الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد الصديق بن يحي-جيجل-

Ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche scientifiques

Université Mohamed Seddik ben Yahia JIJEL

كلية العلوم الاقتصادية ،التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مطبوعة بعنوان:

محاضرات في مقياس

القانون الجبائي

موجهة لطلبة السنة الثالثة ليسانس تخصص محاسبة وجباية

من إعداد الدكتور:

-أحميـــة فاتـح

البريد الالكتروني: fateh742002@yahoo.fr

السنة الجامعية: 2021-2022

الفـــهـــرس

الفصل الأول : الإطار العام و النظرية العامة للتشريع الجبائي.

المحور الأول: الإطار النظري والتاريخي للقانون الجبائي

أولا: مفهوم القانون الجبائي

ثانيا :علاقة القانون الجبائي بمختلف فروع القانون.

المحور الثاني: مصادر ومبادئ القانون الجبائي

أولا : مصادر القانون الجبائي

ثانيا: مبادئ القانون الجبائي

الفصل الثاني: نظرية الجباية

المحور الأول :الإطار النظري العام للضريبة.

أولا : مفهوم الضريبة.

ثانيا: مفهوم الرسم

ثالثا: مفاهيم ومصطلحات ذات العلاقة بالضريبة

المحور الثاني: التصنيفات المختلفة للضريبة

أولا: التصنيف الاقتصادي للضرائب

ثانيا: التصنيف الفني للضريبة

ثالثا: الأساس القانوني للضريبة

المحور الثالث: التنظيم الفني للضريبة

أولا: تحديد وعاء الاقتطاع الضريبي

ثانيا: تصفية الضريبة

ثالثا: تحصيل مبلغ الضريبة

المحور الرابع: مفاهيم عامة حول النظام الجبائي

أولا: مفهوم النظام الجبائي

ثانيا: أركان النظام الجبائي

ثالثا: العلاقة بين النظام الجبائي ومستوى التقدم الاقتصادي

رابعا: مقومات النظام الجبائي

الفصل الثالث: الضغط الجبائي والفعالية الجبائية

المحور الأول: الضغط الجبائي

أولا: مفهوم الضغط الجبائي

ثانيا: الضغط الضريبي و بعض المفاهيم القريبة

المحور الثاني: الفعالية الجبائية

أولا: مفهوم فعالية النظام الجبائي

ثانيا: مؤشرات قياس فعالية النظام الجبائي

الفصل الرابع : الغش والتهرب الجبائيين

المحور الأول :مفاهيم عامة حول الغش والتهرب الجبائيين.

أولا: مفهوم الغش الجبائي

ثانيا: مفهوم التهرب الجبائي

المحور الثاني: أسباب التهرب الجبائي

أولا: أسباب تتعلق بكفاءة الإدارة الجبائية

ثانيا: أسباب تتعلق بالتشريع الجبائي

ثالثا: أسباب تتعلق بالمكلف نفسه

المحور الثالث: أثار التهرب الضريبي

أولا: الآثار المالية

ثانيا: الآثار الاقتصادية

ثالثا: الآثار الاجتماعية

المحور الرابع: وسائل معالجة التهرب الضريبي

أولا: الإجراءات الوقائية

ثانيا: الإجراءات الزجرية

الفصل الخامس : التقنيات الجبائية حسب النظام الجبائي الجزائري

المحور الأول: الضرائب على الدخل

أولا: ضريبة الدخل الاجمالي (IRG)

ثانيا: ضريبة أرباح الشركات (IBS)

ثالثا: ضريبة الثروة

المحور الثاني: الضرائب العائدة للجماعات المحلية

أولا: الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU)

ثانيا: الرسم على النشاط المهني (TAP)

ثالثا: الرسم العقاري(TF)

رابعا: رسم التطهير(TA)

المحور الثالث: الضرائب على الإنفاق

أولا: الرسم على القيمة المضافة (TVA)

ثانيا: الرسم الداخلي على الاستهلاك (TIC)

ثالثا: الرسم على المنتوجات البترولية (TPP)

رابعا: رسم المرور Droit de circulation

خامسا: رسم الضمان و التعيير Droit de garantie et D'essai

المحور الرابع: الضرائب على رأس المال

أولا: حقوق التسجيل droits d'enregistrement

ثانيا: حقوق الطابع Droits de Timbre

الفصل السادس: مدخل للقانون الجبائي الدولي

المحور الأول :الازدواج الضريبي.

أولا: مفهوم الإزدواج الضريبي

ثانيا: شروط الإزدواج الضريبي

ثالثا: أنواع الإزدواج الضريبي

رابعا: طرق تفادي الإزدواج الضريبي

المحور الثاني : الاتفاقيات الجبائية الدولية

أولا : ماهية الاتفاقيات الجبائية الدولية

ثانيا. أنواع الاتفاقيات الدولية وأهميتها

المحور الثالث: التهرب الضريبي الدولي

أولا: مفهوم التهرب الضريبي الدولي

ثانيا: آليات التهرب الضريبي الدولي

مقدمة:

تحتل الضرائب في العصر الحديث مكانة مهمة باعتبارها أهم إيراد يمكن أن تحصل عليه الدولة لسد حاجتها من النفقات. ولم تظهر الضرائب بمفهومها الحالي إلا بعد أن مرت بتطورات عديدة، فقد اقترن وجود الضريبة بوجود السلطة، إذ أن أساس فرض الضريبة هو سلطة الدولة وسيادتها على إقليمها ورعاياها، ويعتبر الأفراد متضامنين مع الدولة في تغطية النفقات العامة.

مع التطور الذي عرفته النظرية الاقتصادية، فقد احتلت الضريبة حيزا كبيرا من الدراسات المالية والاقتصادية و الاجتماعية، حيث أصبحت موضوع اهتمام رجال الفكر المالي سعيا منهم لإيجاد حلول للأزمات المالية والاقتصادية، وبالتالي أصبحت الضريبة فيما بعد أداة من أدوات السياسة المالية للدولة التي تؤثر بشكل مباشر على اقتصاد الدولة، وذلك ضمن السياسة الضريبية والتي يعكسها النظام الضريبي.

ولمّا كان وجود الضريبة قد اقترن بوجود السلطة في المجتمع السياسي منذ أقدم العصور، وارتبط تطوّر مفهومها بتطور هذه السلطة وأهدافها التي تحددها الفلسفة السياسية والاجتماعية والأنظمة الاقتصادية المتعاقبة. لذلك فإن النظام الضريبي لبلد ما هو المرآة العاكسة لحقيقة أوضاعه الاقتصادية والاجتماعية والمالية وحتى السياسية، إذ أن كل نظام ضريبي ما هو إلا تعبير عن مجتمع معين في وقت معين، وتسعى حكومات بلدان العالم إلى تصميم نظامها الضريبي وفق متطلبات الواقع الاقتصادي والاجتماعي للبلد. فهو أداة تأثير على الاقتصاد والمجتمع حسب منهجية واضحة وأهداف محددة.

وتبعاً لذلك، فإنّ لكلّ دولة الحقّ في أن تختار النظام الضريبي الذي يتلاءم مع الفلسفة التي يقوم عليها نظامها الاقتصادي والاجتماعي، على أن يختار هذا النظام الأحكام والقواعد المناسبة في التطبيق، بما يحقق الإيجابيات ويعظمها، ويُقَلِلُ من السلبيات ما أمكن على جميع أفراد المجتمع. لهذا يمكن اعتبار موضوع القانون الجبائي من بين المواضيع التي يستند عليها علم المالية العامة من الناحيتين النظرية والتطبيقية، حيث أصبح يشغل حيزا مهما ومستقلا لدى فقهاء المالية تتجلى أهميته من خلال سياسات البلدان الحديثة كوسيلة وأداة لتحقيق الأهداف العامة المتعددة والمتنوعة الأغراض وخاصة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والمالية.

جاءت هذه المطبوعة لتسهل على الطالب فهم مادة :القانون الجبائي، فمن خلال هذه المادة التعليمية، سيتمكن الطالب من الإلمام بمختلف المفاهيم الأساسية حول القانون الجبائي، وعناصره، وكذا التشريعات، والتقنيات، والإجراءات المتعلقة بالضرائب والرسوم التي جاء بها القانون الضريبي الجزائري.حيث تنظم هذه المطبوعة عدة محاضرات تتوافق مع البرنامج الوزاري الجديد2015

الفصل الأول : الإطار العام و النظرية العامة للتشريع الجبائي.

الأهداف التعليمية:

بعد دراستك لهذا الفصل ستكون قادرا على فهم:

1. القانون الجبائي
2. علاقة القانون الجبائي بمختلف فروع القانون
3. مصادر التشريع الجبائي

تمهيد:

إن دراسة موضوع القانون الجبائي يتطلب منا من الناحية المنهجية ضرورة استعراض المحددات والمبادئ الأساسية والأسس النظرية للقانون الجبائي وذلك بتحديد معنى أو مفهوم بعض المصطلحات المكونة للموضوع ومحاولة تبيان العلاقة التي تربط القانون الجبائي ببعض المفاهيم المشابهة له، وتبيان وتوضيح مختلف العلاقات التي تربط القانون الجبائي بمختلف فروع القانون العام والخاص الشيء الذي يثير إشكالية مدى استقلالية أو خصوصية هذا القانون.

كما أن القانون الجبائي يستمد مبادئه وقواعده من مصادر متنوعة قانونية وغير قانونية، كما أن النظرية العامة للضريبة تجد أصولها في عدة مستويات كالمفاهيم الخاصة بالضريبة وتوضيح المفاهيم المشابهة لها والصور والأنواع لهذا المفهوم، إضافة إلى ذلك سرد مكونات النظام الجبائي الجزائري، مع إطلالة على أهم مراحل نشؤ الالتزام الجبائي ومحدداته الأساسية من وعاء وتصفية وتحصيل.ندرس هذه المحاور عبر المحاور التالية:

-المحور الأول :الإطار النظري والتاريخي للقانون الجبائي.

-المحور الثاني :مصادر ومبادئ التشريع الجبائي.

المحور الأول: الإطار النظري والتاريخي للقانون الجبائي

نحاول تحديد مفهوم القانون الجبائي من الناحية العلمية، وذلك لفهم المصطلحات الأساسية التي تكون موضوع البحث والدراسة والأمر هنا ينطبق على موضوع القانون الجبائي، وعليه نتطرق لمفهوم القانون الجبائي ثم نقف عند الخصائص المستنبطة من تعريف هذا القانون. ثم نستعرض بعد ذلك علاقة القانون الجبائي مختلف فروع القانون العام والخاص على حد سواء. لكن هذا الصنف من القوانين له مواصفات أخرى تجعل منه صنفا مستقلا أولا عن قواعد القانون الخاص ، على اعتبار أن قواعده تنسحب إلى نوع محدد من العلاقات - علاقات سلطة - ، و تمنحه تميزا وخصوصية في علاقته مع الأصناف الأخرى من القوانين المندرجة في إطار القانون العام .

أولا: مفهوم القانون الجبائي

1. نشأة القانون الجبائي

قانون الجباية ذو أصول انكلوسكسونية، وتعتبر إنجلترا بلد نشأة هذا الصنف من القوانين، والمؤسسات المالية بمعناها العصري ، وهذا لا يعني غياب أنظمة ضريبية في باقي أرض المعمورة ، فالتاريخ يشهد على أن الاقتطاعات الجبائية عرفت قديما، لكن وجود الاقتطاع لا يستقيم دليلا للحديث عن قانون جبائي، فظهور هذا الأخير مرتبط أساسا بإقرار - مبدأ القبول بالخضوع للضريبة وبمبدأ لا ضريبة بدون تمثيلية -

ارتبطت نشأة القانون الجبائي بإنجلترا، حيث شكل موضوع فرض اقتطاعات ضريبية على أموال الأفراد محور الصراع بين المؤسسة الملكية والبرلمان الانجليزي، ومن المعلوم أن نفقات الملك باعتبارها متأتية من موارد الدومين الملكي فهي لم تكن مثار جدال ولا صراع، فالملك له حرية التصرف في هده الأموال دون استئذان أي جهة كانت، ولهذا لا نكاد نعثر على نقاش حول مشروعية العمليات المالية التي كانت تتم على هدا المستوى. الحديث حول مشروعية التصرف انطرحت في انجلترا لما دفعت الحاجة إلى فرض اقتطاعات لتمويل نفقات استثنائية تهم بالأساس الحملات العسكرية، اضطرت الملك شارل الأول ونظرا لعدم كفاية مداخيل الدومين الملكي إلى فرض ضرائب على أموال الشعب الانجليزي دون المرور عبر البرلمان، متحاشيا طلب إذن هذا الأخير لما في ذلك من مساس بالمنظور السائد انداك والدي كان يعتبر كل تدخل لنواب وممثلي الأمة في الشؤون المالية وسلطة الملك مساس بسيادة الملك التي كان يستمدها من الله - فهو ظل الله في الأرض- أمام هذا الواقع استمر الملك في الاقتطاع وعلى الرغم من الرفض الدي ووجه به سواء من قبل البرلمان ودافعي الضرائب ، وأمام عدم الاستجابة لطلبات الملك المتزايدة، اضطر هذا الأخير إلى استدعاء البرلمان سنة 1628 واستئذانه بشأن فرض ضرائب جديدة، فقام البرلمان بمنح الملك شارل الإذن بالقيام بعمليات الاقتطاع لكن بشرط قبول التوقيع على وثيقة الحقوق petition of rights المكملة لوثيقة الماكناكارطا magnacarta 1215 والتي أقرت بصفة مطلقة وواضحة اشتراط الترخيص والإذن لكل فرض ضريبي من قبل

البرلمان، الأمر لن يقف عند هذا الحد، بل تم استدعاء البرلمان للمرة الثانية سنة 1629 وأعاد هذا الأخير التأكيد على مسألة الإذن، مجددا ترخيصه للملك بفرض ضرائب واقتطاعات جديدة، وبهذا استطاع البرلمان ترسيخ أسبقية استئذان الملكية لممثلي الشعب حالة حاجة الملكية إلى موارد تقتطع من أموال الشعب .

الملكية في إنجلترا كانت تعي جيدا أن المثول أمام البرلمان واستئذانه بشأن الفروض الضريبية، يشكل تدخلا سافرا في السيادة الملكية، انتقاصا من مكانتها وقدسيتها المستمدة من تبريرات دينية، تجعل من الملك صاحب السيادة المطلقة التي لا يقبل التنازل عنها أو اقتسامها مع البرلمان، أمام هذا الوضع والذي كان ينبئ باضمحلال السلطة الملكية، سيتحاشى الملك ممثلي الشعب لمدة تصل لعشر سنوات إلى غاية سنة 1640 وسيقوم بإجبار الشعب على أداء الضرائب قسرا مستعملا كل أشكال السلطة والقهر ، مما أدى إلى اندلاع الحرب الأهلية سنة 1642 والتي دارت رحاها بين جيش الملك شارل المدعوم من قبل النبلاء والكاثوليك والإقطاعيين، وجيش كرومويل المشكل من البرلمانيين والحرفيين وصغار الملاك المعتنقين للمذهب البروتستانتي.

2.تعريف القانون الجبائي

التعريفات التي تناولت موضوع القانون الجبائي تتأرجح بين تعريف تقني قانوني صرف ، وآخر ينزع إلى تأسيس تعريفه على خصوصية هذا الصنف من القوانين .

حسب التعريف القانوني ،"القانون الجبائي فرع من فروع القانون العام يتضمن مجموع القواعد القانونية المتعلقة بالجباية ". وفي تعريف آخر " القانون الجبائي مجموعة من القواعد القانونية المتعلقة بالضريبة من حيث الإحداث وكيفية الاحتساب والاستخلاص وكذا النزاعات التي تظهر بين الملزمين والإدارة الضريبية ".

الملاحظ أن هذه التعريفات كلها ترجح الجانب التقني والقانوني الصرف وتختزل القانون الجبائي في القواعد المؤطرة للعمليات المالية في جانبها المتعلق بالطرق والكيفيات المعتمدة في التأسيس للفرض الضريبي وطرق فرض واحتساب واستخلاص وفض النزاعات الضريبية. أكيد أن الجبايات بمختلف أشكالها شأن يخضع لتأطير قانوني كثيف وحضور البعد القانوني تبعا لذلك مسألة تفرض نفسها بشكل كبير ، ذلك أن الصبغة القانونية مسألة محمودة، بل شرط للحديث عن قانون جبائي، فكل فرض أو تكليف عمومي لا يمكن أن يكون مشروعا إلا في إطار قوانين و تشريعات ، وتعتبر هذه المسألة جوهرية لهذا تم تكريسها على مستوى أسمى القوانين ومنها المواثيق العالمية والدساتير .

التعريف القانوني على أهميته لا يسعفنا في فهم وتمييز القانون الجبائي عن أصناف القانون الأخرى ، كما أن الإغراق والتركيز على الجانب الشكلي لا يفيدنا كذلك في الاقتراب أكثر من خصوصيات هذا القانون ، لذا كان لزاما البحث عن تعريفات أخرى تبرز الطبيعة الخاصة للقانون الجبائي تتجاوز الجانب الشكلي وتعتمد محددات أخرى لتأسيس تعريفها .

قواعد القانون الجبائي تختلف جذريا عن قواعد القانون الخاص، وحسب العميد - لويس تروتابا - louis trotabas القانون الجبائي فرع من فروع القانون العام، يتضمن مجموعة من القواعد الوضعية - positives- المنظمة للعلاقة بين الدولة والخاضعين، وينظم حقوق الادارة الضريبية وامتيازات وسلطات ممارستها .

القانون الجبائي حسب هذا التعريف يضيف إلى القانون الجبائي خاصية أخرى لا نكاد نجدها في التعريفات السابقة، فإضافة إلى تضمن القانون الجبائي لمجموعة من القواعد القانونية ذات الطابع التقني، فهو بالأساس يؤطر العلاقة التي تربط بين الدولة والخاضعين للفرض الضريبي، والحديث عن الدولة كطرف في هذه العلاقة له دلالات تجعل من قواعد القانون الجبائي قواعد متميزة عن القواعد التي تحكم العلاقات بين الخواص، فإذا كانت هذه الأخيرة مبنية على مبدأ سلطان الإرادة ، وحرية التعاقد، فإننا على خلاف ذلك نجد خاصية اللامساواة هي الحاضرة في العلاقة بين الدولة ودافعي الضرائب، وهذا الأمر له انعكاسات جمة على طبيعة التشريعات الضريبية التي تتسم بالإكراه، و القانون الجبائي في حد ذاته .

ومن بين مظاهر ذلك اعتماد مصطلح الخاضع أثناء الحديث عن دافع الضريبة ، وهذا ما يمكن رصده في العديد من التشريعات الجبائية ، منها التشريع الضريبي الجزائري حيث يستعمل المشرع الجزائري في القوانين الجبائية لفظ الخاضع لتوصيف دافعي الضرائب مما يترجم الطبيعة الخاصة لهذه القواعد التي لا يمكن بأي حال من الأحوال اعتبارها مجرد قواعد قانونية عادية ، كما سار على ذلك التعريف القانوني .

الطابع السلطوي للقانون الجبائي هو تعبير عن سيادة الدولة ، ومهما استعمل من مفاهيم قد تبدو لطيفة مقارنة بلفظ الخضوع و التكليف من قبيل- المساهم - le contribuable - فالأمر لا يغير من الطبيعة المتميزة للفرض الضريبي والقواعد المؤطرة لهذا الأخير.

3. خصائص القانون الجبائي

تتمثل أهم خصائص القانون الجبائي في:

- ✓ **خاصية عدم الاستقرار** :أي أن الضريبة تتميز بالتغير والتحول المستمر وفقا لسياسات الدولة المالية ولا يمكن المطالبة أو الاعتراف بالحقوق المكتسبة والطعن في الضرائب المستحدثة، وتتجلى هذه الخاصية في القوانين المالية المتعاقبة.
- ✓ **خاصية الإقليمية أو الترابية** :أي أن الضريبة تطبق داخل إقليم الدولة وعلى المداخيل التي تنشأ وتستقر داخل التراب الوطني.
- ✓ **خاصية الواقعية** :حيث تطبق على وقائع فعلية ملموسة وحقيقية وموجودة.
- ✓ **خاصية الاستقلالية وعدم التبعية** :أي تطبق وفق مبادئ وقواعد خاصة بها.

✓ **خاصية لا تفرض إلا بقوانين أو مبدأ شرعية الضريبة** :أي لا تطبق إلا بوجود نص قانوني صريح يفرضها، ولا يمكن إلغاؤها ولا الإعفاء منها إلا بقانون.

✓ **خاصية التبعية السياسية للضريبة** :تسري الضريبة على رعايا الدولة أينما كانوا إذ يمكن للدولة أن تفرض ضرائب على مواطنيها خارج نطاق إقليمها وهو ما يسمى بالازدواج الضريبي.

✓ **خاصية الغاية أو الهدف** :الغاية من الحصول على الموارد المالية تحقيق أهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

ثانيا :علاقة القانون الجبائي بمختلف فروع القانون.

يرتبط القانون الجبائي بعلاقات كثيرة ومتشعبة، مع مختلف فروع القانون .فهو بحكم وسائله وغاياته، ينتمي إلى القانون العام .ولكن، إذا نظرنا إلى مجال نشاطه، سنجده ينصب على المجال الخاص، في الغالب.

1. علاقة القانون الجبائي بفروع القانون العام:

يتصل التشريع الجبائي، في إطار علاقاته بالقوانين الأخرى، اتصالا وثيقا بالقانون العام؛ وما القضايا التي يتناولها مثل شرعية الضريبة، والمساواة والعدالة الضريبيتين، والإدارة الجبائية، والمرافق العامة للإنفاق عليها، والقضاء الإداري، والازدواج الضريبي الدولي .إلخ، إلا أمثلة قليلة على المواضيع الرئيسية المشتركة بينه وبين باقي فروع القانون العام، وخاصة فروع القانون العام الداخلي، وعلى رأسها القانون الدستوري، والمالية العامة، والقانون الإداري:

أ.علاقة القانون الجبائي بالقانون الدستوري:

يرتبط القانون الجبائي بالقانون الدستوري ارتباطا وثيقا، ذلك أنه لا يجب فرض الضرائب بما يخالف ومقتضيات الوثيقة الدستورية باعتبار هذه الأخيرة التشريع الأسمى في الدولة، وبالتالي فإن القانون الجبائي يستمد مبادئه وقواعده الأساسية من الدستور، بحيث يتوجب على المشرع الضريبي احترام ومراعاة هذه القواعد والمبادئ أثناء سن القوانين الضريبية، كما لا يجوز إنشاء الضرائب أو تعديلها أو إلغاؤها أو الإعفاء منها إلا بقانون .

ب. علاقة القانون الجبائي بالقانون الإداري:

تتجلى في كون القانون الجبائي نشأ وتطور في أحضان القانون الإداري، لأن القانون الجبائي ينظم علاقات ا لإدارة الضريبية بالملزمين بها وينظم حقوقها وتتمتع هذه الإدارة بامتيازات السلطة العامة شأنها شأن القانون الإداري، الذي ينظم نشاط الدولة وعلاقاتها بالأفراد، كما أن مبدأ التظلم الإداري نجد له مثيلا في القانون الجبائي، يتمثل في مبدأ التظلم التمهيدي، قبل الطعن أمام القضاء.

ج. علاقة القانون الجبائي بالقانون المالي والقوانين التنظيمية:

يعتبر القانون المالي الإطار المحدد للقانون الجبائي لأنه يحدد السياسة الاقتصادية والاجتماعية للدولة خلال السنة المالية، ويحدد مواردها ونفقاتها، كما يرخص القانون المالي للإدارة الضريبية جباية مختلف الضرائب المقررة أو المنصوص عليها في الميزانية، أما علاقته بالقانون التنظيمي للمالية باعتباره مكملا للوثيقة الدستورية حيث يعد المحدد لأهم وأبرز المقتضيات القانونية الم ؤ طرة للقانون الجبائي .ومن ثم فإن الملزمين والمستشارين في المجال الجبائي والباحثين في مجاله يتعرفون على المستجدات الضريبية من خلال صدور قوانين المالية التي تأتي دائما بالجديد في المجال الضريبي مما يجعله قانونا سريع التغيير ولا يعرف استقرارا نسبيا كباقي فروع القانون الأخرى.

بالإضافة إلى هذه العلاقات الوطيدة التي يربطها القانون الجبائي، بفروع القانون العام الداخلي؛ نجده ينسج علاقات متينة ما فتئت تزداد كما، وتتقوى نوعا؛ مع القانون العام الخارجي، حيث أصبحت حركية رؤوس الأموال والثروات، وهي جوهر اهتمام القانون الجبائي، تحتاج إلا اتفاقيات ومعاهدات دولية لتنظيمها، وحل مشاكلها، لا سيما في قضايا الازدواج الضريبي الدولي، والإعفاءات الممنوحة للهيئات الدبلوماسية والقنصلية، أو اعفاءات

ضريبية أخرى.

2. علاقة القانون الجبائي بالقانون الخاص.

يولي القانون الجبائي، اهتماما كبيرا بقضايا ومواضيع الملكية، والعقود، والشركات، والتجارة والتجار، وإدارة الأموال والأعمال ..وما شابه؛ إذ أنها، في مجملها، تمثل أوعية، للضرائب المباشرة وغير المباشرة .ومن ثم، فمن الطبيعي، أن تربط القوانين التي تنظم وتؤطر هذه المواضيع والقضايا، علاقات وثيقة بالتشريع الضريبي، ومن أهمها القانون المدني، والقانون التجاري، والقانون المحاسبي، والقانون الجنائي:

أ. علاقته بالقانون المدني: تتجلى في كون المجال الذي ينشط فيه القانون الضريبي، منظم أصلا بالكثير من قواعد القانون المدني فأهم الأعمال التي تقوم بها المقاولات هي إبرام العقود والصفقات والتي تترتب عنها ضرائب (دخل، قيمة مضافة .)..حيث أن المشرع الجبائي، لا يعرف هذه العقود، بل يحيل على القانون المدني.

ب. علاقته بالقانون التجاري: القانون الجبائي يحيل على قواعد القانون التجا ري، من ذلك مثلا إنه يخضع التاجر للضريبة، ولكن دون تحديد مفهوم التاجر، بل يعتمد في ذلك على القانون التجاري .ومن ذلك أيضا أنه عندما ينص على إخضاع انتقال الأصول التجارية، لا يقوم بتعريفها، بل يحيل ضمنيا على القانون التجاري بالرغم من وجود بعض الاختلاف بخصوص الاعتراف بصفة الشركة لبعض أنواع الشركات التي يعترف لها القانون التجاري بهذه الصفة لكن ينفيها عليها القانون الضريبي مثل الشركات العقارية الشفافة أو العكس في حالة الشركات الفعلية.

ج. علاقته بالقانون المحاسبي: يعتمد القانون الجبائي كثيرا على القانون المحاسبي، إذ تجري عمليات المراقبة والفحص على محاسبة الشركات، وفقا لأحكام القانون المحاسبي.

د. علاقته بالقانون الجنائي: يعتبر القانون الجنائي أداة من الأدوات التي تكفل تنفيذ القوانين الضريبية، من خلال تطبيق العقوبات الجنائية(الغرامات المالية، وعقوبات الاكراه البدني)، على المكلفين الذين يخالفون قواعد القانون الجبائي، كحالات التهرب الضريبي أو الغش الضريبي.

المحور الثاني: مصادر ومبادئ القانون الجبائي:

هي مصادر متعددة ومتغيرة بتغير الظروف والأهداف وإذا ما اعتبارنا التسلسل القانوني، نجد أن هناك مصادر دستورية ومصادر دولية ناتجة عن اتفاقيات والتزامات دولية، إضافة إلى مصادر قانونية ومصادر قضائية وفقهية، وكذلك نظريات إدارية تساهم هي الأخرى في إرساء الأنظمة الضريبية.

أولا : مصادر القانون الجبائي

1. المصادر القانونية.

أ.الدستور :يعتبر من المصادر التي نص عليها الإعلان العالمي لحقوق الإنسان والمواطن سنة 1987 باعتباره القانون الأسمى والأساسي للدولة، حيث يحدد القواعد والمبادئ الدستورية التي يجب على السلطة العامة للدولة احترامها، كما يبين ويحدد اختصاصات، الاختصاص المحدد للبرلمان في الميدان الجبائي.

ب.القانون: الأصل أو القاعدة أن القانون من اختصاص السلطة التشريعية أو البرلمان وهي القاعدة التقليدية التي استقرت بعد قيام الثورة الفرنسية كانت تجعل البرلمان هو صاحب الاختصاص المطلق في مجال الوظيفة التشريعية، باعتبار أن القانون هو المعبر عن إرادة الأمة، أما عمل السلطة التنفيذية فيكون تبعيا.

وهكذا فإن الاختصاص البرلماني في المادة الضريبية محددة على المستوى الأفقي في رسم القواعد الرئيسية للضرائب والرسوم دون أن يمتد إلى أشباه الرسوم والاقتطاعات الاجتماعية، أو على المستوى العمودي فينحصر اختصاصه في تحديد المفاهيم والقواعد الأساسية للضريبة دون الدخول في أساليب تطبيقها والتي هي من اختصاص السلطة التنفيذية أي الحكومة.

ج.المراسيم والقرارات الوزارية : هي آلية قانونية، تمارس بها السلطة التنظيمية اختصاصاتها في كل المجالات عن طريق مراسيم أو قرارات تنظيمية وغيرها، وبالنسبة للمجال الضريبي، تقوم الحكومة بتنزيل مقتضيات القانون الضريبي عن طريق الإدارة الضريبية بواسطة تلك الآليات، فبعد إصدار القوانين المتعلقة بالضرائب تقوم الحكومة بتحديد المقتضيات التطبيقية له، فوزير المالية هو المخول له قانونا التدخل من خلال المراسيم والقرارات.

د. المعاهدات والالتزامات الدولية : إن مفهوم القانون الضريبي الدولي حديث حيث ظهر لأول مرة على إثر إبرام المعاهدات الضريبية الأولى بين الدول غداة الحرب العالمية الأولى. ومن بين خصائص الاتفاقيات الجبائية الدولية، تنظيم أمر جبائي ويشترط أن يكون مكتوبا وينشأ حقوق والتزامات متبادلة.

وهي إما عبارة عن اتفاقيات دولية تقليدية ذات طبيعة ثنائية تهدف إلى تفادي أو الحد من الازدواج الضريبي أو اتفاقيات دولية متعددة الأطراف تهدف إلى القضاء على التهرب الضريبي (نموذج الإتحاد الأوربي) وفي هذا السياق نتساءل عن مدى إلزامية المعاهدات الدولية في المجال الجبائي ، هناك نظريتان، نظرية وحدة القانون والنظرية المزدوجة.

فالأولى لا تميز بين القانون الداخلي والقانون الخارجي، وتنقسم بدورها إلى اتجاهين ، الأول يعتمد على نظرية السيادة المطلقة ويمنح الأولوية للقانون الداخلي، والثاني يدافع عن سمو القانون الخارجي على القانون الداخلي، وهو الموقف الذي تبنته معاهدة فيينا المتعلقة بقانون المعاهدات .

أما النظرية المزدوجة فهي تميز بين القانون الداخلي والقانون الخارجي، ومفادها أن القاعدة القانونية الدولية لا تطبق في القانون الداخلي إلا إذا تم دمجها فيه وبالتالي تصبح في صيغة قانون داخلي.

في الأخير يمكن القول هي اتفاقيات ثنائية تهدف إلى تفادي الازدواج الضريبي بالنسبة للعمليات الخاضعة للضريبة والتي يتم تحقيقها بين دولتين مما يحتم خضوعها إلى ضريبتي هاتين الدولتين، أو اتفاقيات متعددة الأطراف تهدف إلى القضاء على التهرب الضريبي، فرغم عدم وضوح مدى القوى الإلزامية لهذه المعاهدات، إلا أنها تتبوأ مرتبة أعلى من القوانين الداخلية إن كانت لا تتعارض مع الدستور، حيث تسعى هذه المعاهدات إلى إيجاد صيغ تعاون بين الإدارات الضريبية وتبادل المعلومات لمواجهة التهرب الضريبي وتحويل الأموال غير المشروعة.

2.المصادر المفسرة للقاعدة الجبائية:

يتمثل في تفسير الإدارة والفقه والقضاء:

أ.تفسير الإدارة: تتكون أساسا من المذكرات التفسيرية والتوجيهات الموجهة لأعوانها حيث تكتسي أهمية بالغة في تطبيق القانون الجبائي، تتجلى أساسا في توضيح وبيان وتفصيل مختلف جزئيات القانون الجبائي، لكن تبقى مجرد تعليمات إدارية ليس لها مرتبة النصوص القانونية أي ليس لها قوة إلزامية ولا يمكن أن تتجه إلى إثقال العبء الضريبي أو تخفيفه أو تضريب فئة أعفاها القانون.

ب.الفقه : هو في الحقيقة ليس مصدر للقانون الجبائي لأن الفقيه مهما كانت مكانته لا يعتبر مشرعا، بل أن مهمته تقتصر على شرح وتفسير النصوص القانونية والتعليق على أحكام القضاء، ومع ذلك فإنه يساهم بشكل عملي وفعال في تقديم نوع من التوجيه والإرشاد للمشرع وللقضاء ومقترحات ودراسات قد يأخذ بها في التشريع.

ج.**القضاء** :له دور أساسي في تفسير القواعد الجبائية بل قد يتعدى إلى أن يساهم في إنشاء القواعد القانونية في الميدان الجبائي، لكن الملاحظ أن الاجتهاد القضائي في المجال الضريبي مازال ضعيفا لأن غالبية النزاعات الضريبية تحل على مستوى لجان المنازعات المحلية أو الوطنية دون اللجوء للقضاء والتي تبث في التصرفات وليس القانون.

ثانيا: قواعد القانون الجبائي

هي مجموعة المبادئ والأسس التي يتعين على المشرع إتباعها والاستئناس بها عند وضعه للتشريعات الضريبية، من أجل تفادي كل أشكال الظلم والتعسف في فرض الضريبة وتحصيلها، وهذا بهدف ضمان حقوق ومصالح المكلف بالضريبة من جهة (المصالح المالية للأفراد)، ومصلحة الدولة(مصالح الخزينة العمومية).ومن الاقتصاديين الذين نادوا بمراعاة هذه القواعد الفيلسوف الاقتصادي الانجليزي الشهير"آدم سميث"، وهو أول من أشار إلى القواعد التي يجب أن تستند إليها الضرائب، والتي صاغها في كتابه الشهير" ثروة الأمم" سنة 1776. وكان يقصد آدم سميث من وضع هذه القواعد هو تحقيق التوازن بين مصالح الأفراد ومصالح الخزينة العامة والتوفيق بين المصلحتين وتتلخص هذه القواعد في القواعد الأربعة التالية:

1. **قاعدة العدالة** la règle de justice

تعني هذه القاعدة مساهمة أفراد المجتمع جميعا في أداء الضريبة بما يتناسب وقدرتهم المالية، فجميع الخاضعين للضريبة كأفراد عليهم أن يتحملوا عبئها ويخضعوا لها دون محاباة أو تفضيل ومعنى ذلك:

- وجوب تحقيق مبدأ عمومية الضريبة. ويعني ذلك خضوع الجميع من أفراد وأموال للضريبة دون تمييز بين نوع الإيرادات و مصدرها، ولا حتى في مبلغ الضريبة والوقت والنسب المئوية.
- أن يراعى في فرضها القدرة المالية لكل مكلف لتحقيق المساواة في تحمل الأعباء العامة حيث تفرض على الجميع بنفس المقدار وبما يتناسب مع حجم الدخل الذي يحصل عليه الفرد مع جواز إعفاء الفقراء والمعوزين من الضريبة.

فآدم سميث يقرر أن مساهمة كل فرد من رعايا الدولة في النفقات العامة يجب أن تكون تبعا لطاقته ومقدرته، وفي نفس الوقت يرى أن خير مقياس لقدرته هو مقدار دخله، وهذا يعني أن أداء الضريبة يجب أن يتناسب مع القدرة المالية، ولذا هو يرى أن فرضية الضرائب يجب أن تنصب على الدخل لا على رأس المال والدخل ينحصر في الريع والأرباح والأجور.

2. **قاعدة اليقين** la règle de certitude

وتعني هذه القاعدة ضرورة أن تكون أحكام قوانين الضريبة واضحة للمكلف، بسيطة، لا لبس فيها ولا غموض ولا إبهام، ومحددة من حيث الإجراءات الضريبية التي يخضع لها، من حيث معدلاتها وفئاتها وتواريخ استحقاقها وطريقة وتاريخ دفعها، والإعفاءات والاستثناءات المقررة، وعليه فإن الدقة والوضوح والشفافية

تشمل مرحلة التشريع وواقعة حصول الضريبة، وكذلك يجب أن يكون هناك استقرار في قوانين وأنظمة وتعليمات الضرائب. وكما يقول سميث:(إن عدم اليقين في أي نظام ضريبي أشد خطراً من عدم العدالة في توزيع الأعباء الضريبية.

3. **قاعدة الملائمة في الدفع** la règle de commodité

وتعني هذه القاعدة أن يكون ميعاد دفع الضريبة مناسبا وملائما للقدرة المالية للمكلف، والتخفيف قدر المستطاع من ثقلها ودفعها دون التعسف أو التحكم، وأن تدفع الضريبة في أكثر الأوقات ملائمة للمكلف وبالكيفية الأكثر تيسيرا له، وأن يراعى موظفو الضرائب قانون وتعليمات الضرائب وتشريعاته وعكس ذلك يؤدي إلى التهرب الضريبي وسخط دافعي الضرائب على الحكومة.

4. **قاعدة الاقتصاد في التحصيل** la règle d'économie

ومعنى هذه القاعدة ضرورة الاقتصاد والتوفير في تكاليف جباية الضرائب بعيدا عن الإسراف والمبالغة في نفقات التحصيل الضريبي، سواء فيما يتعلق بنفقات عمال وموظفي الضرائب أو نفقات وسائل التحصيل كالأدوات المكتبية والأثاث ووسائل النقل، وغيرها، وذلك حتى تتحقق الفوائد المرجوة من الضرائب، وخاصة المالية والنقدية منها.

إضافة إلى المبادئ التقليدية التي ذكرناها أعلاه أضاف علماء المالية المحدثون مجموعة من المبادئ التي يجب مراعاتها إلى جانب المبادئ التقليدية عند محاولة الدول فرض مختلف الضرائب وتشريعها من خلال اختيار النظام الضريبي الملائم، وتتمثل هذه المبادئ في:

1.مبدأ الإستقرار :ويقصد بهذا المبدأ وجود درجة عالية من الثبات في طبيعة الضرائب الموجودة في النظام الضريبي وكذا الإجراءات المرتبطة بها ومواعيد تحصيلها، أي وجود ثبات نسبي وعدم التغير لمجموع الضرائب المكونة للهيكل الضريبي، لأن كثرة التعديلات تؤدي إلى صعوبة فهم الضريبة وكل ما يرتبط بها من طرف أعوان إدارة الضرائب بخصوص عمليات الربط والتحصيل، ونفس الأمر بالنسبة للمكلف الذي يجد صعوبة في التكيف مع هذه التعديلات والتغييرات الخاصة بالضريبة وكل ما يتعلق بالإيفاء بها. وعلى هذا لابد من أن يتسم النظام الضريبي بقدر من الإستقرار لكي يتعود عليه كل من المكلفين والإدارة الضريبية على حد السواء، وما نود الإشارة إليه أن مبدأ الإستقرار لا نعني به جمود النظام الضريبي وعدم مجاراته للتغيرات التي تحدث في البيئة الإقتصادية سواء كان ذلك على المستوى المحلي أو الدولي، بل إن النظام الضريبي يجب أن يكون مسايرا لهذه التغيرات وفق إصلاحات مدخلة عليه وتكون مدروسة ومكتملة الجوانب بغرض تحقيق الأهداف التي ترجى من السياسة الضريبية.

2.مبدأ البساطة :هذا المبدأ مرتبط بالمبدأ الذي تناولناه أعلاه، فعدم استقرار الضريبة من حيث المعدل والتحصيل وكذا الإجراءات المرتبطة بها يؤدي إلى تعقد فهم الضريبة من طرف المكلف والإدارة الضريبية على حد

السواء، فاستقرار النظام الضريبي يؤدي إلى فهمه من طرف المكلف والإدارة الضريبية ما لم تكن هناك تغييرات كثيرة تصعب من هذا الفهم، ووفق هذا المبدأ لابد وأن تكون الضرائب المكونة للهيكل الضريبي تتسم بالوضوح والبساطة وذات معدلات قليلة ناهيك عن وضوح الإجراءات المتعلقة بالتصريح بالضريبة وكيفية الدفع ومواعيد الدفع وكل ما يتعلق بالتزامات المكلف بها.

