريبي، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية، المجلد 181، العدد 15، جامعة بغداد، 2015، ص 137.

³ زتاني فريدة، العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، مذكرة ماجستير في الحقوق والعلوم السياسية، جامعة بومرداس، 2012، ص 68.

الشكل رقم (02): مكونات النظام الضريبي



المصدر : عبد الله محمود أمين، مرجع سابق، ص 48.

المبحث الثاني: تقديم النظام الضريبي الجزائري

عرف المجتمع الجزائري كغيره من مجتمعات دول العالم كافة أنواع الضرائب عبر مر التاريخ، حيث شهد نظامها الجبائي تغيرات في القوانين الجبائية شكلت بنية نظامها في كل مرحلة تاريخية للجزائر وهذا التطور راجع إلى مواكبة تطور الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية السائدة، وفي هذا السياق نخصص هذا المبحث لتسليط الضوء على المراحل التي مر بها التشريع الضريبي الجزائري عبر التاريخ بداية من فترة العهد العثماني إلى غاية فترة بداية الإصلاحات، ليصل إلى هيكله الحالي والذي يتم إدخال عليه تعديلات كلما اقتضت الضرورة من خلال قوانين المالية السنوية والتكميلية التي تسعى في مجملها إلى عصنة وتفعيل النظام الضريبي، ورفع أداء الجباية العادية كبديل للجباية البترولية.

المطلب الأول: التطور التاريخي للنظام الضريبي الجزائري

عرفت الجباية في الجزائر تطورات عديدة عبر التاريخ شكلت من خلالها بنية النظام الضريبي الجزائري سواء في العهد العثماني أو فترة حكم الأمير عبد القادر أو خلال الحقبة الاستعمارية مروراً بفترة ما بعد الاستقلال وما نتج عنها من إصلاحات وصولاً إلى ما هو عليه الآن.

أولاً: النظام الضريبي أثناء الحكم العثماني

تركت فترة الحكم في العهد العثماني آثاراً واضحة على النظام المالي في الجزائر، حيث أن القوانين الضريبية في هذه الفترة كانت مستوحاة في أغلبها من الشريعة الإسلامية، وقد عرف النظام الضريبي عام 1711م الضرائب التالية:¹

أ- الضرائب المفروضة وفق الشريعة الإسلامية: وتتمثل أساساً في العشور والزكاة.

فالوعاء الأول يتمثل في محاصيل الأراضي الزراعية تخضع للعشور، مع الأخذ بعين الاعتبار مساحة الأرض المزروعة وكذا طبيعة الأرض. والوعاء الثاني يتمثل في مختلف أنواع الماشية فكان يخضع للزكاة.

ب- الضرائب العقارية والرسوم على الممتلكات.

- تضم الضرائب العقارية نوعين من الضرائب:

¹ لمزيد من التفصيل انظر توفيق دحماني، الضرائب في الجزائر، دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه في التاريخ الحديث والمعاصر، جامعة بن يوسف بن خدة، الجزائر، 2008، ص 162

1. **الضرائب العقارية** وتسمى الخراج بحيث كانت تفرض على الأراضي الزراعية مقابل السماح لهم باستغلالها.

2. **الحكور:** وهي عبارة عن رسم عقاري يفرض على أراضي العزل التي كانت موجودة بكثرة في ضواحي بايلك قسنطينة ويتم سداد قيمته نقداً.
- وتشمل الرسوم على الممتلكات كل من الغرامة واللازمة.

1. **الغرامة:** يتمثل في رسم يفرض على بعض الممتلكات بصفة جزافية □

2. **اللزعة:** وهي ضريبة عينية ونقدية كانت تحصل بصفة منتظمة نسبياً، من القبائل النائية جنوب البايك أو من القبائل المقيمة في المناطق الجبلية الوعرة أو من القبائل التي كانت تسكن في أقصى الحدود المغربية والتونسية.

ثانياً: النظام الضريبي الجزائري أثناء حكم الأمير عبد القادر

تعتبر دولة الأمير عبد القادر الجزائري نواة الدولة الجزائرية الحديثة، وقد ركز الأمير عبد القادر خلال الحرب ضد الاستعمار الفرنسي على الإيرادات الإسلامية، حيث قام بتشريع قوانين ضريبية تمثلت في:

1- **العشور:** والتي تحصل من غلة الأرض بنسبة **العشر** بعد خصم نفقات البذور والزرع والجني؛

2- **الزكاة:** وكانت تفرض على الأوعية التالية بنسب مختلفة:

- 01% على الماشية.

- 2,5% على الإبل

- 03% على الأبقار والحيوانات الأخرى.

3- **المعونة:** وهي مورد مالي استثنائي خاصة بالمجهود الحربي تقدم من طرف المواطنين لمساعدة

الجيش ويتم سدادها نقداً أو عينا.

ثالثاً: النظام الضريبي الجزائري أثناء فترة الاستعمار

لم يقيم الفرنسيون بمقاطعة النظام الضريبي الذي خلفه الحكم العثماني، بل على العكس

استمروا في تطبيقه في بداية الغزو والنفوذ، ومن أهم الضرائب التي استمر العمل بها نذكر:

- الضريبة المقتطعة عينا على الحبوب.

- رسوم الأسواق ومداخل أبواب المدن.

- رسوم الذبح على كل رأس من الماشية.

- الرسم على زيت الزيتون.

إلى جانب هذه الضرائب والرسوم أدخل المشرع الفرنسي ضرائب ورسوم جديدة من أهمها:

- حقوق التسجيل (رسم الصيد والملاحة. الرسم على تراخيص المرور وجوازات السفر)

واستمر الحال إلى غاية 1918/11/30 أين تم إصدار مرسوم يلغي الضرائب الإسلامية (الموروثة

عن العهد العثماني) في الشمال وإحلال بدلا عنها الضرائب الفرنسية مع احتفاظ الجنوب بالضرائب

العثمانية إلى غاية 1947 أين تم إجراء تعديلات ضريبية تم من خلالها تعميم الضرائب الفرنسية

لتبدأ مرحلة جديدة تتسم بسيطرة التشريعات الفرنسية ويصبح بذلك النظام الجبائي امتدادا للنظام

الجبائي الفرنسي ويشمل الاقتطاعات التالية:¹

1 -الضريبة على الأملاك المبنية؛

2 -الضريبة على الأرباح والإستغلالات؛

3 -الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية؛

4 -الضريبة على المهن الحرة؛

5 -الضريبة على المرتبات والأجور؛

6 -الرسم البلدي على الملاهي؛

7 -الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المملوكة.

رابعا: النظام الضريبي الجزائري بعد الاستقلال

مع نهاية الحقبة الاستعمارية وبداية الاستقلال بدأت بوادر ظهور الدولة الحديثة، وكانت

التطورات في النظام الجبائي غير جوهرية ماعدا التغيير في بعض الجوانب والمتعلقة بالسيادة

الوطنية، ويمكن تقسيم هذه الفترة إلى ثلاث مراحل:

1. المرحلة الانتقالية 1962-1975؛

لم يعرف التشريع الجبائي في مرحلة ما بعد الاستقلال تحولا كبيرا أو كليا، وإنما اعتمدت

الدولة الجزائرية على تمديد سريان التشريعات والقوانين الجبائية الفرنسية في كامل جوانبها ما

عدا البنود التي تمس بسيادة الدولة، وهذا القرار كان ضروريا في وقته لعدم إمكانية وضع قوانين

¹ بن اعمارة منصور، الضرائب على الدخل الإجمالي، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2010، ص 39.

تحل مباشرة محل القوانين السائدة، وهو ما جعل السلطات السياسية للدولة تصدر عام 1962 الأمر رقم 62-157 الموافق لـ 1962/12/31 يقضي بسريان القوانين السائدة وقت الاحتلال. كما

فرضت ضرائب جديدة وعدلت أخرى، بحيث أصبح الهيكل الضريبي الجزائري يشمل: □

- **الضرائب على الدخل وتضبيي الضرائب على المرتبات والأجور، الضرائب على الأجور العالية،**
الضرائب على المهن الحرة، الضرائب على الأرباح التجارية والصناعية، الرسم على النشاط التجاري والصناعي، الضريبة على دخل رأس المال المنقول، الضرائب على الأملاك المبنية.

- **الضرائب على رأس المال وتشمل الضريبة على انتقال الملكية، الضريبة على زيادة القيم.**

- **الضرائب على الاستهلاك: الضريبة الوحيدة على الإنتاج، الضريبة الوحيدة على أداء الخدمات**

كما قامت الدولة بداية من عام 1970 بإحداث بعض الضرائب وإلغاء ضرائب أخرى، وكان أهم إجراء إعفاء الأرباح الناتجة من القطاع الزراعي دعماً لمخطط الثورة الزراعية وكذا إعفاء بعض السلع الاستهلاكية الضرورية من الضريبة الوحيدة على الإنتاج.

2. مرحلة التخطيط ودعم الاستقلال المالي 1976-1990

ولدعم الاستقلال السياسي والتحرر الاقتصادي واستمرار التنمية الاقتصادية والاجتماعية بحيث تكون السياسة الجبائية إحدى ركائزه، فإنه على ضوء هذه المعطيات والمتطلبات الجديدة، صدر الأمر رقم 75-81 بتاريخ 1975/12/30 متضمناً الموافقة على القوانين الجبائية التالية:¹

- **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلتي المقرر من قبل الأمر 101/76 بتاريخ 1976/12/09²**

- **قانون الضرائب غير المباشرة المقرر من قبل الأمر 104/76 بتاريخ 1976/12/09.³**

- **قانون الرسوم على رقم الأعمال: المقرر من قبل الأمر رقم 102/76 بتاريخ 1976/12/09⁴**

- **قانون التسجيل: المقرر بالأمر 105/76 بتاريخ 1976/12/09⁵**

- **قانون الطابع: بموجب الأمر 103/76 بتاريخ 1976/12/09⁶**

- **قانون الجمارك: بموجب القانون رقم 07/79 بتاريخ 1979/07/21¹**

¹ الأمر رقم 87/75 المؤرخ في 1975/12/30، المتضمن الموافقة على القوانين الجبائية، الجريدة الرسمية عدد 104 الصادرة بتاريخ 1975/12/30

² الأمر رقم 101/76 المؤرخ في 1976/12/09، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجريدة الرسمية، العدد 104، الصادرة بتاريخ 1976/12/22

³ الأمر رقم 104/76 المؤرخ في 1976/12/09، المتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، الجريدة الرسمية، العدد 70، الصادرة بتاريخ 1977/10/02.

⁴ الأمر رقم 102/76 المؤرخ في 1976/12/09، المتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال، الجريدة الرسمية، العدد 103، الصادرة بتاريخ 1977/12/18.

⁵ الأمر رقم 105/76 المؤرخ في 1976/12/09، المتضمن قانون التسجيل، الجريدة الرسمية، العدد 81، الصادرة بتاريخ 1976/12/22

⁶ الأمر رقم 103/76 المؤرخ في 1976/12/09، المتضمن قانون الطابع، الجريدة الرسمية، العدد 39، الصادرة بتاريخ 1977/05/15

3. مرحلة الإصلاح الضريبي الشامل 1991-2020

نظرا لتغير الأحوال الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والثقافية في الجزائر، تعرضت القوانين الضريبية إلى عدة تغييرات خدمة للاقتصاد والمواطنين بموجب قوانين المالية المتعاقبة كل سنة ليتم بعد ذلك بداية من عام 1991 التأسيس للإصلاح الضريبي الشامل للنظام الجبائي الجزائري.

الجدول رقم (03): بنية النظام الضريبي الجزائري بعد الاستقلال 1992-2020

الضرائب على الدخل	الضرائب على رأس المال	الضرائب على الاستهلاك
المرحلة الانتقالية 1975-1962	الضرائب على المرتبات والأجور الضرائب على الأجور العالية الضرائب على المهن الحرة. الضرائب على الأرباح التجارية والصناعية. الرسم على النشاط التجاري والصناعي. الضريبة على دخل رأس المال المنقول. الضرائب على الأملاك المبنية.	الضريبة الوحيدة على الإنتاج الضريبة الوحيدة على أداء الخدمات.
المرحلة التخطيطية والاستقلال في التشريع الضريبي 1990-1976	الضرائب المباشرة	الضرائب غير المباشرة
الضرائب على الأرباح الصناعية والتجارية الضرائب على الأرباح والمهن غير التجارية الضرائب على المرتبات والأجور الضرائب على الديون، الودائع الكفالات الدفع الجزائي، الضريبة التكميلية على الدخل الضريبة الوحيدة الفلاحية الضرائب على دخول المؤسسات الأجنبية الرسم على فوائض القيم العقارية الرسم على النشاط التجاري والصناعي الرسم على النشاطات والمهن غير التجارية الرسم العقاري ورسم التطهير	الرسم الداخلي على الاستهلاك الضرائب على المشروبات الكحولية . الضرائب على السكر الضرائب على التبغ والكبريت. رسم دمج صناعة الذهب والفضة والبلاتين الضرائب على المنتجات البترولية الضرائب على الفحم الرسم النوعي الإضافي لدعم الأسعار رسم الذبح والرسم الإضافي للذبح.	الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج الرسم الوحيد عند تأدية الخدمات الرسم السنوي المفروض على عقود التأمين الرسم البلدي المفروض على الملاهي والمسارح ودور السينما
المرحلة الإصلاح الضريبي الشامل 2020-1991	الضرائب المباشرة	الضرائب غير المباشرة
- الضريبة على الدخل الإجمالي - الضريبة على أرباح الشركات - الرسم على النشاط المهني الرسم العقاري على الملكيات المبنية وغير المبنية - الضريبة الجزافية الوحيدة - الضريبة على الأملاك (الثروة)	- رسوم المرور - رسوم الضمان والتعير على مصنوعات الذهب والفضة والبلاتي - الرسم الصحي على اللحوم - رسم استعمال آلات الاستقبال الإذاعي والتلفزيوني	- الرسم على القيمة المضافة - الرسم الداخلي على الاستهلاك - الرسم على المنتجات البترولية

المصدر: من إعداد الباحث

¹ القانون رقم 07/79 المؤرخ في 1979/07/21، المتضمن قانون الجمارك، الجريدة العدد 30 الصادرة بتاريخ 1977/07/04

المطلب الثاني: الضرائب والرسوم في التشريع الضريبي الحالي

يتكون النظام الجبائي الجزائري حاليا من مجموعة من الضرائب والرسوم سواء المفروضة

والمؤسسة بموجب القوانين الجبائية المذكورة آنفا، أو تلك المنصوص عليها في قوانين أخرى. □

أولا: الضرائب والرسوم المؤسسة بالقوانين الجبائية □

1. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: يحتوي هذا القانون على 408 مادة تنظم مختلف

الجوانب المتعلقة بالضرائب المباشرة من حيث مجال التطبيق، الإعفاءات، نسب ومعدلات

الضرائب، تواريخ التصريح بالمداخيل والعقوبات المفروضة على المكلفين في حالة التأخر في

الدفع، يميز هذا القانون بين أربعة أصناف من الضرائب والرسوم المماثلة وذلك حسب وجهة

حصيلتها وهي: □

- **الضرائب المحصلة لحساب الدولة:** والتي تشمل كل من الضريبة على الدخل الإجمالي (من

المادة الأولى إلى المادة 134 من القانون)، الضريبة على أرباح الشركات (من المادة 138 إلى

المادة 167 منه)؛

- **الضرائب المحصلة لحساب الجماعات المحلية:** وتتمثل في الرسم على النشاط المهني (المادة 217

إلى المادة 240 منه)؛

- **الضرائب المحصلة لفائدة البلديات دون سواها:** وتشمل الرسم العقاري على الملكيات المبنية وغير

المبنية (من المادة 248 إلى المادة 262)، رسم التطهير أو رسم رفع القمامات المنزلية (من المادة 274

إلى المادة 282 منه)؛

- **الضرائب والرسوم ذات التخصيص الخاص:** وتشمل الضريبة على الأملاك (من المادة 263 إلى

المادة 266 منه) والضريبة الجزافية الوحيدة (المادة 282 مكرر).

