



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي



جامعة 08 ماي 1945 قالمة

كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم علوم التسيير

السنة الثالثة ليسانس

تخصص : ريادة الأعمال (مقاولاتية)

محاضرات في مادة قانون الضرائب المباشرة
و الغير المباشرة

إعداد الدكتور : براحلية زوبير

السنة الجامعية : 2023 _ 2024

مقدمة

مقدمة

إن السياسة الضريبية لكل دولة تختلف باختلاف النظام السياسي و الاقتصادي لها ،
فالتطور الحاصل في دور الدولة في النشاط الاقتصادي من دولة حارسة إلى دولة متدخلة ،
هنا تبرز تلك السياسة الضريبية المنتهجة من طرف الدول ، فكلما كانت الدولة متدخلة في
النشاط الاقتصادي و محتكرة له كلما اختلفت سياستها الجبائية فنجدها تقلل منها حيث أن
مواردها المالية تأتي من مصادر أخرى غير جبائية ، و هو الحال الذي إعتمدته الجزائر بعد
الاستقلال أين سلكت النهج الاشتراكي كخيار إقتصادي ، وأين كانت مصدر إيراداتها المالية
من المحروقات و التي مازالت إلى يومنا هذا تعتبر هي المورد الأول لميزانية الدولة رغم
التحول السياسي و الاقتصادي الذي شهدته البلاد منذ دستور 1989 ، و بداية توجيهها نحو
اقتصاد السوق ، في حين نجد أن الدولة الحارسة و التي تترك النشاط الاقتصادي للقطاع
الخاص و هنا نقصد بالدولة الرأسمالية أو الليبرالية هنا نجد أن الضريبة هي المورد
الأساسي في ميزانيتها العامة .

و بالعودة للجزائر و كما سبق و أشرنا أنه منذ التحول السياسي و الاقتصادي الذي كرسه
دستور فيفري 1989 و الذي شهدته البلاد نتيجة هذا التحول كان لزاما عليها تكييف
منظومتها القانونية و مايتوافق و هذا التوجه الاقتصادي الجديد ، وأن يتم إصلاح النظام
الجبائي الجزائري بما يتماشى و الخطة الاقتصادية و السياسة العامة المراد تحقيقها من
طرف الدولة ، و تعتبر أهم تلك الاصلاحات التي باشرتها الدولة في المجال الجبائي هو ما
جاء به قانون المالية لسنة 1991 و 1992 الذي أسس لنظام الضريبة على الدخل

الإجمالي ، و الضريبة على أرباح الشركات و كذا نظام الرسم على القيمة المضافة ، و توالى الإصلاحات و التعديلات في النظام الجبائي الجزائري حسب ما تقتضيه كل مرحلة ففي سنة 2002 قنن المشرع الجزائري الاجراءات الجبائية ، و في سنة 2006 وضع مايعرف بسجل السوابق الجبائية و ذلك من أجل تشخيص الخاضعين للضرائب و المخلين بواجبهم الجبائي ، و مازال النظام الجبائي الجزائري يشهد العديد من التعديلات و الإصلاحات تملئها المتغيرات الاقتصادية و حتى الاجتماعية الحاصلة في المجتمع الجزائري مثل ما كرسه قانون المالية لسنة 2022 و 2023 ، أين مس الضريبة على الدخل الإجمالي ، للرفع من القدرة الشرائية للمواطن و الضريبة على أرباح الشركات لتشجيع الاستثمار الوطني أو الأجنبي ، و عندما نتكلم عن النظام الجبائي في الجزائر لا بد من التطرق للضريبة التي تعتبر المورد الرئيسي لتمويل الميزانية العامة للدولة ، ففي الدول التي لا تعتمد على عائدات المحروقات نجدها قد خصصت اهتماما كبيرا لهذا الصنف من الإيرادات و نخص الضريبة ، ما يجدر الإشارة به أن الدولة الجزائرية مازالت تعتمد في تمويل ميزانيتها العامة على العائدات البترولية و بالأخص الجباية البترولية التي يخضع لها عدد مهم من الشركات البترولية الأجنبية التي لها استثمارات بالإقليم الوطني ، و في هذا الإطار وجب التمييز بين نوعين من الضرائب ، فهناك ما يعرف بالجباية العادية و هناك ما يعرف بالجباية البترولية¹ ، الضريبة العادية هي موضوع مطبوعتنا هاته و التي تتمحور حول الضرائب المباشرة و الضرائب غير المباشرة و هي مجموعة محاضرات قدمت لطلبة السنة

¹ - دنيديني يحي ، المالية العمومية ، دار الخلدونية للنشر و التوزيع ، 2010 ، ص 179 .

الثالثة ليسانس تخصص مقاولاتية ، كما أن الضرائب المباشرة كانت قد قدمت لطلبة السنة الثانية ماستر تخصص مالية المؤسسة .

و هاته المطبوعة البيداغوجية الموسومة ب : **قانون الضرائب المباشرة و الضرائب غير المباشرة** ، إعتدنا في تحريرها على خطة ثنائية الفصول حيث سنتناول في الفصل الأول لأساسيات حول النظام الضريبي أين سنتطرق لمفهوم الضريبة و مايميزها عن غيرها ، كما سنتطرق إلى المبادئ و القواعد التي تقوم عليها الضريبة ، كما سنتطرق كذلك لوظائف أو أهداف الضريبة ، كما سندرس في هذا الفصل التنظيم الفني للضريبة خاصة التصنيف القائم على طبيعة الضريبة (الضرائب المباشرة و الضرائب غير المباشرة) ...، أما الفصل الثاني للمطبوعة فنخصصه لأنواع الضرائب المباشرة و الضرائب غير المباشرة ، أين سندرس من خلاله أنواع الضرائب المباشرة و بالضبط الضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات، كما سنتطرق للضرائب غير المباشرة و خاصة الرسم على القيمة المضافة ، و هذا وفق الخطة التالية :

الفصل الأول : أساسيات حول النظام الضريبي

الفصل الثاني : أنواع الضريبة المباشرة و الضريبة غير المباشرة

الفصل الأول : أساسيات حول النظام الضريبي

الفصل الأول : أساسيات حول النظام الضريبي

مقدمة

تعتبر الضرائب من بين أهم مصادر الإيرادات العامة و أقدمها التي تمول ميزانية الدولة ، و مظهرا بارزا لسيادة و تقدم الدول ، و التي من خلالها يتم تغطية النفقات العامة¹ ، كما تعد الضرائب من أدوات السياسة المالية التي يمكن من خلالها تحقيق أهدافها أيا كانت مالية أو اقتصادية أو اجتماعية أو ...، و يبقى الهدف المالي هو الهدف الأساسي للضريبة ، حيث تنص المادة 11 من القانون العضوي رقم 84 - 17 المعدل و المتمم و المتعلق بقوانين المالية² على أنه تتضمن موارد الميزانية العامة للدولة مايلي : - الإيرادات ذات الطابع الجبائي و كذا حاصل الغرامات ...، و سوف يتم توضيح ذلك لاحقا من خلال عنصر أهداف الضريبة في هذا الفصل و الذي سنتطرق من خلاله إلى مفهوم الضريبة و خصائصها و قواعدها و كذا أهدافها و هذا من خلال المبحث الأول ، أما المبحث الثاني لهذا الفصل فنخصصه للتنظيم الفني للضريبة و طرق تقديرها .

¹ - د/ محمد ساحل ، المالية العامة " النفقات العامة - الإيرادات العامة - الضرائب - القروض العامة - الميزانية العامة للدولة ، جسور للنشر و التوزيع ، الجزائر ، الطبعة الأولى ، 2017 ، ص 101 .

² - القانون رقم 84 - 17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 ، المتعلق بقوانين المالية ، الجريدة الرسمية ، العدد 28 ، الصادرة بتاريخ 10 جويلية سنة 1984 .

المبحث الأول : مفهوم الضريبة :

في هذا المبحث سنحاول تحديد تعريف الضريبة من عدة أوجه من خلال المطلب الأول ، ثم نتحدث عن خصائص و مميزات الضريبة في المطلب الثاني ، أما المطلب الثالث فنخصصه للتعرف عن الضريبة و المفاهيم المشابهة لها .

المطلب الأول : تعريف الضريبة

قبل تحديد مفهوم الضريبة من الناحية الاصطلاحية ، و حتى نكون أكثر إحاطة بمفهوم الضريبة ، كان لا بد أولاً تحديد مفهومها اللغوي ، ليأتي بعد ذلك التعريف الاصطلاحي لها.

الفرع الأول : التعريف اللغوي للضريبة

يأخذ مفهوم الضريبة من الناحية اللغوية معان كثيرة نأخذ منها الآتي :

- الضريبة هي : " واحدة الضرائب و هي التي تؤخذ في الأرصاد و الجزية و نحوها ، ومنه ضريبة العبد أي غلة العبد ...ويقصد بها ما يؤدي العبد إلى سيده من الخراج المقرر عليه ...و تجمع على ضرائب ، و الضرائب ضرائب الأرضين ، و هي وظائف الخراج عليها " ¹
- الضريبة هي : " واحدة الضرائب و هي التي تؤخذ في الأرصاد و الجزية و نحوها ، و منه ضريبة العبد أي غلة العبد ...و هي مايؤدي العبد إلى سيده من الخراج المقرر عليه ، و تجمع على ضرائب ، و الضرائب ضرائب الأرضين ، و هي وظائف الخراج عليها " ² .

⁴ - محمد مرتضى الحسيني الزبيدي ، تاج العروس ، المجلد الثالث ، مطبعة حكومة الكويت ، الكويت ، سنة 1967 ، ص 249 - 250 .

² - ابن منظور الأفرقي المصري ، لسان العرب ، المجلد الثاني ، دار بيروت للطباعة و النشر ، بيروت ، لبنان ، ص 522 .

يستخلص من ذلك أن الضريبة تلك التي تجبى من العبيد اتجاه ساداتهم كالضريبة على الخراج و الجزية و ...

الفرع الثاني - التعريف الاصطلاحي للضريبة :

تطور تعريف الضريبة مع التطور الذي تشهده المجتمعات و الدول و الزاوية التي ينظر لها لدور الضريبة و عليه سنحاول إبراز بعض التعاريف للضريبة سواء منها التعاريف الكلاسيكية أو التعاريف الحديثة و المعاصرة لها .

أولاً - التعاريف الكلاسيكية للضريبة :

سنحاول ذكر بعض التعاريف التقليدية للضريبة كآتي :

○ - "الضريبة اقتطاع جبري ، تقوم به السلطة العامة على أموال الأفراد ، قصد توزيع ثقل الأعباء العامة ، فيما بينهم بإنصاف" ¹.

○ - " الضريبة أداء نقدي نقدي مطلوب من الأفراد و بشكل إجباري و بصفة نهائية و بلا مقابل بقصد تغطية النفقات العامة " ².

الظاهر من هذه التعاريف الكلاسيكية للضريبة أنها تعاريف و صفة ركزت على وظيفة الضريبة المالية فقط دون باقي الوظائف و الأهداف التي أصبحت للضريبة و هو مايتناسب مع دور الضريبة التقليدي .

ثانيا : التعاريف الحديثة و المعاصرة للضريبة:

¹ - د محمد ساحل ، المرجع السابق ، ص 102 .

² - المرجع نفسه ، ص 102 - 103 .

مثل ما حاولنا إبراز بعض التعاريف التقليدية للضريبة ، سنحاول أيضا أن نبرز

كذلك بعض التعاريف الحديثة لها كالآتي :

○ - "الضريبة هي مبلغ من المال ، تفرضه الدولة و تجبيه من ثروات الأشخاص

بصورة جبرية و نهائية من دون مقابل خاص ، و ذلك بغرض تحقيق النفع العام

، و هي أيضا أداة لتوزيع الأعباء العامة " ¹ .

○ - " الضريبة فريضة نقدية تقتطعها الدولة أو من ينوب عنها من الأشخاص

العامة أو الأفراد جبرا و بصفة نهائية و دون أن يقابلها بالضرورة نفع معين ، و

تفرضها الدولة على المكلف بناء على قدرته التكاليفية و تستخدمها في تغطية

النفقات العامة أو الوفاء بمقتضيات السياسة المالية العامة للدولة " ² .

و تأسيسا على ما سبق يمكن أن يصبح التعريف الحديث للضريبة على النحو التالي

: " الضريبة مبلغ نقدي تفرضه الدولة و تجبيه جبرا بإقتطاعه مباشرة من ثروات

الأشخاص و بصورة نهائية و دون مقابل ، بهدف تحقيق أهداف الدولة (النفع العام) ،

و هي أيضا أداة لتوزيع الأعباء العامة للدولة "

و من خلال هذه التعايف يمكن استخلاص و ابراز الخصائص التي تتميز بها الضريبة .

المطلب الثاني : خصائص و مميزات الضريبة :

تتمثل خصائص الضريبة فيمايلي :

¹ - د. فوزي عطوي ،المالية العامة " النظم الضريبية و موازنة الدولة " ،منشورات الحلبي الحقوقية ، لبنان ، ص 49 .

² - د. محمد ساحل ، المرجع السابق ، ص 103 .

الفرع الأول - الضريبة هي أداء نقدي :

هذا يعني أن الضريبة يجب أن تسدد نقدا لا عينا ، نظرا للتطور الاقتصادي الحديث من اقتصاد عيني إلى اقتصاد نقدي ، كما أن لجوء الدولة للضريبة النقدية يحقق العديد من المزايا نذكر منها:

- تحقق عدالة أكبر للفرد حيث يمكن احتساب أعباء المكلف الشخصية.
 - لا يتم التلاعب بحصيلتها .
 - تعتبر المبالغ النقدية أكبر حصيللة و أسهل في الجباية و أقل تكلفة .
 - تسهل عملية الرقابة ، و لا يتم التلاعب بحصيلتها .
- كما أن الصفة النقدية قد ميزت الضرائب عن الخدمات الإجبارية التي تحصل عليها الدولة من المواطنين¹ ، مع الإشارة فقط أنه لا يعني بشكل مطلق عدم إمكانية تحصيلها في صورة عينية كل ما في الأمر أن هذه العملية تتم في نطاق ضيق و في الظروف الاستثنائية البحتة² .

ذلك أن الضريبة العينية لها عيوب كثيرة نذكر منها :

- ارتفاع تكاليف نقلها و تخزينها .
- خطر انخفاض قيمتها نتيجة التلف أو انخفاض القيمة السوقية .

¹ - نوزاد عبد الرحمن الهيتي ، منجد عبد اللطيف الخشالي ، المدخل الحديث في اقتصاديات المالية العامة ، دار المناهج للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، 2006 ، ص 92 .

² - د. فوزي عطوي ، مرجع سابق ، ص 50 .

- الرقابة صعبة و مرتفعة التكاليف ، و قد يتم استبدالها بأصناف أقل جودة أو التلاعب في الأسعار عند البيع .¹

الفرع الثاني : الضريبة تفرض و تؤدي بصورة اجبارية :

تجبي من الأفراد المكلفين جبرا ، إنطلاقا من فكرة السيادة التي تمارسها الدولة على الأفراد ، وتتمثل الإلزامية في أن الدولة مجبرة على إستحقاق ديونها من المكلفين بالضريبة ، و ما يعزز اجبارية الضريبة كونها نابعة من موافقة أعضاء السلطة التشريعية، و من تجسيد هذه الموافقة في نصوص قانونية ملزمة ، كما انها ضمن أهم واجبات المواطنة² ، وعليه كل شخص مكلف بالضريبة تجبي منه قصرا و بالقوة ، وكل تهرب أو تحايل أو غش بشأنها يكون مرتكبه تحت طائلة العقوبات الجزائية .

الفرع الثالث : الضريبة تقتطع و تجبي دون مقابل :

ليس هناك علاقة بين دفع الضريبة و بين حصول المكلف على نفع أو مقابل من الدولة ، بل قد لا يحصل المكلف (دافع الضريبة) على أية خدمة من الدولة نظير أدائه الضريبة ، فالمكلف يقوم بأدائها على أساس مساهمته في تحمل الأعباء العامة ، كما أن أدائها هو عمل تضامني بين الجميع لتمويل نشاطات الدولة ، وهذه الخاصية تميز الضريبة عن الرسم .

الفرع الرابع : الضريبة تجبي بصورة نهائية :

¹ - د. محمد ساحل ، مرجع سابق ، ص 104 .

² - راجع المادة 82 من الدستور الجزائري .

بمعنى أن المكلف بها لا يمكنه استرداد المال الذي يدفعه كضريبة ، بل أن الضريبة تدخل إلى خزينة الدولة بشكل نهائي ، وهذه الخاصية تميز الضريبة عن القرض العام الذي يستلزم رده مع الفوائد .

الفرع الخامس : الضريبة تفرض تعبيراً عن سياسة الدولة التدخلية (الضريبة ذات أهداف) :

لم يعد يقتصر دور الضريبة في تحقيق الهدف المالي فحسب ، بل أصبحت أداة تدخلية ، تستعملها في تغطية النفقات العامة و تحقيق الأهداف الاقتصادية و الاجتماعية ، و ذلك استجابة لدورها في تحقيق المنفعة العامة ¹ ، فالضريبة أصبحت حصيلتها تستخدم في المشاريع التي تعود بالنفع العام للمواطنين ، و هو ما أستقرت عليه المبادئ الدستورية العامة للدول حتى دون النص عليها ² .

المطلب الثالث : الضريبة و المفاهيم المشابهة لها :

حتى نزيل أية غموض أو لبس قد يعترض الطالب أو أي قارئ فيما يخص بعض المصطلحات و المفاهيم القريبة و المشابهة للضريبة ، سنحاول توضيح ذلك من خلال هذا العنصر ، سواء تعلق الأمر بين الضريبة و الجباية ، أو بين الضريبة و الرسم ، أو بين الضريبة و القرض الإجباري ، أو بين الضريبة و الإتاوة ، و كل ذلك سيأتي تفصيلاً .

الفرع الأول : الضريبة و الجباية :

¹ - د. فوزي عطوي ، مرجع سابق ، ص 59 .

² - د. محمد الصغير بعلي ، د. يسري أبو العلا ، المالية العامة ، دار العلوم للنشر و التوزيع ، الجزائر ، ص 59 .

تتمثل الجباية في جميع الإقتطاعات التي تقوم بها الدولة سواء كانت ضرائب أو رسوم أو أي شكل آخر من الإقتطاعات ، لذا فالجباية أوسع مفهوم من مصطلح الضريبة ، بمعنى أكثر توضيح أن الحصيلة الضريبية تعتبر جزء من الحصيلة الجبائية¹ ، أي أن الوعاء الجبائي جزء منه مكوناته نجد الضرائب .

الفرع الثاني : الضريبة و الرسم :

يتفق الرسم مع الضريبة في كون كل منهما مبلغا نقديا ، يتم دفعهما إلى خزينة الدولة ، وكلاهما يدفعان إلى الدولة بصورة نهائية و غير قابلة للإسترداد ، لكنهما يختلفان من عدة أوجه تمثل في النقاط التالية :

- إذا كانت الضريبة تدفع دون مقابل مباشر ، فإن الرسم يتم دفعه لقاء خدمة خاصة يقدمها مرفق عمومي² .

- إذا كانت إجراءات تحصيل الضرائب معقدة ، فإن الرسم يجبى بطريق سهلة و بدون إجراءات معقدة .

- تحديد مقدار الرسم يتم عادة على أساس قيمة الخدمة المقدمة للفرد ، بينما مقدار الضريبة يتم تحديده على أساس المقدرة التكليفية أو المالية للمكلف بدفعها .

- الضريبة إجبارية ، في حين أن الرسم يتوقف على طالب الخدمة و نوعية الخدمة المقدمة ، فالذي طلبها يدفع ذلك الرسم و الذي لم يطلبها لايفرض عليه ذلك .

¹ - د. محمد ساحل ، مرجع سابق ، ص 105 .

² - اعمر يحيوي ، مساهمة في دراسة المالية العامة ، دار هومة ، الجزائر ، 2003 ، ص 93 .

- الضريبة لديها عدة أهداف اقتصادية و اجتماعية و حتى سياسية بالإضافة إلى الهدف المالي طبعاً و سوف يتم التطرق لذلك لاحقاً ، بينما الرسم هدفه مالي بحت .

الفرع الثالث : الضريبة و الإتاوة :

تتفق الضريبة مع الإتاوة في أن كليهما يدفعان إجبارياً ، و يختلفان من حيث ، أن أساس الإتاوة هو مقدار المنفعة الخاصة التي عادت على دافعها و التي يمكن تحديدها و تقديرها ، أما أساس فرض الضرائب فهو المشاركة في الأعباء العامة حتى لو لم يعد على دافعها أي منافع خاصة¹.

الفرع الرابع : الضريبة و القرض الإجباري :

كليهما يفرض جبراً لتمويل النفقات العامة ، و دون حصول الفرد على نفع خاص مقابل له ، غير أنه يختلفان في أن الضريبة تفرض بصفة دائمة ، و نهائية ، بينما تتقرر القروض الإجبارية بصفة مؤقتة و يتصور رد أصل القرض و فوائده إلى المقترض و لو بعد فترة من الزمن² .

