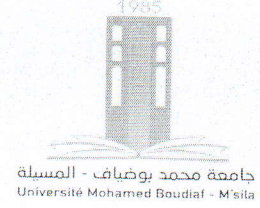




جامعة محمد بوضياف - المسيلة
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم الحقوق



محاضرات في مقياس: القانون الضريبي

محاضرات موجهة لطلبة السنة الأولى ماستر، تخصص قانون إداري

اعداد الدكتور: عطوي خالد

أستاذ محاضر "أ"

السنة الجامعية: 2023/2022

مقدمة:

إن الإلمام بالضريبة لا يقف عن الحد الاقتصادي أو المالي، وهي الزاوية التي يعالجها منها الدارسين للمالية والاقتصاد بصفة عامة، بل يجب أن يكون الإلمام بالضريبة متكاملًا وشاملاً، حتى تتم دراستها كعلم، وفن واقتصاد، وقانون، ما يعني دراسة أصولها، وقواعدها، وأثارها، وأهدافها، وأنواعها، وكذا المنازعات المتعلقة بها، لأن القاعدة العامة تقضي بأنه لا يوجد هناك استقلال بين علم ونظرية الضريبة وبين القانون الضريبي، لكون التشريع الضريبي هو الجزء العملي المترجم والمكمل لعلم الضريبة¹. كون الضريبة اليوم قد صارت تجبى وفق مبدأ لا ضريبة بدون نص قانوني، وهنا يدخل في السياق موضوع القانون وارتباطه بالضريبة، فالضريبة اليوم أصبحت أكثر من أي وقت مضى، تحتاج لنصوص قانونية تنظمها، وتسعى من خلالها إلى بسط المبادئ الدولية المتعارف عليها من هذا الجانب، والتي من بينها مبدأ العدالة والديمقراطية الضريبية. ضف إلى ذلك أن القانون الضريبي قد بات يشكل اليوم احد مكونات نظام الدولة، وأحد الأجهزة التي تسيرو وتتحكم في اقتصاد البلاد².

إن النظام الضريبي في كل دولة ما هو إلا دليل على النظام الاقتصادي والاجتماعي والسياسي السائد في تلك الدولة³، ولذلك كان لزاما التطرق في هذه المحاضرات لتعريف النظام الضريبي، وذكر مكوناته، وعناصره، والخصوصية المميزة له في الأنظمة السياسية الحرة، والأنظمة السياسية ذات الطابع الاشتراكي، والأنظمة ذات الطابع الاجتماعي (المبحث الأول). كما بات ينبغي التطرق في هذه المحاضرات: للضريبة من حيث تعريفها، وخصائصها، وأهدافها، وأسس فرضها، وأنواعها، وكذا تمييزها عن غيرها من الإيرادات المالية الأخرى المتمثلة في: الرسوم، والاتاوات، والثلث العام (المبحث الثاني).

لقد خضع القانون الضريبي في الجزائر للعديد من الإصلاحات المتواصلة بهدف تحفيز المشاريع الاقتصادية، أو استجابة لمتطلبات الفئات الاجتماعية المختلفة، والقطاعات الاقتصادية المتعددة، ولهذا كان لزاما التطرق لتعريف، وخصائص، ومصادر، ومراحل تطور القانون الضريبي الجزائري (المبحث الثالث).

¹ أعاد علي حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2015، ص 122.

² سهام اليزامي، القانون الضريبي وارتباطاته بفروع القانون الأخرى، مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية، عدد خاص: النظام الضريبي المغربي (بين التاريخ والتشريع والقضاء)، دار السلامة للطباعة والنشر والتوزيع، الرباط، ص 01.

³ مقدم عبيرات، أمنة التنونسي، سارة عبد العالي، النظام الضريبي الأمريكي والسويسري والجزائري (دراسة مقارنة)، مجلة دراسات جيائية، المجلد الثاني، العدد 01. جامعة البليدة لونيبي علي، 2013، ص 79.

جامعة محمد بوضياف المسيلة

كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم الحقوق

عنوان الدرس الأول:

النظام الضريبي

أستاذ الدرس: الدكتور عطوي خالد أستاذ محاضر قسم "أ"

بريد أستاذ الدرس : Khaled.attoui@univ-msila.dz

الفئة المستهدفة من الدرس: طلبة السنة الأولى ماستر، تخصص: قانون اداري

وحدة تعليم الدرس: الاستكشافية

معامل ورصيد الدرس: 01

الحجم الساعي الحضوري: 01 ساعة و 30 دقيقة في الأسبوع

أهداف الدرس: تتمثل أهداف الدرس فيما يلي:

- 1- تعريف الطلبة على مفهوم النظام الضريبي
- 2- تعريف الطلبة على أركان النظام الضريبي
- 3- تعريف الطلبة على أنواع الأنظمة الضريبية
- 4- تعريف الطلبة على مؤشرات النظام الضريبي الجيد
- 5- تعريف الطلبة على العوامل المؤثرة في النظام الضريبي

ملخص الدرس:

إن تطبيق السياسة الضريبي لا يكون بمعزل عن النظام السياسي والاقتصادي والاجتماعي في الدولة، فالنظم الضريبية قد أصبحت تركز على مجموعة من العناصر الاجتماعية والاقتصادية والسياسية، ولهذا فهي في تطور مستمر وفقا للظروف المحيطة بها، لذلك اختلفت الأنظمة الضريبية في الدول الاشتراكية عن الدول الرأسمالية وفي الدول المتقدمة عن الدول السائرة في طريق النمو، فهذه الأنظمة في الدول المتطورة يغلب عليها الضرائب المباشرة بينما في الدول النامية يغلب عليها مجموعة من الضرائب النوعية، ولهذا السبب تعددت تعريفات النظام الضريبي وعناصره (الفرع الأول) ومؤشرات النظام الضريبي الجيد والعوامل المؤثرة فيه (الفرع الثاني).

السنة الجامعية: 2022-2023

المبحث الأول: النظام الضريبي

باعتبار الجباية المورد الأساسي الذي تعتمد عليه اقتصاديات الدول لسد نفقاتها العامة فقد عرفت تطورات هامة عبر التاريخ، ففي البداية كانت معدومة لأن المجتمعات كانت فوضوية وفردية لا يوجد فيها نظام جماعي يقوم بفرض الضرائب وتحصيلها، ولكن مع تزايد سكان المعمورة وتطور المجتمع تطورت الجباية وأصبحت لها الصفة التطوعية الاختيارية، ثم أصبحت إلزامية (الرسوم)، ثم قهرية و جشعية (الضرائب غير المباشرة)، وفي الأخير أصبحت واجبة تضامنية (الضرائب المباشرة)، كما أصبحت وسيلة من وسائل تحقيق التنمية الاقتصادية ورفع مستوى المعيشة¹، لأنه مع تطور الفكر الاقتصادي والمالي أصبح من الضروري تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي بكل ما أتيح لها من وسائل وأدوات حتى تساهم في توجيه النشاط الاقتصادي وتحقيق الأهداف المختلفة للمجتمع من النواحي الاقتصادية، الاجتماعية، المالية والسياسية وغيرها، ولهذا السبب اعتبرت السياسة الجبائية للدولة بما فيها النظام الجبائي أحد أهم أدوات ووسائل السياسة المالية التي تعتمد عليها أية دولة مهما كان نظامها الاقتصادي²، فالأحداث التي شهدتها العالم بعد الأزمة الاقتصادية لعام 1929 قد جعلت الفكر يهتم بالدور الذي تؤديه الضرائب ومختلف الإيرادات العامة للدولة في جبي الأموال التي تستخدمها الدول في تغطية النفقات العامة، فالسياسة الجبائية تعتبر جزءا من السياسة المالية التي تعتبر إحدى أدوات وفنون السياسة الاقتصادية، التي أصبحت تبحث في مختلف الظواهر الجبائية وتحلل أوجه النشاط المالي، لتعين الدولة على المساهمة في تحقيق أهداف المجتمع³، ولهذا السبب كان من الضروري التطرق في هذا المبحث إلى مفهوم النظام الضريبي، لكون الأنظمة الضريبية قد أصبحت متعددة بتعدد العمليات التي تخضع لها الضريبة في مراحل الربط والتصفية والتحصيل.

إن تطبيق السياسة الضريبية لا يكون بمعزل عن النظام السياسي والاقتصادي والاجتماعي في الدولة، فالنظم الضريبية قد أصبحت تركز على مجموعة من العناصر الاجتماعية والاقتصادية والسياسية، ولهذا فهي في تطور مستمر وفقا للظروف المحيطة بها، لذلك اختلفت الأنظمة الضريبية في الدول الاشتراكية عن الدول الرأسمالية، وفي الدول المتقدمة عن الدول السائرة في طريق النمو⁴،

¹ Mokhtar81، مفاهيم عامة حول الجباية، 2010 /04/24، الرابط: <https://www.djelfa.info/vb/showthread.php?t=295528>، تاريخ المشاهدة: 2019/12/21.

² عبد الهادي مختار، الإصلاحات الجبائية ودورها في تحقيق العدالة الاجتماعية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2016، ص 14.

³ شريف محمد، السياسة الجبائية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي حالة الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2010، ص 13.

⁴ عبد الهادي مختار، مرجع سابق، ص 14.

فهذه الأنظمة في الدول المتطورة يغلب عليها الضرائب المباشرة بينما في الدول النامية يغلب عليها مجموعة من الضرائب النوعية¹، ولهذا السبب تعددت تعريفات النظام الضريبي، وتعددت عناصره (المطلب الأول)، كما تعددت مؤشرات قياسه بطريقة جيدة، و العوامل المؤثرة فيه (المطلب الثاني).

المطلب الأول: تعريف النظام الضريبي وذكر عناصره

لقد اختلفت التعاريف المحددة للنظام الضريبي، فبعضها ربط هذا النظام بالعناصر القانونية والفنية أو العناصر الإيديولوجية والفنية مما جعله تعريفا ضيقا، لكونه ركز في تحديد التعريف على الهيكل الضريبي²، أما البعض الآخر فقد ربط النظام الضريبي بالعناصر الاقتصادية والاجتماعية والإيديولوجية والفنية مما جعله مفهوما واسعا لا يقتصر على القواعد القانونية والأصول الفنية التي تحدد مطرح الضريبة ومراحل تحققها وجبايتها، بل هو أيضا عبارة عن إجمالي العناصر الاقتصادية والاجتماعية التي يجب أخذها في الحسبان في سبيل تبني قواعد قانونية تتلاءم مع النظام الاقتصادي والاجتماعي للدولة³ (الفرع الأول)، الأمر الذي جعل النظام الضريبي يشتمل على مجموعة من العناصر أو الأسس المختلفة، التي تشكل في مجموعها أركان النظام الضريبي (الفرع الثاني)، ومكوناته المختلفة التي تشمل هيكل النظام الضريبي وأهدافه ووسائله المختلفة (الفرع الثالث).

الفرع الأول: تعريف النظام الضريبي

تعددت تعريفات النظام الضريبي، حيث يرى البعض أن للنظام الضريبي مفهوم ضيق (أولا)، ويرى البعض الآخر أن له مفهوم واسع (ثانيا).

أولا: التعريف الضيق للنظام الضريبي

في هذا الإطار وجدت عدة تعريفات نذكرها كما يلي:

التعريف الأول: عرف النظام الضريبي بأنه: "مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الجبائي في مراحل، من مرحلة التشريع إلى غاية التحصيل"⁴.

التعريف الثاني: النظام الضريبي هو مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحل المتتالية من التشريع إلى الربط والتحصيل⁵.

¹ محمد خالد المهديني، دور الضريبة في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 19، العدد 02، 2003، ص 261.

² سمر عبد الرحمن محمد دخله، النظم الضريبية بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الإسلامي دراسة تحليلية مقارنة، أطروحة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2004، ص 07.

³ محمد خالد المهديني، مرجع سابق، ص 261.

⁴ السيد مرسي الحجازي، النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1998، ص 06.

⁵ عبد الهادي مختار، مرجع سابق، ص 15.

التعريف الثالث: النظام الضريبي هو مجموعة العناصر الإيديولوجية والفنية، تتمثل الأولى في غاية النظام وهدفه، وتتمثل الثانية في وسيلة تحقيق هدف النظام.¹

التعريف الرابع: هو مجموعة من الضرائب التي تفرضها الدولة على المكلفين في زمن معين، بما فيها الضرائب المباشرة، وغير المباشرة، العامة والنوعية، ويعد أداة فعالة بيد الدولة لتحقيق الأهداف التي تصبو إليها.²

ثانيا: التعريف الواسع للنظام الضريبي

في هذا الإطار وجدت عدة تعريفات نذكرها كما يلي:

التعريف الأول: النظام الضريبي هو مجموعة العناصر الإيديولوجية والاقتصادية والفنية، التي يؤدي تراكمها Superposition إلى كيان ضريبي معين، ذلك الكيان الذي يمثل الواجهة الحسية للنظام، و الذي تختلف ملامحه بالضرورة في مجتمع متطور اقتصاديا عنه في مجتمع متخلف.³

التعريف الثاني: عرفه بأنه: الإطار الذي ينظم مجموعة الضرائب المتكاملة والمتناسقة ويتم تحديدها استنادا إلى أسس اقتصادية فنية ومالية، في ضوء اعتبارات سياسية، اقتصادية، اجتماعية وإدارية.⁴

التعريف الثالث: النظام الضريبي هو كل العناصر الموجودة في البيئة سواء كانت إيديولوجية أو اقتصادية أو فنية، والتي يؤدي تراكمها وتفاعلها مع بعضها البعض إلى تكوين نظام ضريبي معين.⁵

التعريف الرابع: النظام الضريبي هو مجموعة محددة ومختارة من الصور الفنية (ضرائب نوعية، ضرائب دخل، ضرائب ثروة، ضرائب موحدة، ضرائب جمركية... إلخ) تتلاءم مع ظروف وخصائص البيئة التي تعمل في نطاقها وتمثل في مجموعها برامج ضريبية متكاملة تعمل بطريقة محددة من خلال القوانين والتشريعات الضريبية المصدرة، وما يصاحبها من لوائح تنفيذية مصدرة ومذكرات تفسيرية، تسعى لتحقيق أهداف محددة، تمثل أهداف السياسة الضريبية بصفة عامة، وأهداف النظام الضريبي بصفة خاصة.⁶

التعريف الخامس: النظام الضريبي هو مجموعة الضرائب التي يراد باختيارها وتطبيقها في مجتمع معين وزمن محدد تحقيق أهداف السياسة الضريبية التي ارتضاها ذلك المجتمع.⁷

¹ سمرعبد الرحمن محمد دخله، مرجع سابق، ص 07.

² محمد خالد المهياي، مرجع سابق، ص 261.