الجدول رقم (04): معدلات الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

المواد	المعدلات	الضرائب والرسوم المماثلة	التخصيص
من المادة الأولى إلى المادة 134	لا يتجاوز 120.000 دج 0 % من 120.001 دج إلى 360.000 دج 20 % من 360.001 دج إلى 1.440.000 دج 30 % أكثر من 1.440.000 دج 35 %	الضريبة على الدخل الإجمالي	الضرائب المحصلة لحساب الدولة
من المادة 138 إلى المادة 167	19% بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع؛ 23% لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري، الأنشطة السياحية والحمامات، باستثناء وكالات الأسفار؛ 26% بالنسبة للأنشطة الأخرى.	الضريبة على أرباح الشركات	
المادة 217 إلى المادة 240	01% بالنسبة لنشاطات الإنتاج؛ 02 % بالنسبة للنشاطات الأخرى. 03% لنشاطات نقل عن طريق الأنابيب للمحروقات.	الرسم على النشاط المهني	الضرائب المحصلة لحساب الجماعات المحلية
من المادة 248 إلى المادة 262	03 % الملكيات المبنية بأتم معنى الكلمة؛ 10% الملكيات المبنية المخصصة للسكن وغير مشغولة - 05%، مساحة الأراضي أقل من 500 م ² أو تساويها. - 07%، مساحة الأراضي 500 م ² أو تساوي 1.000 م ² ؛ - 10%، عندما تفوق مساحة الأراضي 1.000 م ² .	الرسم العقاري على الملكيات المبنية	
المادة 262	5% الملكيات غير المبنية المتواجدة في المناطق غير العمرانية؛ بالنسبة للملكيات غير المبنية المتواجدة في الأراضي العمرانية: 05 % إذا كانت مساحتها تساوي أو تقل عن 500 م ² 07 % إذا كانت مساحتها تزيد عن 500 م ² وتقل عن 1000 م ² 10 % إذا كانت مساحتها تزيد عن 1000 م ² 03% بالنسبة للأراضي الفلاحية	الرسم العقاري على الملكيات غير المبنية	الضرائب والرسوم المحصلة لفائدة البلديات دون سواها
من المادة 274 إلى المادة 282	بين 1500 دج و 2000 دج على كل محل ذي استعمال سكني بين 4000 دج و 14000 دج على كل محل ذي استعمال مهني أو تجاري بين 10000 دج و 25000 دج على كل أرض مهيأة للتخيم والمقطورات، بين 22000 دج و 132000 دج على كل محل ذي استعمال صناعي، أو تجاري أو حرفي ينتج كميات من النفايات تفوق الأصناف المذكورة	رسم رفع القمامات المنزلية	
المادة 282 مكرر	05% بالنسبة لأنشطة الإنتاج و بيع السلع 12% بالنسبة للأنشطة الأخرى	الضريبة الجزائية الوحيدة	الضرائب والرسوم ذات التخصيص الخاص
من المادة 263 إلى المادة 266	1000/1 (‰) على الأملاك التي تفوق قيمتها 100.000.000 دج	الضريبة على الأملاك	

المصدر: من إعدادنا بناء على قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، طبعة 2020.

2. قانون الرسوم على رقم الأعمال: يحتوي هذا القانون على 178 مادة تنظم الرسم على القيمة

المضافة، الرسم الداخلي على الاستهلاك (من المادة 25 إلى المادة 28) والرسم على المنتجات

البتروولية (المادة 28 مكرر)، مبينا مجال تطبيقها ومعدلاتها وكذا كل عمليات الحسم

الخاصة بها، وكيفية التصريح والدفع ومختلف العقوبات والغرامات المرتبطة بها. ☐

الجدول رقم (05): معدلات الرسوم على رقم الأعمال

المواد	المعدلات	الرسوم على رقم الأعمال
من المادة 01 إلى 178	19 % (المعدل العادي) بالنسبة للمنتجات والمواد والخدمات والعمليات، ماعدا تلك المستثناة أو الخاضعة للمعدل المخفض. 09 % (المعدل المخفض): بالنسبة للمنتجات والخدمات التي تمثل فائدة خاصة حسب المخطط الإقتصادي، الإجتماعي والثقافي	الرسم على القيمة المضافة
المواد 25 إلى 28	بيان المنتجات	الرسم الداخلي على الاستهلاك
	أولا - المجعة	
	ثانيا - مواد التبغ والكبريت	
	1 السجائر	
	أ (التبغ الأسود	
	ب) التبغ الأشقر	
	2 السيجار	
	3 تبغ للتدخين	
	4 تبغ للنشق والمضغ	
	5 الكبريت والقذاحات	
المادة 28 مكرر	رقم التعريفية الجمركية	الرسم على المنتجات البترولية
	تعيين المواد	
	الرسم (دج/هـ)	
	1400,00	
	1300,00	
	1400,00	
	400,00	
	1.00	
	غاز أوليل.....	
	غاز البترول المميع (الوقود).....	

المصدر: من إعدادنا بناء على قانون الرسوم على رقم الأعمال، طبعة 2020

3. قانون الضرائب غير المباشرة: يضم هذا القانون بدوره 571 مادة تنظم كل ما يتعلق بالضرائب غير المباشرة من مجال تطبيقها ومعدلاتها، ومن أهم هذه الضرائب نذكر رسم المرور (رسم المشروبات الكحولية)، رسوم الضمان والتعيير على مصنوعات الذهب والفضة والبلاتين، الرسم الصحي على اللحوم، رسم استعمال آلات الاستقبال الإذاعي التلفزيوني، رسم الفعالية الطاقوية... □

الجدول رقم (06): معدلات أهم الضرائب غير المباشرة

المواد	المعدلات	تعيين المواد الخاضعة	الرسوم على رقم الأعمال
من المادة 29 إلى المادة 242	50 دج/هـل 1000 دج/هـل 1760 دج/هـل 77000 دج/هـل 11000 دج/هـل 77000 دج/هـل 8800 دج/هـل 140 دج/100 كغ	منتجات طبية أساسها الكحول..... منتجات العطور والزينة..... كحول مستعملة لتحضير الخمر والحلوة منه..... المشروبات التي أساسها الكحول والخمر الكحولية..... المشروبات التي أساسها الكحول مثل البيرة، أمرس..... الروم وغيره من المنتجات المسار إليها إعلاء..... الخمر..... السكر والغلوكون المستعمل في صناعة المشروبات وأساسها الخمر	رسوم المرور
المواد 340 إلى 403	8000 دج/هكتوغرام 20000 دج/هكتوغرام 150 دج/هكتوغرام 12 دج / ديكاغرام 6 دج لكل ديكاغرام 4 دج لكل هكتوغرام 150 دج / عملية 100 دج لكل عملية 20 دج لكل عملية	حق الضمان مصنوعات من الذهب..... مصنوعات من البلاتين..... مصنوعات من الفضة..... التعير بنجمة العيار: البلاتين الذهب الفضة إلى غاية 400 غرام التعير بالبوثة: البلاتين الذهب التعير عن طريق التلييل: الفضة:	رسوم الضمان والتعير على مصنوعات الذهب والفضة والبلاتين
المواد 446 إلى 468	10 دج / كغ	الحوم الطازجة أو المبردة أو المطبوخة أو المملحة أو المصنعة التي مصدرها الإبل، الخيل، الماعز، الأغنام، الأبقار	الرسم الصحي على اللحوم
المادة 485 مكرر	50 دج 100 دج 300 دج 500 دج 200 دج 300 دج 1000 دج 300 دج 500 دج 1000 دج 20% من القيمة الكلية	أ- أجهزة البث الإذاعي مركبات أو غير مركب: - التي يقل سعرها أو يساوي دج 1000..... - التي يتراوح سعرها ما بين 1000 و3000 دج..... - التي يتراوح سعرها ما بين 3001 و10.000 دج..... - التي يفوق سعرها 10.000 دج ب- أجهزة استقبال البث التلفزيوني مركبات أو غير مركب: - التي يقل سعرها عن 15.000 دج..... - التي يتراوح سعرها ما بين 15.000 و35.000 دج..... - التي يفوق سعرها 35.000 دج ج- أجهزة التحكم في الصوت والصورة وتحليل الرموز: - التي يقل سعرها عن 8000 دج..... - التي يتراوح سعرها ما بين 8000 و30.000 دج..... - التي يفوق سعرها 30.000 دج البطاريات الكهربائية	رسم استعمال آلات الاستقبال الإذاعي والتلفزيوني

المصدر: من إعدادنا بناء على قانون الضرائب غير المباشرة، طبعة 2020

4. قانون التسجيل: ويضم 373 مادة تنظم حقوق التسجيل الواجبة دفعها عند نقل الملكية أو مختلف الحقوق العينية بالإضافة إلى رسوم على الإشهار العقاري ومعدلات ونسب تحصيلها. □

الجدول رقم (07): أهم مجالات تطبيق رسوم التسجيل ومعدلاتها

المعدلات	الأساس الخاضع للرسم	مجال التطبيق	رسوم التسجيل
5%	- الثمن المدون بالعقد أو القيمة التجارية للملك	- بيع العقارات و الموقوفات.	
5%	- القيمة التجارية أو الثمن بما فيه الأعباء.	- التنازل عن حق الملكية الانتفاع	
2%	- ثمن الإيجار زائد الأعباء.	- إيجار لمدة محددة (مضي).	
5%	- رأس المال المكون من 20 مرة الإيجار والأعباء	- إيجار لمدة غير محددة.	
500 دج	- مضمون العقد.	- إيجار ذات طابع سكني.	
2%	- محل مضي يشمل الثمن الكلي زائد التكاليف.	- عقود الإيجار من الباطن.	
5 % لكل حصة	- الحصص الصافية لكل شريك.	- نقل الملكية عن طريق الوفاة.	
05 % للأصول والفروع والزوج	- قيمة المال الموهوب.	- الهبات بين الأحياء.	
1,5 % / 2,5 / 5 في حالة العدول	- مبلغ الأصول الصافية المقسمة بعد خصم الأعباء	- القسمة بين الشركاء أو الورثة.	
1%	- رأس المال المبرر عنه في العقد	- نقل الديون والتنازل عنها	
3 % بين الأصول والفروع	- قيمة أحد الأملاك المتبادلة.	- مبادلة الأملاك العقارية.	
0,5 % / 0,1 % في حالة الاندماج	- القيمة الصافية للحصص المنقولة والعقارية.	- تأسيس عقود الشركة.	
2,5%	- قيمة حصص الشركات.	- التنازل عن الأسهم	

المصدر: قانون التسجيل، طبعة 2020

5. قانون الطابع: يحتوي على 309 مادة تنظم الحقوق المتعلقة بالوثائق الإدارية والتجارية والحقوق الخاصة بالأوراق المدموغة (الاتفاقيات والعقود..)، إضافة إلى قسيمة السيارات. □

الجدول رقم (08): أهم مجالات تطبيق حقوق الطابع □

المعدلات	تصنيف حقوق الطابع	حقوق الطابع
40 دج، 60 دج، 20 دج	- الطابع الحجبي ورق عادي، ورق سجل، نصف ورقة عادية	
80 دج	- الورقة التي هي أكثر من 1 م	
0,5 دج لكل قسط لـ 100 دج	- طابع الأوراق القابلة للتداول / السندات لحاملها	
01 دج عن كل قسط لـ 100 دج (5 دج إلى 2500 دج)	- طابع المخلصات / السندات بمختلف أنواعها	
20 دج	- الإيصالات، و إيصالات إيداع النقود	
6000 دج / 12000 دج جواز السفر من 50 صفحة.	- جواز السفر	
500 دج	- طابع رخصة الصيد	
500 دج / 100 دج	- بطاقة التعريف المهنية للمثل - بطاقة التعريف المغاربية	
6000 دج	- بطاقة إقامة الأجانب مدتها 02 سنتين	
30000 دج	- بطاقة إقامة الأجانب مدتها 10 سنوات	
3000 دج / 6000 دج حسب المدة	- نسخة مماثلة لبطاقة إقامة الأجانب	
30000 دج / 15000 دج في حالة الضياع	- بطاقة مهنية تجارية وصناعية المسلمة للأجانب	
10000 دج / 1000 دج بالنسبة لزوجاتهم	- رخص العمل المؤقتة للأجانب	
500 دج / 200 دج	- طابع رخصة السياقة / امتحان رخصة السياقة	
4000 دج	- طابع السجل التجاري.	
حسب سعة وقوة المحرك	- الرسم المترتب على معاملات بيع السيارات والآليات المتحركة	
حسب سعة وقوة المحرك	- قسيمة السيارات و الشاحنات و الجرارات.	