المبحث الثاني : الأساس القانوني للضريبة و القواعد و المبادئ التي تحكمها و أهدافها :

في هذا المبحث أعلاه نبين الأساس القانوني المستند عليه في فرض الضرائب ، ثم نحاول إبراز القواعد و المبادئ التي يجب مراعاتها عند فرض الضريبة ، ثم نستعرض أهداف و غايات الضريبة .

¹ - محمود حسين الوادي ، زكريا أحمد عزام ، مبادئ المالية العامة ، دار المسيرة ، عمان ، 2006 ، ص 100 .

² - د. محمد ساحل ، مرجع سابق ، ص 106 .

المطلب الأول: الأساس القانوني للضريبة :

اختلف الفقه في تفسير الأساس القانوني الذي يقوم عليه فرض الضريبة ، من خلال

النظريات التالية :

الفرع الأول : نظرية العقد الاجتماعي و المنفعة المتبادلة :

و قد ظهرت هذه النظرية في القرن الثامن عشر ميلادي ، و مفادها أن الأساس الذي ترتكز

عليه الضريبة هو وجود عقد مالي بين الأفراد و الدولة يلتزم بمقتضاه الأفراد بدفع الضرائب

مقابل التزام الدولة بتقديم خدمات عامة ، و من خلاله ظهرت آراء مختلفة حول نوعية هذا

العقد ، أين تم التكييف القانوني لهذا العقد وفق ثلاثة آراء عموما هي ¹ :

أولا : الرأي الأول : يرى أصحابه و في مقدمتهم المفكر آدم سميث **Adam Smith** ، أن

هذا العقد بمثابة عقد بيع أو إيجار خدمات ، أي أن الأفراد يدفعون الضريبة كمقابل للخدمات

و المنافع التي تقدمها الدولة لهم ، غير أن هذا الرأي تلقى العديد من الانتقادات تمثلت في :

• صعوبة تحقيق التناسب بين مبلغ الضريبة و مقدار المنفعة المقدمة للمكلف بالضريبة

.

• مجافاة هذا التكييف للعدالة كونه يؤدي إلى إلزام الطبقات الفقيرة بدفع ضرائب كبيرة

مقابل ما يحصلون عليه من خدمات و منافع ، وهذا لا يستقيم مع قاعدة العدالة الضريبية .

• كذلك ما تم توجيهه لهذا الرأي من نقد هو أنه قد يتم استخدام إيرادات الضرائب في

تسديد التزامات مترتبة على الأجيال السابقة .

¹ - المرجع نفسه ، ص 108 .

ثانيا : الرأي الثاني : و قد كان صاحبه الفقيه الفرنسي يارس **Thiers** (**عقد الشركة**) مشبها

الدولة بشركة مساهمة ، و المواطنين فيها هم المساهمون ، و الحكومة هي مجلس الإدارة ، فالأفراد يشتركون معا للحصول على بعض المنافع كخدمة الأمن و الصحة و يجب على كل فرد أن يتحمل حصته من النفقات اللازمة لإنتاج هذه الخدمات الضرورية لإنتاجه الخاص و من ثم وجب أن يساهم في التكاليف العامة بقدر مساو ، و تفرض الضريبة على رأس المال لا على الدخل ¹ ، إن هذا التكييف ، و إن كان يفسر ضرورة التناسب بين مبلغ الضريبة و دخول المواطنين أو كما يعبر عنه في عقد الشركة بنسبة مساهمة كل منهم في عقد شركة الإنتاج ، غير أنه هو كذلك لم يسلم من النقد ، من ذلك هو أن الدولة لا تقوم بتوفير مجموعة من الخدمات المادية للمواطنين بل كذلك توفر لهم جملة من الخدمات المعنوية و الأدبية التي يصعب تقييمها ماديا ، بالإضافة إلى أن التكييف يستوجب إستفادة الفئات ذات الدخل المرتفعة بقسط من الخدمات العامة يفوق ما تتمتع به الفئات ذات الدخل المحدود أو ضعيفة مخالف الدخل ، و هذا للحقيقة و الواقع ، إذ في الغالب ما تتمتع الفئات محدودة الدخل بخدمات المرافق العامة أكثر من الفئات ذات الدخل المرتفع ² .

ثالثا: الرأي الثالث : و نادى به الفقيه "إميل دو جرارد" Emile de Girard حيث أنه كيف

العقد على أنه عقد تأمين تؤمن الدولة بموجبه على المواطنين من الأخطار مقابل حصولها على قسط التأمين الذي يكون في صورة ضريبة ، فإن هذا التكييف ، و لو أنه يمتاز بتحقيق

¹ - عبد الباسط علي جاسم الزبيدي ، سلطة الدولة بفرض الضرائب في الفكر المالي الإسلامي و القانون

الوضعي ، بدون دار و سنة نشر ، ص 15 .

² - عباس محمد محرز ، إقتصاديات المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 2003، ص 185 .

التناسب مع مقدار الثروة المؤمن عليها ، غير أن هذه النظرية أيضا كانت عرضة للنقد من ناحيتين ، الأولى: أنها تقتصر وظيفة الدولة على المحافظة على الأمن فقط ، و يخالف الواقع ، أما الناحية الثانية : هو أن عقد التأمين يلقي على عاتق المؤمن عبء تعويض الخسائر في حين أن الدولة لا تلتزم بتعويض الأفراد عما يلحقهم من أضرار أو خسائر¹ .

الفرع الثاني : نظرية التضامن الإجتماعي :

مؤدى هذه النظرية بأنها عبارة عن تضامن بين أفراد المجتمع الذي هو بدوره خاضع لسلطة سياسية واحدة ، و هذا يدل على أن الفكرة مستمدة من التطور التاريخي للضريبة ، بحيث كانت الضريبة تمثل فكرة تضامنية بين مختلف العشائر و القبائل ، وبعدها أصبحت تمثل مساعدة مالية يقدمها الأفراد للحاكم لتغطية النفقات العامة ، ثم تحولت بسبب التطور الحاصل في المجال الاقتصادي و الإجتماعي ، لتصبح عبارة عن فريضة واجبة الدفع من قبل الأفراد ، و ذلك في إطار تضامن إجتماعي² .

المطلب الثاني : القواعد التي تحكم الضريبة:

يقصد بها المبادئ أو الأسس التي يتعين على المشرع مراعاتها عند وضع نظام ضريبي في دولة ما ، فهي قواعد تحقق فائدة مزدوجة ، حيث تحقق مصلحة المكلف بالضريبة من جهة ، و تحقق مصلحة الخزينة العمومية من جهة أخرى .

¹ - د. محمد ساحل ، مرجع سابق ، ص 109 .

² - د. محمد ساحل ، مرجع سابق ، ص 110 .

و لقد وضع (آدم سميث) في كتابه ثروة الأمم أربع قواعد و مبادئ شهيرة للضرائب ، و التي من دونها حسبه لا نكون أمام نظام ضريبي صالح ، وهي : قاعدة العدالة ، قاعدة اليقين ، قاعدة الملائمة ، قاعدة الاقتصاد في النفقة .

الفرع الأول : قاعدة العدالة :

وهي القاعدة الأولى لسلامة الضريبة ، و تعنى قاعدة العدالة أن يقوم كل فرد بالمساهمة فى التكاليف والأعباء العامة للدولة طبقا لمقدرته النسبية، وبالتالي فإن الالتزام بدفع الضرائب يجب أن يتمشى مع مبدأ القدرة على الدفع، ولقد تعرض مضمون هذه القاعدة لتطور كبير منذ أن صاغها آدم سميث في أواخر القرن الثامن عشر الميلادي ، و قد ذكر سميث في كتابه ثروة الأمم أنه "يجب أن يساهم رعايا الدولة فى النفقات الحكومية وفقا لمقدرتهم النسبية بقدر الإمكان ، أي بنسبة الدخل الذي يتمتعون به في ظل حماية الدولة " ¹ ذلك أن الفكر المالي التقليدي يرى تحمل المكلف عبء الضريبة تبعا لمقدرته النسبية ، أما الفكر المالي الحديث ، فيرى أن فكرة العدالة تقوم على مبدأي عمومية الضريبة و المساواة أمام الضريبة .

أولا : مبدأ عمومية الضريبة : ومؤداها أن تفرض الضريبة على سائر الأشخاص و الأموال ، فلا يعفى منها مال أو شخص من الخاضعين لسيادة الدولة ² .

ما يمكن أن نلاحظه أن مبدأ عمومية الضريبة لا يطبق تطبيقا مطلقا ، حتى في المجتمعات

المعاصرة ، حيث يعفى بعض الأشخاص و الأموال لاعتبارات معينة تحدده السلطة

¹ - خالد شحادة الخطيب ، أحمد زهير شامية ، أسس المالية العامة ، دار وائل للنشر ، عمان ، 2007 ، ص 158 .

² - محمد عباس محرزى ، إقتصاديات الجباية و الضرائب ، دار هومة ، الجزائر ، 2003 ، ص 27 .

التشريعية كما هو الحال في الجزائر ، فالإعفاء يكون لاعتبارات إجتماعية أو قد يكون

لاعتبارات اقتصادية و سنأتي لذلك في الفصل الثاني من هذه المطبوعة .

ثانيا : مبدأ المساواة أمام الضريبة : يقصد به أن يكون عبء الضريبة واحدا بالنسبة لكافة

المكلفين حتى يتساووا جميعا في تحمل أعباء النفقات العامة .

و لقد أثارت فكرة المساواة أمام الضريبة كثيرا من الجدل في الفكر المالي بين أنصار النظام

الضريبي النسبي ، و يعتمد على المساواة في الأنصبة ، و أنصار النظام الضريبي

التصاعدي، و يعتمد على المساواة في التضحية ، فقد تطور مفهوم المساواة الضريبية ، من

المساواة النسبية (الحسابية) إلى المساواة الشخصية (المساواة في التضحية) .

فالشكل الأول لتشخيص الضريبة : هو الأخذ بعين الاعتبار أعباء المكلف العائلية ، و الشكل

الثاني لتشخيص الضريبة : هو تصاعدية الضريبة .

ومن أجل تدعيم مبدأ العدالة الضريبية ، فقد أخذت العديد من النظم الضريبية بنظام الضرائب

الشخصية الذي يقتضاه تأخذ التشريعات المالية في اعتبارها عند فرض الضريبة ، شخص

المكلف و ظروفه المعيشية و الإجتماعية و ...بالنظر إلى المقدرة التكاليفية الحقيقية للمكلف

.

وعليه يمكن القول أن العدالة الضريبية لها بعدان ، البعد الأول هو العدالة العمودية المرتبطة

بكيفية التعامل مع الأشخاص مختلفي الدخل ، و تأثير النظام الضريبي على هذا البعد متوقف

على تصاعدية هذا النظام الضريبي ، أي معدل زيادة الجزء المقطوع من الدخل لسداد

الضريبة مع إرتفاع مستوى الدخل ، و يتمثل البعد الثاني في العدالة الأفقية التي يقصد بها أن الأشخاص المتماثلين في جميع الجوانب المهمة ينبغي معاملتهم معاملة موحدة ¹ .

الفرع الثاني : قاعدة اليقين :

يقصد بقاعدة اليقين أن الضريبة محددة على سبيل اليقين ، بمعنى أن تكون معلومة للمكلف بشكل يقيني لا غموض فيه ولا تحكم. بحيث يمكن للمكلف أن يعرف بالتحديد كل ما يتعلق بالضريبة التي يلتزم بدفعها ، من حيث ماهيتها ، و سعرها ، و طريقة تحديد وعائها ، و ميعاد و كيفية دفعها ، وكافة الأحكام القانونية المتعلقة بها ، ويتفرع عن قاعدة اليقين أن تكون التشريعات الضريبية واضحة لا لبس فيها ولا إبهام، بحيث يفهمها المكلف ، بلا مشقة

و بحيث تمنع أو تحد من المنازعات بين الإدارة الضريبية و المكلف ، و تمنع أو تحد من التعسف الذي قد تستعمله الإدارة الضريبية في التقدير من جهة ، و قد تضع حد كذلك للغش أو التهرب الضريبي من جهة أخرى .

الفرع الثالث : قاعدة الملائمة في الدفع :

المقصود بها يجب أن تجبى الضرائب أو تحصل في أنسب وقت و أفضل أسلوب عند المكلف ، بمعنى أن يتلائم ميعاد التحصيل مع ميعاد تحقق الإيراد الفعلي ، حتى يتسنى للمكلف دفعها في حالة يسره المالي ، فأغلب التشريعات الضريبية تجاوبت تجاوب غير محدود مع هذه القاعدة ، فالضريبة المفروضة على فئة الموظفين تجبى منهم في موعد

¹ - د. محمد ساحل ، مرجع سابق ، ص 111 .

صرف رواتبهم ، و الضريبة على أرباح الشركات تحصل عند تحقيق الربح في نهاية الفترة المالية¹ .

و تهدف هذه القاعدة في حقيقة الأمر كذلك ، إلى تجنب تعسف الإدارة الضريبية في استعمال سلطتها فيما يتعلق بإجراءات التصفية و التحصيل² .

الفرع الرابع : قاعدة الاقتصاد في النفقة :

و نعني الاقتصاد في نفقات الجباية بإتباع إجراءات التحصيل الأقل كلفة للمكلفين و للإدارة المالية ، حتى لا يتحمل المكلف تضحية في غير موضعها ، و يتضاءل الفرق بين ما يدفعه و ما يدخل خزانة الدولة ، بحيث تتحقق الوفرة الضريبية ، فهي قاعدة تدنية مصاريف التحصيل الضريبي³ .

المطلب الثالث :مبادئ الضريبة

إذا كان آدم سميث قد وضع القواعد الأساسية التي يجب مراعاتها من المشرع عند وضعه لأية نظام ضريبي ، و إنطلاقاً منها فإنه هناك مبادئ تقوم و تؤسس عليها الضريبة هي :

الفرع الأول : مبدأ شرعية الضريبة

هذا معناه أن قرار فرض الضريبة و نظامها يدخل في إطار القانون ،أي من صلاحيات المشرع ، و هذا المبدأ نصت عليه المادة 82 من التعديل الدستوري لسنة 2020¹ ، حيث

¹ - محمد محمود الغانم ، الإعتراضات الضريبية " أسبابها و سبل معالجتها من وجهة نظر كل دائرة ضريبية الدخل و المكلفين " ، مذكرة ماجستير غير منشورة ، كلية الأعمال ، جامعة الشرق الأوسط ، الأردن ، 2011 ، ص 22 .

² - عباس محمد محرز ، مرجع سابق ، ص 29 .

³ - د. محمد ساحل ، مرجع سابق ، ص 112 .

نصت في فقرتها الأولى على هذا المبدأ و التي جاءت كمايلي " لا تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون ... " و بإعتبار أن سن القوانين هو إختصاص أصيل للسلطة التشريعية و تماشيا مع هذا المبدأ الدستوري ، هذا الأخير نص كذلك في المادة 139 منه و التي جاءت في الفصل الذي يخص السلطة التشريعية حيث نصت " يشرع البرلمان في الميادين ... و في الفقرة 13 منها- إحداث الضرائب و الجبايات و الرسوم و الحقوق المختلفة ، و تحديد أسسها و نسبها و تحصيلها "

و على هذا الأساس يعتبر المشرع السلطة الوحيدة المؤهلة دستوريا في تحديد نظام الضريبة و الجبايات و الرسوم .

الفرع الثاني : مبدأ المساواة أمام الضريبة

إذا كان مبدأ شرعية الضريبة هو مبدأ دستوري كما سبق و بينا ذلك ، فإن مبدأ المساواة أمام الضريبة هو الآخر من المبادئ الدستورية و هذا ما جاء في الفقرة الثانية من المادة 82 من التعديل الدستوري لسنة 2020 بقولها " ...كل المكلفين بالضريبة متساوون أمام الضريبة ، ويحدد القانون شروط الإعفاء الكلي أو الجزئي منها ... "

و المساواة أمام الضريبة بين المكلفين بها مبدأ عام دون تمييز قائم على الجنس أو الأصل أو الدين و العرق و .. ، حيث أن المساس بهذا المبدأ يعد مساسا بمصالح المجموعة الوطنية يضيف المشرع الدستوري في الفقرة الخامسة من المادة سالفه الذكر ، لكن هذا لا يعني كذلك أن كل المكلفين يدفعون نفس المبلغ الضريبي أو يخضعون لنفس النظام

¹ - المرسوم الرئاسي رقم 20 - 442 المؤرخ في 30 ديسمبر سنة 2020 ، يتعلق بإصدار التعديل الدستوري ، الجريدة الرسمية رقم 82 الصادرة بتاريخ 30 ديسمبر سنة 2020 .

الضريبي¹ ، كذلك يمكن أن يتم إعفاء بعض الأفراد أو الأشخاص كلياً أو جزئياً لإعتبارات معينة يوضحها و يحددها كذلك المشرع .

الفرع الثالث : مبدأ عدم الرجعية في تطبيق الضريبة

و هذا المبدأ يجد سنده الدستوري دائماً في نفس المادة الدستورية و نقصد المادة 82 في

فقرتها الرابعة (4) التي نصت على الآتي : "... لا تحدث بأثر رجعي ، أية ضريبة ، أو

جباية ، أو رسم ، أو أي حق كيفما كان نوعه ... " ، كما أن السند القانوني الآخر ما

نصت عليه المادة 2 من القانون المدني الجزائري² ، و التي نصت على : " لا يسري

القانون إلا على مايقع في المستقبل و لا يكون له أثر رجعي " ، مما سبق نقول أن مبدأ

عدم رجعية الضريبة هو مبدأ دستوري و تشريعي أيضاً كقاعدة .

المطلب الرابع: أهداف الضريبة (وظائفها) :

إن الهدف (الوظيفة) الأساسي الذي تسعى لتحقيقه الضريبة هو الهدف المالي ، لكونها تشكل

مصدراً هاماً للإيرادات العامة ، وبها يتم تغطية النفقات العامة للدولة ، لكن هذا المفهوم أو

الوظيفة للضريبة يعتبر مفهوم تقليدي متعلق بصورة الدولة الحارسة .

أما مفهوم و وظيفة الضريبة العصري فلا ينحصر فقط في الهدف المالي رغم أنه هو الهدف

الأول لها ، بل أصبح لها أهداف إقتصادية و إجتماعية و حتى أهداف سياسية .

الفرع الأول : الهدف المالي :

¹ - دنيدي يحي ، مرجع سابق ، ص 184 .

² - الأمر رقم 75 - 58 ، المتضمن القانون المدني المعدل و المتمم .

يعتبر الهدف المالي للضريبة ، الهدف الأصلي و الأساسي بحيث أن الضريبة هي المورد الأساسي في تمويل ميزانية الدولة ، ففي الدول التي تفتقر للثروات الطبيعية ، نجد أن الدولة تعتمد أساسا على الضرائب المتحصل عليها من مداخيل الأفراد و ربح المؤسسات و تسمى بالجباية العادية و هي تمثل نسبة كبيرة و معتبرة من الإيرادات النهائية لهذه الدول ، لذا نجد السلطات العمومية في هذه الدول تحرص دوما على جعل الوظيفة المالية للضريبة منتجة عندما تلزم أكثر عدد ممكن من الخاضعين لها بدفعها و تحد من الإعفاءات الضريبية التي تأثر سلبا على المردودية الجبائية ¹ .

و يشترط لتحقيق هذا الهدف المالي شرطان أساسيان في فرض الضريبة هما : - حياد الضريبة و وفرة حصيلتها ² .

الفرع الثاني: الهدف الاقتصادي

تعتبر الضريبة أداة لتدخل الدولة في النشاط الاقتصادي ، و بالتالي فهدفها العام هو الوصول إلى حالة إستقرار اقتصادي غير مشوب بالتضخم أو بالانكماش ، ففي حالة التضخم ترفع نسبيا و يوسع في فرضها لامتناس كمية النقد الزائدة ، و في حالة الانكماش تخفض أسعارها و تزداد الإعفاءات مما يزيد من الادخار و بالتالي التوسع في الاستثمار ³ ، تفرض الدولة الضرائب كوسيلة للسيطرة على المشكلات الاقتصادية كالتضخم والعرض النقدي ومستوى الأسعار، وتتحكم بكل تلك المشكلات عن طريق رفع معدلات الضرائب لخفض العرض النقدي في البلاد وتحجيم جموح التضخم والأسعار المرتفعة والعكس .

¹ - دنديني يحي ، مرجع سابق ، ص 185 .

² - د.ناصر مراد ، فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق ، دار هومة ، الجزائر ، 2003 ، ص 39

³ - حسين مصطفى حسين ، المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1995 ، ص 47 .

الفرع الثالث : الهدف الاجتماعي

يبرز الهدف الاجتماعي للضريبة في ظل الدولة المتدخلة من خلال إعتبار أن الضريبة وسيلة لإعادة توزيع الثروات و المداخل ، حيث تستخدمها معظم الدول لمعالجة التفاوت بين دخول الأفراد ، عن طريق فرض الضريبة التصاعدية على الدخل ¹ .