³ سمرعبد الرحمن محمد دخله، مرجع سابق، ص 07.

⁴ عبد الهادي مختار، مرجع سابق، ص 15.

⁵ السيد مرسي الحجازي، مرجع سابق، ص 06.

⁶ سمرعبد الرحمن محمد دخله، مرجع سابق، ص 07.

⁷ سمرعبد الرحمن محمد دخله، مرجع سابق، ص 07.

الفرع الثاني: أركان النظام الضريبي

رغم اختلاف الأنظمة الضريبية من دولة إلى دولة أخرى ومن عصر لآخر، وحتى داخل الدولة نفسها من فترة لأخرى، إلا أن المسلم به في كل هذه النظم هو قيام النظام الضريبي على ركنين أساسين هما: الهدف من جهة، والوسيلة الفنية والتنظيمية من جهة أخرى¹، الأمر الذي جعل النظام الضريبي يقوم على ثلاثة أركان: الأول منها يتمثل في هدف النظام الضريبي المحدد لأهداف السياسة المالية والضريبية المتبعة في الدولة (أولاً)، الركن الثاني يتمثل في الأداة الفنية التي تعتبر وسيلة لازمة لتحقيق أهداف السياسة المالية والضريبية (ثانياً)، أما الركن الثالث فيتمثل في الإطار التشريعي والقانوني المحدد لطريقة العمل الخاصة بالنظام الضريبي (ثالثاً).

أولاً: هدف النظام الضريبي

هو مجموعة الأهداف والغايات التي يسعى النظام الجبائي لتحقيقها، وهي مشتقة من أهداف السياسة المالية المتبعة في الدولة²، وهي تختلف من نظام ضريبي إلى آخر، ففي الدول الرأسمالية المتقدمة؛ اعتبرت الضريبة مصدر تمويل أو أداة مالية لتغطية النفقات العامة، غير أن دورها هذا قد تحول بعد الأزمة الاقتصادية لعام 1929 إذ أصبحت وسيلة للتدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية. أما في الدول الرأسمالية النامية فقد تجلت أهداف الضريبة في خلق مناخ ملائم للتنمية وزيادة متوسط الدخل القومي، وتشجيع الاستثمار والادخار، وفرض الضرائب التي تحد من الإنفاق الاستهلاكي الزائد. كما اعتبرت في الدول الاشتراكية أداة من أدوات التوجه الاقتصادي من جهة، والرقابة على الإنتاج لكفايته من جهة أخرى³.

ثانياً: وسيلة النظام الضريبي

هي مجموعة الصور الفنية للضريبة، التي تمثل وسائل لتحقيق سياسة النظام الجبائي⁴، الذي تختلف وسائله في الدول الاشتراكية عن الدول الرأسمالية، ذلك أن هذه الأخيرة تختار وسائلها الفنية بما يسمح لها من تحقيق أقصى حصيلة ضريبية تتميز بالثبات من جهة والمرونة من جهة أخرى، كالحد من الإعفاءات أو زيادة نسبة ضريبية معينة، أو استحداث ضريبة جديدة، الأمر الذي يجعل العدالة الاجتماعية تعتبر هدفاً ثانوي بعد وفرة الحصيلة الضريبية. أما الدول الاشتراكية فأنها تجعل من الوسائل الفنية أداة لتحقيق المرونة والكفاية في التمييز بين السلع الضرورية والسلع الكمالية،

¹ عبد الهادي مختار، مرجع سابق، ص 17.

² سمر عبد الرحمن محمد دخله، مرجع سابق، ص 08.

³ عبد الهادي مختار، المرجع السابق، ص 17-18.

⁴ سمر عبد الرحمن محمد دخله، مرجع سابق، ص 08.

والدخول المرتفعة والدخول المنخفضة، وهذا هو الأمر الذي جعلها تولي اهتماما كبيرا بالجانب الاجتماعي والجانب الاقتصادي¹.

ثالثا: التشريع الضريبي

يشمل التشريع الضريبي مجموعة التشريعات و القوانين الضريبية، والقرارات التنفيذية والمذكرات التفسيرية، التي تمثل اجراءات وطرق عمل النظام الجبائي وأجهزته في تحقيق أهدافه²، لأن التشريع الضريبي هو عبارة عن صياغة لمبادئ وقواعد السياسة الضريبية، لذلك يشترط فيه أن تتم صياغته بشكل جيد لسد منافذ التهرب والغش الضريبي من جهة، ومراعاة الظروف الاقتصادية والاجتماعية للدولة من جهة أخرى، لأن التشريعات الضريبية يجب أن تكون مرنة³، كما تشترط فيها بعض التشريعات أن تكون صادرة من ممثلي الشعب حتى لا يتعرض الأفراد إلى هيمنة السلطات العامة⁴.

الفرع الثالث: مكونات النظام الضريبي

يقصد بمكونات النظام الضريبي، أن هذا الأخير يقوم على أهداف محددة تصوغها ظروف المجتمع، ودور محدد تحدده الأهداف التي يرغب المجتمع في تحقيقها، وبيئة المجتمع الذي يعمل بداخله، وطريقة العمل التي تحددها التشريعات الضريبية، وأخيرا الهيكل الضريبي الذي يتوقف دوره على الدور الذي يتعين أن يقوم به⁵، الأمر الذي يوضح أن مكونات النظام الضريبي هي الهدف، والوسيلة الفنية، والوسيلة التنظيمية أو التشريعية، وكذا الهياكل الضريبية، التي تتميز في الدول المتقدمة بمرونة هيكلها الضريبي، وارتفاع معدل اقتطاعها وارتفاع حصيلتها في الضرائب المباشرة مقارنة بمجموع الإيرادات الأخرى، أما في الدول النامية فأنها تتميز بانخفاض معدل اقتطاعها الضريبي، وارتفاع حصيلتها في الضرائب غير المباشرة، وعدم مرونة نظامها الضريبي⁶، وهذه الهياكل تتكون بدورها من عنصرين، الأول منهما يتمثل في الإدارة الضريبية (أولا)، أما العنصر الثاني فيتمثل في المجتمع الضريبي المكلف قانونا بدفع الضرائب (ثانيا).

¹ عبد الهادي مختار، مرجع سابق، ص 19.

² سمر عبد الرحمن محمد دخله، مرجع سابق، ص 08.

³ مبروكة حجار، محاضرات في القانون الجبائي، مطبوعة موجهة لطلبة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2018، ص 32.

⁴ هشام محمد صفوت العمري، اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية، مطبعة التعليم العالي، بغداد، ط2، 1988، ص 82.

⁵ علي عباس عياد، النظم الضريبية المقارنة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 1983، ص 04، 05.

⁶ بوزيدة حميد، النظام الضريبي وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة 1992-2004، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2006، ص 26.

أولاً: الإدارة الضريبية

تعتبر الإدارة الضريبية أداة لتنفيذ النظام الضريبي¹، وهي ذلك الجهاز الفني والإداري المسؤول عن تنفيذ التشريع الجبائي وذلك من خلال فرض الضرائب وجبايتها²، وهي تعتبر إحدى طرفي العلاقة الضريبية، وهي جزء لا يتجزأ من الإدارة العامة، وهي مزيج من العناصر الإدارية والمالية والقانونية، التي يناط بها تجسيد القوانين الضريبية لحماية حقوق الإدارة من جهة، و حقوق المكلفين من جهة أخرى، كما يحق لها أن تقترح التشريعات والتعديلات التي تراها مناسبة غاية منها في تحقيق الأهداف الاقتصادية، الاجتماعية و السياسية المنوطة بالسياسة العامة للدولة، كما تتمخض مهامها في جملة الوظائف الإدارية الرئيسية التي تشمل التخطيط والتنظيم والرقابة والتوجيه، وغيرها من السلطات الأخرى التي تتمتع بها إزاء هذه المهمة كالتمحيص المعلوماتي، والاطلاع على دفاتر المحاسبة، وتدقيق البيانات، والتأكد من سلامة وصحة المعلومات التي قدمت إليها من قبل المكلفين، وتحصيل المبالغ المقررة في الأجال المحددة قانوناً، أو اتخاذ الإجراءات اللازمة في حالة عدم استجابة المكلفين لإجراءات التحصيل³.

علاوة على ما سبق يقع على عاتق الإدارة الضريبية جملة من الالتزامات منها، التطبيق الصحيح للقوانين والتعليمات الضريبية، وإشعار المكلفين وتبليغهم وإعلامهم بالحقوق والواجبات بدون تعسف، كما يقع عليها رد المبالغ التي تم تحصيلها بدون وجه حق⁴.

ثانياً: المجتمع الضريبي

يقصد بالمجتمع الضريبي كل ما يتخذ كأساس لتحديد قيمة الضريبة، أي مجموع المداخل المحققة من طرف الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المحققين للأرباح و المداخل التي توجب فرض الضريبة⁵، الأمر الذي يوضح أن المجتمع الضريبي يشمل عنصران هما: الشخص المكلف بدفع الضريبة (1)، و المطرح الضريبي أو الوعاء الضريبي (2) الذي يخضع لجملة من العمليات الفنية المتعلقة أساساً بتحديد الضريبة (3)، وتصفيتها (4) وتحصيلها (5).

¹ ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتحقيق، دار هومة، الجزائر، 2003، ص 159.

² هاجر دبالم، سعاد بلوناس، فعالية النظام الجبائي الجزائري في مجالي الوعاء والتحصيل، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجيلالي بونعامة بخميس مليانة، 2017، ص 16.

³ شريف محمد، مرجع سابق، ص 38-41.

⁴ شريف محمد، مرجع سابق، ص 41.

⁵ مبروكة حجار، مرجع سابق، ص 32.

1: الشخص المكلف بدفع الضريبة

يمثل الشخص المكلف بالضريبة الطرف الثاني في العلاقة الضريبية، وكلمة مكلف تنبع من التكليف الذي يفرضه عليه القانون الضريبي، وغيره من القوانين ذات الصلة به، لأن فرض الضريبة على الشخص المكلف يجب أن يتم وفقا للالتزامات ذات الطابع الضريبي أو المحاسبي التي حددها القانون، كالالتزام بمسك دفاتر اليومية، ودفاتر الجرد، ودفاتر المحاسبة، وسندات المراسلة. كما أعطى القانون للمكلف جملة من الحقوق كحق الاعتراض والطعن في قرارات الإدارة الضريبية وفقا لإجراءات المحددة في القانون، أو اللجوء للقضاء في حالة عدم قبول الإدارة الضريبية لاعتراضات المكلف أو في حالة عدم الرد عليها نهائياً¹.

2: الوعاء الضريبي

يقصد بالوعاء الضريبي أو المطرح الضريبي المادة الخاضعة للضريبة، أو الموضوع الذي تفرض أو تطرح عليه الضرائب سواء كان شخصا أو مالا أو عملاً²، وهذا هو الأمر الذي جعل بعض الدارسين يقسمون الضرائب من حيث محلها إلى ضرائب على الأشخاص، ضرائب على الأموال، وضرائب على التصرفات أو الأعمال.

3: تحديد الضريبة

لتحديد الوعاء الضريبي ينبغي تحديد الواقعة المنشئة للضريبة (أ)، و تحديد المادة الخاضعة لها الضريبة من جهة أخرى (ب).

أ: تحديد الواقعة المنشئة للضريبة

تختلف عملية تحديد الواقعة المنشئة للضريبة أو الفعل المولد لها، باختلاف نوع الضريبة فيما إذا كانت مباشرة أو غير مباشرة، ولذلك فهذا الفعل يتم حينما يوضع الدخل تحت تصرف مستحقيه أو في نهاية السنة الميلادية بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، أو بحصول الأجير على مرتبه بالنسبة للضريبة على الأجور و المرتبات، أو بمجرد تحقق الربح في نهاية السنة المالية للمؤسسة بالنسبة للضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية والحرفية، أو بمجرد تحقق الربح في نهاية السنة الميلادية للضريبة على أرباح المهن الحرة³، أو بتملك رأس المال بالنسبة للضريبة على رأس المال، أو بعبور السلع للحدود الجمركية بالنسبة للضريبة الجمركية، أو بكتابة المحررات المفروض عليها الضرائب أو لصق

¹ شريف محمد، مرجع سابق، ص 41.

² برحمانى محفوظ، المالية العامة في التشريع الجزائري، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2015، ص 83.

³ أغيت مسيكة، حميدوش ثنينة، إشكالية التحصيل الضريبي بين امتيازات إدارة الضرائب و ضمانات المكلف بالضريبة، مذكرة ماستر، جامعة عبد الرحمن ميرة، بجاية، 2015، ص 12.

الطوابع الجبائية عليها أو عن طريق دمج المحرر نفسه بواسطة ختم الإدارة المختصة بذلك بالنسبة لضريبة الطابع¹.

ب: تحديد المادة الخاضعة لضريبة

يتم تحديد المادة الخاضعة للضريبة بأسلوبين: الأسلوب الأول منهما يتمثل في التحديد الكيفي لوعاء الضريبة، الأسلوب الثاني يتمثل في التحديد الكمي لوعاء الضريبة.

(1) التحديد الكيفي لوعاء الضريبة

يقصد بالتحديد الكيفي تحديد المقدرة التكلفة للمكلف، لأن النظم الضريبية الحديثة قد انتهت إلى أن الضريبة تفرض أساسا على الأموال وليس على الأشخاص وفقا للمقدرة التكلفة للمكلف على أساس أن أمواله أو نشاطه، ليسا إلا كاشفين لوضعه المالي²، فالاتجاه الحديث في المالية العامة قد أصبح يأخذ في الاعتبار الظروف الشخصية للمكلف بالضريبة عند فرضها، ولذلك تم التفريق بين الضريبة الحقيقية "العينية" والضريبة الشخصية، فأما الضريبة الحقيقية "L'impôt réel" فإنها تتجاهل شخصية المكلف وظروفه الشخصية والعائلية، وتنظر فقط إلى الوعاء الذي تنصب عليه، وهذا ما جعل هذه الضريبة تتميز بسهولة تحديدها وتطبيقها وغزارة حصيلتها، كما تميزت بعدم إقرارها للإعفاءات، مما جعلها لا تتلاءم مع مبدأ العدالة الضريبية³. أما الضريبة الشخصية L'impôt personnel فإنها تفرض على الدخل "المال"، الأمر الذي جعلها لا تراعي مقدار الدخل الذي يحصل عليه المكلف فحسب، بل تتجاوز ذلك لتلامس ظروفه الشخصية والعائلية، الشيء الذي يوضح أنها ضرائب تأخذ عند فرضها على المال الخاضع لها ظروف المكلف وحجم المال ومصدره، بمعنى أنها تدخل العوامل الشخصية في مقدرة الممول التكلفة، مما جعلها تساهم في تحقيق العدالة، وتحتاج إلى توافر إدارة ضريبية على درجة كبيرة من الكفاءة التي تسمح لها بتحديد مقدار الإعفاءات التي يتمتع بها كل مكلف بالضريبة⁴.