3.**مبدأ التنوع:** ويقصد بهذا لمبدأ أن يتكون الهيكل الضريبي لأي نظام ضريبي من مزيج من الأنواع المكنة والمتاحة للضريبة، وذلك بغرض مساهمة كافة أفراد المجتمع في تحمل الأعباء العامة .إن وجود مزيج متشعب من الضرائب ضمن الهيكل الضريبي يتيح الوصول إلى اكبر عدد من المكلفين بأداء هذه الضرائب، فمن لم يمسه مجال إخضاع الضرائب المباشرة سوف يكون ضمن مجال إخضاع الضرائب غير المباشرة، وحتى في ظل النوع الواحد لا بد وأن يحتوى على العديد من الأنواع الفرعية، وهذا ما هو موجود من الناحية العملية في النظم الضريبية، ففي إطار الضرائب المباشرة نجد العديد من الأنواع ونفس الأمر ينطبق على الضرائب غير المباشرة.

4. **مبدأ المرونة** :يعني هذا المبدأ أن تكون الضرائب المكونة للهيكل الضريبي المختار في الدولة أن تستجيب للتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية السائدة في تلك الدولة، ومن هنا تثار إشكالية جمود النظام الضريبي من عدمه، فالنظام الضريبي الجامد هو ذلك النظام الذي لا يساير التغيرات التي تحدث سواء في الدولة أو على المستوى الدولي، بينما المرونة تقتضي ضرورة مسايرة الضريبة للتغيرات التي تحدث، ويكون ذلك من خلال إلغاء بعض الضرائب التي لا تتماشى مع تلك التغيرات واستحداث ضرائب أوجبتها حدوث تغيرات محلية ودولية، ولا يتأتى ذلك إلا من خلال إصلاح النظام الضريبي.

5. **مبدأ التنسيق** :ويقصد بالتنسيق في مجال الضريبة ذلك الترابط و الانسجام الذي يكون بين مختلف الضرائب المكونة للهيكل الضريبي، هذا التنسيق تبرز أهميته عند زيادة أو تخفيض المعدلات الضريبية القائمة أو من خلال فرض ضرائب جديدة واختيار وعائها أو عند تقدير بعض الإعفاءات من الضريبة، فهذا المبدأ يسعى إلى الحفاظ على وحدة الهدف الذي يسعى النظام الضريبي إلى تحقيقه من خلال مجموعة الضرائب الموجودة في هذا النظام.

الفصل الثاني: نظرية الجباية

الأهداف التعليمية:

بعد دراستك لهذا الفصل ستكون قادرا على :

4. التفرقة بين المصطلحات التالية: الضريبة ، الرسم، الرسوم شبه الجبائية، الإتاوة، الغرامة.
5. تصنيف مختلف الضرائب .
6. تحديد الأساس القانوني لفرض الضريبة وقواعد فرضها.
7. الالمام ببعض المفاهيم والمصطلحات ذات العلاقة بالضريبة.

تمهيد:

سنحاول من خلال هذه المحاضرة التعرض إلى النقاط الرئيسية التي تمكننا من الإحاطة بالإطار النظري للضريبة، حتى يمكن إعطاء المقاربة الاقتصادية لها، وفهم دورها الحيوي الذي يمكن أن تلعبه في ضبط النشاطات الاقتصادية، وعليه سنتطرق إلى مجموعة من المفاهيم النظرية للضريبة (التعريف، الخصائص)، والوقوف عند مجموعة من المعايير المعتمدة في هذا الشأن، لنخلص في الأخير إلى دراسة نظرية تتعلق بالنظام الضريبي، من خلال معرفة مفهوم النظام الضريبي، وعلاقته بالسياسة الضريبية، وكذا الوقوف عند محددات النظام الضريبي، وعلاقته بمجموعة من المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية كنوع النظام الاقتصادي والسياسي السائد، درجة التقدم الاقتصادي، وفي الأخير الوقوف عند متطلبات النظام الضريبي الناجح.

ندرس هذه النقاط عبر المحاور التالية:

-**أولا** :الإطار النظري العام للضريبة.

-**ثانيا** :التصنيفات المختلفة للضرائب.

- **ثالثا**: التنظيم الفني للضريبة

-**رابعا**: :مفاهيم عامة حول النظام الضريبي

.

المحور الأول :الإطار النظري العام للضريبة.

توضّح النظرية العامة للضرائب مجموعةً من القواعد التي ترسم أسساً واضحةً لمعالم النظام الضريبي، أي ملامح النظام الضريبي وهو ما يسمى بالنظرية العامة للضريبة.

أولا: مفهوم الضريبة

1. تعريف الضريبة

يختلف تعريف الضريبة باختلاف وجهات نظر الباحثين الاقتصاديين ومناهجهم، وباختلاف النواحي التي يمكن أن ننظر من خلالها للضريبة سواء كانت اقتصادية أو اجتماعية أو سياسية أو قانونية. فيمكن أن نعرف الضريبة :

"اقتطاع نقدي إجباري بدون مقابل تفرضه الدولة بواسطة هيأتها المتخصصة(الإدارة الضريبية) على الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين بمقتضى التدابير التشريعية و التنظيمية".

تعرف أيضا على أنها" مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها، حسب قدراتهم التساهمية، التي تقوم عن طريق السلطة بتحويل الأموال المحصلة بشكل نهائي وبدون مقابل محدد، نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية".

كما تعرف: "اقتطاع نقدي، ذو سلطة، نهائي، دون مقابل، منجز لفائدة الجماعات الإقليمية(الجماعات المحلية والخزينة العامة) أو لصالح الهيئات العمومية الإقليمية".

تعرف كذلك " بأنها فريضة نقدية تقتطعها الدولة أو من ينوب عنها من أشخاص القانون العام من أموال الأفراد جبرا وبصفة نهائية وبدون مقابل وتستخدمها لتغطية نفقاتها والوفاء بمقتضيات وأهداف السياسة المالية العامة للدولة ".

2. خصائص الضريبة

من خلال التعاريف السابقة نستطيع أن نحدد خصائص الضريبة على النحو التالي:

- **الضريبة تدفع نقدا:** الضريبة فريضة نقدية تدفع نقدا، وليست عينا، حيث لم يعد مقبولا جمع ضرائب عينية، وتعمل كل الدول الحديثة على جمع الضرائب و تحديدها وفقا لعملاتها المحلية، وهناك حالات معينة تعمل الدولة على مصادرة أصول عينية بغرض بيعها وتحصيل مستحقاتها وذلك في حالات رفض المكلفين بدفع التزاماتهم من الضريبة.

- **الضريبة جبرية:** أي إلزامية تفرض أو تحصل من الأفراد على سبيل الجبر أو الإلزام انطلاقا من فكرة السيادة التي تمارسها الدولة على رعاياها، وتتمثل الجبرية أيضا في عدم ضرورة مشورة الأفراد أو الحصول على موافقتهم عند فرضها أو جبايتها منهم وفي انعدام حقهم على الاعتراض عليها وعلى أحكامها حيث تعتبر فريضة الضرائب عملا من أعمال السلطة العامة، وحقا من حقوق الدولة سواء بالنسبة لفرضها أو

تحصيلها أو تحديد ووضع أحكامها القانونية كتحديد سعرها ومقدارها وموعدها وإجراءات تحصيلها وأوعيتها أي الأموال التي تفرض عليها.

وتتمثل الجبرية أيضا في حق الدولة في معاقبة المتهربين منها وتحصيلها منهم بالقوة، أو بفرض العقوبات وبالترغيب والترهيب، ولعل جبرية الضريبة تبدو واضحة في قدرة الدولة على تحصيلها كدين لها في ذمة رعاياها المكلفين بها وبما تملكه من وسائل جبرية قانونية.

- **الضريبة تدفع بلا مقابل**: أي تدفع للدولة دون اشتراط الحصول على مقابل، أو نفع معين مقابلها فالمكلفون يدفعونها ليس نظير منافع أو خدمات ينتظرون من الدولة تقديمها لهم، فليس هناك علاقة بين ما يدفعه الأفراد من ضرائب وبين ما يحصلون عليه من منافع آنية أو سريعة للدولة، بل قد لا يحصلون على أية منافع. فالفرد يدفع الضريبة بصفته أحد أفراد المجتمع تربطه بدولته روابط سياسية واقتصادية واجتماعية، وعليه أن يساهم في الأعباء العامة للدولة على اعتبار أن الدولة قائمة على أساس نظرية العقد الاجتماعي، توفر لرعاياها الخدمات الأساسية من تعليم وصحة ومواصلات وأمن وغيرها، مقابل تنازل رعاياها عن شيء من حرياتهم وأموالهم والمتمثلة في الضرائب.

- **الضريبة تدفع بصورة نهائية وغير مستردة**: بمعنى أنها لا تسترد ولا يحق المطالبة بها ولا باستردادها، حتى ولو كانت أكثر من قيمتها، وحتى ولو شعر المكلفون بظلمها، وحتى ولو لم تتحقق المصلحة العامة منها، حتى مع توافر الأموال للدولة ووجود فائض لديها. ولكن يجوز إلغائها عند زوال شروطها.

- **الضريبة فريضة حكومية**: تفرضها الحكومة أو من ينوب عنها أو يمثلها من أفراد وهيئات عامة كالوزارات والمصالح الحكومية والجماعات المحلية.

- **الضريبة ذات أهداف مالية واقتصادية واجتماعية**: فبالنسبة للأهداف المالية تنحصر في تغطية النفقات العامة، واقتصاديا كتمويل نفقات الدول على مشروعاتها التنموية، وبالنسبة للأهداف الاجتماعية كتمويل نفقات خدمات ومرافق ومشروعات الدولة من صحة، وتعليم، ودعم للفئات المحرومة وهو ما يعرف بالتكافل الاجتماعي.

- **الضريبة محددة ومفروضة بقوانين**: تفرض الضريبة بناء على قوانين معلنة ومحددة بما في ذلك معدلاتها والوعاء الخاضع للضريبة، وشروطها، وتصدر القوانين وتعتمد من قبل الهيئات التشريعية التنفيذية المركزية أو من قبل المجالس المحلية.

- **الضريبة تدفع بصورة دورية**: تدفع الضرائب وتحصل بصورة دورية وإن كانت هناك حالات معينة تفرض فيها الضرائب لمرة واحدة.

- **تفرض الضريبة على المكلفين**: سواء كانوا من الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين كالشركات والمؤسسات العامة والجمعيات التعاونية أو الهيئات المعنوية الأخرى وسواء كانوا من المواطنين أو الجانب المقيمين.

ثانيا: مفهوم الرسم

1.تعريف الرسم: يعرف الرسم على أنه:" مبلغ نقدي تحصله الدولة أو من يمثلها من الأفراد جبرا مقابل خدمة خاصة أو نفع خاص تقدمه لهم".

من هذا التعريف يمكن لنا أن نتعرف على أهم الخصائص التي يتميز بها الرسم وهي:

أ. فريضة مالية.

ب. فريضة إجبارية.

ج. فريضة بمقابل خاص وعام.

3. الفرق بين الضريبة والرسم:

وقد تتداخل خصائص الضريبة مع خصائص الرسم مما يدفع إلى الخلط بين كلا المفهومين فالرسم يتشابه مع الضريبة في الوجوه الآتية :

- أن كل من الضريبة والرسم عبارة عن مبلغ من المال.
- أن كل من الضريبة والرسم يدفعان إلى الدولة.
- أن كل من الضريبة والرسم يهدفان إلى تحقيق النفع العام.
- أن كل من الضريبة والرسم يفرضان بموجب قانون.

في الوقت الحالي ومع تعدد الضرائب والرسوم ومختلف الاقتطاعات الأخرى لم يعد المشرع يميز بين الضريبة والرسم، نظرا للتشابه الكبير الموجود بينهما. إضافة إلى أن الاختلاف بين الضريبة والرسم ليس ظاهرا بصفة جلية كما هو عليه في النظرية المالية القديمة، كذلك فإن من أسباب الخلط بين الضريبة والرسم قد يعود إلى أن بعض القوانين تستغل اللفظين على أنهما مترادفين، فيطلق على ضريبة التركات لفظ رسم التسجيل وعلى الضرائب الجمركية لفظ الرسوم الجمركية، كما أن الكثير من الدول تتبع في فرض الضرائب والرسوم نفس الإجراءات التشريعية فتشترط صدورها بقانون. يضاف إلى ما تقدم أنه قد يحصل أحيانا أن يرتفع سعر الرسم بحيث يزيد كثيرا على كلفة الخدمة التي تقدم كمقابل له، وفي هذه الحالة يتحول الرسم إلى ضريبة مستترة أو مقنعة تحت(إطار غطاء الرسم)أو بالعكس قد ينخفض سعر الضريبة فيتحول إلى رسم. إلا أنه بالرغم من هذا الخلط فإنه يمكن لنا أن نفرق بين كل من الرسم والضريبة من خلال أوجه الاختلاف الموجودة بينهما وهي :

1. الضريبة تفرض على المكلف بقانون يصدر لتنظيم الأحكام المتعلقة بها والسبب في ذلك يعود إلى أهمية الضرائب وتأثيرها على العلاقة بين المكلف والدولة بينما الرسم لا يشترط لفرضه صدوره بقانون وإنما يكفي لفرضه الاستناد إلى القانون.

2. الضريبة تدفع بصفة نهائية دون مقابل يمكن أن يحصل عليه المكلف بخلاف الرسم الذي يعود على من يقدمه بالنفع الخاص إضافة إلى النفع العام.
3. الهدف من فرض الضريبة هو تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية ومالية بينما الرسم يهدف إلى تحقيق الإيراد المالي للدولة.

ثالثا: مفاهيم ومصطلحات ذات العلاقة بالضريبة

1. تعريف الرسم شبه الجبائي

وهو مجموع المساهمات والاقتطاعات التي تقوم بها هيئات أخرى تابعة للدولة من غير إدارة الضرائب، هذه المساهمات منصوص عليها قانونا وتحصل لصالح هذه الهيئات والمؤسسات مثل اقتطاعات الضمان الاجتماعي ...إلخ، تشترك مع الضريبة في طابعها الإلزامي والإجباري.

2. تعريف الغرامة

الغرامة هي مبلغ من المال تقره الدولة على أي شخص يخالف القانون مثل مخالفة بناء أو مخالفة قواعد المرور، فالغرامة ضريبة لمن يخطئ، والضريبة غرامة لمن لا يخطئ.

3. تعريف الإتاوة

وهي المقابل الذي يدفعه صاحب العقار أو الثروة بسبب ارتفاع قيمة ملكه المترتّب عن قيام الدولة، بمشاريع عامة فتعبيد طريق أو إقامة سد يؤثر على قيمة الأراضي المجاورة، مما يقتضي أن يساهم المستفيد، بقسط ما في النفقات التي تحملتها الدولة.

المحور الثاني: التصنيفات المختلفة للضريبة

أولا: التصنيف الاقتصادي للضرائب

يعتمد التصنيف الاقتصادي للضريبة على نوع الوعاء الضريبي المشكل للمادة الخاضعة للضريبة ووفقا لهذا المعيار يتم التمييز بين ثلاثة أنواع رئيسية هي: ضرائب الدخل وضرائب رأس المال وضرائب الإنفاق.

1. الضرائب على الدخل: تعد ضرائب الدخل من أهم الضرائب في النظم الضريبية الحديثة، وذلك لأن الدخل يعتبر المعيار الأمثل المعبر عن مقدرة المكلف، وتراعى فيها العدالة الضريبية وتمكن الدولة من الحصول على الإيرادات من مصادر معتدلة قبل دراسة أسلوب فرض ضريبة الدخل يجب أن نحدد مفهوم الدخل الضريبي.

إن تعريف الدخل الذي أخذت به النظم الضريبية لا يتفق تماما مع أي من تعريف الدخل من وجهة النظر المحاسبية أو الاقتصادية، وإنما هو مزيج متفاوت النسب بين نظريتين إحداهما ترمي إلى تضييقه وهي نظرية المصدر أو المنبع، والثانية ترمي إلى توسعية وهي نظرية الإثراء.

أ. نظرية المصدر أو المنبع Théorie de la Source

تعرف الدخل بأنه كل ناتج نقدي أو قابل للتقدير بالنقود يحصل عليه المكلف بصفة دورية ومنتظمة من مصدر قابل للبقاء خلال مدة معينة. ومن خلال تعريف نظرية المنبع للدخل الخاضع للضريبة نلاحظ أنّها تشترط وجوب توافر شروط معينة في الدخل حتى يصبح خاضعًا للضريبة .وهذه الشروط هي:

الصفة النقدية: ينبغي أن تؤخذ الضريبة من مصدر نقدي كالرواتب والأجور والإيجارات والأرباح، أو قابل للتقدير بالنقود سواء اتخذت شكلا ماديا كالسلع العينية التي يحصل عليها العمال كجزء من الأجر، مثل السكن المجاني أو الملابس المجانية أو شكلا غير مادي كالمنفعة التي يحصل عليها ساكن منزل يملكه، حيث يمكن تقدير هذه المنفعة بمقدار الإيجار الذي كان يجب أن يدفعه المالك لسكن منزل مماثل، وكل ما لا يعتبر نقدا وما لا يمكن تقديره بالنقود فلا يعتبر في مفهوم الدخل الخاضع للضريبة.

الصفة الدورية: ينبغي أن تؤخذ الضريبة من الدخل الذي يتجدد بصفة دورية في أوقات متعاقبة منتظمة وما لا يتصف بالتجدد والدورية يخرج عن نطاق الدخل الخاضع للضريبة، كالجوائز التي توزعها الدولة أو الشركات على أصحاب الأسهم والسندات نتيجة ارتفاع قيمتها عن سعر شرائها، والأرباح التي يحصل عليها الفرد من عمليات المضاربة أو التعويض عما لحقه من ضرر من جراء حادث ما، ومن الطبيعي أن صفة الدورية هذه ليس من الضروري أن تكون حاصلة بالفعل في مواعيد منتظمة، بل يكفي أن يكون الدخل بطبيعته قابلاً للتجدد بصفة دورية. كما أن اشتراط عنصر الدورية والانتظام لا يعني أن يحصل الشخص فعلاً على نفس مقدار الدخل كل فترة معينة، وإنما يكفي أن يكون ما يحصل عليه الممول ذا طبيعة متجددة ومتكررة سواء تجدد أم لم يتجدد. فأجر العامل مثلاً، يعتبر دخلاً لأنه يتجدد بصورة دورية حتى لو حصل العامل عليه مرة واحدة ثم انقطع بعدها عن العمل. فمثل هذا الانقطاع عارض ولا يؤثر على كون الدخل قابلاً بطبيعته للتجدد بصورة دورية.

الصفة الزمنية: أي يتم قياس الدخل خلال مدة زمنية معينة وليس في لحظة معينة.

الصفة الاستمرارية: مستمر لمدة طويلة على حالته الإنتاجية كمصدر للدخل. فالدخل الذي مصدره رأس المال–عقاراً كان أو منقولاً– يتصف بدرجة كبيرة من الثبات والاستمرار، والدخل الذي مصدره العمل– يدوياً كان أو عقلياُ– يتصف بدرجة كبيرة من الثبات والاستمرار، لما له من ارتباط بحياة العامل، فضلاً عما يصيبه من أمراض وعجز وشيخوخة، أما الدخل الذي مصدره العمل ورأس المال معاً، فإنه يتصف بدرجة متوسطة من الثبات والاستمرار.

ولما لثبات المصدر واستمراره تأثير للمقدرة التكليفية للممول، فإن الأنظمة الضريبية تخضع الدخول التي مصدرها العمل لسعر أقل من الدخول التي مصدرها العمل ورأس المال، فالضريبة تفرض بسعر منخفض على الدخل الذي مصدره العمل، وبسعر مرتفع على الدخل الذي مصدره رأس المال، وبسعر متوسط على الدخل الذي مصدره تضافر العمل ورأس المال.

ويعتبر في حكم الدخل– وفقاً لنظرية المصدر أو المنبع-، إيرادات الاستغلال العادي(الأرباح الإيرادية) والأرباح الفرعية، ويقصد بالأرباح الإيرادية تلك الإيرادات الناتجة عن عمليات الاستغلال العادي، أي العمليات التي تدخل في نطاق النشاط الأصلي للمكلف، يقصد بالإيرادات الفرعية الناتجة عن عمليات تأخذ شكل التكرار أو الانتظام، ولكنها تنتج عن عمليات لا تدخل في إطار الدورة العادية للنشاط الرئيسي للمكلف، والأمثلة على ذلك تشمل:

- الإيرادات الناتجة من ممتلكات المكلفين، كالأسهم والسندات، وحق الاختراع، والأراضي الزراعية والعقارات المبنية، وغيرها من الأصول التي تدر إيرادات دورية .

- الإعانات والمنح غير الرأسمالية من الغير، سواء من الحكومة أو من إحدى الهيئات الأخرى وذلك بهدف مساعدة المكلف على الإنتاج أو تمكينه من منافسة السلع الأجنبية.

- الديون المحصلة التي سبق إعدامها في سنة أو سنوات سابقة.

- الفوائد الربوية التي يحصل عليها المكلف من مدينيه نتيجة تأخرهم في سداد ما عليهم من ديون أو من فوائد استثمارات وفوائد قروض وخلافه .

- الإيرادات المحصلة من عمليات تأجير آلات وأدوات وأصول المكلف للغير، وما يحصله من تقديم خدمات عماله أو موظفيه للغير.

وبناء عليه فإن هذه النظرية لا تعترف بالدخول العرضية وإنما تركز على الدخول الناتجة من العمل كالدخل الناتج من الرواتب والأجور، وأرباح أصحاب المهن الحرة.

استثمار رأس المال: يشمل على كل الأموال العقارية والمنقولة التي يمتلكها الفرد، ولهذا المصدر قدر كبير من الثبات على عكس العمل الذي لا يتمتع بهذا القدر من الثبات والاستقرار لأنه يتأثر بعدة عوامل.

استثمار رأس المال والعمل: وهو الدخل الناتج عن استثمار رأس المال والعمل معا مثل الأرباح الناتجة عن الأنشطة الصناعية والتجارية.

ب. **نظرية الإثراء أو نظرية زيادة القيمة الإيجابية** Théorie de l'Enrichissement

تتوسع هذه النظرية في مفهوم الدخل، فتعتبر الزيادة الإيجابية في ذمة الشخص (المعنوي أو الطبيعي) خلال فترة زمنية معينة. يستوي في ذلك حصول الشخص على الدخل بصورة منتظمة أو غير منتظمة وبصرف النظر عن المصدر الذي يأتي منه هذا الدخل.

ويتلخص مفهوم الدخل الخاضع للضريبة في ضوء هذه النظرية، في كل زيادة تدخل في ذمة المكّلف سواء من مصادر ثابتة ومنتظمة أو من مصادر عارضة، وذلك خلال فترة زمنية معينة.

والدخل الخاضع للضريبة وفقًا لهذه النظرية، هو الفرق في القيمة النقدية لقوة الشخص الاقتصادية بين تاريخين معينين، فكل زيادة بين القيمة النقدية في بداية هذه الفقرة ونهايتها يعد دخلا بما في ذلك جميع الأرباح الرأسمالية التي حصل عليها الشخص خلال هذه الفترة.

ومن خلال التعاريف السابقة للدخل الخاضع للضريبة، وفي ضوء هذه النظرية، يتبين لنا أن أي منفعة نقدية أو قابلة للتقييم بالنقود حصل عليها المكّلف خلال فترة زمنية معينة تخضع للضريبة بغض النظر إن كانت دورية أو يحصل عليها بصورة عرضية.بهذا فإن هذه النظرية أكثر آتساعًا في تحديدها للدخل الخاضع للضريبة من نظرية المنبع.

لتحديد الأساس الخاضع للضريبة الخاص بالدخول يجب التمييز بين:

- **الدخل الإجمالي:** يقصد به كل ما يحصل عليه المكلف من إيراد نتيجة استغلاله مصدر من مصادر الثروة.
- **الدخل الصافي:** القيم النقدية التي تحصل عليها المكلف مخصوما منها المبالغ التي يستلزمها استغلال مصدر الدخل، لذا نجد أن الدخل الصافي هو الذي يعبر عن ما بقي للمكلف من دخل وعليه فإنه يعتبر أفضل أسلوب لفرض الضريبة، وهذا لتعبيره عن المقدرة التكليفية الحقيقية للمكلف. وبالتالي هو أكثر تعبيرا عن قدرة المكلف من الدخل الإجمالي.

إن الأساس الخاضع للضريبة هو الدخل الصافي الذي يتحدد بعد خصم التكاليف من الدخل الإجمالي غير أنه يتوجب التفرقة بين تكاليف الدخل واستعمالاته، فتكاليف الدخل تمثل كل إنفاق ضروري ولازم للحصول على الدخل كتكاليف الاستغلال أو الصيانة، أما استعمالات الدخل فهو كل إنفاق غير ضروري واستعماله يكون في النفقات الشخصية كالاستثمار في شراء أوراق مالية أو عقارات أو المساهمة في تكوين مؤسسات جديدة. كثيرا ما يتدخل التشريع الضريبي لتحديد التكاليف والأعباء القابلة للخصم وتحديد الشروط وكيفيات الخصم وتحديد سقف المبالغ المخصومة حتى لا يكون موضوع تكاليف الدخل محلا لنزاع بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة أو على الأقل التقليل منها

يمكن أن نعطي أمثلة عن تكاليف الدخل القابلة للخصم:

-**نفقات الاستغلال** :وهي كل المبالغ النقدية التي صرفت على النشاط الاقتصادي وتنحصر عادة في ثمن المواد الأولية، أثمان العقارات المستعملة في النشاط الاستغلالي، معدات الإنتاج، مصاريف الإشهار، أو مختلف النفقات المتعلقة بالتسيير مثل: أجور العمال، فواتير الكهرباء والغاز، الهاتف...إلخ.

-**نفقات الصيانة** :المقصود بها مختلف التكاليف المتعلقة بالإصلاح أو استبدال الأجزاء التالفة في المباني والمعدات.

الضرائب المهنية :وهي تلك الضرائب التي تتعلق بقيام الشخص بنشاطه وتسمى مهنية لأنها ناتجة بمناسبة النشاط الذي يعطي دخلا

في الأخير نشير إلى أن هناك أسلوبين لفرض الضريبة على الدخل هما:

- الأسلوب الأول: هو أن تفرض الضريبة على كل نوع من أنواع الدخل(نظام الضرائب النوعية)
- الأسلوب الثاني: هو أن تفرض الضريبة على مجموع الدخل الذي يناله الشخص من مختلف المصادر(نظام الضريبة الوحيدة).

2. الضرائب على رأس المال

سنتناول مفهوم رأس المال قبل أن نتطرق إلى الضرائب المفروضة عليه.

أ. تعريف رأس المال:

يعرف رأس المال من وجهة النظر الضريبية بأنه مجموع الأموال العقارية والمنقولة التي يمتلكها الشخص في لحظة معينة سواء كانت منتجة لدخل نقدي أو عيني أو لخدمات أم غير منتجة لدخل.

من خلال هذا التعريف يمكن أن نميز بين نوعين من رأس المال:

- رؤوس الأموال العقارية وتضم الأراضي غير المبنية، الأراضي الزراعية ، المباني.
- رؤوس الأموال المنقولة ونقصد بها الأسهم والسندات.

ب. أنواع الضرائب التي تفرض على رأس المال

توجد عدة أنواع من الضرائب تفرض على رأس المال والتي يمكن حصرها في الضرائب التالية:

الضريبة على ملكية رأس المال(الثروة)

وفقا لهذا الشكل من الضريبة فإن وعاء الضريبة يكون الثروة ذاتها، أي الضريبة تفرض على مجموع الثروة التي يمتلكها الفرد سواء أموالا عقارية أو منقولة أو على بعض عناصرها، بغض النظر عن مصدرها سواء أحصل عليها صاحبها عن طريق العمل والادخار أم عن طريق آخر وتفرض بمعدلات تصاعدية ضعيفة مع وضع حد أدنى معفى من الضريبة.

الضريبة على زيادة رأس المال

في مثل هذا الشكل يكون وعاء الضريبة الزيادة في قيمة رأس المال (الثروة) وليس رأس المال بذاته وقد تكون هذه الزيادة طارئة وعفوية لأسباب ليس لصاحب رأس المال جهد فيها، كما في حالة إعادة تقدير لعقار وزيادة قيمته.

تتسم ضريبة الثروة في الشكل السابق بعدد من المزايا يمكن ذكرها فيما يلي:

-تتسم هذه الضريبة بالملائمة وعدم معارضة دافعي الضريبة لها، فهي تفرض على قيمة لم يبذل المالك أي مجهود في تحقيقها، كما أنها تستقطع عند حصول المالك على القيمة.

-يمكن أن تدر حصيلة ضريبية مرتفعة إذا أحسنت السلطات في اختيار السعر الملائم لها.

-تقلل من المضاربات في بعض أشكال الثروة مما يساعد على الاستقرار في المعاملات الداخلية والخارجية معا.

-تقلل من حدة التفاوت بين الأفراد الذين يملكون ثروة مادية وهؤلاء الذين يكتسبون دخولهم من العمل وليس لديهم ثروات مادية.

-قد تكون الزيادة المحققة في قيمة الثروة هي زيادة ظاهرية وليست حقيقية، فقد يكون سبب الزيادة هو التضخم النقدي وانخفاض قيمة وحدة النقد، ففي مثل هذه الظروف فإن الزيادة المحققة لم يصاحبها زيادة بالفعل في مقدرة الممول على الدفع، وبالتالي فإن فرض الضريبة في هذه الحالة يعني مزيدا من الانخفاض في رفاهية الفرد ويخلق حافزا قويا للممول للتهرب منها، كما يصعب على الإدارة الضريبية بل يستحيل في بعض الأحيان تحديد الزيادة الحقيقية على قيمة الثروة والزيادة الظاهرية.

-يصعب على الإدارة الضريبية أن تفرق بين الزيادة العفوية في قيمة ثروة الفرد والذي يتعين إخضاعها للضريبة وتلك الزيادة التي ترجع إلى مجهود من المالك أو الدولة فالزيادة الأخيرة يتعين استبعادها من الضريبة.

الضريبة على رأس المال المكتسب(التركات والوصايا والهبات)

ووفقا لهذا الشكل من الضريبة فإن الواقعة المنشئة للضريبة هو التصرف في الثروة سواء أثناء حياة الفرد، أو بعد وفاته عند انتقال الثروة إلى الورثة، وبالتالي تفرض هذه الضريبة بمناسبة انتقال المال من المورث إلى ورثته أو إلى الموصى لهم أو الموهوب لهم.

هناك ثلاثة أنظمة لفرض الضريبة على الثروات المكتسبة وهي:

- **الضريبة على مجموع التركة**: وهي تفرض قبل انتقال رأس المال من المتوفى إلى الورثة مع السماح بخصم كافة الالتزامات القانونية على التركة، أي أن وعاء الضريبة تركت المتوفى.
- **الضريبة على نصيب الوارث**: تفرض الضريبة على رأس المال المتوفى بعد توزيعها على الورثة، حيث يتم حصر تركة المتوفى بمختلف أشكالها ومكان تواجدها، ثم يلي ذلك تقدير قيمة كل شكل من أشكال الثروة، وبالتالي تقدير قيمة مجموع أموال تركة المتوفى، وبعد ذلك يتم تحديد قيمة الالتزامات على التركة التي يسمح بها القانون، وفي ضوء ذلك يتم حساب صافي أموال التركة (مجموع أموال التركة – التزامات التركة) بصورة إجمالية، ثم يتم بعد ذلك حساب نصيب كل وارث من هذه التركة والذي يمثل وعاء الضريبة.
- **الجمع بين النظامين**: ضريبة تفرض على إجمالي أموال التركة بعد خصم التزاماتها، إضافة إلى ضريبة على نصيب كل وارث على حدة، وفي هذه الحالة يتحقق ازدواج ضريبي على أموال التركة.

3. الضرائب على الانفاق

تعتبر الضرائب على الإنفاق إحدى صور الضرائب غير مباشرة التي تفرض على أحد استعمالات الدخل وهو الإنفاق الاستهلاكي، وغالبا ما يسمى هذا النوع من الضرائب بالضرائب على السلع والخدمات.

تحتل الضرائب على الإنفاق مكانة بارزة في الأنظمة الضريبية المختلفة لكثرة حصيلتها إضافة إلى سهولة جبايتها، وهي التي تفرض في مراحل متعددة كالإنتاج والاستهلاك والاستيراد والتصدير. تنقسم ضرائب الانفاق إلى نوعين: الضرائب على المبيعات والضرائب الجمركية.

أ.الضرائب على المبيعات

هي ضرائب تفرض على الأشخاص بمجرد شرائهم للسلع والخدمات، أي أن الواقعة المنشئة للضريبة هي الاستهلاك، بمعنى تفرض على الدخل بمناسبة استخدامه أو إنفاقه، وتعتبر ضرائب المبيعات إحدى أهم الأدوات التي يمارس من خلالها النظام الضريبي دور ترشيد الاستهلاك. تتعدد تسميات ضريبة المبيعات، فقد تسمى ضريبة الإنفاق، ضريبة السلع، ضريبة المشتريات، ضريبة الإنتاج المحلي، الضرائب على التداول، ضريبة رقم الأعمال. بالرغم من تعدد صور هذه الضريبة في التشريعات الضريبية المختلفة إلا أنها من طبيعة واحدة تقوم على الواقعة المنشئة لدين الضريبة والمتمثلة في عملية البيع. لقد أصبحت ضريبة المبيعات من الدعائم الأساسية للنظم الضريبية نظرا لفعاليتها في تحقيق الأهداف، وبصفة خاصة لدى الدول النامية وذلك للأسباب التالية:

-انخفاض الدخول في بعض الدول النامية، مما يجعل دخول غالبية أفراد المجتمع دون حد الإعفاء من ضرائب الدخل، مما يقلل من فعالية ضرائب الدخل.

-اتساع نطاق التعامل العيني في الدول النامية، مما يمثل صعوبة أساسية أمام تقدير الدخول النقدية وهو ما يفسح المجال أمام الضرائب غير المباشرة لتمارس دورها في الهيكل الضريبي.

-تندمج قيمة ضرائب المبيعات في قيمة أسعار السلع والخدمات الاستهلاكية، فلا يشعر أغلب المواطنين بعبئها مقارنة بضرائب الدخل.

-تكون ضرائب المبيعات أكثر قربا من مراكز النشاط الاقتصادي، ومن ثم فإنها تحدث أثار مباشرة وغير مباشرة على سياسات الإنتاج، التوزيع، الاستهلاك، الاستثمار، مما يجعلها قادرة على المساهمة الفعالة في تحقيق أهداف المجتمع.

تتخذ ضريبة المبيعات مجموعة من الأشكال نذكرها في الأتي:

ضريبة المبيعات ذات المرحلة الواحدة: وفقا لهذا الشكل من ضرائب المبيعات فإن الضريبة تفرض على رقم المبيعات عند مرحلة معينة من مراحل إنتاج وتوزيع السلعة، فقد تكون مرحلة الإنتاج أو مرحلة التوزيع (جملة أو تجزئة)، ويمكن التميز بين صور مختلفة لهذه الضريبة.

- ضريبة المبيعات عند مستوى التصنيع.
- ضريبة مبيعات الجملة
- ضريبة مبيعات التجزئة.

ضريبة المبيعات المتعددة المراحل: الضريبة تفرض على المراحل المتعددة من مراحل إنتاج وتوزيع السلعة، تبدأ من مرحلة إنتاج مواد الخام، وتمتد لتشمل كافة مراحل الإنتاج والتوزيع.

وتتعدد صور هذه الضريبة وفقا لاختلاف الوعاء، فقد يكون وعاء الضريبة القيمة الكلية للمبيعات(أي رقم الأعمال) عند نهاية كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع، في هذه الحالة تسمى ضريبة المبيعات بالضريبة التراكمية أو ضريبة رقم الأعمال، وقد يكون وعاء الضريبة القيمة التي تم إضافتها على المنتج عند كل مرحلة من مراحل إنتاج وتوزيع المنتج، في هذه الحالة تسمي بضريبة القيمة المضافة.

- **ضريبة رقم الأعمال (الرسوم التراكمية):** تفرض على رقم الأعمال في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع، مما يعنى أن نفس المنتج يخضع للضريبة في أكثر مرحلة إنتاجية وتوزيعية.
- **ضريبة القيمة المضافة:** تفرض ضريبة القيمة المضافة على القيم التي تضاف إلى قيمة المنتجات عند كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع، والقيمة المضافة التي تخضع للضريبة هي عبارة عن الفرق بين قيمة منتجاتها وقيمة مستلزمات الإنتاج، وهي تمثل مقدار الدخل الذي توزعه المنشأة على أصحاب عوامل الإنتاج من أجور وفوائد وأرباح وريع اقتصادي، فالضريبة لا تصيب سوى القيمة المضافة التي تمثل الزيادة في قيمة الإنتاج عند كل مرحلة من مراحله.

يمكن حساب القيمة المضافة بإتباع الخطوات التالية:

-تحديد قيمة الإنتاج النهائي الإجمالي خلال فترة زمنية معينة.

-تحديد قيمة مستلزمات الإنتاج من مواد خام ومنتجات وسيطة التي تم استخدامها في العملية الإنتاجية لإخراج المنتج النهائي.

وعليه تكون القيمة المضافة الإجمالية تساوي قيمة الناتج الكلي مطروحا منها قيمة مستلزمات الإنتاج.

قد كان موريس لوريه، المدير المشترك لمصلحة الضرائب الفرنسية، أول من أدخل الـ TVA في عام 1954، إذ كانت الضريبة موجهة في البداية نحو الشركات الكبيرة، لكن امتد نطاقها، بمرور الوقت لتشمل جميع القطاعات الاقتصادية، حين أضحت أهم مصدر تمويل للدولة الفرنسية وبنسبة تقارب نصف إيرادات لخزينتها، ثم انتقل تطبيقها إلى بقية الدول الأوروبية ثم بقية دول العالم، والدول التي لا تستخدم ضريبة القيمة المضافة تستخدم بدل منها ضريبة المبيعات أو الإنتاج أو كليهما معا.

ب.ضريبة الإنتاج:يتم فرض هذه الضريبة على السلع في مرحلة الإنتاج، حيث يضيف منتج السلعة قيمة الضريبة إلى ثمن السلعة عند بيعها ويلقي بعبئها على عاتق المستهلك، ويدفع المستهلك ضريبة الإنتاج بصورة غير مباشرة عند شرائه السلعة ودفعه الثمن المحمل بالضريبة، بحيث تستحق عند انتقال السلعة من المنتج إلى تاجر الجملة، ومن أمثلة ذلك في الجزائر الرسم الداخلي على الاستهلاك(TIC) مجال تطبيقه على إنتاج الكحول والتبغ، الرسم على المنتجات البترولية. ويتم تقدير هذه الضرائب بطريقتين:

- ضرائب قيمة Ad valorem ويراعى في تقديرها قيمة السلعة حسب سعر السوق.

- ضرائب نوعية Spécifique وتفرض على أساس وزن السلعة أو عدد وحداتها بغض النظر عن قيمتها.

ج.الضرائب الجمركية

تعرف الحقوق الجمركية بأنها الضريبة غير المباشرة التي تمس البضائع وليس مداخيل الأشخاص والتي يمكن استرجاعها في سعر بيع المنتوج. وفي المبدأ يعتبر دخول البضائع للحدود الإقليمية حدثا منشئا للضريبة الجمركية.

تعرف الحقوق الجمركية بكونها" الرسوم المفروضة على الواردات من السلع أو الخدمات في بلد ما والتي تحصل في العادة من طرف مصالح الجمارك عند نقاط الدخول للدولة" وتعتبر الحقوق الجمركية من أهم الأدوات المستخدمة في تنفيذ السياسات التجارية، فهي أداة سعرية تستعمل لتقليص الفرق بين الأسعار الخارجية والأسعار الداخلية، وبالتالي تمكين المنتجين المحليين من مواجهة المنافسة الأجنبية التي كانت تهدد الإنتاج الوطني على مستوى السوق المحلية.

تتميز الضرائب الجمركية بوفرة الحصيلة الضريبية، بسبب ضخامة حركة التجارة الدولية، وعدم شعور المكلف بعبئها، والمرونة حيث تتغير الحصيلة الضريبية بتغير الظروف الاقتصادية فتزيد في أوقات الرواج، و تقل في أوقات الانكماش.

ثانيا: التصنيف الفني للضريبة

تصنف الضرائب حسب الطابع الفني بالاعتماد على الوعاء التي تفرض عليه الضريبة ومعدلها.