المصدر: قانون الطابع، طبعة 2020

الجدول رقم (09): تعريف قسيمة السيارات

مبلغ القسيمة بالدينار الجزائري		تعيين السيارات		
سيارات يقل عمرها عن 5 سنوات	سيارات يزيد عمرها عن 5 سنوات			
3.000	6.000	السيارات النفعية والسيارات المخصصة للاستغلال : حتى 2,5 طن باستثناء السيارات السياحية المهيأة كسيارات نفعية أكثر من 2,5 طن حتى 5,5 طن أكثر من 5,5 طن		
5.000	12.000			
8.000	18.000			
3.000	5.000	سيارات النقل الجماعي للمسافرين أقل من 9 مقاعد حافلات صغيرة من 9 إلى 27 مقعد حافلات صغيرة من 28 إلى 61 مقعد حافلات أكثر من 62 مقعد		
4.000	8.000			
6.000	12.000			
9.000	18.000			
سيارات يزيد عمرها عن 10 سنوات	سيارات يتراوح عمرها بين 6 و 10 سنوات	سيارات يتراوح عمرها بين 3 و 6 سنوات	سيارات يقل عمرها عن 3 سنوات	سيارات سياحية وسيارات مهيأة كسيارات نفعية ذات قوة أحصنة بخارية:
500 دج	1.000 دج	1.500 دج	2.000 دج	- حتى 6 أحصنة
1.500 دج	2.000 دج	3.000 دج	4.000 دج	- من 7 إلى 9 أحصنة.
3.000 دج	4.000 دج	6.000 دج	10.000 دج	- أكثر من 10 أحصنة

المصدر: المادة 300 من قانون الطابع المعدل بموجب المادة 09 من قانون المالية لسنة 2016

6. قانون الإجراءات الجبائية: أنشئ هذه القانون سنة 2002 يحتوي على 179 مادة تتناول إجراءات وطرق التحديد الجزائي والتقدير الإداري للأساس الخاضع للضريبة بالنسبة للأنشطة الصناعية التجارية وغير التجارية خاصة المهن الحرة وكذا الأنشطة الفلاحية، الرقابة الجبائية أشكالها وإجراءاتها، إجراءات التحصيل الضريبي والإجراءات الخاصة بالمنازعات الجبائية. □

ثانيا: الضرائب والرسوم المؤسسة خارج القوانين الجبائية □

وتتمثل أساسا فيما يلي:

1. الرسوم الجمركية: يقصد بالحقوق الجمركية جميع الحقوق والرسوم والأتاوى أو مختلف الإخضاعات الأخرى المحصلة من طرف إدارة الجمارك باستثناء الأتاوى والإخضاعات التي يحدد مبلغها حسب التكلفة التقريبية للخدمات المؤداة.¹ ولقد عرفت التعريف الجمركية عدة تعديلات آخرها كان بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2001، ثم بموجب الأمر رقم 01-02 المؤرخ في 20 أوت 2001، أين تم تأسيس تعريف جديدة تحدد نسبتها كما يلي:²

¹ القانون رقم 17-04 المؤرخ في 16 فيفري 2017 المعدل والمتمم للقانون رقم 79-07 المؤرخ في 21 يوليو 1979 المتضمن قانون الجمارك، المادة 02 منه، ج ر رقم 11.

² الأمر رقم 01-02 المؤرخ في 20 أوت 2001، المتضمن تأسيس تعريف جديدة، المادة 03 منه، الجريدة الرسمية رقم 47

- **الإعفاء⁰** ويطبق على البذور وبعض المنتجات الصيدلانية (اللقاح) التجهيزات العسكرية والتحف أو الحفريات الأثرية.
- **معدل 5%** يطبق على المواد الأولية وبعض المنتجات الاستهلاكية الأساسية (الدواء، الحبوب...) وكذا مواد التجهيز.
- **معدل 15%** ويطبق على المنتجات نصف المصنعة والسلع الوسيطة الأخرى الموجهة للتحويل.
- **معدل 30%** ويطبق على السلع الموجهة للاستهلاك النهائي. ☐
- **معدل 60%** تم إضافة هذه النسبة بموجب القانون 04/17 المعدل والمتمم لقانون الجمارك، كحقوق جمركية إضافية تمس بعض المواد ☐ كالمياه المعدنية والمياه الغازية وغيرها.

يضاف إلى هذه الحقوق مجموعة من الرسوم والإتاوات المحصلة من مصالح الجمارك.¹

الجدول رقم (10): التعريف الجمركية وما يقابلها من معدلات الرسم على القيمة المضافة

المعدلات			الرسم على القيمة المضافة بما فيه الحقوق الجمركية	
الحقوق الجمركية	معفى (0%)	0%	09%	19%
	05%	05%	14,45%	24,95%
	15%	15%	25,35%	36,85%
	30%	30%	41,70%	54,7%
	60%	60%	74,4%	90,4%

المصدر: المديرية العامة للجمارك <http://www.douane.gov.dz/pdf/tarif/Mise%20a%20jours%20Tarif%202018%20.pdf>

2. الرسوم البيئية: تم تأسيسها في إطار حماية البيئة والحد من التلوث ويتم تحيينها بموجب

قوانين المالية المتعاقبة وهي متعددة ونذكر منها: ☐

- **الرسم على الأنشطة الملوثة والخطيرة (المادة 117 من قانون المالية 1992).** ☐
- **الرسم على الوقود (المادة 61 من قانون المالية 2002).** ☐
- **الرسم التحفيزي لتشجيع عدم تخزين النفايات الصناعية (المادة 201 من قانون المالية 2002).** ☐

¹ تتمثل أساسا في الرسم الداخلي على الاستهلاك، الرسم على المنتجات البترولية، الرسم الإضافي على المنتجات التبغية (11 دج/لعبلة)، الرسم على الأكياس البلاستيكية (40 دج/كغ)، الرسم الصحي على اللحوم المستوردة (10 دج/كغ)، رسم المرور للخمور (8800 دج/هل) والكحول (50 دج/هل، 1000 دج/هل)، الرسم على الزيوت والشحومات وتخضيرات الشحومات (18750 دج/طن)، رسم الفعالية الطاقوية (حسب السعة)، الإتاوات الجمركية (0,4% من القيمة لدى الجمارك)، إتاوة الحمولة البحرية (حسب سعة الحاوية)، الإتاوة على الخدمات الجمركية (02% من القيمة لدى الجمارك)، إتاوة تغيير الإقامة (1000 دج)، إتاوة استعمال الطرقات (حسب وزن الشاحنات).

- الرسم التحفيزي للتشجيع على عدم تخزين النفايات الناتجة على نشاطات العلاج (المادة 204 من ق م 2002). ☐
- الرسم التكميلي على التلوث الجوي ذي المصدر الصناعي (المادة 205 من قانون المالية 2002). ☐
- الرسم التكميلي على المياه المستعملة ذات المصدر الصناعي (المادة 94 من قانون المالية 2003). ☐
- الرسم على الأطر المطاطية (المادة 60 من قانون المالية 2006). ☐
- الرسم على الزيوت والشحوم وتحضير الشحوم (المادة 61 من قانون المالية 2006). ☐
- 3. رسوم أخرى: وتتمثل في مختلف الرسوم العائدة للجماعات المحلية أو الرسوم ذات التخصيص الخاص والتي يتم تحيينها أو تعديلها بموجب قوانين المالية المتعاقبة وتتمثل أساسا في: ☐
 - الرسم على الإقامة (المادة 59 من قانون المالية 1998). ☐
 - الرسم على الإسكان (المادة 67 من قانون المالية 1997). ☐
 - الرسم على الحفلات (المادة 36 من قانون المالية 2001). ☐
 - إتاوة الاقتصاد في الماء (المادة 50 من قانون المالية 2010). ☐
 - رسم الحماية على نوعية المياه (المادة 51 من قانون المالية 2010). ☐
 - الرسم الخاص على شراء اليخوت وسفن النزهة (المادة 30 من قانون المالية 2010). ☐
 - الرسم على خدمة التعبئة المسبقة (المادة 32 من قانون المالية 2009). ☐
 - الرسم الإضائي على المنتجات التبغية (المادة 43 من قانون المالية 2010). ☐
 - الرسم على التكوين المهني المتواصل والرسم على التمهين (المادة 55 و 56 من قانون المالية 1998). ☐
 - الرسم الخاص على عقود الإنتاج (المادة 50 من قانون المالية 2017). ☐
 - رسم الفعالية الطاقوية (المادة من قانون المالية 2017). ☐
 - الرسم على تعبئة الدفع المسبق (المادة 76 من قانون المالية 2017). ☐
 - الرسم الخاص على منح وتجديد أختام الدولة (المادة 100 من قانون المالية 2018). ☐
 - رسم الحمامة (المادة 119 من قانون المالية 2018). ☐
 - مساهمة التضامن لفائدة صندوق التقاعد (المادة 109 من قانون المالية 2018). ☐

4. الجباية البترولية

تحتل الجباية الجباية البترولية مكانة هامة في خزينة الدولة، فهي تساهم بنسبة 64% من الميزانية العامة، وتتكون أساسا من مجموعة من الضرائب والرسوم والإتاوات التي تدفعها المؤسسة الوطنية سوناطراك وكذا الشريك المتعاقد الأجنبي والمنصوص عليها في القانون 19-13 المنظم لنشاطات المحروقات¹، حيث تضمن القانون الجديد فصلا خاصا بالنظام الجبائي المطبق على نشاطات المنبع باستثناء نشاطات التنقيب يشمل عدة رسوم وضرائب وإتاوات وتتمثل أساسا في الرسم المساحي وإتاوة المحروقات والضريبة على دخل المحروقات والضريبة على الناتج والضريبة على مكافأة الشريك المتعاقد الأجنبي والإتاوة الجزافية على الإنتاج المسبق وكذا الرسم العقاري على الأملاك غير تلك المخصصة للاستغلال.

الجدول رقم (11): مكونات الجباية البترولية وفق القانون رقم 19-13 المنظم لنشاطات المحروقات

المواد	النظام الجبائي المطبق على نشاطات المنبع					الضرائب والرسوم
المادة 165	يتم تسديد الرسم المساحي من قبل المؤسسة الوطنية في حالة امتياز المنبع أو عقد تقاسم الإنتاج أو عقد خدمات ذات مخاطر، ومن قبل الأطراف المتعاقدة في حالة عقد المشاركة، يطبق الرسم على الرقعة خلال مدة البحث، الأسطح محل الاستبقاء وكذا مساحة الاستغلال. ويتم حساب هذا الرسم على أساس المساحة المستعملة خلال السنة التي تسبق التسديد، ويحدد مبلغ الرسم المساحي بالدينار الجزائري لكل كيلومتر مربع (كلم2)					مجال التطبيق والوعاء
المادة 166	المدة	من السنة الأولى إلى السنة الرابعة (مدرج)	من السنة الخامسة إلى السنة السابعة (مدرج)	استثنائي/مدة التمديد/ فترة الاستبقاء	مدة	المعدلات
	مبلغ الوحدة (دج/كم ²)	7.000	14.000	40.000	30.000	
المواد 167 إلى 176	تخضع كل كمية من المحروقات المستخرجة من مساحة الاستغلال والتي تم عدها عند نقطة القياس بعد عمليات المعالجة لتسديد إتاوة المحروقات الشهرية بنسبة 10%، وتتحدد قيمة إنتاج المحروقات المستخرجة من مساحة الاستغلال من جداء الكميات الخاضعة لإتاوة المحروقات في الأسعار القاعدية المحددة في المادتين 206 و 207 من القانون بعد خصم تكاليف النقل بواسطة الأنابيب وتجميع الغاز الطبيعي.					مجال التطبيق والوعاء
المادة 172	نسبة 10%، و 05% في مجال المحروقات غير التقليدية والاستكشاف في عرض البحر (الأوفشور).					المعدلات
المادة 177 إلى 187	يخضع سنويا دخل المحروقات الذي يتم الحصول عليه من إنتاج المحروقات من مساحة الاستغلال في إطار امتياز المنبع أو عقد المحروقات والمذكور في المادة 179 للضريبة على دخل المحروقات، يساوي دخل المحروقات السنوي قيمة الإنتاج السنوي من المحروقات، المحددة وفقا للمادة 173 بعد خصم المبالغ السنوية الآتية: - إتاوة المحروقات، - الأقساط السنوية لاستثمارات التطوير المخصصة حصريا لمساحة الاستغلال، - الأقساط السنوية لاستثمارات البحث التي أنجزت في الرقعة، - تكاليف التشغيل السنوية المتعلقة بإنتاج المحروقات بما في ذلك تكاليف التخلي عن المواقع وإعادتها إلى حالتها					مجال التطبيق والوعاء

¹ المادة 162 من القانون رقم 19-13، المؤرخ في 14 ربيع الثاني عام 1441 الموافق لـ 11 ديسمبر 2019، المنظم لنشاطات المحروقات

	الأصلية أثناء الاستغلال، - الاعتمادات المرصودة لتغطية تكاليف التخلي عن المواقع وإعادتها إلى حالتها الأصلية، - تكلفة شراء الغاز لأغراض الإنتاج والاسترجاع، - المكافأة الخام المدفوعة للشريك المتعاقد الأجنبي في حالة عقد تقاسم الإنتاج أو عقد خدمات ذات مخاطر، - الوعاء ذو القيمة السلبية للسنة أو السنوات المالية السابقة.		
180	تتراوح نسبة الضريب على دخل المحروقات بين 10% إلى 50% حسب نجاعة المشروع.	المعدلات	
المواد إلى 188 المادة 192	يخضع الناتج الذي تحققه المؤسسة الوطنية في إطار امتيازات المنبع، أو عقود تقاسم الإنتاج، أو عقود خدمات ذات مخاطر أو الذي يحققه كل طرف في عقد المشاركة إلى الضريبة على الناتج. بالنسبة للمؤسسة الوطنية يتم تحديد ناتج السنة المالية الخاضع للضريبة على الناتج مع الأخذ بعين الاعتبار جميع عقود المحروقات وامتيازات المنبع. فيما يخص كل شخص، عدا المؤسسة الوطنية يتم تحديد ناتج السنة المالية الخاضع للضريبة على الناتج بمراعاة نسب مشاركته في جميع عقود المشاركة التي يكون الشخص المذكور طرفا فيها. يتم حساب ناتج السنة المالية بمراعاة أحكام المادة 189 من قانون المحروقات وأحكام قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المتعلقة بتحديد الربح الخاضع للضريبة.	مجال التطبيق والوعاء	الضريبة على الناتج
191	تحدد نسبة الضريبة على الناتج بـ 30%.	المعدلات	
المواد إلى 193 197	تخضع سنويا المكافأة الخام للشريك المتعاقد الأجنبي بموجب عقد تقاسم الإنتاج أو عقد خدمات ذات مخاطر والمحددة وفقا للأحكام التعاقدية، للضريبة على المكافأة. وفي حالة تحديد المكافأة الخام عينا، يتم تقييم الكميات المعنية بتطبيق الأسعار المعروفة في عقد المحروقات. ويتم دفع الضريبة على مكافأة الشريك المتعاقد الأجنبي بـ 12 تسبقة مؤقتة على الضريبة المستحقة للسنة المالية.	مجال التطبيق والوعاء	الضريبة على مكافأة الشريك المتعاقد الأجنبي
194	تحدد نسبة الضريبة على مكافأة الشريك المتعاقد الأجنبي بـ 30% من المكافأة الخام.	المعدلات	
المواد إلى 198 201	يخضع الإنتاج المسبق حصريا لدفع الإتاوة الجزافية على الإنتاج المسبق. ويتم حساب هذه الإتاوة على أساس قيمة الإنتاج المحددة وفقا لأحكام المادة 183 من قانون المحروقات.	مجال التطبيق والوعاء	الإتاوة الجزافية على الإنتاج المسبق
198	تطبق نسبة 50% على الإنتاج المسبق.	المعدلات	
الحقوق والرسوم الأخرى المطبقة على نشاطات المحروقات			
المواد إلى 210 215	تخضع عمليات حرق الغاز لدفع رسم خاص غير قابل للخصم، على كل ألف متر مكعب عادي (NM3) من الغاز المحروق. يحسب مبلغ الرسم على أساس الكميات المحروقة خلال سنة مدنية معينة والتعريفية الخاضعة للتقيس المتعلقة بالسنة المعنية والتي يتم تبليغها من قبل الوكالة الوطنية لتأمين موارد المحروقات فيما يخص نشاطات المنبع، أو من قبل سلطة ضبط المحروقات فيما يخص نشاطات المصب.	مجال التطبيق والوعاء	الرسم الخاص بحرق الغاز المطبق على نشاطات المحروقات
210	12000 دج لكل ألف متر مكعب عادي (NM3) من الغاز المحروق.	المعدلات	
المادة 216	يجب عند استخدام المياه في نشاطات المنبع عن طريق استخراج استخراج المياه من الأملاك العمومية، دفع رسم غير قابل للخصم، يسمى "إتاوة المياه". يدفع هذا الرسم، حسب الحالة، من قبل المؤسسة الوطنية في حالة امتياز المنبع أو من قبل الأطراف المتعاقدة في حالة عقد المحروقات وفقا للتشريع والتنظيم الساري المفعول.	مجال التطبيق والوعاء	إتاوة المياه المطبقة في مجال نشاطات المحروقات
216	يدفع هذا الرسم، حسب الحالة.	المعدلات	

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على القانون رقم 19-13 المنظم لنشاطات المحروقات.