من خلال ما سبق نخلص إلى أن التحديد الكيفي لوعاء الضريبة لا ينظر إلى الوعاء الذي تنصب عليه الضريبة فحسب، بل ينظر كذلك إلى الظروف الشخصية والاجتماعية والعائلية للمكلف بالضريبة، وهذا ما جعل الباحثين يصنفون الضرائب بالنظر إلى مجال تطبيقها إلى ضرائب شخصية

¹ عفيف عبد الحميد، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة دراسة حالة الجزائر خلال الفترة الممتدة من 2001 إلى 2012، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس - سطيف 1، 2014، ص 11.

² عادل أحمد حشيش، أصول المالية العامة دراسة تحليلية لمقومات مالية الاقتصاد العام، مؤسسة الثقافة الجامعية، الإسكندرية، دون تاريخ، ص 191.

³ محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، ط 2، الجزائر، 2005، ص 143، 144.

⁴ محمد ساحل، المالية العامة، جسر للنشر والتوزيع، ط 1، المحمدية، الجزائر، 2017، ص 121، 122.

تأخذ بظروف المكلف عند فرضها، وضرائب عينية حقيقية لا تأخذ بهذه الظروف، بل تنظر فقط إلى العين التي تفرض عليها الضريبة أو الوعاء الذي تنصب عليه.

2) التحديد الكمي لوعاء الضريبة

يعتمد أسلوب التحديد الكمي لوعاء الضريبة على الوعاء الذي تفرض عليه الضريبة بغض النظر عن الظروف الاجتماعية للمكلف، سواء تم تحديد هذه الوعاء من قبل الإدارة الجبائية بطريقة تقريبية غير مباشرة من خلال المظاهر الخارجية للمادة الخاضعة للضريبة (1)، أو من خلال التقدير الجزافي لها (2)، أو تم تحديد هذا الوعاء بطريقة تحديدية مباشرة، من قبل الإدارة الضريبة نفسها، أو بناء على تصريحات المكلف نفسه، أو تصريحات الغير الذي تربطه علاقة بالمكلف¹ (3).

1- طريقة المظاهر الخارجية

تقدر فيها الإدارة الضريبة الدخل الخاضع للضريبة بشكل تقريبي اعتمادا على بعض المؤشرات الداخلية والخارجية للمكلف كعدد المستخدمين لديه، ومقدار أجرهم، وعدد السيارات التي يملكها²، والقيمة الإيجارية لمنزله أو عدد نوافذه وأبوابه، لأنه كلما زاد العدد أُعتبر ذلك قرينة على ارتفاع دخل المكلف، وهذا ما جعل هذه الطريقة مناسبة للمجتمعات التي ترتفع فيها الأمية، فضلا عن تميزها بالاقتصاد في نفقات الضريبة، وعدم التدخل في شؤون المكلف أو الإطّلاع على سجلاته، فضلا عن مساهمتها في انخفاض معدلات التهرب الضريبي، لكن ما أخذ عليها هو تناقضها مع الحقيقة لكون الأشخاص المكلفين يوجد منهم من يحب حياة الترف، ويوجد منهم المتواضع، ويوجد منهم البخيل³.

2- طريقة التقدير الجزافي la méthode forfaitaire

تقدر فيها الإدارة الجبائية المادة الخاضعة للضريبة على أساس اتفاقها مع المكلف على تحديد رقم معين يمثل مقدار دخله، وتسمى هذه الطريقة بالجزاف الاتفاقي Le forfait conventionnel، أو على أساس الجزاف القانوني Le forfait légal أو القرائن القانونية التي تعبر عن مقدار دخل المكلف⁴، وهذا ما جعل طريقة التقدير الجزافي تعتبر طريقة سهلة بسيطة في تحديد الوعاء، غير أنه أخذ عليها ابتعادها عن الحقيقة والواقع من جهة، وابتعادها عن العدالة من جهة ثانية، وهذا ما جعلها محلا للخلاف بين الإدارة الجبائية والمكلف من جهة ثالثة⁵.

¹ عادل أحمد حشيش، مرجع سابق، ص 192، 193.

² محمد ساحل، مرجع سابق، ص 131.

³ عفيف عبد الحميد، مرجع سابق، ص 12.

⁴ محمد ساحل، مرجع سابق، ص 131.

⁵ مبروكة حجار، مرجع سابق، ص 32.

3- طريقة التقدير المباشر " التقدير الحقيقي "

يعتمد التقدير المباشر أو التقدير الحقيقي للضريبة على ثلاثة أشكال، أولها تصريح المكلف بوعائه الضريبي باعتباره أقدر شخص يعرف مقدار دخله على نحو صحيح وصریح، كما يعطي هذا الشكل الحق للإدارة في رقابة التصريح وتعديله إذا بني على غش، وهذا ما جعله اقرب للعدالة، وأكثر إيراداً للدولة، وإثارة لشكاوى المكلفين بسبب رقابة الإدارة¹، أما الشكل الثاني فيتجسد في تصريح الغير الذي يشترط فيه أن تربطه علاقة بالمكلف، كأن يكون مديناً للمكلف أو عامل عنده، كصاحب العمل الذي يقدم لإدارة الضرائب تصريحاً بالمبالغ المستحقة لديه لدى العاملين، أو المستأجر الذي يقدم تصريحاً عن قيمة الإيجار الذي يدفعه لصاحب العقار، أما الشكل الثالث فتقوم فيه الإدارة الضريبية بتقدير المادة الخاضعة للضريبة دون أن تتقيد بقرائن أو مظاهر معينة، ولهذا سمي هذا الشكل بالتفتيش الإداري الذي يكون فيه للإدارة حرية واسعة في الوصول إلى كافة الأدلة اللازمة لتحديد وعاء الضريبة، خاصة في حالة تخلف أو امتناع المكلف عن التصريح بالضريبة، أو إذا كان التصريح غير مطابق للواقع؛ لانطوائه على الخطأ أو الغش الضريبي².

4: تصفية الضريبة

يقصد بتصفية الضريبة أو تحديد سعرها، تحديد دين الضريبة عن طريق تطبيق الأسعار الواردة في القانون على قيمة الوعاء الضريبي³، كما يقصد بها مجموع العمليات الواجب القيام بها على المادة الخاضعة للضريبة من أجل الحصول على مبلغ الضريبة، الأمر الذي يجعل التصفية تقتضي تحديد النسبة الواجبة الدفع بين مبلغ الضريبة والمادة الخاضعة لها⁴، والتي أوجدت بشأنها التشريعات القانونية منذ القرن التاسع عشر طريقة الضرائب التوزيعية Les impôts de repartition التي يتم فيها تحديد حصيلة الضريبة بطريقة مسبقة أو مقدمة من قبل السلطة التشريعية عند التصويت على قانون الميزانية، تم تأتي السلطة التنفيذية لتقوم بتوزيع العبء الضريبي على الوحدات الإدارية المختلفة، وصولاً إلى الضريبة التي تطال كل فرد إما عن طريق التساوي، أو عن طريق التناسب وفقاً للقدرة التكاليفية لكل فرد⁵، فالضريبة التوزيعية لا يحدد فيها المشرع معدلاً محدداً ينطبق على المادة

¹ محمد ساحل، مرجع سابق، ص 132.

² محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص 148، 149.

³ عفيف عبد الحميد، مرجع سابق، ص 14، 15.

⁴ مبروكة حجار، مرجع سابق، ص 33.

⁵ كمال عبد حامد آل زيارة، التمييز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، محاضرات المالية العامة والتشريع الجبائي، المحاضرة 14، كلية القانون، جامعة أهل البيت، العراق، الرابط: <https://abu.edu.iq/law/courses/2/public-finance-financial-legislation/14>، تاريخ المشاهدة:

.2019/12/25

الخاضعة لها، وإنما يحدد المقدار الكلي لحصيلتها الذي يتعين على الإدارة الضريبية تحصيله من المكلفين الخاضعين لها، ثم توزع هذه الحصيلة على أقاليم الدولة، لكي تقوم بعد ذلك اللجان المحلية بتحديد ما يخص كل مكلف، وعندئذ فقط، يمكن معرفة معدل الضريبة¹.

تتميز طريقة الضرائب التوزيعية ببساطتها وثبات حصيلتها وعدم تأثرها بهرب المكلفين، غير أنه أُخذ عليها ابتعادها عن العدالة نتيجة المحاباة من جهة أو نتيجة الأخطاء الإدارية التي تحدث أثناء عملية التوزيع، كما أخذ عليها عدم مرونتها، لأن تحديد المبالغ المحددة كنصيب لكل إقليم لفترة طويلة يجعل الدولة لا تستفيد من تحسن الظروف الاقتصادية في ذلك الإقليم²، ولذلك تم العدول في الوقت الراهن عن هذه الطريقة وحلت محلها طريقة الضرائب القياسية³ "التحديدية" التي يتحدد فيها سعر الضريبة بالمقارنة مع المادة الخاضعة لها (الوعاء الضريبي)، وهذا ما جعل هذه الطريقة تعد أفضل من الطريقة الأولى لأنها تتعامل مباشرة مع الوعاء الضريبي، أخذاً في الاعتبار حالات الهبوط أو الارتفاع التي تحصل بسبب الانتعاش أو الانكماش الاقتصادي³، فالضرائب القياسية هي طريقة يحدد فيها المشرع سعر الضريبة مقدماً دون أن يحدد حصيلتها في تلك اللحظة، ولكن هذا لا يمنع الإدارة الضريبية بعد ذلك من تقدير هذه الحصيلة على وجه التقريب في بداية كل عام، لما يتوفر لديها من عناصر مختلفة⁴.

تتخذ طريقة الضرائب القياسية التي تستخدم النسب المئوية كأسلوب لقياس سعر الضريبة صورتان هما: صورة الضرائب النسبية التي تفرض نسبة ثابتة ومحددة كسعر للضريبة مهما تغيرت قيمة الوعاء الضريبي. كأن تفرض نسبة 17 أو 19 من المئة من قيمة الأرباح التجارية، مما يجعل حصيلة الضريبة تتغير بتغير قيمة الوعاء الضريبي، أما الصورة الثانية فهي صورة الضرائب التصاعدية التي تفرض نسبة مئوية تتزايد بتزايد قيمة الوعاء الضريبي، ما يجعلها تحقق العدالة بشكل أكثر والحصيلة الضريبية بشكل أوفر⁵.

5: تحصيل الضريبة

يقصد بتحصيل الضريبة مجموعة الإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف إلى مصلحة قباضات الضرائب التابعة لمديرية الضرائب ثم إلى الخزينة العمومية وفقاً للمواعيد والطرق

¹ محمد ساحل، مرجع سابق، ص 133

² محمد ساحل، المرجع نفسه، ص 134.

³ كمال عبد حامد آل زيارة، مرجع سابق.

⁴ محمد ساحل، مرجع سابق، ص 134.

⁵ عفيف عبد الحميد، مرجع سابق، ص 14، 15.

المحددة في هذا الإطار¹، وهذا ما يجعل التحصيل أهم مرحلة كونه يهدف إلى جمع الحصيلة الضريبية، لأن غيابها يجعل المراحل السابقة عنه لا قيمة لها².

يختلف وقت تحصيل الضريبة حسب نوعها، فالضرائب غير المباشرة تتوزع حصيلتها على مدار السنة، لأن الضريبة فيها تفرض على دخول السلع الاستهلاكية أو الإنتاجية، كما تفرض على تداول رأس المال³، أما في الضرائب المباشرة فأن عملية التحصيل يتوجب أن تحدد لها فترة زمنية محددة في السنة، لأن التحصيل فيها تسبقه الكثير من العمليات المتعلقة بتقدير المادة الخاضعة للضريبة وتحديد مقدارها⁴.

تتخذ الإدارة الضريبية عدة طرائق وأشكال لتحصيل الضريبة، منها طريقة التوريد أو الدفع المباشر أو التحصيل الطوعي التي يلتزم فيها المكلف بدفع الضريبة إلى الإدارة الضريبية من تلقاء نفسه بعد إتمام ربطها النهائي دون مطالبة الإدارة له بأدائها⁵. كما سميت هذه الطريقة بالتصريح المراقب لأن الإدارة تراقب في معظم الحالات صحة التصريح الضريبي الذي يقدمه المكلف بمجرد حلول أجل الدفع⁶. وهناك أيضا طريقة الأقساط المقدمة التي يقوم بمقتضاها المكلف بدفع أقساط دورية خلال السنة الضريبية طبقا لإقرار يقدمه عن دخله المحتمل، أو حسب قيمة الضريبة المستحقة عن السنة السابقة، على أن تتم التسوية النهائية للضريبة بعد ربطها، حيث يسترد المكلف ما قد يزيد عن قيمة الضريبة المربوطة أو يدفع ما قد يقل عنها، وهذا ما قد يخفف العبء الضريبي عليه، إلا أنه يفتح له المجال للتهرب الضريبي. ولهذا السبب وجدت طريقة الدفع غير المباشر أو الاقتطاع من المصدر أو الحجز من المنبع التي تقتضي قيام شخص ثالث تربطه علاقة بالمكلف بدفع الضريبة نيابة عن المكلف عند نشوء دخله وليس عند استلامه، مما جعلها أكثر الطرق ملاءمة للخزينة العمومية لما تحققه لها من وفرة في الحصيلة والحيلولة دون التهرب الضريبي. علاوة على تزويدها للخزينة بسيل متدفق من الموارد على طول السنة هذا من جهة، وتقليلها من حساسية المكلف تجاه الضريبة من جهة أخرى، الأمر الذي جعلها من أفضل الطرق في تحصيل الضرائب، غير أن ما أخذ عليها هو إمكانية عدم توفيق الطرف الثالث في تقدير قيمة الضريبة لعدم علمه بأحكامها وقوانينها، مما يؤدي إلى ضياع حقوق الإدارة الضريبية أو استقطاع حصيلة ضريبية تفوق ما يجب أن يتحمله المكلف.

¹ مبروكة حجار، مرجع سابق، ص 33.

² محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص 156.

³ كمال عبد حامد آل زيارة، مرجع سابق.

⁴ عفيف عبد الحميد، مرجع سابق، ص 14، 15.

⁵ مبروكة حجار، مرجع سابق، ص 34.

⁶ أغيت مسيكة، حميدوش ثنينة، مرجع سابق، ص 10.