1. معيار الوعاء الضريبي

حسب هذا المعيار يتم تصنيف الضرائب إلى:

أ. الضريبة الوحيدة والضرائب المتعددة

يقصد بالضريبة الوحيدة (الواحدة أو الموحدة) ذلك النظام الذى يخضع فيه صافى الدخل الكلي الذى يحصل عليه المكلف من مختلف المصادر خلال السنة للضريبة دفعة واحدة. حيث يتم تجميع كافة الدخول الصافية للمكلف من مختلف مصادرها في وعاء واحد، ثم يتم فرض ضريبة واحدة على مجموع هذه الدخول بسعر تصاعدي تبعا لحجم الدخل، وبدون تمييز بين طبيعة أو مصدر الدخل.

ويتم تحديد كل نوع من الإيرادات بأسلوب خاص تبعا لطبيعته، وأن يستبعد من كل إيراد على حدى كافة التكاليف المرتبطة به، مع ملاحظة أن هذا لا يمنع من إعفاء بعض الإيرادات أو جزء منها قبل أن يتم تجميع هذه الإيرادات التي تشكل الوعاء الذى تفرض عليه الضريبة الموحدة.

ووفقا لنظام الضريبة الواحدة فإن المكلف يلتزم بتقديم تصريح ضريبي واحد في ميعاد محدد طبقا للقانون يتضمن ما حققه من دخل خلال السنة الضريبية، مهما تعددت أو اختلفت مصادره، ثم يقوم بسداد الضريبة بسعر واحد.

مزايا الضريبة الوحيدة:

- الاقتصاد في نفقات التحصيل، حيث لا تستدعي تشغيل إدارات متعددة مكلفة بالضرائب.
- تمتاز الضريبة الوحيدة بالبساطة والوضوح ويتقبلها الفرد بكل سهولة نظرا.

ورغم هذه المزايا لم تأخذ أي دولة بهذا النظام نظرا لأن عيوبه تفوق مزاياه بكثير كما سنري فيما يلي:

عيوب الضريبة الوحيدة:

- إكتفاء الدولة بضريبة واحدة لتغطية كل النفقات، يجعل مبلغ هذه الضريبة مرتفعا جدا مما يدفع الأفراد إلى التهرب منها بكل الوسائل.
- لا يمكن لدولة تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية من الضريبة الوحيدة، لأن هذه الأخيرة لا تحقق إلا الهدف المالي فقط.

ونظرا لهذه الأسباب، أعرضت الدول عن هذا النظام، وأخذت بنظام الضرائب المتعددة لأن هذا الأخير يوزع العبء على كل الأفراد، ومن ثم لا تتأثر فئة من الشعب دون غيرها وتحصل الدولة على إيرادات كافية لتغطية تكاليفها العامة، كما أن وعاؤها يتكون من أنشطة مختلفة تفرض عليها ضرائب متعددة، بحيث تفرض جميعها على أنشطة المكلف. وفي هذا النوع من الضرائب تتعدد الأوعية الضريبية التي يمكن على أساسها فرض الضريبة، ويعتبر هذا النظام الأكثر شيوعا في العالم حيث أنه يقوم على التمييز بين معظم الدخول، فقد ينخفض سعر الضريبة المفروض على كسب العمل، في حين تزداد الضريبة على الإيرادات الرأسمالية بما يحقق إيرادات ضريبية أعلى.

ب. الضريبة على الأشخاص والضريبة على الأموال

من البديهي أن الأشخاص هم الذين يقومون بدفع الضريبة سواء أكانوا طبيعيين أو معنويين، بمعنى أن المكلف يكون دائما شخصا، ولكن المقصود هنا ما إذا كانت الدولة تأخذ الشخص كأساس للضريبة أو الدخل مثلا.

فالمقصود بالضرائب على الأشخاص تلك الضرائب التي تفرض على الأشخاص بحكم وجودهم في إقليم الدولة وقد كانت تعرف قديماً بضريبة الفردة أو الرؤوس وكانت تفرض بطريقة موحدة على جميع الأفراد، أو بطريقة مدرجة حسب الطبقة التي ينتمي إليها الفرد.

أما الضريبة على الأموال فتفرض على المال بجميع أشكاله، فقد يكون على شكل أراضي وعقارات وأصول مختلفة، أو يكون دخلا يحققه الفرد من نشاط تجاري أو صناعي أو خدمي أو نتيجة جهد فكري أو عضلي.

وتفرض الضريبة على استخدام المال في شراء السلع والخدمات في شكل ضرائب الإنفاق، فالضريبة تفرض على المال عند اكتسابه وعند استخدامه.

2. معيار معدل الضريبة

وفقا لهذا المعيار يمكن تصنيف الضرائب إلى عدة أنواع وهي:

أ. الضرائب النسبية: تعرف الضريبة النسبية بأن سعرها يكون ثابتا رغم تغير المادة الخاضعة لها وبعبارة أخرى فهي التي يكون سعرها بنسبة ثابتة من وعاء الضريبة ومهما كانت قيمة هذا الوعاء. مثال ذلك أن تفرض ضريبة على الدخل أو الأملاك بسعر 10% فيكون هذا السعر ثابتا وواحدا بالنسبة لجميع الدخول الصغيرة أو الكبيرة، الثابتة أو المتغيرة. ووفقا لهذا الشكل من الضريبة فإن العلاقة بين الضريبة والوعاء هي علاقة نسبية ثابتة من حجم الوعاء.

وفي نطاق الضريبة النسبية يمكن التميز بين:

- الضريبة النسبية مع عدم وجود حد أدنى للإعفاء الضريبي ويمكن تمثيل العلاقة بين حجم الوعاء الضريبي ومعدل الضريبة من خلال المعادلة التالية: $I = t.R$ حيث I مقدار الضريبة، R الدخل الخاضع ، t معدل الضريبة
- الضريبة النسبية مع وجود حد أدنى للإعفاء الضريبي: بمعنى أن المشرع الضريبي يحدد حد أدنى من الدخل معفى من الضرائب(M)، والدخل الذي يزيد عن هذا الحد تفرض عليه نسبة ثابتة وفق العلاقة:

$$I=(R-M).t$$

ب. الضريبة التصاعدية: تعرف الضريبة التصاعدية "بأنها الضريبة التي يتغير معدلها بتغير قيمة ووعاء الضريبة" أي يزداد معدلها بازدياد المادة الخاضعة لها. فمثلا تفرض ضريبة الدخل بمعدل 10% على مليون دح الأولى،15% على المليون الثانية و20% على المليون الثالثة وهكذا ...الخ.

وفقا لهذا الشكل من الضريبة فإن معدل الضريبة يزداد كلما تزايد حجم الوعاء والعكس صحيح، وتأخذ أغلب التشريعات الضريبية وخصوصا فيما يتعلق بالضرائب على دخل الأشخاص الطبيعيين بهذا الأسلوب في تقدير الضريبة (الجزائر، مصر، لبنان، الولايات المتحدة الأمريكية...الخ)، ففي الجزائر يأخذ المشرع الضريبي بأسلوب التصاعد لتحديد دخل الأشخاص الطبيعية بين (20%-35%).

وتتعدد أشكال التصاعد في سعر الضريبة، إلا أن التصاعد بالشرائح والتصاعد بالطبقات يعتبران من أهم صور التصاعد في مجال التطبيق العملي وفيما يلي تحليل موجز لكل منهما:

- **التصاعد بالطبقات:** progression par classes يقوم هذا الشكل على أساس تقسيم وعاء الضريبة (الدخل) إلى عدة طبقات، يطبق على كل طبقة منها معدل واحد يرتفع هذا المعدل من طبقة إلى طبقة أخرى

تعلوها، حيث يدفع المكلف معدلا واحدا وهو معدل الطبقة التي ينتمي إليها دخله. مثلا أن تفرض الضريبة على الدخل بالصورة التالية:

الطبقة الأولى التي دخلها من 1-50.000دج نسبة الضريبة 10%.

الطبقة الثانية التي دخلها من 50.000دج إلى 100.000 نسبة الضريبة 20%.

الطبقة الثالثة التي دخلها من 100.000 إلى 200.000 نسبة الضريبة 30%.

الطبقة الرابعة التي دخلها من 200.000 إلى 300.000 نسبة الضريبة 35%.

فإذا كان دخل الممول هو 280000 دج فإن دخله يدخل ضمن الطبقة الأخيرة ويطبق عليه سعرها وهو35%

أي 280000×35% = 98000 دج.

لذا فإن كل ممول يدفع معدل الضريبة المقدرة على الطبقة التي ينتمي إليها أو التي ينتمي إليها دخله ويتسم هذا الشكل من التصاعد بسهولته، أي سهولة معرفة واستخراج مقدار الضريبة المفروضة على المكلف. إلا ان عيبه هو إجحافه وبعده عن العدالة أحيانا إذ أن زيادة الدخل عن الحد الأدنى لأي طبقة ولو بدينار واحد يدخل ذلك الدخل ضمن الطبقة الأعلى ومن ثم يطبق عليه سعرها.

- **التصاعد بالشرائح** Progression par tranche وفقا لهذا الشكل من التصاعد يتم تقسيم حجم الوعاء وليكن الدخل مثلا إلى عدد من الشرائح الضريبية، ثم تطبق على كل شريحة معدل ضريبة خاص بها، بحيث يكون سعر الضريبة المطبق على شريحة معينة أكبر من سعر الضريبة المطبق على الشريحة السابقة لها مباشرة، وبذلك فإن الحصيلة عن حجم معين من الوعاء الضريبي سوف تكون مساوية لمجموع الضرائب المستحقة على الشرائح السابقة مضافا إليها مقدار الضريبة على الشريحة الأخيرة .ومثال ذلك في الجزائر لدينا الجدول التصاعدي السنوي لضريبة الدخل الإجمالي:

قسط الدخل الخاضع للضريبة (بالدينار)	نسبة الضريبة	معادلة الضريبة
أقل من 240.000 دح	%0	
من 240.001 إلى 480.000دج	%23	$I_1 = (R_1\text{-}120.000).t$
من 480.001 إلى 960.000 دج	%27	$I_2 = (R_2\text{-}360.000).t$
من 960.001 إلى 1.920.000	%30	$I_3 = (R_3\text{-}1.440.000).t$
من 1.920.001 إلى 3.840.000	%33	$I_4 = (R_4\text{-}1.440.000).t$
يفوق 3.840.000	%35	$I_5 = (R_5\text{-}1.440.000).t$

فإذا كان دخل المكلف ينتمي للشريحة الرابعة فإنه سيخضع لثلاث أسعار للضريبة: $I_1 + I_2 + I_3 + I_4$. ويتسم هذا الشكل من التصاعد كونه أكثر عدالة وتلافيا لعيب الشكل الأول، حيث أن كل شريحة مستقلة عن الأخرى. فالزيادة في دخل المكلف والتي تدخل ضمن الشريحة الثانية هي التي يطبق عليها سعر الضريبة للشريحة الثانية تلك.

3. معيار طبيعة الضريبة

يقوم هذا التصنيف على أساس معيار تحمل العبء الضريبي، لذا سنميز بين نوعين من الضرائب: الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة.

الضريبة المباشرة هي التي تصيب المال أو الدخل الذي تقتطع منه بشكل مباشر، وتعرف كذلك: "هي التي تقتطع من دخل أو رأس مال المكلف وتفرض مباشرة على ذات الثروة" .أي الضريبة التي لا يتم نقل عبئها، بل يتحملها الأشخاص أو المنشآت الخاضعة أصلا للضريبة.

أما الضريبة غير المباشرة فإنها تصل إلى المال أو الدخل بطريقة غير مباشرة وذلك أثناء تداوله أو استعماله في الحصول على السلع والخدمات، ويعرفها آخرون هي التي تقتطع بطريقة غير مباشرة من دخل أو رأس مال المكلف وتفرض على استعمالات الثروة.

وسبب التنوع في هذه التعريفات هو عدم وجود معيار محدد للتفرقة بين الضريبة المباشرة وغير المباشر .وقد أورد علماء المالية ثلاثة معايير للتفرقة بين الضريبتين وهي:

يتم اللجوء إلي مجموعة من المعايير للتفرقة بين الاقتطاع المباشر والاقتطاع غير المباشر، ويمكن عرضها على أساس التقسيم الموالي:

أ.المعيار الإداري (معيار طريقة التحصيل): يستند هذا المعيار في التفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة على بعض المسائل الادارية المتصلة بتنظيم الضريبة من حيث كيفية فرضها أو تحصيلها والجهة المختصة بالتحصيل وبالتالي يمكن أن نميز بينهما من حيث:

- الضرائب المباشرة تكون من اختصاص مصلحة الضرائب، أما الضرائب غير المباشرة فقد تكون من اختصاص هيئات إدارية أخرى كمصلحة الجمارك، مصلحة التسجيل العقاري.
- الضرائب المباشرة تجبى بناء على جداول اسمية عامة Rôle Nominatif Général يوضع فيها أسماء المكلفين، مقدار المادة الخاضعة للضريبة لدى كل منهم وقيمة الضريبة المفروضة عليهم ومواعيد دفعها..الخ. أما الضرائب غير المباشرة فهي لا تجبى بناء على جداول اسمية وإنما بناءً على حصول الوقائع المؤدية قانونا إلى فرضيتها، كواقعة إنتاج السلعة بالنسبة لضريبة الإنتاج كواقعة اجتياز الحدود بالنسبة للضريبة الجمركية، كواقعة الاستخدام بالنسبة لضريبة الدمغة...الخ. ومن ثم، فإن المكلفين لا يكونون معروفين مقدما لدى الإدارة الضريبية، فأسماؤهم ليست مدونة في كشوف وسجلات إسمية، بل وقد

يدفعون الضريبة غير المباشرة دون أن يكون هناك ضرورة لمعرفة أسمائهم. ويكون التزامهم بدفع الضريبة بناء على ممارستهم وإنشائهم للوقائع le Fait Générateur كالاستهلاك والانتفاع بالخدمات التي تقدمها الدولة.

ويعاب على هذا المعيار عدم دقته فهو معيار مرن وغير ثابت، إذ هناك بعض الضرائب التي يتم اقتطاعها مباشرة من المصدر، كضريبة الرواتب والضريبة على أرباح الأسهم والسندات، إضافة إلى أن أساس هذا المعيار هو أسلوب الجباية والتحصيل ومن الممكن أن يتغير في لحظة، فهل يتغير نوع الضريبة بناءًا على ذلك ؟.

ب. المعيار الاقتصادي (معيار نقل العبء الضريبي)

هنا تعتبر الضرائب مباشرة إذا تحمل المكلف عبء الضريبة بصفة نهائية ولم يستطع نقله إلى الغير كالضريبة على الدخل والأجور والمرتبات، وبالتالي فإن الممول القانوني le Redevable légal أي المكلف قانونيا بدفع الضريبة هو نفسه الممول الفعلي Le Redevable Réel أي الدافع الفعلي لها. أما في حالة الضرائب غير المباشرة يستطيع المكلف القانوني نقل جزءا من عبء الضريبة على الأقل إما إلى الأمام أو الخلف وبالتالي فإن الممول الفعلي لا يكون هو الممول القانوني. في هذه الحالة نجد أن المنتج هو المكلف القانوني بينما المستهلك هو المكلف الفعلي، وكذلك تعتبر الضريبة مباشرة إذا لم يكن هناك وسيط بين المكلف ودافع الضريبة وبين الإدارة الضريبية، وتعتبر الضريبة غير مباشرة إذا وجد وسيط بين المكلف والإدارة الضريبية.

يُنتقد هذا المعيار لعدم دقته، فعملية نقل العبء الضريبي عملية معقدة ويصعب حصرها بدقة، فمثلا قد يضطر المنتج أو المستورد تحمل الضريبة بشكل نهائي، أو قد ينقل جزءًا منها ويتحمل الجزء الباقي، فكيف يمكن تصنيف هذه الضرائب عندها؟.

ج. المعيار المالي (معيار ثبات المادة الخاضعة للضريبة)

إذا كانت المادة الخاضعة للضريبة تتسم بالثبات والاستمرار ولو لمدة طويلة فالضريبة المقتطعة تعتبر مباشرة ومثالها: الضريبة على رأس المال، الضريبة على الدخل...الخ. وتعتبر الضريبة غير مباشرة إذا انصبت على عناصر و وقائع عارضة وغير مستمرة وثابتة، كالضريبة على الإنفاق والاستهلاك ورسوم التسجيل. فالضريبة المباشرة تنصب على الثروة والدخل، في حين تنصب الضريبة غير المباشرة على مظاهر الثروة وتداولها كالإنفاق والتصرفات.

ويعاب أيضًا على هذا المعيار، فبعض الضرائب، مثل ضريبة التركات، يكون وعاؤها عرضيًا، ومع ذلك تعتبر من الضرائب المباشرة.

ثالثا: الأساس القانوني للضريبة

يقصد بالأساس القانوني للضريبة هو البحث عن أساس حق الدولة في فرضها للضريبة وإلزام الأفراد بأدائها، والطبيعة القانونية لهذا الإلزام. ولتفسير هذا الأساس الذي تستند إليه السلطة في فرضها للضرائب.

تبين لنا من تعريف الضريبة أن الدولة لها الحق في فرض الضريبة وهو من الحقوق الخالصة للدولة بدون منازع، وقد نتساءل في هذا الصدد عن أساس هذا الحق وللتوصل إلى هذا الأساس لابد لنا من أن نلقي نظرة تاريخية عن نشوء الضريبة في أوروبا .

فقد كانت الضريبة في عهد الرومان تدفع بصورة منتظمة لأنها كانت عامة لجميع المواطنين ولكن ما يعاب عليها هو كثرة الإعفاءات التي كانت مخصصة لبعض الأفراد .

وبعد أن انهارت الإمبراطورية حل الملوك محلها في حق استيفاء الضريبة، إلا أن الملوك فقدوا سلطانهم مما أدى إلى تحصيل الضريبة من قبل المواطنين المختصين، واستولوا عليها بأنفسهم. ثم ظهر النظام الإقطاعي حيث أصبح هو صاحب السلطة المطلقة وحصل على كافة الامتيازات ومنها استيلاءه على الضريبة. واستمر الحال على ما هو عليه حتى القرن الثالث عشر الذي تميز باتساع السلطة، وعاد حق فرض الضريبة للملك ولكن بشكل إعانات أو هبة، والذي جعلها عامة ودائمة هو كثرة الحروب في القرن الرابع عشر .

ولما كانت الضريبة اختيارية، فإن ذلك كان يتطلب أخذ موافقة الشعب على دفعها كما هو عليه الحال في فرنسا خلال القرن الخامس عشر، حيث أعطى ممثلو الشعب حق فرض الضريبة مباشرة في الحالات المستعجلة، وبذلك تحولت الضريبة من كونها تدفع على شكل إعانات أو هبة إلى فريضة تقدرها السلطة العامة بصورة دائمة، وتجبى سنويا. واستمرت هذه الفكرة خلال القرنين السادس عشر والسابع عشر، وسبقت انكلترا في هذا المجال فرنسا، حيث ثبت هذا الحق في سنة 1215 خلال فترة العهد الأعظم

إلا أن المفكرين أرادوا تقييد هذه السلطة مما دفعهم إلى وضع النظريات التي تتطلب كل منها شروطا وقيودا معينة. لتفسير هذا الأساس الذي تستند إليه السلطة في فرضها للضرائب وهذه النظريات هي:

1. نظرية العقد الاجتماعي (المنفعة أو المبادلة).
2. نظرية التضامن الاجتماعي .

1. نظرية المنفعة و العقد الاجتماعي

ظهرت هذه النظرية في القرن الثامن عشر ونادى بها الفيلسوف الفرنسي جان جاك روسو وتنطلق هذه النظرية من فكرة العقد الاجتماعي. وفسر أنصاره هذه النظرية على أن الأساس الذي تستند إليه السلطة في فرضها للضرائب هو وجود عقد اجتماعي بين السلطة العامة والأفراد وبموجبه يتم تنازل الأفراد عن جزء من حرياتهم، مقابل حماية الجزء المتبقي، كذلك تنازلهم عن جزء من أملاكهم مقابل حماية الجزء المتبقي لديهم .

وبتعبير أدق يقول أنصار هذه النظرية أنه تم بين الأفراد والسلطة عقد مالي يلتزم الأفراد بموجبه أن يدفعوا الضريبة للدولة في مقابل المنافع التي يحصلون عليها من وجود الهيئات العامة.

وبناءً على هذه النظرية، يقرر علماء المالية أن دفع الضريبة ينبني على أساس العلاقة بين الدولة والأفراد، والأفراد يدفعون الضريبة لقاء منافع تدفعها الدولة لهم، فعلماء المالية يفترضون وجود عقد ضمني بين الدولة والأفراد، تقدم الدولة بموجبه مختلف الخدمات، والمرافق اللازمة لاستمرار معيشتهم مقابل تنازل الأفراد عن جزء من دخولهم وثرواتهم لها، في شكل ضرائب مقتطعة ومحددة. يلاحظ على هذه النظرية صعوبة تحديد المنفعة التي تعود إلى من يدفع الضريبة، خاصة بالنسبة لبعض المرافق العامة غير القابلة للانقسام.وقد اختلف علماء المالية في تكييفهم لطبيعة هذا العقد بين اتجاهات ثلاث: فمنهم من كيّفه على أنه عقد بيع خدمات أو إجارة أعمال، ومنهم من كيّفه على أنه عقد تامين و منهم من كيّفه على أنه عقد شركة.

أ. الضريبة عقد إيجار أعمال أو بيع خدمات:

ومن أنصار هذا التكييف الاقتصادي آدم سميث، فهم يقررون أن العقد عقد بيع خدمات، أو إجارة أعمال من الدولة، ثمنها ما يدفعه الأفراد من الضرائب، والضريبة عبارة عن ثمن الخدمة التي تؤديها الدولة لدافع الضريبة. ويترتب على هذا التكييف عدة نتائج.

- أنه يجب أن تكون الضريبة مساوية للنفع العائد منها.
- أن تتوسع الدولة في فرض الرسوم والتضييق من فرض الضرائب.

إلا أنه يعاب على هذا الرأي أن هذه النتائج بعيدة عن الواقع، فالفقراء ينتفعون من الضرائب أكثر من الأغنياء، حيث يعود عليهم قدر أكبر من الخدمات. كما أنها لا تفسر التزام الجيل الحاضر بدفع الضرائب لتخصص جميعها أو جزء منها لسداد قروض انتفعت بها أجيال سابقة.

ب. الضريبة عقد تأمين:

ومن أنصار هذا القول، المفكر الفرنسي (مونتسكيو)في كتابه (روح القوانين)،حيث اعتبر الضريبة جُعلا أو هي أقساط التأمين وقيمته الذي يدفعه المموّل للدولة، مقابل الانتفاع بخدماتها، أي أن الضريبة يدفعها المموّل لتؤمن له الدولة الحياة الهادئة لأمواله، وبالتالي الانتفاع بها، ويترتب على هذا الرأي أن تفرض الضريبة على رأس المال وعلى الدخل، وأن تتناسب مع ما يملكه المموّل من أموال، إلا أنه يعاب على هذا الرأي أنه يقصر دور الدولة على نطاق ضيق، وهو تحقيق الأمن الداخلي والخارجي للأفراد، ولا يتفق هذا وحقيقة دور الدولة الحالي.كما أنه من مقتضى عقد التأمين أن تلتزم الدولة (المؤمن لديه) بتعويض الضرر الذي قد يحدث للأفراد (المؤمن)،وهذا ما لا يحدث في حالة الضريبة.

ج .الضريبة عقد شركة إنتاج:

تمثل الدولة في عقد الشركة دور المؤسس ويمثل الأفراد دور المساهمين، بما يدفعونه من ضرائب يحصلون بمقتضاها على منافع من الشركة، ويترتب على هذا الرأي أن تفرض الضريبة على رأس المال لا على الدخل،

وأن تكون متناسبة مع رأس المال المنتج. ويؤخذ على هذا الرأي أن دور المجتمع ليس قاصراً على تحقيق أهداف مادية، وإنما يشمل بالإضافة إليها تحقيق أهداف غير مادية، وأن مقتضى عقد الإنتاج أن ينتفع الأغنياء بالخدمات العامة أكثر من الفقراء، وهو أمر بعيد عن الواقع ويمكن أن يؤخذ على نظرية العقد المالي في مختلف صورها، أنها تصدر عن فكرة العقد الاجتماعي وهى فكرة غير صحيحة من الناحية التاريخية، فالدولة ليست تنظيماً إتفاقياً ولكنها عطاء تاريخي، ومع رفض الأساس التعاقدي للدولة يتعين رفض الأساس التعاقدي للضريبة.

2. نظرية سيادة الدولة أو التضامن الاجتماعي

تقوم هذه النظرية على أساس أن الأفراد يسلمون بوجود الدولة كضرورة سياسية واجتماعية، تقوم على تحقيق مصالحهم وحاجاتهم العامة، والقيام بهذه المهمة يكلف الدولة أعباء مالية كثيرة، فلا بد من تضامن الأفراد مع الدولة في تحمل هذه الأعباء. ولما كان من غير الممكن ترك الأمر إلى الأفراد دون تقدير لمقدار مشاركتهم في تلك الأعباء، قامت الدولة بما لها من سيادة بفرض الضرائب لتحديد تلك المشاركة. وهذه المشاركة تكون على كل فرد وتدفع طبقا لمقدرته المالية. وبناء على هذه النظرية يقرر علماء المالية العامة أن دفع الضريبة ينبني على أساس أحقية الدولة في سيادتها على إقليمها ورعاياها، وبناءً على توفيرها وحمايتها للتضامن الاجتماعي بين أفرادها من الأجيال السابقة واللاحقة ومن ثم تضامنهم في تغطية نفقات الدولة العامة لتحمل الأعباء العامة، خاصة أنهم أفراد في مجتمع واحد.

وهذه النظرية أقرب إلى الصواب من غيرها، فهي نظرية تقوم على فكرة الضرورة من جهة، والتضامن الاجتماعي من جهة أخرى، وتؤدى جبرا، ويُلزم جميع الأفراد بأدائها، وطنيين كانوا أم أجانب، وهي بهذا تبتعد عن الفكرة القائلة بأن أساس فرض الضرائب هو أساس تعاقدي.

من خلال ما تقدم نرى أن هذه النظرية: تبعد جانبا من معيار التساوي والمقابلة بين الضريبة والمنفعة فقد يدفع البعض الكثير، ولا يحصل إلا على القليل. فأساس هذا التحليل ليس هو المنفعة، وإنما المقدرة التكليفية للممول تطبيقا لمبدأ التضامن الاجتماعي.

وهذه النظرية أيضا تلزم الأجيال اللاحقة بالتضامن مع الأجيال السابقة في تحمل أعباء الدين ولا يعني هذا عدم انسياب أية منافع، وخدمات من الدولة إلى الأفراد، ولكن يجب تحميل المنافع المقدمة على أساس التضامن، ولا تكون هذه المنافع سبب التزام الممول بدفع الضريبة.

وهكذا بإمكاننا أن نقول بأن نظرية التضامن الاجتماعي هي الأكثر موضوعية وواقعية، لأنها لا تقوم على أساس عقد ضمني بين الدولة والأفراد، وإنما على أساس التضامن الاجتماعي ورغبة الدولة والأفراد للتعايش وتحمل الأعباء الاجتماعية معا.

المحور الثالث: التنظيم الفني للضريبة

إن المقصود بالتنظيم الفني للضريبة هي تلك الإجراءات والطرق التي بموجبها المفاضلة بين مختلف أوجه الإخضاع الضريبي، من اختيار نوع الضريبة الملائمة إلى موضوع الضريبة ومعدلها، وكذا الاستثناءات القانونية الأخرى المنظمة للضريبة بهدف إيجاد التوليفة المناسبة من مختلف أنواع الضرائب التي بموجبها يتحدد النظام الضريبي الملائم للبيئة الاقتصادية والاجتماعية والذي يحقق أهداف المجتمع. وسنقوم بدراسة كل العناصر المكونة للتنظيم الفني التي ذكرناها سالفا.

أولا: تحديد وعاء الاقتطاع الضريبي L'assiette de l'impôt

يقصد بوعاء الضريبة المادة أو المال أو الشخص الخاضع للضريبة مع ضرورة توفر العنصر الزمني لهذا الوعاء، فقد تفرض الضريبة سنويا أو عند جني المحصول. فوعاء الضريبة هو المادة الخاضعة لها، بالرغم من اختلاف أنواع الضرائب التي يتضمنها الهيكل الضريبي لدولة ما، ولكن الضرائب بشكل عام إما تفرض على عوائد عوامل الإنتاج وهي الأجور والفوائد والأرباح والريع، أو تفرض طبقا لتدفق الإنفاق بنوعيه الاستهلاكي والاستثماري وخاصة الاستهلاكي منه، وهذا يتطلب من الدولة اختيار الأسلوب الذي يمكنها من تنظيم الاقتطاع الضريبي وبصورة تتفق مع أهداف السياسة الضريبية المعتمدة من حيث توجهاتها التقنية.

ولتحديد الوعاء الضريبي يستلزم أولا اختيار المادة الخاضعة للضرائب، وثانيا تقدير هذه المادة.

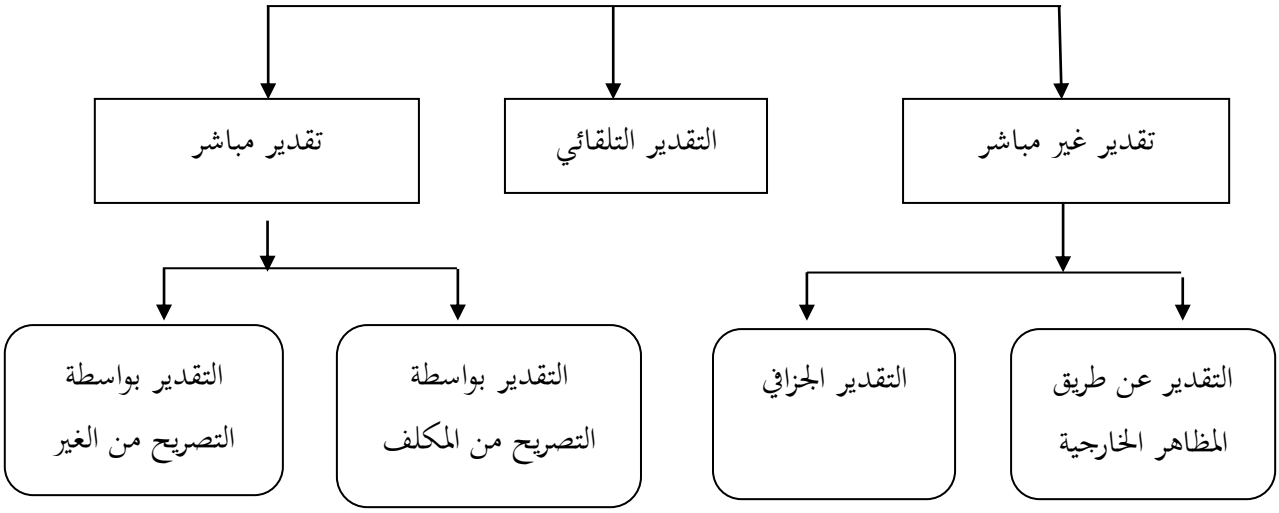
1. اختيار المادة الخاضعة للاقتطاع الضريبي

ويعني هذا الاختيار تحديد النقطة التي يمكن للإدارة الضريبية التدخل عندها لإجبار الأفراد على التنازل عن جزء من المادة التي اختيرت أساسا لفرض الضريبة، وهذا الاختيار واسع جدا ويمكن أن يمتد إلى كل شيء موجود ماديا، إلا أن الأنظمة الضريبية الحديثة تعتمد في اختيار المادة الخاضعة على المداخيل، رؤوس الأموال ، النفقات.

2. تقدير قيمة العناصر الخاضعة للاقتطاع الضريبي

يتم الاستعانة بمجموعة من الوسائل لتقدير وعاء الاقتطاع الضريبي، فهناك ثلاث طرق لتقدير المادة الخاضعة للاقتطاع الضريبي فإما أن يقدر هذا الوعاء بطريقة مباشرة، وإما أن يقدر بطريقة غير مباشرة.

الشكل رقم (01): طرق تقدير وعاء الضريبة



المصدر: من إعداد الأستاذ

أ.طريقة التقدير المباشر

بالنسبة لطريقة التقدير المباشر تعمل للوصول إلى تحديد قيمة المادة الخاضعة للضريبة بصورة مباشرة بالاستناد إلى تصاريح المكلف، يمكن التمييز بين نوعين من التصاريح: تصريح المكلف و التصريح من الغير.

- **حالة تصريح المكلف** déclaration faite par le contribuable lui-même

حيث يلتزم المكلف بتقديم تصريح للإدارة الضريبية عن نتيجة أعماله كما هو مثبت في دفاتره ومستنداته، سواء يكون هذا التصريح سنوي (حالة ضريبة الدخل أو ضريبة أرباح الشركات) أو شهريا (حالة الرسم على القيمة المضافة)،أو ظرفيا (حالة التنازل عن العقارات أو حقوق التركة عن الوفاة).وهو إلزامي حيث توقع غرامات مالية عند تأخر التصريح، وعقوبات عند عدم التصريح. وتعتمد الإدارة على حسن نية المكلف وأمانته لكنها تحتفظ لنفسها بالحق في رقابة التصريح (بطرق مختلفة)، أو في تعديله إذا ما بني على خطأ أو غش.

-.**حالة التصريح من الغير** Déclaration faite par les tiers

في هذه الحالة يقوم شخص آخر غير المكلف بتقديم التصريح إلى الإدارة الضريبية،يحدد فيه مقدار دخل المكلف الأصلي الخاضع للضريبة، الأصل هنا أن يكون هذا الغير مدينا للمكلف بمبالغ تعتبر ضمن الدخل الخاضع للضريبة، مثلا حالة تصريح تاجر الجملة بالمشترين، تصريح أرباب العمل بالعمال ولو أنه في هذه الحالة يقدم التصريح بعد حجز المبلغ المستحق للضريبة من المصدر la Retenue à la source ما يجب ذكره هنا هو أن هذه الطريقة تتطلب توفر إدارة ضريبية على مستوى عال من الكفاءة، ووعيا ضريبيا لدى المكلفين من أجل تقديم تصريحات دقيقة عن دخولهم. لذا فإن هذه الطريقة تعتبر أكثر الأساليب استخداما في الدول المتقدمة لتقدير معظم الأوعية الضريبية.

ب.طريقة التقدير غير المباشر

يكون التقدير غير مباشر عندما يستند في تحديد المادة الخاضعة للضريبة إلى عامل خارجي عن الإدارة والمكلف وفي النهاية يعود للإدارة أن تقرر ما تراه مناسبا، ويمكن تناول ذلك كما يأتي:

- **طريقة التقدير الجزافي** Méthode forfaitaire

وفق هذه الطريقة يتم تقدير المادة الخاضعة للضريبة بطريقة جزافية على أساس بعض القرائن الداخلية والتي تعتبر دالة على مقدار دخل المكلف، كنوع النشاط، رقم الأعمال السنوي، مكان تواجد النشاط طبيعة الزبائن وغيرها. هنا يرسل لمكلف كاقتراح من قبل الإدارة الضريبي في شكل عقد لإبداء الرأي والملاحظة إما بالقبول أو الرفض، وفي حالة قبوله من طرف العنصر الضريبي يعتمد كقاعدة لفرض الضريبة. وما يعاب على هذه الطريقة هو إمكانية اعتبارها شكلا من أشكال التهرب الضريبي بالنسبة للمكلفين، إذا كان تقدير الإدارة الضريبية لا يعكس مستوى نشاطهم أو إجحاف في حق المكلف إذا كان التقدير أكبر من المقدرة التكليفية للمكلف، ومن ثم بعدها عن الحقيقة والعدالة.

- **طريقة المظاهر الخارجية** Méthode d'indice

حسب هذه الطريقة فإن الإخضاع الضريبي يكون على أساس مؤشرات تدل على مداخيل العناصر الضريبية عوض البحث عن معرفة مداخيلهم بدقة أو تقديرها جزافيا،مثلا إيجار السكن الذي يقطن فيه الفرد أو إيجار المكان الذي يباشر فيه نشاطه الاقتصادي أو عدد العمال أو الآلات المستخدمة أو الأعباء الاجتماعية وغيرها مع هذه الطريقة تنخفض احتمالات التهرب الضريبي خصوصا إذا ما أحسن اختيار المؤشرات التي يعتمد عليها في التقدير مما يجعلها صالحة التطبيق في الدول التي تنخفض فيها درجة الوعي الضريبي.

ج. طريقة التقدير التلقائي (Taxation d'office)

تسمى هذه الطريقة طريقة التصحيح التلقائي أو طريقة التقدير التلقائي، تطبق هذه الطريقة في حالة عدم تقديم التصاريح الضريبية اللازمة غياب المحاسبة أو رفضها من قبل أعوان الإدارة الضريبية، وفي حالة عدم الإجابة على طلبات التوضيح والتبرير وكذلك في حالة معارضة الرقابة الضريبية وعليه فإن هذه الطريقة تخول سلطات واسعة لإدارة الضرائب في عملية تقدير وعاء الاقتطاع الضريبي.

ثانيا. تصفية الضريبة (Liquidation):

تتم هذه المرحلة على مستوى" متفشيات الضرائب" ، ويقصد بتصفية الضريبة" تحديد دين الضريبة،أي تحديد المبلغ الذي يتعين على المكلف بالضريبة دفعه، إن عملية التصفية تعني تقنيا إخضاع الأساس الضريبي للمعدل الضريبي الواجب التطبيق، مع القيام بالتخفيضات التي قد ينص عليها التشريع الضريبي، هذه التخفيضات قد تمس الأساس الخاضع للضريبة، أو قد تمس الضريبة في حد ذاتها، أو تمس رقم الأعمال الإجمالي.

لكي تحدد إدارة الضرائب دين الضريبة يجب عليها أولا أن تتحقق من أن كافة شروط فرض الضريبة تنطبق على الشخص المكلف بها، وبالتحديد تتأكد من مدى تحقق الواقعة المنشئة للضريبة، والنظر فيما إذا كانت هذه المادة تخضع للإعفاءات أو التخفيضات على نحو ما هو محدد في الأحكام الضريبية، وبعدها يتم إخضاع الأساس الضريبي إلى معدل ونسبة الضريبة، لتتم التصفية وفق هذا الشكل وعليه تصبح واجبة التحصيل.

لقد أعطت معظم التشريعات الجبائية للمكلفين بالضريبة حق الطعن في تصفية الضريبة بالطرق التي يحددها القانون وهي التي تختلف من دولة لأخرى تبعا لاختلاف قواعد المنازعات الضريبية.، وهناك أسلوبين لتحديد مقدار الضريبة كما رأينا سابقا وهما:

- نظام الضرائب النسبية impôts proportionnels
- نظام الضرائب التصاعدية impôts progressifs

ثالثا: تحصيل مبلغ الاقتطاع Recouvrement

يقصد بتحصيل الضريبة " مجموع العمليات و الإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية، وفقا للقواعد القانونية والضريبية المطبقة في هذا الإطار "

إن مرحلة تحصيل الضريبة تكون فيها العلاقة مباشرة بين الإدارة الضريبية والشخص المكلف بالضريبة، بحيث نظم المشرع الضريبي هذه العملية عن طريق وضع القواعد التي تتضمن تحصيل دين الضريبة، من غير حدوث موانع تحول دون حصول الدولة على مستحقاتها.

تجدر الإشارة إلى أن عملية تحصيل الضريبة يتم في صورة نقدية أو ما يقوم مقامها من شيكات أو وصولات...الخ، أما الصورة العينية فقد اختفت تماما على نحو ما كان يحدث من تحصيل عيني في المجتمعات الزراعية سابقا.

تتبع الإدارة الضريبية طرق مختلفة للتحصيل، بحيث تختار لكل ضريبة طريقة التحصيل المناسبة حتى تحقق مبدأ الاقتصاد في النفقات، والملائمة في تحديد مواعيد أداء الضريبة دون تعسف أو تعقيد في الإجراءات الإدارية، ومن ثمة تحد بقدر الإمكان من حساسية الممول تجاه الضريبة.

إذا ما تم تحديد وعاء الضريبة وتحديد مقدارها يتم الانتقال إلى تحصيل دين الضريبة الذي يتقرر في ذمة المكلفين. وهناك عدة كيفيات لتحصيل مبلغ الاقتطاع.

أ. التحصيل المباشر Recouvrement Direct

يمثل الأصل والمبدأ العام في تحصيل الضرائب، بحيث يلتزم المكلف بالضريبة بدفعها للإدارة الضريبية من تلقاء نفسه، وفي هذه الطريقة يمكن دفع الضريبة بأحد الشكلين:

التصريح المباشر Déclaration directe:بموجب هذه الطريقة يقوم المكلف بسداد قيمة الضرائب والرسوم المستحقة علية مباشرة إلى مكتب التحصيل لدى إدارة الضرائب، عن طريق اكتتاب أحد التصريحات

القانونية، وهذا التصريح قد يكون شهريا أو فصليا، ويخص مثلا ضريبة الدخل الإجمالي صنف أجور، الرسم على القيمة المضافة الرسم على النشاط المهني وغيرها.