الفصل الخامس:

مدخل إلى القانون

الجبائي الدولي

الفصل الخامس:

مدخل إلى القانون الجبائي الدولي

تمهيد:

إن فكرة القانون الجبائي الدولي حديثة العهد نسبياً، فقد ظهرت عندما أبرمت الدول فيما بينها الاتفاقيات الثنائية الأولى لمواجهة التكليف الضريبي المزدوج أثناء الحرب العالمية الأولى، أو ما أصبح يعرف فيما بعد بالازدواج الضريبي، وبهذا تم الربط بين الضريبة ومصطلح الدولية، فالهدف من وجود القانون الجبائي الدولي هو معالجة مشاكل القانون الجبائي (الازدواج والتهرب الضريبيين..) وحصر المنافسة الدولية فيما يتعلق بالضريبة ضمن حدود في غاية الدقة.

نخصص هذه الفصل الأخير من المطبوعة لدراسة ظاهرة الازدواج الضريبي وكيفية معالجتها من خلال إبرام الاتفاقيات الجبائية، وهذا من خلال تناول العناصر التالية:

المبحث الأول: ماهية الازدواج الضريبي

المبحث الثاني: الاتفاقيات الجبائية

المبحث الثاني: تنفيذ الاتفاقيات الجبائية

المبحث الأول: ماهية الازدواج الضريبي

برزت ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي كنتيجة حتمية لتطور ونمو العلاقات الاقتصادية والمالية الدولية وما يصاحبه من حركة دائمة لتتنقل عناصر الإنتاج من أفراد ورؤوس الأموال، التي أصبحت تخضع للضريبة لأكثر من سلطة ضريبية قطرية. وعلى هذا نخصص هذا المبحث لتحديد مفهوم ظاهرة الازدواج الضريبي من خلال التطرق لأنواعه وأسبابه وكيفية مكافحته على المستويين الداخلي والدولي.

المطلب الأول: تعريف الازدواج الضريبي وأسبابه

نتناول في هذا المطلب تعريفا للازدواج الضريبي وشروط تحققه وكذا أسباب حدوثه.

أولاً: تعريف الازدواج الضريبي

يمكن تعريف الازدواج الضريبي بأنه: "فرض ذات الضريبة أكثر من مرة على نفس الشخص وبالنسبة لذات المال، وعن المدة ذاتها".

من خلال التعريف أعلاه نلاحظ أنه يجب توفر أربعة شروط مجتمعة معا لتحقيق الازدواج الضريبي¹:

- وحدة الشخص المكلف بالضريبة: لا بد لنشوء الازدواج الضريبي من كون الفرد المكلف بالضريبة أكثر من مرة هو الشخص ذاته.

- وحدة الوعاء الضريبي: أي وحدة المادة الخاضعة للضريبة. سواء كانت هذه المادة دخلاً أم رأس مال.

- وحدة الضريبة: بمعنى أن تكون الضريبة المفروضة على المكلف في المرة الأولى هي ذاتها المفروضة عليه في المرة الثانية أو الثالثة... إلخ. لذلك يفرق الفقه المالي بين حالة ازدواج الضريبة وحالة تكرار الضريبة، فالتكرار ينشأ عندما تتجدد واقعة فرض الضريبة كل مرة تجبى فيها، كما في الضرائب الجمركية عندما تتجاوز حدود أكثر من دولة.

- وحدة المدة الزمنية أو وحدة الواقعة المنشئة للضريبة: فاختلاف المدة التي فرضت عنها الضريبة ينفي واقعة الازدواج ولو تحققت الشروط السابقة، ففرض ضريبة الرواتب والأجور على موظف عن

¹ محمد مراد حلمي، "مالية الدولة"، مطبعة نخضة مصر، القاهرة، 1962 ص 192

راتبه المقبوض لشهر مارس 2020 بعد فرض الضريبة ذاتها عليه عن راتبه المقبوض لشهر فيفري للعام ذاته لا ينشئ واقعة ازدواج ضريبي وذلك لاختلاف مدة التكليف في الحالتين.

والجدير بالذكر أن اصطلاح الازدواج الضريبي لا يقتصر على دفع المكلف للضريبة مرتين فقط كما يفهم من التفسير اللغوي الحرفي لكلمة ازدواج، وإنما قد يراد به دفع الضريبة ذاتها لأكثر من مرة، سواء تم دفعها مرتين أم ثلاث أم أربع.. الخ، ولكن باعتبار أن الغالب عمليا هو تسديد الضريبة مرتين، فقد درج الفقه على استخدام هذا المصطلح¹ كما أنه قد لا يحدث الازدواج الضريبي بفرض الضريبة ذاتها مرتين أو أكثر، لأن الازدواج من الناحية الاقتصادية قد يقع أيضا عندما يتم فرض ضريبتين من النوع ذاته أو متشابهتين.

ثانيا: أسباب حدوث الإزدواج الضريبي

تعود أسباب نشوء هذه الظاهرة وانتشارها إلى مجموعة من الأسباب أهمها:

أ. عدم الصياغة المحكمة للقوانين الضريبية: وكذلك اختلاف الدول في تفسير مدلول

الاصطلاحات الضريبية وتحديدها مثل لفظ المنشأة، أو معنى الإقامة، أو شروط التوطن.

ب. رغبة الدولة في زيادة الحصيلة الضريبية: مما يدفعها لفرض الضريبة أكثر من مرة، أو

تطبيق سياسة ضريبية تجاه بعض الظواهر الاقتصادية التي لا ترغب الدول بوجودها في المجتمع.

ج. اختلاف ضوابط الإخضاع الضريبي بين الدول: فبعضها تنتهج معيار الارتباط أو التبعية

السياسية (ضابط الجنسية)، وأخرى تطبق معيار التبعية الاقتصادية (ضابط المصدر)، وثالثة تتبع

معيار التبعية الاجتماعية (ضابط الإقامة)².

د. اختلاف التنظيم الفني لضرائب الدخل: يؤثر التنظيم الفني لضرائب الدخل على تحديد

معايير الخضوع للضريبة إذ يؤخذ بمعيار المصدر عادة (أو الإقليمية) بالنسبة للضرائب النوعية ذات

الطابع العيني، بينما يؤخذ بضابط الجنسية أو الموطن بالنسبة للضرائب العامة (أو الموحدة) ذات

الطابع الشخصي³.

و. ظهور التجارة الإلكترونية: فتطور التعامل تجاريا عن طريق وسائل الاتصال الالكترونية،

يؤدي إلى احتمال حدوث ازدواج ضريبي على الصفقة الواحدة لأن دولة مكان دفع قيمة الصفقة ترى

¹ محمد مراد حلمي، نفس المرجع، ص 192

² يونس أحمد البطريق، " السياسات الدولية في المالية العامة"، ط2، مرجع سبق ذكره، ص 98.

³ يونس أحمد البطريق، نفس المرجع، ص 100

أن لها الحق في فرض الضريبة على الدخل في حين ترى دولة موطن الشركة المستفيدة من هذه الصفقة أن لها الحق في فرض الضريبة وقد يؤدي ذلك في النهاية إلى تقلص حجم التجارة الإلكترونية¹.

المطلب الثاني: أنواع الازدواج الضريبي

يمكن تقسيم الازدواج الضريبي إلى عدة أنواع:

أولاً: من حيث نطاقه الإقليمي: يقسم وفقاً لنطاق حدوثه إلى الازدواج الضريبي الداخلي والازدواج الضريبي الدولي.

1 - الازدواج الضريبي الداخلي (المحلي): هو الذي تتوافر جميع شروطه داخل إقليم واحد، وضمن حدود الدولة ذاتها، ويحدث كنتيجة لتعدد السلطات المالية أو الضريبية داخل حدود الدولة، خاصة إذا كانت الدولة مركبة أو اتحادية، فقد تقوم السلطة الاتحادية بفرض ضريبة معينة، ثم تقوم سلطة إحدى دول الاتحاد بفرض الضريبة ذاتها على المكلف ذاته. كما يحدث الازدواج بسبب طبيعة النظام الضريبي القائم، فقد تفرض السلطات في دولة ما ضريبة عامة على الدخل، علماً أنها تفرض في الوقت ذاته ضرائب نوعية على فروع الدخل.

2 - الازدواج الضريبي الخارجي (الدولي): ويحدث عندما تتوافر الشروط الأربعة في دخل وتفرض عليه الضريبة في أكثر من دولة واحدة، فمن الممكن أن تفرض الضريبة على دخل المستثمر الأجنبي في كل من الدولة التي يحمل جنسيتها والدولة التي يقيم فيها أو الدولة الكائنة بها أمواله أو تلك التي ينبع دخله من مصادر إقليمها.

وتتعدد مظاهر الازدواج الضريبي الدولي فتأخذ الأشكال الآتية:²

— ينشأ عن تطبيق الدول لكل من مبدأي الموطن والمصدر لكل من الشخص المقيم وغير المقيم، ويتحقق ذلك عندما تتبع دولة الموطن مبدأ عالمية الإيراد بالنسبة للشخص المقيم، بالإضافة إلى مبدأ مصدر الدخل بالنسبة لغير المقيم.

¹ محمد عباس محرز، نحو تنسيق ضريبي في إطار تحقيق تكامل اقتصادي مغربي، أطروحة دكتوراه العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2005 ص 71

² جميل الصابوني، الازدواج الضريبي، الموسوعة القانونية المتخصصة، تاريخ الاطلاع: 2020/01/23 <http://arab-ency.com/law/detail/163211>

— ينشأ عند اعتبار الشخص مقيماً في دولتين أو أكثر بسبب اختلاف مفهوم الإقامة في كل منهم، ويتحقق ذلك عند اعتبار الشخص مقيماً في دولة الموطن بسبب الموطن الدائم واعتباره في ذات الوقت مقيماً في دولة المصدر لإقامته مدة تزيد 183 يوماً.

— ينشأ بسبب اختلاف مفهوم مصدر الدخل في كل من دولتي الموطن والمصدر، ويتحقق ذلك عندما تعتبر أكثر من دولة مصدراً لذات الدخل، بسبب اختلاف تطبيق معايير مصدر الدخل، فمثلاً قد ينشأ ذلك في حالة الخدمات المستقلة (معياري الأداء المادي للخدمة في دولة، ومعياري مكان دفع قيمة الخدمة في الدولة الأخرى).

— ينشأ نتيجة اختلاف الإجراءات المتعلقة بتحديد الدخل الخاضع للضريبة سواء على مستوى الشركات أو الأفراد أو المنشأة الدائمة، أو على مستوى نسبة التكاليف المشتركة بينها أو الإجراءات الأخرى، فمثلاً تطبيق مفهوم قوة جذب المنشأة في إحدى الدول ومبدأ الارتباط الفعلي في الأخرى مما يؤدي إلى اختلاف الوعاء الخاضع للضريبة عن ذات الدخل في كل من الدولتين.

ثانياً: من حيث الشكل: وينقسم الازدواج الضريبي من حيث شكله أيضاً إلى قسمين:¹

1- الازدواج الضريبي القانوني: وذلك عند خضوع المكلف على أساس نفس المال أو الوعاء للضريبة مرتين في أكثر من دولة باعتباره مقيماً فيها، كما هو الحال في خضوع إيرادات رؤوس الأموال المنقولة غير المتصلة مباشرة بالمهنة للضريبة في كل دولة.

2- الازدواج الضريبي الاقتصادي: هي الوضعية الناتجة عن خضوع شخصين للضريبة على أساس نفس الدخل أو نفس الثروة، كما هو الحال عندما تقوم مؤسستين واقعيتين في دولتين مختلفتين بدفع دخول لبعضهما البعض (شركة أم وفرع)، تخضع للضريبة في الدولتين لما يرفض بلد الشركة الدافعة اقتطاع المبالغ المدفوعة، بينما يقوم بلد الشركة المستفيدة من إدماج الدخل في الوعاء الضريبي.

كما قد يحدث داخلياً عند خضوع الشركات المساهمة للضريبة عن أرباحها قبل توزيعها على المساهمين ثم يعاد فرض ضريبة أخرى على ذات المال تحت يد المساهم بعد توزيعه.

¹ نفس المرجع، ص 71، 72

ثالثاً: من حيث تعمد حدوثه: يصنف الازدواج الضريبي من حيث تعمد حدوثه إلى نوعين:

1. **الازدواج الضريبي المقصود:** يتعمد المشرع إحداثه عادة بهدف تمويل خزينة الدولة بضرائب

إضافية لمواجهة عجز قائم في الموازنة العامة للدولة، أو بهدف تخفيف العبء النفسي على المكلفين عندما يرغب المشرع برفع سعر الضريبة المفروضة، وذلك بتوزيعها على ضريبتين أو أكثر من النوع ذاته وأحياناً قد يقصد المشرع من ورائه الحد من بعض الأنشطة الاقتصادية. والجدير بالذكر، أن

الازدواج المقصود لا يمكن توقع حدوثه إلا في النطاق الداخلي أو المحلي، ونادراً ما يقع على

الصعيد الدولي،¹ لكن قد تتعمد بعض الدول إحداث ازدواج ضريبي دولي بهدف تحقيق أهداف اقتصادية أو سياسية منها:²

- الحد من دخول رؤوس الأموال الأجنبية، أو منع هجرة رؤوس الأموال الوطنية بهدف استثمارها في مشاريع محلية من جهة أخرى.