المطلب الثاني: مؤشرات النظام الضريبي الجيد والعوامل المؤثرة فيها

توجد هناك الكثير من الدراسات المتعلقة بتحديد ملامح النظام الضريبي الفعال أو النظام الضريبي الجيد (الفرع الأول)، كما توجد هناك الكثير من الدراسات المحددة للعوامل المؤثرة في هذا النظام (الفرع الثاني).

الفرع الأول: مؤشرات النظام الضريبي الجيد

وجدت هناك الكثير من الدراسات المتعلقة بتحديد ملامح النظام الضريبي الجيد، منها دراسة vito.tanzi (أولاً)، وبعض الدراسات الأخرى التي حدد فيها واضعوها مؤشرات النظام الجبائي الجيد (ثانياً).

أولاً: مؤشرات vito.tanzi للنظام الضريبي الجيد

تتمثل مؤشرات الفقيه فيتوتانزي vito.tanzi في تصميم النظام الضريبي الجيد في : مؤشر التركيز (1)، مؤشر التشتت (2)، مؤشر التآكل (3)، مؤشر تأخرات التحصيل (3)، مؤشر التحديد (4)، مؤشر الموضوعية (5)، مؤشر التنفيذ (6)، مؤشر تكلفة التحصيل (7).

1- مؤشرات التركيز: يقضي هذا المؤشر بأن يأتي جزء كبير من إجمالي الإيراد الضريبي من عدد ضئيل نسبياً من الضرائب والمعتلات الضريبية، لأن ذلك من شأنه أن يساهم في تخفيض تكاليف الإدارة والتنفيذ، فتجنب وجود عدد كبير من الضرائب وجداول المعتلات إيرادات محدودة يمكن أن يؤدي إلى تسهيل تقييم آثار تغيرات السياسة وتفاذي خلق الانطباع بأن الضرائب مفرطة¹.

2- مؤشر التشتت: يتعلق الأمر بما إذا كانت هناك ضرائب مزعجة قليلة الإيراد، وإذا كانت موجودة هل عددها قليل، لأن مثل هذا النوع من الضرائب يجب التخلص منه سعياً لتبسيط النظام الضريبي بشرط أن لا يكون لحذفه أثر على مردودية النظام.

3- مؤشر التآكل: يتعلق الأمر بما إذا كانت الأوعية الضريبية الفعلية قريبة من الأوعية الممكنة، لأن اتساع الوعاء الضريبي يمكن من زيادة الإيرادات رغم اعتماد معدلات منخفضة نسبياً، وإذا ابتعدت الضريبة الفعلية عن الممكنة بفعل الإفراط في منح الإعفاءات للأنشطة والقطاعات، فإن ذلك يؤدي إلى تآكل الوعاء الضريبي، وهذا ما يدعوا إلى رفع المعدلات طمعاً في تعويض النقص الحاصل في الإيرادات، ومثل هذا المسعى (رفع المعدلات) من شأنه أن يحفز على التهرب الضريبي.

د- مؤشرات تأخرات التحصيل : يتعلق الأمر بوضع الآليات الدافعة التي تجعل المكلفين يدفعون المستحقات الضريبية في آجالها، لأن التأخر يؤدي إلى انخفاض القيمة الحقيقية للمتحصلات الضريبية

¹ شريف محمد، مرجع سابق، ص 33.

بفعل التضخم ولهذا لا بد أن يتضمن النظام الضريبي عقوبات صارمة تحد من الميل إلى التأخر في دفع المستحقات.

4- مؤشر التحديد: يتعلق الأمر بمدى اعتماد النظام الضريبي على عدد قليل من الضرائب ذات المعدلات المحددة، وهذا لا ينفي في الواقع إمكانية إحلال بعض الضرائب بخرى، كإحلال الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل بخرى واحدة على كامل الثروة.

5- مؤشر الموضوعية: يتعلق الأمر بضرورة جباية الضرائب من أوعية يتم قياسها بموضوعية، بما يضمن للمكلفين التقدير بشكل واضح لالتزامهم الضريبي على ضوء أنشطتهم التي يخططون لها.

6- مؤشر التنفيذ: يتعلق بمدى تنفيذ النظام الضريبي بالكامل وبفعالية، وهذا يتعلق أيضا بمدى سلامة التقديرات والتنبؤات ومستوى تأهيل الإدارة الضريبية، لأنها القوائم الأساسي على التنفيذ، فضلا عن مدى معقولية التشريعات وقابليتها للتنفيذ على ضوء الواقع الاجتماعي والاقتصادي.

7- مؤشر تكلفة التحصيل: هو مؤشر مشتق من مبدأ الاقتصاد في حياة الجباية والنفقة، وهذا يجعل تكلفة تحصيل الضرائب أقل ما يمكن، حتى لا ينعكس ذلك سلبا على مستوى الحصيلة الضريبية¹.

ثانيا: مؤشرات أخرى لتصميم الأنظمة الضريبية الجيدة

يرى بعض الاقتصاديين أن تصميم الأنظمة الضريبية وفق مقتضيات الفعالية يمكن أن يتم وفق أسلوبين، الأسلوب الأول منهما ركز فيه واضعوه على مؤشرات النظام الضريبي الجيد (أ)، أما الأسلوب الثاني فقد ركز فيه واضعوه على الرفاهية العامة للمجتمع (ب).

أ- الأسلوب الأول: يستوجب توفر معايير محددة في وضع النظام الضريبي، وهذه المعايير هي: العدالة، الوضوح، الملاءمة في الدفع، الاقتصاد في نفقة التحصيل، المحافظة على كفاءة جهاز السوق، عدم التعارض بين الضرائب وأهداف النظام المالي.

ب- الأسلوب الثاني: يستوجب هذا الأسلوب الربط بين النظام الضريبي والرفاهية العامة للمجتمع، من خلال توفير مجموعة من الأهداف الضرورية: توفير الحد الأدنى من الحرية في الاختيار، تحقيق أعلى مستوى معيشة، توظيف عوامل الإنتاج الراغبة في العمل، النمو الاقتصادي، العدالة في توزيع الدخل².

¹ شريف محمد، مرجع سابق، ص 34، 35، بوزيدة حميد، مرجع سابق، ص 180-181.

² Zakaria 10، النظام الضريبي في الجزائر 1962-2005، 28 أبريل 2009، الرابط: <https://fafi.ahlamontada.com/t2-topic>، تاريخ المشاهدة:

2019 /12/26

الفرع الثاني: العوامل المؤثرة في النظام الضريبي

تمثل العوامل المؤثرة في النظام الضريبي في: التقدم الاقتصادي (أولاً)، النظام الاقتصادي و السياسي (ثانياً)، العوامل التاريخية (ثالثاً)، والاجتماعية (رابعاً) وكفاءة السلطات التشريعية والتنفيذية والقضائية (خامساً).

أولاً: التقدم الاقتصادي

يعتقد البعض من الدارسين أن درجة التقدم الاقتصادي في العامل الوحيد المؤثر في النظام الجبائي، حيث تشير أحد الدراسات إلى أن الوزن النسبي للضرائب المباشرة يتناسب طردياً مع درجة التطور الاقتصادي للدولة، فإذا كانت نسبة هذه الضرائب مرتفعة مقارنة مع مجموع نسب الضرائب الأخرى فمعنى ذلك أن التقدم الاقتصادي في الدولة من شأنه أن يؤثر في النظام الجبائي¹.

ثانياً: النظام الاقتصادي والسياسي

يختلف النظام الضريبي باختلاف النظام المتبع في الدولة، فالضرائب في النظم الاقتصادية الرأسمالية تعلق دوراً أكبر مقارنة بالدور الذي تؤديه في النظم الاشتراكية، لأن النظم الاقتصادية الرأسمالية تستخدم أحدث الفنون الجبائية لدفع قطاعات النشاط الاقتصادي، لدرجة أن الضريبة فيها قد أصبحت أداة جوهرية لتدخل السلطة العامة في المجال الاقتصادي، مما جعل سياستها الجبائية تندمج مع سياستها الاقتصادية². وفي هذا أشار مونتسكيو في الكتاب الثامن من مؤلفه روح القوانين قائلاً: "أن حجم الضرائب يتوقف على طبيعة الحكومة"، لأن الحكومات الاستبدادية حسبه تفرض الضرائب الشخصية، أما الحكومات الديمقراطية فتفرض الضرائب على الأموال³، وعلى العموم تجدر الإشارة إلى أن النظام السياسي السائد من شأنه أن يؤثر في النظام الضريبي بطريقة أو بأخرى، لأن القوى السياسية الحاكمة في البلاد من شأنها أن تفرض أو تلغي أو تعدل القوانين الضريبية، كما من شأنها تفرض بعض الضرائب الجديدة في حالة الحروب، أو تقوم بتبني بعض الإعفاءات الضريبية نتيجة انضمامها لمعسكرات سياسية معينة⁴.

ثالثاً: العوامل التاريخية

إن تطبيق النظام الضريبي لمدة معينة قد يصبح تقليداً يعتاد عليه المكلفون بدفع الضريبة، مما يجعلهم يرتبون أمورهم على أساسه، ولكن يجدر بهذا النظام أن لا يصل إلى هذا الحد من الجمود، بل

¹ سمر عبد الرحمن محمد الدخلة، مرجع سابق، ص 08.

² عبد المجيد دراز وآخرون، النظم الضريبية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، بيروت، 1989، ص 28.

³ شريف محمد، مرجع سابق، ص 37.

⁴ سمر عبد الرحمن محمد دخله، مرجع سابق، ص 09.

يجدر به أن يتمتع بدرجة من المرونة، تسمح له بمواكبة التطورات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في الدولة التي يطبق فيها، مما يزيد من فاعلية النظام وتأثيره¹

رابعاً: العوامل الاجتماعية

إن العوامل الاجتماعية التي تؤثر في النظام الضريبي كثيرة ومتنوعة نذكر منها:

1- النمو السكاني: يعتبر عامل مؤثر في النظام الجبائي، لأن الدول التي تسعى لزيادة عدد السكان تقوم بمنح إعفاءات ضريبية، أما الدول التي تشكو من ظاهرة الاكتظاظ السكاني فأنها تقوم بفرض الكثير من الضرائب على السكان حتى يقومون بالهجرة إلى البلدان التي تقدم الإعفاءات الجبائية.

2- القيم الأخلاقية: فالدول التي تسمح بالربا وتعاطي الخمر ودور الملاهي والقمار، تكون حصيلتها الجبائية في هذا المجال عالية، أما الدول التي تكون تقاليدها وعاداتها الدينية لا تسمح بذلك فتكون حصيلتها الجبائية في هذا المجال محدودة، أو منعدمة.

3- نظام الإرث: يعتبر عامل مؤثر في النظام الجبائي، لأن حصيلة ضريبة التركات تكون عالية في النظم التي تسمح بتوريث فرد واحد، وتكون قليلة جداً في النظم التي تسمح بتوريث الأشخاص بنسب متساوية، كما هو الحال في فرنسا، أو بنسب متفاوتة كما هو الحال في البلدان الإسلامية، لأن الدخل فيها يتفتت بين الورثة².

خامساً: كفاءة السلطات التشريعية والتنفيذية والقضائية

تظهر كفاءة السلطة التشريعية في سن القوانين الضريبية الواضحة وسهولة الفهم بالنسبة للمكلفين والإدارة الضريبية على حد سواء، أما كفاءة السلطة التنفيذية فتظهر في تأهيل موظفي الإدارة الضريبية من جهة ومتابعة المتهربين من الضرائب من جهة أخرى، لأن أي نظام ضريبي مهما كان على درجة عالية من الخبرة والتنسيق لا يمكن له أن يحقق أهدافه إلا إذا كانت هناك إدارة ضريبية على درجة عالية من الكفاءة والتدريب العلمي، فالإدارة الضريبية هي ركن من أركان نجاح النظام الضريبي، في تحقيق أهدافه. ولذلك ينبغي عليها أن تكون على درجة عالية من الكفاءة والتأهيل، وأن تتوفر على نظم رقابية فعالة تتصف بالسرعة والدقة في الكشف على المخالفات³.

كما تتجلى كفاءة السلطة القضائية في سرعة البث في القضايا الضريبية وتفسير النصوص الغامضة بشكل يبعث الثقة والاطمئنان في نفوس المكلفين بدفع الضريبة⁴.

¹ سمر عبد الرحمن محمد دخله، مرجع سابق، ص 09.

² سمر عبد الرحمن محمد دخله، مرجع نفسه، ص 09.

³ محمد الحلاق، التشريع الضريبي، منشورات الجامعة الافتراضية السورية، الجمهورية العربية السورية، 2018، ص 40.

⁴ سمر عبد الرحمن محمد دخله، مرجع نفسه، ص 09.



جامعة محمد بوضياف-المسيلة
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم الحقوق
محاضرات في مقياس القانون الضريبي



عنوان الدرس الثاني:

الضريبة

أستاذ الدرس: الدكتور عطوي خالد أستاذ محاضر قسم "أ"

الفئة المستهدفة: طلبة السنة الأولى ماستر، تخصص: قانون إداري

وحدة تعليم المقياس: الاستكشافية

رصيد ومعامل المقياس: 01

الحجم الساعي الحضوري: 01 ساعة و 30 دقيقة في الأسبوع

المكتسبات القبلية: كل ما يتعلق بالقانون الإداري عموما و المالية العامة خصوصا

أهداف الدرس: تتمثل أهداف الدرس فيما يلي:

6- تعريف الطلبة على مفهوم الضريبة

7- تعريف الطلبة على تطور الضريبة

8- تعريف الطلبة على أنواع الضرائب

9- تعريف الطلبة على القواعد والأسس والتي تحكم الضرائب

10- تعريف الطلبة على الفروق الموجودة بين الضرائب من جهة و الرسوم والإتاوات و الثمن العام

والقروض من جهة أخرى

ملخص الدرس:

تقتضي دراسة الضرائب التطرق إلى تعريفها وخصائصها وقواعدها وأسسها وأهدافها وأنواعها هذا

من ناحية (المطلب الأول)، كما تقتضي دراستها التطرق إلى أوجه الاختلاف التي تميزها عن الرسوم

والإتاوات و الثمن العام والقروض الوطنية والدولية (المطلب الثاني).