الأقساط المسبقة Les acomptes provisionnels: بمقتضاه يدفع المكلف مستحقاته الضريبية على شكل أقساط دورية خلال السنة المالية وتحسب قيمة الضريبة المستحقة على أساس السنة السابقة، على أن تتم التسوية النهائية للضريبة بعد تحديد قيمتها بحيث يسترد المكلف ما قد يزيد عن قيمة الضريبة المحددة أو يدفع ما قد يقل عنها. وتكمن ميزة هذه الطريقة في تزويد الخزينة العمومية بالسيولة على مدار السنة، وهي حالة ضريبة أرباح الشركات وضريبة الدخل الإجمالي.

ب. التحصيل عن طريق شخص آخر Recouvrement par tiers

وفق هذه الطريقة يتم تحصيل الضريبة بواسطة شخص آخر غير المكلف بالضريبة، وهي تعد استثناء من القاعدة العامة وتسري هذه الطريقة بصورة عامة على الضرائب غير المباشرة، وبعض الأنواع من الضرائب المباشرة، بحيث في هذه الطريقة يقوم شخص آخر(المكلف القانوني) بالإنابة عن المكلف الفعلي في دفع مبلغ الضريبة إلى الخزينة العمومية على أن يقوم بتحصيلها فيما بعد من المكلف بالضريبة.

يلجأ المشرع إلى هذا النوع من التحصيل خاصة في الضرائب على الإنتاج، والاستهلاك ،فالضريبة تحصل من الصناعي ثم من المنتج، ثم من تاجر الجملة، ثم من تاجر التجزئة، الذي يقوم بتحصيلها بدوره من المستهلك عن طريق تحميل الضريبة في سعر السلعة.

كذلك بالنسبة لضرائب الطابع الخاصة بالوثائق القانونية، فان المكلف بالضريبة يشتريها من البائع الذي يقوم بتوريد حصيلتها إلى مصلحة الضرائب.

ج. الاقتطاع من المصدر Retenue à la source

قد تلجأ الإدارة الضريبية بغرض تحصيل بعض الضرائب إلى طريقة الاقتطاع من المصدر، بأن تلزم شخصا ثالثا تربطه بالمكلف الحقيقي علاقة دين أو تبعية بحجز قيمة الضريبة المستحقة ودفعها إلى الخزينة العمومية. وتسهل هذه الطريقة العمل على الإدارة الضريبية بحيث تكون نفقات الجباية قليلة بالإضافة إلى الحد من التهرب الضريبي، ومن عيوبها أنها تعتمد في جبايتها على شخص ثالث غير الإدارة الضريبية، قد يكون هذا الشخص غير ملم بالقوانين الضريبية وأحكامها مما يؤدي إلى احتمال حدوث الخطأ في تقدير قيمة الضريبة التي يتعين استقطاعها.

المحور الرابع: مفاهيم عامة حول النظام الجبائي

يعتبر النظام الجبائي المرآة الحقيقية التي تعكس نظام الدولة من النواحي الاقتصادية والمالية والاجتماعية والسياسية. لهذا فإن تحديد ماهية النظام الجبائي هو تحديد ضمني للسياسة الجبائية التي تتبعها كل دولة نظرا لوجود ارتباطات عضوية بين الجباية والتوجه السياسي.

أولا: مفهوم النظام الجبائي

1. تعريف النظام الجبائي

تتعدد تعريفات النظام الجبائي في الكتابات العربية والأجنبية ولكن الأغلبية اتفقت حول أن مفهوم النظام الجبائي يتراوح بين مفهوم واسع ومفهوم ضيق، وفقاً للمفهوم الواسع فإن النظام الجبائي هو" مجموعة العناصر الأيديولوجية والاقتصادية والفنية التي يؤدي اندماجها إلى كيان جبائي معين، ذلك الكيان الذي يمثل الواجهة الحسية للنظام والذي تختلف ملامحه بالضرورة في مجتمع متقدم اقتصادياً عن صورته في مجتمع أقل تقدماً أو مجتمع نامي"، أما المفهوم الضيق للنظام الجبائي فهو يعني" مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الجبائي في مراحله المتتالية من التشريع إلى الربط ثم التحصيل"،فالعناصر الايدلوجية والفنية تتمثل في غاية النظام وهدفه، والثانية في وسيلة تحقيق هدف النظام.

كما يرى عبد المجيد دراز أن النظام الجبائي هو" مجموعة الضرائب التي يراد باختيارها وتطبيقها في مجتمع معين وزمن محدد تحقق أهداف السياسة الجبائية التي ارتضاها ذلك المجتمع".

كما يعرفه سعيد عثمان بأنه: "هو مجموعة محددة ومختارة من الصور الفنية للضريبة(ضرائب دخل ضرائب ثروة، ضرائب مبيعات، ضرائب موحدة، ضرائب جمركية....إلخ) تتلائم مع ظروف وخصائص البيئة التي تعمل في نطاقها، وتتمثل في مجموعها برامج ضريبية متكاملة، تعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الجبائية المصدرة، وما يصاحبها من لوائح تنفيذية مصدرة ومذكرات تفسيرية تسعى لتحقيق أهداف محددة تمثل أهداف السياسة الجبائية بصفة عامة، وأهداف النظام الجبائي بصفة خاصة".

من خلال التعاريف السابقة يمكن صياغة التعريف التالي:" أن النظام الجبائي هو ذلك الهيكل الجبائي المكون من عدد الصور الفنية للضريبة المحددة والمختارة والمراد تطبيقها في بيئة توافقها وذلك بواسطة القوانين والتشريعات المختلفة وذو ملامح وطريقة عمل محددة وملائمة للنهوض بدوره في تحقيق أهداف المجتمع ،في إطار السياسة الجبائية."

ومن هنا يمكن أن نخلص إلى أن النظام الجبائي يقوم على العناصر التالية:

أ -مجموعة الأهداف والغايات المحددة التي يسعى النظام لتحقيقها، وهي مشتقة من أهداف السياسة المالية المتبعة.

ب - مجموعة الصور الفنية للضريبة، والتي تمثل وسائل تحقيق الأهداف.

ج - مجموعة التشريعات والقوانين الجبائية، بالإضافة إلى القرارات التنفيذية والمذكرات التفسيرية، والتي تمثل إجراءات وطريقة عمل النظام الجبائي وأجهزته في تحقيقه لأهدافه.

2. علاقة النظام الجبائي بالسياسة الجبائية

رأينا فيما سبق أن النظام الجبائي ماهو إلا عبارة عن مجموعة من الضرائب التي يراد باختيارها وتطبيقها في مجتمع معين،من أجل تحقيق أهداف السياسة الجبائية. فهو في الواقع إلا ترجمة عملية للسياسة الجبائية، ويمثل أحد أساليب تحقيق أهدافها، بمعنى آخر فان السياسة الجبائية الواحدة يمكن تنفيذها بأكثر من نظام جبائي.

ويمكن تعريف السياسة الجبائية بأنها: " هي مجموعة القرارات المتخذة لتأسيس و تنظيم الاقتطاعات الجبائية طبقا لأهداف السلطات العمومية.

في هذا التعريف يربط السياسة الجبائية بالتنظيم الفني للضريبة، وبالتالي هناك قصور في المفهوم العام للسياسة الجبائية.

« تعبر السياسة الجبائية عن مجموع التدابير ذات الطابع الجبائي المتعلقة بتنظيم التحصيل الجبائي قصد تغطية النفقات العمومية من جهة، والتأثير على الوضع الاقتصادي والاجتماعي حسب التوجهات العامة للاقتصاد من جهة ثانية».

هنا أضاف عبد المجيد قدي إلى التعريف الأول الطابع التأثيري للضريبة في الوضع الاجتماعي والاقتصادي للدولة بمعنى كأداة سياسية في يد الحكومات.

« السياسة الجبائية هي مجموع البرامج المتكاملة التي تخططها وتنفذها الدولة مستخدمة كافة مصادرها الجبائية الفعلية والمحتملة لإحداث أثار اقتصادية واجتماعية وسياسية مرغوبة وتجنب أثار
غير مرغوبة للمساهمة في تحقيق أهداف المجتمع »

نستشف من هذا التعريف أن السياسة الجبائية هي مجموعة من البرامج للتأثير في مختلف القطاعات وتحقيق جملة من الأهداف.

مما سبق نستطيع أن نعرف السياسة الجبائية على النحو التالي: هي مجموعة من البرامج والأدوات والإجراءات المتكاملة التي تخططها وتنفذها الدولة مستخدمة الضريبة كأداة لذلك، بهدف تحقيق مجموعة من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وبما يحقق أهداف المجتمع .

إن السياسة الجبائية ينظر إليها على أنها مجموعة متكاملة من البرامج وليست مجموعة متناثرة من الإجراءات، وبالتالي فإن المفهوم الصحيح يسمح بوضع وتصميم مكونات السياسة الجبائية في ضوء علاقات التناسق والترابط بين أجزائها ،حيث لا يتم النظر إلى كل مكون على حدى بل ينظر إليه على أنه جزء من مكونات السياسة الجبائية بصفة خاصة والسياسة المالية بصفة عامة، ليساهم في تحقيق أهداف المجتمع.

نخلص من ذلك بأن النظام الجبائي هو مكون من مكونات السياسة الجبائية،والتي بدورها جزء متكامل من السياسة المالية، والأخيرة بدورها جزء من السياسة الاقتصادية العامة للدولة، الأمر الذي يستوجب ضرورة التنسيق والترابط بين هذه الأجزاء المختلفة.

كما نخلص بأن المفهوم السابق للسياسة الجبائية يوضح لنا بصورة محددة وقاطعة أن السياسة الجبائية ما هي إلا جزء من السياسة المالية والتي هي جزء من السياسة الاقتصادية للدولة، والسياسة الجبائية ينبغي أن تعين الدولة إلى المساهمة في تحقيق أهداف المجتمع، فهي برنامج تخططه وتنفذه الدولة مستخدمة فيه كافة أساليب وفنون الضرائب لأحداث أثار تسعى إلى تحقيقها على كافة متغيرات النشاط الاقتصادي والاجتماعي والسياسي، ومساهمة في تحقيق أهداف المجتمع وهنا يأتي دور النظام الجبائي باعتباره الترجمة العملية للسياسة الجبائية.

ثانيا: أركان النظام الجبائي

يقوم النظام الجبائي على ركنين أساسيين، هما: الهدف أو الغاية من النظام الجبائي،والوسيلة المستخدمة من أجل تحقيق هذا الهدف أو الغاية:

1. الهدف

تهدف النظم الجبائية (والمالية) كافة إلى المساهمة في تحقيق أهداف المجتمعات المعنية، السياسية والاقتصادية والاجتماعية. وتتشابه الأهداف الاقتصادية التي تسعى إلى تحقيقها كل من المجتمعات المتقدمة والنامية على السواء، حيث يهدف الجميع إلى إشباع الحاجات العامة وتحقيق التنمية والاستقرار وعدالة التوزيع.

وتظهر معالم هذه الأهداف من خلال الفلسفة الاجتماعية والاقتصادية التي تتبناها السلطة الحاكمة فيحدد هدف النظام الجبائي لمضمونه وطبيعته، فيتبع هدف النظام الجبائي للسياسة العامة، وهذه تختلف بين الدول الرأسمالية المتقدمة والمتخلفة من جهة وبين الدول الرأسمالية والدول الاشتراكية من جهة ثانية، وذلك بسبب الاختلافات في ترتيب الأهداف الاقتصادية بحسب أولوياتها والاختلافات في الأيدلوجيات ونظم الحكم والنظم الاقتصادية والاجتماعية، وأيضاً الاختلافات في الهياكل الاقتصادية والثقافة والعادات والمعتقدات والتقاليد والحضارة، ومستويات التقدم الاقتصادي بكل أبعاده.

ولكي يتم تصميم النظام الجبائي لمجتمع ما فلا بد أن يولد من هذه المحددات السياسية والاقتصادية والاجتماعية، وأن ينمو ويتطور مواكباً ما يلحق هذه المقومات من تغيير وتطور، لذلك يُلاحظ وجود تباين بين النظم الجبائية بين بعض الدول وبعضها الآخر في لحظة معيّنة، ووجود تباين في النظم الجبائية للدولة نفسها على مدار الزمن.

مما تقدم يتبين أن النظام الجبائي في الدول الرأسمالية المتقدمة يهدف إلى تحقيق ثلاثة أغراض أساسية، هي: الغرض المالي والغرض الاقتصادي والغرض الاجتماعي. وهي تهدف في مجملها إلى وفرة الحصيلة وتحقيق العدالة الجبائية وإمكانية تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية، ويتم ذلك من خلال زيادة العبء الجبائي أو تخفيضه تبعاً لاعتبارات معيّنة.

أما في الدول الرأسمالية النامية التي لم تستكمل بعد أسباب نموها الاقتصادي، فإن أهداف النظام الجبائي تكمن في أغراض ثلاثة، هي: تنمية البيئة المواتية للنمو الاقتصادي، وتوزيع مكاسب النمو الاقتصادي وفقاً للهيكل المعمول به ضمن الدولة، واستخدام أمثل للموارد الاقتصادية.

كما أن بعض الفقهاء اعتقد أن لا أهمية للنظام الجبائي بالنسبة إلى النظام الاشتراكي، حيث يمكن الاستعاضة من الضريبة كأداة تمويل سياسة التسعير المتبعة في المشروعات العامة، وبالتالي يمكن الاستغناء عن الضريبة بحسبانها أداة للتوجيه بالقرارات الصادرة عن المخطط الاشتراكي، بيد أن هذا الاعتقاد كان خاطئاً، فالنظام الجبائي نظام قائم ومستقر قبل أن ينشأ النظام الاشتراكي، ولذلك لا مانع من الإبقاء عليه والاستفادة من مزاياه، كما أن الدول الاشتراكية بحاجة إليه لتنظيم تجارتها الخارجية مع الدول الرأسمالية وضبط تأثير تلك الدول فيها.

2. الوسيلة

تتحدد طبيعة النظام الجبائي بالوسائل التي يعتمد عليها في سبيل تحقيق أهدافه، وللوسيلة عنصران هما العنصر الفني والعنصر التنظيمي، فمن حيث العنصر الفني: يبدو النظام الجبائي وسيلة من خلال مجموعة القواعد القانونية التي تحدد الأصول العملية والفنية لمجموعة الضرائب التي تشكل كياناً ضريبياً خاصاً، وتصدر هذه القواعد والأصول بشكل قانون تقره السلطة التشريعية الممثلة للشعب وتأخذ هذه المجالس عند إقرارها النظام الجبائي في الحسبان العناصر الاجتماعية والحالة الاقتصادية التي تعيشها البلاد، فيأتي إقرار النظام الجبائي من قبل السلطة التشريعية حصيلة دراسة الواقع الاجتماعي والاقتصادي والعلاقات المتبادلة بين القطاعات الاجتماعية والاقتصادية في البلاد.

ومن الناحية الدستورية للمشرع المالي حرية فرض الضرائب من جهة وحرية فرض العناصر التي تتطلبها كل ضريبة من جهة أخرى، أما اختيار الوسائل الفنية لاستقطاع الضريبة فلا يختارها المشرع مباشرة، وإنما يوكل لجهات تنفيذية تطبيق الأحكام التشريعية المتعلقة بعمليات التحقق والربط والتحصيل، وعلى هذه الجهات أن تدرس البيئة الجبائية والهيكل الاجتماعي وطبقات المواطنين من مختلف الفئات في الدولة، وبناء عليه يتم اختيار أساليب فنية تمكن الإدارة الجبائية من اقتطاع الضريبة وفقاً لمتطلبات البيئة الاجتماعية وظروف أفراد المجتمع التي تتسبب بإخفاق النظام الجبائي أو نجاحه.

والى جانب هذا العنصر التشريعي للنظام الجبائي هناك أيضاً العنصر التنظيمي الذي يؤدي دوراً مهماً في جعل النظام الجبائي وسيلة لتحقيق أهدافه، في ظل تحول الدول من اعتماد الضريبة الواحدة إلى اعتماد نظام الضرائب المتعددة، ففي ظل تعدد الضرائب على سبيل المثال وجدت مجموعة من الاعتبارات استدعت تغيير أسس الاقتطاع، كتعدد أسس الاقتطاع، وتعدد الأحكام التشريعية التي تحكم كل ضريبة؛ وبالتالي تعدد اللوائح الإدارية المفسرة لهذه الأحكام، وتعدد التنظيمات الإدارية وتنوع الأجهزة الإدارية كلما ازداد تعقيد النظام الجبائي.إن هذه الاعتبارات تقتضي من المشرع أن يراعي التنسيق بين الضرائب، وإلا ضاع الغرض من النظام الجبائي كله فيجب أن يراعي تجنب حدوث أي تصدع في الجبائي ، والمحافظة على عدالة النظام الجبائي في مجمله، وضرورة التنسيق بين جميع الضرائب ضمن النظام.

ثالثا: العلاقة بين النظام الجبائي ومستوى التقدم الاقتصادي

يختلف النظام الجبائي في مكوناته من دولة إلى أخرى بل وفي نفس الدولة من فترة زمنية إلى أخرى وفقاً لاختلاف مستوى التقدم الاقتصادي والاجتماعي. فمرحلة النمو الاقتصادي التي يمر بها أي مجتمع من المجتمعات سوف تنعكس دون أدنى شك على النظام الجبائي السائد، ومدى الأهمية النسبية التي تتمتع بها كل ضريبة داخل هذا النظام.وبالتالي فواقع النظام الجبائي في الدول المتقدمة يختلف عنه في الدول النامية وهذا ما سنتعرض إليه :

1. سمات النظم الجبائية في الدول المتقدمة

تحتل الضريبة مركزا قويا في اقتصاديات البلدان المتطورة وحكومات هذه الدول تستخدمها كأداة فعالة في تنفيذ السياسات المالية والاجتماعية، وهذا الأمر منسجم مع العوامل الاقتصادية المناسبة حيث يوجد جهاز إنتاجي متطور ومستوى الدخول الفردية المرتفعة.

وبالتالي أضحى النظام الجبائي في هذه الدول وسيلة مفضلة لتدخل الحكومة في آلية السوق فهي تعدل مخصصات الدخل ومصادره، وتؤثر في أسعار المواد ومكونات الانتاج وفي توزيع النشاطات الاقتصادية حسب المناطق.

إن التأثير في البلدان المتطورة أكثر ما يتجلى في مجال المشاريع الاستثمارية عن طريق الإعفاءات التي تقدمها الدولة لبعض المشاريع، أو عن طريق إتباع سياسات الاستهلاك المناسبة. ولا يقتصر الأمر على المشاريع الاقتصادية بل تستخدم الضريبة كأداة اجتماعية في إعادة توزيع الدخل الوطني بين أفراد المجتمع.

فالدور الفعال للأنظمة الجبائية في هذه البلدان يعود إلى مجموعة من العوامل موجودة في بنية الاقتصاد المتطور هي:

أ. القسم الأكبر من الدخل الوطني يأتي من الصناعة والتجارة، ومعروف أن الحصيلة الجبائية لهذه القطاعات أكثر مردودية من مردودية القطاع الزراعي.

ب. اليد العاملة في هذه البلدان أكثر إنتاجية كونها متخصصة ومهيأة بشكل جيد للإنتاج،بالإضافة أن متوسط دخل الفرد لهذه الطبقة مرتفع نسبيا،وبذلك يشكل شريحة ضريبية جيدة،وذات مردود عال.

ج. الإدارة الجبائية ذات كفاءة وفعالية في تحقيق أهداف السياسة الجبائية ومهيأة لمواجهة التطورات الميدانية.

د. التنسيق الجيد بين أجهزة الدولة المختلفة والإدارة الجبائية الذي يساعد على نجاح النظام الجبائي في ضمان أفضل حصيلة ضريبية للدولة.

2. سمات النظم الجبائية في الدول النامية

تتصف اقتصاديات الدول النامية بجملة من الصفات العامة المشتركة على الرغم من خصوصية الهياكل الاقتصادية والاجتماعية فيها، فضلا عن اختلاف الموارد المادية والبشرية لكل دولة منها. وبشكل عام فإن أهم السمات الاقتصادية للدول النامية هي انخفاض مستوى الدخل الوطني ونصيب الفرد منه، والناتج بالأساس من انخفاض مستوى النشاط الاقتصادي في هذه الدول واختلال الهياكل الإنتاجية ومحدودية تنوع القاعدة الإنتاجية الناجم عن ضعف مساهمة القطاع الصناعي بشكل خاص. حيث تكون هذه الهياكل بالغالب أحادية الجانب تعتمد على قطاع واحد عادة والمتمثل في الزراعة أو صناعة الاستخراج، مع اختلال هياكل التجارة الخارجية والعجز المستمر لموازين المدفوعات، فضلا عن ارتفاع معدلات النمو السكاني المصحوب بارتفاع معدلات البطالة، وتدهور مؤشرات التنمية البشرية بشكل عام من انخفاض مستوى التعليم وارتفاع نسبا الأمية وتدهور الأوضاع الصحية وانتشار الفقر.

أما فيما يخص أهم سمات النظم الجبائية في الدول النامية فيمكن أن نستعرضها فيما يلي:

أ- ضعف الحصيلة الجبائية، والذي يقاس بواسطة مفهوم الطاقة الجبائية (وهي أقصى إيراد يمكن تحصيله بواسطة الضرائب في حدود الدخل الوطني دون المساس بالاعتبارات الاجتماعية لدافعي الضرائب)،وتتوقف هذه الحصيلة على مجموعة من العوامل منها: مستوى الدخل القومي وطريقة توزيعه، فضلا عن طبيعة الهياكل الاقتصادية وماهية الأهداف المرجوة من السياسات الاقتصادية المتبعة. وتعود أهم أسباب ضعف الحصيلة الجبائية في الدول النامية إلى انخفاض الدخل القومي ونصيب الفرد منه في الدول النامية (عدا بعض الدول الريعية وبخاصة المصدرة للنفط)، واتساع نطاق العمليات العينية و خصوصًا بالقطاع الزراعي، مع اتساع حجم هذا القطاع، وإتباع النظم الاقتصادية التي تعطي للدولة دورًا أكبر في النشاط

الاقتصادي، وكثرة الإعفاءات الجبائية، و صعوبة تقدير نشاط المشروعات الخاصة، وبشكل خاص مع عدم مسك دفاتر محاسبية نظاميه فيها وضعف الجهاز التنظيمي والإداري للهيئات الجبائية.

ب- اختلال الهياكل الجبائية، إذ تعاني الدول النامية من عدم التوازن بين الضرائب المباشرة و غير المباشرة إذ تمثل الضرائب غير المباشرة النسبة الأكبر في حصيلة إيرادها الجبائي، إذ تمثل الضرائب على الإنفاق والاستهلاك وضرائب التجارة الخارجية حوالي(60-70%) من مجمل الإيراد الجبائي فيها، أما الضرائب المباشرة، ممثلة في الضرائب على الدخل وضرائب على رأس المال، فغالبا ما تقل أهميتها في الإيراد الجبائي على عكس الدول المتقدمة.

ج- المعالجة غير الصحيحة لقضية العدالة، غالبا ما تعاني النظم الجبائية في الدول النامية من عدم عدالة توزيع أعباء تمويل الإنفاق العام على المواطنين بحسب قدرتهم التكليفية وعلى تحمل هذه الأعباء، كون الهدف الرئيس للضرائب هو زيادة الإيراد الجبائي لسد النفقات العامة فقط، وهذا يشمل بالطبع عدم العدالة الأفقية أي المعاملة غير المتماثلة لذوي الدخول المتساوية، وعدم العدالة العمودية أي معاملة ذوي الدخول المختلفة معاملة غير مختلفة.

د- ضعف الجهاز الإداري، إذ تنقص الإدارة الجبائية في الدول النامية المعلومات والبيانات المالية اللازمة لتقدير الضرائب كما تعاني هذه الإدارات من نقص في الإطارات والأجهزة المؤهلة اللازمة لجباية الضرائب بسبب نقص الإمكانات أو التكنولوجيا المطلوبة. مما يزيد من حالات التجنب والتهرب الجبائيين ،كذلك انتشار الفساد الإداري في إدارة الجهاز الجبائي .

هـ- هدف الضرائب الرئيسي هو سد نفقات الدولة العامة، و بالتالي تكون الضرائب حيادية لا تؤثر في توجيه الاقتصاد بما يتلاءم مع توجهات الدولة التنموية، مع كونها غير فعالة بسبب الضعف النسبي للإيراد الجبائي المتحقق بالغالب.

و- ضعف مرونة النظم الجبائية على الاستجابة للنمو الاقتصادي أو للتغيرات في هيكل النشاط الاقتصادي بشكل عام.

ي- هياكل معقدة بسبب كثره القوانين الجبائية مع كثرة التعديلات المدرجة على هذه القوانين مما يصعب فهم هذه القوانين من جهة و تطبيقها من جهة أخرى.

رابعا: مقومات النظام الجبائي

إن نجاح النظام الجبائي هو رهن بإمكانية تطبيقه في المجتمع، فنجاح الدولة في اختيار نظامها الجبائي يتوقف على معرفة كاملة بأوضاع المجتمع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، والأهداف التي يسعى إلى تحقيقها، مع تفهم متعمق بالأسس والأساليب الفنية لتصميم النظم الجبائية، بحيث أن الضريبة لا تكون عائقا أمام النمو الاقتصادي ككل أو عائقا أمام نمو قطاع من قطاعات الاقتصاد الوطني، التي تؤدي إلى

اضطراب المنافسة الاقتصادية. ومن جهة أخرى فإن قبول النظام الجبائي اجتماعيا مرهون بتحقيق العدالة والمساواة حتى تكون تلك الإجراءات الجبائية ذات قبول عام، ولا يكون هناك رد سلبي من قبل العناصر الجبائية اتجاه الإجراءات الجبائية المستحدثة وأساليب تعاملهم معها. كما يجب الأخذ بعين الاعتبار نفسية المكلف، وبالتالي ومن أجل تصميم نظام جبائي ملائم وتكوين محيط جبائي منسجم يجب مراعاة مجموعة من الاعتبارات التي تحدد بنية النظام الجبائي.

1. الطاقة الجبائية

يعني بالطاقة الجبائية المقدرة على تحمل العبء الجبائي، سواء على المستوى الكلي أي مقدرة تحمل الدخل الوطني للاقتطاعات الجبائية، أو على المستوى الفردي أي مقدرة الفرد على المساهمة من خلال دخله في تحمل العبء الجبائي، وهذه المقدرة تقابل عادة الدخل الصافي (الدخل الإجمالي مطروحا منه نفقات الحصول على الدخل ونفقات صيانته لكي يتحقق بصورة دورية).

أ. الطاقة الجبائية للدخل الوطني

يعرف البعض الطاقة الجبائية للدخل الوطني: "أقصى قدر من الأموال يمكن امتصاصه من الدخل الوطني عن طريق الضرائب، وذلك مع مراعاة الحدود الاقتصادية والمالية وتقدير الاعتبارات النفسية والسياسية لدى المكلفين". وتتأثر الطاقة الجبائية للمجتمع بمجموعة من العوامل أهمها:

- العوامل الاقتصادية

.هيكل الاقتصاد الوطني: ونقصد به نوعية الهيكل الاقتصادي للبلد، فالبلد الصناعي له طاقة جبائية أكبر من البلد الزراعي نظرا للحجم الهائل لمداخيله السائلة والتداول المكثف لها، أما البلد الزراعي غالبا ما يكون حجم هام من إنتاجه للاستهلاك الذاتي، وبالتالي ينفلت من الاقتطاع الجبائي، كما تنخفض فيه مشتريات الدخول والمعيشة، مما يؤدي إلى انكماش المادة الخاضعة للضريبة بذلك المجتمع.

.الأغراض التي تستغل فيها حصيلة الضرائب: هذا العامل يطلق عليه إنتاجية الإنفاق العام الذي سيستغل فيه حصيلة الضريبة، بحيث تزداد الطاقة الجبائية للمجتمع كلما استخدمت أموال الاقتطاع الجبائي في مشروعات إنتاجية تؤدي إلى زيادة الكفاءة الإنتاجية أو حتى إذا استخدمت في سداد القروض العامة استخدمت بصورة كفأة. أما إذا استخدمت في تمويل برامج التسلح أو لسداد قروض عامة استهلاكية، أو لسداد العجز الجاري في الموازنة العامة فتكون الضريبة بمثابة عبء على الاقتصاد الوطني والدخل القومي وتنخفض الطاقة الجبائية للمجتمع.

- العوامل الاجتماعية

تؤثر العوامل الاجتماعية إلى جانب العوامل الاقتصادية في تحديد الطاقة الجبائية العامة، ومن أهم تلك العوامل:

- الهيكل السكاني: ويقصد به الهيكل البشري للمجتمع من حيث فئات العمر القادرين على الإنتاج (الأطفال والمسنون يستهلكون دون إضافة أي قيمة للدخل الوطني)، فكلما تزايدت نسبة سكان المجتمع في سن العمل والإنتاج زادت الطاقة الجبائية في المجتمع مقارنة بالمجتمعات الأخرى التي تتشابه مع ذلك المجتمع في الدخل الوطني.
- حجم الاستهلاك الوطني: كلما تزايد حجم الاستهلاك الكلي في المجتمع كلما انخفضت الطاقة الجبائية مقارنة بمجتمع آخر تتساوى معه في الدخل الوطني، لكن مع انخفاض مستوى الاستهلاك به.
- الوعي الجبائي: تزداد الطاقة الجبائية في المجتمعات التي يؤمن أفرادها بأهمية برامج النفقات العمومية التي يتم تمويلها بالإيرادات الجبائية، وكذلك وعيهم بضرورة المساهمة في تلك البرامج من خلال مدفوعاتهم الجبائية ما ينقص من التهرب الجبائي.

- العوامل السياسية

يرتبط العامل السياسي بالوضعية المالية للدولة. فالدولة ذات عجز في الموازنة تضطر إلى الاقتراض من الخارج في شكل ديون يتم تسديدها حين بلوغ تاريخ الاستحقاق وهذا على حساب النفقات العمومية، وبالتالي توجيه جزء كبير من الدخل الوطني نحو الخارج.

ب. الطاقة الجبائية للفرد

الطاقة الجبائية للفرد وتعني مقدرة الفرد من خلال دخله على المساهمة في تحمل العبء الجبائي،أي المقدرة التكليفية للفرد في تحمل الأعباء الجبائية. وهي تتوقف بدورها على عاملين هما:

- طبيعة الدخل: ويعرف الدخل كما رأينا فيما سبق بأنه: كل مال نقدي أو قابل للتقدير بالنقد يحصل عليه الفرد بصورة دورية ومنتظمة من مصدر قابل للبقاء وخلال فترة زمنية محددة، وبالتالي هذا التعريف يستبعد كل دخل لا يتمتع مصدره بالتجدد أو البقاء أو بالصفة النقدية، مما يبقي المداخيل العرضية أو الاستثنائية خارج مفهوم الدخل. فكلما كان الدخل الذي يحققه الفرد دائما وأكثر استقرارا كلما زادت الطاقة الجبائية الفردية. في هذا المجال نجد أن المداخيل المتأتية من رأس المال فهي دائمة ومضمونة، في حين تعتبر مداخيل العمل ظرفية وغير مضمونة نتيجة الخطر الدائم للبطالة،وهكذا تظهر المقدرة التكليفية لعوامل رأس المال مرتفعة جدا مقارنة بعوائد العمل.
- استعمال الدخل: إن الاقتطاع الجبائي لا يجب أن يكون بطريقة لا تسمح للعنصر الجبائي بحيازة مبالغ مالية كافية تغطي استهلاكه وتكون له احتياطي، حيث على الاقتطاع الجبائي أن يحترم حد الكفاف لأن هناك اقتطاعات أخرى شبه جبائية تفرض على السلطات العمومية أن تراعي هذا الاعتبار.

2. العدالة الجبائية

إن من طبيعة الضريبة تعلقها بعدالتها، إذ عندما يرتفع حجم النفقات العامة وفي المقابل تزداد التكاليف العامة فيصبح المكلف يشعر بثقل العبء الجبائي، ومن هنا تبدأ المطالبة بعدالة الضريبة. فمفهوم العدالة الجبائية نسبي يختلف من دولة لأخرى ومن طبقة اجتماعية إلى أخرى، فالغني من وجهة نظره قد يرى أن فرض ضريبة موحدة النسب على جميع الأشخاص والأموال في الدولة ودونما اعتبار لأي ظروف سواء مادية أو عائلية هو عدالة ضريبية، بينما يراها الفقراء من باب التضامن الاجتماعي بين فئات المجتمع حيث يتحمل الغني العبء الأكبر بالمساهمة في الأعباء العامة حسب حالته ومقدرته التكليفية، كما أن مفهوم العدالة يختلف من دولة لأخرى تبعًا للسياسة الاقتصادية المتبعة في كل دولة، فلا تنظر الدول الرأسمالية للعدالة الجبائية نظرة مشابهة لنظرة الدول الاشتراكية، فتحديد مفهوم العدالة الجبائية واجهه صعوبات كبيرة بسبب اختلاف النظرة للعدالة من جهة وصعوبة قياس أثر الضريبة وتحديد عبئها على المكلف بشكل فردي.

من جهة أخرى فقد ذهب بعض الفقهاء إلى تعريف مفهوم العدالة الجبائية بناءً على نظرية المنفعة أو على نظرية القدرة على الدفع.

فنظرية المنفعة :تقول بأن العدالة تبنى على المنفعة، أي يكون النظام الجبائي عادلا في الدولة عندما يتقاضى المكلف منفعة تعادل ما يدفعه للدولة والقصد هنا منفعة شخصية، إلا أن هذه النظرية لم تصمد طويلا أمام الانتقادات التي وجهت لها بسببين هما:

-أنها تخالف مفهوم الضريبة وطبيعتها القانونية، فالمكلف عندما يدفع الضريبة المستحقة عليه إنما يدفعها من باب التضامن الاجتماعي في الدولة وليس الحصول على منافعها.

- صعوبة تحديد المنفعة التي يحصل عليها الفرد نتيجة قيام الدولة بوظائفها

نظرية القدرة على الدفع :حسب هذه النظرية على المكلف المشاركة في الأعباء العامة للدولة على أساس المساواة في التضحية وهنا يقصد في المساواة في التضحية أن تفرض حسب أحوال المكلف المالية والاجتماعية.

إن تحقيق نظام جبائي عادل يستلزم أن تكون الاقتطاعات المباشرة وغير المباشرة منسجمة ومتناسقة مع هيكل الاقتصاد الوطني، ومن جهة أخرى أن يكون النطاق العام للإخضاع الجبائي واسع، بحيث يمس أكبر قدر من المكلفين بدفع الجبائية.

أ. هيكل الاقتطاع الجبائي

نقصد بهيكل الاقتطاع الجبائي مكانة كل من الاقتطاعات الجبائية المباشرة والاقتطاعات الجبائية غير المباشرة ضمن النظام الجبائي.وبالتالي فإن تصميم النظام الجبائي الأمثل يستلزم ضرورة اختيار المكونات الجبائية التي تسمح بالتميز في المعاملة الجبائية لكل مكون من مكونات الطلب الكلي، وتحقيق أكبر قدر

من التناسق وأقل قدر من التعارض عن طريق تكييف الاقتطاعات الجبائية حسب كل قطاع اقتصادي، وحسب كل طبقة اجتماعية، أو حسب كل فئة من فئات الدخل. كما يجب أن يحتوي هذا النظام الجبائي على اقتطاعات ثابتة واقتطاعات مرنة، بحيث أن عامل الثبات يجعلها لا تتأثر بتطورات الوضع الاقتصادي، وبذلك ضمان الحصول على إيرادات في حالة تراجع النشاط الاقتصادي. أما عامل المرونة فيجعل الاقتطاعات تتبع التقلبات الاقتصادية، وبذلك يتم زيادة الحصيلة من الإيرادات في حالة التوسع مثلا عن طريق ضرائب الإنفاق والاستهلاك.

إن أساس الاقتطاع في الضرائب المباشرة تكون بحسب تدفقات الدفع أو الناتج الوطني بتكلفة عوامل الإنتاج فهي تعبر عن العوائد المدفوعة لعوامل الإنتاج، مداخيل العمل (الرواتب والأجور)،مداخيل رأس المال(الريوع، الإيجار، الفوائد)،مداخيل المنظم(الأرباح التجارية والصناعية، أرباح المهن الحرة...الخ) والتي تنتج عن الفرق بين الإيرادات والتكاليف. أما أساس الاقتطاع في الضرائب غير المباشرة فيكون بحسب تدفقات النفقات سواء الاستهلاكية أو الاستثمارية، فالضرائب غير المباشرة تفرض على الدخل بمناسبة استخدامه أو إنفاقه، أو على رأس المال بمناسبة تداوله، أو انتقاله من شخص لآخر(حقوق التسجيل و الطابع).

إن مفهوم الاقتطاع الجبائي ينطوي على قيام الدولة بفرض ضرائب متعددة تمكنها من استقطاع جانب من الدخل الوطني بمناسبة إنتاجه و توزيعه وإنفاقه. ولذلك يعكس هيكل الاقتطاع الجبائي الملامح الرئيسية لهيكل الدخل في مجتمع معين بالإطلاع على عناصر الحصيلة الجبائية فيه. فالدول المتقدمة اقتصاديا التي يحتل فيها القطاع الصناعي مركز الصدارة في هيكلها الاقتصادي تعتمد اعتمادا رئيسيا على هذا القطاع للحصول على الجانب الأكبر من مواردها الجبائية، بينما الدول المتخلفة اقتصاديا التي يحتل فيها قطاع تصدير المواد الأولية كالبترول مثلا مركز الصدارة في هيكلها الاقتصادي فإنه يشكل الجانب الوحيد أو الأكبر من مواردها.

كما يؤثر هيكل الدخل الوطني على هيكل الاقتطاع الجبائي وبالتالي يتأثر به. فعملية الاقتطاع الجبائي تتم على أساس مجموعة من القواعد والأسس التي تسمح بالقيام بعمليات الاقتطاع.

ووفقاً لذلك فإن الهيكل الجبائي يتمثل في" بناء مكون من عدد الصور الفنية للضريبة ذات أوزان نسبية متقاربة أو متباعدة "ويتحدد الوزن النسبي لضريبة معينة بنسبة حصيلتها إلى الحصيلة الجبائية الكلية أو بالأهمية النسبية لدورها في تحقيق أهداف السياسة الاقتصادية للمجتمع. وبالتالي تختلف الهياكل الجبائية عن بعضها البعض وفقاً لتباين مكوناتها وأوزانها النسبية ومدى تباعد أو تقارب تلك الأوزان عن بعضها البعض.

مما سبق نستخلص الملاحظات التالية:

أ -ضرورة اختيار أنواع وأشكال الضريبة داخل النظام الجبائي بما يتلائم مع ظروف وخصائص المجتمع الذي تعمل في نطاقه.

ب -ضرورة تحديد الوزن النسبي لكل ضريبة وفقاً لقدرتها على تحقيق الأهداف.

ج-ضرورة التنسيق بين أنواع وأشكال الضرائب التي يتم اختيارها بما يسمح بارتباطها ببرامج عمل محددة، وبما يجعل منها برامج ضريبية متكاملة، وهذا يعني إمكانية اختلاف النظام الجبائي من مجتمع لآخر، بل لنفس المجتمع من فترة زمنية إلى أخرى، وفقاً لاختلاف الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي يمر بها المجتمع، وبالتالي اختلاف الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها.

ب. النطاق العام للإخضاع الجبائي

فمن مقومات نجاح النظام الجبائي هو مدى مساهمته في تحقيق العدالة في توزيع الدخول في المجتمع وفي إعادة توزيع الدخل وفق اقتطاع جبائي يمس جميع فئات المجتمع، وبمعدلات ضريبية تراعي المقدرة التكليفية لكل واحد، وأن يتحمل كل فرد حسب طاقته نصيبه من عبء الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة.

3. البيئة الجبائية

إن اختيار العناصر الخاضعة للضرائب وتحديد الصور الفنية المختلفة للإخضاع الجبائي ليست كافية لوضع نظام جبائي ملائم. فالأمر يتطلب دراسة ظروف البيئة (المحيط الجبائي) دراسة واقعية لضمان سلامة تطبيق ما يقرر من ضرائب، ولتهيئة الظروف الملائمة لتجنب ما قد يعترض إجراءات تنفيذ قوانين الضرائب من عقبات تنحرف بها عن تحقيق الأهداف الموضوعة للسياسة الجبائية.