كما تستخدم الضرائب في تنمية قطاعات رئيسية لتحسين مستوى معيشة الأفراد مثل قطاع التعليم والصحة و السكن ... ، كما سبق و أشرنا أن الحصيلة الضريبية توجه إلى إقامة المشاريع ذات النفع العام .

الفرع الرابع: الهدف السياسي

تستخدم الضريبة كذلك لتحقيق أهداف سياسية ، فالنظام الضريبي هو صورة لسياسة مطبقة خلال فترة معينة ، ففي الداخل تمثل الضريبة أداة في يد القوى السياسية الحاكمة في مواجهة الطبقات الاجتماعية الأخرى ² ، كما تسعمل من طرف نفس القوى السياسية في حملاتهم الانتخابية من خلال الوعود ببعض التخفيضات الضريبية ، أما في الخارج فهي تمثل أداة من أدوات السياسة الخارجية ، أين تستخدم إما لتسهيل التجارة مع بعض الدول ، من خلال خفض الضرائب الجمركية على الواردات أو حتى الإعفاء منها ، و إما للحد من المعاملات التجارية مع بعض الدول و ذلك برفعها من أجا تحقيق غايات سياسية ³ .

المبحث الثالث :تحديد وعاء الضريبة و طرق تقديرها و التقسيم الفني لها

¹ - د. ناصر مراد ، نفس المرجع ، ص 57 .

² - د. سوزي عدلي ناشد ، المالية العامة ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت ، لبنان ، 2003 ، ص 131

³ - د. زينب حسين عوض الله ، مبادئ المالية العامة ، الدار الجامعية ، 1997 ، ص 152.

في هذا المبحث و كما واضح سنقسمه إلى ثلاثة مطالب رئيسية ، الأول نتكلم فيه عن تحديد وعاء الضريبة ، و المطلب الثاني ندرس من خلاله الطرق المعتمدة لتقدير الضريبة ، أما المطلب الثالث فيخصص لتوضيح و معرفة تصفية الضريبة (سعر الضريبة) و كذا التقسيم الفني للضريبة و الذي يعتبر بوابة الفصل الثاني لهاته المطبوعة .

المطلب الأول : تحديد وعاء الضريبة

لكل ضريبة وعاء معين يشمل المادة التي تخضع لها أو المحل الذي تفرض عليه ¹ ، و الوعاء الضريبي المقصود به محل الضريبة ، أو هو الموضوع الذي تفرض عليه الضريبة ، أو المادة التي تفرض عليها الضريبة ² .

و عليه فإنه إذا ما تقرر فرض الضريبة ما ، فوجب تعيين أساس فرضها ، و معرفة مناسبة فرضها كذلك ، ليتم بعد ذلك تحديد المادة الخاضعة لها .

الفرع الأول : أساس فرض الضريبة

قد يتم تحديد أساس فرض الضريبة على الأشخاص ، أو تحديدها على أساس الأموال ، بمعنى قد يكون وعائها شخصا أو مالا .

أولا : الضرائب على الأشخاص

هي الضرائب التي تتخذ من الأشخاص أنفسهم وعاء للضريبة بحكم و جودهم في إقليم الدولة بغض النظر عن ما في حوزتهم من أموال ، بمعنى أن يكون الإنسان ذاته هو محل

¹ - د. سالم الشوابكة ، قرار تقدير ضريبة الدخل و طرق الطعن به ، مجلة الحقوق ، جامعة الكويت ، الكويت ، العدد 2 ، سنة 2000 ، ص 179 .

² - د. عادل فليح العلي ، المالية العامة و التشريع المالي و الضريبي ، دار الحامد للنشر والتوزيع ، عنام ، الأردن ، الطبعة الأولى ، سنة 2003 ، ص 181 .

الضريبة ،لمجرد وجوده على إقليم الدولة بصرف النظر عن امتلاكه للثروة ، و تتميز هذه الضريبة بكونها لا تعتمد على مقدار ما يكتسبه المكلف من دخل أو مقدار ماينفقه أو ما يدخره ، و أي اختلاف في مقدار الضريبة بين أفراد المجتمع يعتمد على معايير أخرى بخلاف الدخل و الثروة و الإنفاق، مثل معيار العمر أو الجنس فقد يقتصر فرض الضريبة على الأفراد الذين تتراوح أعمارهم بين سن كذا و كذا ، كما قد يتوقف مقدار الضريبة على الحالة الإجتماعية للفرد ، و ما إذا كان متزوج أو أعزب ، كما قد يتوقف مقدار الضريبة على مكان الإقامة أو الشارع أو عمل الفرد ، غير أنه ما يعاب عليها هو عدم مراعاة المقدرة التكاليفية للفرد ¹ .

ثانيا : الضرائب على الأموال

لقد أخذت جل الدول إلى الأخذ بنظام الضرائب على الأموال ، بسبب الانتقادات الموجهة لنظام الضرائب على الأشخاص ، و نطاق و مجال الضرائب على الأموال ، هي أن هذا النوع من الضرائب تفرض على المال في حد ذاته دون النظر إلى من يحوزه ، هذا المال قد يأخذ في الحياة الإقتصادية أكثر من شكل ، فقد يكون عبارة عن عقارات و منقولات و أصول مختلفة (ثروة أو رأس مال) ، و قد يكون دخلا يتحقق للفرد جراء نشاط تجاري أو صناعي أو خدمي ، بجهد ذهني أو عضلي ، و بالتالي الدخل و رأس المال (الثروة) يشكلان و عاء الضريبة .

¹ - د. محمد ساحل ، مرجع سابق ، ص 116 .

و تتميز هذه الضريبة بعدالتها ، ما يأخذ أو يعاب عليها إمكانية التهرب الضريبي من دفعها،
مما قد يؤثر سلبا على الإستثمار و الإدخار في أوقات معينة ¹ ، أما التساؤل الذي يثار هو
: أيهما أكثر تعبيراً عن المقدرة التكليفية للأشخاص ، رأس المال أم الدخل ؟

- الضرائب على الدخل ، تحتل أهمية كبيرة في الأنظمة الضريبية الحديثة ، لكونها
تستوعب أوجه النشاط الاقتصادي المختلفة ، فهي تعد أهم الوسائل التي تمكن من تحديد
المقدرة التكليفية للفرد ، و بالتالي الاقتطاع من دخله ما يناسب ظروفه الشخصية ، بالإضافة
إلى أنها تمثل مصدراً ثابتاً و دائماً للإيرادات العامة للدولة ، حيث تستخدمها الدولة لتحقيق
العدالة الاجتماعية،

باعتبارها وسيلة في يد الدولة لإعادة توزيع الدخل الوطني و تقليل الفوارق بين الطبقات
الاجتماعية المختلفة عن طريق خاصة الإعفاءات و التخفيضات في نسب هذه الضرائب و
التي سيتم توضيحها في الفصل الثاني من المطبوعة .

و منه نخلص إلى القول أن أساس فرض الضريبة في المجتمعات المعاصرة يكون الدخل

كقاعدة و الثروة (رأس المال) كإستثناء.²

الفرع الثاني : مناسبة فرض الضريبة

¹ - عبد المطلب عبد الحميد ، إقتصاديات المالية العامة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 2004 -
2005 ، ص 252 .

² - د.زينب حسين عوض الله ، مبادئ المالية العامة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 1994 ، ص
137 .

إن الضريبة التي تفرض على واقعة تلك رأس المال أو واقعة اكتساب الدخل ، هي الضرائب المباشرة ، كما يمكن أن تتبعها ضريبة بطريق غير مباشر ، كأن تفرض على واقعة تداول رأس المال أو مناسبة إنفاق الدخل ، وتسمى عندئذ بالضرائب غير المباشرة .

أولا : مناسبة فرض الضريبة على الدخل

في حالة إختيار الدخل أساسا لفرض الضريبة ، هنا توجد مناسبتان لفرض الضريبة ، مناسبة فرض الضريبة على الدخل عند الحصول عليه ، أو مناسبة فرض الضريبة عند الإنفاق .
ففي حالة وقع الإختيار على الدخل كمنااسبة لفرض الضريبة ، فقد تفرض ضرائب تتعدد بتعدد أنواع الدخل تسمى ضرائب نوعية ، و قد تفرض ضريبة تشمل جميع أنواع الدخل التي يحصل عليها المكلف تسمى ضريبة عامة .

و إذا فرضت الضريبة على الدخل عند إنفاقه على شراء السلع و الخدمات أصبحنا أمام ضرائب تفرض على مناسبات مختلفة و تقع في المراحل المختلفة التي تمر بها تلك السلع و الخدمات من المنتج إلى المستهلك ، و في هذه الحالات تعتبر ضرائب على الإنفاق عامة في نطاق الضرائب غير المباشرة ، و هي التي تتناول الدخل أو الثروة في بعض الأحيان بمناسبة استخدامه أو إنفاقه .

ثانيا : مناسبة فرض الضريبة على الثروة (رأس المال)

وهي ثروة مكتسبة تشكل مادة خاضعة للضريبة ، و أهم صعوبة تصادف فرض الضريبة على رأس المال أو الثروة هي تقدير هذه الثروة ، و من ثم يستلزم الأمر إنتهاز فرصة إعادة تقديرها من قبل الأفراد لجعلها مناسبة لفرض الضريبة ، خاصة أنه سبق و وضعنا أن الضريبة تجبى نقدا ، و إعادة التقييم هذا للثروة لا تأخذ محلا في العادة لفرض

الضريبة إلا عند انتقال تلك الثروة بين الأفراد بمقابل في حالة البيع مثلا ، و بغير مقابل في حالة الميراث (ضريبة التركات).

الفرع الثالث : تحديد المادة الخاضعة للضريبة

المادة الخاضعة للضريبة أو ما يعبر عنها كذلك بمطرح الضريبة، بصورة عامة هو الشيء أو الموضوع الذي تطرح عليه الضريبة حيث أن أول عمل يقوم به المشرع عند تنظيمه للضرائب هو اختيار المطرح (الوعاء) الذي تفرض عليه الضرائب، وقد يكون شخصا أو مال أو عملا ، ولكن الأمر يزداد تعقدا عندما نصل إلى التطبيق فالضريبة العقارية يمكن أن تكون على قيمة العقار نفسه أو على دخله ، والضريبة على البضائع يمكن ان تفرض على وزن البضاعة أو حجمها أو قيمتها أو أرباحها الخ....، وتتوقف أهمية دراسة هذه النقطة على مآثره من مشكلات اجتماعية واقتصادية وقانونية، فمن جهة النظرة الاجتماعية على المشرع أن يختار بين فرض الضريبة بصورة مجردة أو أن يأخذ في الاعتبار وضعية المكلف الشخصية أو العائلة، ومن جهة النظرة الاقتصادية يجب عليه أن يفرق بين أصناف الأموال، أي بين رأس المال والدخل والإنفاق، ومن جهة النظرة القانونية تختلف أسس تنظيم مطرح أو المادة الخاضعة للضريبة على حسب الأموال المتبعة في كل تشريع وضعي¹.

وعليه فإنه يتطلب تحديد مقدار الضريبة ، ضرورة الوصول إلى تقدير حقيقي للمادة الخاضعة للضريبة ، و ذلك عن طريق القيام بعمليتين متتاليتين ، تتمثل الأولى في تحديد المقدرة التكلفة للمكلف بالضريبة ، و تتمثل الثانية في تقدير قيمة المادة الخاضعة للضريبة ، عن طريق تحديدها كميا ، تمهيدا لحساب مقدار الضريبة التي على المكلف تسديدها .

¹ - حسن عواضة، المالية العامة، جامعة بيروت العربية، الطبعة الرابعة ، 1998، ص 32 .

أولاً : تحديد المقدرة التكلفة للمكلف بالضريبة (التحديد الكيفي للمادة الخاضعة للضريبة)
(

يقصد بالمقدرة التكلفة للمكلف بالضريبة ، قدرته على تحمل الأعباء العامة (الضرائب) دون الإضرار بوجوده أو بمقدرته الإنتاجية ، و مؤدى ذلك أن المقدرة التكلفة لا تتوقف على حجم الثروة التي يحوزها المكلف فقط ، بل تتوقف و تتعدى إلى العناصر الشخصية المتعلقة بمصدر الثروة و الظروف التي أحاطت بكسبها ، و كيفية استخدام هذه الثروة ، أي كيفية تخصيصها للإستهلاك أو للإدخار ، وهو ما يعرف بالحد الأدنى اللازم للمعيشة ، فضلاً عن التكاليف اللازمة للحصول على الثروة¹ .

و عليه يجب التمييز بين الضرائب الشخصية و الضرائب العينية ، حيث تعتبر الضرائب الشخصية أكثر الضرائب تحقيقاً لمبدأ العدالة ، لأنها تراعي المقدرة التكلفة للمكلف² ، وذلك بأخذها في الاعتبار عدة عوامل هي :

- إعفاء الحد الأدنى للمعيشة .
- مراعاة الأعباء العائلية للمكلف بالضريبة.
- التمييز بين الدخل وفقاً لمصدرها .
- خصم فوائدها الديون و الضرائب .

¹ - د. زينب حسين عوض الله ، مرجع سابق ، ص 168 .

² - سوزي عدلي ناشد ، أساسيات المالية العامة ، منشورات الحلبي الحقوقية ، لبنان ، ط 1 ، 2008 ، ص 168 .

إن كل عامل من هذه العوامل يحقق درجة من شخصية الضريبة ، و أصبح فرضها أكثر إرتكازا على المقدرة التكليفية الحقيقية للمكلف بالضريبة ، و تجدر الإشارة إلى أن التصاعد في أسعار الضرائب من بين عناصر التشخيص التي يلجأ إليها المشرع الضريبي .

ثانيا : التحديد الكمي للمادة الخاضعة للضريبة

يتوقف حجم الحصيلة الضريبية على طريقة تحديد المادة الخاضعة للضريبة ، و تحديد المادة الخاضعة للضريبة له أهمية من حيث الحصيلة الضريبية ، و من حيث عدالة الضريبة في توزيع العبء الضريبي بين المكلفين بالضريبة ، لهذا نجد اهتمام التشريعات الضريبية بتحديد طرق تقدير وعاء الضريبة .

المطلب الثاني : طرق تقدير الضريبة

و يمكننا في هذا المجال أن نميز بين مجموعتين أساسيتين من الطرق لتقدير الضريبة ، طرق التقدير غير المباشرة ، و تعتمد على طريقة المظاهر الخارجية أو التقدير الجزافي و تستند إلى القرائن ، و طرق التقدير المباشر ، و تعتمد على طريقة التصريح من المكلف ، أو طريقة التقدير الإداري المباشر ، و هذه تستند إلى البيئة .

الفرع الأول : طرق التقدير الضريبي غير المباشر

يكون التقدير غير مباشرا إذا ما أتخذت الإدارة الضريبية من عنصر خارجي دليلا على مقدار المادة الخاضعة للضريبة¹ ، و هنا نميز بين أسلوبين هما :

¹ - د. زينب حسين عوض الله ، مرجع سابق ، ص 171 .

أولاً : أسلوب المظاهر الخارجية

يتم تقدير قيمة المادة الخاضعة للضريبة بالإعتماد على عدد من المظاهر الخارجية التي يسهل الوقوف عليها وتعتبر مُعبّرة عن ثروة المكلف مثل. مثل: العقارات و السيارات و الشركات التي يحوّزها أو المبيعات التي يحققها، حيث يتم تقدير قيمة المادة الخاضعة للضريبة بالإعتماد على بعض العلامات و المظاهر الخارجية التي يسهل معرفتها ، وهنا لا تفرض الضريبة على المادة الخاضعة للضريبة ، وإنما تفرض في الواقع على المظاهر الخارجية .

و على الرغم من أن هذه الطريقة تتسم بالبساطة و قلة النفقات ، إلا أن من عيوبها ، أنها لا تحقق العدالة الضريبية ، لأنها تعتمد على مظاهر خارجية قد لا تعبر و لا تعطي مدلول حقيقي لقيمة المادة الضريبية، كما لا تراعي الجوانب الشخصية لمكلف، ولا عن المقدرة التكليفية الحقيقية للمكلف بالضريبة ، و مجافاتها لقاعدة العمومية نتيجة عدم إخضاع بعض فروع الدخل التي ليست لها مظاهر خارجية للضريبة ، ولذلك فإن هذه الطريقة لا تطبق إلا في النادر و بصورة تكميلية للتأكد من صحة التقدير¹ .

ثانياً : أسلوب التقدير الجزافي

تقدر قيمة المادة الخاضعة للضريبة تقديراً جزافياً بناءً على عدة قرائن و التي تعتبر دالة على مقدار دخل المكلف ، مثل القيمة الإيجارية إذ تعد قرينة لتحديد دخل صاحب العقار ، رقم الأعمال لتحديد ربح التاجر ، ساعات عمل المحامي لتحديد دخوله إلخ ... ، و إما أن تحدد هذه القرائن قانونياً و يطلق عليها بالجزاف القانوني و إما أن تحدد بصورة اتفاقية بين إدارة

¹ - د. سوزي عدلي ناشد ، مرجع سابق ، ص 165 .

الضرائب و المكلف و غالبا ما يتم الاتفاق على رقم معين يمثل مقدار دخله ، و تسمى هذه الطريقة بالجفاف الاتفاقى ¹.

حيث أن هذه الطريقة تتشابه مع طريقة المظاهر الخارجية في أن كل منهما يقوم على أساس تقريبي ، إلا أن طريقة التقدير الجزافي تعتمد في تحديدها للوعاء الضريبي على القرائن التي ترتبط بمؤشرات حقيقية في تحديد المادة الخاضعة للضريبة ، و بالرغم من أن هذه الطريقة أكثر تأكيدا نسبيا من طريقة المظاهر الخارجية ، إلا أنه يقل استخدامها أيضا إمعانا في تحقيق العدالة ، و قد يكون لها نفس عيوب الطريقة السابقة ²، إذ أنه من عيوبها عدم قيامها على أساس من التحديد ومن ثم بعدها عن الحقيقة والعدالة .

و يلجأ المشرع الضريبي إلى استخدام هذه الطريقة في بعض الحالات ، مثل حالة المكلفين الذين لا يملكون دفاتر حسابية منتظمة و آمنة ، و في حالة إذا كانت تلك الدفاتر تخالف الواقع .

الفرع الثاني : طرق التقدير الضريبي المباشر

تعتمد جل أو معظم التشريعات المالية الحديثة إلى هذه الطرق في تحديد وعاء الضريبة ، و تستند هذه الطرق إلى معرفة مباشرة بالمادة الخاضعة للضريبة ، و هي معرفة تستمد إما عن طريق التصريح ، و إما عن طريق التقدير المباشر بواسطة الإدارة .

أولا : التصريح :

حسب هذه الطريقة يتم التقدير ، إما عن طريق إقرار المكلف نفسه ، أو إقرار الغير :

¹ - مسعود دراوسي ، السياسة المالية و دورها في تحقيق التوازن الاقتصادي حالة الجزائر 1990 - 2004 ، أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2005 ، ص 188 .

² - د. محمد ساحل ، مرجع سابق ، ص 131 .

1 - تصريح المكلف بالضريبة :

يقدم المكلف وفق هذه الطريقة تصريحا عن نتائج أعماله كما هو مبين في دفاتره و مستنداته أو أية أوراق أخرى ترى ضرورة الإطلاع عليها بقصد الوصول إلى الحقيقة ، غير أن البيانات التي ترد بالتصريح ليست نهائية ، فالإدارة المالية تملك الحق في أن تدخل عليها التعديلات التي تجدها ضرورية للوصول إلى الربح الحقيقي .

و لضمان صحة التصريح فإن الإدارة تحتفظ لنفسها بالحق في رقابة التصريح و تعديله ، إذا بني على غش أو خطأ ، فيكون للإدارة الضريبية الحق في أن تلجأ إلى طريقة المظاهر الخارجية أو التقدير الجزافي للوصول إلى الحقيقة (الربح الحقيقي) حقيقة المادة الخاضعة للضريبة¹.

الملاحظ أن هذه الطريقة أقرب إلى العدالة و أكثر إيرادا للدولة و لكنها تثير في الوقت نفسه شكوى المكلفين و تدمرهم بسبب إطلاع الدوائر المالية على ما لديهم من دفاتر و مستندات و أوراق و على خفايا نشاطهم الممارس .

2 - تصريح الغير :

قد يكلف الغير في بعض الحالات بالإفصاح عن مادة الضريبة الخاصة بالمكلف بالضريبة ، مثل ما هو الحال في إلزام المشرع رب العمل بأن يقدم إقرار أو تصريحا عن أجور و مرتبات مستخدميه و يعول على هذا الإقرار كأساس في فرض الضريبة عليهم ، حيث يقتصر دور الغير على حجز الضريبة و توريدها إلى الإدارة الضريبية .

¹ - د. زينب عدلي ناشد ، مرجع سابق ، ص 166 .

و تعد هذه الطريقة أكثر ملاءمة لتحديد المادة الخاضعة للضريبة ، خاصة أن الغير ليس له مصلحة في إخفاء مقدار الدخل أو التهرب من الضريبة ، بل المكلف هو الذي يتحمل الضريبة ، إذ أنها تقتطع من دخله مباشرة ، أما الغير فيقتصر دوره على حجز الضريبة و توريدها إلى الإدارة الضريبية¹.