السنة الجامعية: 2023/2022

المبحث الثاني: الضريبة

باعتبار الضريبة المورد الأساسي الذي تعتمد عليه اقتصاديات الدول لسد نفقاتها العامة فقد عرفت تطورات هامة عبر التاريخ، ففي البداية كانت معدومة لأن المجتمعات كانت فوضوية وفردية لا يوجد فيها نظام جماعي يقوم بفرض الضرائب وتحصيلها، ولكن مع تزايد سكان المعمورة وتطور المجتمع تطورت الضريبة وأصبحت لها الصفة التطوعية الاختيارية، ثم أصبحت إلزامية، ثم قهرية و جشعية في الضرائب غير المباشرة، وفي الأخير أصبحت واجبة تضامنية في الضرائب المباشرة)، كما أصبحت وسيلة من وسائل تحقيق التنمية الاقتصادية ورفع مستوى المعيشة¹، لأنه مع تطور الفكر الاقتصادي والمالي أصبح من الضروري تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي بكل ما أتيح لها من وسائل وأدوات حتى تساهم في توجيه النشاط الاقتصادي وتحقيق الأهداف المختلفة للمجتمع، ولهذا السبب اعتبرت الضرائب أحد أهم أدوات ووسائل السياسة المالية التي تعتمد عليها أية دولة مهما كان نظامها الاقتصادي²، فالأحداث التي شهدتها العالم بعد الأزمة الاقتصادية لعام 1929 قد جعلت الفكر يهتم بالدور الذي تؤديه الضرائب ومختلف الإيرادات العامة للدولة في جبي الأموال التي تستخدمها الدول في تغطية النفقات العامة³، ولهذا السبب كان من الضروري التطرق في هذا المبحث إلى مفهوم النظام الضرائب (المطلب الأول)، كما كان من الضروري التطرق إلى أوجه الاختلاف التي تميز الضرائب عن غيرها من الإيرادات المالية الأخرى (المطلب الثاني).

المطلب الأول: مفهوم الضرائب

الضريبة هي مبلغ نقدي تتقاضاه الدولة من الأشخاص والمؤسسات بهدف تمويل نفقاتها تبعا للسياسات الاقتصادية المتبعة في النظام الضريبي؛ وفي الأنظمة الديمقراطية تحدد قيمة الضريبة بقوانين يصادق عليها من ممثلي الشعب، ودراسة الضريبة كموضوع مقرر على الطلبة يختلف باختلاف النواحي التي يمكن النظر من خلالها للضريبة سواء كانت هذه النواحي اقتصادية أو اجتماعية أو سياسية أو قانونية، ولهذا السبب ستنم دراسة الضرائب في هذا المطلب من خلال التطرق لتعريفها، وخصائصها (الفرع الأول)، وأسسها، وقواعدها وأهدافها (الفرع الثاني).

¹ Mokhtar81، مفاهيم عامة حول الجباية، 2010 /04/24، الرابط: <https://www.djelfa.info/vb/showthread.php?t=295528>، تاريخ المشاهدة: 2019/12/21.

² عبد الهادي مختار، الإصلاحات الجبائية ودورها في تحقيق العدالة الاجتماعية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2016، ص 14.

³ شريف محمد، السياسة الجبائية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي حالة الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2010، ص 13.

الفرع الأول: تعريف وخصائص الضريبة

إذا كانت الجباية بمدلولها القانوني تعني مجموعة الاقطاعات الإجبارية المطبقة من طرف الدولة من ضرائب ورسوم و اتاوات وحقوق واشتراكات وغيرها، فإن الضريبة هي خلاف ذلك لأنها مجرد أداة من أدوات الجباية وصورة من صورها¹، رغم أنها أصبحت في الوقت الراهن أداة لتوجيه الاقتصاد سواء في زيادة الانتاج ونموه، أو في تحقيق التوازن الاقتصادي، وللمحد من التقلبات والتفاوت في الأجور والأسعار، ولتمويل القوة الشرائية بين الدخل والثروات²، ولهذا السبب بات لزاما التطرق إلى تعريف (أولا) وخصائص الضريبة(ثانيا)، وأسسها (ثالثا).

أولا: تعريف الضريبة

لقد جاء الفقهاء والدارسين بالعديد من التعريفات الخاصة بالضريبة، لذلك سنوجز بعضها على الشكل التالي:

التعريف الأول: هي "اقتطاع مالي، يتحمله أشخاص طبيعيين ومعنويون حسب قدراتهم التساهمية، وبدون مقابل، بغية تغطية النفقات العامة، تحقيقا للأهداف الاقتصادية والاجتماعية"³.

التعريف الثاني: كما عرفت بأنها: "اقتطاع نقدي، ذو سلطة، نهائي، دون مقابل، منجز لفائدة الدولة وجماعاتها المحلية، أو لصالح الهيئات العمومية الإقليمية"⁴.

التعريف الثالث: الضريبة هي: "فريضة نقدية، يدفعها الفرد بصفة إجبارية، ونهائية للدولة أو إحدى هيئاتها العامة مساهمة منه في تحمل الأعباء العامة والتعبير عن التضامن الاجتماعي والمواطنة، دون أن يتوقع الحصول على منفعة خاصة به"⁵.

التعريف الرابع: "الضريبة مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها، حسب قدراتهم التساهمية، والتي تقوم عن طريق السلطة بتحويل الأموال المحصلة، وبشكل نهائي وبدون مقابل محدد من طرف السلطة العمومية".

التعريف الخامس: الضريبة هي: "اقتطاع جبري تقوم به السلطة العامة على أموال الأفراد، قصد توزيع ثقل الأعباء العامة، فيما بينهم بإنصاف"⁶.

¹ ميلود ذبيح، دروس في مقياس القانون الضريبي والمنازعات الضريبية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة المسيلة، 2020، ص 04.

² أعاد علي حمود القيسي، مرجع سابق، ص 125.

³ بكريتي بومدين، مرجع سابق، ص 305.

⁴ يوسف قاشي، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الأولى ماستر، جامعة محند أولحاج البويرة، 2015، ص 05.

⁵ يوسف قاشي، مرجع نفسه، ص 05.

⁶ عبد الرزاق لجناف، محاضرات في مقياس جباية المؤسسة، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر3، 2018، ص 06.

التعريف السادس: هي مبالغ نقدية تدفع بصورة دورية لتمويل النفقات العامة للدولة (الاقتصادية والاجتماعية والسياسية) وفقا للقوانين واللوائح والتعليمات التي تصدر بهذا الشأن، بشكل نهائي، وبدون مقابل¹.

ثانيا: خصائص الضريبة

تتمثل خصائص الضريبة فيما يلي:

1- الضريبة أداء نقدي لا عيني

معنى هذا أن الضريبة اقتطاع نقدي، وليس اقتطاع عيني، لكون الضريبة النقدية تشكل القاعدة العامة للضريبة لكونها ملائمة للاقتصاد النقدي²، إذ أن الضريبة سابقا كانت تجبى عينا، إلا أن التشريعات الحديثة قد اتجهت إلى تعميم دفعها بالنقود لسهولة وانخفاض تكلفة تحصيلها³، لأن الدفع العيني يتضمن عدة عيوب منها إمكانية عدم تحصيله في بعض المداخل مثل الدخل الناجم عن الملكية الفكرية أو الشهرة، ضف إلى ذلك ارتفاع تكاليف سداده تحصيليا أو نقلا أو تخزينا⁴. كما يشير البعض إلى أنه يجوز دفع النفقة عينا لكونها تسهل على الأفراد دفع أنواع معينة من الضرائب على بعض الأموال كالتركات، لكون تسديدها نقدا سيؤدي إلى بيعها بأثمان بخسة في حالة عدم وجود نقد كاف لديهم، ضف إلى ذلك أن استيفاء الضريبة عينا، سيساهم في توسيع ملكية القطاع العام بصورة واضحة في الدول التي ترغب في التحول من النظام الرأسمالي إلى النظام الاشتراكي⁵.

2- الضريبة عمل من أعمال السيادة تفرض جبرا

مما يعطي الدولة الحق في وضع النظام القانوني لها دون الاتفاق مع الممول أو المكلف، وعنصر الجبر لا يعني فرض الضريبة دون ضوابط قانونية، بل يجب فرضها وتحصيلها وفق قواعد قانونية ملزمة تعطي للدولة الحق في اللجوء إلى وسائل التنفيذ الجبري في حالة امتناع الممول عن دفعها⁶، وهذا هو الأمر الذي يؤكد أن فرض الضريبة أو إلغاؤها أو الإعفاء منها أو معاقبة المتهربين منها، لا يتم إلا بموجب قانون صادر من السلطة التشريعية⁷، حتى لا يتعرض الأفراد إلى هيمنة السلطات العامة لذلك نص

¹ تركي كاظم عبيس، مدخل في الضريبة وعلاقتها بالقانون، ص 02. تاريخ المشاهدة: 2019/12/25، الرابط:

www.uobabylon.net/tbo=1&sa=X&ved=2ahUKEwiZ1abcus_mAhVJPCAKHd9MBtsQHzAAegQIARAH&biw=1440&bih=745

² عفيف عبد الحميد، مرجع سابق، ص 03.

³ تركي كاظم عبيس، مرجع سابق، ص 02. رضا خلاصي، شذرات المالية العامة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2016، ص 320.

⁴ شريف محمد، مرجع سابق، ص 07.

⁵ تركي كاظم عبيس، مرجع سابق، ص 02.

⁶ عفيف عبد الحميد، مرجع سابق، ص 03.

⁷ محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص 271، شريف محمد، مرجع سابق، ص 08.

الدستور الجزائري على أن لا تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى قانون¹، كما نص على أن يقوم البرلمان بالتشريع في مجال الضرائب. وتحديد أساسها ونسبها وتحصيلها².

3- الضريبة تفرض بصفة نهائية

يقصد بالصفة النهائية أن الممول لا يمكنه أن يسترجع الاقتطاع الضريبي، لأن الضريبة تفرض بصفة نهائية وهو ما يجعلها تختلف عن التأمينات³، والقرض العام الذي تلتزم الدولة برده مع الفوائد المترتبة عنه⁴.

4- الضريبة فريضة دون مقابل

مفادها أن الممول لا يملك حق مطالبة الدولة الاستفادة من النفع الخاص المقابل للضريبة التي قدمها للدولة على أساس التضامن الاجتماعي الذي يفرض عليه المشاركة في تحمل الأعباء العامة، إلا أن ذلك لا ينفي استفادته من النفع العام للضريبة باعتباره عضوا في المجتمع⁵.

5- الضريبة تهدف إلى تحقيق النفع العام

لأن الممول يدفعها على أساس مساهمته في بناء المجتمع، قصد تغطية الأعباء العامة التي تفرض في سبيل تحقيق الأمن والاستقرار وتوفير الخدمات الأساسية كالصحة والتعليم وغيرها. وهذا يعني أن الضريبة لم تعد قاصرة على غرض واحد هو تمويل النفقات العامة. من خلال ما سبق يمكن أن نعرف الضريبة بأنها: "اقتطاع نقدي مباشر، يفرض في غالب الأحيان سنويا على المكلف جبرا بصفة نهائية، وبدون مقابل، خدمة للنفع العام".

ثالثا: الأسس النظرية لفرض الضريبة

لقد أرجع بعض المفكرين فرض الضريبة إلى نظرية العقد الاجتماعي أو نظرية المنفعة (1)، بينما أرجعها البعض الأخر إلى نظرية سيادة الدولة أو نظرية التضامن الاجتماعي (2).

1- فرض الضريبة على أساس العقد الاجتماعي أو نظرية المنفعة

لقد برر الأنصار القائلين بوجوب فرض الضريبة على أساس العقد الاجتماعي الذي يتم بين الفرد والدولة، إلى وجود عقد ضمني بين الدولة والأفراد تقدم الدولة بموجبه مختلف المنافع والخدمات، مقابل تنازل الأفراد عن جزء من دخلهم وثرواتهم لها في شكل ضرائب، غير أن هؤلاء قد

¹ المادة 82 من التعديل الدستوري لسنة 2020.

² المادة 140 من التعديل الدستوري الجزائري لعام 2016، المادة 139 من التعديل الدستوري لسنة 2020.

³ سيدي محمد بلعروسي، عبد القادر عيساوي، الامتيازات الجبائية لتحفيز الاستثمار الخاص في الجزائر، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2016، ص 22.

⁴ رضا خلاصي، شذرات المالية العامة، مرجع سابق، ص 319.

⁵ توكي كاظم عبيس، مرجع سابق، ص 02.

اختلفوا في تكييف طبيعة هذا العقد، فقد كيفه البعض أمثال "أدم سميث" و"ميرانو" أنه عقد بيع الخدمات أو عقد إيجار الأعمال، بينما كيفه البعض الثاني أمثال "مونتسكيو" و"جيرار" إلى اعتباره عقد تأمين، لأن الضريبة في هذا العقد تمثل قيمة أو قسط التأمين الذي يدفعه الممول للدولة مقابل الانتفاع من خدماتها في حالة الأخطار التي تحدد بأرواح الأفراد وأموالهم. بينما كيفه البعض الثالث أمثال "بروجلي" إلى اعتباره عقد شركة، تمثل الضريبة فيه حصة الشريك في شركة المساهمة، المتكونة من الجمهور الذي يمثل أعضاء هذه الشركة، والحكومة التي تمثل مجلس إدارتها، الأمر الذي جعل الضريبة هي نفقة الإنتاج التي يدفعها الفرد المنتج المساهم في شركة إنتاجية إلى مجلس إدارتها لتغطية النفقات الإنتاجية التي تتحملها مقابل الخدمات التي تقدمها¹، ولهذا أخذ على هذه النظرية صعوبة تقدير الخدمة التي تعود على الفرد مقابل الضريبة، خصوصاً وأن الخدمة العامة لا تقبل التجزئة، و استحالة تحقيقها التوازن بين الخدمة والفائدة منها، فالذين يساهمون بقدر محدود من الضريبة يحصلون على أكبر قدر منها. ضف إلى ذلك أنها حصرت وظائف الدولة في التزامات محدودة، وهذا غير واقعي لأن التزامات الدولة عديدة يصعب أن يتضمنها عقد. كما أن العقد الاجتماعي يصعب عليه أن تفسر إلتزام الجيل الماضي بالتزامات سوف تستفيد منها الأجيال اللاحقة، كما أن هذه النظرية لا يوجد فيها دليل على قيام عقد التأمين بين الدولة والأفراد خصوصاً وان الدولة لا تقصر خدماتها في المحافظة على الأموال فقط، بل تعوض الأفراد عن الخسائر التي تصيب أملاكهم².

2- فرض الضريبة على سيادة الدولة أو نظرية التضامن الاجتماعي

مفاد نظرية التضامن الاجتماعي أن ينشأ بين الأفراد تضامن اجتماعي يلتزم بموجبه كل واحد منهم، بأداء الضريبة المفروضة عليه، كي تتمكن الدولة من القيام بوظائفها وخدماتها لكل المواطنين دون استثناء، بغض النظر عن مدى إسهامهم في تحمل الأعباء العامة، كالمواطنين الذي يستفيدون من هذه الخدمات رغم عدم قيامهم بدفع الضرائب أو دفعهم مبالغ زهيدة لكون دخلهم محدود، فنظرية التضامن الاجتماعي مرتبطة بفكرة السيادة التي تمارسها الدولة على مواطنيها، مما يجعلها تجبرهم على دفع الضريبة، وهذا ما يفسر قيام المواطنين الأجانب بدفع الضرائب رغم عدم انتفاعهم من خدمات الدولة³.