أ. كفاءة الإدارة الجبائية

تشكل إدارة الضرائب الجهاز المكلف بتطبيق التشريع الجبائي والتحقق من سلامة ذلك التطبيق حماية لحقوق الدولة من جهة، وحقوق المكلفين من جهة أخرى. ويتطلب نجاح الإدارة الجبائية في أداء وظائفها توفر عدة مقومات نجملها فيما يلي:

- توفر العناصر الفنية والإدارية ذات الكفاءة العالية والخبرة الواسعة من خلال التكوين والتدريب المتواصل وفق المستجدات الحاصلة.
- تعزيز ودعم الإعلام والاتصال بين الإدارة الجبائية والجمهور، سواء عبر اللقاءات بالجمعيات والاتحادات المهنية أو عبر وسائل الاتصال الحديثة، من أجل تحسين العلاقة بين الإدارة والجمهور.
- ترقية وتحسين ظروف عمل أعوان الإدارة الجبائية مما ينعكس إيجابا على مردودهم عبر وضع نظام للأجور مشجع وملائم، وحمايتهم قانونيا أثناء أداء عملهم.

- تزويد الإدارة الجبائية بتكنولوجيات الإعلام الحديثة كأنظمة الإعلام الآلي، شبكات الاتصال...الخ لتمكينها من رفع مستوى خدماتها كما ونوعا.
- وضع نظام رقابة فعال ومراجعة داخلية vérification interne يتميز بالدقة وسرعة اكتشاف الأخطاء المرتكبة مع فرض العقوبات المناسبة لمرتكبيها.
- تبسيط أحكام قوانين الضرائب وإجراءات تنفيذها مما يسهل عمل أعوان الإدارة الجبائية ويقلل من حجم المنازعات الجبائية.
- وضع شبكة اتصال تربط بين مختلف الإدارات ذات علاقة مع الإدارة الجبائية(إدارة الجمارك التجارة البنوك...الخ)،لتوفير المعلومات الضرورية عن نشاط المكلفين، مما يسهل متابعة وضعياتهم.

ب. حركية النظام الجبائي

ونقصد بحركية النظام الجبائي مدى استجابته للتطورات الحاصلة على مستوى النشاط الاقتصادي وكذا الجوانب الفنية والتنظيمية للنظام الجبائي، فبقاء نظام جبائي معين في دولة معينة ثابتا لفترة غير قصيرة يؤدي به إلى حالة من الجمود في الجوانب الفنية والإدارية. فالجوانب الفنية ترتبط بطبيعة عناصر أوعية الضرائب التي يضمنها من ناحية بإجراءات ربطها وتحصيلها من جهة أخرى. فالتقاليد الفنية الجامدة تستمر في نفس أساليب وطرق الإخضاع الجبائي دون العمل على إجراء تغييرات وتعديلات جوهرية تحسن من الحصيلة الجبائية.

أما الجوانب الإدارية نقصد بها الجانب التنظيمي للإدارة الجبائية، من حيث طرق التسيير، الأحكام التشريعية الجبائية، فالدول التي تتوفر فيها إدارة جبائية قديمة واكتسبت خبرات فنية طويلة ونالت قدرا كبيرا من التدريب العلمي هي التي تملك إمكانيات نجاح تطبيق هيكل جبائي حديث على جانب كبير من التعقيد، بخلاف الدول المتخلفة التي يحول انخفاض مستوى أجهزتها الإدارية دون تطور هياكلها الجبائية بما يسمح باستحداث ضرائب جديدة أو أساليب فنية متطورة لتنظيم الاستقطاع الجبائي.

ج. التحريض الجبائي L'incitation fiscale

يمثل التحريض الجبائي مساعدات مالية غير مباشرة تمنح إلى بعض الأعوان الاقتصاديين، والذين يلتزمون بمعايير وشروط معينة يحددها المشرع، وهي عادة تتمحور في طبيعة النشاط ومكان إقامته والإطار القانوني للمستفيد. وتأخذ الحوافز عدة أشكال، فقد تكون في شكل تخفيض أو إعفاء جبائي قصد استقطاب رؤوس الأموال من جهة، ومن أجل توجيه نشاط القطاع الخاص وفق الأهداف الاجتماعية والاقتصادية للدولة من جهة أخرى.

وتعمل السياسة التحريضية على زيادة تراكم رؤوس الأموال من خلال تخفيف العبء الجبائي على المؤسسة ومن ثم زيادة قدرات التمويل الذاتي للمؤسسة، ويترتب على ذلك إنعاش وتطوير قدرات

المؤسسة وتحسين تنافسيتها عن طريق تخفيض تكلفة الاستثمار. إن انتهاج سياسة التحريض الجبائي يتطلب إضافة إلى ما سبق توفر مجموعة من الشروط المرتبطة بالمحيط المؤسساتي العام بعناصره السياسي والاقتصادي والتقني والإداري:

أ. العوامل ذات الطابع الجبائي: وتتعلق بشكل التحريض وزمنه ومجال تطبيقه. وهناك صنفين من الضرائب: ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة، وبالتالي فإن تحديد نوع الضريبة التي سوف تكون محل التحريض الجبائي له أهمية بالغة على مستوى فعالية ذلك التحريض وعلى هذا الأساس تحدد تلك الضريبة حسب أهميتها ومردوديتها بالنسبة للمؤسسة.

- شكل التحريض: يأخذ التحريض عدة أشكال كالتخفيف والإعفاء، ونجد أن الإعفاء الجبائي واسع الانتشار في معظم السياسات التحريضية، ورغم أن الإعفاءات لها أهمية في التأثير على قرار الاستثمار إلا أنه من جهة أخرى تؤدي إلى تخفيض إيرادات الدولة بشكل واسع، وبالتالي فهو مكلف لميزانية الدولة. ولكن في المقابل فهو وسيلة لخلق الثروة وتراكم رأس المال التي ستكون مستقبلا مادة خاضعة للضرائب.

- زمن التحريض: يجب مراعاة عامل الزمن في تطبيق إجراءات التحريض وبالضبط من حيث مدة سريانها ومدى توافقها مع المدة الكافية والضرورية للاستثمار، خاصة في السنوات الأولى لبداية ممارسة النشاط أين تكون المصاريف ضخمة في المقابل الإيرادات ضعيفة. وعلى هذا الأساس فإن منح المزايا الجبائية عند انطلاق المشروع يسمح للمؤسسة بالتراكم المالي وتحسين خزينتها المالية، مما يساعدها على تجاوز مرحلة الانطلاق بسلام ويضمن لها إمكانية الاستمرار والثبات.

- مجال تطبيق التحريض: إن إجراءات التحريض الجبائي تستهدف بعض المشروعات الاستثمارية دون غيرها وبالضبط الاستثمارات المنتجة التي تكون لها نتائج إيجابية وتساهم في تحقيق الأهداف الاجتماعية والاقتصادية لدولة،وتحقيق قيمة مضافة معتبرة للاقتصاد الوطني وخلق مناصب الشغل.

ب. العوامل ذات الطابع غير الجبائي: تتوقف فعالية التحريض الجبائي على مدى توفر محيط مؤسساتي ملائم. ويتجسد ذلك في المنظومة القانونية والتنظيمية الملائمة، بالإضافة إلى الاستقرار السياسي والاقتصادي.

ولقد حدد الأستاذ برنارد فيني Bernard venay هذا المحيط في أربعة عناصر:

- العنصر الإداري: ونقصد به كفاءة الإدارة الجبائية في تطبيق الإجراءات التحريضية لفائدة الاستثمار الوطني المنتج بعيدا عن الإجراءات البيروقراطية والقيود الإدارية المعرقلة.
- العنصر التقني: ومرتبط بالبنية الاقتصادية للبلد، والهياكل القاعدية والبني التحتية للاقتصاد.
- العنصر السياسي: نعني به الوضع السياسي للدولة، فالاستقرار السياسي يشجع على الاستثمار ومن ثم نجاح سياسة التحريض الجبائي.

- العنصر الاقتصادي: يتمثل في الوضعية الاقتصادية السائدة في البلد من خلال حجم السوق المحلي إمكانية التصدير إلى الخارج، مدى قرب البلد من الأسواق العالمية، توفر اليد العاملة المؤهلة، مصادر التموين بالمواد الأولية، التسهيلات المالية والاقتصادية، استقرار العملة، وجود سياسة مرنة بالنسبة للأسعار...الخ.

الفصل الثالث: الضغط الجبائي والفعالية الجبائية

الأهداف التعليمية:

بعد دراستك لهذا الفصل ستكون قادرا على فهم:

1. الضغط الجبائي
2. كيفية قياس الضغط الجبائي
3. فعالية النظام الجبائي
4. مؤشرات قياس فعالية النظام الجبائي

تمهيد:

تسعى حكومات بلدان العالم إلى تصميم نظامها الجبائي وفق متطلبات الواقع الاقتصادي والاجتماعي للبلد. فهو أداة تأثير على الاقتصاد والمجتمع حسب منهجية واضحة وأهداف محددة. نظراً لأهمية الدور الذي بات يلعبه النظام الجبائي في عالمنا الحالي في تدعيم إيرادات أي دولة وتمويل خزينتها العامة وإدخالها في النشاط الاقتصادي، فقد أصبحت مسألة الضرائب التي تفرضها الحكومات على الأفراد والمؤسسات، بهدف تمويل نفقاتها وتمويل القطاعات التي تنفق عليها، من أهم القضايا التي تهم رجال المال والرأي العام وصناع القرار في السياسة الاقتصادية، فنسبة الاقتطاعات الجبائية على مداخيل الأفراد والمؤسسات بمعنى الضغط الضريبي. يعد المحدد الرئيس لفعالية النظام الجبائي، وبالتالي مدى قدرته على تحقيق أهدافه المالية والاجتماعية والاقتصادية. معدل الضغط الضريبي يعتبر من أهم المؤشرات الكمية المعتمدة لتقييم الضرائب على مستوى الاقتصاد، كونه يمثل جملة ما تحدثه السياسة الجبائية من تأثير على سلوك الأفراد في المجتمع وتعديل خططهم(الاستهلاك ،الادخار والاستثمار)،كما يعبر كذلك عن الجهد المبذول من طرف الدولة و بمقارنته بمؤشر الجهد الضريبي-الفارق بين ما هو مقدرو فعلي -نستطيع معرفة إمكانية زيادته من عدمها.

سنتناول في هذه المحاضرة المحاور التالية:

-المحور الأول :الضغط الضريبي.

-المحور الثاني :الفعالية الجبائية.

المحور الأول: الضغط الجبائي

يعتبر الضغط الضريبي من بين المفاهيم و المؤشرات التي أثارت انتباه الاقتصاديين إذا يسمح بتقدير و تتبع الآثار التي يحدثها النظام الضريبي على الحياة الاقتصادية للدولة المعنية.

أولا: الضغط الجبائي

1. تعريف الضغط الجبائي

نقصد بالضغط الجبائي نسبة الاقتطاعات الجبائية إلى الدخل أو نسبة المساهمة المالية للمجتمع في تحمل العبء الجبائي. وتكون هذه النسبة كلية، قطاعية أو فردية

2. قياس الضغط الجبائي

يمكن قياس الضغط الجبائي كما يلي:

- **الضّغط الجبائي الكلّي** = الاقتطاعات الجبائية / الدّخل الوطني الخام

- **الضّغط الجبائي القطاعي** = الاقتطاعات الجبائية من القطاع / الدّخل القطاعي

- **الضّغط الجبائي الفردي** = الاقتطاعات الجبائية الفردية الكلّية / الدّخل الفردي

ونشير في هذا الصّدد إلى الصعوبة الموجودة في تحديد مختلف أصناف الدّخل وخاصة الدّخل الفردي وهذا حتى في الدّول المتقدمة التي تحتوي على أجهزة إحصائية متطورة، كذلك هناك الضّغط الجبائي الحقيقي والضّغط الجبائي الوهميla pression fiscale réelle et la pression fiscale fictive حيث يرتبط الضغط الجبائي الحقيقي بالتنظيم الداخلي للجباية وبصيغة أخرى بالهيكل الجبائي.فمثلا الاقتطاعات الجبائية غير المباشرة ترتبط بالاستهلاك أو الإنفاق والاقتطاعات المباشرة ترتبط بالمداخيل وللحصول على نسب ضغّط جبائي حقيقي يجب مقارنة الاقتطاعات غير المباشرة إلى حجم النفقات الاستهلاكية والاقتطاعات المباشرة إلى حجم المداخيل كما يلي :

- **الضّغط الجبائي غير المباشر:** الاقتطاعات الجبائية غير المباشرة / حجم النّفقات الإستهلاكية

الاقتطاعات الجبائية المباشرة

- **الضّغط الجبائي المباشر:** ــ

حجم المداخيل المحقّقة

أما الضغط الجبائي الوهمي فهو من خصائص الدّول الريعية و من بينها الجزائر، حيث يتكون الهيكل الجبائي الرّسمي من الجباية البترولية والجباية العادية، فإذا قمنا باحتساب الضّغط الجبائي المطبق بأخذ الجباية أو الرّيع البترولي فإن من شأنه أن يضخم هذه النسبة، ولا يعطينا صورة حقيقية عن حجمها.

كذلك يمكن احتساب الضّغط الجبائي بالنسبة لاقتطاعات الدولة، للاقتطاعات المحلية أو للاقتطاعات شبه الجبائية إلى الدّخل الوطني الخام .إن الضّغط الجبائي له مجال يتحرك فيه فإذا ارتفع فهذا ليس معناه أن الإيرادات الجبائية سوف ترتفع حتما (منحنى لافر Laffer). حيث أنه إبتداء من حد معين فإن كل زيادة في الضّغط الجبائي تؤدي بالموازاة إلى انخفاض الإيرادات الجبائية

وفي الواقع فإن الحدّ الأدنى للضّغط الجبائي لا يقاس أو لا يتحدّد إلا بمقارنة الضغط الجبائي على المستوى الدّولي أي بمقارنة العبء الجبائي على مستوى الدول، وبذلك تتحدّد معايير تموضع أو تموقع مستوى الضّغط الجبائي. فإذا أخذت البلدان المتطورة كمرجع فإن نسبة الضغط الجبائي تتراوح ما بين 20% و30%،كما أن هناك أربع اختيارات لدفع مستوى الضّغط الجبائي يمكن استعمالها جملة واحدة و هي: رفع نسب الاقتطاعات، توسيع الوعاء، تحسين عملية التحصيل، وأخيرا مكافحة الغش والتهرب الجبائيين وعادة ما يفضل الاختيار الأول نظرا لسهولته حيث يحتاج لمجرد مادة تشريعية ضمن قانون المالية. وبرفع مستوى الضّغط الجبائي هناك حدّ لا يجب تجاوزه وإلا أدّى إلى آثار ونتائج سيئة وخطيرة وبذلك يصبح النظام الجبائي أداة للتفكك المالي والاقتصادي والاجتماعي والسّياسي، ولعل أهم هذه الآثار هو التهرّب والغش الجبائيين، و خارج إطار هذا التحليل، يمكن إيجاد نسبة مثلى للضغط الجبائي يجب تحقيقها ويحدّدها كولين كلارك Collin Clark عند 25% من الدخل الوطني الخام.

ولكن نظريا تبقى هذه النسبة ليست بالمثلى فيمكن زيادة الاقتطاعات الجبائية طالما أنها لم تؤدي إلى وجود الآثار غير المرغوب فيها، كذلك فإن النسبة المثلى للاقتطاع الجبائي تتوقف بالدرجة الأولى على استغلال المقدرة التكليفية إضافة إلى الوضعية السيكولوجية للعناصر الجبائية اتجاه الاقتطاع الجبائي، أي التصّور الذي تضعه العناصر الجبائية للاقتطاع الجبائي، مما يحدّد سلوكها اتجاه النظام الجبائي ككل بحيث أن تواجد ضريبة سيئة وغير مبرّرة كفيلة لوحدها فقط بتحدّيد سلوك العناصر الجبائية اتجاه السّياسة الجبائية عامة.

ثانيا: الضغط الضريبي و بعض المفاهيم القريبة

من أهم المفاهيم القريبة الجهد الضريبي العبء الضريبي و الطاقة الضريبية.

1. الجهد الضريبي :هو الإيرادات الضريبية المتحققة(العبء الضريبي الفعلي)نسبة إلى الطاقة الضريبية المقدرة (العبء الضريبي الأمثل).هذا و يعبر الجهد الضريبي عن المدى الذي يتحمله المجتمع على شكل ضرائب ،أو الكم الذي استغلته الدولة من الطاقة الضريبية للمجتمع. و يتم احتسابه على النحو التالي:

$$\text{الجهد الضريبي} = \frac{\text{العبء الضريبي}}{\text{الطاقة الضريبية}}$$

يعبر هذا المؤشر عن مدى استغلال الدولة الطاقة الضريبية في المجتمع على شكل ضرائب. و عند تجاوز الجهد الضريبي الواحد صحيح فإن الضرائب المدفوعة فعلا تفوق الطاقة الضريبية للمجتمع و تعبر عن حدوث حالة (الإرهاق الضريبي)و تختلف درجتها تبعا لإبتعادها أو قربها عن الواحد الصحيح.

2. **العبء الضريبي**: يعرف العبء الضريبي بأنه التغيرات الناشئة عن فرض الضريبة على توزيع الدخول، حيث ينتج عن فرض الضرائب آثار على استخدامات الموارد الاقتصادية و على الإنتاج الوطني و على توزيع الدخول، حيث يعتبر من الآثار لاقتصادية للضرائب الأثر الأول و الثاني(استخدامات الموارد و الإنتاج الوطني) و أما الأثر الثالث(توزيع الدخول)يخص اصطلاح العبء الضريبي .

و قصد قياس العبء الضريبي نكوف أما معيارين:

أ. **العبء الضريبي المطلق**: عبارة عن المبالغ التي تحملها المكلف الفعلي للضريبية خلال فترة معينة أو عبارة عن متوسط ما يتحمله الفرد في قطاع التمويل الفعلي للضريبة خلال فترة معينة.

$$\text{العبء الضريبي المطلق} = \frac{\text{الحصيلة الضريبية التي تحملها القطاع فعلا}}{\text{عدد أفراد القطاع}}$$

ب. **العبء الضريبي النسبي**: وهو عبارة عن العبء الضريبي المطلق منسوبا لدخل المكلف أو هو متوسط العبء الضريبي المطلق منسوبا لمتوسط نصيب الفرد من الدخل .

$$\text{العبء الضريبي النسبي} = \frac{\text{العبء الضريبي المطلق}}{\text{المقدرة التكليفية}}$$

ج.**الطاقة الضريبية**: تعرف على أنه الحد الأقصى للإيرادات التي يمكن تحصيلها من خلال الضرائب، مع الأخذ بعين الاعتبار كل من حجم و هيكل الناتج المحلي الإجمالي و مقدار النفقات العامة و مستوى إنتاجيتها ،و كذلك مقدرة الأفراد على تحمل الضرائب و قدرة الحكومة على تحصيلها و من هنا نجد أن الطاقة الضريبية تمثل العبء الضريبي الأمثل الذي يحقق التوازن ما بين حاجة الحكومة للضريبة لتغطية نفقاتها ،و بين مقدرتها على تحصيل تلك الضرائب ، و كذلك مقدرة الأفراد على دفع الضرائب

المحور الثاني: الفعالية الجبائية

تعتبر الفعالية إحدى المؤشرات الهامة التي من خلالها نستطيع الحكم على مدى نجاح أو فشل النظام الجبائي لأي دولة، باعتبار أن النظام الجبائي جزء من السياسة المالية فإن فعاليته تؤثر على الفعالية الاقتصادية لهذه الدولة.

أولا: مفهوم فعالية النظام الجبائي

يعرف الباحثان كاتز katz وكان kahn الفعالية على أنها القدرة على البقاء والاستثمار والتحكم في البيئة"، ويرى الباحثون كاست Kast وهوزنزويج Hosenzweig ونيجاندي أن الفعالية تعني قدرة المنظمة على تحقيق أهدافها وتحقيق رضا العملاء والعاملين بها وتنمية الموارد البشرية بالإضافة إلى النمو و الربحية.

أما الباحثون ماهوني Mahoney وستيرز Sterers وآخرون فينظرون إلى الفعالية على أنها الإنتاجية المرتفعة والمرونة، وقدرة المنظمة على التكيف مع البيئة فضلا عن القدرة على الاستقرار والابتكار.

إن مفهوم الفعالية الأكثر شمولا هو ما وضعه فريق من الباحثين من بينهم Yuchtmen وسيشور Seachore وإتزيوني Etzioni الذين يرون أن الفعالية تعني قدرة المنظمة على تحقيق أهدافها التشغيلية، وتعبر الأهداف التشغيلية عن الناتج النهائي الذي يرتبط بالسياسات التي تتبعها المنظمة أي ما تحاول المنظمة تحقيقه في الواقع العملي وعلى ضوء متغيرات البيئة الداخلية والخارجية المحيطة بها.

كذلك وللتحديد الدقيق للفعالية يجب أن نفرق بين الفعالية والكفاءة، فالفعالية هي محصلة تفاعل مكونات الأداء الكلي للمنظمة بما يتضمن من أنشطة إدارية ووظيفية وفنية، كما أنها ترتبط بمدى تحقيق المنظمة لأهدافها. أما الكفاءة فتقتصر على استخدام الموارد المتاحة للمنظمة، أي أنه يرتبط بعنصر التكلفة والعلاقة بين المدخلات والمخرجات، أي مدى الرشد في استخدام الموارد المتاحة.

ورغم اختلاف الفعالية عن الكفاءة إلا أنهما متلازمان، حيث أن حسن استخدام الموارد قد يضمن بدرجة كبيرة تحقيق الأهداف، كما أن تحقيق الأهداف قد يعكس حسن استخدام الموارد، ولكن تبقى المنظمة وتنمو ويجب أن تحقق الكفاءة والفعالية في وقت واحد، بينما إذا حققت المنظمة أهدافها بتكلفة عالية فإن كفاءتها تنخفض مما يهدد وجودها. ويمكن صياغة العلاقة بين الكفاءة والفعالية في الشكل التالي:

شكل رقم (1): نموذج العلاقة بين الكفاءة و الفعالية

	كفء	غير كفء
فعال	4	1
غير فعال	3	2

المصدر: ناصر مراد، مرجع سابق، ص 74

نلاحظ من الشكل أربعة حالات هي:

- الحالة الأولى: يوجد رشد في استخدام الموارد لكن لسبب معين خارج سيطرة المنظمة أو تحت سيطرتها لم تتحقق الأهداف.
- الحالة الثانية: لا يوجد رشد في استخدام الموارد ولا تتحقق الأهداف.
- الحالة الثالثة: تتحقق الأهداف لكن مع وجود إسراف في استخدام الموارد.
- الحالة الرابعة: يمثل الوضع الأمثل حيث يوجد رشد في استخدام الموارد بالإضافة إلى تحقيق الأهداف.

نستخلص أن فعالية النظام الجبائي تعني مدى قدرته على تحقيق أهدافه بشكل متوازن، فقد تتعرض تلك الأهداف فيما بينها، فالهدف المالي للضريبة قد يتعارض مع الهدف الاقتصادي نتيجة تدعيم الدولة لبعض القطاعات من خلال إعفائها كليا أو جزئيا من الضريبة، أي أن الدولة قد تضحي بالهدف المالي لتحقيق هدف اقتصادي ما. كما قد يتعارض الهدف المالي مع الهدف الاجتماعي بحيث يراعي المشرع الجبائي الوضع الاجتماعي للأفراد من خلال إعفاء الأفراد ذوي الدخل المنخفض مع اختلاف المعاملة الجبائية للأفراد حسب الوضع المالي والاجتماعي، وذلك من أجل تحقيق التضامن الاجتماعي

ونتيجة لتعارض أهداف النظام الجبائي، يتعين على المشرع مراعاة المصالح الثلاثة التالية:

- مصلحة الدولة تتحقق من خلال توفير الإيرادات المالية لتغطية النفقات المختلفة بالقدر الذي يساعد على تحقيق سياستها الاقتصادية و الاجتماعية.
- مصلحة المكلف تتحقق بفرض الضريبة بالقدر الذي لا تكون عائقا أمام طموحاته وفوق مقدرته التكليفية.
- مصلحة المجتمع تتحقق من خلال استخدام الحصيلة الجبائية في المشاريع التي تحقق الرفاهية لأفراد المجتمع، وفي المقابل القضاء على التبذير والإسراف في النفقات التي لا طائل منها.

ثانيا: مؤشرات قياس فعالية النظام الجبائي

توجد عدة طرق لقياس فعالية النظام الجبائي ويقترح فيتوتانزي مؤشرات أساسية يمكن اعتمادها لتصميم نظام ضريبي فعال ندرجها فيمايلي:

أ-مؤشرات التركز: يقتضي هذا المؤشر بأن يأتي جزء كبير من إجمالي الإيراد الجبائي من عدد ضئيل نسبيا من الضرائب والمعدلات الجبائية، لأن ذلك من شأنه أن يساهم في تخفيض تكاليف الإدارة والتنفيذ. فتجنب وجود عدد كبير من الضرائب وجداول المعدلات التي تولد إيرادات محدودة يمكن أن يؤدي إلى تسهيل تقييم آثار تغيرات السياسة وتفادي خلق الانطباع بأن الضرائب مفرطة.

ب –**مؤشر التشتت**: ويتعلق الأمر بما إذا كانت هناك ضرائب مزعجة قليلة الإيراد، وإذا كانت موجودة هل عددها قليل. هذا النوع من الضرائب يجب التخلص منه سعيا لتبسيط النظام الجبائي دون أن يكون لحذفه تأثير على مرودية النظام.

ج-**مؤشر التآكل**: ويتعلق الأمر بما إذا كانت الأوعية الجبائية الفعلية قريبة من الأوعية الممكنة، لأن اتساع الوعاء الجبائي يمكن من زيادة الإيرادات رغم اعتماد معدلات منخفضة نسبيا. وإذا ابتعدت الأوعية الجبائية الفعلية عن الممكنة بفعل الإفراط في منح الإعفاءات للأنشطة والقطاعات فإن ذلك يؤدي إلى تآكل الوعاء الجبائي.وهذا ما يدفع إلى رفع المعدلات طمعا في تعويض النقص الحاصل في الإيرادات ومثل هذا المسعى (رفع المعدلات) من شأنه أن يحفز على التهرب الجبائي.

د- **مؤشر تأخرات التحصيل**: ويتعلق الأمر بوضع الآليات الدافعة إلى جعل المكلفين يدفعون المستحقات الجبائية في آجالها. لأن التأخر يؤدي إلى انخفاض القيمة الحقيقية للمتحصلات الجبائية بفعل التضخم، ولهذا لابد أن يتضمن النظام الجبائي عقوبات صارمة تحد من الميل إلى التأخر في دفع المستحقات.

هـ- **مؤشر التحديد**: ويتعلق الأمر بمدى اعتماد النظام الجبائي على عدد قليل من الضرائب ذات المعدلات المحددة. وهذا لا ينفي في الواقع إمكانية إحلال بعض الضرائب بضرائب أخرى. فمثلا يمكن إحلال الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل بضريبة واحدة على كامل الثروة ذات معدل منخفض.

و- **مؤشر الموضوعية**: ويتعلق الأمر بضرورة جباية الضرائب من أوعية يتم قياسها بموضوعية، بما يضمن للمكلفين التقدير بشكل واضح لالتزاماتهم الجبائية على ضوء أنشطتهم التي يخططون لها. ويصب هذا ضمن مبدأ اليقين، الذي يقتضي حسب آدم سميث بأن تكون الضريبة الملزم بدفعها المواطن محددة على سبيل اليقين دونما غموض، أو تهكم، بحيث يكون ميعاد الدفع وطريقته والمبلغ المطلوب دفعه واضحا ومعلوما للممول، أو لأي شخص آخر. وهذا ما يمكن الممول من الدفاع عن حقوقه ضد أي تعسف أو سوء استعمال للسلطة من قبل الإدارة الجبائية.

ز-**مؤشر التنفيذ**: ويتعلق بمدى تنفيذ النظام الجبائي لأهدافه بالكامل وبفعالية.

وهذا يتعلق أيضا بمدى سلامة التقديرات والتنبؤات، ومستوى تأهيل الإدارة الجبائية لأنها القائم الأساسي على التنفيذ فضلا عن مدى معقولية التشريعات وقابليتها للتنفيذ على ضوء الواقع الاجتماعي والاقتصادي.

ح-**مؤشر تكلفة التحصيل**: وهو مؤشر مشتق من مبدأ الاقتصاد في الجباية والنفقة، وهذا يجعل تكلفة تحصيل الضرائب أقل ما يمكن، حتى لا ينعكس ذلك سلبا على مستوى الحصيلة الجبائية.

الفصل الرابع : الغش والتهرب الجبائيين

الأهداف التعليمية:

بعد دراستك لهذا الفصل ستكون قادرا على:

1.مفهوم الغش والتهرب الجبائيين
2.أسباب وأثار التهرب الجبائي
3.طرق معالجة التهرب الجبائي

تمهيد:

تعتبر الضرائب من أقدم و أهم مصادر الإيرادات العامة، حيث شكلت خلال فترات طويلة العنصر الأساسي لميزانية الدول، ونظرا لأهمية الدلو الذي تؤديه لتحقيق أهداف السياسة المالية والاقتصادية والاجتماعية. مع مرور الوقت برزت تحديات ومشاكل أصبحت تواجه الضريبة وحالت دون تحقيقها لأهدافها، منها ظاهرتا الغش والتهرب الجبائيين التي تعدان من أبرز المشاكل التي واجهتها ولا تزال تواجهها الأنظمة الضريبية، حيث أن الأثر السلبي يؤدي إلى حرمان الدولة من إمكانيات مادية ضخمة كفيلة بتغطية العجز الحاصل في ميزانية الدول سنويا، انطلاقا من هذا سنتناول في هذه المحاضرة النقاط التالية:

-المحور الأول :مفاهيم عامة حول الغش والتهرب الجبائيين.

-المحور الثاني :أسباب التهرب الجبائي

- المحور الثالث: أثار التهرب الجبائي

- المحور الرابع: وسائل معالجة التهرب الضريبي

المحور الأول :مفاهيم عامة حول الغش والتهرب الجبائيين.

ترتبط ظاهرة الغش والتهرب الجبائيين بفكرة الهروب من الواجبات الجبائية، وتفادي تحمل العبء الجبائية، وهي تعتبر أهم محدد للنظام الجبائي مقارنة بالضغط الجبائي الذي يمكن التحكم في مستواه إذا توفرت الشروط اللازمة لذلك. حتى يكون هناك تحديد دقيق للمفهومين نرى انه من الضروري تحديد مفهوم الغش والتهرب الجبائيين اللذان يجتمعان في كون كليهما يحاول من خلالهما المكلف الجبائي أن يدفع عنه دفع الضريبة ويختلفان في الطريقة المتبعة من أجل ذلك .

أولا: مفهوم الغش الجبائي La fraude fiscale

يعرف A.Margairaz الغش الجبائي بأنه " يتمثل في التخلص من الضريبة وإعطاء عرض خاطئ للواقع أو تفسير مضل". أما Lucien Mehl فقد اعتبر الغش الجبائي بأنه "مخالفة القانون الجبائي بهدف التخلص من فرض الضريبة و تخفيض قاعدة الفرض الجبائي".

"كما حاول Camille Rosier إعطاء تعريف دقيق يجمع فيه كل الطرق التي يلجأ إليها المكلف للتخلص من الضريبة، فيذكر أن الغش الجبائي يضم كل حركة مادية ، كل التدابير أو المناورات التي يلجأ إليها المكلفون أو الغير للتخلص من الضرائب و المساهمات.

ومن خلال ما تقدم نجد أن الغش الجبائي هو خرق صارخ لقواعد القانون الجبائي للتخلص من دفع الضريبة، وعلى هذا يلجأ المكلف إلى عدة طرق احتيالية يستعملها للإفلات من مصلحة الضرائب. لذا وجب التمييز بين الغش البسيط و الغش المركب .

1. الغش البسيط: يعرف هذا النوع بأنه" كل تصرف أو حذف بسوء نية لأجل التخلص من الضريبة" ويعتبره المشرع محاولة متعمدة لتضليل الإدارة الجبائية باستعمال عنصر التدليس المتمثل في:

- النقص في التصريح
- التأخر في تقديمه
- عدم تقديمه نهائيا

وهو الشيء الذي ورد في المادتين 192 – 193 من قانون الضرائب المباشرة.

2. الغش المركب: أما الغش المركب فيستعمل فيه المكلف طرق تدليسية في إقرار أساس الضرائب الناتج عن إرادته في ذلك، فالغش المركب يجمع كل العناصر التي تتضمن مبادئ الغش وهي نوعين:

– الإخفاء المادي عن طريق استعمال فواتير أو الإشارة إلى نتائج لا تتعلق بعمليات فعلية (حقيقية).

– الإخفاء القانوني كأن يقوم المكلف بخلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية.

ثانيا: مفهوم التهرب الجبائي L'évasion fiscale

يقصد بالتهرب الجبائي أن يتخلص المكلف من دفع الضريبة مستغلا ما يوجد في النصوص التشريعية من ثغرات، أو عدم ضبط في الصياغة، وهذا التجنب يأتي في حدود ما رسمه المشرع من خلال سلسلة الإعفاءات والتخفيضات دون الإخلال بالقواعد الجبائية، فمثلا تقوم بعض الشركات بتوزيع أرباحها على شكل أسهم لصالح مساهميها لتتخلص من أداء الضريبة على إيرادات القيم المنقولة، وذلك في حالة عدم وجود النص القانوني الذي تناول مثل هذه الأوعية، أو إنتاج بعض السلع بمواصفات تختلف عن المنصوص عنها في القانون تجنبا لأداء الضريبة. ففي بعض الأحيان لا يحدد المشرع الجبائي الوعاء الجبائي تحديدا دقيقا ويغلب عليه طابع الشمولية فيمكن البعض من التملص أثناء عملية المراقبة.

ينقسم التهرب الجبائي إلى نوعين أساسيين: التهرب الجبائي المشروع، والتهرب الجبائي غير المشروع.

1.التهرب الجبائي المشروع:

يوجد هذا التهرب في الجزائر خاصة من خلال الصور التقليدية التالية:

أ. الخطأ الناتج في التصريح الجبائي:

حيث يلاحظ في الأنواع والأشكال التالية:

- أخطاء في التصريح بالعمليات الخاضعة للضريبة.
- أخطاء في التصريح عندما يتوقف عن النشاط الممارس.
- أخطاء في التصريح الشهري والثلاثي.
- أخطاء في التصريح بالتصريح بالوجود (عند بداية ممارسة النشاط).

ب. التهرب المادي والمحاسبي:

ويتم ذلك بعدم الإلتزام بقانون الإدارة الجبائية، ذلك أن بعض المكلفين لا يقومون بتسجيل البعض من أرقام أعمالهم حيث أن عمليات البيع التي يقومون بها تكون غير مفوترة، أو إدخال البعض من مصاريفهم الخاصة في خانة الحساب الخاص بالمصاريف فيحملون الإدارة والخزينة العامة عبئا من مصروفهم الشخصي ومن التحايلات في هذا النوع نجد :

- أخطاء تخص عملية مسك الدفاتر الإجبارية المنصوص عليها في المواد من09 إلى12 من القانون التجاري.
- عدم إمساك الدفاتر الثانوية المتعلقة بعمليات الشراء والبيع .
- أخطاء في الإقفال الشهري لعمليات الشراء والبيع

- أخطاء في التعيين على الفواتير مثل : تاريخ العملية ، ترقيم أو تعيين الزبون، الترقيم الجبائي، خطأ إيجاد التوازن المفروض أن يوجد بين دفتر الإيرادات والنفقات.

2.التهرب الجبائي غير المشروع : هذا التهرب يتجلى في :

عملية التحقيق التي تجري من طرف المحققين أثناء عملية المراقبة، أي أن كل الكتابات والتسجيلات المحاسبية يجب أن تكون مبررة بوثائق محاسبية، والمتهربون الجدد يركزون على هذه النقطة. إذ يعتمدون في تهربهم على العمليات الصورية، وذلك عن طريق إخفاء العمليات المنجزة والعائدات الناجمة عنها كلها أو جزء منها، رفع مبالغ أعباء الاستغلال بصورة مفرطة. أو استرداد الرسم على القيمة المضافة بناءا على مشتريات تتم على أساس فواتير وهمية، أو تخفيض العمليات التجارية العقارية.

المحور الثاني: أسباب التهرب الجبائي

إن العوامل التي تساعد على التهرب الجبائي عديدة ومتنوعة لا يمكن حصرها وهي تختلف من دولة إلى أخرى حسب الأوضاع الإقتصادية والإجتماعية والسياسية، إلا أنه يمكن تصنيف هذه الأسباب إلى ما يلي:

أولا: أسباب تتعلق بكفاءة الإدارة الجبائية

تعرف الإدارة الضريبية خاصة في دول العالم الثالث نقص وضعف كبيرين في الإمكانيات المادية والبشرية.

1.ضعف في الامكانيات المادية: في وسائل العمل الضرورية ، الأمر الذي يشكل عائقا أمام حصيلة عمل الإدارة الجبائية،

2. **ضعف في الرقمنة** نظرا لما لهذه الوسيلة من آثار إيجابية على مردودية الإدارة المالية حيث تساعدها على السرعة في إنجاز العمليات المالية وتسهل عملية التنسيق بين مختلف الإدارات الجبائية.

3. **ضعف في الامكانيات البشرية كما وكيفا** سواء من حيث ضعف الكفاءات وقلة الإطارات المتخصصة في المجال الجبائي.

ثانيا: أسباب تتعلق بالتشريع الجبائي

تتسم بالنقص والتعقيد وعدم الدقة في الصياغة كما أنها تحتوي على عيوب وثغرات تساعد المكلفين من التخلص والتهرب من دفع الضريبة، كما أنها تتسم بالتعدد والتشعب والتشتت، حيث أن معظم دول العالم الثالث مثلا لا تتوفر على مدونة لتحصيل الضرائب كما هو معمول به في جل الدول الأوربية مثل فرنسا.

ثالثا: أسباب تتعلق بالمكلف نفسه

تتجلى في ضعف المستوى الخلقي وعدم نشر الوعي الضريبي ، حتى أن التهرب الضريبي يكون مدعاة للتفاخر والتنافس من قبل بعض الملزمين، وانعدام الثقة في سياسة الإنفاق العام، إذ أن طريقة إنفاق حصيلة الضرائب لها تأثير في نفسية المكلفين، إذا كانت الموارد من الضرائب تصرف في مجالات يستفيد منها الملزم فإنه يشعر

بالراحة والإطمئنان ، مما يشجع الملزم على دفع الضريبة، أما إذا بددت الأموال في وجوه غير صحيحة فإن الملزمين يتحايلون فرص التهرب من أداء الضريبة.

المحور الثالث: أثار التهرب الضريبي

إن لظاهرة التهرب الضريبي آثار سيئة على الوضع المالي والاقتصادي والاجتماعي للدولة، فمن خلال تفشي هذه الظاهرة وتوسعها تتضاءل حصيلة الدولة من الواردات الضريبية، الأمر الذي يدفع بالدولة إلى تغطية هذا النقص بتقليص حجم نفقاتها

العامة الضرورية لتلبية حاجات المجتمع الاقتصادية والاجتماعية، وهذا من شانه أن يؤدي).إلى خفض مستوى التوظيفات المالية وتدني المستوى المعيشي للأفراد.

أولا: الآثار المالية

يؤدي التهرب الضريبي إلى الأضرار بالخزينة العامة للدولة بحيث يفوت على الدولة جزءا ه اما من الموارد المالية، ويترتب على ذلك عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على الوجه الأكمل، وبالتالي تصبح الدولة عاجزة عن أداء واجباتها الأساسية اتجاه

مواطنيها، وفي ظل عجز الميزانية تضطر الدولة للجوء إلى وسائل تمويلية أخرى كالإصدار النقدي واللجوء إلى الاقتراض إلا أن ذلك الا تجاه قد يسبب مخاطر تمس الاستقلال المالي والاقتصادي للبلد المعني.

ثانيا: الآثار الاقتصادية

يؤدي التهرب إلى نتائج خطيرة جدا من حيث المساس بإنتاجية الاقتصاد القومي، فمن ناحية يؤدي وجود إمكانيات واسعة للتهرب في إطار نشاط معين إلى اجتذاب الإفراد والأموال نحوه حتى ولو لم يكن مفيدا بالنسبة للدولة، أي حتى لو كانت إنتاجية الاجتماعية منخفضة بالنسبة لغيره من أوجه النشاط التي لا تتوافر فيها أو تقل فيها هذه الإمكانيات،

ومن ناحية أخرى يخل التهرب الضريبي بشروط المنافسة بين المشروعات فهو لا يسمح بانتصار المشروعات الأكثر كفاءة أو الأكثر فائدة بالنسبة للدولة والأفضل تجهيزا أو الأحسن تنظيما حسب ما يقضي به منطق الإنتاجية، بل على العكس يعطي فرصة الانتصار للمشروعات الأكثر قدرة على التهرب من الضرائب.