تمتاز هذه الطريقة بدقتها النسبية و اقترابها من الحقيقة ، ومن عيوبها صعوبة تقييم بعض الدخل و خاصة أصحاب المهن الحرة ، و مع ذلك يتبع هذا الأسلوب في كثير من الدول².

المطلب الثالث : تصفية الضريبة و التقسيم الفني لها

من خلال هذا المطلب سنتطرق إلى عمليات تصفية الضريبة أو مايعبر عنه بسعر الضريبة في الفرع الأول من المطلب ، بينما الفرع الثاني فنخصصه لطرق تحصيل الضريبة .

الفرع الأول : تصفية الضريبة (سعر الضريبة)

بعد أن تم تحديد وعاء الضريبة أو المادة الخاضعة للضريبة ، لا بد من تحديد مقدار أو حساب الضريبة الذي يجب أن يسدد من طرف المدين ، إنها عمليات التصفية ، و بعبارة أخرى تحديد ما يمكن من ذلك الوعاء الضريبي كضريبة و هو ما يعرف أيضا بسعر الضريبة و الذي يمكن تعريفه بأنه نسبة الضريبة إلى وعائها³.

¹ - د. زينب حسين عوض الله ، مرجع سابق ، ص 173 .

² - منور أوسرير ، محمد حمو ، محاضرات في جباية المؤسسات ، مكتبة الشركة الجزائرية ، بودواو ، الجزائر ، 2008 ، ص 40 .

³ - د. محمد ساحل ، مرجع سابق ، ص 133 .

و الضريبة لا تتحدد بحسابات رياضية بسيطة ، بل تتطلب الاختيار من بين تقنيات تحديد مقدار الضريبة ، و ذلك بإتباع تقنية الضريبة التوزيعية أو تقنية الضريبة القياسية و في هذه الأخيرة قد يكون السعر نسبيا أو تصاعديا ، و سوف نتعرض لكل صورة على النحو التالي :

أولا : الضريبة التوزيعية

و هي الضريبة التي يحدد المشرع المقدار الكلي لحصيلتها دون أن يحدد سعرها لكل مكلف ، أين يوزع هذا المقدار الكلي بين أقليم الدولة حيث تقوم لجان محلية فيها بتحديد ما يخص كل مكلف من هذه الحصيلة ، و عندئذ فقط يمكن معرفة معدل الضريبة ، و الذي يتم على أساس المقدرة الاقتصادية للأفراد ، إلا أنه يعاب عليها أنها ضريبة غير عادلة لأنها توزع على المكلفين بالضريبة على أساس نسبة معينة أو ثابتة من المادة الخاضعة للضريبة و لا تراعي المقدرة التكلفة¹ ، كما يعاب على الضريبة عدم مرونتها حيث أن استقرار المبالغ المحددة كنصيب لكل إقليم لفترة طويلة يجعلها بعيدة عن التأثير بالظروف الاقتصادية فلا تستفيد الدولة من تحسن الظروف الاقتصادية² ، لذا تم العدول عن هذا الأسلوب في تحديد الضريبة في الوقت الحاضر و حل محلها أسلوب الضريبة القياسية³.

ثانيا : الضريبة القياسية

¹ - سوزي عدلي ناشد ، مرجع سابق ، ص 199 .

² - د.عادل فليح العلي ، المالية العامة و القانون المالي و الضريبي ، إثراء للنشر و التوزيع ، الأردن ، 2009 ، ص 152 .

³ - نفس المرجع ، ص 108 .

هي تلك الضريبة التي يحدد المشرع سعرها مقدما ، و دون أن يحدد حصيلتها الإجمالية ، و إنما يترك أمر الحصيلة للظروف الإقتصادية و للمادة الضريبية و المعدل الذي حدد ، و تمتاز بتحقيق العدالة بكفالتها للمساواة بين كافة المكلفين في تحمل عبء الضريبة ، ضف إلى ذلك أنها تمتاز بأن كل مكلف يعرف سلفا مقدار الضريبة التي يتوجب عليه دفعها و هذا يجعلها تقترب من قاعدة اليقين التي سبق توضيحها ، مما يترتب على ذلك استقرار مالية الضريبة ، كما أنها تمتاز بالمرونة و تمكن من مراعاة الظروف الشخصية لكل مكلف بالضريبة ، غير أن هذه الضريبة تتطلب إدارة مالية عالية الكفاءة ، كما تضار الخزينة العامة بتهرب المكلفين من أدائها بخلاف الحال في الضريبة التوزيعية ¹ .

و الضريبة القياسية تختلف درجة عدالتها وفق حالتين هما :

1 - الضريبة النسبية

معنى هذه الضريبة أنها تفرض وفق معدل ثابت مهما تغير الوعاء الضريبي ، و تزداد حصيلتها بنفس نسبة ازدياد مقدار المادة الخاضعة للضريبة ، أي تحديد السعر على نحو يوزع العبء الضريبي تناسبيا مع المقدرة التكاليفية العينية دون الاعتداء بالظروف الشخصية للمكلف بالضريبة ، و بالتالي فهي ضريبة ظاهريا أنها ضريبة عادلة نظرا لمعاملتها كل المكلفين بشكل متساوي ، لكن في الحقيقة فهي بعيدة عن العدالة الضريبية ، ففرض ضريبة بمعدل واحد على كل الأوعية الضريبية مهما كانت قيمتها ، سيؤدي حتما إلى تحويل الثروة بشكل غير مباشر من أصحاب الدخل المنخفضة إلى أصحاب

¹ - د. محمد ساحل ، مرجع سابق ، ص 135 .

الدخل المرتفعة¹ ، كما أن حصيلتها قليلة ، و مثال ذلك الضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية².

2 - الضريبة التصاعدية

يقصد بالضريبة التصاعدية تلك الضريبة التي يتغير معدلها تبعاً لتغير وعاء الضريبة ارتفاعاً أو انخفاضاً ، بمعنى يتغير مقدارها تبعاً لاختلاف المادة الخاضعة للضريبة ، و تزداد حصيلتها بنسبة أكبر من نسبة ازدياد المادة الخاضعة لها ، فهي تراعي قاعدة العدالة و الظروف الشخصية للمكلف ، كما أنها أحد الأدوات الفعالة المستعملة لتقليل التفاوت بين دخول الأفراد و إعادة توزيع الدخل الوطني لصالح الطبقات ذات الدخل المنخفضة ، بمعنى أن يتم تحديد السعر على نحو يوزع العبء الضريبي بطريقة أكثر انضباطاً بالاعتداد بالظروف الشخصية للمكلف³ ، و بالتالي هي أكثر عدالة ضريبية من الضريبة النسبية نظراً لأخذها للمقدرة التكلفة للمكلف .

و هذا ما جعل معظم التشريعات الضريبية الحديثة تأخذ بالضرائب التصاعدية في مجال الضرائب المباشرة و بالضبط في الضرائب على الدخل كونها أكثر عدالة⁴ .

و الضريبة التصاعدية تأخذ أشكالاً عديدة و متعددة هي:

أ - طريقة التصاعد الإجمالي (أو بالطبقات)

¹ - د. محمد ساحل ، مرجع سابق ، ص 135 .

² - أنظر المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

³ - د. سوزي عدلي ناشد ، مرجع سابق ، ص 2003 .

⁴ - د. محمد سعيد فرهود ، التخصصية و الضرائب ، مجلة الحقوق ، جامعة الكويت ، الكويت ، العدد 3 ،

1997 ، ص 113 .

و هي الطريقة التي على أساسها يقسم المكلفون بالضريبة إلى مجموعات أو طبقات بحسب ما يملكون من عناصر خاضعة للضريبة ، على أن تسري الضريبة بسعر معين على كل مجموعة أو طبقة منهم ¹ ، كذلك الضريبة المطبقة على الدخل الإجمالي عن طريق الجدول التصاعدي ² ، و الذي سيتم توضيحه لاحقا في الفصل الثاني من المطبوعة.

ب - طريقة التصاعد بالشرائح (أو الأجزاء) :

وفق هذه الطريقة يقسم دخل المكلف بالضريبة إلى عدة شرائح أو أجزاء ، بحيث يفرض على كل شريحة ضريبة بمعدل معين ، بحيث يرتفع المعدل بارتفاع الشرائح إلى الأعلى ، و كل شريحة تعامل معاملة خاصة (أي تعالج بحسب ما يوافقها من معدل) ³ ، و في النهاية يخضع الدخل لعدة معدلات بقدر ما يحتوي من الشرائح ⁴.

ج - طريقة الضريبة التنازلية:

المقصود بهذه الطريقة هو أن نبدأ بسعر أو معدل الضريبة مرتفع مع تخفيضه بالنسبة للدخل المنخفضة ، و بهذا يحدث تصاعد للضريبة ، إلا أنه تصاعد ضئيل ، بقصد تخفيف العبء عن أصحاب الدخل المحدودة .

د - طريقة التصاعد عن طريق الإعفاء أو الخصم من وعاء الضريبة :

قصد توزيع العبء الضريبي على حسب المقدرة التكاليفية للمكلفين بالضريبة ، قد يفرض معدل واحد للضريبة على أن يتغير مقدار المادة الخاضعة للضريبة ، إما عن طريق

¹ - أحمد فنيديس ، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر ، المكتبة المصرية للنشر و التوزيع ، مصر ، 2014 ، ص 21 .

² - أرجع للمادة 104 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، و المعدلة في قانون المالية لسنة 2022 .

³ - د. محمد ساحل ، مرجع سابق ، ص 137 .

⁴ - أحمد فنيديس ، مرجع سابق ، ص 22 .

الإعفاءات أو الخصم ، حيث يتحقق التصاعد عن طريق إعفاء جزء من الدخل اللازم لتغطية الحد الأدنى للمعيشة ، كما يتحقق التصاعد كذلك بخصم جزء من المادة الخاضعة للضريبة لكي يقابل الأعباء العائلية التي يتحملها المكلف بالضريبة الذي يكفل عائلته أو أسرته ¹ .

و يترتب على الإعفاء و الخصم نوع من تصاعد الضريبة ، غير أنه في حالة ما إذا ارتفعت الدخل و بعدت عن حد الإعفاء فإن المعدل الفعلي يقارب المعدل النسبي للضريبة ² .

الفرع الثاني : ضمانات و طرق تحصيل الضريبة

بعد القيام بعملية تحديد الوعاء الضريبي ، وكذا تحديد السعر أو المعدل الضريبي ، تبقى المرحلة الأخيرة و هي تحصيل قيمة الضريبة ، فالتحصيل الضريبي هو الغاية المنشودة ذلك لأنه ينطوي على دخول قيمة الضريبة إلى الخزينة العامة ، أي إنتقال مبلغها من المكلف إلى خزينة الدولة ³ ، و ذلك هو الهدف و الغاية الجوهرية للضريبة .

كما يعبر مصطلح تحصيل الضريبة على مجموع العمليات التي تهدف الى نقل مبالغ الضريبة من جيوب المكلف الى صناديق الخزينة، فمرحلة التحصيل تعتبر فيها الضريبة قد وصلت إلى اخر مراحلها وان كافة المراحل السابقة انما تمهد الى هذه المرحلة، ويتم التحصيل بعدة طرق أهمها التوريد المباشر، الأقساط المقدمة، الحجز من المنبع .

¹ - المرجع نفسه ، ص 22 .

² - د. زينب حسين عوض الله ، مرجع سابق ، ص 178 .

³ - د.سوزي عدلي ناشد ، مرجع سابق ، ص 205 - 206 .

و تختار إدارة الضرائب لكل ضريبة طريقة التحصيل المناسبة ، و التي يراعى في طريقة التحصيل تلك القواعد الأساسية التي سبق و تكلمنا عنها ، كأن تراعى الإدارة الجبائية قاعدة الملائمة في الدفع ، و ذلك بتحديد مواعيد أداء الضريبة دون ما تعسف أو تعقيد في إجراءاتها مراعية في ذلك قاعدة الإقتصاد في النفقة .

و يقصد بالتحصيل الضريبي ، مجموعة من الطرق و العمليات و الإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف إلى الخزينة العمومية وفقا للقواعد القانونية المطبقة في هذا الصدد ، أين تصبح هذه المرحلة العلاقة فيها مباشرة بين إدارة الضرائب و المكلف بالضريبة¹.

كما أن عملية التحصيل الضريبي عادة ما تعترضها العديد من المشاكل بين الإدارة الضريبية و المكلفين بدفعها ، و عليه فقد منح القانون عموما و القانون الضريبي خاصة للإدارة الضريبية ضمانات واسعة لتحصيل الضريبة .

أولا : ضمانات تحصيل الضريبة

أحاط المشرع الضريبي حق الدولة بجملة من الضمانات تتمثل في :

1- امتياز دين الخزينة

النص على حق الإمتياز لدين الضريبة و الذي هو دين الخزينة العمومية على معظم الديون الأخرى ، حيث يستوفي دين الضريبة قبل غيرها من الديون الأخرى سواء كانت تلك الديون عادية أو ديون ممتازة ، حيث نصت المادة 991 من القانون المدني² على حق

¹ - أحمد فنيديس ، مرجع سابق ، ص 23 .

² - الأمر رقم 75 - 58 المتضمن القانون المدني ، المعدل و المتمم .

الخزينة العامة في استيفاء حقها مهما كان نوعه ، و في أي يد كان و قبل أي حق آخر و لو كان ممتازا أو مضمونا برهن .

2- الحجز الإداري على الأموال

يمكن لإدارة الضرائب أن تقوم بالحجز الإداري على أموال المكلف الذي يمتنع عن الوفاء بالضريبة في المواعيد المحددة ، حيث تلجأ إدارة الضرائب إلى مضايقة المكلف بالضريبة إداريا وذلك إذا تخلف هذا الأخير في أداء حقوقها، حيث تستطيع الإدارة الضريبية إصدار أمر بالحجز الإداري على أموال المكلفين الذين يتأخرون عن سداد الضريبة ، فلها أن تحجز على حسابات المكلف بالبنوك ، و على المنقولات و العقارات حتى تجبر المكلف على الوفاء سريعا بدين الدولة ، و قد خص المشرع التجاري الخزينة العامة بحق المطالبة الفردية لديونها الممتازة إذا لم يلب وكيل التفليسة في أجل شهر إنذارها بدفع حقوقها من الأموال المتوفرة ، والقيام بالإجراءات اللازمة للتنفيذ¹ .

و عليه ، و حفاظا على حقوق الخزينة العامة فقد منح المشرع الحق لمسيري الخزينة العامة لأجل تحصيل الضرائب و الرسوم و الحقوق الأخرى القيام بالمتابعات الفردية و القيام بالإجراءات اللازمة للتنفيذ على أموال المدين بالضرائب ، و من مشمولات التنفيذ هو

بإمكان إدارة الضرائب القيام ببيع منقولات المكلف أو عقاراته استقفاء لدين الدولة في المزد العلني بعد أن يسبقها توقيع الحجوزات الإدارية على تلك المنقولات أو العقارات .

3- الدفع ثم الاسترداد

¹ - راجع الفقرة الثانية من المادة 349 من الأمر رقم 75 - 59 المتضمن القانون التجاري (المعدل و المتمم) .

من الضمانات الأخرى التي كفلها المشرع الضريبي لإدارة الضرائب تطبيق قاعدة الدفع ثم الإسترداد ، حيث يلتزم المكلف بدفع دين الضريبة الى الجهة المختصة ثم يستطيع ان يطعن في فرضها أو في مقدارها أو حتى استردادها، و الغرض من ذلك استقرار المعاملات الضريبية ومراعاة مصلحة الخزينة العمومية، وحتى لا يستغل المكلفون حقهم في الطعن ويتأخرون في دفع دين الضريبة، فتقديم المكلف لشكوى أو تظلم لا يوقف دفعها و لا يؤثر على التزاماته بالدفع¹ ، و حسب المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية حيث "يجوز للمكلف بالضريبة الذي ينازع من خلال شكوى مقدمة ضمن الشروط المحددة في المواد 72 ، 73 ، 75 من هذا القانون في مبلغ الضرائب المفروضة عليه، أن يرجئ القدر المتنازع فيه من الضرائب المذكورة ، اذا طلب قبل صدور القرار المتخذ بشأن هذه الشكوى والإستفادة من الأحكام المقررة في هذه المادة ، شريطة تقديم ضمانات حقيقة لضمان تحصيل الحقوق المحتج عليها".

الخلاصة هو أن المنازعة في الضريبة سواء في مقدارها أو في صحتها لا يوقف دفعها.

4- حق الاطلاع

منح المشرع الموظفين المختصين على مستوى المصالح الضريبية حق الاطلاع على الوثائق و الأوراق والدفاتر الموجودة لدى المكلف بالضريبة أو الغير، من أجل تمكينهم من تحديد دين الضريبة، بل ويجوز للنياية العامة أن تطلعهم على ملفات أي دعوى مدينة أو

¹ - سوزي عدلي ناشد ، مرجع سابق ، ص 203 - 204 .

جناية ، فحسب ما جاء في المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية أنه " يسمح بحق اطلاع أعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق و المعلومات المنصوص عليها في المواد المذكورة ادناه،" وقد وضع المشرع سلسلة من العقوبات على من يعرقل استخدام هذا الحق سواء بإمتناع أو الإتلاف قبل انقضاء مدة التقادم التي يسقط بعدها حق إدارة الضرائب¹ ، وقد جاء في قانون الإجراءات الجبائية في المادة 62 أنه " يعاقب بغرامة جبائية يتراوح مبلغها من 5000 إلى 50000 دج ، كل شخص أو شركة ترفض منح حق الاطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها في المواد 61 إلى 45 أعلاه ، والتي يتعين عليها تقديمها وفقا للتشريع أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها" .

ثانيا : طرق تحصيل الضريبة

عند القيام بتحديد قيمة الضريبة على المكلف بها، تأتي مرحلة دفع الضريبة والتي تتم عن طريق التوريد المباشرة من قبل المكلف ، أو عن طريق الدفع بواسطة شخص آخر غير المكلف (الحجز عند المنبع) .

1 - التوريد المباشرة من قبل المكلف

بعد حدوث الواقعة المنشأة للضريبة يتم تحديد مقدار الضريبة حيث تقوم الإدارة الضريبية بإبلاغ دفع الضريبة بمقدارها، ومواعيد دفعها و الخطوات الواجب أن تتبع في تسديد الدين ويكون الوفاء المباشر للدين دفعة واحدة، و ذلك حسب الإقرار الذاتي الذي قام المكلف

¹ - راجع المادة 74 من قانون الاجراءات الجبائية .

بتقديمه ، أو بعد إجراء التقدير النهائي للضريبة ، و صدور قرار التقدير بذلك¹، كما يمكن أن يكون الوفاء لدين الضريبة على شكل أقساط وفقا للنص القانوني المحدد لذلك ويكون تسديد الضريبة لدى مصلحة قبضة الضرائب ، فهي تتميز بالبساطة والسهولة في التنفيذ حيث أن المكلف بالضريبة يدفع الضريبة إلى إدارة الضرائب مباشرة دون وجود وسيط بينهما. ويتبين لنا من هذا أن التوريد المباشر قد يتم دفعة واحدة أو على عدة أقساط بحيث يكون تقسيط دين الضريبة محدد بنص قانوني، كما قد يمنح القانون للإدارة الضريبية سلطة الاتفاق مع المكلف على عدد ومقدار ومواعيد الأقساط ففي هذه الحالة يمكن لإدارة الضرائب أن تجد طريقة تمكن من مساعدة المكلف بالضريبة بتسديد دينه وهذا بعد التشاور فقد تكون شهرية أو ثلاثية أو سداسية، أين يلتزم المكلف بدفع هذه الأقساط في الآجال المحددة من طرف الإدارة الضريبية ، و في نهاية السنة تجري عملية المقاصة بين قيمة الأقساط المدفوعة و قيمة الضريبة المستحقة من خلال قسط التسوية ، و قد أخذ المشرع الضريبي الجزائري بهاته التقنية في العديد من الضرائب المفروضة على غرار الضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات ...الخ ، و هذه الطريقة تخفف من وقع الضريبة على المكلف و تجعل أداؤها ميسورا وسهلا ، كما أنها تضمن للخزينة العامة موارد مالية مستمرة² ، وقد يتم التوريد المباشر للدين الضريبي من خلال قيام المكلف بلصق طوابع الدفعة ، حيث

¹ - سمر عبد الرحمن محمد الدخلة ، النظم الضريبية بين الفكر المالي المعاصر و الفكر المالي الإسلامي _ دراسة تحليلية مقارنة _ ، مذكرة ماجستير ، كلية الدراسات العليا ، جامعة النجاح الوطنية ، 2004 ، ص 80 .

² - د. محمد ساحل ، مرجع سابق ، ص 141 .

بمجرد تحديد دين الضريبة يقوم المكلف بالوفاء مباشرة بدين الضريبة عن طريق شراء طوابع الدمغة اللازمة و لصقها على العقود و الشهادات و المحررات ...الخ¹.