¹ غازي عناية، النظام الضريبي في الفكر المالي والإسلامي (دراسة مقارنة)، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2003، ص 79-80.

² قاشي يوسف، مرجع سابق، ص 04.

³ عفيف عبد الحميد، مرجع سابق، ص 06.

الفرع الثاني: أنواع الضرائب، قواعدها وأهدافها

إذا كانت الضرائب وتسمياتها تختلف من دولة إلى أخرى، ومن نظام ضريبي إلى نظام آخر، فإن قواعدها وأهدافها تكاد تكون واحدة سواء في ظل الدولة الحارسة لأن وظيفة الضريبة صارت قاصرة على تأمين الإيرادات اللازمة لتغطية نفقات المرافق الأساسية للدولة كمرافق القضاء، الدفاع والجيش، أو في ظل الدولة المتدخلة في النشاطات ذات الطابع الاقتصادي والاجتماعي، ولهذا السبب سيتم التطرق في هذا الفرع إلى أنواع الضريبة (أولاً)، وقواعدها (ثانياً)، وظائفها وأدواتها المختلفة (ثالثاً).

أولاً: أنواع الضرائب

توجد هناك عدة معايير لتصنيف الضرائب منها: معيار الوعاء الضريبي، ومعيار الجهة المستفيدة من الضريبة، ومعيار العبء الضريبي، ومعيار الواقعة المنشئة للضريبة.

1: تصنيف الضرائب وفقاً للوعاء الضريبي

تصنف الضرائب وفقاً للمادة الخاضعة للضريبة أو وعائها إلى: ضرائب على الأموال، وضرائب على الأشخاص⁽¹⁾، والضرائب على الأشخاص: عرفت قديماً عند العرب والرومان، وهي ضرائب تفرض على أشخاص محددين بحكم وجودهم في إقليم الدولة، بصرف النظر عن امتلاكهم للثروة، وهي تمتاز بوفرته وسهولة جبايتها وتحديد سعرها، أما الضرائب على الأموال فهي ضرائب تفرض على الثروة أي ما يملكه الشخص من عقارات ومنقولات، وسلع وأوراق مالية (أسهم وسندات) ونقدية، وهي تمتاز بعدالتها وصعوبة حصرها².

2: تصنيف الضرائب وفقاً للجهة المستفيدة منها

تصنف الضرائب بالنظر إلى الجهة التي تعود إليها حصيلة الضرائب أو الجهة المستفيدة من الضرائب، إلى ضرائب عائدة للحكومة، وضرائب عائدة للجماعات الإقليمية والمحلية، وضرائب عائدة للمنظمات الدولية، لأنه بالرجوع إلى القوانين الضريبية يمكن ملاحظة أن المشرع وزع المحاصيل الناتجة عن فرض الضريبة على عدة جهات سواء تعلق الأمر بالحكومة أو الجهات الإقليمية³، كما تستمد المنظمات الدولية حقها في الاستفادة من الضرائب من نصوص اتفاقياتها الدولية التي تفرض على مواطني الدول الأطراف فيها بعض الضرائب والرسوم من أجل تحقيق أهدافها.

¹ عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، ط1، دار جرير، عمان، 2011، ص 30.

² علي باسط على جاسم الزبيدي، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي: التباين في الأنظمة الضريبية القائمة في الدول العربية، دار الحامد، ط 01، المملكة الأردنية الهاشمية، 2007، ص 28-30.

³ عائشة بوغزم، جرائم جباية الشركات التجارية، مركز الكتاب الأكاديمي، المملكة الأردنية الهاشمية، 2020، ص 82.

أ- ضرائب عائدة للحكومة:

يقصد بها الضرائب التي تستفيد منها الدولة باعتبارها شخص اعتباري مثلها مثل أي شخص آخر، أي هي ضرائب تخصص كلياً لفائدة الدولة، وقد أخذ بها المشرع الجزائري في الضريبة على أرباح الشركات، والضريبة على الدخل الاجمالي، ورسم المراقبة التقنية للسيارات، ورسم المرور ورسم الضمان، وغيرها من الضرائب والرسوم الأخرى، التي جعلت هذا التخصيص يجسد نظام المركزية الإدارية، ويحقق مبادئ واهداف الميزانية المتمثلة في الوحدة والشمولية، التي من شأنها أن تسهم في محاربة الفساد، وتعزز الرقابة البرلمانية على كافة النفقات¹.

ب- ضرائب عائدة للجماعات الإقليمية

يقصد بالجماعات الإقليمية الولاية والبلدية، وتخصيص الضرائب لفائدتها، قد يكون بصفة كلية، كما فعل ذلك المشرع الجزائري عندما خصص الناتج الكلي لرسوم: احتفالات الأفراح العائلية، ورفع القامة المنزلية، والرسم العقاري، والرسم على السكن والرسم على الإقامة والرسم على الاعلانات والصفائح المهنية، والرسم على عقود التعمير لفائدة البلديات وحدها دون سواها²، وهذا النوع من الضرائب من شأنه تكريس مبدأ اللامركزية الجبائية التي تسمح للبلديات بتسيير إرادتها الجبائية ابتداء من التقدير المحلي للضرائب، وأسس فرض الضريبة إلى التحصيل الجبائي وأخيراً وضع نظام رقابي محلي فعال³.

ت- ضرائب عائدة للمنظمات الدولية

إذا كانت المنظمات الدولية تتمتع طبقاً لاتفاقيات الحصانات والامتيازات من إعفاء كلي من الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة على أموالها وأملاكها، ونشاطاتها التي تقوم بها سبيل تحقيق أهدافها، فإن ذلك لا يمنع المنظمات الدولية من الاستفادة من عائد الضرائب في الدول التي تتواجد فيها مقراتها، أو من أية دولة أخرى، وذلك من خلال فرضها لضرائب ورسومات على مواطني الدول الأعضاء فيها، كما نصت على ذلك المادة 49 من اتفاقية المجموعة الأوروبية للفحم والحديد على منتج الفحم والحديد، أو فرض رسوم جمركية كما تفعل المجموعة الاقتصادية الأوروبية في المادة 200 من معاهدتها⁴.

¹ عطوي خالد، تخصيص وتوزيع الضرائب والرسوم في النظام الجبائي الجزائري: النسب المثوية واشكالاتها القانونية، مجلة القانون والمجتمع (صنف ج)، المجلد 09، العدد 02، جامعة أحمد دراية أدرار، 2021، ص 393، 394.

² عطوي خالد، مرجع نفسه، ص 395.

³ لخضر صابور، الضرائب والرسوم الجبائية العائدة كلياً لفائدة البلديات، مجلة دراسات وأبحاث المجلة العربية للدراسات والابحاث في العلوم الانسانية والاجتماعية، المجلد 13، العدد 04، 2021، ص 395.

⁴ سعادي محمد، قانون المنظمات الدولية، المصرية للنشر والتوزيع، ط 01، القاهرة، 2019، ص 35.

3: تصنيف الضرائب من حيث العبء الضريبي

تصنف الضرائب من حيث العبء الضريبي إلى ضرائب مباشرة يتحملها المكلف مباشرة ولا يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر، كالضريبة على الدخل أو الضريبة على أرباح الشركات، وهذا ما يجعل هذه الضرائب تنتقل مباشرة من المكلف إلى الخزينة العمومية، وضرائب غير مباشرة يستطيع المكلف نقل عبئها إلى شخص آخر، مثل الرسم على القيمة المضافة.

4: تصنيف الضرائب وفقا للواقعة المنشئة لها

تصنف الضرائب وفقا للطابع الاقتصادي للضريبة، أو وفقا للواقعة المنشئة لها إلى ثلاثة أنواع هي:

أ- الضريبة على الدخل: هي الضريبة الناتجة عن المصادر الثابتة من رأس المال أو العمل أو كلاهما معا، وهي ضرائب تتدفق بصورة دورية منتظمة خلال فترة زمنية محددة، وبصورة متجددة¹.

ب- الضريبة على رأس المال: هي الضريبة التي تفرض على العقارات والمنقولات، والأسهم والسندات، وحقوق الشهرة والملكية الفكرية.

ت- الضريبة على الإنفاق: هي الضريبة التي تفرض على المكلف بمناسبة إنفاق دخله في مختلف المجالات، وهي تشمل الضريبة الواقعة على التداولات أو التصرفات القانونية كنقل الملكية، وكذا الضريبة على الاستهلاك عند إنفاق الفرد لدخله في شراء السلع والخدمات.

5: تصنيف الضرائب وفقا لطريقة حسابها

تصنف الضرائب حسب طريقة حسابها إلى ثلاثة أنواع هي:

أ- الضريبة النسبية: هي ضريبة يكون فيها معدل الضريبة غير مرتبط بقيمة الدخل أو المال؛ وفيها يدفع الذي يملك الكثير كالذي يملك أقل منه.

ب- الضريبة التقدمية: هي ضريبة يكون فيها معدل الضريبة مرتبط بقيمة الدخل أو المال، حيث يزداد فيها معدل الضريبة كلما ازداد المبلغ الذي تطبق عليه.

ت- الضريبة التراجعية: في نظام الضريبة التراجعي يتراجع معدل الضريبة كلما ازداد المبلغ الخاضع لها².

ثانيا: قواعد فرض الضريبة

لقد وضع الانجليزي ادم سميث في كتابه "ثروة الأمم" بعض القواعد الضريبية (1)، كما وضع بعض الكتاب المحدثين بعض القواعد الأخرى من أجل الموازنة بين مصلحة الدولة ومصلحة المكلف (2).

¹ جامعة عنابة.. تصنيف الضرائب، ص 01، الرابط: https://elearning-facsceg.univ-annaba.dz/pluginfile.php/6457/mod_resou ، تاريخ المشاهدة: 06 مارس 2023.

² ضريبة، الرابط: <https://ar.wikipedia.org/wiki/>، تاريخ المشاهدة: 06 مارس 2023.

1: قواعد آدم سميث في فرض الضريبة

قواعد فرض الضريبة عند آدم سميث في: العدالة(أ)، الوضوح(ب)، الملاءمة في التحصيل(ج)، الاقتصاد في النفقة (د).

أ- قاعدة العدالة

تقتضي فكرة العدالة في فرض الضريبة الاعتدال في سعر الضريبة بحيث لا يتم فرض الضريبة بشكل عشوائي، ولكن من خلال مجموعة من الضوابط القانونية التي تحقق العدالة بين مجموع المكلفين، لأن النظام الضريبي العادل هو ذلك النظام الذي يراعي مقدرة كل فرد من المجتمع في الدفع، مما يجعل الضريبة تتناسب مع دخل الممولين وثروتهم، فذوي الدخل المتساوية يجب معاملتهم معاملة متساوية "العدالة الأفقية"، أما أصحاب الدخل المختلفة فيجب معاملتهم معاملة مختلفة على أساس مستويات دخلهم الاجتماعي "العدالة الرأسية". كما تقتضي قاعدة العدالة فرض الضريبة على جميع الأموال والعناصر المادية والأشخاص المكلفين بها، مما يحقق عموميتها، أو شموليتها المادية أو الشخصية¹، وتساعد سعرها كلما زاد الوعاء الضريبي، وإعفاء أصحاب الدخل المحدود من الضريبة لتوفير حد الأدنى للمعيشة².

ب- قاعدة الوضوح "اليقين"

مفادها أن تكون الضريبة محددة في القانون بصورة واضحة دون غموض، من حيث سعرها وميعاد دفعها وكيفية تحصيلها، ويرتبط بهذه القاعدة مبدأ ثبات الضريبة إذ أن معرفة المكلف بهذه الأمور من شأنه أن يرتب أموره بشأنها، لأن تغييرها من شأنه أن يفقده الشعور بالاستقرار³.

ج- قاعدة الملاءمة في التحصيل

مفادها أن يتلاءم النظام الضريبي مع ظروف المكلفين الشخصية والاجتماعية، حيث يتوجب أن يتم فرض الضريبة في وقت وطريقة تتناسب مع رغبة الممول وظروفه بدرجة كبيرة، وأن يتم تحصيلها كذلك في الوقت وبالطريقة التي تناسب الممول وتتيح له إمكانية دفعها بما يتناسب مع دخله وإيراداته وعوائده، بمعنى أن ميعاد التحصيل وطريقة إجرائه يجب أن تتوافق مع ميعاد دخول الأجر وتحقيق الأرباح⁴.

¹ عبد الحميد فجاتي، دور الجباية البترولية في تحقيق التوازن الاقتصادي دراسة قياسية تحليلية لحالة الجزائر 1980-2014، أطروحة دكتوراه، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2017، ص 05.

² حميران محمد، محاضرات في مقياس الجباية المعقدة للمؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحيى، 2017، ص 08.

³ سمر عبد الرحمن محمد دخله، مرجع سابق، ص 17.

⁴ عفيف عبد الحميد، مرجع سابق، ص 07.

د- قاعدة الاقتصاد في النفقة

مفادها أن تتم عملية التحصيل بطرق غير مكلفة لخزينة الدولة، بحيث يجب أن تكون نفقات التحصيل أقل بكثير من مقدار الضريبة نفسها، حفاظا على مصلحة الدولة والمكلف معا، أين تحصل الدولة على أكبر قدر من الحصيلة، وتقتطع أقل قدر ممكن من أموال المكلف، بحيث تكون نفقات الإدارة الضريبية في فرض الضريبة وتحصيلها معقولة مقارنة بالمردود الضريبي¹، مما يجعل أفضل الضرائب هي تلك التي تتميز بانخفاض تكلفة جبايتها وارتفاع وغزارة حصيلتها².

2: قواعد كتاب المالية المحدثين في فرض الضريبة

تتمثل قواعد كتاب المالية المحدثين في: المرونة (أ)، الثبات (ب) الإنتاجية (ج)، السنوية (د).

أ- قاعدة المرونة

مفادها أن تزيد الضريبة في ظروف الرواج، وتنخفض في ظروف الكساد، فالضريبة يجب أن تتناسب والتغير في الدخل القومي، لأن الزيادة في الحصيلة الضريبية يجب أن تتزامن مع الزيادة في الدخل القومي.

ب- قاعدة الثبات

مفادها أن لا تتغير حصيلة الضريبة تبعا للتغيرات التي تطرأ على الحياة الاقتصادية خصوصا في أوقات الكساد، مما يعرض السلطات لمضايقات كبيرة بالنسبة لمسؤولياتها التي تزداد في هذه الأوقات³.