ثالثا: الآثار الاجتماعية

يؤدي التهرب الضريبي إلى أضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع، كما يؤدي إلى عدم المساواة بين المكلفين في تحمل عبء الضريبة، إذ يتحمل البعض الضريبة بكاملها بينما يتخلص منها الذين تمكنوا التهرب منها إلى عدم عدالة توزيع العبء الضريبي، وتؤدي كثرة التهرب الضريبي لجوء ا لدولة إلى رفع معدلات الضرائب الموجودة أو

إضافة ضرائب جديدة، فيزداد العبء على من لم يتهرب من الضريبة، لذلك تصبح الضريبة عاجزة عن تحقيق التكافل الاجتماعي بين أفراد المجتمع بالإضافة إلى ذلك تصبح الضريبة عامل إفساد أخلاقي من خلال البحث عن جميع الوسائل سواء المشروعة أو غير المشروعة قصد التحايل والإفلات من الواجب الضريبي.

المحور الرابع: وسائل معالجة التهرب الضريبي

التهرب الضريبي ظاهرة سائدة في كل الدول ، لكنها تختلف حدتها من دولة إلى أخرى تبعا لاختلاف أنظمتها المالية ، وتسعى كل دولة إلى مكافحة والحد من هذه الظاهرة وفق وسائل متعددة، وعموما تتخذ هذه الوسائل شكلين أساسيين :إما تتخذ في شكل إجراءات وقائية أو في شكل إجراءات جزائية.

أولا: الإجراءات الوقائية

تتعلق أساسا بالتشريعات الجبائية ، إذ يجب على كل دولة أن تعتمد سياسة اقتصادية ومالية واضحة تكون مرجعية لاعتماد سياسة ضريبية مستوحاة من حاجيات البلاد، ومراعاة خصوصياته حتى وإن تم الاستفادة من التشريعات المقارنة الأجنبية(الجانب الإيجابي)، كما يجب صياغة نظام ضريبي منسجم ومترابط مجانبا لكل تعقيد ولبس ، ومحاولة سد الثغرات القانونية حتى لا تترك مجالا لتحيل فرص التهرب من الضريبة وعدم المساواة في فرض الضريبة، ويمكن في هذا الصدد تبني أسلوب تقدير المادة الخاضعة للضريبة استنادا للمظاهر الخارجية أو أسلوب تحصيل الضريبة بحجزها عند المنبع كلما كان ذلك ممكنا ومناسبا بسبب ما يحتمله أسلوب الإقرار من قبل المكلف مباشرة من بعد عن الصدق والحقيقة، أو أسلوب إلزام

المكلف بتقديم تصريح مؤيد باليمين حتى يمكن تطبيق العقوبة الخاصة باليمين الكاذبة إذا كان التصريح غير صحيح وكان الملزم سيئ النية. كما يجب على الإدارة الضريبية أن تتمتع بالكفاءة والخبرة والنزاهة والفعلية لأن المراقبة الجدية والواعية تؤدي إلى نتائج إيجابية ترضي الملزم والإدارة على حد سواء.

ثانيا: الإجراءات الزجرية

تتمحور هذه الإجراءات في تقرير عقوبات صارمة ضد الغش الضريبي مثل المصادرة أو الغرامة أو الحبس ، ويجب أن تؤدي هذه العقوبات ليس فقط إلى الاقتصاص من المكلفين المتهربين ماديا أو بدنيا ، بل إلى إعطاء العبرة للآخرين، بحيث يكون الإجراء وقائيا رادعا كما هو الحال لبعض التشريعات الأجنبية (فرنسا والولايات المتحدة الأمريكية.)

كما يمكن مكافحة التهرب الضريبي على المستوى الدولي عن طريق إبرام وتوقيع اتفاقيات دولية سواء كانت ثنائية أو متعددة الأطراف وذلك من أجل تبادل المساعدات بين مختلف الدول في المجال الضريبي.

ويمكن القول في الأخير أن أفضل وسيلة للحد من التهرب الضريبي هي ألا يكون سعر الضريبة مرتفعا، لأن السعر المرتفع هو الذي يدفع المكلفين إلى تحايل الفرص للتهرب من الضريبة ، ولكون العقوبات المقررة- خاصة في دول العالم الثالث- خفيفة وغيري ذي جدوى.

الفصل الخامس : التقنيات الجبائية حسب النظام الجبائي الجزائري

بعد دراستك لهذا الفصل ستكون قادرا على معرفة :

1. ضرائب الدخل
2. ضرائب الانفاق
3. ضرائب راس المال
4. الضرائب العائدة للجماعات المحلية

تمهيد:

تسعى حكومات بلدان العالم إلى رسم سياساتها الجبائية وفق متطلبات الواقع الاقتصادي والاجتماعي للبلد. فهي أداة تأثير على الاقتصاد والمجتمع حسب منهجية واضحة وأهداف محددة.

وفي هذا السياق، عرفت الجزائر في نهاية عقد الثمانينات سلسلة من الإصلاحات الاقتصادية مست الاقتصاد الوطني بمختلف قطاعاته، وقد استهدفت هذه الاصلاحات إحداث تحولا من الاقتصاد الموجه إلى اقتصاد السوق، من أهمها إصلاح النظام الجبائي الجزائري، هذ الأخير وليد تطورات كثيرة لعل أهم محطاته الإصلاح الضريبي لسنة 1992 الذي أسس لنظام جبائي جديد تم بموجبه تقسيم الضرائب المباشرة وغير المباشرة إلى خمسة أنواع وقننها في خمسة قوانين، ومنذ ذلك الوقت عرفت هذه القوانين تعديلات عديدة بموجب قوانين المالية السنوية والتكميلية، وحاليا يتضمن التشريع الضريبي الجزائري ستة قوانين. ولمعرفة مكونات النظام الجبائي الجزائري نقسم هذه المحاضرة إلى المحاور التالية:

- **المحور الأول: الضرائب على الدخل**
- **المحور الثاني: الضرائب العائدة للجماعات المحلية**
- **المحور الثالث: الضرائب على الإنفاق**
- **المحور الرابع: الضرائب على رأس المال**

المحور الأول: الضرائب على الدخل

أولا: ضريبة الدخل الاجمالي (IRG)

تنص المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: "تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى ضريبة الدخل الإجمالي. وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة"، وبالتالي فإن ضريبة الدخل الإجمالي هي ضريبة سنوية، تصريحية وحيدة شاملة، تصاعدية وشخصية، وتخضع لها جميع الدخول الصافية للأشخاص الطبيعيين.

1. **الأشخاص الخاضعون للضريبة:** تخضع لضريبة الدخل كافة مداخيل الأشخاص سواء الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر أو خارج الجزائر، وعائداتهم من مصدر جزائري، و كذلك الأشخاص من جنسية جزائرية أو أجنبية الذين يتحصلون في الجزائر على أرباح أو مداخيل تفرض عليها ضريبة الدخل بمقتضى اتفاقية ضريبية تم عقدها مع بلدان أخرى" وهؤلاء الأشخاص هم:

- الأشخاص الطبيعيون.
- أعضاء شركات الأشخاص.
- الشركاء في الشركات المدنية المهنية.
- أعضاء شركات المساهمة الذين لهم مسؤولية تضامنية وغير محدودة فيها.
- أعضاء الشركات المدنية الخاضعة لنفس النظام الذي تخضع له الشركات ذات الاسم الجماعي.

يعتبر موطن التكليف موجود في الجزائر بالنسبة إلى:

- الأشخاص الذين يتوفر لديهم مسكن بصفتهم مالكين له، أو منتفعين به، أو مستأجرين له، عندما يكون الإيجار في هذه الحالة الأخيرة قد اتفق عليه إما باتفاق وحيد أو باتفاقات متتالية لفترة متواصلة مدتها سنة واحدة على الأقل.
- الأشخاص الذين لهم في الجزائر مكان إقامتهم الرئيسية أو مركز مصالحهم الأساسية.
- الأشخاص الذين يمارسون نشاطا مهنيا سواء أكانوا أجراء أم لا.

يعتبر كذلك أن موطن تكليفهم يوجد في الجزائر، أعوان الدولة الذين يمارسون وظائفهم أو يكلفون بمهام في بلد أجنبي والذين لا يخضعون في هذا البلد لضريبة على مجموع دخلهم.

2. المداخيل الخاضعة لضريبة الدخل:

تفرض ضريبة الدخل على الدخل الصافي الإجمالي ويتكون من:

أ. الأرباح الصناعية والتجارية والحرفية.

تعتبر أرباحا صناعية وتجارية، لتطبيق الضريبة على الدخل:

- الأرباح التي يحققها الأشخاص الطبيعيون والناجمة عن ممارسة نشاط تجاري أو صناعي أو حرفي، وكذلك الأرباح المحققة من الأنشطة المنجمية أو الناتجة عنها
- .كما تكتسي طابع الأرباح الصناعية والتجارية لتطبيق الضريبة على الدخل، الأرباح التي يحققها الأشخاص الطبيعيُّون الذين يقومون بعمليات الوساطة من أجل شراء عقارات أو محلات تجارية أو بيعها أو يشترون باسمهم نفس الممتلكات لإعادة بيعها.
- بيع العقارات بالتجزئة أو بالتقسيم
- الذين يؤجرون:

– مؤسسة - تجارية أو صناعية بما فيها من أثاث أو عتاد لازم لاستغلالها سواء أكان الإ يجار يشتمل على كل العناصر غير المادية للمحل التجاري أو الصناعي أو جزء منها أم لا.

– القاعات المخصصة لإحياء الحفلات أو لتنظيم اللقاءات و الملتقيات و التجمعات .

– ايرادات البيع بالمزايدة

– ايرادات استغلال الملاحات أو البحيرات المالحة أو الممالح

– المداخيل المحققة من قبل التجار الصيادين الربابنة الصيادين مجهزي السفن ومستغلي قوارب الصيد.

ب. أرباح المهن غير التجارية.

تعتبر كمداخيل متأتية من ممارسة مهنة غير تجارية، أرباح المهن الحرة، والوظائف والمهام التي لا يتمتع أصحابها بصفة التاجر، وكذا كل المهن والمستثمرات المدرة للأرباح، والتي هي مصادر كسب لا تنتمي إلى صنف آخر من الأرباح والمداخيل .

ج. المداخيل الفلاحية. يعتبر كنشاط فلاحي :

- كل استغلال للأملاك الريفية من شأنها أن تقدم إيرادات ؛
- كل فائدة ناشئة يحصل عليها المستغل من بيع أو استهلاك المنتجات الفلاحية، بما فيها الإيرادات المتأتية من المنتجات الغابية
- كل استغلال الفطريات في السراديب داخل باطن الأرض.

- تربية الحيوانات من كل نوع، لاسيما الغنم والبقر والماعز والجمل والخيل.

كما تعتبر كذلك كأنشطة تربية الحيوانات، أنشطة تربية الدواجن، والنحل والمحار، وبلح البحر، والأرانب.

لا يمكن أن تعتبر تربية الدواجن والأرانب كأنشطة تربية الحيوانات إلا بتوفر شرطين :

- أن تكون ممارسة من طرف المزارع نفسه في مزرعته ؛
- أن لا تكتسي طابعا صناعيا.

وفي حالة عدم إستيفاء هذين الشرطين، فإن هذه المداخيل تنتمي إلى الأرباح الصناعية والتجارية.

د. المداخيل الإيجارية الناتجة عن تأجير العقارات.

تدرج المداخيل الناتجة عن إيجار العقارات المبنية أو أجزاء منها، وكذا إيجار كل المحلات التجارية أو الصناعية غير المجهزة بعتادها، إذا لم تكن مدرجة في أرباح مؤسسة صناعية أو تجارية أو حرفيةٌ أو مستثمرة فلاحية أو مهنة غير تجارية وكذا تلك الناتجة عن عقد العارية المبرم بين أطراف من غير الفروع من الدرجة الأولى، فيحددٌ الدخل الإجمالي المعتمد كأساس في تحديد الضريبة على الدخل الإجمالي صنف المداخيل العقارية.

هـ. ريوع رؤوس الأموال المنقولة.

منتوجات الأسهم أو حصص الشركة والإيرادات المماثلة لها

تعتبر مداخيل خاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي / صنف مداخيل رؤوس الأموال المنقولة، مجمل مداخيل الأسهم والحصص الاجتماعية والإيرادات المماثلة لها في الإيرادات التي توزعها أساسا :

- شركات الأسهم ؛
- الشركات ذات المسؤولة المحدودة ؛
- الشركة المدنية المتخذة شكل شركة أسهم ؛
- شركات الأشخاص وشركات بالمساهمة التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال.

نقصد بالمداخيل الموزعة :

- الأرباح أو الإيرادات التي لا تدرج في الإحتياطات أو في رأس المال ؛
- المبالغ أو القيم الموضوعة تحت تصرف الشركاء أو حاملي الأسهم أو حاملي حصص الشركة وغير المقتطعة من الأرباح ؛
- إيرادات الأموال المستثمرة ؛
- القروض أو التسبيقات الموضوعة تحت تصرف الشركاء إما مباشرة وإما بواسطة شخص أو شركة ؛
- المكافآت والامتيازات والتوزيعات غير المعلن عنها ؛
- المكافآت المدفوعة للشركاء أو المدراء غير المعوضة أو لأداء خدمة أو التي يعد مبلغها مبالغا فيه ؛

- أتعاب مجلس إدارة الشركة والنسب المئوية من الربح الممنوح لمدراء الشركات كمكافأة عن وظيفتهم ؛
- الأرباح المحولة إلى شركة أجنبية غير مقيمة من قبل شركاتها الفرعية المقيمة في الجزائر أو كل منشأة مهنية أخرى بالمفهوم الجبائي.

عندما يتوقف خضوع شخص معنوي للضريبة المطبقة على أرباح الشركات، تعتبر أرباحه واحتياطاته مدفوعة للشركاء تناسبيا مع حقوقهم فيها.

لا تعتبر إيرادات موزعة :

- المبالغ الموزعة التي تكتسي بالنسبة للشركاء أو حاملي الأسهم طابعا تسديديا لمساهماتهم أو لعلاوات الإصدار.
- المبالغ الموزعة نتيجة تصفية شركة عندما :
- تمثل تسديدا للمساهمات ؛
- تتم على مبالغ أو قيم فرضت عليها ضريبة الدخل خلال حياة الشركة.
- منح أسهم أو حصص من الشركة مجانا في إطار:
- عملية إدماج للشركات محققة من طرف شركات لها شكل شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة ؛
- مساهمة جزئية في أصول الشركة ؛
- مساهمة كلية ومتزامنة في أصول شركتين أو أكثر.

إيرادات الديون والودائع والكفالات

تعتبر مداخيل الديون والودائع والكفالات وبالتالي تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي / صنف مداخيل رؤس الأموال المنقولة، حواصل الفوائد والمبالغ المستحقة من الدخل وكافة الحواصل الأخرى من :

-الديون الرهنية الممتازة منها والعادية وكذا الديون الممثلة بالأسهم والسندات العامة وسندات القرض الأخرى القابلة للتداول باستثناء كل عملية تجارية لا تكتسي الطابع القانوني للقرض؛

- الودائع المالية تحت الطلب أو لأجل محدد، مهما كان المودِع ومهما كان تخصيص الوديعة؛
- الكفالات نقدا ؛
- الحسابات الجارية ؛
- سندات الصندوق.

و. المرتبات والأجور والمعاشات والريوع العمرية.

تخضع المرتبات والأجور ومعاشات التقاعد والتعويضات والعلاوات المرتبطة بها إلى الضريبة على الدخل الاجمالي صنف الأجور والرواتب IRG/S وذلك عن طريق الاقتطاع من المصدر

ي. فوائض القيمة المترتبة عن التنازل بمقابل العقارات المبنية وغير المبنية والحقوق.

.مجال التطبيق:

بالنسبة لوعاء الضريبة على الدخل الإجمالي، تعتبر فوائض قيمة ناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية، فوائض القيمة المحققة فعلا من قبل الأشخاص الذين يتنازلون خارج نطاق النشاط المهني، عن عقارات أو أجزاء من عقارات مبنية أو غير مبنية وكذا الحقوق العقارية المرتبطة بهذه الأملاك.

كما لا تدخل ضمن الأساس الخاضع للضريبة، فوائض القيمة المحققة بمناسبة التنازل عن عقار في إطار عقود التمويل في صيغتي المرابحة والإجارة المنتهية بالتمليك.

تعد كذلك تنازلات بمقابل، الهبات المقدمة للأقارب ما بعد الدرجة الثانية و الى غير الأقارب.

فوائض القيمة كما هو مشار إليها، والمكونة من ارتفاع قيمة الملك بالنسبة للقيمة الأولية، تحكمها ثلاث عناصر أساسية هي:

بجب أن تكون بالفعل محققة أثناء التنازل بمقابل؛

محققة خارج نطاق النشاط المهني؛

محققة أثناء التنازل عن عقارات أو أجزاء من عقارات مبنية أو غير مبنية.

.تحديد فائض القيمة الخاضع للضريبة:

يتكون فائض القيمة الخاضع للضريبة من الفارق الايجابي بين:

سعر التنازل عن الملك؛

و سعر الإقتناء أو قيمة إنشائه من طرف المتنازل.

عندما يكون العقار المتنازل عنه ناتجا من هبة أو ميراث، فإنّ القيمة التجارية للعقار بتاريخ الهبة أو الميراث تحل محل قيمة الاقتناء، بالنسبة لحساب فائض قيمة التنازل الخاضع للضريبة.

.فوائض القيمة المعفية:

غير أنه لا تدخل في مكونات الأساس الخاضع للضريبة فوائض القيمة المحققة بمناسبة التنازل عن عقار تابع لتركة من أجل تصفية إرث شائع موجود. يستفيد الدخل الخاضع للضريبة من تخفيض يبلغ حوالي 5 % سنويًا، ابتداء من السنة الثالثة من تاريخ حيازة العقار، وذلك في حدود 50%.

.إعادة تقييم العقارات المبنية و غير المبنية

في إطار ممارسة حق الرقابة، يمكن للإدارة الجبائية، أن تعيد تقويم العقارات أو أجزاء العقارات المبنية أو غير المبنية طبقا لقيمتها التجارية الحقيقية وذلك في إطار احترام الإجراء التناقضي المنصوص عليه في المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية.

.معدل الضريبة على فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية والحقوق العقارية الحقيقية:

تخضع فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية والحقوق العقارية الحقيقية المشار إليها في المادة 77 ، للضريبة على الدخل الإجمالي بمعدل 15% محررة من الضريبة.

3. تحديد الدخل الخاضع للضريبة و نظم فرضها:

أ. تحديد الدخل الخاضع للضريبة: إنّ الدخل الخاضع لضريبة الدخل الإجمالي هو الدخل الصافي الإجمالي السنوي الذي يتوفر عليه كلّ مكلف بالضريبة على مجموع المداخيل العامّة التي يحصل عليها بالنظر لرؤوس الأموال التي يملكها، والمهن التي يمارسها، والمرتبات والأجور والمعاشات والريّوع العمرية التي يتقاضاها وكذا أرباح العمليات التي يقوم بها وذلك بعد خصم التكاليف والتخفيضات التي تختلف من صنف إلى آخر حسب أنواع المداخيل. فالدخل الخاضع للضريبة هو المبلغ الإجمالي للمداخيل الصافية للأصناف المذكورة سابقا باستثناء المداخيل الإيجارية وأرباح الأسهم الموزعة والتي تخضع لنسب ثابتة .

ب. مكان فرض الضريبة:

إذا كان المكلف بالضريبة يقيم في محل إقامة وحيد، تقرر الضريبة في مكان وجود الإقامة، وإذا كان للمكلف بالضريبة عدة محلات إقامة بالجزائر، فإنه يخضع للضريبة في المكان الذي توجد فيه مؤسسته الرئيسية. كما يخضع لضريبة الدخل في المكان الذي يوجد فيه على مستوى أجزاء مصالحهم الرئيسية الأشخاص الذين يتوفرون على إيرادات صادرة عن ممتلكات أو مستثمرات أو مهن موجودة أو ممارسة بالجزائر دون أن يوجد بها موطن تكليفهم.

4. الإخضاع الضريبي للمداخيل الصافية، حسب أصنافها

أ. الأرباح الصناعية و التجارية وأرباح المهن غير التجارية و المداخيل الفلاحية:

تخضع المداخيل الصافية الناتجة عن ممارسة الأنشطة المذكورة أعلاه إلى الضريبة على الدخل الاجمالي على مستوى موطن التكليف تبعا للجدول التصاعدي أدناه، يشكل هذا الاخضاع دينا ضريبيا يخصم من ضريبة الدخل الاجمالي.

جدول رقم (01): جدول حساب ضريبة الدخل الإجمالي (ابتداء من 2022)

قسط الدخل الخاضع للضريبة (دج)	معدل الضريبة %
أقل من 240.000	%0
من 240.001 إلى 480.000	%23
من 480.001 إلى 960.000	%27
من 960.001 إلى 1.920.000	%30

من 1.920.001 إلى 3.840.000	%33
يفوق 3.840.000	35%

المصدر: المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

ومنذ تأسيس الضريبة على الدخل الاجمالي عرف جدول الاخضاع تعديلات مستمرة بهدف التخفيف من العبء الجبائي ومن جهة أخرى إصلاح بعض العيوب، خاصة مع بداية الإصلاح والمتمثلة في كثرة معدلات فرض الضريبة (12معدل)، بالإضافة إلى ارتفاعها (56%، 63%، 70%).

ب. المداخيل الناتجة عن إيجار الأملاك المبنية وغير المبنية

تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي، المداخيل المتأتية من الإيجار بصفة مدنية للأملاك العقارية ذات الطابع السكني أو المهني، وهذا في مكان وجود العقار المبني أو غير المبني المؤجر.

يخضع مبلغ الإيجار السنوي الاجمالي الذي يساوي أو يقل عن 600.000 دج لمعدل محرر من الضريبة يقدر بـ:

- بنسبة 7% تخضع المداخيل المتأتية من تأجير الأملاك العقارية ذات الاستعمال السكني بصفة مدنية.
- تعفى المداخيل المتأتية عن التأجير لفائدة الطلبة ابتداء من 1 جانفي 2005.
- بنسبة 15% تخضع المحلات ذات الاستعمال التجاري أو المهني غير مزود بأثاث أو معدات ضرورية لاستغلاله. كما يطبق هذا المعدل على العقود المبرمة مع الشركات.
- بنسبة 15% تحسب على مبلغ الإيجارات الاجمالية بالنسبة للأملاك غير المبينية، يخفض هذا المعدل إلى 10% بالنسبة للإيجارات الفلاحية.
- إخضاع مؤقت للضريبة بنسبة 7% لمبلغ الإيجارات السنوية الاجمالية الذي يتجاوز 600.000 دج والذي يتم خصمه من الاخضاع الضريبي النهائي للدخل الاجمالي.

ج. بالنسبة للمرتبات والتعويضات والأتعاب والأجور والمنح والريوع العمرية:

-. المداخيل الشهرية

- تخضع الرواتب والأجور المدفوعة من قبل المستخدمين لجدول ضريبة الدخل الإجمالي المحسوبة شهريا. تستفيد هذه المداخيل من تخفيض نسبي من الضريبة الاجمالية يقدر بـ 40% لا يمكن أن يقل هذا التخفيض عن 12.000 دينار سنويا أو يزيد عن 18.000 دينار سنويا (أي بين 1.000 دج و 1.500 دج شهريا)
- تستفيد من إعفاء كلي من الضريبة على الدخل الإجمالي المداخيل التي لا تتعدى 30.000 دج

- تستفيد من تخفيض ثاني إضافي المداخيل التي تفوق مبلغ 30.000 دج وتقل عن 35.000 دج تحدد الضريبة على الدخل الاجمالي المستحقة بالنسبة لهذه الفئة من الدخل حسب الصيغة التالية:

الضريبة على الدخل الإجمالي= الضريبة على الدخل الإجمالي(حسب التخفيض الأول)x (51/137) -(8/27925)

- بالنسبة للمداخيل التي تفوق 30.000 دج وتقل عن 42.500 دج، بالنسبة للعمال ذوي الإعاقة الحركية أو العقلية أو المكفوفين أو الصم البكم، وكذا العمال المتقاعدين الخاضعين للنظام العام، فإنها تستفيد من تخفيض إضافي على مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي ، على ألا يتراكم مع التخفيض الثاني المذكور أعلاه.
- وتحدد الضريبة على الدخل الإجمال المستحقة بالنسبة لهذه الفئة من الدخل، وفقًا للصيغة التالية:

الضريبة على الدخل الإجمالي= الضريبة على الدخل الإجمالي(حسب التخفيض الأول)x(61/93)-(41/81213)

-المداخيل غير الشهرية:

تعتبر علاوات المردودية والمكافآت أو غيرها وكذا استدراكات الرواتب التي تمنح لفترات غير شهرية بصفة اعتيادية من قبل المستخدمين كدخل شهري منفصل خاضع للضريبة على الدخل الاجمالي بنسبة 10% لاقتطاع من المصدر و من دون تطبيق تخفيض.

- **المداخيل المتأتية من الأنشطة الظرفية ذات الطابع الفكري:**

المبالغ المسددة لأشخاص يمارسون إضافة إلى نشاطهم الرئيسي كأجراء، نشاط التدريس أو البحث أو المراقبة أو كأساتذة مساعدين بصفة مؤقتة، 10% دون تطبيق تخفيض، يكتسي هذا الاقتطاع نسبة ثابتة كالضريبة على الدخل .أما المكافآت الناتجة عن كل نشاط ظرفي ذي طابع فكري تخضع لمعدل 15 % محررة من الضريبة أجور الموظفين التقنيين والمؤطرين ذوي الجنسية الأجنبية المشغلين من طرف المؤسسات الأجنبية العاملة في الجزائر20% من دون تطبيق تخفيض.

د. مداخيل رؤوس الأموال المنقولة:

-. عائدات الأسهم أو الحصص الاجتماعية والمداخيل المماثلة

تحدد نسبة الاقتطاع من المصدر المطبق على عائدات الأسهم أو الحصص الاجتماعية والمداخيل المماثلة بـ 15% محررة من الضريبة.

-. إيرادات الديون والودائع والكفالات

- تخضع عائدات الديون والودائع والكفالات لاقتطاع من المصدر بنسبة10%. يمثل هذا الاقتطاع دينا ضريبيا يتم خصمه من الاخضاع النهائي.

- تخضع إيرادات سندات الصندوق غير الاسمية لاقتطاع من المصدر بنسبة 50%.
- تخضع الفوائد الناتجة عن المبالغ المقيدة في دفاتر أو حسابات الادخار التي يملكها الخواص لاقتطاع من المصدر بنسبة:
- 1% محررة من الضريبة تطبق على قسط الفوائد التي تساوي أو تقل عن50.000 دج
- 10% تطبق على قسط الفوائد الذي يتجاوز 50.000 دج. ويمثل الاقتطاع المتعلق بهذا القسط من الدخل دينا ضريبيا يخصم من الاخضاع النهائي.
- تخضع الأرباح الموزعة بين الأشخاص الطبيعيين والمعنويين غير المقيمين بالجزائر لاقتطاع من المصدر بنسبة 15%.
- تخضع المداخيل الناتجة عن أسهم صندوق دعم الاستثمار للتشغيل لاقتطاع من المصدر بنسبة:
- 1% تطبق على المداخيل التي لا تتجاوز 50.000 دج.
- 10% لما فوق المبلغ

5. الإعفاءات الخاصة بالضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية.

يقدم النظام الجبائي الجزائري إعفاءات مؤقتة ودائمة من دفع ضريبة الدخل الإجمالي لصالح بعض الأشخاص ولفائدة مجموعة من الأنشطة.

أ. يستفيد من الإعفاء الدائم :

- الأشخاص الذين يقل دخلهم الصافي الإجمالي أو يساوي الحد الأدنى الضريبي المحدد في جدول الضريبة على الدخل الإجمالي؛
- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة وكذلك الهياكل التابعة لها؛
- مبالغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق المسرحية؛
- المداخيل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على حالته.
- **يستفيد من الإعفاء لمدة عشر (10) سنوات :**
- الحرفيون التقليديون وكذلك أولئك الممارسون لنشاط حرفي فني.
- **يستفيد من الإعفاء لمدة ثلاث (03) سنوات:**
- الأنشطة التي يقوم بها الشباب المقاول في إطار أنظمة "الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب" أو "الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر" أو "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة"، وهذا ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال.
- تحدد مدة الإعفاء بست (6) سنوات إذا كانت هذه الأنشطة تمارس في مناطق يجب ترقيتها.

- وتمدد هذه الفترة بسنتين (2) عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاث (3) عمال على الأقل لمدة غير محددة.
- يترتب على عدم احترام التعهدات المتصلة بعدد مناصب العمل المنشأة، سحب الاعتماد والمطالبة بالحقوق والرسوم المستحقة التسديد.
- عندما تكون الأنشطة التي يقوم بها الشباب ذوي المشاريع المؤهلون للاستفادة من إعانة "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" أو "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة"، منشأة في منطقة تستفيد من إعانة "الصندوق الخاص لتطوير مناطق الجنوب"، فإن فترة الإعفاء من الضريبة على الدخل الإجمالي تحدد بـ 10 سنوات ابتداءا من تاريخ الشروع في الاستغلال.
- الإخضاع المشترك بين الأزواج يعطي لهم الحق في تخفيض قدره 10%.

ثانيا: ضريبة أرباح الشركات (IBS)

تنص المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه: "تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة136، وتسمى هذه الضريبة: ضريبة أرباح الشركات" .

ما يستفاد من هذه المادة أن ضريبة أرباح الشركات هي ضريبة سنوية، تنزع من مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات أو الأشخاص المعنويين والذي يكون موطن إقامتهم الجزائر.

1. مجال تطبيق الضريبة

تخضع لضريبة أرباح الشركات:

- شركات رؤوس الأموال (شركات ذات أسهم، شركات ذات المسؤولية المحدودة، شركات التوصية بالأسهم).
- شركات الأشخاص الذين اختاروا إخضاعهم لضريبة أرباح الشركات.
- مؤسسات و هيئات عمومية ذات طابع صناعي و تجاري.
- الشركات التعاونية و اتحاداتها.
- الشركات ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة.
- الشركات المدنية التي اختارت إخضاعها للضريبة على أرباح الشركات .
- هيئات التوظيف الجماعي(OPC) للقيم المنقولة المؤسسة والمعتمدة ضمن الأشكال والشروط المنصوص عليها في التشريع و التنظيم الساري بهما العمل.

- الشركات المنجزة للعمليات والمنتجات المذكورة في المادة12 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

2. الأساس الخاضع للضريبة

يشمل الأساس الخاضع للضريبة الربح الصافي الناتج عن النتائج التي تحققها المؤسسة (مبيعات عائدات استثنائية)،تقتطع منها الأعباء المتحملة في إطار ممارسة النشاط (تكاليف عامة، تكاليف مالية، إهتلاكات ضرائب ورسوم مهنية...)

3. المعدلات الضريبية

تم تحديد معدل ضريبة أرباح الشركات بـ 42% وبـ 5% في حالة إعادة استثمار الأرباح المحققة هذا مع بداية الإصلاح الجبائي لسنة 1992، لتعدل نسبة الضريبة في قانون المالية لسنة 1996 بحيث حدد معدل ضريبة أرباح الشركات بـ 38% و 33% في حالة إعادة الاستثمار. وكان هناك ارتفاع للضريبة في حالة الأرباح المعاد استثمارها لأن الدولة كانت تبحث عن موارد لخزينتها بسبب التهرب الذي كان يحدث في المعدل المخفض، وقد ساعد ذلك في رفع حصيلة ضريبة أرباح الشركات. أما قانون المالية لسنة 1999 ولأجل تشجيع الاستثمارات فقد حدد معدل الضريبة بـ30%،أما المعدل المخفض للأرباح المعاد استثمارها فحدد بـ 15% حسب الشروط المبينة في المادة 142 من القانون.

وتحدد حاليا نسبة ضريبة أرباح الشركات كما يلي:

- 19% بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع .
- 23% بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري وكذا الأنشطة السياحية والحمامات باستثناء وكالات الأسفار.
- 26% بالنسبة للأنشطة الأخرى.

وبحسب أحكام قانون المالية لسنة 2022 تم إضافة معدل مخفض جديد بنسبة 10% خاص بشركات الانتاج إذا قامت بإعادة استثمار الأرباح المحققة إما :

- ✓ شراء معدات متعلقة بالنشاط الممارس.
- ✓ مساهمة بنسبة 90% في شركة أخرى.

وهذا وفق الشروط التالية:

- ✓ يجب الاحتفاظ بالعتاد مدة 05 سنوات.
- ✓ التصريح بالعتاد بالتفصيل.
- ✓ تطبيق المعدل في سنة انجاز هذه الاستثمارات.

4. الإعفاءات من ضريبة أرباح الشركات

حددت الإعفاءات في المادة (138)من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المتماثلة و تتمثل في :

أ. الإعفاءات الدائمة من أهمها:

-في القطاع الفلاحي: مثل عمليات التأمين والبنك التي يحققها صندوق التعاون الفلاحي مع شركائه، عمليات تعاونيات واتحادات الحبوب مع الديوان الجزائري المهني للحبوب... إلخ؛

-في القطاع الاجتماعي: مثل المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعاقين المعتمدة...إلخ؛

-عمليات التصدير: أي عمليات البيع والخدمات الموجهة للتصدير ماعدا خدمات النقل البري، البحري أو الجوي، والتأمين والخدمات المصرفية؛

-في القطاع الثقافي: الأرباح التي تحققها الفرق المسرحية؛

-مجمعات الشركات: أي إعفاء الأرباح التي تحصل عليها الشركة من مساهمتها في رأسمال شركة أخرى.

ب. الإعفاءات المؤقتة

-تشغيل الشباب: تعفى من IBS الاستثمارات المنجزة من طرف الشباب في إطار وكالة ANSEJ لمدة ثلاث (03) سنوات الأولى من النشاط، ترفع هذه المدة إلى ست (06) سنوات إذا أقيمت هذه الاستثمارات في مناطق خاصة تعمل الدولة على ترقيتها.

يمدد هذا الإعفاء بسنتين إذا تعهد المستثمر بخلق 03 مناصب على الأقل لمدة غير محددة.

-الاستثمارات المنجزة في إطار الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة :(CNAC) تعفى لمدة 03سنوات.

-الاعفاءات المنصوص عليها في قانون الاستثمار الجزائري: إعفاء من IBS لمدة ثلاث (03) سنوات، تمدد بسنتين لتصبح خمس (05) سنوات إذا قام المستثمر بتوظيف 100 عامل أو أكثر في بداية نشاطه. ترفع هذه المدة إلى عشر (10) سنوات بالنسبة للاستثمارات التابعة للنظام الاستثنائي (المناطق الخاصة) .

-القطاع السياحي: إعفاء المؤسسات السياحية لمدة عشر (10) سنوات من IBS بشرط تعهدها بإعادة استثمار أرباحها. تستثنى من هذا الإعفاء وكالات السياحة والأسفار والمؤسسات المختلطة.

تعفى وكالات السياحة والأسفار والمؤسسات الفندقية من IBS على رقم الأعمال المحقق بالعملة الصعبة لمدة ثلاث (03) سنوات.

ثالثا: ضريبة الثروة

1. وعاء الضريبة: يتشكل وعاء ضريبة الثروة من القيم الصافية التالية :

أ. **الأملاك العقارية:** الملكيات المبنية سواء المقر الرئيسي أو الثانوي، الملكيات غير المبنية: الأراضي، الحدائق...إلخ.

ب. **الأموال المنقولة:** السيارات، اليخت، سفن النزهة، الطائرات السياحية، خيول السباق، التحف وللوحات الفنية الثمينة المقدرة قيمتها بأكثر من 500.000 دج.

ويشمل مجال تطبيق ضريبة الثروة كل من :

- الأشخاص الطبيعيون الذين يوجد مقرهم الجبائي بالجزائر، وسواء كانت أملاكهم موجودة بالجزائر أو خارج الجزائر.
- الأشخاص الطبيعيون الذين ليس لهم مقرا ضريبيا بالجزائر لكن أملاكهم موجودة بالجزائر.

تستحق ضريبة الثروة فقط على الأشخاص الطبيعيين وتفرض على أملاكهم الخاضعة للضريبة والتي تتعدى قيمتها الصافية الخاضعة للضريبة 30.000.000 دج في أول جانفي من سنة الإخضاع الجبائي. وتتضمن جميع الأملاك الخاضعة للضريبة التابعة للأشخاص الطبيعيين و أولادهم القصر.

2.معدل الإخضاع للضريبة

عرفت معدلات الضريبة على الأملاك تغيرات عديدة ابتداء من سنة 1993 سابقا، وآخر التعديلات التي أدخلت على معدلات الضريبة كانت سنة 2015، كما يوضحه الجدول التالي:

جدول رقم (02): جدول حساب ضريبة الثروة (2020)

قسط القيمة الصافية من الأملاك الخاضعة للضريبة (دج)	النسبة %
يقل أو يساوي 100 000.000.دج	%0
من 100.000.001 دج إلى 150.000.000 دج	%0.5
من 150.000.001 دج إلى 250.000.000 دج	%0.75
من 250.000.001 دج إلى 350.000.000 دج	%0.1
من 350.000.001 دج إلى 450.000.000 دج	%1.25
يفوق 450.000.001 دج	%1.75

3. الإعفاءات

تعفى من ضريبة الأملاك:

- الأملاك المهنية الضرورية لتأدية نشاط صناعي أو تجاري أو حرفي أو فلاحي أو نشاط حر والمستعملة في إطار هذه النشاطات.
- حصص و أسهم الشركات، غير أنه لا تعتبر أملاك مهنية حصص وأسهم الشركات التي يكون نشاطها الأساسي تسيير الأملاك المنقولة أو العقارية الخاصة بها وهي بالتالي خاضعة للضريبة.

- قيمة رسملة capitalisation الريوع العمرية التي تشكلت في إطار نشاط مهني لدى هيئات تأسيسية مقابل دفع علاوات دورية، والمقسطة بصفة منتظمة لمدة خمسة عشر(15) سنة على الأقل والتي يشترط في بدء الانتفاع بها النشاط المهني الذي تم بسببه دفع العلاوات.
- الريوع و التعويضات المحصلة تعويضا للأضرار الجسدية.

المحور الثاني: الضرائب العائدة للجماعات المحلية

أولا: الضريبة الجزافية الوحيدة (IFU)

في إطار تسهيل وتبسيط النظام الجبائي الجزائري تم استحداث ضريبة جديدة تسمى الضريبة الجزافية الوحيدة التي حلت محل النظام الجزافي السابق، بتعويض الضريبة على الدخل الإجمالي والرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني بضريبة جزافية وحيدة، أسست هذه الضريبة ابتداء من 2007/01/01 بموجب المادة 2 من قانون المالية لسنة 2007.

1. مجال تطبيق الضريبة الجزافية الوحيدة

يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة:

أ. الأشخاص الطبيعيون الذين تتمثل تجارتهم الرئيسية في بيع البضائع والأشياء عندما لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي ثمانية ملايين دينار (8 000 000).

ب. الأشخاص الطبيعيون الذين يمارسون الأنشطة الأخرى (تأدية الخدمات التابعة لفئة الأرباح الصناعية والتجارية) عندما لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي المبلغ المذكور أعلاه.

ج. لا يخضع الأشخاص الطبيعيون الذين يمارسون في آن واحد أنشطة تنتمي للفئتين المذكورتين سابقا للضريبة الجزافية الوحيدة إذا لم يتجاوز سقف ثمانية ملايين دج.

كما يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة:

- عمليات إيجار العتاد أو السلع الاستهلاكية الدائمة ما عدا الحالات التي تكتسي فيها طابعا ثانويا بالنسبة لمؤسسة صناعية وتجارية.
- عمليات التجارة المتعددة وتلك التي تقوم بها المساحات الكبرى.
- العمليات المتعلقة ببيع الأدوية والمنتوجات الصيدلانية.
- ورشات البناء.

2. العمليات والأشخاص المستثنين من نظام الضريبة الجزافية الوحيدة

بحسب المادة 282 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تستثنى الأنشطة التالية من نظام الضريبة الجزافية الوحيدة:

1. عمليات البيع بالجملة.