2- طريقة الاقتطاع من المنبع

بموجب هذه الطريقة يلتزم شخص آخر غير المكلف بالضريبة بتقديم التصريح إلى إدارة الضرائب. ويشترط أن تكون عالقة قانونية تربط بين المكلف بالضريبة وشخص الغير، ومما هو واضح ان هذه الطريقة تعد أكثر ملائمة لتحديد المادة الخاضعة للضريبة، خاصة أن الغير ليس له مصلحة في ايفاء مقدار الدخل أو التهرب من الضريبة حيث يكمن دوره في اقتطاع الضريبة وتوريدها الى إدارة الضرائب²، أي أنه يعمل كوسيط بين المكلف بالضريبة ومصلحة الضرائب وتتميز هذه الطريقة بمزايا نذكر منها:

- تضمن سهولة وسرعة التحصيل.
- تضمن استحالة التهرب من الضريبة حيث تحصل قبل حصول المكلف نفسه على المادة الخاضعة للضريبة.
- أن هذه الطريقة تتحقق معها قاعدة الملائمة في الدفع ، حيث أنها تحصل بتحقيق الإيراد فعلا بدلا من الإنتظار إلى نهاية السنة .
- ضمان تحقيق الإيراد المستمر و المنتظم للخزينة العامة على مدار السنة المالية .
- بهذه الطريقة يتم تخفيف عبء الضريبة على كاهل المكلفين ، حيث من خلالها لا يشعرون بثقل الضريبة عليهم ، مثل ما لو كانوا هم أي المكلف من يدفعها .

¹ - محمد عباس محرزى، رسالة ماجستير في المنازعات الضريبية- التدقيق لأغراض ضريبية - ، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح، نابلس، 3001، ص 312 .

² - د. زينب حسين عوض الله ، مرجع سابق ، ص 173 .

ومع ذلك فهذه الطريقة لا تخلو من بعض العيوب وهي:

- عدم شعور المكلف بوقع الضريبة يجعله لا يهتم بمتابعة، ومراقبة النشاط الحكومي.
- اعتماد هذا الأسلوب على شخص من غير موظفي الإدارة الضريبية²، قد لا يتوفر فيه الإلمام التام بأحكام القانون الضريبي، والكفاءة اللازمة لتطبيقه، فيغفل أو يخطئ في تطبيق أو تفسير بعض البنود واللوائح الضريبية مما يفوت على الخزينة العامة بعض إيراداته³.
- تتميز هذه الطريقة بالسهولة وسرعة تحصيلها وتجنب كثرة النفقات الجبائية وتمنع التهرب الضريبي خاصة أن المكلف بها لا يشعر بوقع الضريبة مثل الضريبة على مرتبات الأجور⁴.

الفصل الثاني : أنواع الضرائب

(الضرائب المباشرة و الضرائب غير المباشرة)

الفصل الثاني : أنواع الضرائب (الضرائب المباشرة و الضرائب غير المباشرة)

يعتبر تصنيف الضرائب إلى مباشرة وغير مباشرة تقسيم تقليدي، وعلى الرغم من تضاول اهتمام الفكر المالي الحديث بهذا التقسيم إلا أنه ما زال معمولاً به وأكثر انتشاراً في الأنظمة المالية الحديثة ، كما يستند إليه الفقه المالي في دراسة ومقارنة النظم الضريبية المختلفة، مما يوضح أهمية هذا التقسيم من الناحية العلمية والعملية

تعد ضرائب مباشرة بصفة عامة حين يتم اقتطاع المبلغ المالي مباشرة من دخل الملتزم أي من ثروته، و لا يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر بأي حال ، وتكون ضرائب غير مباشرة حين تفرض على الدخل بمناسبة استعماله أي بمناسبة إنفاق صاحبه له أو على ثروته (رأس ماله) بمناسبة انتقالها، ورغم أن هذا التقسيم العملي شائع إلا أنه يتميز بالتعقيد وعدم الدقة، مع العلم أنه لا يوجد ضابط ومعياري معين للتمييز بين الصنفين من الضرائب، كما أن الدول تعتمد أساليب مختلفة في هذا الإطار، بحيث أن بعض الضرائب تعتبر مباشرة في دولة معينة وتعتبر غير مباشرة في دولة أخرى، ورغم هذا الاختلاف وهذه الصعوبات في التمييز بين النوعين من الضرائب فإن الفقه المالي حاول إيجاد معايير محددة قصد المفاضلة والتمييز بين نظام الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة ، وعليه سنتطرق في هذا الفصل إلى معايير التمييز بين الضرائب المباشرة و الغير مباشرة و كذا مزايا و عيوب

النظامين أي نظام الضرائب المباشرة و نظام الضرائب غير المباشرة في المبحث الأول ،
ثم في المبحث الثاني سنتطرق إلى أنواع الضرائب المباشرة ، أما المبحث الثالث فنخصه
لأنواع الضرائب غير المباشرة

المبحث الأول: مفهوم الضرائب المباشرة و غير المباشرة و معايير التمييز بينهما

ومزايا و عيوب النظامين

سنحاول من خلال هذا المبحث ، التطرق إلى تعريف كل من الضرائب المباشرة و
الضرائب غير المباشرة في المطلب الأول ، لنستعرض بعد ذلك معايير التمييز التي أقرها
فقهاء المالية للفرقة بين الضرائب المباشرة و الضرائب غير المباشرة في المطلب الثاني ، ثم
نتحدث عن مزايا و عيوب كليهما من خلال المطلب الثالث .

المطلب الأول : تعريف كل من الضرائب المباشرة و الضرائب غير المباشرة

قبل الخوض في إبراز معايير التمييز بين نظام الضرائب المباشرة و نظام الضرائب غير
المباشرة وجب علينا قبل ذلك ، التطرق إلى تعريف كل منهما، و هو تصنيف قائم
على طبيعة الضريبة

الفرع الأول : تعريف الضرائب المباشرة

تعتبر الضريبة مباشرة ، إذا كانت تحصل بمقتضى جداول ، و المكلف بها قانونا هو نفسه
من يتحمل عبئها بصفة نهائية و بدون مقابل ، و تكون محلا لمراعاة الظروف الشخصية
للمكلف¹ .

تعد ضرائب مباشرة بصفة عامة حين يتم اقتطاع المبلغ المالي مباشرة من دخل المكلف أي
من ثروته، و لا يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر بأي حال ، فمثلا ضريبة الدخل سواء

¹ - د. سوزي عدلي ناشد ، مرجع سابق ، ص 144 .

كانت على الأشخاص كما هو الحال بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي ، أم على الشركات كما هو الحال بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات يتحملونها مباشرة دون امكانية نقل عبئها لغيرهم ¹.

الفرع الثاني : تعريف الضرائب غير المباشرة

تعتبر الضرائب غير مباشرة ، إذا كانت تحدث بمناسبة حدوث و قائع و تصرفات معينة ، و يستطيع المكلف بها نقل عبئها إلى شخص آخر ، و لا يمكن معها إعمال فكرة شخصية الضريبة ².

تكون ضرائب غير مباشرة حين تفرض على الدخل بمناسبة استعماله أي بمناسبة إنفاق صاحبه له أو على ثروته (رأس ماله) بمناسبة انتقالها، فالضرائب غير المباشرة هي التي يتم جمعها عن طريق وسطاء بمناسبة عملية اقتصادية ، و بدورهم (الوسطاء) يقومون بتوريدها إلى الخزينة العامة ، و تحصل بشكل رئيسي من طرف التجار و مقدمي الخدمات بمناسبة المبيعات أو تقديم الخدمات ، و يتحملها في النهاية المستهلكين و أشهر الضرائب غير المباشرة هي الرسم على القيمة المضافة (TVA) ³.

المطلب الثاني : معايير التمييز بين نظام الضرائب المباشرة و غير المباشرة

يجري التمييز بين الضرائب المباشرة و الضرائب غير المباشرة بالإستناد إلى العديد من المعايير المقترحة من الفقه المالي للتمييز والمفاضلة بين نظام الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة معتمدا في ذلك على استخلاص الخصائص المشتركة التي تجمع بين أنواع الضرائب المباشرة من جهة والضرائب غير المباشرة من جهة ثانية، ومن أهم هذه المعايير نذكر معيار أسلوب تحصيل الضريبة أو معيار انتقال عبئها (المعيار الإداري)، والمعيار

¹ - عبد المطلب عبد الحميد ، اقتصاديات المالية العامة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 2005 ، ص 250 .

² - أحمد فنيدس ، مرجع سابق ، ص 11 .

³ - د. محمد ساحل ، مرجع سابق ، ص 118 .

الجبائي (ثبات المادة الخاضعة للضريبة)، معيار نقل عبء الضريبة (المعيار الاقتصادي)

،

أو معيار انتقال عبئها .

الفرع الأول : معيار أسلوب تحصيل الضريبة (المعيار الإداري)

حسب هذا المعيار للتمييز بين نظام الضرائب المباشرة و نظام الضرائب غير المباشرة ، إذ يتم تحصيل الضرائب المباشرة بموجب جداول إيراد سنوية¹ أو كشوف اسمية يُبين فيها اسم المكلف وقيمة وعاء الضريبة والسعر الذي تُفرض به الضريبة وكافة العناصر الأخرى المبينة لإلزامه الضريبي ومن ثم تتحدد العلاقة بطريقة شخصية ومباشرة ، بينما تعتبر الضرائب غير مباشرة اذا لم ترتبط بإسم المكلف أو إعداد كشوف مسبقة و إنما يتم دفعها بمناسبة حدوث واقعة معينة موجبة لدفع الضريبة مثل استحقاق الضريبة على المشتريات عند تسليم البائع للمشتري سلعة مفروض عليها ضريبة ، أو اجتياز سلع الحدود الجمركية للدولة ، أو عند إنتاج سلعة معينة خاضعة لضريبة وغيرها . ولكن هذا المعيار لا يضع حداً قاطعاً للتقسيم الى مباشرة وغير مباشرة فمثلاً بعض الضرائب المباشرة المفروضة على الدخول يتم تحصيلها وفق جداول إسمية ولكنها تعتبر ضرائب غير مباشرة اذا تم تحصيلها من المنبع .

الخلاصة أن المعيار الإداري يعتمد على أسلوب وطريقة تحصيل الأداة الضريبية ، فالضريبة المباشرة هي التي تجلى الواسطة جداول اسمية يبين فيها إسم الملزم والمادة

¹ - فليح حسن خلف ، المالية العامة ، عالم الكتاب الحديث ، عمان ، 2007 ، ص 183 .

الخاضعة للضريبة أو المبلغ الواجب تحصيله، لكونها تقوم على علاقات دائمة وأساسية بين الملزم والإدارة الضريبية.

بينما الضرائب غير المباشرة فهي التي لا تجبى بهذه الطريقة لكونها تقوم بمناسبة حدوث وقائع أو تصرفات عرضية ومؤقتة كما هو الأمر في الضرائب الجمركية (انتقال البضائع من دولة إلى أخرى) أو ضرائب الإستهلاك، إذ تحصل عند وقائع معينة يحددها التشريع الضريبي

فرغم أهمية المعيار الإداري من الناحية الإدارية والقضائية، إذ يحدد الإدارة المخلصة، وينظم الإختصاص القضائي للمنازعات الضريبية، فإنه لم يسلم من النقد ويؤخذ عليه ما يلي أنه لا يقوم على أسس علمية، بل يستند على شكل الإجراءات التي يحددها المشرع وليس على طبيعة الضريبة .

الفرع الثاني: المعيار الجبائي (ثبات و استقرار المادة الخاضعة للضريبة)

الضرائب المباشرة هي الضرائب التي تفرض على عناصر تتسم بقدر معين من الثبات و الاستقرار¹ كالثروة و العمل كالضرائب العقارية أما الضرائب الغير المباشرة فتفرض بمناسبة وقائع و تصرفات عرضية² تتميز بعدم الثبات كالتداول و الاستهلاك و الاستيراد فالضرائب الجمركية تعتبر ضرائب غير مباشرة و رغم الانتقادات التي وجهت لهذا المعيار يبقى هذا المعيار أحسن لملازمة الفرق بين الضرائب الغير المباشرة و الضرائب المباشرة، ذلك أن هذا المعيار كما سبق و وضحنا يعتمد على ثبات واستقرار العناصر المشكلة للمادة

¹ - د. محمد ساحل ، مرجع سابق ، ص 120 .

² - ابراهيم قاسم الرحالة ، مالية الدولة الإسلامية _ دراسة تحليلية مقارنة بين المالية العامة في صدر الإسلام و المالية العامة الحديثة ،

الخاضعة للضريبة كأساس للتفريق بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، فتعتبر الضريبة مباشرة وفقا لهذا المعيار إذا كانت مفروضة على مادة أو عناصر لها طابع الثبات والدوام المستمرين (كالضريبة العقارية المفروضة على الملكية، والضريبة على الدخل)،

وتعتبر الضريبة غير مباشرة تلك التي تفرض على وقائع وتصرفات مؤقتة وعرضية تتسم بالنقطع، مثل الضريبة على الاستهلاك ، ومعنى ذلك أن الضريبة المباشرة هي تلك التي تفرض مباشرة على الدخل أو رأس المال، وأن الضريبة غير المباشرة هي التي تفرض على إنفاق الدخل أو انتقال رأس المال، أي أن الضريبة المباشرة تفرض على ذات الثروة في حين أن الضريبة غير المباشرة لفرض على حركة وانتقال الثروة.

وعلى الرغم من وضوح هذا المعيار إلا أنه يثير بلوره مشاكل بالنسبة لبعض الضرائب ، فالضريبة على التركات لا تعتبر في رأي بعض الفقهاء مباشرة لأنها تفرض على عنصر رأس المال الذي تتكون منه التركة، في حين يرى البعض الآخر أنها ضريبة مباشرة خاصة إذا ما فرضت بسعر مرتفع لأنها في الواقع تفرض على الثروة وليس على الواقعة المنقلة لانقالها

الفرع الثالث : معيار انتقال عبء الضريبة (المعيار الاقتصادي)

يتخذ هذا المعيار من فكرة انتقال الضريبة أو معيار انتقال عبء الضريبة أو المعيار الاقتصادي كما يسميه البعض ، أساسا للتفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، فهذا المعيار يقوم على نقل عبء الضريبة فإن قام المكلف بتسديدها و تحمل العبء و لا يستطيع نقلها فإن الضريبة مباشرة أما التي يستطيع نقل عبئها فهي الضريبة

الغير المباشرة¹ ، و يعاب على هذا المعيار أنه غير ثابت و أن عملية نقل العبء تجعل الملمزم الحقيقي مجهولا في بعض الحالات على الضريبة مباشرة إذا كان الملمزم بها قانونا هو الذي يحمل عبئها بصفة نهائية، بحيث لا يمكن التخلص منها أو نقل عبئها إلى شخص آخر مثل الضريبة على الدخل، بينما تكون الضريبة غير مباشرة عندما يمكن نقل عنها إلى غيره أو إلى شخص آخر كالضريبة على الاستهلاك ، حيث أن استهلاك السلع والتي وإن دفع مبلغها المنتج أو البائع فإن المستهلك هو الذي يحمل عبئها في نهاية المطاف، بمعنى أن في الضريبة المباشرة لا توجد وساطة بين المكلف الأصلي والإدارة الضريبية في حين تقوم مثل هذه الوساطة في الضرائب غير المباشرة إلا أن هذا المعيار انتقد بدوره على اعتبار أن ظاهرة انتقال عبء الضريبة هي ظاهرة معقدة وغير دقيقة، إذ لا يمكن تحديدها بدقة لأنها تخضع (الظاهرة) لمؤشرات متشابكة ومتباينة يصعب معها التمييز حتى بين النوع الواحد من الضرائب، ومن هنا يمكن للضريبة الواحدة أن تكون مباشرة تارة و غير مباشرة تارة أخرى، فالضريبة العقارية هي ضريبة مباشرة يتحملها المالك أما إذا استطاع هذا الأخير نقل عبئها إلى المستأجر عن طريق الزيادة في قيمة الإيجار نكون أمام ضريبة غير مباشرة . وحقيقة الأمر أن أحدا من هذه المعايير لم يسلم من النقد وبالتالي لم تفلح في إعطاء النتائج الصحيحة بالدقة العلمية لتكون أساسا صالحا للمفاضلة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، ولهذا اتجه الفقه المالي الحديث إلى عدم الإستعانة بأي معيار جديد.

¹ - عادل العلي ، المالية العامة و القانون المالي و الضريبي ، إثراء للنشر و التوزيع ، الأردن ، 2009 ، ص

المطلب الثالث : مزايا وعيوب نظام الضرائب المباشرة و الضرائب غير المباشرة

بعد تعرفنا على مفهوم كل من الضرائب المباشرة و الضرائب غير المباشرة ، و معايير التمييز بينهما ، سنحاول توضيح مزايا و عيوب كلا النظامين .

الفرع الأول : مزايا وعيوب نظام الضرائب المباشرة

أولا : مزايا الضرائب المباشرة

تتمتع الضرائب المباشرة في نظر مؤيديها بعدة مزايا من أهمها:

• انتظامها و ثبات حصيلتها النسبي

لكونها تقع على مراكز مالية قائمة على عناصر ليست سريعة التبدل والتغير نسبيا، غير أن الواقع يدل على غير ذلك، ذلك أن مدى ثبات الحصيلة يتوقف إلى حد كبير على التنظيم الفني للضريبة وخاصة على أسلوب تقدير محل أو موضوع الضريبة.

• استجابتها لاعتبارات العدالة¹

تعتبر الضرائب المباشرة أقرب إلى تحقيق العدالة في توزيع الأعباء العامة من الضرائب غير المباشرة، إذ يتم مراعاة القدرة التكلفية للمكلفين على الدفع بما في ذلك مراعاة أوضاعهم الشخصية، كما يتم تحديد معدل الضريبة بنسب مختلفة وفقا لمصادر الدخل والثروة، هذه الخاصية مقبولة من الناحية العلمية، إلا أنه من الناحية العملية فإن أمر تحقيق العدالة يبقى رهين تطبيقها حسب أساليب كل دولة .

• اقتصادية في جبايتها

¹ - فوزي عطوي ، المالية العامة : النظم الضريبية و موازنة الدولة ، منشورات الحلبي الحقوقية ، لبنان ، بدون سنة نشر ، ص 73 .

لأنها لا تتطلب من فرضها وجبايتها نفقات كبيرة بحيث لا تستلزم عددا كبيرا من الموظفين من أجل إجراء عملية المراقبة والحد من التهرب الضريبي كما هو الأمر في الضرائب غير المباشرة، إلا أن ظاهرة التهرب الضريبي لا تقتصر على نوع معين من الضرائب دون الآخر، مما يعني أنه لا مجال لقبول هذه الخاصية على الوجه المطلق.

- **سهولة رفع سعرها**

يمكن الزيادة في حصيلتها أو إنقاصها بمحض إرادة المشرع عن طريق تعديل معدلاتها أما زيادة أو نقصانها، وهذا ما ينعت بالمرونة القانونية.

- **استجابتها لقاعدة الملائمة**

حيث أن تحصيل الضرائب المباشرة يكون فقط عند تحقق الإيراد الفعلي للمكلف بها .

ثانيا : عيوب الضرائب المباشرة

أما عن عيوب الضرائب المباشرة فتتلخص فيما يلي:

- **ثقل عبئها على المكلف**

شعور المكلف بثقل عبئها مما يدفعه إلى محاولة التهرب منها، خاصة إذا كان مبلغها أو مقدارها مرتفعا.

- **النقص في مرونتها**

كما أن حصيلتها تتميز بالتأخر لان مبالغها لا تحدد وجداولها لا تصدر عادة إلا بعد مرور فترة من السنة المالية، بحيث لا يباشر بالملاحقة والتحصيل إلا في وقت متأخر¹،

¹ - د. ساحل محمد ، مرجع سابق ، ص 118 .

مما يفوت على ميزانية الدولة نسبة هامة من الموارد العامة خلال الفترة الأولى من السنة المالية.

- محدودية المكلفين بها ، و هنا نقصد أن هذه الضريبة يراعى في فرضها المقدرة التكلفة للمكلف و كذا الظروف الشخصية له .
- أنها تكشف عن بعض أسرار المكلف ، من هذه الأسرار التي لا يرغب فيها المكلف و أية شخص آخر هو معرفة حجم ثروته و دخله ، و يعتبر ذلك تدخلا في شؤونه الخاصة الشيء الذي يجعله ينفّر من الضريبة¹.
- تعدد إجراءات جبايتها، حيث كما سبق و قدمنا أن تحصيل الضريبة يتم عبر عدة طرق و إجراءات .
- بسبب العلاقة المباشرة بين المكلف و الإدارة الضريبية و كذا إرتفاع حصيلتها لدى المكلف ، مما يدفعه إلى إتباع أساليب غير مشروعة منها الغش و التهرب الضريبي ، عرض الرشاوى، و عليه نقترح رقمنة الإدارة الضريبية عل ذلك ينقص من هذه السلوكات .