ج- قاعدة الإنتاجية

مفادها انه حتى تكون حصيلة الضريبة كبيرة، ينبغي فرض الكثير من الضرائب القليلة على الممولين أو المكلفين حتى تغني الضرائب القليلة عن الضرائب الكثيرة والمتعددة⁴.

د- قاعدة السنوية

مفادها أن يحسم مبلغ اقتطاع الضريبة بصورة سنوية لتجنب التراكم الضريبي الذي يحصل بعد سنوات، خصوصا وأن الدول تغلق حساباتها وإعداداتها لاحتساب الأرباح في نهاية السنة المالية من أجل إعداد ميزانيتها للسنة المالية القادمة⁵، غير أنه يوجد كذلك الدفع الشهري خلال العشرين يوما الأولى الموالية للشهر الذي تستحق فيه الضريبة، وهناك الدفع الثلاثي الذي يتم كل ثلاثة أشهر⁶.

¹ حميران محمد، مرجع سابق، ص 07.

² عفيف عبد الحميد، مرجع سابق، ص 07.

³ عبد الحميد قجاتي، مرجع سابق، ص 05.

⁴ عفيف عبد الحميد، مرجع سابق، ص 07.

⁵ شريف محمد، مرجع سابق، ص 12.

⁶ أغيت مسيكة، حميدوش ثنينة، مرجع سابق، ص 09.

ثالثا: وظائف الضريبة و أدواتها

تجدر الإشارة إلى أن أي نظام ضريبي يهدف إلى تحقيق جملة من الأهداف السياسية والاقتصادية والاجتماعية والمالية، الشيء الذي يجعل للضريبة وظائف متعددة، عبر عنها مروان قطب بمبدأ وظيفية الضريبة(1)، المرتبط في نطاقه بأدوات السياسة الضريبية المختلفة (2).

1: وظائف الضريبة

تتجلى وظائف الضريبة فيما يلي:

أ: الوظيفة المالية للضريبة

يقصد بالوظيفة المالية للضريبة أن هذه الأخيرة تشكل ايرادا للخزينة العمومية، حيث تمكن الدول من تغطية الأعباء العامة وتمويل الإنفاق العام¹.

ب: الوظيفة الاقتصادية للضريبة

يقصد بالوظيفة الاقتصادية للضريبة أن هذه الأخيرة تشكل أداة من الأدوات التي تمتلكها الدولة للتأثير على الاقتصاد من خلال تخفيض المعدلات الضريبية وزيادة الإعفاءات في حالة الانكماش الاقتصادي بهدف خلق توازن جديد يعيد الأوضاع الاقتصادية للاستقرار، وامتصاص القدرة الشرائية للمواطن في حالة التضخم أو الانتعاش، وذلك من خلال فرض ضرائب جديدة أو زيادة في معدلات الضرائب القائمة من أجل امتصاص فائض الكمية النقدية بهدف إعادة التوازن للاقتصاد الوطني. كما تستخدم الضريبة كأداة لتشجيع بعض أنواع النشاط الاقتصادي وحماية الانتاج الوطني من خلال إعفائها أو تخفيض الضريبة عليها، في مقابل فرضها للعديد من الضرائب المرتفعة على السلع والخدمات الأجنبية عند عبورها للحدود الجمركية في الدولة.

ت: الوظيفة الاجتماعية للضريبة

يقصد بالوظيفة الاجتماعية للضريبة استخدامها كأداة من أجل إعادة توزيع الدخل بين الطبقات الاجتماعية المختلفة من خلال فرض الضرائب المرتفعة على الطبقة الغنية، وإعفاء الطبقات الفقيرة من الضريبة أو فرضها عليها بمعدلات منخفضة، مع انفاق الحصيلة الضريبية المشار إليها على الحاجات الأساسية لهذا الصنف الثاني من الطبقات. كما تستخدم الضرائب من الناحية الاجتماعية في تحقيق بعض الأهداف الاجتماعية كتخفيف العبء الضريبي على ذوي الأعباء العائلية الكبيرة، و إعفاء بعض الهيئات التي تقدم خدمات اجتماعية من الضرائب، وفرض الضرائب المرتفعة على السلع

¹ طالبي محمد، السياسة الجبائية كأداة لاندماج الاقتصاد الجزائري في الاقتصاد العالمي، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2012، ص 13.

التي تترتب عليها أضرار اجتماعية كبيرة كالمشروبات الكحولية. ضف إلى ذلك أن الأنظمة الضريبية عند فرض الضرائب عادة ما تراعي الأوضاع الإجتماعية للمكلفين، من خلال اعفاء الفئات الهشة وأصحاب الدخل المحدود، أو اعفاء السلع والخدمات الضرورية لحياة المواطن من الضرائب.

ث: الوظيفة السياسية للضريبة

تستخدم الضريبة في السياسة الداخلية للدولة كأداة للقوى المسيطرة اجتماعيا لمواجهة القوى الأخرى، كما تستخدم كأداة من أدوات السياسة الخارجية لتسهيل التجارة مع بعض الدول أو للحد منها تحقيقا لأغراض سياسية¹.

2: أدوات السياسة الضريبية

تعتمد السياسة الضريبية لتحقيق وظائفها المختلفة على مجموعة من الأدوات هي:

أ: الاعفاءات الضريبية

يشترط فيها أن تكون بنص قانوني صريح، وهي قد تكون كلية أو جزئية، كما قد تكون دائمة أو مؤقتة²، وهذه الأداة نصت عليها المادة 82 من التعديل الدستوري الجزائري لسنة 2020 بقولها: "لا تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون.... ويحدد القانون حالات وشروط الإعفاء الكلي أو الجزئي منها".

ب: تخفيضات الوعاء الضريبي والأسعار المنخفضة

يقصد بتخفيضات الوعاء الضريبي عدم سريان الضريبة على كامل الوعاء الضريبي، وإنما على نسبة أو جزء منها، أما الاسعار الضريبية المنخفضة فيقصد بها تخفيض أسعار الضريبة على القطاع المرغوب في تشجيعه مع ابقاء الأسعار ثابتة بالنسبة لباقي أوجه النشاط الأخرى.

ت: تأجيل الضريبة

يقصد بتأجيل الضريبة تأخير استحقاق الضريبة أو دفعها لتشجيع المشروعات على إعادة استثمار الأرباح، أو لتخصيص جزء من رأس المال لتمويل مشروعات اقتصادية أخرى.

ت: القرض الضريبي

يقصد بالقرض الضريبي تخفيض قيمة الضريبة المستحقة على فئة من المكلفين الذين يتمتعون بشروط خاصة، ما يجعل القرض لا يمس قيمة المادة الخاضعة للضريبة، ولكنه يؤدي إلى تحقيق وفورات ضريبية³.

¹ عفيف عبد الحميد، مرجع سابق، ص 08.

² عبد الجبار المراكشي، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة بالمغرب، المنارة للدراسات القانونية والادارية، عدد خاص حول القانون الضريبي، دار السلام للطباعة والنشر والتوزيع، المغرب، 2020، ص 212.

³ عبد الجبار المراكشي، مرجع سابق، ص 213.

المطلب الثاني: تمييز الضرائب عن غيرها من الإيرادات

لقد صنف علماء المالية الإيرادات العامة للدولة وفق عدة معايير منها معيار مصدر الإيرادات الذي صنفت هذه الأخيرة على أساسه إلى إيرادات أصلية تحصل عليها الدولة من أملاكها كالدومين، وإيرادات مشتقة تحصل عليها الدولة من ثروات الآخرين. كما قسمت وفقا لمعيار سلطة الدولة في الحصول عليها إلى إيرادات إجبارية تحصل عن طريق الإكراه كالضرائب والقروض الإجبارية والغرامات الجبائية والتعويضات، وإيرادات اختيارية يكون للأفراد فيها حرية في أدائها، كالرسوم والقروض الاختيارية. كما صنفت الإيرادات وفقا لمعيار العمومية إلى إيرادات سيادية أو إيرادات الاقتصاد العام التي لا يتمتع بمثلها أشخاص القانون الخاص كالضرائب والرسوم والإصدارات النقدية الجديدة، وإيرادات الدومين الخاص المشابهة لإيرادات أشخاص القانون الخاص، كإيرادات المشروعات العامة والقروض والإعانات¹. كما قسم بعض الدارسين هذه الإيرادات إلى إيرادات اقتصادية ناتجة عن عائد الاقتصاد العام، كالدومين، الرسوم، الثمن العام المقابل إلى للسلع والخدمات العامة، وإيرادات سيادية متحصلة من الضرائب، وإيرادات ائتمانية متحصلة من القروض².

علاوة على ما سبق، صنف البعض الآخر الضريبة أيضا إلى جباية بترولية تشمل عائدات استغلال باطن الأرض في مراحل البحث عن البترول وإنتاجه، و جباية عادية تشمل الضرائب والرسوم والإتاوات وعائدات الدومين والثمن العام، وجباية غير عادية تشمل القروض والهبات والإعانات والهدايا والإصدارات النقدية الجديدة، وهذا هو الأمر الذي جعلنا نتطرق إلى تمييز الضرائب عن الإيرادات المنتظمة كالرسوم ودخل الدومين (الفرع الأول)، وتمييزها كذلك عن الإيرادات غير المنتظمة كالإتاوات والقروض (الفرع الثاني).

الفرع الأول: تمييز الضرائب عن الإيرادات المنتظمة

لقد صنف جانب آخر من الدارسين الإيرادات العامة للدولة وفقا لصفحتها الدورية إلى إيرادات عادية تحصل عليها الدولة بطريقة منتظمة كالضرائب والرسوم ودخل الدومين والثمن العام، وإيرادات استثنائية غير عادية تحصل عليها الدولة بصفة غير منتظمة مثل القروض والإعانات والإصدارات النقدية الجديدة³، ولهذا السبب خصص هذا الفرع إلى تمييز الضرائب عن الرسوم (أولا)، ومداخل الدومين (ثانيا)، والثمن العام (ثالثا).

¹ يسري محمد أبو العلا، وآخرون، المالية العامة والتشريع الضريبي، كلية الحقوق، جامعة بنها، دون تاريخ، ص 20.

² عادل أحمد حشيش، مرجع سابق، ص 133.

³ يسري محمد أبو العلا، وآخرون، مرجع سابق، ص 20.

أولاً: تمييز الضريبة على الرسم

عرف أحدهم الرسم بأنه: "مبلغ من المال تجبیه الدولة جبراً من الأفراد مقابل خدمة خاصة تقدمها لهم أو مقابل نفع خاص يعود عليهم من هذه الخدمة"¹. كما عرف بأنه: مورد مالي تحصل عليه الدولة ممن يكون في حاجة إلى خدمة خاصة تنفرد الدولة بأدائها له"². وعرف في موضع آخر بأنه: "مبلغ من المال تجبیه الدولة أو إحدى السلطات العامة من الأفراد، بصورة جبرية مقابل المنافع أو الخدمات التي تؤديها لهم"³. ومن أمثلة الرسوم نذكر: رسوم الطعون القضائية، ورسوم توثيق العقود، ورسوم منح رخصة حمل السلاح، أو رسوم رخصة قيادة السيارة، أو رسوم الحصول على جواز السفر، والرسوم الإدارية المفروضة مقابل تقديم الخدمات الإدارية من قبل بعض المرافق العامة كمرافق الصحة ورسوم البريد والبرقيات⁴.

إن التمييز بين الضريبة والرسم قد تجاوزته بعض القوانين الضريبية، كونها تطلق اسم الرسم على بعض أنواع الضرائب دون أن يقصد المشرع من وراء ذلك أنها مقابل خدمة، كالرسم على قيمة الأعمال في القانون الجزائري الذي هو في الحقيقة عبارة عن ضريبة غير مباشرة يؤديها المكلف حسب ثلاثة حالات: الأولى منها تشمل المكلف الأعزب أو المطلق بدون أولاد أو الأرملة، والثانية تشمل المتزوج بدون أولاد أو الأرملة ولديه ولد واحد، كما تشمل الثالثة المتزوج الذي لديه ولد أو أكثر⁵.

تختلف الضرائب عن الرسوم من حيث: شكلهما (1)، ومقابل تحصيلهما (2)، وهدفهما (3)، ووقت تحصيلهما (4)، وأساس تحديد قيمتهما (5).

1- الشكل القانوني للضريبة والرسم

الضريبة يتوجب أن تفرض بموجب قانون صادر من قبل ممثلي الشعب دون توافق أو استشارة مع المكلف بدفعها حتى لا يتعرض الأفراد لهيمنة السلطات العامة⁶، أما الرسم فقد يفرض بموجب قانون صادر من السلطة التشريعية⁷، أو بموجب قانون صادر من السلطة الإدارية في شكل قرارات⁸، وعلى كل

¹ بومدين بكرتي، الجباية العادية كمصدر هام للإيرادات العامة في الجزائر دراسة اقتصادية وقياسية، مجلة التنمية والإستراتيجية، جامعة مستغانم، الجزء 05، العدد 09، ص 305.

² حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995، ص 39.

³ مهدي محفوظ، علم المالية العامة والتشريعي المالي والضريبي، دون دار نشر، 2005، ص 289، 290.

⁴ جميلة قنادزة، الجباية البترولية في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2011، ص 22.

⁵ سيدي محمد بلعروسي، عبد القادر عيساوي، مرجع سابق، ص 23.

⁶ تركي كاظم عيسى، مرجع سابق، ص 02، سيدي محمد بلعروسي، عبد القادر عيساوي، مرجع سابق، ص 22.

⁷ حامد عباس محمد المرزوك، المقارنة بين الثمن العام والرسم، 2012/12/31، تاريخ المشاهدة: 2019/12/24، الرابط الإلكتروني:

<http://www.uobabylon.edu.iq/uobColleges/lecture.aspx?fid=7&depid=1&lcid=33735>

⁸ محمد عباس محززي، مرجع سابق ص 171، 172.

حال تجدر الإشارة إلى أن النظام القانوني الخاص بالضرائب أو الرسوم هو مسألة سيادية خاصة بالدولة، فقد نصت المادة 139 من التعديل الدستوري الجزائري لعام 2020 على أن يشرع البرلمان بموجب قانون في مجال الضرائب و الجبايات والرسوم والحقوق المختلفة.

2- مقابل التحصيل في الرسم والضريبة

يفرض الرسم كمقابل للخدمة الخاصة التي طلبها المكلف، ولذلك يجوز له استرداده في حالة عدم تحقق النفع المقابل له، والحق أن الاستناد إلى فكرة الخدمة المقدمة للمكلف هو استناد محل اعتبار كون التمييز بين الرسم والإتاوة قد كان يتم في وقت ما استنادا إلى الصفة الاجبارية أو الاختيارية للخدمة المقدمة، ففي الحالة الأولى يكون المقابل المالي إتاوة، وفي الحالة الثانية يكون رسما¹، أما الضريبة فهي مقابل مالي يفرض بصفة نهائية بدون مقابل، ولذلك لا يجوز للمكلف استرداده ولو لم يحصل على خدمات من الدولة².