2. العمليات التي يقوموا بها الوكلاء المعتمدون.
3. موزعو محطة الوقود.
4. المكلفون بالضريبة الذين يقومون بعمليات التصدير.
5. الأشخاص الذين يقومون بعمليات البيع لمؤسسات مستفيدة من الإعفاء المنصوص عليه في التنظيم المتعلق بالمحروقات ولمؤسسات تستفيد من نظام الشراء بالإعفاء من الرسم.
6. المجزؤون للأراضي lotisseurs وتجار الأملاك العقارية وما شابههم وكذا منظمو العروض والألعاب والتسلية بمختلف أنواعها.

3. طرق الإخضاع

يستلم المكلف بالضريبة تبليغا (إشعار بالتقييم) في رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام يتضمن بالنسبة لكل سنة لفترة سنتين أرقام الأعمال المقترحة من طرف المصلحة التي يمكن أن تتغير من سنة لأخرى، و يتوفر المعني بالأمر على أجل مدته ثلاثون (30) يوما اعتبارا من تاريخ الاستلام للتبليغ، إما بإبداء موافقته أو بإبداء ملاحظات مع تبيان أرقام الأعمال التي يمكن قبولها.

وفي حالة الموافقة أو عدم الرد في الأجل المحدد، يعتمد التقدير الذي تم تبليغه كأساس لفرض الضريبة. وإذا رفض المكلف بالضريبة التقدير المبلغ له ورفضت الإدارة الجبائية الاقتراحات المضادة التي تقدم بها يحتفظ المعني بالأمر بإمكانية طلب تخفيض الضريبة عن طريق شكوى نزاعية.

4. نسب الضريبة الجزافية

هناك ثلاث نسب للإخضاع فيما يخص الضريبة الوحيدة الجزافية إضافة إلى الحد الأدنى المحدد كمبلغ.

- 5% بالنسبة لأنشطة الشراء وإعادة بيع السلع achat-revente ويتضمن النشاطات الحرفية والفنية.
- 12% بالنسبة لأنشطة تأدية الخدمات.
- الحد الأدنى Minimum 10000 دج سنويا حسب المادة 365 مكرر من (ق ض م)كل مكلف يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة يجب عليه أن يدفع كل سنة بغض النظر عن رقم أعماله المحقق مبلغ 10000 دج .

5. الإعفاءات

عملا بأحكام المادة (13) من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة يستفيد من إعفاء دائم من دفع الضريبة الجزافية الوحيدة، كل من:

- الحرفيون التقليديون وكذا الأشخاص الذين يمارسون نشاطا حرفيا فنيا، والمقيدين في دفتر الشروط الذي تحدد بنوده عن طرق التنظيم.
- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة وكذا الهياكل التابعة لها.

- مبالغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق المسرحية.

إلا أن المكلفين بالضريبة المعنيين بالإعفاء يبقوا ملزمين بدفع مبلغ أدنى من الضرائب قدره 5000 دج المنصوص عليه في المادة 365 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ثانيا: الرسم على النشاط المهني (TAP)

تم تأسيس الرسم على النشاط المهني بموجب قانون المالية لسنة 1996 بمعدل 2.55%، وجاء تعويضا لرسم على النشاط الصناعي والتجاري(TAIC)،والرسم على النشاط غير التجاري(TANC).

1. مجال تطبيق الرسم على النشاط المهني

بحسب المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة، يخضع للرسم على النشاط المهني:

- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الذين يملكون في الجزائر مقر مهني دائم والممارسون لنشاط تخضع عائداته لـ:
- ضريبة الدخل الإجمالي فئة الأرباح الصناعية و التجارية.
- ضريبة أرباح الشركات.
- الأشخاص الطبيعيون الخاضعون لضريبة الدخل الإجمالي فئة الأرباح غير التجارية باستثناء مسيري الشركات ذات المسؤولية المحدودة الحاصلين على أغلبية الأسهم.

2. الأساس الخاضع للرسم

- بالنسبة للخاضعين للرسم على القيمة المضافة:

ويفرض على رقم الأعمال خارج الرسم على القيمة المضافة. ونقصد برقم الأعمال الإيرادات المحققة من جميع عمليات البيع أو خدمات مقدمة أو أي موارد تدخل في إطار النشاط الممارس وبالنسبة لمقاولات البناء والأشغال العمومية فرقم أعمالها يتشكل من المبالغ المحصلة في سنة النشاط le montant des Encaissements de l'exercice.

- بالنسبة لغير الخاضعين للرسم على القيمة المضافة:

رقم الأعمال يضم بما في ذلك الرسم على القيمة المضافة مع الإشارة أنه لتحديد الأساس الخاضع للضريبة يجب الأخذ بعين الحسبان التخفيضات المقدرة بـ 30%،50%،75% المنصوص عليها في القانون لصالح بعض العمليات.

أما بالنسبة لأصحاب المهن الحرة فرقم أعمالهم هو حصيلة الأتعاب Honoraires، أي الإيرادات المهنية بدون الرسم على القيمة المضافة.

3. معدل الإخضاع للرسم

عند تأسيس الرسم على النشاط المهني حددت نسبته بـ2.55 %. لكن بهدف التخفيف من الضغط الجبائي على المكلفين بالضريبة تم تخفيضه إلى 2% بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2001 وفي قانون المالية التكميلي لسنة 2015 ادخلت تعديلات على معدلات الرسم بالشكل التالي:

- بالنسبة لنشاطات الإنتاج معفى من الرسم؛
- 1.5 % فيما يخص نشاطات البناء والأشغال العمومية والري ، مع تخفيض 25%.
- 1.5 % بالنسبة للنشاطات الأخرى.
- 3 % بالنسبة للنشاطات الخاصة بالنقل عن طريق الأنابيب للمحروقات.
- نشاطات المهن غير التجارية (BNC) ضمن النظام المبسط معفاة من الرسم.

4. الإعفاءات

لا يدخل ضمن رقم الأعمال المعتمد كقاعدة للرسم :

- رقم الأعمال الذي لا يتجاوز ثمانون ألف دينار جزائري (80.000 د.ج) إذا تعلق الأمر بالمكلفين بالضريبة الذين تتعلق نشاطاتهم ببيع البضائع، المواد واللوازم والسلع المأخودة أو المستهلكة في عين المكان، وخمسون ألف (50.000 د.ج) إذا تعلق الأمر بالمكلفين بالضريبة الناشطين في قطاع الخدمات.

وللإستفادة من هذا الإمتياز، ينبغي على الأشخاص الطبيعيين أن يمارسوا بأنفسهم دون مساعدة أي شخص آخر.

- مبلغ عمليات البيع، الخاصة بالمواد ذات الإستهلاك الواسع المدعمة من قبل ميزانية الدولة أو التي تستفيد من التعويض ؛
- مبلغ عمليات البيع أو النقل أو السمسرة المتعلقة بالمواد والسلع الموجهة للتصدير بما في ذلك كافة عمليات المعالجة قصد إنتاج المواد البترولية الموجهة مباشرة للتصدير ؛
- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة والخاصة بالمواد الإستراتيجية، عندما لا تفوق حدود الربح بالنسبة للبيع بالتجزئة نسبة 10%.
- الجزء المتعلق بتسديد القرض في إطار عقد الاعتماد الإيجاري المالي ؛
- العمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء التابعة لنفس المجموعة مثلما حددته المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ؛
- المبلغ المحقق بالعملة الصعبة في النشاطات السياحية والفندقية والحمامات والإطعام المصنف والأسفار.

. رقم الأعمال المعفى :

- يعفى من الرسم على النشاط المهني لمدة ثلاث (03) سنوات، مبلغ رقم الأعمال المحقق من طرف الشباب ذوي المشاريع المؤهلين في إطار أنظمة "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو"الصندوق الوطني للتأمين على البطالة" أو"الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر".

ترفع مدة الإعفاء إلى ست سنوات، إذا كانت النشاطات ممارسة في منطقة يجب ترقيتها.

- الحرفيون التقليديون وكذا الأشخاص الذين يمارسون نشاطا حرفيا فنيا ؛
- مبلغ رقم الأعمال المحقق من طرف الأشخاص المرشحين لنظام دعم إنشاء نشاطات الإنتاج التي يسيرها الصندوق الوطني للتأمين على البطالة، لمدة ثلاث (03) سنوات.

ثالثا: الرسم العقاري(TF)

جاءت المادة 248 من قانون الضرائب المباشرة لتؤسس رسم عقاري سنوي على الملكيات المبنية وغير المبنية.

1. مجال تطبيق الرسم

أ. الملكيات المبنية:

- الملكيات المبنية.
- المنشآت المخصصة لإيواء الأشخاص و المواد أو لتخزين المنتجات.
- المنشآت التجارية الكائنة في محيط المطارات والموانئ ومحطات السكك الحديدية والمحطات البرية.
- أرضيات البنايات.
- الأراضي غير المزروعة والمستخدمة لأغراض تجارية أو صناعية.

ب. الملكيات غير المبنية:

- الملكيات غير المنية.
- الأراضي الفلاحية.
- الأراضي المتواجدة في مناطق عمانية أو قابلة للتعمير.
- مناجم الملح و السبخات.
- المحاجر و مواقع استخراج الرمل و المناجم المكشوفة.

2. الأساس الخاضع للرسم

أ. الملكيات المبنية:

ينتج الأساس الخاضع للضريبة من حاصل القيمة الإيجارية الجبائية valeur locative fiscale المعبر عنها بالمتر المربع للملكية المبنية في المساحة الخاضعة للضريبة، مع تطبيق تخفيض بنسبة 2% سنويا مراعاة

لقدم البناية لكن دون أن يتجاوز هذا التخفيض حد أقصى قدره 40%، أما بالنسبة للمصانع التخفيض يساوي 50%.

ب. الملكيات غير المبنية:

ينتج أساس فرض الضريبة من حاصل ضرب القيمة الإيجارية الجبائية للملكيات غير المبنية المعبر عنها بالمتر المربع أو الهكتار الواحد في المساحة الخاضعة للضريبة.

3. معدلات فرض الضريبة

أ. الملكيات المبنية:

- الملكيات المبنية فعلا 3%.
- الملكيات المبنية ذات الاستعمال السكني التي يملكونها أشخاص طبيعيون والواقعة في المناطق المحددة عن طريق التنظيم وغير مشغولة سواء بصفة شخصية وعائلية أو عن طريق الكراء أو الإيجار 10%.
- الأراضي التي تشكل ملحقات للملكيات المبنية:
  - 5% عندما تساوي مساحتها أو تقل عن 500م^2.
  - 7% عندما تتجاوز مساحتها 500 م^2 و تساوي أو تقل عن 1000 م^2.
  - 10 % عندما تفوق مساحتها 1000 م^2.

ب. الملكيات غير المبنية

- ملكيات غير مبنية متواجدة في مناطق غير عمرانية 5%.
- أراضي عمرانية:
  - 5% عندما تساوي مساحتها أو تقل عن 500م^2.
  - 7% عندما تتجاوز مساحتها 500 م^2 و تساوي أو تقل عن 1000 م^2.
  - 10% عندما تفوق مساحتها 1000 م^2.
  - 3% بالنسبة للأراضي الفلاحية.

4. الإعفاءات

أ. الرسم العقاري على الملكيات المبنية

-.إعفاءات دائمة

بحسب المادة 250 من قانون الضرائب المباشرة تعفى من الرسم العقاري المطبق على الملكيات المبنية بصفة دائمة. بشرط أن تكون هذه الأبنية مخصصة لمرفق عام أو ذي منفعة عامة وأن لا تدر دخلا. العقارات التابعة

للدولة والولايات والبلديات، وكذا تلك التابعة للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري التي تمارس نشاطا في الميدان التعليمي والبحث العلمي والحماية الصحية والاجتماعية أو في مجال الثقافة و الرياضة.

كما تعفى أيضا من الرسم العقاري المطبق على الملكيات المبنية:

- البنايات المخصصة للقيام بالشعائر الدينية.
- أملاك الوقف العمومية المتكونة من ملكيات مبنية.
- العقارات التابعة للدول الأجنبية و المخصصة للإقامة الرسمية لبعثاتهم الدبلوماسية و القنصلية المعتمدة لدى الحكومة الجزائرية، وكذلك العقارات التابعة للمثليات المعتمدة بالجزائر وذلك مع مراعاة قاعدة المعاملة بالمثل.
- منشآت المستثمرات الفلاحية لاسيما منها الحظائر و المرابط والمطامر.

-. إعفاءات مؤقتة

تعفى من الرسم العقاري المطبق على الأملاك المبنية بصفة مؤقتة:

- العقارات أو أجزاء العقارات المصرح بها غير صحية أو على وشك الانهيار والتي أبطل تخصيصها.
- الملكيات المبنية التي تشكل الملكية الوحيدة والسكن الرئيسي لمالكيها شريطة توفر الشرطين التاليين:
  - أن لا يتجاوز المبلغ السنوي للضريبة 1400 دج
- أن لا يتجاوز الدخل الشهري للخاضعين للضريبة المعنيين مرتين الأجر الأدنى المضمون.
- البنايات الجديدة والتي أعيد بناؤها وإضافة البنايات وهذا لمدة سبع (07) سنوات اعتبارا من أول جانفي من السنة الموالية لسنة انجازها أو شغلها.

إذا لم يتمكن المالك من إثبات مدة إنجاز البناية أو تاريخ شغلها، تعتبر البناية منجزة في أجل أقصاه ثلاث (03) سنوات ابتداء من تاريخ منح رخصة البناء الأولى.

- البنايات وإضافة البنايات المستعملة في الأنشطة الممارسة من قبل الشباب المستثمر المستفيد من إعانة الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب، وهذا لمدة ثلاث (03) سنوات اعتبار من تاريخ انجازها.
- تستفيد الاستثمارات المنجزة من طرف الأشخاص المستفيدين من نظام دعم خلق أنشطة إنتاجية المدعمة من طرف الصندوق الوطني لتأمين على البطالة، ولمدة ثلاث (03) سنوات من إعفاء بعنوان الرسم العقاري على الملكيات المبنية، اعتبارا من الدورة التي تم فيها الشروع في النشاط.

ب. الرسم العقاري على الملكيات غير المبنية

تعفى من الرسم العقاري على الملكيات غير المبنية:

- الأملاك التابعة للدولة والولايات والبلديات والمؤسسات العمومية العلمية أو التعليمية أو الإسعافية عندما تكون مخصصة لنشاط ذي منفعة عامة و غير مدرة لأرباح.

- لا يطبق هذا الإعفاء على الأملاك التابعة لهيئات الدولة والولايات والبلديات التي تكتسي طابعا صناعيا أو تجاريا.
- الأراضي التي تشغلها السكك الحديدية.
- أملاك الوقف العمومية المشكلة من ملكيات غير مبنية.
- الأراضي و القطع الأرضية الخاضعة للرسم العقاري على الملكيات المبنية.

رابعا: رسم التطهير(TA)

أُسس هذا الرسم بناء على المادة 263 من قانون الضرائب المباشرة، ويؤسس سنويا لفائدة البلديات التي تشتغل فيها مصلحة رفع القمامات المنزلية وذلك على الملكية المبنية، وبهذا يعد هذا الرسم ملحقا بالرسم العقاري على الملكيات المبنية، فهو مرتبط باستفادة الملكية المبنية من خدمة رفع القمامات.

ويحدد مبلغ الرسم على النحو التالي:

- مابين 1000 دج و1500 دج على كل محل ذي استعمال سكني.
- ما بين 3000 دج و12.000 دج على كل محل ذي استعمال مهني أو تجاري أو حرفي أو ما شابهه.
- ما بين 8000 دج و 23.000 دج على أرض مهيأة للتخييم أو تخييم متنقل caravane.
- ما بين 20.000 دج و130.000 دج على كل محل ذي استعمال صناعي أو تجاري أو حرفي أو ما شابهه ينتج كمية من النفايات تفوق الأصناف المذكورة أعلاه.

تحدد التعريفات المطبقة في كل بلدية بقرار من رئيس المجلس الشعبي البلد، بناء على مداولة وبعد أخذ رأي السلطة الوصية، بالنسبة للبلديات التي تقوم بعملية الفرز سيتم تعويض كل منزل في حدود 15% من مبلغ الرسم المطبق على رفع القمامات المنزلية.

ويمكن أن نشير أن الملكيات غير المستفيدة من خدمات رفع القمامات المنزلية تعفى من دفع رسم التطهير.

المحور الثالث: الضرائب على الإنفاق

وهي الضرائب التي تفرض على الفرد بمناسبة حدوث واقعة الاستهلاك أو الانفاق والقصد منها تحقيق أغراض اقتصادية أو اجتماعية أو مالية للدولة.

أولا: الرسم على القيمة المضافة (TVA)

أسس هذا الرسم بموجب الإصلاح الجبائي لسنة 1992، الذي حل محل الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدماتTUGPS/TUGP، كما تم إدراج عمليات البنوك والتأمين التي كانت خاضعة للرسم على عمليات البنوك والتأمين (TOBA) ابتداء من 01 جانفي 1995.

1. مجال تطبيق الرسم

بحسب المواد 2 و3 من قانون الرسوم على رقم الأعمال هناك نوعين من العمليات:

أ. العمليات الخاضعة للرسم وجوبا هي:

- العمليات المتعلقة بنشاط صناعي أو تجاري أو حرفي المنجزة من طرف الخاضعين لرسم.
- العمليات التي تنجزها البنوك و شركات التأمين.
- العمليات المحققة عند ممارسة نشاط حر.
- المبيعات الخاصة بالكحول أو الخمور ومشروبات أخرى مماثلة لها.
- العمليات المتعلقة بالأشغال العقارية.
- المبيعات حسب شروط البيع بالجملة.
- عمليات البيع التي تقوم بها المساحات الكبرى ونشاطات التجارة المتعددة وكذا تجارة التجزئة باستثناء العمليات لتي يقوم بها المكلفون الخاضعون لضريبة الجزافية الوحيدة.
- عمليات الإيجار وأداء الخدمات وخدمات الدراسات والبحث وجميع العمليات من غير المبيعات والأشغال العقارية.
- الحفلات الفنية والألعاب و التسلية بمختلف أنواعها التي ينظمها أي شخص.

ب. العمليات الخاضعة للرسم اختياريا:

- العمليات الموجهة للتصدير.
- العمليات المنجزة لفائدة الشركات البترولية، المكلفون بالرسم الآخرين، مؤسسات تتمتع بنظام الشراء بالإعفاء.
- الخاضعون للرسم(المنتجون، البائعون، المستوردون، البائعون بالتجزئة).

2. الأساس الخاضع للرسم

يشمل رقم الأعمال الخاضع لرسم: ثمن البضائع أو الأشغال أو الخدمات بما في ذلك كل المصاريف والحقوق والرسوم، باستثناء الرسم على القيمة المضافة ذاته.

3. المعدلات

عرفت معدلات الرسم على القيمة المضافة تغيرات عديدة و مستمرة منذ تأسيس الرسم في سنة 1992 بداية كانت هناك ثلاث معدلات:

- المعدل العادي 21 % Taux normal.
- المعدل المخفض 14% Taux réduit.
- المعدل المخفض الخاص 7% Taux réduit spécial.

حاليا معدلات الرسم على القيمة المضافة هي كالتالي:

- 7% (المعدل المخفض) يطبق على السلع والخدمات التي تمثل منفعة خاصة على الصعيد الاقتصادي
- أو الاجتماعي أو الثقافي.
- 17% (المعدل العادي) للعمليات أداء الخدمات و السلع الغير خاضعة للمعدل المخفض.

4. إعفاءات الرسم على القيمة المضافة

تعتبر الإعفاءات أحكام خاصة تهدف إلى إعفاء بعض العمليات من الرسم على القيمة المضافة وفي غياب مثل هذه الأحكام تكون عادة خاضعة للرسم، كما تستجيب هذه الإعفاءات بصفة عامة إلى اعتبارات اقتصادية أو اجتماعية أو ثقافية.

- في المجال الاقتصادي: الإعفاءات المنصوص عليها في قانون الرسوم على رقم الأعمال تتعلق خصوصا بنشاطات التنقيب عن المحروقات السائلة والغازية، والبحث عنها واستغلالها وتمييعها ونقلها عن طريق الأنابيب التي تقتنيها أو تنجزها مؤسسة "سوناطراك".
- في المجال الاجتماعي: ترتبط بالمنتجات ذات الاستهلاك الواسع (الخبز، الحليب، الشعير الدقيق...إلخ) الأدوية والمطاعم المدعمة التي لا يهمها الربح وكذا السيارات الموجهة لمعطوبي حرب التحرير...إلخ
- في المجال الثقافي: تمس هذه الإعفاءات التظاهرات الثقافية أو الفنية وكل الحفلات المنظمة في إطار التظاهرات الوطنية والدولية للتعاون.

كما تخص هذه الإعفاءات المنتوجات التي تخضع لرسم الصحي على اللحوم، مصنوعات الذهب والفضة والبلاتين الخاضعة لرسم الضمان. بالإضافة إلى ذلك يستفيد من الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة الأشخاص الذين لم يبلغوا المستويات القصوى للخضوع للضريبة المحددة قانونا، تحدد المستويات بـ 100.000 دج بالنسبة لمقدمي الخدمات و130.000 دج لباقي الخاضعين لرسم.

ثانيا: الرسم الداخلي على الاستهلاك (TIC)

تم تأسيس الرسم الداخلي على الاستهلاك كمحاولة للحد من استهلاك بعض المنتجات التي تضر بالصحة العامة، وتشمل: الجعة، السيجار، تبغ النشق والمضغ، السجائر، تبغ التدخين، الكبريت، ويتم حساب الرسم على أساس المعبر عنه بالحجم (هيكتولتر) بالنسبة للجعة، وبالوزن(الكيلوغرام) بالنسبة للمنتوجات التبغية، أما بالنسبة للكبريت يتم حسابه على أساس 100 علبة تحتوي كل واحدة على 40 عودا.

- بالنسبة للجعة على أساس 3.610.00 دج / هكلتر.
- بالنسبة المواد التبغية والكبريت.

1. السجائر

- التبغ الأسود على أساس 1040 دج/كلغ.

- التبغ الأصفر على أساس 1260دج/كلغ.

2. السيجار على أساس 1470 دج/كلغ.
3. تبغ للتدخين على أساس 620 دج/كلغ.
4. تبغ النشق والمضغ على أساس 710 دج/كلغ.
5. الكبريت على أساس 26 دج لكل 100علبة تحتوي على 40عودا على الأقل.

كما تخضع لرسم الداخلي على الاستهلاك منتوجات وسلع أخرى مثل: سمك السلمون، موز طازج، أناناس كيوي، قهوة منزوعة الكفيين، كفيار، الملابس المستعملة، السيارات ذات قوة دفع كبيرة بحيث حجم اسطوانتها يزيد عن 2000 سم^3.

ثالثا: الرسم على المنتوجات البترولية (TPP)

يطبق هذا الرسم على المشتقات البترولية وهي: البنزين بأنواعه وغاز البترول وغاز البترول المميع وأساس فرض الرسم قيمة المنتوجات الموجهة للاستهلاك.إن قيمة الرسم على المنتجات البترولية هو 1 دج / هكتلتر.

رابعا: رسم المرور Droit de circulation

يفرض كضريبة على عمليات نقل المشروبات الكحولية ومادة الكحول من تجار الجملة والمودعين المحتكرين للمنتج إلى المستهلك. معدلات فرض الرسم كالتالي:

الجدول رقم(03) :المنتوجات الخاضعة لرسم المرور

بيان المنتوجات	تعريفة رسم المرور عن كل هيكتولتر
منتوجات طبية مشتقة من الكحول لا يمكن استهلاكها عن طريق الفم	50 دج/ هكلتر
منتوجات العطور و الزينة	1000 دج/ هكلتر
كحول مستعملة لتحضير الخمور الفوارة الخمور الحلوة بطبيعتها	1600 دج/ هكلتر
المشهيات التي أساسها الخمور والفيرموط vermouths و الخمور الكحولية و ما يماثلها	70.000 دج/ هكلتر
الوسكي و المشهيات التي أساسها الكحول مثل: البتر،أمرس، غردرون، جانتيان، أينس...إلخ	100.000 دج/ هكلتر
الروم Rhums	70.0 دج/ هكلتر

خامسا: رسم الضمان و التعيير Droit de garantie et D'essai

المنتوحات المعنية بهذا الرسم هي: مصوغات الذهب، الفضة، البلاتين، يطبق على الكمية المباعة المعبر عنها بالوزن(هيكتوغرام) المباع. معدلاته كالتالي:

1. **رسم الضمان**

- مصوغات من الذهب: 8000 دج/هكتوغرام.
- مصوغات من البلاتين: 20.000 دج/هكتوغرام.
- مصوغات من الفضة : 150 دج/هكتوغرام.

2. **رسم التعيير**

- ♦ التعيير بنجمة العيار Essai au toucheau:
- البلاتين: 12 دج عن كل ديكاغرام أو جزء من الديكاغرام.
- الذهب: 6 دج عن كل ديكاغرام أو جزء من الديكاغرام.
- الفضة: إلى غاية 400 غرام :4 دج عن كل هكتوغرام.
- ♦ التعيير بالبوتقة Essai à la coupelle:
- البلاتين : 150 دج عن كل عملية.
- الذهب : 100 دج كل عملية.
- ♦ التعيير عن طريق التبليل Essai par voie humide:
- الفضة : 20 دج عن كل عملية.

المحور الرابع: الضرائب على رأس المال

وهي الضرائب التي تفرض على الثروة أو رأس المال، ونقصد به ما يمتلكه الفرد من أموال عقارية أو منقولة في لحظة زمنية معينة، سواء كانت هذه الأموال منتجة أو غير منتجة كالأراضي والعقارات المبنية والنقود والأسهم والسندات، والضريبة تفرض على رأس المال وليس على الدخل الناجم منه.

أولا: حقوق التسجيل droits d'enregistrement

يمكن تعريف حقوق التسجيل على أنها ضرائب تفرض على انتقال الثروة والعقارات من شخص إلى آخر، وغرضها تحقيق مصدر مالي هام للدولة، ومثال ذلك عندما يبيع مواطن قطعة أرض لمواطن آخر فإن البائع يدفع ضريبة تسجيل وتسمى رسوم التسجيل. فهي تطبق إما على العقود أو على التحويلات(على الملكية) الغير ناتجة عن العقد، وبحسب المادة الثانية من قانون التسجيل فإن رسوم التسجيل هي ثابتة، نسبية وتصاعدية بحسب طبيعة العقود و التحويلات الخاضعة لها.

نقصد بالرسوم الثابتة: تلك التي يكون فيها مقدار الرسم ثابت بالنسبة لجميع العقود، والتي لا تتضمن أحكام من شأنها وحسب طبيعتها منح رسم نسبي أو تصاعدي.

فيما يخص الرسم التصاعدي: فله خاصية الضريبة على رأس المال، بحيث يرتفع بارتفاع القيم. بالمقابل فإن الرسوم النسبية تعبر عنها بنسبة ثابتة للقيم المذكورة في العقود. وبهدف التبسيط والفهم سنوجز عمليات التسجيل في الجدول التالي:

جدول رقم (04): العمليات الخاضعة لرسوم التسجيل و نسبها

مجال التطبيق	الأساس الخاضع للرسم	النسب
• التحويل لكامل الملكية(بيع عقار أو منقول)	• الثمن الوارد في العقد أو القيمة التجارية الحقيقية للملك	• 5%
• التنازل عن أجزاء حق الملكية (الانتفاع وملكية العتبة) ملكية العتبة هي امتلاك شخص لملك ما حيث ينتفع به شخص آخر	• الثمن المعبر عنه مع إضافة جميع الأعباء أو على أساس القيمة التجارية الحقيقية	• 5% مع تطبيق الجدول المنصوص عليه في المادة 53-2 من قانون التسجيل
• نقل الانتفاع للأموال العقارية: إيجارات لمدة محدودة	• الثمن الكلي للإيجار مضاف إليه الأعباء	• نسبة مطبقة لمدة محدودة 2% بشرط أن لا يقل عن 500 دج
• إيجارات لمدة غير محدودة أو طويلة الأجل (18-99 سنة)	• الرأسمال المشكل من 20 مرة قيمة الثمن والأعباء السنوية	• نسبة مطبقة لمدة غير محدودة:5%
• نقل الملكية عن طريق الوفاة(المواريث)	• الحصص الصافية العائدة لكل ذي حق أي بعد خصم الديون الإرثية التي هي على عاتق المتوفى بشرط أن لا تظهر بعد الوفاة	• 5% لكل حصة صافية عائدة لكل ذي حق • 3% بين الأصول والفروع والزوج الباقي على قيد الحياة • 3% بالنسبة للأصول الثابتة لمؤسسة عندما يتعهد الورثة بمواصلة استغلال المؤسسة.
• الهبات	• قمة المال الموهوب	• 3% بين الأصول والفروع والأزواج و5%بين الأحياء
• القسمة(توزيع الذمة المالية المشاعة بين الشركاء مالكي الشيوع)	• مبلغ الأصول الصافية المقسمة(الأصول الإجمالية-الديون و الأعباء)	• 1.5%(المادة 244 ق.ت)
• تبادل الأملاك العقارية	• قيمة أحد الأملاك المتبادلة	• 2.5% (المادة 226 ق.ت)
• عقود الشركة	• القيمة الصافية للحصص(بعد طرح الخصوم)	• 0.5% على المبلغ الإجمالي للحصص العقارية والمنقولة المنجزة بصفة عادية

●الحصص العادية ●الحصص بمقابل(عملية بيع لحصة الشريك لفائدة الشركة) ●العقود المتضمنة تنازل عن الأسهم وحصص الشركة		م248
	●الثمن المعبر عنه مع إضافة جميع الأعباء أو القيمة التجارية الحقيقية للملك	●يحدد حق نقل الملكية حسب طبيعة المال
	●قيمة حصص الشركات	●2.5%

ثانيا: حقوق الطابع Droits de Timbre

وهي ضريبة تفرض على عملية تداول الأموال عند تحرير المستندات كالعقود المدنية والقضائية أو كتابات يكون لها اثر لدى المحاكم أو فواتير الشراء المسددة نقدا، وذلك عن طريق لصق طوابع على تلك المحررات. فمثلا يطلب من المواطن لصق طوابع عند استخراجه شهادة الجنسية أو صحيفة السوابق العدلية. وفيما يلي سنختصر مجال تطبيق حقوق الطابع ومعدلاته في الجدول

جدول رقم (05): العمليات الخاضعة لحقوق الطابع و معدلاتها

تصنيف حقوق الطابع	المعدلات
❖ الطابع الحجمي Timbre de dimension ✦ ورق عادي ✦ ورق سجل ✦ نصف ورقة عادية	 40 دج 60 دج 20 دج
❖ طابع المخالصات Timbre de quittance ✦ السندات بمختلف أنواعها ✦ الوثائق التي هي بمثابة إيصال ✦ الإيصالات التي تثبت إيداعا نقديا dépôt d'espèce تتم لدى مؤسسة أو شخص طبيعي	 1 دج عن كل قسط من100 دج أوجزء من القسط من 100 دج دون أن يقل المبلغ المستحق عن 5 دج أو يفوق 2500 دج 20 دج 20 دج
❖ استخراج الوثائق ✦ جواز السفر ✦ رخصة الصيد ✦ بطاقة التعرف المهنية للممثل ✦ بطاقة التعريف المغاربية	 6000 دج 500 دج 500 دج 100 دج
❖ طابع الأوراق التجارية(السفتجة، سند لأمر أوراق وسندات غير قبلة للتداول)	0.5 دج عن كل 100 دج أو جزء من 100 دج
❖ طابع السجل التجاري	4000 دج

❖ قسيمة السيارات تعفى من القسيمة: * السيارات ذات رقم التسجيل الخاص التابعة للدولة والجماعات المحلية * السيارات التي يتمتع أصحابها بامتيازات دبلوماسية أو قنصلية. * سيارات الإسعاف * السيارات المجهزة بعتاد صحي * السيارات المجهزة بعتاد مضاد للحرائق * السيارات المجهزة و المخصصة للمعوقين	تحدد التعريفة بحسب نوع السيارة وسنة وضعها للسير تأسست هذه الضريبة على السيارات المرقمة في الجزائر بموجب قانون المالية لسنة 1996، ويقع عبؤها على كل شخص طبيعي أو معنوي يملك سيارات خاضعة للقسيمة.

الفصل السادس: مدخل للقانون الجبائي الدولي:

بعد دراستك لهذا الفصل ستكون قادرا على فهم المصطلحات التالية:

1.الازدواج الضريبي.
2.الاتفاقيات الجبائية الدولية
3.التهرب الضريبي الدولي

تمهيد:

تعتبر الجباية الدولية من أهم المواضيع التي شغلت اهتمام حكومات الدول منذ القدم، ذلك أنها تمثل مصدرا من أهم المصادر الأساسية لتمويل الميزانية الخاصة بالدولة وتغطية جزء كبير من الأعباء والنفقات، حيث يقصد بمصطلح الجباية الدولية ذلك النظام الجبائي الذي يسود على المستوى الدولي، والذي يجمع بين الاختصاص الجبائي لعدة دول، وهذا بالنظر إلى النشاطات أو

الأموال والأملاك التي تربط أي مكلف بالضريبة مع أكثر من دولة، سواء تعلق الأمر بشخص معنوي أو طبيعي، بحيث يكفي أن يقيم شخص ما في دولة معينة ويمارس نشاطا، أو يملك أموالا في دولة أجنبية أخرى حتى يمكننا القول أنه يخضع للنظام الجبائي الدولي، بالنسبة للمداخيل التي يحققها من ذلك النشاط، أو من تلك الثروة

إن تطبيق المبادئ العامة المتعلقة بالضريبة على الأخص مبدأي الإقليمية والسيادة الضريبية التي قد تؤدي إلى الاختلاف بين السياسات الجبائية للدول، إضافة إلى التطورات التي تمس الاقتصاد الدولي وازدياد حركة رؤوس الأموال بين الحدود، وتبادل اليد العاملة والخبرات بين مختلف الدول، كلها عوامل أساسية أدت إلى ظهور عدة مشاكل جبائية خطيرة، أهمها مشكلة الازدواج الضريبي، والتهرب الضريبي الدولي ندرس هذه النقاط عبر المحاور التالية:

-المحور الأول :الازدواج الضريبي.

-المحور الثاني : الاتفاقيات الجبائية الدولية

- المحور الثالث: التهرب الضريبي الدولي

المحور الأول :الازدواج الضريبي.

تفرض الضرائب وفقا لقوانين وتشريعات محكمة تمت صياغتها بالاستناد على مجموعة من المبادئ المعترف بها على المستوى الدولي، إلا أنه عند تطبيق هذه التشريعات الضريبية تظهر عدة مشاكل قد تتسبب في الخروج عن مبادئ العدالة والمساواة التي تشكل القاعدة الأساسية لتحقيق الضريبة، لأنها تقرر مساواة الأفراد أمام الأعباء العامة، وتوزعها توزيعا عادلا بين المكلفين، وهو ما يؤدي إلى ظهور عدة مشاكل من الناحية الاقتصادية منها مشكلة الازدواج الضريبي.

أولا:مفهوم الإزدواج الضريبي: تعد مشكلة الازدواج الضريبي من المشاكل المهمة التي شغلت إهتمام المفكرين وكتاب المالية العامة ، لذا تعددت المفاهيم الخاصة بالإزدواج الضريبي وما هو جدير بالذكر أنه لا يوجد تعريف متفق عليه بين كتاب المالية العامة للإزدواج الضريبي ويمكن تعريفه بأنه "فرض نفس الضريبة أو ضريبة من نوع ذاته أكثر من مرة على المكلف ذاته، و لنفس الوعاء الضريبي وفي الفترة الزمنية ذاتها ولنفس الحدث المنشئ لضريبة ".

وعليه يمكن القول أن الإزدواج الضريبي هو فرض نفسه الضريبة و من نفس النوع لعدة مرات على المكلف نفسه و لوعاء واحد في فترة زمنية نفسها.

ثانيا: شروط الإزدواج الضريبي:

من خلال التعريف المذكور أعلاه يمكن إستخلاص الشروط الواجب توفرها لنكون أمام ازدواج ضريبي والتي تتمثل في:

- **وحدة المكلف الخاضع للضريبة:** لن نكون أمام إزدواج ضريبي إلاّ إذا كان المكلف تعرض للضريبة مرتين أو أكثر هو نفس المكلف.

- **وحدة المادة الخاضعة للضريبة:**" يقوم هذا الشرط على وجوب أن تكون المادة الخاضعة للضريبتين واحدة، أي تنصب الضريبتان على نفس الوعاء وبتالي فاختلاف المادة الخاضعة للضريبة يؤدي إلى إنتفاء الإزدواج الضريبي.

- **وحدة الواقعة المنشئة للضريبة:** يشترط لتوفر الإزدواج الضريبي أن تكون الضرائب التي يدفعها المكلف في مدة نفسها فقد يدفع المكلف ضريبتين أو أكثر في فترات زمنية مختلفة وعلى نفس الوعاء، فهنا لا يوجد ازدواج ضريبي.

- **وحدة الضريبة:** بمعنى أن تكون الضرائب المدفوعة من نفس الوعاء، فتعدد الضرائب على الوعاء نفسه لا يمثل إزدواجا ضريبيا.

ثالثا: أنواع الإزدواج الضريبي

إن الإزدواج الضريبي قد يحدث بعدة أنواع وذالك ما سنتناوله من خلال مايلي:

1- الازدواج الضريبي حسب النطاق: وهنا نميز بين إزدواج ضريبي محلي أو داخلي و ازدواج ضريبي دولي أو خارجي.

أ.**الازدواج الضريبي الداخلي:** يعرف الازدواج الضريبي الداخلي على أنه ذلك الازدواج الضريبي الذي يتم داخل حدود الدولة نتيجة لتعدد السلطات المالية، بحيث تفرض الحكومة المركزية ضريبة معينة ثم تقوم السلطات المحلية بفرض نفس الضريبة، وقد يحدث الازدواج الضريبي الداخلي من نفس السلطة عندما تفرض الحكومة المركزية ضريبتين أو أكثر على نفس المادة الخاضعة للضريبة وعلى نفس الشخص.

ب. **الازدواج الضريبي الدولي:** يعرف على أنه فرض نفس الضريبة على نفس المادة الخاضعة وفي نفس الوقت من طرف سلطتين جبائيتين لدولتين مختلفتين بسبب نشاط المكلف داخل إقليم دولة ويقطن بدولة أخرى، ويرجع ذلك إلى حق السيادة الذي تتمتع به كل دولة على إقليمها.

2- الازدواج الضريبي حسب المشرع: نميز هنا نوعين من الازدواج الضريبي المقصود وغير المقصود.

أ. **الازدواج الضريبي المقصود:** عندما تريد الدولة زيادة حصيلة الضرائب فهي تتعمد حصول الازدواج الضريبي داخل الدولة، فتقوم بإخفاء سعر الضريبة أو التمييز بين الدخول تبعا لمصادرها، وذلك من أجل تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية معينة، كالحد من هجرة رؤوس الأموال.

ب. **الازدواج الضريبي غير المقصود:** إذ يلاحظ علماء المالية العامة أن الازدواج الضريبي غير المقصود هو النوع الاقتصادي أو القانوني، ومثل هذا الازدواج الاقتصادي يتحقق هنا عندما يتمكن أحد المكلفين بالضريبة من نقل عبئها إلى مكلف ثاني، رغم أن هذا المكلف الأخير سبق أن دفع الضريبة من دخله.

3- الازدواج الضريبي حسب طبيعة الازدواج: نميز هنا بين الازدواج الضريبي القانوني، والازدواج الضريبي الاقتصادي.

أ. **الإزدواج الضريبي القانوني:** حسب لجنة الشؤون الجبائية لدى منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية(OCDE) فإن الازدواج الضريبي القانوني يحدث عندما يتم تحصيل نفس الضريبة أو ضريبة متشابهة لها في دولتين أو أكثر، عن نفس المكلف ونفس المدة الزمنية.

ب. **الإزدواج الضريبي الإقتصادي:** ينتج الازدواج الضريبي الاقتصادي في حالة ما إذا تعرض شخصين مختلفين لفرض الضريبة من طبيعة واحدة بخصوص نفس الدخل أو المادة الخاضعة للضريبة، وهذا من خلال نفس الفترة، كأن تفرض ضريبة على الشركة الأم في المقر الرئيسي للشركة المتواجدة في دولة وتفرض ضريبة في فروعها المتواجدة في دولة أخرى.