الفرع الثاني : مزايا و عيوب الضرائب غير المباشرة

الضرائب غير المباشرة كغيرها من الضرائب المباشرة ، لها ايجابياتها و مزاياها لكنها هي الأخرى لا تخلو من العيوب و المساوئ .

أولا : مزايا و ايجابيات الضرائب غير المباشرة

للضرائب غير المباشرة حسب أنصارها مزايا متعددة منها:

¹ - د. ساحل محمد ، مرجع سابق ، ص 118 .

• وفرة حصيدة هذه الضريبة ومرونتها

تتميز الضرائب غير المباشرة بارتفاع حصيدتها لانتساع نطاقها أو مجالها، إذ تنصب على عمليات الإنتاج والاستهلاك والتداول، كما أنها تفرض على جميع الأشخاص فقراء وأغنياء، وهي سهلة في دفعها دون أن يشعر المكلف بثقل عبئها ، كما أن رفع أسعارها يمكن من زيادة حصيدتها.

ولميزة ارتفاع الحصيدة أهمية بالغة في تمويل النفقات العامة للدولة ، إلا أن خطورتها تبقى أيضا قائمة خاصة في فترات الكساد الاقتصادي حيث تنخفض الحصيدة الضريبية .

• السرعة و السهولة في التحصيل

إذ يتم تحصيل الضريبة بسرعة أي بمجرد حصول الواقعة المنشئة لحق الدولة بالضريبة، كما أنها تتميز بتدفقها المستمر خلال السنة المتعلقة بها لأن عمليات الإنفاق والتداول والتصرفات تتوالى بطريقة مستمرة خلال السنة، كما أنها لا تتطلب إجراءات قد تتسم بالبطء في تحصيلها كما في الضرائب المباشرة .

• عدم ثقل عبئها على المكلف

بما أن الضريبة غير المباشرة متضمنة في سعر السلع أو الخدمات ، فلا يشعر المكلف بعبئها ، و هذا ما يصفه البعض " بالتخدير الضريبي " ¹.

ثانيا : عيوب و سلبيات الضرائب غير المباشرة

وبالمقابل فإن خصوم الضرائب غير المباشرة يواجهون انتقادات لهذا النوع من الضرائب ومن بينها:

¹ - د. محمد ساحل ، مرجع سابق ، ص 118 .

• أنها ضريبة غير عادلة

لأنها لا تراعي القدرة التكاليفية ولا الأوضاع الشخصية للمكلفين، فهي لا تجعل نصب عينيها إلا موضوع المادة الضريبية، كما أنها تعتبر أشد وطأة على ذوي الدخل الصغيرة والمتوسطة منها على ذوي الدخل الكبيرة.

• ضريبة مؤثرة على القدرة الشرائية

حيث أنها تؤثر سلبا على القدرة الشرائية للمكلف و بالضبط أصحاب الدخل الضعيفة ، خاصة إذا كانت تمس السلع و الخدمات الضرورية للمكلف بها¹ .

• ارتفاع تكاليف جبايتها

يتطلب تطبيق هذه الضريبة إجراءات تقرير ومراقبة ونفقات تحصيل، مما يستلزم توفير عدد كبير من الموظفين ونفقات ضخمة، مع العلم أن هذا النوع من الضرائب ذات نطاق واسع يتضمن عددا هائلا من عمليات الإنتاج والاستهلاك والتداول.

يتضح مما سبق أنه من الصعب تفضيل أحد النوعين على الآخر، وبما أن الأنظمة الضريبية الحديثة تتعدد فيها الضرائب فإنه يمكن الجمع بين النوعين حتى تصحح مزايا أحدهما عيوب الآخر ويتم استخدامها لتحقيق أهداف المجتمع المتعددة.

المبحث الثاني : أنواع الضرائب المباشرة المطبقة في النظام الجبائي الجزائري

تنصب الضرائب المباشرة على الثروة (رأس المال) أو على الدخل كما سبق و أشرنا لذلك ، و الدخل هو كل ما يحصل عليه الشخص بصورة دورية منتظمة على نحو مستمر من مصدر معين قد يتمثل في ملكيته لوسائل الإنتاج أو في عمله أو في كلاهما ، فإذا كان

¹ - فليح حسن خلف ، مرجع سابق ، ص 120 .

الشخص المكلف شخصا طبيعيا نكون بصدد ضريبة تسمى بالضريبة على الدخل الإجمالي ، و إذا كان المكلف شخصا اعتباريا (شركة) نكون بصدد ضريبة تسمى بالضريبة على أرباح الشركات ، و قبل ذلك لابد من اعطاء لمحة عامة حول الضريبة على الدخل عموما (المطلب الأول) ، على ثم ننتقل لشكلي نظام الضرائب المباشرة في النظام الجبائي الجزائري و التي تتخذ نوعين أو شكلين من الضرائب هما : الضريبة على الدخل الإجمالي (المطلب الثاني) ، أما النوع الثاني من الضرائب المباشرة فهو الضريبة على أرباح الشركات (المطلب الثالث) .

المطلب الأول : الضريبة على الدخل عموما مفهوم الضريبة على الدخل :

يصعب إعطاء مفهوم شامل وعام لمعنى الدخل، لأن التشريعات الضريبية للدولة لا تتضمن نفس المفهوم، وإنما تكتفي هذه التشريعات بوضع قواعد عامة لتحديد مفهوم الدخل الخاضع للضريبة، لذلك يوجد نظرياً مفهومين للدخل، أولهما المفهوم التقليدي وثانيهما المفهوم الواسع.

الفرع الأول : المفهوم التقليدي للدخل (نظرية المصدر) : يعتبر الدخل بموجب

المفهوم التقليدي على أنه « كل مال نقدي أو قابل للتقدير بالنقود يحصل عليه الفرد بصفة دورية منتظمة من مصدر مستمر أو قابل للاستمرار ».

الفرع الثاني : المفهوم الواسع للدخل (نظرية الإثراء) : تخضع بموجب المفهوم

الواسع للدخل كل زيادة في القيمة الإيجابية (قيمة رأس المال) لذمة المكلف بالضريبة سواء كان شخصا طبيعيا أم معنوياً لفترة زمنية معينة، بذلك فإن ما يحصل عليه

الشخص من منافع وخدمات وأموال وكل ما يطرأ على المقدرة المالية للمكلف دخلا سواء حصل عليه بشكل منتظم أو عرضي.

وعلى ضوء ذلك فإن الأرباح التي يحققها المكلف بالضريبة بصورة إستثنائية نتيجة قيامه بعمل عرضي أو فوزه بجائزة اليانصيب يجب أن تخضع للضريبة مثلها في ذلك مثل الإيرادات المنتظمة.

مما سبق يظهر أن المفهوم الواسع للدخل قد وسع من دائرة الدخل الخاضع للضريبة، وذلك بإدخال الأرباح والإيرادات الاستثنائية، بالإضافة إلى الأرباح أو المداخل التي يحصل عليه بشكل منتظم ودوري.

ويرى الكثير من الكتاب أن المفهوم الواسع أكثر ملائمة ومراعاة لمقتضيات العدالة الضريبية كما أن غالبية التشريعات الضريبية تأخذ بالمفهوم الواسع عن طريق إضافة نصوص حديثة في قوانينها الضريبية وذلك بقصد إخضاع أنواع المداخل العرضية حتى لا تفلت من الخضوع للضريبة على الدخل .

المطلب الثاني : الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG):

أحدث الإصلاح الضريبي الذي تبنته الجزائر سنة 1991 قطيعة مع نظام الضرائب النوعية على مداخل الأشخاص الطبيعيين ، بإختيار ضريبة وحيدة على الدخل في شكل الضريبة على الدخل الإجمالي ، جاءت هذه الضريبة لتعوض نظام الضرائب النوعية ذي المعدلات المتعددة الذي كان مفروضا في السابق على المداخل ، حيث اشتمل النظام السابق على ضرائب متعددة مثل الضريبة على الأرباح الصناعية و التجارية ، و الضريبة على الأرباح

غير التجارية ، و الضريبة على مداخيل الديون ، و الضريبة على الرواتب و الأجور ،
...إلخ .

الفرع الأول : مفهوم و خصائص الضريبة على الدخل الإجمالي

أولاً : مفهوم الدخل الإجمالي

تعتبر الضريبة على الدخل الإجمالي من بين الضرائب المحصلة لحساب الدولة ، و تأسست بموجب المادة 38 من قانون المالية لسنة 1991¹ ، و التي وضعت الأحكام التي تسري على هذه الضريبة ، و تنص المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة على : "تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى "الضريبة على الدخل الإجمالي"² ، وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة، المحددة وفقا لأحكام المواد من 85 إلى 98 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة "

ثانياً : خصائص الضريبة على الدخل الإجمالي

من خلال هذا التعريف يمكن استنتاج خصائص الضريبة على الدخل الإجمالي و المتمثلة في :

- أنها ضريبة سنوية ، بحيث تفرض على المكلف مرة واحدة في السنة .
- هي ضريبة وحيدة ، إذ أنها تجمع مختلف أصناف الدخل الصافي للمكلف و تفرض عليه ضريبة واحدة ، أي تمس جملة واحدة جميع المداخيل الصافية للمكلف .

¹ - المادة 38 من القانون رقم 90 - 36 المؤرخ في 31 ديسمبر سنة 1990 ، و المتضمن قانون المالية لسنة 1991 ، الجريدة الرسمية رقم 57 ، المؤرخة في 31 ديسمبر سنة 1990 .

² - قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، المديرية العامة للضرائب ، وزارة المالية ، نشرة 2024 ، ص

- أنها تفرض على الدخل الصافي الإجمالي ، و الذي يتم الحصول عليه بعد طرح الأعباء المحددة قانوناً من الدخل الإجمالي الخام ، و بالتالي الدخل الصافي الإجمالي هو الوعاء الضريبي .

- هي ضريبة شخصية ، حيث يراعى في جبايتها الوضعية الشخصية للمكلف ، و قدرته التكليفية .

- تعتبر ضريبة تصريحية ، حيث يتعين على المكلف تقديم تصريح سنوي بجميع مداخيله إلى مفتشية الضرائب التابعة لمحل إقامة المكلف بالضريبة .

- تفرض على الأشخاص الطبيعيين .

- تتميز بكونها تصاعدية ، أي تحسب على أساس جدول تصاعدي ، أي كلما معدل دخل المكلف بهذه الضريبة كلما ارتفع معدلها¹ .

مما سبق و من خلال الخصائص التي تتميز بها الضريبة على الدخل الإجمالي يمكن القول أنها تتسم بالشفافية من خلال فرضها على كافة مداخيل المكلف مهما تعددت ، كما أنها ضريبة عادلة كونها تأخذ بعين الاعتبار الظروف الشخصية للمكلف مثل تحديد لها لحد أدنى معفى و تحسب على أساس جدول متصاعد سيأتي الحديث و توضيحه ذلك لاحقاً .

الفرع الثاني : الدخل الصافي الإجمالي

سنتناول من خلال هذا الفرع مفهوم الدخل الصافي الإجمالي ، ثم نتطرق إلى مكوناته .

أولاً : مفهوم الدخل الصافي الإجمالي

أشارت المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة سألقة الذكر ، أن الضريبة على الدخل الإجمالي تفرض فقط على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف و ليس

¹ - دنيديني يحي ، مرجع سابق ، ص 189 .

على الدخل الإجمالي الخام ، و عليه فالدخل الصافي الإجمالي المقصود هو ذلك الدخل الإجمالي مطروحا منه مجموع الأعباء و النفقات و التكاليف التي تدخل في النشاط أو المهن التي تنتج عنها هذه المداخل و نحصل عليه وفق المعادلة التالية :

الدخل الصافي الإجمالي = الدخل الإجمالي الخام - مجموع الأعباء و النفقات القانونية .

ثانيا : مكونات الدخل الصافي الإجمالي

يتكون الدخل الصافي الإجمالي من مجموع المداخل الصافية للأصناف التالية ¹ :

- أرباح صناعية وتجارية
- أرباح المهن غير التجارية
- أرباح فلاحية
- الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية و غير المبنية
- عائدات رؤوس الأموال المنقولة
- المرتبات و الأجور و المعاشات و الريع العمري
- فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية و الحقوق العقارية الحقيقية ، وكذا تلك الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية أو الأوراق المماثلة.

الفرع الثالث : مجال تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي

سنتعرف في هذا الفرع من المطبوعة على الأشخاص المكلفين بدفع هذه الضريبة ، ثم بعد ذلك معرفة مكان تحصيلها أو دفعها .

¹ - المادة 02 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، المديرية العامة للضرائب ، نشرة 2024 .

أولاً : الأشخاص الخاضعون للضريبة على الدخل الإجمالي

- يخضع لضريبة الدخل على كافة مداخيلهم الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم

في الجزائر¹

○ ويعتبر أن موطن التكليف موجود في الجزائر بالنسبة إلى:

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

- الأشخاص الذين لهم في الجزائر مكان إقامتهم الرسمية أو مركز مصالحهم الأساسية.

- الأشخاص الذين يمارسون نشاطاً مهنيّاً بالجزائر سواء أكانوا أجراء أم لا.

- يعتبر كذلك أن موطن تكليفهم يوجد في الجزائر ، أعوان الدولة الذين يمارسون وظائفهم

أو يكلفون بمهام في بلد أجنبي و الذين لا يخضعون في هذا البلد لضريبة شخصية على

مجموع دخلهم .

- و يخضع لضريبة الدخل على عائداتهم من مصدر جزائري، الأشخاص الذين يوجد

موطن تكليفهم خارج الجزائر .

- ويخضع كذلك لضريبة الدخل سواء أكان موطن تكليفهم في الجزائر أم لا ، الأشخاص

من جنسية جزائرية أو أجنبية ، الذين يتحصلون في الجزائر على أرباح أو مداخيل يحول

فرض الضريبة عليها إلى الجزائر ، بمقتضى اتفاقية جبائية تم عقدها مع بلدان أخرى² .

¹ - راجع المادة 03 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، مرجع سابق ، ص 12 .

² - راجع المادة 04 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

ثانيا : مكان فرض الضريبة على الدخل الإجمالي

يميز قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة بين ثلاث حالات بخصوص مكان فرض هذه الضريبة :

- - تؤسس الضريبة عند محل الإقامة عندما تكون إقامة وحيدة .
- - تؤسس الضريبة عند الإقامة الرئيسية عندما تكون للمكلف بالضريبة عدة إقامات في الجزائر ،
- - تؤسس الضريبة في المكان المتواجد فيه المصالح بالنسبة للأشخاص الذين يملكون مداخل من ممتلكات ، استغلالات أو مهن موجودة أو ممارسة في الجزائر دون أن يكون لديهم بيتا جبائيا ¹ .

الفرع الرابع : مجال تطبيق الضريبة على الدخل الإجمالي

يتمثل الأشخاص الخاضعون للضريبة على الدخل الإجمالي في :

- الأشخاص الطبيعيون - الشركاء في شركات الأشخاص - شركاء الشركات المدنية المهنية
- المشكلة من أجل الممارسة المشتركة لمهنة أعضائها - أعضاء الشركات المدنية الخاضعة
- لنفس النظام الذي تخضع له الشركات باسم جماعي ، بشرط أن لا تشكل هذه الشركات في شكل شركة أسهم أو شركة محدودة المسؤولية ، و أن تنص قوانينها الأساسية على المسؤولية
- غير المحدودة للشركاء فيما يخص ديون الشركة - أعضاء شركات المساهمة الذين لهم مسؤولية تضامنية و غير محددة فيها .

✓ أما المداخل الخاضعة لهذه الضريبة ، فتتمثل في :

¹ - دنيدي يحي ، مرجع سابق ، ص 191 ، - أنظر المادة 08 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

- الأرباح الصناعية و التجارية - الأرباح غير التجارية - المداخل الفلاحية -

المداخل الإيجارية - مداخل رؤوس الأموال المنقولة - الرواتب و الأجور .

ووفق للمادة 85 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة يسمح بخصم

التكاليف التالية من الدخل الإجمالي الصافي :

- فوائد القروض و الديون المقترضة لأغراض مهنية ، و تلك المقترضة لشراء مسكن

أو بنائه .

- اشتراكات منح الشيخوخة و الضمان الاجتماعي التي يدفعها المكلف بالضريبة

بصفة شخصية .

- نفقات الإطعام .

- عقد التأمين الذي يبرمه المالك المؤجر .

- مبلغ هامش الربح المتفق عليه مسبقا في إطار عقد بصيغة "المرابحة"، المبرم من

أجل اقتناء مسكن على عاتق المكلف بالضريبة¹ .

الفرع الخامس: التخفيضات و الإعفاءات الضريبية الخاصة بالدخل الإجمالي

سوف نستعرض في هذا الفرع جملة من التخفيضات و الإعفاءات الضريبية التي أقرها

المشرع الضريبي في قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة و نحاول فقط ذكر البعض

منهما على سبيل الاستدلال ، لمعرفة الغاية المنشودة من ذلك ، و كذا الاعتبارات التي

راعاها المشرع من خلال تلك التخفيضات و الإعفاءات الضريبية .

¹ - أنظر المادة 85 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، المديرية العامة للضرائب ، نشرة 2024

أولا : التخفيضات¹

من بين التخفيضات الضريبية التي حملها قانون الضرائب المباشرة مايلي :

(1) يطبق على الربح الناتج عن نشاط المخبزة دون سواء، تخفيضا بنسبة 35%.

(3) يطبق على الأرباح المعاد استثمارها تخفيض نسبته 30 % فيما يخص تحديد الدخل الواجب

إدراجه في أسس الضريبة على الدخل الإجمالي وفقا للشروط الآتية:

(أ) يجب إعادة استثمار الأرباح في الإستثمارات الإهتلاكية (المنقولات أو العقارات) بإستثناء

السيارات السياحية التي لا تشكل الأداة الرئيسية للنشاط خلال السنة المالية لتحقيقها أو خلال

السنة المالية الموالية. و في هذه الحالة الأخيرة، يجب على المستفيدين من هذا الامتياز

اكتتاب التزام بإعادة الإستثمار، دعما لتصريحاتهم السنوية.

(ب) للاستفادة من هذا التخفيض، يجب أن يمسك المستفيدون محاسبة منتظمة. و فضلا على

ذلك، يجب أن يبينوا بصورة مميزة، في التصريح السنوي للنتائج، الأرباح التي يمكنها الاستفادة

من التخفيض و إلحاق قائمة الاستثمارات المحققة مع الإشارة إلى طبيعتها و تاريخ دخولها في

الأصول و كذا سعر كلفتها.

(ت) يجب على الأشخاص، في حالة التنازل أو وقف التشغيل الذي حدث في أجل أقل من خمس

(05) سنوات و لم يتبع باستثمار فوري، أن يدفعوا لقابض الضرائب مبلغا يساوي الفرق بين

الضريبة المفروض دفعها و الضريبة المسددة في سنة الاستفادة من التخفيض. و تطبق على

الحقوق الإضافية المفروضة على هذا النحو زيادة قدرها 5%.

¹ - أنظر المادة 21 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

كما تؤسس ضريبة تكميلية ضمن نفس الشروط في حالة عدم احترام الالتزام المذكور في الفقرة 3-أ- من هذه المادة مع زيادة قدرها 25%.

(4) تستفيد المداخل العقارية الناتجة عن إيجار السكنات من تخفيض بنسبة 25 %، عند حساب أساس الضريبة على الدخل الإجمالي¹ ..

ثانيا : الإعفاء من الضريبة على الدخل الإجمالي :

لقد أقر المشرع الضريبي عدد كبير من المداخل و الأشخاص من اعفاءات ضريبية منها ماهو اعفاء دائم ، و منها ماهو اعفاء مؤقت .

1 - الإعفاءات الدائمة

يعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي بشكل دائم:

(1) المداخل المحققة من طرف المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص ذوي الاحتياجات الخاصة المعتمدة وكذا الهياكل التابعة لها؛

(2) مبالغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق المسرحية²

(3) الأشخاص الذين يساوي دخلهم الإجمالي السنوي الصافي أو يقل عن الحد الأدنى للإخضاع الجبائي المنصوص عليه في جدول الضريبة على الدخل الإجمالي .

(4) السفراء والأعوان الدبلوماسيون والقناصل و الأعوان القنصليين من جنسية أجنبية عندما تمنح البلدان التي يمثلونها نفس الامتيازات للأعوان الدبلوماسيين والقنصليين الجزائريين³ .

¹ - الفقرة الأخيرة من المادة 85 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

² - أنظر المادة 13 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

³ - طبقا لأحكام المادة 05 القانون نفسه .

(5) كم تعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي ، المبالغ المحصلة في شكل أتعاب وحقوق

المؤلفين والمخترعين المتعلقة بالأعمال الأدبية والعلمية و الفنية و السينمائية ، من قبل

الفنانين و المؤلفين و الملحنين و المخترعين الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر¹ .

(6) تعفى كذلك من الضريبة على الدخل الإجمالي، الإيرادات الناتجة عن زراعة الحبوب و

البقول الجافة و الثُمر² .