- تطبيق مبدأ المعاملة بالمثل في فرض الضريبة على بعض المكلفين من دول أجنبية معينة.

2. **الازدواج الضريبي غير المقصود:** وهو الازدواج الحاصل بغير قصد من السلطات المعنية، وذلك إما لقصور في القانون الضريبي، وإما لانعدام التنسيق بين التشريعات الضريبية فيما بين الدول فهو أكثر حدوثاً على الصعيد الدولي منه على الصعيد الداخلي نتيجة عدم التنسيق بين قوانين الدول، حيث أن كل دولة مستقلة في وضع تشريعها الضريبي الذي يناسبها مستهدفة مصالحها المالية والاقتصادية حتى الاجتماعية، دون الاهتمام بمصالح الدول الأخرى وقوانينها.³

المطلب الثالث: آثار الازدواج الضريبي وطرق تجنبه

لا شك أن للازدواج الضريبي آثاراً يلحقها بالأفراد والحكومات على حد سواء، وعلى هذا تسعى الدول جاهدة إلى تجنبه سواء على المستوى المحلي أو على المستوى الدولي.

أولاً: آثار الازدواج الضريبي

لهذه الظاهرة آثار سلبية جداً سواء في الازدواج الداخلي أو الدولي:

أ. **في الازدواج الداخلي:** يلاحظ أنه يؤدي إلى وقوع تكرار في إجراءات الضريبة وتحصيلها، كما أن الازدواج الضريبي يزيد من عبء المكلفين وبالتالي فإنه يقلل من حافزهم على العمل

¹ يونس أحمد البطريق، "السياسات الدولية في المالية العامة"، ط2، مرجع سبق ذكره، ص 103

² حامد عبد المجيد دراز، يونس أحمد البطريق، "المالية العامة والضرائب والنفقات العامة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1986 ص 136

³ طاهر الجنابي، "علم المالية العامة والتشريع الضريبي"، دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل 1996 ص 152

والإنتاج، بل يسعون بشتى الطرق المشروعة وغير المشروعة للتهرب من واجباتهم الضريبية مما سيؤدي في النهاية إلى عرقلة النشاط الاقتصادي.

ب. أما في الازدواج الدولي، الذي ينشأ عن فكرة سيادة الدولة، وعدم التنسيق بين التشريعات الضريبية فيما بين الدول كما يجب، فإن من شأنه أن يسبب عرقلة انتقال العمالة ورؤوس الأموال بين البلدان خشية منهم أن تفرض عليهم ضريبة ما أكثر من مرة دون وجه حق، مما سيعرقل تواصل العلاقات الاقتصادية الدولية. وهذا يضر بمصالح الدول المتقدمة والنامية معا.

ثانياً: طرق تجنب الازدواج الضريبي

تجدر الإشارة إلى أن الفقه الإسلامي قد تعرض لظاهرة الازدواج الضريبي (ازدواج الصدقات والزكاة)، وحاول مكافحتها، حيث استطاع النبي الكريم محمد صلى الله عليه وسلم أن يضع قواعد تمنع حدوثه، وذلك في الحديث الشريف «لا ثنى في صدقة»¹.

واستمر العمل حتى الآن على مكافحة هذه الظاهرة بجميع السبل وعلى مختلف الأصعدة.

فعلى الصعيد الداخلي، يمكن تجنب الازدواج الضريبي من خلال تنظيم التشريع المالي الداخلي، حيث يمكن للسلطة العليا الموجودة في الدولة أن تلزم بقية السلطات قراراتها وقواعدها، أما الدول الاتحادية حيث توجد سلطتان الاتحادية وسلطة الولايات الأعضاء، فإنه بمجرد التنسيق بينهما من خلال التشريعات يمكن تلافي وقوع هذا الازدواج، كأن يحدد لكل سلطة نوع الضرائب التي يحق لها فرضها وجبايتها.

ولكن يختلف الأمر في مكافحة الازدواج الضريبي الدولي، لأن ذلك قد يتعارض وفكرة سيادة الدولة. فكل دولة تضع تشريعاتها وفقاً لمصالحها وبحسب ما يضمن الحفاظ على سيادتها. لذا يحدث أحيانا أن تتعنت الدولة بفرض ضريبة ما، رغم علمها أن الضريبة ذاتها يتحملها المكلف من قبل دولة أخرى وعن المال، وعليه فإن الحل لتفادي الازدواج الضريبي الدولي هو التنسيق التشريعي الدولي، وهناك عدة طرق مقترحة في إطار مفهوم التنسيق لأجل مكافحة الازدواج الضريبي هي:²

¹ جميل الصابوني، مرجع سبق ذكره

² نفس المرجع السابق.

- أن تقوم كل دولة على حدة في أثناء وضع تشريعاتها الضريبية أو تعديلها بمحاولة تجنب الازدواج الضريبي وذلك بأن تمتنع عن فرض ضرائب على الأرباح التي تحققت خارج حدودها، وقصرها فقط على تلك المحققة ضمن أراضيها، أو أن تعطي حسمًا للضريبة التي سددها المكلف لدولة أجنبية أخرى من الضريبة المحلية التي فرضتها على المكلف، وكذلك قد تقرر حسم الدخل الذي سبق أن خضع لضريبة في دولة أجنبية من الدخل الخاضع لضريبتها المقررة على المكلف ذاته.

- يفضل عادة عقد الاتفاقيات الدولية الثنائية والمتعددة الأطراف بقصد خلق تنسيق عملي بين التشريعات الضريبية للدول المتعاقدة، وقد أصبح هنالك اتفاقيات تجنب ازدواج ضريبي نموذجية وضعتها الأمم المتحدة والتجمعات الاقتصادية الإقليمية وغيرها من التجمعات، ومن المتفق عليه في مثل هذه الاتفاقيات أن تفرض الضرائب على الدخل العقارية في بلد موقع العقار وأن يكون فرض الضرائب على أرباح الأسهم وفوائد السندات للدول المصدرة لها، على أن يكون فرض الضرائب على الديون العادية لدولة موطن الدائن. الاتفاق على أن يكون فرض الضرائب على أرباح المشروعات للدولة التي يوجد فيها المركز الرئيسي للمشروع الاتفاق على أن يكون فرض الضرائب على أجر العمل للدولة التي يتم فيها ذلك العمل، باستثناء الأجور التي تدفعها الدولة، فيكون للدولة التي دفعتها سلطة فرض ضرائبها عليها.¹

المبحث الثاني: الاتفاقيات الجبائية الدولية، مضمونها ومراحل إبرامها

تمثل الاتفاقيات الجبائية جانبًا مهمًا من القواعد الضريبية الدولية لكثير من الدول، ذلك أن التشريع الجبائي الداخلي قد يعجز في كثير من الأحيان عن حل المشاكل التي تثيرها الضرائب كالازدواج الضريبي والتهرب الضريبي الذي يتجاوز حدود إقليم الدول، الأمر الذي يجعلها ملزمة على إبرام هذه الاتفاقيات التي من شأنها الحد من هذه المشاكل الضريبية.

المطلب الأول: مفهوم الاتفاقيات الجبائية

نتناول في هذا المطلب تعييفا للاتفاقيات الجبائية، أهدافها، أنواعها وكذا مراحل إبرامها.

أولاً: تعريف الاتفاقية الجبائية الدولية:

يمكن تعريف المعاهدة أو الاتفاقية على أنها اتفاق استراتيجي دولي يعقد بالتراضي بين دولتين أو أكثر أو غيرهما من أشخاص القانون الدولي موضوعه تنظيم علاقة من العلاقات التي

¹ محمد مراد حلمي، مرجع سبق ذكره، ص 198.

يحكمها هذا القانون، ويتضمن حقوقا والتزامات تقع على عاتق أطرافه، وتسمى المعاهدة أو الاتفاقية ثنائية إذا كانت بين دولتين، متعددة الأطراف أو جماعية إذا كانت بين عدد من الدول أو بناء على دعوة منظمة دولية¹.

كما تعرفها المادة الثانية الفقرة (أ) من اتفاقية فينا على أنها: اتفاق دولي يعقد بين دولتين أو أكثر كتابة ويخضع للقانون الدولي سواء في وثيقة واحدة أو أكثر، وأيا كانت التسمية التي تطبق عليه².

أما المعاهدات الضريبية فيطلق على تسميتها في معظم الأحوال إما اتفاقات أو اتفاقيات جبائية، وتعرف على أنها تلك الاتفاقيات التي يكون موضوعها ضريبي محض تقوم بتنظيم العلاقات الضريبية بين دولتين أو أكثر بالنسبة لمجموعة من الضرائب خاصة منها الضرائب على الدخل والثروة والتركات ويمكن أن تشمل ضرائب أخرى مثل حق الطابع³. تهدف هذه الاتفاقيات أساسا إلى تفادي الإزدواج الضريبي ومكافحة التهرب الجبائي وإرساء قواعد التعاون في ميدان الضرائب بين الدول المتعاقدة⁴.

من خلال هذه التعاريف نستخلص أهم خصائص الاتفاقيات الجبائية:

- تعتبر الاتفاقيات ملزمة للدول المتعاقدة وعلى هذه الأخيرة تنفيذها بحسن نية وهذا هو مبدأ العقد شريعة المتعاقدين⁵.
- تؤثر الاتفاقيات الضريبية وتتأثر بالقواعد الضريبية المعمول بها في القوانين الضريبية المحلية للدول المتعاقدة؛
- يعتبر مبدأ المعاملة بالمثل مبدأ أساسيا في المعاهدات الضريبية وأحكام المعاهدات الضريبية الشائبة كلها تقريبا قائمة عليه؛

¹ يوسف المصري، إيناس محمد البهجي، الاتفاقيات والمعاهدات الدولية بين القانون الدولي والشرعية الإسلامية، المركز القومي للإصدارات القانونية القاهرة 2013 ص 11

² تجدر الإشارة إلى أن هذه المادة قد أعطت تعريفا للمعاهدة بغض النظر عن التسمية أو المصطلحات التي تطلق عليها ذلك أن هناك من يميز بين معاهدة، اتفاقية، اتفاق، عهد، ميثاق، بروتوكول، تصريح، موادة، نظام تبادل الخطابات، مذكرة تفاهم، المعاملة بالمثل، وثيقة تعهد... الخ. ولكل معنى أو مدلول مختلف عن الآخر. للمزيد: أنظر: يوسف، إيناس محمد البهجي. ص 16

³ Bruno Gouthière, *op-cit*, P 11

⁴ عبد القادر بوعزة، " أثر التنسيق الجبائي على التنافسية الجبائية في إطار الاتفاقيات الجبائية المغربية"، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر 2009. ص 33

⁵ المادة 26 من اتفاقية فيينا لقانون المعاهدات المبرمة بتاريخ 23 ماي 1969

- معظم المعاهدات الجبائية ثنائية وهناك عدد قليل جدا من المعاهدات متعددة الأطراف.

ثانيا: أهداف الاتفاقيات الجبائية الدولية

يمكن القول أن من بين الأهداف العامة للاتفاقيات الجبائية في الوقت الراهن هو:

- توفير الحماية الكاملة للمكلفين من الازدواج الضريبي سواء المباشر أو غير المباشر؛
- محاربة كل من التهرب والغش الجبائي عن طريق تبادل المعلومات بين السلطات الضريبية حول الوعاء الضريبي للمكلفين؛
- تفادي عرقلة تدفق التجارة والاستثمار ونقل التكنولوجيا على الصعيد الدولي بفعل الضريبة؛
- منع التمييز بين المكلفين في المجال الدولي وتوفير عنصر معقول من الوثوق القانوني والضريبي كإطار تجري فيه العمليات الدولية والمساهمة في تعزيز الأهداف الإنمائية للبلدان النامية وتحسين التعاون بين السلطات الضريبية في اضطلاعها بمهامها.

ثالثا: أنواع الاتفاقيات الجبائية

نميز بين العديد من الاتفاقيات الجبائية سواء من حيث عدد أطرافها أو مدتها الزمنية أو من حيث مضمونها أو الغرض منها، فقد تكون الاتفاقيات الجبائية الدولية ثنائية بين دولتين فقط كاتفاقية تفادي الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي المبرمة بين الجزائر ومصر الموقعة في 17 فيفري 2001، أو قد تكون متعددة الأطراف كالاتفاقية المبرمة مع دول المغرب العربي الموقعة في 23 جويلية 1990.

وقد تكون الاتفاقية الجبائية مؤقتة لفترة زمنية محددة أو قد تكون دائمة أو لفترات أطول، كما قد تكون بنود الاتفاقية ثابتة خلال فترة التعاقد أو متغيرة وفق الأحداث الاقتصادية.¹ أما من حيث مضمونه، فبالإضافة إلى المعاهدات المتعلقة بالضرائب على الدخل ورأس المال، هناك عدة أنواع أخرى من المعاهدات التي تتناول القضايا الضريبية، كالضرائب على التركات والميراث، اتفاقيات تفادي الازدواج الضريبي، إضافة إلى قيام العديد من الدول بالتوقيع على الاتفاقية المتعددة الأطراف بشأن المساعدة الإدارية المتبادلة في المسائل الضريبية التي تتعلق بتبادل المعلومات والمساعدة في تحصيل الضرائب وتسوية المنازعات.²

¹ عبد القادر بوعزة، نفس المرجع، ص 33

² بريان ج. أرنولد، "نخبة تمهيدية عن المعاهدات الضريبية"، المجلس الاقتصادي والاجتماعي، الأمم المتحدة E/C.18/2014/5، 2014، ص 1

https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/10/TT_Introduction_Ar.pdf

رابعاً: مراحل التفاوض على الاتفاقيات الجبائية.

يتم التفاوض على الاتفاقيات الضريبية على عدة خطوات أو مراحل منفصلة وكل خطوة من هذه الخطوات لها معنى خاص ونتائج معينة:¹

1- **المفاوضات:** ويشترك فيها ممثلون عن الدول المتعاقدة مفاوضون بذلك من جميع التخصصات ومن جهة جميع الجهات المعنية.

2 - **التوقيع على الاتفاقية:** نيابة عن الحكومات من جانب مسؤول مخول عادة ما يكون سفيراً أو مسؤولاً حكومياً.

3 - **التصديق على الاتفاقية:** من طرف رؤساء الدول وفق إجراءات التصديق الخاصة بكل دولة متعاقدة لتصبح الاتفاقية بعدها نافذة.

4 - **انقضاء الاتفاقية:** وتنقضي بانقضاء الأجل المحدد لها أو باتفاق أطرافها، أو من خلال إخلال أحد الأطراف بالتزاماته أو لأي سبب يغير الظروف التي عقدت فيها.