رابعا: طرق تفادي الإزدواج الضريبي

فيما يتعلق بطرق تفادي الإزدواج الضريبي فقد أقترحت أولى الإتفاقيات الجبائية لكل من منظمة التعاون والتنمية الإقتصادية وهيئة الأمم المتحدة أربع طرق لمعالجة هذه المشكلة والتي يمكن إيجازها فيما يلي:

1. **طريقة الإعفاء:** إذا حقق مقيم في دولة متعاقدة دخلا أو إمتلك رأس المال أجاز وفقا لأحكام الاتفاقية إخضاعه لضريبة الدخل أو ضريبة رأس المال في الدولة المتعاقدة الأخرى.
2. **طريقة الخصم:** إذا حقق مقيم في دولة متعاقدة عناصر من الدخل أجاز وفقا لأحكام الإتفاقية إخضاعه للضريبة في الدولة المتعاقدة الأخرى، على أن تسمح دولة الإقامة بخصم الضريبة المفروضة على دخل ذلك المقيم بما يعادل ضريبة الدخل المدفوعة في دولة المصدر، وخصم الضريبة على رأس المال ذلك المقيم، بما يعادل ضريبة رأس المال المدفوعة في دولة المصدر.

المحور الثاني : الاتفاقيات الجبائية الدولية

تعتبر الاتفاقيات الجبائية الدولية مصدرا هاما من مصادر الجباية الدولية، إلى جانب القانون الداخلي للدول حيث تهدف الجباية الدولية إلى تحديد شروط فرض الضريبة على العمليات الدولية.

وعليه سنتطرق في هذا المحور إلى ماهية الاتفاقيات الجبائية الدولية وأنواعها ومراحل صياغتها

أولا : ماهية الاتفاقيات الجبائية الدولية

تسعى الاتفاقيات الجبائية الدولية إلى وضع حدود لمجال التدخل الضريبي لدولة ما بالنسبة لدولة أخرى، من أجل تفادي أي تداخل لهذا المجال على حساب المكلف، وعليه سنتعرض إلى تحديد مفهوم الاتفاقيات الجبائية الدولية، وأهداف هذه الاتفاقيات

1. **مفهوم الاتفاقات الجبائية الدولية**

تعد الاتفاقيات الجبائية مصدرا هاما من مصادر الجباية الدولية، إذ توفر إلى جانب القوانين الداخلية للدول قواعد وطرقا لتنظيم العلاقات الضريبية بينها، وإيجاد حلول للمشاكل الضريبية على المستوى الدولي.

إن تلك الاتفاقيات لا تخرج عن كونها معاهدات دولية تخضع للقانون الدولي، والتي يمكن تعريفها حسب اتفاقية فيينا للمعاهدات على أنها اتفاق دولي بعقد بين دولتين أو أكثر ويخضع للقانون الدولي، سواء تم في وثيقة واحدة أو أكثر وأيا كانت التسمية التي تطبق عليه.

ونستنتج من خلال هذا التعريف أنه قد تتعدد التسميات التي تستخدم للدلالة على معاهدة دولية، إلا أنه يشترط فيها أن تبرم من طرف أشخاص القانون الدولي أي من طرف دولتين أو أكثر، كما يجب أن تكون موثقة ومكتوبة، إذ لا يمكن اعتبار الاتفاق الشفوي الذي يتم بين ممثلي دولتين أو مجموعة من الدول أنه معاهدة دولية.

2. أهداف الاتفاقيات الجبائية الدولية

إن الهدف الأساسي للدول من وراء إبرام اتفاقيات جبائية دولية، هو تفادي حدوث مشكلة ازدواج ضريبي دولي والتهرب الضريبي الدولي، من خلال تحديد مجال الاختصاص الضريبي لكل دولة في الاتفاقية، حيث يمكن أن يمنح الحق في فض الضريبة لإحدى الدولتين فقط (سواء كانت دولة إقامة المكلف أو الدولة مصدر الدخل) وفي هذه الحالة فإنه يتم القضاء كليا على تلك المشكلة، وإما أن يوزع الحق في فرض الضريبة على كلا الدولتين مع الاتفاق على طرق وتقنيات لمعالجة الازدواج الضريبي كإعفاء المكلف من دفع الضريبة في دولة إقامته بالنسبة لدخل حققه في دولة أخرى.

إضافة إلى ما سبق تسعى الاتفاقيات الجبائية إلى تحقيق الأهداف التالية:

- محاربة كل من التهرب الضريبي والازدواج الضريبي الدوليين، عن طريق تبادل المعلومات بين السلطات الضريبية للدول المتعاقدة حول الوعاء الضريبي للمكلفين المعنيين، بالإضافة إلى تقديم الدول المتعاقدة لبعضها البعض المساعدة في تحصيل الضرائب.
- منع التمييز بين شخص حامل لجنسية الدولة وآخر لا يملك جنسيتها بالنسبة للضرائب والالتزامات الجبائية التي على هذا الأخير أداءها والتي يجب ألا تكون أكثر عبئا من تلك التي يتحملها الشخص الذي يحمل جنسيتها.
- تفادي عرقلة التدفق الحر للتجارة والاستثمار ونقل التكنولوجيا على الصعيد الدولي.

ثانيا. أنواع الاتفاقيات الدولية وأهميتها

تمثل المعاهدات الضريبية جانبا هاما من القواعد الضريبية الدولية لكثير من البلدان، لذلك نجد أنواع متعددة يخص المعاهدات الجبائية الدولية المتعلقة بالميدان الضريبي حيث نجد كل من هذه المعاهدات

يخص مجالا معينا. حيث تعد الاتفاقيات الجبائية الدولية مصدرا هاما من مصادر الجباية الدولية، إذ توفر إلى جانب القوانين الداخلية للدول قواعد وطرق لتنظيم العلاقات الضريبية بينها وإيجاد حلول للمشاكل الضريبية على المستوى الدولي.

أ. أنواع الاتفاقيات الدولية

هناك عدة أنواع من المعاهدات التي تتناول القضايا الضريبية فعلى سبيل المثال، قد يكون لدى الدول التي تفرض الضريبة على التركات أو الميراث، معاهدات ترمي إلى القضاء على الازدواج الضريبي .فبالإضافة إلى ذلك قامت العديد من الدول التوقيع على الاتفاقية المتعددة الأطراف بشأن المساعدة الإدارية المتبادلة في المساءل الضريبية. وتتناول هذه الاتفاقية قضايا ضريبية إدارية كتبادل المعلومات، والمساعدة في تحصل الضرائب وتسوية المنازعات.

بالإضافة إلى ذلك هناك أنواع عدة من المعاهدات التي تتعامل في المقام الأول مع مسائل غير ضريبية لكنها تشمل أحكاما تتعلق بالضرائب. وتشمل هذه المعاهدات غير الضريبية

اتفاقيات النقل الجوي ومعاهدات التجارة والاستثمار، كالاتفاق المنظم لمنظمة التجارة العالمية، وغالبا ما تحتوي هذه الاتفاقيات على أحكام استثنائية تبين على أن أي قضايا تتعلق بضريبة الدخل تعالج حصرا بموجب معاهدة ضريبة الدخل المبرمة بين البلدان.

وثمة تطور مهم حدث مؤخرا يتمثل في تكاثر الاتفاقات المتعلقة بتبادل المعلومات الضريبية. وتقوم بإبرام هذه الاتفاقات عادة البلدان ذات الضرائب المرتفعة مع البلدان ذات الضرائب المنخفضة أو ليست لديها ضرائب والتي ليس واردا أن يكون لها معها معاهدات ضريبية. وبوجه عام، تتطلب هذه الاتفاقات من البلدان ذات الضرائب المنخفضة أو التي ليس لديها ضرائب أن تتبادل المعلومات على نفس النحو المنصوص في المادة 26)تبادل المعلومات) من الاتفاقيتين النموذجيتين للأمم المتحدة ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية.

وتجدر الإشارة إلى أن هناك عدة منظمات أهمها OCDE ومنظمات أخرى كمنظمة الأمم المتحدة، ومجلس الاتحاد الأوروبي، كلها توحي بتبادل المعلومات مع الجنات الضريبية، وعقدت اجتماعات كثيرة مع كبار الاقتصاديين المتخصصين في الضريبة لمواجهة التهرب الضريبي.

ب. أهمية الاتفاقيات الجبائية الدولية.

تبرز أهمية الاتفاقيات الجبائية الدولية ، على مستوى تفادي كل من الازدواج الضريبي التهرب الضريبي الدولي .

المحور الثالث: التهرب الضريبي الدولي

شهد التهرب الضريبي الدولي رواجاً واسعا لانفتاح اقتصاديات دول العالم على بعضها البعض، وهذا بسبب زيادة نشاط الشركات المتعددة الجنسيات التي تشكل اليوم شبكات ضخمة لتهريب رؤوس الأموال والبحث عن

سبل ومنافذ للتخفيف من حدة الاقتطاعات الضريبية التي تمس أرباحها، وهذا باللجوء إلى دول ذات نظام ضريبي متميز.

أولا: مفهوم التهرب الضريبي الدولي

1. تعريف التهرب الضريبي الدولي

لا يوجد تعريف عام محدد للتهرب الضريبي الدولي، حيث عرفه كل طرف بحسب الوجهة التي ينظر منها ومن أهم هذه التعريفات

يقصد به:" محاولة المكلف بالضريبة التخفيف من حدة العبء الضريبي بالطرق المشروعة أو غير المشروعة بنقل سلعة أو مكان إقامته إلى إقليم أجنبي لإمكانية التملص من الضريبة. وفي هذه الحالة يستفيد من هذا الإقليم إما لانخفاض معدل الضريبة مقارنة بالبلد أو من الاعفاءات أو الامتيازات الضريبية الممنوحة له في الدول المضيفة".

ويعرف أيضا:" ممارسة تهدف إلى الاستفادة من امتيازات أو التملص من نظام ضريبي لدولة معينة وذلك دون الخرق الواضح للنصوص القانونية، واللجوء إلى تشويه واقع التحويلات المالية".

وقد عرفه البعض بانه:" يغطي كل انتهاك ارادي وعن قصد للقانون الضريبي بهدف حجب الدخول ذات الطابع الدولي من الخضوع للضريبة التي يفرضها عليها التشريع الضريبي لأي دولة"

2. خصائص التهرب الضريبي الدولي

انطلاقا من التعاريف السالفة الذكر يمكننا أن نستخلص الخصائص التالية:

- إن التهرب الضريبي الدولي عموماً شكل من أشكال التهرب الضريبي، إلا أنه يحدث خارج حدود الدولة، فهو يحدث خارج إقليم الدولة، ويحدث بين دولتين أجنبيتين.
- المكلف بالضريبة يحاول التخفيف من حدة العبء الضريبي بالطرق المشروعة أو غير المشروعة بنقل أرباحه أو مكان إقامته إلى إقليم أجنبي يتميز نظامه الجبائي ببعض من المرونة لإمكانية التملص من الضريبة.
- يرتكز المكلف بالضريبة في التهرب الضريبي الدولي على الثغرات(التصدعات)الموجودة في الأنظمة القانونية، وليس بانتهاك القواعد.
- ان التهرب الضريبي على المستوى الدولي هو تهرب اقتصادي، بمعنى أنه ذو تأثير اقتصادي على المجتمع يتمثل في ضياع مورد مالي هام من الموارد الأساسية و الحيوية للدولة .

ثانيا: آليات التهرب الضريبي الدولي

ولم يظهر التهرب الضريبي على المستوى الدولي لدى العديد من الاقتصاديين، إلا بعد قيام الشركات المتعددة الجنسيات، ويتم ذلك عبر عدة آليات نذكرها فيما يلي:

1. آلية الجنات الضريبية Les paradis Fiscaux

أ. مفهوم الجنات الضريبية

يوجد العديد من التعريفات لمصطلح الجنات أو الملاذات الضريبية، ويرجع هذا التعدد الى تنوع مستويات دراسة ومناقشة هذه الظاهرة بين الأكاديميين والاقتصاديين والسياسيين وممثلي المنظمات الدولية، حيث اصطلح على تسميتها بمصطلحات عديده مثل: الملاجئ الضريبية، الملاذات الضريبية السياحة الضريبية تعبير الأوف شور"off-shore"،هذا الأخير يترجم بشكل عام في القواميس العربية "بَعِيدًا عنِ الشَّاطِئ" وفي الترجمة الاقتصادية "مؤسّسة مالية خارجية"، واصطلاحًا يشير إلى جزر قريبة من النفوذ الأوروبي مثل: جزر البهاما وجرسي والكايمان، والتي كانت جزءًا من مستعمرات سابقة، ورغم أنها تتمتع في غالبيتها باستقلال ظاهري عن البلد الأم فإنها مرتبطة عن كثب بالعواصم المالية والسياسية الكبرى. تُعَد هذه الأماكن ملاذات آمنة لإيداع أموال الأثرياء أو تلك الناتجة عن الفساد والجريمة المنظمة، حيث تضمن سرية المودِعين، ولا تكاد تُخضع أموالهم لضرائب تُذكَر، وهذا الواقع يؤكد أن الملاذات ليست مقصورة على تلك الجزر، بل هي موجودة في قلب العواصم الكبرى. ولذلك يُستخدم تعبير "الأوف شور" للدلالة على تلك الملاذات الآمنة للأموال.

وتعرف الجنات الضريبية أو الملاذات الضريبية على أنها: " ولاية قضائية قد تكون دولة أو دويلة أو إقليم تكون فيه الضريبة على الربح والدخل منخفضة جدًّا أو معدومة، وتعمل على جذب الأموال اعتماداً على هذه الميزة، وعادة ما تمنح هذه الولايات القضائية ميزة أخرى، وهي السرية وهي ضرورية لمن يريد أن يتهرب من دفع الضريبة في بلده حتى لا تستطيع السلطات الضريبية في بلده الوصول إلى معلومات عن هذه الأموال ويعرفها نيكولاس شاكسون: "بصفتها مكانا يسعى لاجتذاب البيزنس من خلال عرضها مرافق وتسهيلات مستقرة سياسيا لمساعدة الأفراد أو الكيانات على الالتفاف على القواعد، والقوانين والأحكام التنظيمية للسلطات القضائية في الأماكن الأخرى.

وبالتالي يمكن القول أن الجنات الضريبية تتمتع بقدرتها على إخفاء الأموال عن الضرائب، كما أنها الفردوس المالي للأثرياء باعتبارها ليست أماكن لتهريب الأموال أو الحماية من الضرائب فحسب، بل هي مشروع للأثرياء والأقوياء لمساعدتهم على استلاب الميزات من المجتمع دون أن يدفعوا ثمنها، بل ويتعدى الأمر الجانب الاقتصادي إلى الشق السياسي، حيث يراها مفكرون غربيون "شكلا حديثًا من الاستعمار".

ب. خصائص الجنات الضريبية

بعد تعرفنا على مصطلح الجنات الضريبية يمكن أن نستخلص الخصائص التالية:

-تمتع هذه الدول بالاستقرار السياسي الذي يضمن استقرار القواعد القانونية.

- وجود قطاع مصرفي وقضائي متطور وذو كفاءة عالية.

-توفر شبكة الاتصالات والربط متطورة.

-غياب الرقابة على الأفراد غير المقيمين، الذي يسمح بحرية مطلقة لحركة رؤوس الأموال.

-معدلات ضريبية منخفضة ومنعدمة في بعض الحالات، بحيث نجد في بعض دول الجنات الضريبية تتميز بغياب الضرائب المباشرة على الدخل، وعلى القيمة الزائدة، وعلى الأرباح، وعلى رأس المال أو على الثروة، أو بمعدل ضعيف لهذه الاقتطاعات.

-غياب الاتفاقيات الضريبية التي تفرض تبادل للمعلومات لمواجهة التهرب الضريبي.

-السرية المصرفية المطلقة التي تمثل أهم أسباب جذب العملاء.

-سهولة خلق أو إنشاء مؤسسات في دول الجنات الضريبية، حيث تمنح هذه الأخيرة امتيازات في هذا المجال منها(صغر حجم رأس المال، حقوق المشاركة قليلة جدا وأحيانا ترافقها إعفاءات، عدم الخضوع لشرط الإقامة أو الجنسية، حضور الجمعيات العامة أو مجالس الإدارة غير إجباري ويمكن الأخذ به عن طريق التوكيل أو عن طريق الهاتف،...).

2. آلية الأسعار القابلة للنقل والتحويل Les Prix de Transfert.

أ. تعريف أسعار التحويل

يقصد بأسعار التحويل أنها: "أسعار تتعلق بالسياسات الإدارية المتعلقة بالعمليات التي تتم ما بين الشركة الأم والفروع والتوابع لها، أو بين الفروع والتوابع بعضها البعض، والتي قد تتمثل في تحويل المنتجات والخدمات والتحويلات النقدية وغيرها".

وبحسب تعريف منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE)،أسعار التحويل هي:" هي الأسعار التي بموجبها مؤسسة ما تحول سلع ملموسة، أصول غير ملموسة أو خدمات إلى مؤسسة شريكة")من خلال هذه التعاريف يمكن أن نستخلص ببساطة أن أسعار التحويل هي أسعار البيع بين شركات من نفس المجموعة ولكن محل إقامتها في بلدان مختلفة، تفترض صفقات بين أعضاء مجمع الشركات (intragroupe) وذلك ما وراء الحدود، وبالتالي فهي تشبه عمليات استيراد وتصدير بين شركات من نفس المجمع، وهنا نستثني كل المعاملات الدولية مع شركات مستقلة وكذلك كل المعاملات بين أعضاء المجمع من دون عبور الحدود.

والصفقات بين أعضاء المجموعة تشمل كل السلع والبضائع التي يتم تبادلها من المواد الخام وسلع نصف مصنعة، والتي سوف يتم استكمال تشغيلها في الفروع حتى تصير سلعة تامة الصنع، وكذلك المنتجات تامة الصنع وذلك بغرض إعادة بيعها في الدول المضيفة للاستثمار، والتي توجد بها هذه الفروع، كذلك تمتد المعاملات بين أعضاء المجموعة لتقديم الخدمات، تقاسم بعض الأعباء بين عدة شركات من نفس المجمع (مصاريف الإدارة أو المقر...) وضع في متناولهم أشخاص أو سلع، تقاسم رسوم الحصول على براءات الاختراع أو العلامات التجارية، علاقات مالية خدماتية تقدمها شركة من نفس المجمع إلى شركة أخرى إلى غير ذلك.

ب.كيفية التهرب الضريبي عبر آلية أسعار التحويل

أسعار التحويل تُستخدم لتحويل الأرباح بين الشركات متعددة الجنسيات وفروعها في الخارج أو بين فروع هذه الشركات، وبهذا يمكن لهذه الشركات أن تتلاعب بتحديد الأسعار بما يناسب حاجتها، وهذا بتخفيض نفقاتها وأعبائها خصوصا العبء الضريبي وزيادة أرباحها.يتم التلاعب بأسعار التحويل Manipulation des prix قصد تخفيض الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح خصوصا في الدول النامية التي تمنعها من إرسال الأرباح إلى بلد الموطن، أو أن البلد المضيف يفرض ضريبة مرتفعة على الأرباح، وتمثل أسعار التحويل أهم آليات التهرب الضريبي الدولي بالنسبة إلى الشركات دولية النشاط فقيمة الأرباح تتحدد مقدما وفقاً لأسعار التحويل التي يتم بناءً عليها عمليات البيع والشراء للسلع والخدمات داخل مجموعة الشركات، ومن ثم فإنه يسهل تخفيف العبء الضريبي وفقاً لهذه الآلية، ومن التلاعبات التي تستخدمها الشركات في هذا السياق نذكر ما يلي:

1-إذا قامت إحدى الشركات التابعة أو أحد الفروع لإحدى الشركات المتعددة الجنسيات ببيع المدخلات إلى شركة تابعة أخرى أو فرع آخر للشركة نفسها وفي بلد آخر، فإنه في هذا الوضع لا تُؤخذ الأسعار الجارية والمتداولة في الأسواق بالحسبان، وإنما تقوم الشركة المتعددة الجنسية الأم وفروعها في الخارج بتسجيل أسعار الصفقات المعقودة بينهما في الدفاتر المحاسبية على نحو اعتباطي تاركة المجال للتلاعب بالأسعار. ولا يمكن القول بأن الطلب والعرض يحددان أسعار ما يتم تبادله بين وحدات الشركة الأم لأن هذا التبادل لا يتم عن طريق السوق، نظرا لخصوصية السلع والخدمات موضوع التبادل، وعدم تماثلها مع ما يتوافر في الأسواق من ناحية، ولأن الشركة الأم تحدد لكل وحداتها من أين تحصل على ما تريد والى أين تذهب بمنتجاتها أو تقدم خدماتها المشتركة، فالشركة الأم هي التي تنظم كيفية قيام كل جزء بإمداد الأجزاء الأخرى بما يلزمها من منتجات وخدمات لازمة لأداء دورها في إخراج المنتج النهائي، وطبيعي إلى جانب ذلك أن تقوم الشركة الأم بتحديد الأسعار التي يتم بها الحساب بينها وبين وحداتها أو بين هذه الوحدات وبعضها البعض.

ومن الطبيعي أن تعكس الطريقة التي يتم بها تحديد هذه الأسعار سياسة ومصلحة الشركة دولية النشاط في مجملها وليس بالضرورة مصلحة كل فرع من توابعه. ولعل استخدام أسعار التحويل لتخفيض الأعباء الضريبية للشركة في مجملها هو المثال التقليدي في هذا الصدد. فبافتراض أن الشركة دولية النشاط تمارس عملها في دولتين تختلف فيما بينهما معدلات الضريبة التي ستتحملها الشركة، فان الشركة تجد من مصلحتها أن تعمل على زيادة الأرباح المحققة في الدولة التي يقل فيها معدل الضريبة، وتخفيض الربح إلى أدنى قدر ممكن في الدولة التي يرتفع فيها معدل الضريبة. ولتحقيق ذلك يتم تخفيض أسعار المنتجات التي ينتجها الفرع الخاضع للضريبة الأعلى لصالح الفرع الخاضع للضريبة الأقل. أي أن الشركة تنظر أساسا للربح النهائي وأهمية تحققه متجاوزة بذلك مصالح الشريك المحلي أن وجد، والدول المضيفة لرأس المال وحقوقها السيادية.

2-التلاعب في المادة الخاضعة للضريبة قبل توزيع الأرباح، سواء بالزيادة أو النقصان في النفقات من جانب الشركة الأم لتستفيد من التباين في الأنظمة الضريبية في الدول المختلفة، بحيث تخفض من النفقات ومن ثم تزيد من المادة الخاضعة للضريبة في الدول ذات الجنات الضريبية، والعكس في الدول التي تتميز بنظام ضريبي متشدد، حيث يمكن استخدام هذه السياسة لدعم موقف إحدى الوحدات التي يكون من مصلحة الشركة الأم تدعيمها رغم ما تتعرض له من خسائر أو ما تحققه من أرباح منخفضة، إذا كانت هذه الوحدة تمثل أهمية في إطار الشركة ككل، وفي نفس الإطار يمكن أن تستهدف الشركة الأم أن يسفر نشاط إحدى وحداتها خاصة في الدول النامية عن خسارة محاسبية استنزافا لموارد شريك محلي أو تهربا من الضرائب أو من القيود على تحويل الأرباح.

3-عند توزيع الأرباح ويتم ذلك عن طريق إنشاء شركات وسيطة Société intermédiaire من طرف الشركة الأم وهي شركات مالية تقوم بالاحتفاظ بالأرباح المحققة من شركات أخرى، ثم يعاد تحويلها إلى الشركة الأم وذلك في ظروف أفضل وفق حاجة المجموعة، ومن ثم تهرب من معدل الضريبة المرتفع في البلد الأم.

المثال المعروف عن ذلك موز جرسي (bananes de Jersey) هي جزيرة تعتبر المصدر الأول لفاكهة الموز في العالم وهذا بفضل تطبيق سياسة أسعار التحويل من طرف باعة الموز. الموز يباع من طرف شركة متواجدة في كوستاريكا(مثلا) إلى شركة متواجدة في جرسي، هذه الأخيرة بدورها تقوم بإعادة بيع الموز إلى شركة أخرى من نفس المجموعة في فرنسا ولكن بسعر مرتفع، مما يسمح لها بتحقيق أرباح وتبقيها في جرسي، بينما تترك هامش ربح ضعيف لأسعار البيع للشركة المتواجدة في فرنسا.

إلا أنه يجب الإشارة إلى أن هذه الشركات لا تسعى للتهرب من أداء الضريبة المستحقة عليها، وإنما أحيانا تحاول أن تتجنب الخضوع لهذه الضريبة، وذلك بأن تقوم باستغلال الثغرات الموجودة في قانون الضرائب فعلى سبيل المثال تقوم العديد من الدول بإعفاء السلع المخصصة للتصدير من الضريبة على القيمة المضافة أو الرسوم الجمركية أو ضرائب الدخل، وهذا بهدف تشجيع عمليات التصدير والحصول من وراء ذلك على عملات صعبة، فتقوم هذه الشركات باستغلال هذه الثغرة في هذه القوانين للتهرب أو تجنب سداد الضريبة الاقليمية.

3. آلية المنشأة الدائمة أو الثابتة L'établissement stable

ظهر مصطلح المنشأة الدائمة حديثاً وبرز أكثر بظهور الشركات متعددة الجنسيات، التي تلجأ إلى استعمال هذه المنشأة لتخفيف عبئها الضريبي، فمشكلة وجوب خضوع الشركات المتعددة الجنسيات للضريبة وتلافياً لظاهرة الازدواج أو التهرب الضريبي الدولي كان لزاماً وجود حل على هذا المستوى، لهذا فقد استقر الفقه الضريبي الدولي على مبدأ مهم هو" ألا تخضع أرباح الشركات الأجنبية للضريبة في البلد المضيف إلا إذا كانت ناتجة عن تنظيم محدد يسمى بالمنشأة الدائمة". وفي هذا المجال حاولت مختلف المنظمات الدولية والاتفاقيات الضريبية

الصادرة عن بعض الهيئات الدولية تبني فكرة المنشأة الدائمة لمحاسبة الشركات المتعددة الجنسيات، لكن ما المقصود بالمنشأة الدائمة؟

أ. تعريف المنشأة الدائمة

نشأت فكرة المنشأة الدائمة على أثر انتقال أدوات الإنتاج ورؤوس الأموال من موطنها الأصلي للاستثمار إلى الدول الأخرى وظهور الشركات متعددة الجنسيات، وبالتالي اختلاف معايير فرض الضريبة بين التشريعات الضريبية المختلفة، حيث يمكن رصد اتجاهين أساسيين توصل إليهما الفقه الاقتصادي في هذا الصدد:

ب.كيفية التهرب الضريبي الدولي باستخدام المنشأة الدائمة

يتم التهرب الضريبي الدولي من طرف الشركات المتعددة الجنسيات باستخدام المنشأة الدائمة بإحدى الطرائق الآتية:

- إما أن تقوم الشركة الأم بإنشاء المنشأة الدائمة لها في دولة تعفي هذه المنشأة كلية من الضرائب.

أما إذا قامت بإنشاء هذه المنشاة في دولة لا تعفيها من الضرائب ولا تقدم امتيازات ضريبية، فإنها تلجأ إلى إضفاء صفة غير حقيقية على هذه المنشأة بتقسيمها إلى وحدات اقتصادية في مناطق مختلفة تقوم كل منها بنشاط معين (الخدمات، التنسيق، التوزيع، ...)، بحيث إنّه لو أَخَذْتَ كلاً منه منفردا لا تمثل منشاة ثابتة ومن ثم فإن الأرباح التي تحققها لا تخضع إلى الضريبة لأنها ليست منشأة ثابتة، ومن ثم تستطيع الشركة الأم تخفيف عبئها الضريبي.

خاتمة

تبرز لنا أن القانون الجبائي فرع من فروع القانون العام، تنسحب قواعده وضوابطه إلى مجموع العمليات المالية المتعلقة بالموارد والمتحصلات، والتي تستهدف تأمين مداخيل للخزينة العمومية لغاية إشباع الحاجيات العمومية. يعتبر أمر تحصيل الموارد الجبائية بالنسبة للدولة مطلبا ملحا و وجوديا لضمان استمرار مؤسساتها في القيام بالمهام الواجبة عليها، و بين الأفراد الملزمين و المكلفين بالأداء و الذي يتوقف على تحصيل الضرائب و الرسوم منهم، و استمرار استفادتهم من مختلف المرافق العمومية (أمن، صحة، تعليم...)، لهذا اقترن وجود الضريبة بوجود السلطة في المجتمع السياسي، وتطور مفهومها بتطور وظائف هذه السلطة وأهدافها التي حددتها الفلسفات السياسية والأنظمة الاقتصادية المتعاقبة. واتضح لنا أن النظرية التي تعطي الحق للدولة في فرض الضريبة والتي يمكن الاستناد إليها كأساس قانوني لفرض الضريبة هي نظرية التضامن الاجتماعي، وليس نظرية العقد الاجتماعي لأن النظرية الأخيرة إذا ما تم اعتمادها كأساس لفرض الضريبة فهي لا توفر حصيلة ضريبية كافية للدولة لتقوم بالإنفاق على الأعباء العامة الملقاة على عاتقها، ذلك أن الفرد يمكن أن يتذرع بحجة عدم انتفاعه بالخدمات العامة، وبالتالي يمتنع عن دفع الضريبة، ومن هنا انتقلنا من مفهوم حيادية الضريبة الذي ارتبط بشكل وثيق مع فكرة الدولة الحارسة، إلى المالية الوظيفية التي اتخذت من الضريبة كأداة لتحقيق مجموعة من الأهداف غير مالية بالإضافة إلى الهدف المالي كالأهداف الاقتصادية، والاجتماعية، والسياسية.

تتعدد أنواع الضرائب باختلاف وعائها، فمنها الضريبة على الأموال أو على الأشخاص، والضريبة الوحيدة والضرائب المتعددة، والمباشرة وغير المباشرة، والشخصية والعينية، والضريبة العامة على الدخل أو الضرائب النوعية عليه، والضرائب على رأس المال،ثم الضرائب على الإنفاق والتداول ولكل من هذه الضرائب ميزاتها وعيوبها، وتأخذ معظم الدول بأكثر من نوع من هذه الضرائب لتشكيل نظامها الجبائي، وذلك يتبع الأهداف التي تسعى لتحقيقها، فقد تفرض ضريبة واحدة أو أكثر رئيسية وتختار أنواع أخرى مكملة لها، وتختلف حصيلة هذه الضرائب من دولة لأخرى حسب اعتبارات فرض الضريبة فيها.ثم تقوم

الدولة بسن التشريعات التي تحدد التسوية الفنية للضريبة لتحديد سعرها،توزيعية أو قياسية، تصاعدية أو نسبية، وطرق تقديرها، والإجراءات الكفيلة بتحصيلها، وضمانات تحصيلها.

قد يمنح المشرع الجبائي استثناءات في فرض الضريبة على أحد المكلفين، بأن يعفى من دفعها مقابل التزام المكلف بجملة من الشروط وضمن ظروف محددة، كذلك يستطيع المكلف أن ينقل عبء الضريبة إلى أي شخص آخر، والذي قد ينقلها إلى غيره وهذا ما يسمى بالانعكاس الجبائي. ونظرًا لتعدد الضرائب في النظام الجبائي الواحد، وللتوسع في النشاطات الاقتصادية بين الدول، فقد يحدث ازدواج ضريبي في الدولة نفسها، ينتج عن التشريعات الجبائية المختلفة أو يكون دوليا، تتم معالجته بعقد الاتفاقيات الدولية لتجنب مثل هذا الازدواج.

في الأخير يمكن القول بأن القانون الجبائي هو صياغة لمبادئ وقواعد السياسة الجبائية في شكل قوانين، وهذا من أجل تحقيق أهدافها، ويجب أن يتم تصميمه وصياغته بشكل جيد لسد أي تهرب من دفع الضرائب والرسوم، وأن ترافقه لزوما إدارة ضريبية وجهاز ضريبي قادر على التعامل مع تلك القوانين في الواقع العملي والميداني ولهذا لا يمكن تصور وجود نظام جبائي من دون قانون جبائي يحدد الضرائب المفروضة وأساليب تحصيلها أخذا بعين الاعتبار طبيعة الاقتصاد وخصائص المجتمع.

قائمة المراجع:

I. الكتب

1. أعاد حمود القيسي ، المالية العامة والتشريع الضريبي ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن، 2008.
2. أحمد البطريق، حامد دراز " النظم الضريبية" , الدار الجامعية للطباعة والنشر,بيروت، 1998.
3. حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، مركز الإسكندرية للكتاب- الإسكندرية،2000 .
4. حامد دراز، مبادئ الاقتصاد العام، الدار الجامعية للطبع و النشر و التوزيع، لإسكندرية، .1990
5. حامد عبد المجيد دراز، دراسات في السياسات المالية ، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية،1988.
6. حسين الصغير، دروس في المالية العامة والمحاسبة العمومية، دار المحمدية العامة، الجزائر، بدون سنة الطبع.
7. حسين عواضة، عبد الرؤوف قطيش، المالية العامة، ط1، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2013.
8. رفعت المحجوب، المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة ، .1975
9. سالم محمد الشوابكه، المالية العامة والتشريعات الضريبية، دار رند للنشر والتوزيع، عمان، 2000.
10. سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية (مدخل تحليلي مقارن)، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2000 .
11. سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، اقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية ، القاهرة،2006.
12. سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، منشورات الحلبي الحقوقية بيروت،2008.
13. عادل حشيش، أصول الفن المالي للاقتصاد العام، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية بدون تاريخ.
14. عاطف صدقي، مبادئ المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1971.

15. عبد السلام أبو قحف، اقتصاديات الإدارة و الاستثمار، الدار الجامعية، بيروت،1993.
16. عبد الله الصعيدي ، دور الضرائب في تحقيق التنمية، دار النهضة العربية، القاهرة،2006 .
17. عمر يحياوي ، مساهمة في دراسة المالية العامة، دار هومة، لجزائر ،2003.
18. غازي حسين عناية، النظام الضريبي في الفكر الإسلامي، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2006.
19. غازي عناية ، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار البيارق، عمان، ط1، 1998.
20. فليح حسن خلف، ط1، عالم الكتب الحديث، جدار للكتاب العالمي، عمان، الأردن، 2008.
21. فوزي عبد المنعم، النظم الضريبية، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1973 .
22. فوزي عطوي، المالية العامة والنظم الضريبية وموازنة الدولة، منشورات الحلبي الحقوقية بيروت لبنان 2003
23. قاسم نايف علوان، نجية ميلاد الزياني، ضريبة القيمة المضافة (المفاهيم،القياس،التطبيق)،دار الثقافة للنشر والتوزيع عمان،2008 .
24. قحطان السيوقي ، اقتصاديات المالية العامة ، دار طلاس للدراسات و الترجمة و النشر ،الطبعة الأولى، 1998.
25. محمد أبو نصار، الضرائب و محاسبتها بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، دون دار النشر، 1996.
26. محمد طاقة، هدى العزاوي، اقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة للنشر و التوزيع، عمان ، 2007.
27. ناصر مراد: فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة للنشر، الجزائر، 2003.
28. ناصر مراد، الغش والتهرب الضريبي في الجزائر، دار قرطبة ، الجزائر، 2004.
29. نيكولاس شاكسون، ترجمة، فاطمة نصر، ما فيا إخفاء الأموال المنهوبة. القاهرة: إصدارات سطور الجديدة، الطبعة الأولى.2011.
30. يونس البطريق، المالية العامة، دار النهضة، بيروت، 1984.
31. يونس البطريق، المرسي حجازي، النظم الضريبية نظريا و تطبيقا، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999.
32. يونس محمود عبد الحق، النظم الضريبية المعاصرة، دار الحكمة للنشر والتوزيع، دمشق، سوريا، 2006.
33. Ahmed Silem Et Jean-Marie Albertini، "Lexique D'économie"، Dalloze، 1999.
34. Andre Margairez , La fraude fiscale et ses succédanés, imprimerie vandoise, suisse 1987.
35. Bernard Vanay, Fiscalité Epargne Et Développement, Paris, Librairie Armond Colin, 1968.
36. Kandil Othmane, Théorie fiscale et développement, SNED Alger, 1970.
37. Pierre Beltrame، La Fiscalite En France، Hachette Livre،6eme Edition ،1998

38. Raumond Muzellec، Finance Publique، Edition Dalloz، 8eme Edition ، 1993.
39. Castagnède, B. précis de fiscalité internationale, presse universitaire de France, 2ème édition, paris.2006
40. Gouthière, B. , Les impôts dans les affaires internationales. paris: édition Francis Lefebvre,13e édition .2019.

II. المجلات العلمية:

1. أحمد الداجلي، تقدير الطاقة و الجهد الضريبي في الأردن:دراسات العلوم الإدارية ،المجلد 43 ،الملحق 1 ،الأردن، جويلية،2016 .
2. خالد الخطيب، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، المجلد 16 ، العدد2 ، 2000.
3. سالم محمد الشوابكه، الازدواج الضريبي في الضرائب على الدخل وطرائق تجنبه مع دراسة تطبيقية مقارنة، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 21 ،العدد الثاني، 2005.
4. نعيم عاشوري، الاتفاقيات الجبائية كوسيلة لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي، مجلة العلوم الإنسانية العدد 41، 2014، جامعة منتوري قسنطينة الجزائر.
5. محمد حيمران، الاتفاقيات الجبائية الدولية كآلية لتفادي الازدواج الضريبي-دراسة حالة الجزائر، مجلة الدراسات الجبائية المجلد 7 العدد 2، 2018.
6. نيكولاس شاكسون,المليارات التي تجتذبها الملاذات الضريبية تُلحِق الضرر بالبلدان المُرسِلة والمستقبلة. مجلة التمويل والتنمية، سبتمبر، صندوق النقد الدولي.2019.
7. رمضان صديق محمد. نظرية التنسيق الضريبي ومدى امكانية تطبيقها في واقع النظم الضريبية العربية. مجلة التنمية والسياسات والاقتصادية،المجلد5، العدد1 ديسمبر، المعهد العربي للتخطيط، الكويت.2002.
8. زهرة حبو. التهرب الضريبي الدولي. مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية المجلد27، العدد01. 2011.
9. سهام محمد علي حسن، أسعار التحويل في الشركات متعددة الجنسية والنظام الضريبي-دراسة مقارنة-، مجلة الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، جدة،السعودية،1998.
10. Kindleberger، Charles P Et Lindert Peter H، Economie Internationale، Economica، Paris، 1997

III. الرسائل الجامعية

1. جلال الدين عبد الحكيم الشافعي،الضريبة على رقم الأعمال،تخطيطها،تنظيمها،تقويمها، رسالة دكتوراه،جامعة عين شمس،القاهرة،1973.
2. جمال الدين العاقر. (2009). التجانس الضريبي كآلية لتفعيل التكامل المغاربي-دراسة حالة بلدان المغرب العربي-مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية. جامعة منتوري، قسنطينة.
3. محمد فلاح،السياسة الجبائية الأهداف والأدوات حالة الجزائر،أطروحة دّكتوراه،كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير،جامعة الجزائر،2006.

4. Fedida, C. P, Evasion Fiscal International. Thèse de doctorat. Nice: Université Sophia Antipolis.2000.
5. BURGER, J, les délits pénaux fiscaux : une mise en perspective des droits français, luxembourgeois et internationaux.thèse de doctorat,. université Nancy 2.2011.

IV. القوانين

1. القانون 08-21 المؤرخ في 2008/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 2009.
2. القانون رقم 09 - 09 الموافق 30 ديسمبر سنة 2009 يتضمّن قانون المالية لسنة2010
3. المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجزائر، 2022.
4. المديرية العامة للضرائب ، قانون الضرائب غير المباشرة، الجزائر، 2022.
5. المديرية العامة للضرائب، قانون الرسوم على رقم الأعمال، الجزائر، 2022.
6. المديرية العامة للضرائب، قانون الاجراءات الجبائية، 2022.
7. المديرية العامة للضرائب، قانون الطابع، الجزائر، 2022.
8. المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، 2016.
9. المديرية العامة للضرائب، الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، 2016.
10. Direction Générale Des Impôts، Calendrier Fiscal، Édition 2016.

V. المواقع الالكترونية:

1. محمد الحلاق، النظام الضريبي، بحث مقدم إلى موقع الموسوعة العربية على شبكة الانترنت *http://www.arab-ency.com*
2. ناجي التوني، سياسات الاصلاح الضريبي، المعهد العربي للتخطيط، الكويت،*www.arab-api.org*
3. علي طالب شهاب، النظام الضريبي في العراق (الواقع والتحديات)، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 28، المجلد 07، جامعة البصرة، العراق، ماي 2011، ص47. متوفر على الموقع الالكتروني *www.iasj.net*

4. أيمن حسونة ،" الملاذ الضريبي..كيف يخفي الأثرياء أموالهم؟ من صحيفة العرب: alarab.co.uk