(7) كما تستفيد من إعفاء دائم، بعنوان الضريبة على الدخل الإجمالي، المداخل المحققة في

النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الطازج.

(8) يعفى كذلك من الضريبة على الدخل الإجمالي الأشخاص من جنسية أجنبية الذين

يعملون في الجزائر في إطار مساعدة بدون مقابل، المنصوص عليها في الاتفاق الدولي؛

(9) الأشخاص من جنسية أجنبية الذين يعملون في المخازن المركزية للتموين، الذي أنشئ

نظامها الجمركي بمقتضى المادة 196 مكرر من قانون الجمارك³ ؛

(10) الأجور و المكافآت الأخرى المدفوعة في إطار البرامج الرامية إلى تشغيل الشباب، وفقا

للشروط المحددة عن طريق التنظيم؛

(11) التعويضات المرصودة لمصاريف التنقل و المهمة؛

(12) التعويضات عن المنطقة الجغرافية؛

¹ - طبقا للمادة 25 مكرر ،القانون نفسه .

² - طبقا لإحكام المادة 36 من نفس القانون .

³ - طبقا لإحكام المادة 68 (القانون نفسه) .

13) المنح ذات الطابع العائلي التي ينص عليها التشريع الاجتماعي مثل: الأجر الوحيد و المنح العائلية و منحة الأمومة؛

14) التعويضات المؤقتة و المنح و الربوع العمرية المدفوعة لضحايا حوادث العمل أو لذوي حقوقهم؛

15) منح البطالة و التعويضات و المنح المدفوعة على أي شكل كان من قبل الدولة و الجماعات المحلية و المؤسسات العمومية تطبيقا للقوانين و المراسيم الخاصة بالمساعدة و التأمين؛

16) الربوع العمرية المدفوعة كتعويضات عن الضرر بمقتضى حكم قضائي من أجل تعويض ضرر جسماني نتج عنه بالنسبة للضحية، عجز دائم كلي ألزمه اللجوء إلى مساعدة الغير للقيام بالأفعال العادية للحياة؛

17) معاشات المجاهدين و الأرمال و الأصول من جراء وقائع حرب التحرير الوطنية؛

18) المعاشات المدفوعة بصفة إلزامية على إثر حكم قضائي؛

19) تعويضات التسريح.

20) التعويضات المرتبطة بالشروط الخاصة بالإقامة والعزلة، في حدود 70% من الأجر القاعدي.

21) يعفي من الضريبة السفراء والأعوان الدبلوماسيون و القناصل وأعوانهم ذوي الجنسية الأجنبية، إذا منحت الدول الذي يمثلونها نفس الامتيازات لممثلي الدولة الجزائرية من السفراء والأعوان الدبلوماسيين و القناصل .

22) تعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي ، المبالغ المحصلة في شكل أتعاب وحقوق المؤلفين والمخترعين المتعلقة بالأعمال الأدبية و العلمية و الفنية و السنمائية، من قبل الفنانين و المؤلفين و الملحنين والمخترعين الذين يوجد موطن تكليفهم بالجزائر¹

ثانيا : الإعفاءات المؤقتة

تستفيد من إعفاء مؤقت من الضريبة على الدخل الإجمالي²

- الأنشطة التي يمارسها أصحاب الاستثمارات، المؤهلون للاستفادة من أنظمة دعم التشغيل، التي تديرها "الوكالة الوطنية لدعم و تنمية المقاولاتية " أو " الصندوق الوطني للتأمين على البطالة "أو" الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر " وذلك لمدة ثلاث سنوات ، ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال ، و ترفع فترة الإعفاء إلى 6 سنوات عندما تمارس هذه الأنشطة في المناطق الواجب ترقيتها (يتم تحديد هذه المناطق عن طريق التنظيم) ، وتمدد هذه الفترة بسنتين(2) عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاثة (3) عمال، على الأقل، لمدة غير محددة ، عندما تتواجد هذه الأنشطة في منطقة بالجنوب تستفيد من مساعدة" صندوق تسيير عمليات الاستثمار العمومي"، المسجلة بعنوان ميزانية تجهيز الدولة و تطوير مناطق الجنوب والهضاب العليا" ، تمدد فترة الإعفاء من الضريبة على الدخل الإجمالي إلى عشر سنوات(10) ، ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال .

- كما تستفيد من اعفاء مؤقت لمدة 10 سنوات المداخل الناجمة عن ممارسة نشاط حرفي تقليدي أو نشاط حرفي فني¹.

¹ - راجع المادة 25 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

² - أرجع للمادة 13 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

يستفيد من الإعفاء من الضريبة على الدخل الإجمالي بشكل مؤقت كذلك :

تعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة عشرة (10) سنوات، الإيرادات الناتجة عن الأنشطة الفلاحية و أنشطة تربية الحيوانات الممارسة في الأراضي المستصلحة حديثا و في المناطق الجبلية التي سيتم تحديدها عن طريق التنظيم و ذلك ابتداء، على التوالي، من تاريخ منحها بدء نشاطها.

ملاحظة هامة : من خلال دراستنا للإعفاءات و التخفيضات الضريبية التي أقرها المشرع الجزائري نجده راع في ذلك العديد من الاعتبارات و رصد في ذلك العديد من الأهداف سواء كانت تلك الاعتبارات اعتبارات شخصية تخص الظروف الشخصية للمكلف ، و كذا مقدراته التكاليفية ، أو اعتبارات اجتماعية كتشجيع التوظيف و الحد من البطالة ، أو رصد من وراء هذا الإعفاء غايات إقتصادية من خلال تشجيع الإستثمار بصورة عامة و كذا تحقيق التنمية في المناطق النائية أو اعتبارات سياسية و تاريخية اجتماعية

مثال عن

ثالثا : المعدلات المطبقة على الضريبة على الدخل الإجمالي (الجدول التصاعدي)

سنحاول فقط التذكير ببعض المعدلات المطبقة على الضريبة على الدخل الإجمالي و التي تخص الجدول التصاعدي و محاولة ابداء ملاحظات بشأنه .

¹ - المادة 13 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

- لقد تم تعديل الجدول التصاعدي للضريبة على الدخل الإجمالي ، عديد المرات ، بدءا بقانون المالية لسنة 1994 ، ثم قانون المالية لسنة 1999 ، ... ثم في قانون المالية لسنة 2022 بموجب المادة 31 منه ، وكان آخر تعديل بموجب المادة 5 من قانون المالية لسنة 2023 ، و يتم حساب الضريبة على الدخل الإجمالي وفقا للجدول التالي ¹ :

معدل الضريبة	قسط الدخل الخاضع للضريبة (د ج)
0%	لا يتجاوز 240.000 دج
23%	من 240.001 دج إلى 480.000 دج
27%	من 480.001 دج إلى 960.000 دج
30%	من 960.001 دج إلى 1.920.000 دج
33%	من 1.920.001 دج إلى 3.840.000 دج
35%	أكثر من 3.840.000 دج

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن المشرع الجزائري عمل بقاعدة العدالة الضريبية ، من خلال الأخذ بالمقدرة التكلفية للمكلف ، حينما أعفى شريحة من المداخيل من الواجب الضريبي ، كما أخذ بمبدأ شرعية الضريبة ، فالضريبة لا تفرض إلا بقانون و الإعفاء يكون كذلك ، لكن نلاحظ انخفاض الحد الأدنى المعفى البالغ 240.000 دج سنويا، و هو حد منخفض جدا خاصة مع ارتفاع أسعار السلع و الخدمات مما أثر سلبا على القدرة الشرائية

¹ - المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، المديرية العامة للضرائب ، وزارة المالية ، نشرة 2024 ، ص 35 .

للمواطن ، الملاحظة الثانية و هي ارتفاع المعدلات المطبقة عموما ، وخاصة المعدل الثاني من 0 % مباشرة إلى 23 % ، و أظنه يمس شريحة كبيرة من المكلفين .

المطلب الثالث : الضريبة على أرباح الشركات (IBS)

تتخذ الشركات في الميدان الضريبي شكلين: شركات أشخاص وشركات أموال
ففي الأولى لا يمكن فصل الذمة المالية للشركات عن الذمة المالية للمساهمين فيها، إذ تعتبر ثروة المساهمين جزء لا يتجزأ من ثروة الشركة، أما شركات الأموال فهي تتمتع بشخصية معنوية لها ذمة مالية مستقلة عن الذمة المالية للأفراد المساهمين فيها، مما يعني أن الأرباح التي تحققها الشركات تخضع بدورها للاقتطاع الضريبي.

إلا أن السؤال المطروح يتعلق بالمعاملة الضريبية للأرباح الموزعة على الأفراد المساهمين في الشركة، خاصة في التشريعات التي تفصل بين الضريبة على دخول الأفراد والضريبة على دخول الشركات ؟ أي هل يمكن بعد توزيع الأرباح على المساهمين فرض الضريبة على دخولهم؟

إن التشريعات المقارنة في كل من الولايات المتحدة الأمريكية وإسبانيا وسويسرا والدانمارك تطبق فيها ضريبة مزدوجة أي تفرض على الأفراد بعد توزيع الأرباح على المساهمين فيها.
وفي فرنسا وإنجلترا يتم تطبيق أيضا ضريبة مزدوجة لكنها منخفضة في شقها الثاني أي على الأرباح الموزعة على المساهمين ، أما في اليونان فإن الضريبة لا تفرض إلا على أرباح الشركة غير الموزعة أما الأرباح الموزعة فإنها تخضع للضريبة على الأفراد ليس إلا.

الفرع الأول : تعريف و خصائص الضريبة على أرباح الشركات

أولاً : تعريف الضريبة على أرباح الشركات

لقد أسست المادة 38 من قانون المالية لسنة 1991 ما يسمى بالضريبة على أرباح الشركات¹ و قد نصت عليها المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة : " تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136 ، وتسمى هذه الضريبة «الضريبة على أرباح الشركات»²."

و هي ضريبة سنوية تفرض على مجمل الأرباح أو المداخل التي تحققها الشركات ، و هذا تدعيماً لمبدأ التفرقة القانونية بين مداخل الأشخاص الطبيعيين و المعنويين ، ويتكون الدخل أو الربح الخاضع للضريبة من فائض الناتج الإجمالي المُحقق فعلاً بما في ذلك الأرباح و الامتيازات العينية التي تتمتع بها المؤسسة على النفقات المخصصة لكسب الدخل و الحفاظ عليه.

ثانياً : خصائص الضريبة على أرباح الشركات

تتميز هذه الضريبة بعدة خصائص يمكن إيجازها فيما يلي:

ضريبة وحيدة: لأنها تتعلق بضريبة واحدة تفرض على الأشخاص المعنويين.

ضريبة عامة: لكونها تفرض على مجمل الأرباح دون تمييز لطبيعتها.

ضريبة نسبية: لأن الربح الضريبي يخضع لمعدل واحد ثابت و ليس إلى جدول تصاعدي.

¹ - دنيدي يحي ، مرجع سابق ، ص 191 .

² - المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

ضريبة سنوية: إن وعاءها يتضمن ربح سنة واحدة مقفلة ، بمعنى تفرض مرة واحدة في السنة على الأرباح المحققة خلال سنة .

ضريبة تصريحية: تعتمد على التصريح الإجمالي للمكلف من خلال تصريح سنوي لجميع أرباحه و ذلك بإرساله ميزانيته الجبائية لمفتشية الضرائب أو مركز الضرائب التابع للمقر الاجتماعي لمؤسسته الرئيسية¹ .

الفرع الثاني : مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات

حسب مبدأ إقليمية تطبيق القانون ، فإن تطبيق القانون الجبائي لا يخرج عن القاعدة ، و عليه يخضع للضريبة على أرباح الشركات جميع الأرباح المحققة بالجزائر سواء كانت تلك الأرباح الخاصة بالشركات الوطنية أو الشركات الأجنبية المتواجدة بالجزائر و كذلك الشركات العمومية و الشركات الخاصة و يأخذ مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات الصبغة الإجبارية و كذلك الاختيارية ، و يتضح كما يلي:

أولا : الشركات الخاضعة وجوبا للضريبة على أرباح الشركات

: حيث تخضع بصفة إجبارية لهذه الضريبة الشركات التالية:

- شركات ذات الأسهم.
- شركات ذات مسؤولية محدودة .
- شركات التوصية بالأسهم .
- المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري.

¹ - د.بن عمار منصور ، الضريبة على أرباح الشركات ، دار هومة ، ط2 ، الجزائر ، 2011 ، ص 17 .

- الشركات التي تنجز العمليات و المنتجات المذكورة في المادة 12 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، و من هذه العمليات و المنتجات نجد :

* أعمال الوساطة لشراء العقارات أو المحلات التجارية أو بيعها أو الشراء لإعادة البيع .

* الأرباح المتأتية من أنشطة تربية الدواجن و الأرانب عندما تكتسي هذه الأنشطة طابعا صناعيا .

* الأرباح المتأتية من تأجير المؤسسات التجارية أو الصناعية بما فيها من أثاث أو عتاد لازم لاستغلالها ...¹ .

- الشركات التعاونية و الاتحادات التابعة لها بإستثناء الشركات المشار إليها في المادة 138.²

ثانيا : الشركات الخاضعة اختياريا للضريبة على أرباح الشركات:

توجد بعض الشركات التي تعتبر أصلا خاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي إلا أن الفقرة

أ من المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة سمح لها الاختيار في

الخضوع إلى الضريبة على أرباح الشركات، و في هذه الحالة يترتب على تلك الشركات

تقديم طلب الاختيار مرفق بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151 من قانون الضرائب

المباشرة لدى مفتشية الضرائب المعنية، و يشكل هذا اختيار نهائي أي لا رجعة فيه مدى

حياة الشركة، و هذه الشركات تتمثل فيما يلي:

- شركات التضامن.

- شركات التوصية البسيطة.

¹ - أنظر المادة 12 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

² - المادة 138 القانون نفسه .

- شركات المساهمة .

- الشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركة بالأسهم .

(1) الفرع الثالث : المجال الإقليمي للضريبة على أرباح الشركات:

تستحق الضريبة على أرباح الشركات المحققة في الجزائر ، وتعتبر أرباحا محققة بالجزائر على الخصوص:

* الأرباح المحققة في شكل شركات، والعائدة من الممارسة العادية لنشاط ذي طابع صناعي أو تجاري أو فلاحي عند عدم وجود إقامة ثابتة.

* أرباح المؤسسات التي تستعين في الجزائر بممثلين ليست لهم شخصية مهنية متميزة عن هذه المؤسسات.

* أرباح المؤسسات، وإن كانت لا تملك إقامة أو ممثلين معينين، إلا أنها تمارس بصفة مباشرة أو غير مباشرة، نشاطا يتمثل في إنجاز حلقة كاملة من العمليات التجارية.

إذا كانت مؤسسة ما تمارس في آن واحد نشاطها بالجزائر وخارج التراب الوطني، فإن الربح الذي تحققه من عمليات الإنتاج أو عند الإقتضاء من عمليات البيع المنجزة بالجزائر يعد محققا فيها (أي في الجزائر)، ماعدا في حالة إثبات العكس من خلال مسك محاسبتين متباينتين¹ ، المقصود هنا

في حالة أن هذه المؤسسة تثبت أنها تدفع الضريبة لدى بلد آخر .

الفرع الرابع : الأرباح الخاضعة للضريبة

أولا : الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات:

تستحق الضريبة سنويا على الأرباح المحققة خلال:

¹ - المادة 137 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

- * السنة المنصرمة أو أثناء مدة اثني عشر (12) شهرا التي استعملت النتائج المحققة فيها لإعداد آخر حصيلة عندما لا تتزامن هذه المدة مع السنة المدنية.
- * إذا إمتدت السنة المالية المختتمة في السنة المنصرمة إلى أكثر من الإثنى عشر (12) شهرا تدفع الضريبة المستحقة حسب النتائج المحققة في تلك السنة المالية.
- * في حالة عدم إعداد أية حصيلة خلال سنة ما، تؤسس الضريبة المستحقة بصدد السنة الموالية على الأرباح المحققة في الفترة المنصرمة ابتداءً من نهاية آخر فترة فرضت فيها الضريبة، أو من بداية العمليات بالنسبة للمؤسسات الحديثة، إلى غاية 31 ديسمبر من السنة المعتمدة. ثم تخفض فيما بعد هذه الأرباح من نتائج الحصيلة التي تضمنتها.
- * عندما يتم إعداد حواصل متتالية في ظرف سنة واحدة، تجمع نتائج هذه الحواصل لتحديد وعاء الضريبة المستحقة بصدد السنة الموالية¹.
- * وتخضع الإمكانيات المتاحة أمام المؤسسات لإختتام سنواتها المالية في تاريخ آخر غير 31 ديسمبر، لأحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي.

¹ - المادة 139 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، المديرية العامة للضرائب ، نشرة 2024 ، ص

ثانيا- الربح الخاضع للضريبة:

إن هو الربح الخاضع للضريبة هو الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات من أية طبيعة كانت التي تنجزها كل مؤسسة أو وحدة أو مستثمرة تابعة لمؤسسة واحدة ، بما في ذلك على الخصوص التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول ، أثناء الاستغلال أو في نهايته .

يتشكل الربح الصافي من الفرق في قيم الأصول الصافية لدى اختتام و افتتاح الفترة التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها قاعدة للضريبة و تخصم الضريبة من الزيادات المالية و تضاف عند الاقتطاعات التي يقوم بها صاحب الاستغلال أو الشركاء خلال هذه الفترة ، ويقصد بالأصول الصافية ، الفائض في قيم الأصول من بين جملة الخصوم المتكونة من ديون الغير ، و الاهتلاكات المالية و الأرصدة المثبتة ¹ .

و يحدد الربح الصافي الخاضع للضريبة بعد خصم كل التكاليف التي تتضمن على الخصوص ²:

- المصاريف العامة من أية طبيعة كانت ، و أجور كراء العقارات التي تستأجرها المؤسسة و نفقات المستخدمين و اليد العاملة .

- يمكن أن يقيد في المحاسبة من أجل تحديد الربح الخاضع للضريبة قيمة مواد التجهيز و قطع الغيار و المواد المستوردة بدون دفع و بإعفاء من إجراءات مراقبة التجارة الخارجية و الصرف .

- الإهلاكات المالية التي تمت فعلا في حدود تلك المقبولة عادة حسب الاستعمالات في كل نوع من أنواع الصناعة أو التجارة أو الاستغلال .

¹ - دنيديني يحي ، مرجع سابق ، ص 193 .

² - أنظر المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

- الضرائب الواقعة على كاهل المؤسسة و المحصلة خلال السنة المالية بإستثناء الضريبة على أرباح الشركات .

- المؤونات المشكلة بغرض مواجهة خسائر القيم في حساب المخزونات أو الغير مبنية بوضوح أو التي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية شريطة تقييدها في حسابات السنة المالية و تبيانها في كشف الأرصدة .

الفرع الخامس : الاعفاءات الخاصة بالضريبة على أرباح الشركات

لقد وضع المشرع الضريبي بعض الإعفاءات من الضريبة على ارباح الشركات لغرض تشجيع المؤسسات الاستثمارية في نشاطات معينة و في مناطق معينة كما أعطى أهمية حيث اشار الى بعض النشاطات التي تستفيد من اعفاءات دائمة او اعفاءات مؤقتة .

أولا : الإعفاءات الدائمة¹

كما تستفيد من إعفاء دائم في مجال الضريبة على أرباح الشركات:

* التعاونيات الاستهلاكية التابعة للمؤسسات والهيئات العمومية؛

* المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص ذوي الاحتياجات الخاصة المعتمدة وكذا الهياكل التي

تتبعها.

* صناديق التعاون الفلاحي لفائدة العمليات البنكية والتأمين والمحقة مع شركائها فقط.

* التعاونيات الفلاحية للتموين والشراء وكذا الإتحادات المستفيدة من الإعتماد تسلمه المصالح

المؤهلة التابعة لوزارة الفلاحة والمسيرة طبقا للأحكام القانونية والتنظيمية التي تنظمها، بإستثناء

العمليات المحقة مع المستعملين غير الشركاء؛

¹ - المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

* الشركات التعاونية لإنتاج، تحويل، حفظ وبيع المنتجات الفلاحية، وكذا إتحاداتها المعتمدة حسب نفس الشروط المنصوص عليها أعلاه والمسيرة طبقا للأحكام القانونية أو التنظيمية التي تسيروها، بإستثناء العمليات التالية:

- مبيعات محققة في محلات التجزئة المنفصلة عن مؤسستها الرئيسية؛
 - عمليات التحويل التي تخص المنتجات أو شبه المنتجات بإستثناء تلك الموجهة لتغذية الإنسان والحيوانات أو يمكن إستعمالها كمواد أولية في الفلاحة أو الصناعة؛
 - عمليات محققة مع المستعملين غير الشركاء والتي رخصت بها التعاونيات أو اضطرت لقبولها.
- يطبق هذا الإعفاء على العمليات المحقق من طرف تعاونيات الحبوب وإتحاداتها مع الديوان الجزائري المهني للحبوب والمتعلقة بشراء، بيع أو تحويل أو نقل الحبوب.
- يطبق نفس الشيء بالنسبة للعمليات المحققة من طرف تعاونيات الحبوب مع تعاونيات أخرى للحبوب في إطار برامج يُعدها الديوان أو بترخيص منه.