وعندما تعتمد المعاهدة، يجوز إدخال تعديلات عليها قد تكون بسيطة أو مهمة بموافقة كلا الدولتين المتعاقدين، ومن الشائع أن يتم ذلك عن طريق إبرام بروتوكول ملحق بالاتفاقية يتم التصديق عليه وفقاً للقواعد المطبقة على المعاهدات ليصبح نافذاً، كما يمكن تحديث المعاهدات الضريبية دون إدخال تعديل رسمي عليها وذلك من خلال العملية التفسيرية.²

المطلب الثاني: الاتفاقيات الجبائية النموذجية

تستخدم البلدان عموماً نماذج معاهدات الازدواج الضريبي كنقطة انطلاق عند التفاوض على المعاهدات الضريبية الثنائية، واتفاقية الأمم المتحدة النموذجية (1980) والاتفاقية الجبائية النموذجية المتعلقة بالدخل ورأس المال الخاصة بمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية OCDE (1963)³ هما النموذجان المستخدمان على أوسع نطاق وهما مصدر معظم المعاهدات الضريبية السارية حالياً التي تزيد على 3 000 معاهدة، مما يؤثر تأثيراً بالغاً على الممارسة التعاقدية الضريبية الدولية. ويبدو أن البلدان النامية تعتمد على اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية اعتماداً أكبر، في حين تعتمد البلدان

¹ يوسف المصري، إيناس محمد البهجي، مرجع سبق ذكره ص 16

² بريان ج. أرنولد، مرجع سبق ذكره ص 4

³ منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، "الاتفاقية الضريبية النموذجية المتعلقة بالدخل ورأس المال لعام 2010" باريس، 2010

المتقدمة النمو على الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي اعتمادا أكبر غير أنها لا تعد ملزمة للدول الأعضاء في المنظمة.¹

وبالإضافة إليهما لدى بعض البلدان الأخرى معاهداتها الضريبية النموذجية الخاصة بها، غير أنها لا تنشر في معظم الأحيان بل توضع رهن إشارة الدول بغرض التفاوض بشأن الاتفاقيات الجبائية أهمها الاتفاقية الضريبية النموذجية الصينية لعام 1996.²

أولا: التعريف بالاتفاقيات الجبائية النموذجية

صدرت الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية لأول مرة عام 1963 ثم نقحت في عام 1977 وفي عام 1992 حولت إلى نسخة غير مجلدة من أجل تيسير إجراء مزيد من التتقيحات المتكررة، ومنذ ذلك الحين، خضعت للتتقيح تسع مرات آخرها في عام 2014.³ أما الاتفاقية النموذجية للأمم المتحدة فقد نشرت لأول مرة عام 1980، ثم أبرزت التطورات الحاجة إلى تنقيحها مرتين وتم ذلك في عام 2001 ثم عام 2011.

وعن الأسباب الرئيسية لهذه التتقيحات فتتمثل في التحولات البارزة التي شهدتها الوسط الاقتصادي والمالي والضريبي وظهور أدوات مالية جديدة وآليات للتسعير التحويلي*، وكذا نمو الملاجئ أو الجنات الضريبية، وبالتالي كان الهدف منها مراعاة هذه التطورات في السياسات الضريبية الدولية للبلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية، ووضع مبادئ توجيهية مالية لتحرير التجارة وتوسيعها بغية إتاحة موارد موارد إضافية للنمو المستدام وتعزيز تنسيق الضرائب على الصعيد الدولي.⁴

تجدر الإشارة إلى أن كلا الاتفاقيتين غير قابلة للتنفيذ، شأنها في ذلك شأن جميع الاتفاقيات النموذجية وأحكامها ليست ملزمة بل ولا ينبغي تفسيرها على أنها توصيات رسمية صادرة من الأمم

¹ Veronika Daurer and Richard Krever, " *Choosing between the UN and OECD tax policy model: an African case study*", EUI Working Paper RSCAS 2012/60. p 05

² حميدة محمود فنج، "دراسات حول الاستثمارات الصينية الخارجية"، ترجمة لي جانغ غونغ. جينغ وان، مراجعة حسانين محمد حسين، دار صفصافة للنشر، القاهرة 2016 ص 124

* يقصد بأسعار التحويلات: الأسعار المحددة لتحويل أو بيع السلع بين الشركات المرتبطة بعضها البعض أو بين الشركة الأم وفروعها في الأسواق الدولية.

³ Organisation for Economic Co-operation and Development, *Model Tax Convention on Income and Capital* (Paris: OECD, 2014)

⁴ اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للإزدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية، 2001. ص ل

المتحدة أو منظمة التعاون، فالهدف منها هو الإرشاد إلى نهج عملي لإيجاد حلول للمسائل ذات الصلة يرجح أن تقبلها الأطراف المتعاقدة والغرض منها تسهيل التفاوض بشأن الاتفاقيات الجبائية.¹

ثانيا: أوجه التشابه والاختلاف بين الاتفاقيتين النموذجيتين

يكمن الاختلاف الرئيسي بين الاتفاقيتين في أن اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية تفرض قيودا أقل على حقوق بلد المصدر في فرض الضرائب وبالتالي فإن بلدان المصدر تتمتع بموجبها بقدر أكبر من حقوق فرض الضرائب مقارنة باتفاقية منظمة التعاون.

- فخلافا للاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي،² تحافظ اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية على حصة أكبر من عائدات الضرائب من أجل البلد الذي يتم فيه الاستثمار أو تنفذ فيه أنشطة اقتصادية أخرى، وهو فرق هام بالنظر إلى أن البلدان تسعى إلى ضمان إيرادات من أجل التنمية مع الحفاظ على بيئة مواتية للاستثمار.³

- بخلاف الاتفاقية النموذجية للأمم المتحدة، تجسد اتفاقية المنظمة مواقف البلدان العضوة فيها (34 بلدا حاليا)، ويمكن للبلدان الأعضاء التي لا توافق على أحد جوانب الاتفاقية النموذجية أن تسجل تحفظا على الحكم موضوع الخلاف وترد هذه التحفظات في شروحات الاتفاقية.

ثالثا: مضمون الاتفاقية الجبائية النموذجية

تعتمد الاتفاقية النموذجية للأمم المتحدة اعتمادا كبيرا على الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، وفيما يلي وصف موجز للبنية والأحكام الرئيسية لأي معاهدة ضريبية نموذجية تستند إلى الاتفاقيتين النموذجيتين:

¹ نفس المرجع ص ر

² منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، "الاتفاقية الضريبية النموذجية المتعلقة بالدخل ورأس المال لعام 2014" (باريس، 2014)

³ المجلس الاقتصادي والاجتماعي بشأن التعاون في المسائل الضريبية، "زيادة تعزيز عمل لجنة الخبراء المعنية بالتعاون الدولي في المسائل الضريبية"، الأمم المتحدة نيويورك، 22 أبريل 2015

الشكل رقم (03): ملخص الاتفاقية الجبائية

العنوان والديباجة

الفصل الأول: نطاق الاتفاقية

المادة 01 الأشخاص المشمولون

المادة 02 الضرائب المشمولة

الفصل الثاني: التعاريف

المادة 03 تعاريف عامة

المادة 04 المقيم

المادة 05 المنشأة الدائمة

الفصل الثالث: ضريبة الدخل

المادة 06 دخل الممتلكات العقارية

المادة 07 أرباح المؤسسات

المادة 08 النقل البحري والنقل عبر المجاري المائية الداخلية والنقل الجوي (الخيار ألف)

المادة 08 النقل البحري والنقل عبر المجاري المائية الداخلية والنقل الجوي (الخيار باء)

المادة 09 المؤسسات الشريكة

المادة 10 أرباح الأسهم

المادة 11 الفائدة

المادة 12 الإتاوات

المادة 13 أرباح رأس المال

المادة 14 المهن المستقلة

المادة 15 المهن التابعة

المادة 16 مكافآت المديرين وأجور كبار

المسؤولين الإداريين

المادة 18 المعاشات التقاعدية ومدفوعات الضمان

الاجتماعي (الخيار ألف)

المادة 18 المعاشات التقاعدية ومدفوعات الضمان

الاجتماعي (الخيار باء)

المادة 19 الوظيفة العامة

المادة 20 الطلاب

المادة 21 عناصر الدخل الأخرى

الفصل الرابع: ضريبة رأس المال

المادة 22 رأس المال

الفصل الخامس: طرق إزالة الازدواج الضريبي

المادة 23 ألف طريقة الإعفاء

المادة 23 باء طريقة الخصم

الفصل السادس: أحكام خاصة

المادة 24 عدم التمييز

المادة 25 إجراءات التراضي

المادة 26 تبادل المعلومات

المادة 27 أعضاء البعثات الدبلوماسية والموظفون

القنصليون

الفصل السابع: أحكام ختامية

المادة 28 بدء نفاذ الاتفاقية

المادة 29 إنهاء الاتفاقية

المصدر: اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للإزدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية، 2001، ص 4.

المبحث الثاني: تنفيذ الاتفاقيات الجبائية

إن أهم ما تحدده الاتفاقيات الجبائية هو المجال الذي تطبق فيه، والذي يجب أن يكون واضحا ومحددا، بالإضافة إلى طرق توزيع الاختصاص الضريبي بين الدول المتعاقدة، وطرق تفادي الازدواج الضريبي.

المطلب الأول: مجال تطبيق الاتفاقيات الجبائية

تحديد مجال تطبيق الاتفاقيات الجبائية، يسمح لنا بالإجابة على الأسئلة التالية: على من تطبق الاتفاقية؟ أين تطبق الاتفاقية؟ متى يبدأ نفاذ الاتفاقية؟ وماهي المدة التي يستمر خلالها ذلك؟

أولا: الأشخاص المعنيون بالاتفاقية

- هناك إجماع بين الدول على أن الأشخاص الذين تطبق عليهم الاتفاقية هم أولئك الذين يقيمون في إحدى الدولتين المتعاقدين أو كليهما (ضابط الإقامة).
- تحدد الاتفاقيات عادة المقصود بمصطلح شخص ومصطلح مقيم، فالاتفاقية منظمة التعاون اعتبرت مصطلح شخص يشتمل على الشخص الطبيعي والشركة وأي مجموعة أخرى من الأشخاص، أما الشركة فتشمل كل شخص اعتباري أو أي كيان يعتبر شخصا اعتباريا لأغراض الضريبة.¹
- تحدد الاتفاقيات أيضا الشروط والمعايير الواجب توفرها للحكم على الشخص بأنه مقيم في إحدى الدولتين، مثل تواجد المسكن الدائم بالنسبة للشخص الطبيعي، ومقر التأسيس بالنسبة للشخص المعنوي.

ثانيا: الضرائب المشمولة في الاتفاقية

وفقا للاتفاقية النموذجية لكل من الأمم المتحدة ومنظمة التعاون الاقتصادي، فإن الاتفاقيات الجبائية تشمل عادة على الضرائب على الدخل سواء كانت نوعية أو إجمالية، الضرائب على رأس المال (الثروة) سواء كانت دورية أو عرضية. وقد تكون هذه الضرائب محددة بقائمة، أو يتم إعطاء تعريفات نظرية لطبيعة الضرائب دون التفصيل فيها، أو يتم المزج بينها مع ترك الحرية للدول المتعاقدة في تحديد الضرائب المعنية بالاتفاقية.

¹ المادة الأولى من الاتفاقية الضريبية النموذجية المتعلقة بالدخل ورأس المال لعام 2014 "منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، (باريس، 2014)

ثالثا: المجال المكاني للاتفاقية الجبائية

يتحدد المجال المكاني للاتفاقية الجبائية في أغلب الاتفاقيات بالمناطق التي تمارس فيها الدولتين المتعاقدين سيادتهما الضريبية، كما قد تستثنى بعض المناطق من النطاق المكاني للاتفاقية والتي تتمتع بسيادة جبائية (جنات ضريبية)، كما يمكن للدول المتعاقدة توسيع نطاق تطبيق الاتفاقية.¹

رابعا: المجال الزمني للاتفاقية الجبائية

- يتوقف دخول الاتفاقية حيز التنفيذ على تبادل الدول المتعاقدة لوثائق التصديق، وقد تتفق الدولتين على مدة زمنية يجب انقضاؤها بعد عملية التبادل لتصبح الاتفاقية سارية المفعول.
- دخول الاتفاقية حيز التنفيذ لا يعني بالضرورة بدء تطبيق جميع المواد والإجراءات المنصوص عليها، فالضرائب المقتطعة من المصدر يتم تطبيق البنود المتعلقة بها مباشرة، أما فيما يخص الإعفاءات أو تبادل المعلومات، فقد يتطلب مدة زمنية معينة لبدء العمل بها.
- معظم الاتفاقيات الجبائية تعتبر سارية المفعول لمدة غير محددة، ويمكن لأحد الدول إنهاء الاتفاقية بعد إخطار الدولة المتعاقدة الأخرى، كما قد تتفق الدول على وجوب مرور مدة زمنية على الاتفاقية قبل طلب إنهاؤها.²

المطلب الثاني: معايير توزيع الاختصاص الضريبي في الاتفاقيات الجبائية

يتم توزيع الاختصاص الضريبي أو الحق في فرض الضريبة بين كل من دولة إقامة المكلف ودولة مصدر الدخل باتفاق بينهما بموجب الاتفاقيات الجبائية، وذلك بهدف تفادي مشكلة الازدواج الضريبي الدولي، وعموما يتم التوزيع وفقا لمجموعة من المعايير أهمها الإقامة الجبائية، مصدر الدخل ومعيار المنشأة المستقرة.

أولا: معيار الإقامة الجبائية

يعتبر من أهم المعايير التي تعتمد عليها الدول في قوانينها الجبائية أو في إطار الاتفاقيات الجبائية، بتوزيع فرض الضريبة على الأطراف المتعاقدة. ولقد نصت الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية على أنه يعتبر مقيما بدولة متعاقدة أي شخص يكون خاضعا بموجب

¹ المادة 29 من الاتفاقية الضريبية النموذجية المتعلقة بالدخل ورأس المال لعام 2014.

² بوقوة إيمان، كيفية تفادي الازدواج الضريبي الدولي في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية دراسة حالة الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية، مذكرة ماجستير في المناجمت، جامعة سكيكدة، 2009، ص 58/59

قانون تلك الدولة للضرائب المفروضة فيها بحكم سكنه أو إقامته، أو مقر إدارته الفعلي أو أي معيار آخر.

1. تحديد الإقامة الجبائية للأشخاص الطبيعيين:

- إذا اعتبر الشخص مقيماً في كلتا الدولتين المتعاقبتين، تعالج هذه الحالة وفق القواعد الآتية:¹
- يعتبر الشخص مقيماً في الدولة التي يكون له فيها مسكن دائم تحت تصرفه؛
 - فإذا كان له مسكن دائم في كلتا الدولتين، فإنه يعد مقيماً في الدولة المتعاقدة التي يكون له فيها علاقات شخصية واقتصادية أوثق (مركز المصالح الحيوية)؛
 - إذا تعذر تحديد المصالح الحيوية في إحدى الدولتين، أو لم يكن له مسكن دائم في أي من الدولتين، فإنه لا يعد مقيماً إلا في الدولة التي له فيها مسكن اعتيادي (إقامة اعتيادية لمدة تتجاوز 183 يوماً خلال السنة في إحدى الدولتين)؛
 - إذا كان له مسكن اعتيادي في كلتا الدولتين، أو لم يكن لديه مسكن اعتيادي في أي منهما، لا يعد مقيماً إلا في الدولة التي يحمل جنسيتها؛
 - فإذا كان يحمل جنسية كلتا الدولتين، أو لا يحمل جنسية أي منهما، تقوم السلطات المختصة للدولتين بتسوية المسألة بالتراضي، من خلال العودة إلى الاتفاقيات الجبائية المتعلقة بحل النزاع في حالة الازدواج الضريبي.

2. تحديد الموطن الجبائي للأشخاص المعنويين:

- فيما يتعلق بتحديد الموطن الجبائي أو الإقامة الجبائية للشركات، فإنه يختلف من دولة إلى أخرى. وعموماً تتفق أغلب الاتفاقيات على المعايير التالية:
- شركات الأشخاص: حسب الإقامة التي تتحدد للأشخاص المكونين لها؛
 - شركات الأموال العمومية: حسب جنسية البلد؛
 - شركات الأموال الأجنبية: يتم تحديد الإقامة الجبائية بالاعتماد على عدة معايير أهمها معيار قانون التأسيس، معيار مركز الإدارة الرئيسي، المركز الاجتماعي، مركز الإدارة الفعلي، معيار مكان النشاط الأساسي.²

¹ المادة 04 من الاتفاقية الضريبية النموذجية المتعلقة بالدخل ورأس المال لعام 2014

² محمد الحلاق، مرجع سبق ذكره، ص 69-77

ثانيا: معيار مصدر الدخل

يمكن لدولة ما الحصول على الحق في فرض الضرائب على دخل شخص غير مقيم فيها إذا تحقق داخل إقليمها ، وقد تم اعتماد بعض الاتفاقيات على مبادئ أصبح متعارفا عليها أهمها:¹

- **الأرباح العقارية:** يعود فرض الضرائب العقارية للدولة التي توجد فيها العقارات.
- **الأرباح التجارية والصناعية:** تفرض الضرائب على الأرباح التجارية والصناعية في الدولة التي يوجد فيها مركز المؤسسة التي درت هذه الأرباح ، إلا إذا كان للمؤسسة فروع دائمة في الخارج فتطرح الضريبة على كل فرع.

- **الرواتب والأجور:** تفرض الضرائب على الرواتب والأجور في الدولة التي يمارس فيها المكلف مهنته باستثناء الرواتب التي تدفعها الدولة ، فتفرض عليها الضريبة في هذه الدولة ولذلك تنص قوانين كل دولة على إعفاء رواتب الممثلين الدبلوماسيين الأجانب من الضريبة ، شريطة المعاملة بالمثل. وتطبيق المبادئ نفسها على الضريبة العامة (الإجمالية) على الدخل ، وفي حالة الشك تطرح الضريبة حيث يقيم المكلف.

- **رؤوس الأموال المنقولة:** إذا كان الأمر يتعلق بالرساميل المنقولة فالضريبة تطرح في البلد الذي يقيم فيه صاحب هذه الرساميل ، أما إذا كان الأمر يتعلق بالضرائب على واردات الرساميل المنقولة فتطرح في البلد الذي توجد فيه هذه الواردات.

ثالثا: معيار المنشأة المستقرة

تعرف المنشأة المستقرة على أنها منشأة ثابتة للأعمال تمارس بواسطتها أي مؤسسة كامل نشاطها أو بعضه.² بمعنى أنه حتى يكون مؤسسة ما منشأة مستقرة في دولة أخرى ، فإنه لا بد أن تتصف أنشطتها في الدولة الأخرى بالدوام ، وبالتالي يسمح تحديدها بفرض الضريبة فقط من قبل الدولة المتواجدة بها هذه المنشأة. وحسب المادة 05 من اتفاقية منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية ، فإنه يشمل مصطلح منشأة دائمة مقر الإدارة ، فرع ، مكتب ، ورشة ، منجم ، أو بئر نفط أو غاز أو مقلع ، أو أي مكان آخر لاستخراج الثروات ، بالإضافة إلى اعتبار أي ورشة بناء أو تركيب أنها منشأة مستقرة دائمة إذا استمرت أنشطتها لمدة تتجاوز 12 شهرا (06 أشهر حسب اتفاقية الأمم المتحدة).

¹ حسن عواضة، المالية العامة، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، 1987، ص ص 466/465.

² المادة 05 من الاتفاقية الضريبية النموذجية المتعلقة بالدخل ورأس المال لعام 2014

في الأخير يوضح الجدول أدناه الاتفاقيات الجبائية المبرمة من طرف الجزائر في مجال تفادي الازدواج الضريبي وتجنب التهرب والغش الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة إلى غاية سنة 2020:

الجدول رقم (12): الاتفاقيات الجبائية المبرمة من طرف الجزائر

البلدان	طبيعة الاتفاق أو الاتفاقية	تاريخ التوقيع	تاريخ التصديق	رقم ج.ر.
جنوب إفريقيا	تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي في ميدان الضريبة على الدخل والثروة	28/04/1998	4/5/2000	رقم 26-2000
مصر	تجنب الازدواج الضريبي و منع التهرب الضريبي في ميدان الضريبة على الدخل والثروة	17/02/2001	25/03/2003	رقم 23-2003
ج.ل. الموريتانية	تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة	1/12/2011	27/12/2015	رقم 70-2015
كندا	تجنب الازدواج الضريبي وتفاذي التهرب الجبائي في ميدان الضريبة على الدخل والثروة	28/02/1999	16/11/2000	رقم 68-2000
الصين	تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب المفروضة على الدخل والثروة	6/11/2007	6/6/2007	رقم 40-2007
كوريا	تجنب الازدواج الضريبي و تفادي التهرب الجبائي في ميدان الضريبة على الدخل و الثروة	24/11/2001	24/06/2006	رقم 44-2006
أندونيسيا	تجنب الازدواج الضريبي ووضع قواعد المساعدة المتبادلة في ميدان الضريبة على الدخل والثروة	28/04/1995	13/09/1997	رقم 61-1997
تركيا	تجنب الازدواج الضريبي في ميدان الضريبة على الدخل و الثروة	2/8/1994	2/10/1994	رقم 65-1994
بريطانيا العظمى	تجنب الازدواج الضريبي و منع التهرب الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل ورأس المال	18/02/2015	26/05/2016	رقم 33-2016
ألمانيا	تفادي الازدواج الضريبي وتجنب التهرب والغش الضريبيين فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة	12/11/2007	22/06/2008	رقم 33-2008
النمسا	تجنب الازدواج الضريبي و منع التهرب الجبائي في ميدان الضريبة على الدخل و على الثروة	17/06/2003	28/05/2005	رقم 38-2005
بلجيكا	تفادي الازدواج الضريبي وإرساء قواعد المساعدة المتبادلة في ميدان الضرائب على الدخل والثروة	15/12/1991	9/12/2002	رقم 82-2002
بلغاريا	تجنب الازدواج الضريبي و منع التهرب الجبائي في ميدان الضريبة على الدخل و الثروة	25/10/1998	29/12/2004	رقم 01-2005
إسبانيا	تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الجبائي في ميدان الضريبة على الدخل و الثروة	7/10/2002	23/06/2003	رقم 45-2005
فرنسا	تجنب الازدواج الضريبي وتفاذي التهرب والغش الجبائي ووضع قواعد المساعدة المتبادلة في ميدان الضريبة على الدخل و الثروة و التركات	17/10/1999	7/4/2002	رقم 24-2002
إيطاليا	تجنب الازدواج الضريبي على الدخل و الثروة و تفادي التهرب و الغش الجبائي	3/2/1991	20/07/1991	رقم 35-1991
البرتغال	تجنب الازدواج الضريبي و منع التهرب الجبائي في ميدان الضريبة على الدخل و الثروة	2/12/2003	31/03/2005	رقم 24-2005
رومانيا	تجنب الازدواج الضريبي في ميدان الضريبة على الدخل و الثروة	28/06/1994	15/07/1995	رقم 37-1995
روسيا	تجنب الازدواج الضريبي في ميدان الضريبة على الدخل و الثروة	10/3/2006	3/4/2006	رقم 21-2006
أوكرانيا	تجنب الازدواج الضريبي و تفادي التهرب الجبائي في ميدان الضريبة على الدخل و على الثروة	14/12/2002	19/04/2004	رقم 27-2004
المملكة العربية السعودية	تجنب الازدواج الضريبي و منع التهرب الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل	19/12/2013	29/12/2015	رقم 01-2016
البحرين	تجنب الازدواج الضريبي و تفادي التهرب الجبائي في ميدان الضريبة على الدخل	11/6/2000	14/08/2003	رقم 50-2003
مصر	تجنب الازدواج الضريبي و تفادي التهرب الجبائي في ميدان الضريبة على الدخل و رأس المال	17/02/2001	25/03/2003	رقم 23-2003
الإمارات العربية المتحدة	تجنب الازدواج الضريبي و تفادي التهرب الجبائي في ميدان الضريبة على الدخل و رأس المال	24/04/2001	7/4/2003	رقم 26-2003
الأردن	تجنب الازدواج الضريبي و تفادي التهرب و الغش الجبائي و وضع قواعد المساعدة المتبادلة في ميدان الضريبة على الدخل و الثروة	16/09/1997	17/12/2000	رقم 79-2000
الكويت	تجنب الازدواج الضريبي و منع التهرب الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل	20/04/2008	20/07/2015	رقم 42-2015
لبنان	تجنب الازدواج الضريبي و تفادي التهرب الجبائي في ميدان الضريبة على الدخل و الثروة	26/03/2002	22/05/2006	رقم 35-2006
عمان	تجنب الازدواج الضريبي و منع التهرب الضريبي في ميدان الضريبة على الدخل	9/4/2000	8/2/2003	رقم 10-2003
قطر	تفادي الازدواج الضريبي وتجنب التهرب والغش الضريبيين فيما يتعلق بالضرائب على الدخل و الثروة	3/7/2008	3/11/2010	رقم 70-2010
سوريا	تجنب الازدواج الضريبي و منع التهرب الضريبي في ميدان الضريبة على الدخل	14/09/1997	29/03/2001	رقم 19-2001
اتحاد المغرب العربي	تفادي الازدواج الضريبي و إرساء قواعد التعاون المتبادل في ميدان الضرائب على الدخل	23/07/1990	22/12/1990	رقم 06-1991
اليمن	تجنب الازدواج الضريبي و تفادي التهرب الجبائي في ميدان الضريبة على الدخل و رأس المال	29/01/2002	26/02/2005	رقم 16-2005

المصدر: المديرية العامة للضرائب <https://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/com-smartslider3/2014-03-24-14-21-50/conventions-fiscales>

ناتج. ٢

بالرغم من اعتبار القانون الجبائي فرعاً من فروع القانون العام وجزءاً لا يتجزأ من قانون المالية، إلا أنه يتميز بخصائص ومبادئ جعلته يحتفظ باستقلالية وذاتية خاصة تميزه عن باقي فروع القانون الأخرى، ولعل أهم وأبرز هذه الخصائص هي خاصية التحول وعدم الاستقرار، والتي تنطبق تماماً على حالة القانون الجبائي الجزائري، بالنظر إلى مختلف التعديلات المتتالية والمتعاقبة التي مست القوانين المنظمة للضرائب عبر الفترات التاريخية المتعاقبة والتي أملت المعطيات والظروف الاقتصادية والمالية والسياسية والإدارية والاجتماعية الوطنية والدولية.

فقد عرفت الجباية في الجزائر تطورات وتغييرات عديدة عبر التاريخ شكلت من خلالها بنية النظام الضريبي الجزائري سواء في العهد العثماني أو فترة حكم الأمير عبد القادر أو خلال الحقبة الاستعمارية مروراً بفترة ما بعد الاستقلال وما نتج عنها من إصلاحات. غير أن التغيير الجوهرى في التشريع الضريبي الذي قامت به الجزائر كان بداية من سنة 1991، أين تم اعتماد الضرائب العالمية الرئيسية والمتمثلة في الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات والرسم على القيمة المضافة، وإن استمرت بعدها سلسلة إصلاح المنظومة الجبائية بموجب قوانين المالية المتتالية التي تحمل في كل مرة جديد يطرأ على المنظومة أو تلك التي تمس المراحل الثلاثة للضرائب من وعاء وتصفية وتحصيل غير أن هذه التعديلات ظلت على العموم محدودة وتمس الشكل أكثر من الموضوع.

يعتبر قانون المالية السنوي الوسيلة القانونية المستعملة من قبل المشرع الضريبي لاعتماد القوانين الجبائية الرئيسية للدولة وتحيينها كلما اقتضت الضرورة، وبالنظر إلى تفرع أحكام المادة الجبائية في الجزائر إلى العديد من القوانين والنصوص المختلفة، فقد يبدو أنه من الضروري أن تجمع قواعد القانون الجبائي في وثيقة تشريعية واحدة على غرار باقي الفروع الأخرى، بحيث يستفيد من الترتيب والتبويب والتنسيق الذي توفره عملية التقنين لقواعده ويبعد عنها الغموض والنقص والازدواج الضريبي ومن ثم المساهمة في تعزيز ذاتية القانون الجبائي من خلال توحيد الكثير من المبادئ والأحكام الضريبية بين الضرائب المختلفة.