* المداخل الناتجة عن أنشطة جمع و بيع الحليب الطازج.

* عمليات تصدير السلع والخدمات، باستثناء تلك المنجزة من طرف مؤسسات النقل البري والبحري والجوي وعمليات إعادة التأمين والبنوك وكذا بالنسبة لمتعاملي الهاتف النقال و حاملي تراخيص إقامة واستغلال خدمات تحويل الصوت عبر بروتوكول الأنترنت والمؤسسات الناشطة في المجال القبلي أو البعدي للإنتاج في القطاع المنجمي مقارنة مع عمليات تصدير المنتجات المنجمية على حالها الخام أو بعد تحويلها.

- يحدد الربح المعفى على أساس رقم الأعمال المحقق بالعملية الصعبة.

- ترتبط الاستفادة من أحكام هذه الفقرة، بتقديم الشركة إلى المصالح الجبائية المختصة، وثيقة تثبت دفع هذه الإيرادات لدى بنك موطن بالجزائر، وفقا للشروط والآجال المحددة في التنظيم الساري المفعول.

* تعاونيات الصيد البحري و تربية المائيات، واتحاداتها المستفيدة من اعتماد تسلمه المصالح المؤهلة التابعة للوزارة المكلفة بالصيد البحري و تربية المائيات و المسيرة طبقا للأحكام القانونية والتنظيمية التي تحكمها، باستثناء العمليات المحققة مع المستعملين غير الشركاء .

* تعفي من الضريبة على أرباح الشركات فوائض القيم، غير تلك المحقق من السلع، التي تنتج عن منح أسهم أو حصص مجانا في الشركة (حصص في رأسمال) عقب إدماج شركة أسهم في شركات ذات مسؤولية محدودة.

* يطبق نفس النظام عندما تنقل شركة أسهم أو ذات مسؤولية محدودة:

- كامل أصولها إلى شركتين أو عدة شركات تم تشكيلها وفق أحد هذه الأشكال؛

- جزء من عناصر أصولها إلى شركة أخرى تم تشكيلها وفق أحد هذه الأشكال.

يتوقف تطبيق أحكام هذه المادة على الإلتزامي عقد الإدماج أوالإسهام بحساب علاوة على السلع المتضمنة في الحصص، الإهلاكات المالية السنوية التي يجب إقتطاعها من الأرباح وكذا فوائض القيم اللاحقة التي تنتج عن إنجاز هذه العناصر حسب سعر التكلفة، والخاصة بالشركات المدمجة والمساهمة، مع خصم الإهلاكات المالية التي سبق أن حققتها.

ويقع هذا الإلتزام، في الحالة المشار إليها في الفقرة أعلاه، على عاتق الشركة الدامجة أو الحديثة. أما في الحالات المشار إليها في الفقرة -2- فإنه يقع، على التوالي، إما على عاتق الشركات المستفيدة من

الإسهامات بالتناسب مع قيمة عناصر الأصول الممنوحة لها وإما على عاتق الشركة المستفيدة من الأسهم الجزئية¹.

ثانيا : الإعفاءات المؤقتة

من أهم الإعفاءات المؤقتة التي أقرها المشرع الضريبي نجد :

* تستفيد الأنشطة التي يمارسها الشباب ذوو المشاريع المؤهلون للاستفادة من إعانة الوكالة الوطنية لدعم و تنمية المقاولاتية أو الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر أو الصندوق الوطني للتأمين على البطالة من إعفاء كلي من الضريبة على أرباح الشركات كما يلي:

- لمدة ثلاثة (03) سنوات، ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال.
- ترفع مدة الإعفاء إلى ست (06) سنوات، إذا كانت النشاطات ممارسة في منطقة يجب ترقيتها، وذلك ابتداء من تاريخ الشروع في الإستغلال.
- وتمدد فترة الإعفاء هذه بستين (02) عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاثة (03) عمال على الأقل لمدة غير محددة.
- ويترتب على عدم احترام التعهدات المتصلة بعدد مناصب العمل المنشأة، سحب الاعتماد والمطالبة بالحقوق والرسوم المستحقة التسديد.

- عندما يمارس هذا الشباب المستثمر النشاط في مؤسسة داخل منطقة من المناطق التي يجب ترقيتها والتي تحدد قائمتها عن طريق التنظيم وخارج هذه المناطق، فإن الربح المعفى من الضريبة ينتج من النسبة بين رقم الأعمال المحقق في المنطقة التي يجب ترقيتها ورقم الأعمال الإجمالي.

- إذا تواجدت الأنشطة التي يمارسها الشباب ذو المشاريع المؤهلون للاستفادة من إعانة الوكالة الوطنية لدعم و تنمية المقاولاتية أو الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر أو الصندوق

¹ - طبقا لأحكام المادة 143 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

الوطني للتأمين على البطالة ، في منطقة تستفيد من إعانة "الصندوق الخاص لتطوير مناطق الجنوب"، تمدد مدة الإعفاء إلى عشر (10) سنوات ابتداءً من تاريخ الشروع في الاستغلال.

* تستفيد من إعفاء لمدة عشر (10) سنوات، المؤسسات السياحية المحدثّة من قبل مستثمرين وطنيين أو أجانب، باستثناء الوكالات السياحية والأسفار وكذا شركات الاقتصاد المختلط الناشطة في القطاع السياحي؛

* تستفيد من الإعفاء لمدة ثلاث (03) سنوات ابتداءً من تاريخ بداية ممارسة النشاط، وكالات السياحة والأسفار وكذا المؤسسات الفندقية حسب حصة رقم أعمالها المحقق بالعملة الصعبة.

* تستفيد من إعفاء دائم، عمليات تصدير السلع وتلك التي تتضمن الخدمات المدرة للعملة الصعبة.

يمنح الإعفاء المذكور في البندين 4 و 5 من هذه المادة، حسب نسبة رقم الأعمال المحقق بالعملة الصعبة.

وتتوقف الاستفادة من أحكام هذه الفقرة على تقديم المعني إلى المصالح الجبائية المختصة وثيقة تثبت دفع هذه الإيرادات لدى بنك متوطن بالجزائر.

لا يمكنها الاستفادة من أحكام الفقرة 5 من هذه المادة¹ ، عمليات النقل البري والبحري والجوي وعمليات إعادة التأمين والبنوك وكذا بالنسبة لمتعاملي الهاتف النقال وحاملي تراخيص إقامة وإستغلال خدمات تحويل الصوت عبر بروتوكول الأنترنت والمؤسسات الناشطة قبل وبعد الإنتاج في القطاع المنجمي فيما يخص عمليات تصدير المواد المنجمية على حالها الخام أو بعد تحويلها.

¹ - المادة 138 من القانون المتعلق بالضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .

المبحث الثالث: أنواع الضرائب غير المباشرة

نصت المادة الأولى من قانون الضرائب غير المباشرة¹ على : " يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة مجموع الأحكام القانونية المتعلقة بالدخل المحصل لفائدة الدولة أو الجماعات المحلية و المتضمن في المصطلح النوعي للضرائب غير المباشرة " ، أما المادة الثانية² منه فجاءت كمايلي " بالإضافة إلى الرسم على القيمة المضافة

تخضع الكحول و الخمور و المشروبات الأخرى المشابهة لرسم المرور

تخضع مصنوعات الذهب والفضة و البلاتين لرسم ضمان

يتم تحصيل هذه الرسوم لصالح ميزانية الدولة، تبعا للقواعد التي يحددها القانون

تخضع مصنوعات الذهب والفضة و البلاتين إلى رسم نوعي وحيد يدعى رسم ضمان و يدفع

لفائدة ميزانية الدولة حسب القواعد التي يحددها قانون الضرائب غير المباشرة."

يفهم من هذين النصين أن المشرع الضريبي لم يعرف الضرائب غير المباشرة ، و إنما بين

الوجهة التي ستعود إليها حصيلتها (الدولة و الجماعات المحلية) ، أما النص الثاني فحدد

نوع من الضرائب غير المباشرة ، و هي الرسم على القيمة المضافة ، بينما في باقي الفقرات

حدد نوع المواد و السلع و التي هي غير أساسية أو كمالية للمواطن و التي ستكون هي

الوعاء الضريبي لهذا النوع من الضرائب عند استهلاكها أو تداولها أو ...، حيث أن

الضرائب غير المباشرة تتعدد وتتنوع، لكنها جميعها تفرض على الدخل بمناسبة استعماله أي

بمناسبة إنفاقه، أو على المال بمناسبة انتقاله أو تداوله، وهكذا يمكن تقسيم هذا النوع من

الضرائب إلى ضرائب إنفاق أو استهلاك وضرائب تداول.

¹ - الأمر رقم 76 - 104 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 ، يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة .

² - المادة 02 من قانون الضرائب غير المباشرة ، المديرية العامة للضرائب ، وزارة المالية ، نشرة 2024 .

المطلب الأول: ضرائب الاستهلاك (الإنفاق)

هي من أهم الضرائب غير المباشرة التي تفرض بمناسبة استعمال الأشخاص دخلهم أو إنفاقه لتلبية حاجاتهم من السلع و الخدمات ¹ ، أي يعني أن هذه الضرائب قد تتناول بعض السلع الضريبة النوعية على الإنفاق أو تفرض ضريبة عامة على الاستهلاك (الضريبة العامة على الاستهلاك أو الإنفاق) .

الفرع الأول : الضريبة العامة على الإنفاق

تفرض الضريبة العامة على الإنفاق على مجموع ما ينفقه المكلف دون تمييز بين السلع وهي ثلاثة أشكال:

أولاً : الضريبة الوحيدة:

وتفرض هذه الضريبة على الإنتاج سواء في بدايته أو نهايته وهي تساهم في رفع السعر، مما يجعل الملزمين يتهربون منها، إضافة إلى ارتفاع تكاليفها الجبائية

ثانياً : الضريبة المتدرجة:

هي الضريبة التي تفرض على كل مرحلة من مراحل إنتاج السلعة أو استعمالها أو تداولها، وهكذا تفرض عند بداية الإنتاج أي على المواد الأولية ثم عند التصنيع ثم عند انتقالها إلى مرحلة الجملة ثم إلى مرحلة التقسيط

ثالثاً : الضريبة على القيمة المضافة :

¹ - د. ساحل محمد ، مرجع سابق ، ص 128 .

لقد نص عليها المشرع الضريبي في الفقرة الأولى من المادة الثانية من قانون الضرائب غير المباشرة "بالإضافة إلى الرسم على القيمة المضافة¹..."

1 - تعريف الرسم على القيمة المضافة : فالرسم على القيمة المضافة هو رسم عام على الاستهلاك يطبق على العمليات ذات الطابع الصناعي ، التجاري ، الحرفي ، أو المهن الحرة... الخ و هو يقع كليا على المستهلك و يحصل كلما حدثت عملية خاضعة للضريبة² ، بمعنى يفرض على كل مراحل إنتاج السلعة وتداولها إلا أنها تفرض فقط على الزيادة التي طرأت على قيمة السلعة في المرحلة الجديدة .

2 - خصائص الرسم على القيمة المضافة :

وتتميز هذه الضريبة بصعوبة التهرب منها لتحصيلها على مراحل متعددة و أيضا أنها غزيرة الحصيلة، وتساعد على تحسين الإنتاج وتقدمه، كما أنها تحدث اختلالات غير مقصودة في طرق الإنتاج ، كما يتميز بكونه ضريبة فعلية لأنه يمس استعمال الدخل ، أي النفقات أو الاستهلاك النهائي للأموال و الخدمات ، و بكونه ضريبة غير مباشرة لأنها تدفع للخرينة من طرف الشركة التي هي خاضعة لها قانونا و التي تقوم بالإنتاج أو تقديم الخدمات و ليس مباشرة من طرف المستهلك النهائي .

هي ضريبة قيمية ، كونها تحصل بالنسب على قيمة المواد و ليس النوعية المادية للمواد ، كما أنها عبارة عن ضريبة موضوعة حسب طرق الدفع بالأقساط أي أنها في كل مرحلة

¹ - تم إدخال الرسم على القيمة المضافة في النظام الجبائي الجزائري بموجب المادة 65 من قانون المالية لسنة 1991 ، و دخل حيز التنفيذ ابتداء من 1 أفريل 1992 .

² - دنيديني يحي ، مرجع سابق ، ص 187 .

توزيع ، الرسم يمس فقط القيمة المضافة المخولة للمادة بصورة تجعل أنه في آخر الدورة للمادة تكون التكلفة الضريبية تتناسب مع الرسم المحسوب على ثمن البيع للمستهلك .

يعد الرسم على القيمة المضافة بمثابة ضريبة تعتمد على أساليب الطرح فنجد الخاضع للضريبة ملزم في كل المراحل الاقتصادية القيام بالأعمال التالية : - حساب الرسم المطلوب على البيع أو الخدمات ، طرح الرسم الذي تقل العناصر المكونة لثمن التكلفة ثم بعد ذلك الدفع للخزينة الفرق بين المجمع و الرسم المطرح ، و أخيرا يعتبر الرسم على القيمة المضافة بمثابة رسم حيادي على نتيجة الخاضعين لهذه الضريبة قانونا لأنه يقع في النهاية على كاهل المستهلك النهائي¹ للسلعة أو الخدمة .

الفرع الثاني : الضرائب النوعية على الإنفاق:

تفرض الضريبة على بعض أنواع من الإنفاق أو الاستهلاك أي على أنواع معينة من السلع وبعض الخدمات ، مثل المشروبات الروحية والسكر والمنتجات البترولية... الخ .

إلا أن فرض هذه الضريبة يثير نوعين من المشاكل يتعلق أولها باختيار السلعة وثانيهما بطريقة وكيفية تحصيلها. إلا أن التمييز بين هذه السلع (سلع ضرورية، كمالية، جارية) شأن نسبي، إذ تتغير وتختلف من دولة إلى أخرى حسب الظروف السياسية والاقتصادية والاجتماعية، بل وتختلف من فئة اجتماعية إلى أخرى داخل دولة واحدة، أما طريقة تحصيلها فقد تتم في المرحلة التي يتم وضع السلع تحت تصرف المستهلك عند بيعها له، أو في مرحلة

¹ - دنيديني يحي ، مرجع سابق ، ص 188 .

الإنتاج وينتقل عبء الضريبة إلى المستهلك و يدمج المبلغ في ثمن السلع و الضرائب

النوعية على الإنفاق يمكن تقسيمها إلى¹ :

أولاً : الضرائب الجمركية² على الواردات والصادرات، أي تفرض لدى اجتياز السلعة

لحدود الدولة سواء تصديراً أو استيراداً ، و عادة ماتستعمل لحماية الإنتاج الوطني .

وتعتبر الضرائب الجمركية ضرائب خاصة على الإنفاق تفرض على السلع المستوردة

والمصدرة والتي تعبر حدود الدولة الجمركية، وتنقسم الضرائب الجمركية سواء كانت على

الصادرات أو الواردات إلى نوعين رئيسيين فإما أن تكون قيمية وهي التي تفرض على أساس

نسبة مئوية من قيمة السلعة وتختلف نسبتها باختلاف طبيعة السلعة أو ضرائب نوعية

(خاصة) فهي تفرض على أساس مبلغ معين لكل وحدة معينة من السلعة أو حجمها...الخ

ثانياً: ضرائب الاستعمال أو التداول :

و تتعلق بالتصرفات القانونية التي يقوم بها الأفراد و التي من شأنها تداول و انتقال الملكية ،

أين تفرض معظم الأنظمة الضريبية ضرائب على الاستعمال أو التداول القانوني للأموال

مثل رسوم الدمغة ، ضرائب الطابع و التسجيل³، ضرائب على عمليات البورصة والرسوم

القضائية... الخ، ويبرر فرض هذه الضرائب بكون هذه العمليات القانونية تدل على مبلغ

ثروة أشخاص، وتتميز هذه الضرائب بسهولةها ومرونتها في الجباية. إذ تحصل في وقت

انتقال ملكية رأس المال في الوقت الذي يكون فيه الملزم قادراً على دفع مبلغ الضريبة ، وقد

¹ - محمد الصغير بعلي ، يسري أبو العلا ، المالية العامة ، دار العلوم للنشر و التوزيع ، الجزائر ، 2003 ، ص 71 .

² - د.محمد ساحل ، مرجع سابق ، ص 129 .

³ - المرجع نفسه ، ص 129 .

تتخذ الضريبة على رأس المال أشكالاً أخرى متنوعة، فقد تفرض على زيادة (الفائض القيمة العقارية والمنقولة التي لا تعود إلى عمل الشخص وادخاره ولكن تكون نتيجة قيام الدولة ببعض الأعمال العامة أو نتيجة توسع في العمران البناء)، وقد تكون ضريبة على انتقال رأس المال ويلحق بهذا الصنف ضريبة التركات، والتي تعددت مبرراتها الاقتصادية والقانونية والمالية.

• الضريبة على التركات

يقصد بها تلك الضريبة التي تفرض على انتقال رأس المال من المورث إلى ورثته أو إلى الموصى لهم، وتتخذ الضريبة على التركات شكلين وهما:

- 1 - الضريبة على مجموع التركة أي تفرض على صافي التركة قبل توزيعها بين الورثة وبعد خصم الديون
- 2 - والضريبة على نصيب الوارث، وتفرض على نصيب كل وارث أو كل موصى¹.

¹ - أيمن راشد صادق حماد ، الضرائب على أرباح المهن الحرة في فلسطين ، مذكرة ماجستير ، كلية الدراسات العليا ، جامعة النجاح الوطنية ، 2004 ، ص 70 .

خاتمة

أمام كل ما تقدم في هذه المطبوعة البيداغوجية و التي كانت حول مادة قانون الضرائب المباشرة و

الضرائب غير المباشرة توصلنا إلى جملة من النتائج و التوصيات نوجزها فيمايلي :

بالنسبة للنتائج المتوصل إليها كانت كالآتي :

حسب ما ذكرناه فإن الضريبة هي عبارة عن فريضة نقدية جبرية دفعها يكون بلا مقابل مباشر و نهائي، تخضع المجموعة من مبادئ و القواعد تتمثل في مبدأ العدالة اليقين، الملائمة في التحصيل و أخيرا قاعدة الاقتصاد في التحصيل، و الهدف من هذه القواعد هو التوفيق بين مصلحة الدولة و مصلحة المكلفين أي أنها تحقق مصلحة المكلفين بها من جهة أخرى تحقق مصلحة الخزينة العمومية كما نجدها تنفي إلى عدة أنواع و هذا وفقا لعدة معايير .

كما نستخلص أيضا أن الضريبة إلى جانب كونها تمويلية فهي أيضا وسيلة لتحقيق أهداف الدولة الاقتصادية و السياسية و اجتماعية.

و لقد أتضح إن كل دولة تختار مزيجا ضريبيا خاصا بها إذ أن هذه النظم لا تكون شرطا في كل دولة، المهم أن تحقق ما خطت لتحقيقه كما نجد إن تطبيق هذه الضرائب و تنفيذها ينجر عنه وقوع عدة آثار التي بدورها تؤثر بصفة مباشرة على النشاط الاقتصادي لدولة، نذكر أهمها تأثيرها على الدخل و الإنتاج و الاستهلاك و الأسعار و الادخار .

أما فيما يخص التوصيات التي أراها مهمة كثيرا فيما لو تم الأخذ بها فإننا نقترح الآتي :

نظرا لأهمية هذا المورد في زيادة تحصيل الإيرادات لدولة فيجب على هذه الأخيرة أي الدولة أن تحافظ عليه من جهة و تعمل على تنمية موارده من خلال وضع تحفيزات و امتيازات لدافعي الضرائب لأنه من غير المعقول و لا المنطقي أن يتساوى الذي يساهم و يشارك في تحمل الأعباء العامة من خلال المساهمة في الإيرادات العامة للدولة و الذي لا يقوم بذلك .

كذلك وجب تفعيل الوسائل الردعية العقابية ضد كل من يتهرب من أداء الضريبة أو يقوم بالتحايل و الغش في أدائها ، خاصة أن هاتين الجريمتين أقرهما الدستور .

كذلك تكثيف عمليات الرقابة و التفتيش ميدانيا ضد الكل و خاصة القطاع الخاص ، لأن الواقع أثبت أن القطاع العمومي و بنسبة كبيرة من يقوم بأداء واجبه الضريبي .

أيضا لمكافحة الغش و التهرب الضريبي ليس فقط اعتماد أسلوب الردع أو منح امتيازات أو تحفيزات مشجعة ، بل ضرورة رقمنة القطاع الضريبي بكل عناصره حتى يتم التخلص من

الإجراءات البيروقراطية من جهة ، و اضعاف الشفافية في الإدارة الضريبية و الحد من الفساد

المستشري في تلك الإدارات .

قائمة المصادر و المراجع