قائمة المراجع

أولاً: باللغة العربية

أ- الكتب

1. أحمد عبد العزيز الشرقاوي، السياسة الضريبية والعدالة الاجتماعية في مصر، معهد التخطيط القومي، القاهرة، 1981.
2. المرسى السيد الحجازي، النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998.
3. بوزيدة حميد، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.
4. حامد عبد المجيد دراز، وآخرون، المالية العامة، الضرائب والنفقات العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، دت.
5. حامد عبد المجيد دراز وآخرون، النظم الضريبية، الدار الجامعية، 1973.
6. حميدة محمود فرج، "دراسات حول الاستثمارات الصينية الخارجية"، ترجمة لبي جانغ غونغ. جينغ وان، مراجعة حسانين محمد حسين، دار صفصافة للنشر، القاهرة 2016.
7. حسن عواضة، المالية العامة، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1987.
8. رضا خلاصي، شذرات النظرية الضريبية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014.
9. رفعت محجوب، المالية العامة، النفقات العامة والإيرادات العامة، الجزء الثاني، دار النهضة العربية، القاهرة، 1975.
10. زين العابدين ناصر، مبادئ علم المالية العامة، الجزء الأول، دار النهضة العربية، القاهرة، 1993.
11. سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي: النظم الضريبية، مدخل تحليل مقارن، مكتبة الإشعاع الفنية، القاهرة.
12. حامد عبد المجيد دراز، يونس البطريق، المالية العامة الضرائب والنفقات العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1986.
13. طاهر الجنابي، "علم المالية العامة والتشريع الضريبي"، دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل 1996.
14. عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية، 1992.
15. قدي عبد المجيد، المدخل للسياسات الاقتصادية الكلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2003.
16. كمال العياري، مدخل عام إلى دراسة القانون الجبائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، تونس، 2007.
17. مدني أحמידوش، القانون الضريبي المغربي على ضوء المدونة العامة للضرائب 2007، كلية الحقوق، فاس المغرب، 2008.
18. محمد الحلاق، التشريع الضريبي، منشورات الجامعة الافتراضية السورية، دمشق، سوريا، 2018.
19. محمد مراد حلي، "مالية الدولة"، مطبعة نهضة مصر، القاهرة، 1962.

20. محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2004.
21. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، البليدة، الجزائر، 2003.
22. يسري أبو العلا وآخرون، المالية العامة والتشريع الضريبي، مركز التعليم المفتوح، كلية الحقوق، جامعة بنها، مصر، د.ت.
23. يوسف المصري، إيناس محمد البهي، "الاتفاقيات والمعاهدات الدولي بين القانون الدولي والشرعية الإسلامية، القاهرة"، المركز القومي للإصدارات القانونية القاهرة 2013
24. يونس البطريق، عبد المجيد دراز: النظم الضريبية، الدار الجامعية، 1983.
25. يونس البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001.
26. — السياسات الدولية في المالية العامة، الدار الجامعية، ط1، الإسكندرية، 1997.
27. —، السياسات الدولية في المالية العامة، الدار الجامعية الحديثة، ط2، الإسكندرية، 2002.
28. —، النظم الضريبية، الدار الجامعية، بيروت، 1984.

ب. القوانين والمراسيم والاتفاقيات

1. دستور الجزائر 2016، الجريدة الرسمية رقم 14 المؤرخة في 07/03/2016،
2. اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية للازدواج الضريبي بين البلدان المتقدمة النمو والبلدان النامية"، الأمم المتحدة، قسم الشؤون الاقتصادية والاجتماعية، نيويورك 2001.
3. الاتفاقية الضريبية النموذجية المتعلقة بالدخل ورأس المال لعام 2014، منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، باريس، 2014.
4. اتفاقية فيينا لقانون المعاهدات المبرمة بتاريخ 23 ماي 1969
5. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، طبعة 2020، المديرية العامة للضرائب، الجزائر. 2020.
6. قانون الضرائب غير المباشرة، طبعة 2020، المديرية العامة للضرائب، الجزائر. 2020.
7. قانون الرسوم على رقم الأعمال، طبعة 2020، المديرية العامة للضرائب، الجزائر. 2020.
8. قانون التسجيل، طبعة 2020، المديرية العامة للضرائب، الجزائر. 2020.
9. قانون الطابع، طبعة 2020، المديرية العامة للضرائب، الجزائر. 2020.
10. القانون رقم 17-04 المؤرخ في 16 فيفري 2017 المعدل والمتمم للقانون رقم 79-07 المؤرخ في 21 يوليو 1979 المتضمن قانون الجمارك، الجريدة الرسمية رقم 11.
11. القانون رقم 84-17 المؤرخ في 17/07/1984 المتعلق بالقوانين المالية والمعدل والمتمم بالقانون 18-15 المؤرخ في 02/09/2015.

ج. الأطروحات والمذكرات

1. عبد القادر بوعزة، "أثر التنسيق الجبائي على التنافسية الجبائية في إطار الاتفاقيات الجبائية المغاربية"، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، المدرسة العليا للإدارة، الجزائر 2009.
2. عبد الله محمود أمين، تقويم نظام التحاسب الضريبي لضريبة الدخل في العراق، أطروحة دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، بغداد 2000.
3. محمد عباس محرز، "نحو تنسيق ضريبي في إطار تحقيق تكامل اقتصادي مغاربي"، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2005.
4. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب، دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2002.
5. بوقروة إيمان، كيفية تفادي الازدواج الضريبي في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية، دراسة حالة الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية، مذكرة ماجستير في المناجمت، جامعة سكيكدة، 2009.
6. زناني فريدة، العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، مذكرة ماجستير في الحقوق والعلوم السياسية، جامعة بومرداس، 2012.
7. قاشي يوسف، فعالية النظام الضريبي في ظل إفرازات العولة، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة بومرداس، 2009.

د. التقارير والمقالات

1. المجلس الاقتصادي والاجتماعي بشأن التعاون في المسائل الضريبية، "زيادة تعزيز عمل لجنة الخبراء المعنية بالتعاون الدولي في المسائل الضريبية"، الأمم المتحدة نيويورك، 22 أبريل 2015.
2. بريان ج. أرنولد، "لمحة تمهيدية عن المعاهدات الضريبية"، المجلس الاقتصادي والاجتماعي، الأمم المتحدة E/C.18/2014/5، 2014.
3. جميل الصابوني، "الازدواج الضريبي"، مقال منشور بموقع الموسوعة القانونية المتخصصة، تاريخ الاطلاع: 22-01-2019 <http://arab-ency.com/law/detail/163211>
4. رائد ناجي احمد، مبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية وتطبيقه في العراق، مجلة جامعة تكريت للعلوم القانونية والسياسية، السنة 1/عدد 2/العراق، 2009.
5. محمد علي عبد العظيم باقر، دور الإجراءات والتشريعات الضريبية في التهرب الضريبي، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية، المجلد 181، العدد 15، جامعة بغداد، 2015.

ثانيا: باللغة الأجنبية

1. Bruno Gouthière, *les impôts dans les affaires internationales : trente études pratiques*, édition Francis Lefebvre, 4 ème édition, Paris, 1998.
2. Emmanuel Disle et al: *Droit fiscal Manuel et application*, DCG4, Francis Lefebvre, 8ème éd, Paris 2016.
3. Louis Troabas et (J-M) Cotteret : *Droit fiscal*, 8eme Edition Dalloz 1997 p12
4. Michel Bouvier : *Introduction au droit fiscal général et la théorie de l'impôt* ; 10ème Ed, LGDJ, l'extenso paris.
5. Organisation for Economic Co-operation and Development, *Model Tax Convention on Income and Capital* (Paris: OECD, 2014)
6. Raymond Ferritti : *Cours de droit fiscal*, Université de Metz, France, 2008.
7. Veronika Daurer and Richard Krever, " *Choosing between the UN and OECD tax policy model: an African case study*", EUI Working Paper RSCAS 2012.

الصفحة	فهرس المحتويات
01	مقدمة
02	الفصل الأول: الإطار العام والنظرية العامة للتشريع الجبائي
03	تمهيد
04	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للقانون الجبائي
04	المطلب الأول: نشأة القانون الجبائي
04	المطلب الثاني: تعريف القانون الجبائي وخصائصه
05	أولا: تعريف القانون الجبائي
06	ثانيا: خصائص القانون الجبائي
07	المطلب الثالث: تمييز القانون الجبائي عن بعض المفاهيم المشابهة
07	المبحث الثاني: علاقة القانون الجبائي بالقوانين الأخرى
07	المطلب الأول: علاقة القانون الجبائي بفروع القانون العام
08	أولا: علاقة القانون الجبائي بالقانون الدستوري
08	ثانيا: علاقة القانون الجبائي بالقانون الإداري
08	ثالثا: علاقة القانون الجبائي بالقانون المالي
08	المطلب الثاني: علاقة القانون الجبائي بفروع القانون الخاص
09	أولا: علاقة القانون الجبائي بالقانون الجنائي
09	ثانيا: علاقة القانون الجبائي بالقانون المدني
09	ثالثا: علاقة القانون الجبائي بالقانون التجاري
10	المطلب الثالث: إشكالية استقلالية القانون الجبائي
10	أولا: نظرية استقلال القانون الجبائي
11	ثانيا: النظرية النافية لاستقلالية القانون الجبائي
12	الفصل الثاني: مصادر القانون الجبائي وإجراءات تنفيذه
13	تمهيد
14	المبحث الأول: مصادر القانون الجبائي وتقسيماته
14	المطلب الأول: المصادر الداخلية
14	أولا: المصادر الرسمية
16	ثانيا: المصادر غير الرسمية (التفسيرية)
17	المطلب الثاني: المصادر الخارجية
17	أولا: الاتفاقيات الجبائية
17	ثانيا: التوجيهات أو اللوائح الجبائية المشتركة (الجماعية):

16	المطلب الثالث: تقسيمات القانون الجبائي
18	أولاً: التقسيم من حيث الشكل (موضوعي وإجرائي)
19	ثانياً: التقسيم من حيث النطاق (داخلي وخارجي)
19	المبحث الثاني: تنفيذ القانون الجبائي
19	المطلب الأول: تنفيذ القانون الجبائي على المستوى المكاني
21	المطلب الثاني: تطبيق القانون الجبائي من الناحية الزمنية
22	الفصل الثالث: النظرية العامة للضرائب
23	تهدية
24	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي والقانوني للضريبة
24	المطلب الأول: مفهوم الضريبة وخصائصها
25	المطلب الثاني: الأساس القانوني للضريبة
25	أولاً: نظرية العقد المالي
26	ثانياً: نظرية العقد الاجتماعي
27	المطلب الثالث: تمييز الضريبة عن الاقتطاعات الأخرى
27	أولاً: الفرق بين الضريبة والرسم
28	ثانياً: الفرق بين الضريبة والتمن العام
28	ثالثاً: الفرق بين الضريبة والأتاوة
28	رابعاً: الفرق بين الضريبة والرسم شبه الجبائي
29	خامساً: الفرق بين الضريبة والغرامة
29	المبحث الثاني: التنظيم الفني للضرائب
29	المطلب الأول: تحديد وعاء الضريبة (المادة الخاصة للضريبة)
29	أولاً: مراحل تحديد الوعاء الضريبي
29	ثانياً: طرق تقدير الوعاء الضريبي
31	المطلب الثاني: ربط الضريبة (تصفيتها)
31	المطلب الثالث: تحصيل الضريبة
32	المبحث الثاني: تصنيف الضرائب
32	المطلب الأول: تصنيف الضرائب حسب وعائها
32	أولاً: الضرائب الوحيدة أو الموحدة والضرائب المتعددة.
33	ثانياً: الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال
33	ثالثاً: الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة
35	المطلب الثاني: تصنيف الضرائب حسب طرق تصفيتها

35	أولاً: الضرائب التوزيعية والضرائب القياسية
35	ثانياً: الضرائب النوعية والضرائب القيمة
35	ثالثاً: الضرائب النسبية والضرائب التصاعدية
36	المطلب الثالث: تصنيف الضرائب حسب طرق تحصيلها
37	أولاً: الضرائب المحصلة عن طريق التوريد المباشر
37	ثانياً: الضرائب المحصلة عن طريق الأقساط المقدمة
37	ثالثاً: الضرائب المحصلة عن طريق الاقتطاع أو الحجز من المنبع
37	رابعاً: الضرائب المحصلة عن طريق الطابع الجبائي
38	الفصل الرابع: التقنيات الجبائية حسب النظام الضريبي الجزائري
39	تمهيد
40	المبحث الأول: مفهوم النظام الضريبي
40	المطلب الأول: تعريف النظام الضريبي
41	المطلب الثاني: مكونات النظام الضريبي
41	أولاً: السياسة الجبائية
42	ثانياً: نظام التحاسب الضريبي
43	ثالثاً: القضاء الضريبي
43	رابعاً: نظام التغذية العكسية (Feed Back)
45	المبحث الثاني: تقديم النظام الضريبي الجزائري
45	المطلب الأول: التطور التاريخي للنظام الضريبي الجزائري
45	أولاً: النظام الضريبي أثناء الحكم العثماني
46	ثانياً: النظام الضريبي الجزائري أثناء حكم الأمير عبد القادر
46	ثالثاً: النظام الضريبي الجزائري أثناء فترة الاستعمار
47	رابعاً: النظام الضريبي الجزائري بعد الاستقلال
50	المطلب الثاني: هيكل النظام الضريبي الجزائري الحالي
50	أولاً: الضرائب والرسوم المؤسسة بالقوانين الجبائية
55	ثانياً: الضرائب والرسوم المؤسسة خارج القوانين الجبائية
60	الفصل الخامس: مدخل إلى القانون الجبائي الدولي
61	تمهيد
62	المبحث الأول: ماهية الازدواج الضريبي
62	المطلب الأول: تعريف الازدواج الضريبي وأسبابه
62	أولاً: تعريف الازدواج الضريبي

63	ثانيا: أسباب حدوث الإزدواج الضريبي
64	المطلب الثاني: أنواع الإزدواج الضريبي
64	أولا: من حيث نطاقه الإقليمي
65	ثالثا: من حيث الشكل
66	ثانيا: من حيث تعمد حدوثه
66	المطلب الثالث: آثار الإزدواج الضريبي وطرق تجنبه
66	أولا: آثار الإزدواج الضريبي
67	ثانيا: طرق تجنب الإزدواج الضريبي
68	المبحث الثاني: الاتفاقيات الجبائية الدولية، مضمونها ومراحل إبرامها
68	المطلب الأول: مفهوم الاتفاقيات الجبائية
68	أولا: تعريف الاتفاقية الجبائية الدولية :
68	ثانيا: أهداف الاتفاقيات الجبائية الدولية
70	ثالثا: أنواع الاتفاقيات الجبائية
70	رابعا: مراحل التفاوض على الاتفاقيات الجبائية.
71	المطلب الثاني: الاتفاقيات الجبائية النموذجية
72	أولا: التعريف بالاتفاقيات الجبائية النموذجية
73	ثانيا: أوجه التشابه والاختلاف بين الاتفاقيتين النموذجيتين
73	ثالثا: مضمون الاتفاقية الجبائية النموذجية
75	المبحث الثالث: تنفيذ الاتفاقيات الجبائية
75	المطلب الأول: مجال تطبيق الاتفاقيات الجبائية
75	أولا: الأشخاص المعنيون بالاتفاقية
75	ثانيا: الضرائب المشمولة في الاتفاقية
76	ثالثا: المجال المكاني للاتفاقية الجبائية
76	رابعا: المجال الزمني للاتفاقية الجبائية
76	المطلب الثاني: معايير توزيع الاختصاص الضريبي في الاتفاقيات الجبائية
76	أولا: معيار الإقامة الجبائية
78	ثانيا: معيار مصدر الدخل
78	ثالثا: معيار المنشأة المستقرة
80	خاتمة
81	المراجع