3- هدف تحصيل الرسم و الضريبة

الرسم يستهدف تحقيق النفع الخاص للمكلف من جراء الخدمة الخاصة المقدمة له من طرف المرافق العامة للدولة، أما الضريبة فتستهدف تحقيق النفع العام للمجتمع.

4- وقت تحصيل الرسم والضريبة

تحصل الضريبة سنويا أو كل ثلاثة أشهر أو كل شهر، حسب الآجال المحددة في النظام القانوني الخاص بوقت تحصيلها من المكلفين، أما الرسم فيحصل وقت طلب الخدمة من المكلف، دون أن يراعى في تحصيله ظروف المكلف أو مقدرته على الدفع، مما يجعل طلب الخدمات المقابلة للرسوم قيذا على دفع الرسوم كل مرة تطلب فيها هذه الخدمات من الدولة أو من مرافقها العامة.

5- تحديد قيمة الرسم والضريبة

تحدد قيمة الرسوم على أساس قيمة الخدمة المطلوبة من المكلفين بدفعها، أما قيمة الضرائب فتتحدد على أساس المقدرة التكليفية والمالية للمكلف³، الأمر الذي يجعل قيمة الضريبة تختلف باختلاف قيمة الوعاء الضريبي، لأن من يملك أموالا كبيرة تكون ضريبته مرتفعة مقارنة بمن يملك أموالا أقل منها، وهذا هو الشيء الذي جعل البعض يشير إلى فكرة الضرائب التصاعدية التي تفرض

¹ محمد محمد عبد اللطيف، الإتاوة في القانون الخاص، والقانون العام والقانون المالي، مجلة الرافدين للحقوق، جامعة الموصل، العراق، المجلد 22، العدد 80، 2022، ص 95.

² سمر عبد الرحمن محمد دخله، مرجع سابق، ص 15.

³ جميلة قنادزة، مرجع سابق، ص 22.

نسبا مئوية تتزايد بتزايد قيمة الوعاء الضريبي، ما يجعلها تحقق العدالة بشكل ظاهر، وتحقق الحصيلة الضريبية بشكل أوفر¹.

ثانيا: تمييز الضرائب عن إيرادات الدومين

يطلق لفظ الدومين على ممتلكات الدولة أيا كانت طبيعتها، عقارية أو منقولة، ومهما كان نوع ملكية الدولة لها عامة أم خاصة، و الدومين ينقسم إلى قسمين: هما الدومين عام، و الدومين الخاص، وهذا ما جعل إيرادات الدومين التي تحصل عليها الدولة بصفتها شخص اعتباري، يملك الثروة، ويقدم الخدمات العامة²، تنقسم إلى قسمين هما: إيرادات الدومين العام (1) وإيرادات الدومين الخاص (2).

1- تمييز الضرائب عن إيرادات الدومين العام

إيرادات الدومين العام هي إيرادات تجبها الدولة كرسوم مقابلة للاستخدام أو الانتفاع بالمرافق العامة المعدة للاستعمال العام، كالطرق والمطارات والموانئ والمتاحف والحدائق العامة والملاعب وغيرها من المرافق التي شيدها الإنسان، أو غيرها من المحميات الطبيعية والأنهار والغابات التي لم يتدخل الإنسان في تشييدها أو بنائها³، وهذا ما جعل إيرادات الدومين العام تخرج عن قاعدة مجانية الانتفاع، لأن القانون قد أعطى للدولة في بعض الحالات حق الحصول على إيرادات مالية كمقابل للانتفاع ببعض أملاك الدومين العام⁴، والضرائب تتميز عن إيرادات الدومين العام من عدة جوانب نتطرق لها كما سيأتي في الجدول التالي:

وجه المقارنة	الضريبة	ايرادات الدومين العام
الأساس القانوني	تفرض بموجب قانون صادر من السلطة التشريعية (البرلمان) دون استشارة للمكلف بدفعها	تفرض وفقا للقانون الدولة وإرادتها المنفردة، الأمر الذي يجعلها تحدد من السلطات العامة دون تدخل من الأشخاص المنتفعة بهذه الأملاك
مقابل الدفع	تفرض على المكلف بدون مقابل	تفرض على المكلف كمقابل للانتفاع بأموال الدومين العام
الصفة النهائية	لا يمكن للمكلف أن يسترجع أو يسترد الاقتطاع الضريبي	لا يجوز استردادها أو المطالبة بفوائد عنها في حالة عدم تحقق النفع بعد المطالبة به
الهدف	تحقيق النفع العام للمجتمع	تحقيق إدامة أو صيانة الدومين العام أو التعويض عن تكاليف بنائه أو تنظيم استخدامه من قبل الأفراد ⁵ .

¹ عفيف عبد الحميد، مرجع سابق، ص 14، 15.

² جميلة قنادزة، مرجع سابق، ص 31.

³ طاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع المالي، كلية القانون، جامعة بغداد، دارالكتب للطباعة والنشر، بغداد، 1990، ص 57.

⁴ كمال عبد حامد آل زيارة، مرجع سابق.

⁵ طاهر الجنابي، مرجع سابق، ص 58.

عمل اختياري لا يفرض جبرا إلا على الأشخاص التي انتفعت من هذه الأملاك.	عمل ذو طابع جبري	درجة الاجبار
لا تراعى في فرضها الظروف الاقتصادية والاجتماعية للمكلف، إلا إذا كانت الدولة تستهدف من وراء ذلك الانتفاع تشجيع الاستثمار أو غيرها من الأغراض الأخرى	يتوجب في فرضها مراعاة الظروف الاقتصادية والاجتماعية للمكلف	مراعاة ظروف المكلف

2- تمييز الضرائب عن إيرادات الدومين الخاص

تمثل إيرادات الدومين الخاص المورد الأكبر للملوك أو الأمراء سابقا، حيث كانت ماليتهم مختلطة بمالية الدولة، إلا أن إسراف الملوك وتنازلهم عن جزء كبير من ممتلكاتهم للأمراء قد حجم دخل هذه الممتلكات بصورة مباشرة، مما جعل الإيرادات الاختيارية والإجبارية المتأتية من الضرائب تحل محل إيرادات الدومين الخاص، وقد استمر هذا الوضع حتى العصر الحديث¹، غير أنه بعد أزمة الكساد الاقتصادي في ثلاثينات القرن الماضي تغير الأمر حيث صار الدومين الخاص يشكل حيزا واسعا من مجموع الإيرادات التي تجبها الدولة من المعادن والمناجم، والأملاك العقارية، والمشاريع الصناعية والتجارية، والأسهم والسندات الخاضعة لأحكام القانون الخاص. و سوف يتم التطرق إلى أوجه التمييز بين الضرائب وإيرادات الدومين الخاص كما سيوضح في الجدول التالي:

الدومين المالي أو المنقول	الدومين الصناعي والتجاري = الثمن العام	الدومين العقاري أو التقليدي	الدومين الاستخراجي	الضريبة	معياري التمييز
الفوائد والأرباح التي تدرها أسهم الدولة وسنداتها في المنشآت الاقتصادية ⁷ .	التمن العام الذي تتقاضاه الدولة نظير سلعها أو خدماتها في المشاريع الصناعية والتجارية ⁶	الأملاك العقارية المتمثلة في الأراضي والمباني ⁵ .	المستخرجات البترولية و المعادن كالذهب والفضة والحديد ³ وغيرها من الثروات المستخرجة من المناجم والمحاجر ⁴ .	ترد الضرائب على الأموال و الأشخاص ² ، باستثناء تلك المعفاة قانونا	المادة الخاضعة للاقتطاع الجبائي
قواعد المنافسة	الاتفاق القائم بين الهيئات المذكورة و طالبي خدماتها أو سلعها	الأزادة المنفردة للدولة	الأزادة المنفردة للدولة	قانون صادر عن السلطة التشريعية	أساس فرضها
النقود	النقود	النقود	النقود	النقود	صيغتها

¹ طاهر الجنابي، مرجع سابق، ص 58.

² عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص 30.

³ معلم يوسف، محاضرات في المالية العامة، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة 1، دون تاريخ، ص 07.

⁴ كمال عبد حامد آل زيارة، مرجع سابق.

⁵ جميلة قنادزة، مرجع سابق، ص 32.

⁶ يسري محمد أبو العلا، وآخرون، مرجع سابق، ص 21.

⁷ يسري محمد أبو العلا، وآخرون، مرجع نفسه، ص 21.

الممثلين القانونيين في المؤسسات العمومية الاقتصادية	طالبى السلع والخدمات في الهيئات العمومية الصناعية والتجارية	مستخدمى الدومين العقارى	مشترى الدومين الاستخراجى	كل الأشخاص والأموال باستثناء تلك المعفاة قانونا	الجهة المكلفة بدفعها
ايرادات اجبارية	ايراد اختياري كونه يفرض بموجب اتفاق	ايرادات اختيارية لا تفرض جبرا إلا على الاشخاص التي انتفعت بها	ايرادات اختيارية لا تفرض جبرا إلا على الاشخاص التي انتفعت بها	ايرادات اجبارية	درجة الاجبار
لا يجوز استردادها	لا يجوز استردادها من المكلف	لا يجوز استردادها من المكلف	لا يجوز استردادها من المكلف	لا يجوز استردادها	صفحتها النهائية
مصلحة عامة للدولة+ مصلحة خاصة للمؤسسة	مصلحة عامة للدولة+ مصلحة خاصة للمنتفع من سلعا وخدماتها	مصلحة عامة للدولة+ مصلحة خاصة للمنتفع	مصلحة عامة للدولة+ مصلحة خاصة للمنتفع	مصلحة عامة للمجتمع	غرضها أو هدفها

ثالثا: تمييز الضريبة عن الثمن العام

الثمن العام هو المقابل المالي الذي تحصل عليه الدولة بمناسبة قيامها بنشاط تجاري أو صناعي، كمقابل للسلع والخدمات التي تنتجها وتبيعها المشروعات العامة الصناعية والتجارية¹، وهو كذلك: "مبلغ نقدي تحصل عليه الدولة مقابل سلعة أو خدمة منتجة في مشاريع ومنشآت القطاع العام². وهذا ما يجعله يختلف عن الضريبة في الجوانب التالية:

1- تمييز الضريبة عن الثمن العام من حيث أساس ودرجة الاجبار

تعتبر الضريبة عمل ذو طابع جبيري لكونها عمل من اعمال السيادة، لذلك تقوم الدولة بفرضها بموجب قانون صادر عن السلطة التشريعية كما نص على ذلك التعديل الدستوري الجزائري لسنة 2020 في المادتين 82 و 139³، أما الثمن العام فهو عمل ذو طابع اختياري كونه يفرض بموجب اتفاق بين المشتريين من جهة وممثلي السلطة العامة الصناعية والتجارية من جهة أخرى، فقد نصت المادة 45 من القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي على خضوع الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري للقواعد المطبقة على الادارة في علاقاتها مع الدولة وتعد تاجرة في علاقاتها مع الغير، وتخضع للقانون التجاري، الشيء الذي يؤكد خضوع هذه المؤسسات للقانون

¹ Admin، دروس في المالية العامة، 31 أكتوبر 2010، الرابط: <http://sciencesjuridiques.ahlamontada.net/t1495-topic> تاريخ المشاهدة: 28 ديسمبر 2019.

² حامد عباس محمد المرزوك، مرجع سابق.

³ المادة 82 من التعديل الدستوري لسنة 2020.

الخاص في مجالات العقود، والمحاسبة والأموال¹، الأمر الذي يجعل أمر تحديد عقودها يخضع لقواعد المنافسة، لأن الدولة قد تسمح للقطاع الخاص بإقامة مشاريع مماثلة للمشاريع العامة التي تنتج سلعا معينة، وبالتالي تبدأ الدولة بمنافسة القطاع الخاص على أساس مفهوم الكفاءة الاقتصادية، وهذه الطريقة في تحديد الثمن العام تعتمد على قوى السوق أو ما يمكن تسميتها بقوى العرض والطلب. كما قد تحدد الثمن العام على أساس احتكار السلع من الدولة، الأمر الذي يجعل الثمن العام يقتصر فقط على الخدمات والسلع التي تقدمها الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، والتي نذكر منها: الديوان الوطني للتطهير²، و بريد الجزائر³، والشركة الوطنية للنقل بالسكك الحديدية⁴، وغرف الصناعة التقليدية والحرف⁵، و المؤسسة العمومية للنقل الحضري وشبه الحضري⁶، و المعهد الجزائري للطاقت المتجددة⁷، و الوكالة الوطنية للوساطة والضبط العقاري⁸، وغيرها من الهيئات العمومية الأخرى، كديوان المطبوعات الجامعية والجزائرية للمياه.

2: تمييز الضريبة عن الثمن العام من حيث الفئة المكلفة بدفعهما

تفرض الضريبة على جميع الأشخاص والأموال باستثناء تلك المعفية من الضريبة طبقا لقاعدة عمومية الضريبة، أما الثمن العام فهو فريضة تفرض على طالبي الخدمات ومشتري السلع من الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.

3: تمييز الضريبة عن الثمن العام من حيث مقابل الدفع وهدفه

تفرض الضريبة على المكلف بدفعها بدون مقابل لأن هدفها هو تحقيق النفع العام لكل أفراد المجتمع، ما يجعل للدولة فيها حق امتياز على أموال المدين بدفعها، هذا الحق الذي تفقده في الثمن العام، لأن مقابل هذا الأخير يتجلى في السلع المشتراة والخدمات المطلوبة من الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، ما يجعل هدف الثمن العام هو تحقيق النفع الخاص لطالبي الخدمات و مشتري السلع من هاته الهيئات العمومية.

¹ رشيد زوايمية، المركز القانوني للمؤسسة العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، المجلة الأكاديمية للبحث القانوني، جامعة عبد الرحمن ميرة، المجلد 13، العدد 02، 2022، ص 25. عطوي خالد، القانون الواجب التطبيق على الهيئات العمومية في الجزائر، مجلة صوت القانون المجلد 08، العدد 01، جامعة خميس مليانة، 2021، ص 816.

² انظر في هذا الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 24 لسنة 2001.

³ انظر في هذا الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 04 لسنة 2002.

⁴ انظر في هذا الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 54 لسنة 1990.

⁵ انظر في هذا الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 18 لسنة 1997.

⁶ انظر في هذا الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 18 لسنة 2010.

⁷ انظر في هذا الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 08 لسنة 2011.

⁸ انظر في هذا الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 27 لسنة 2007.

4- اختلاف الضريبة عن الثمن العام من حيث ظروف فرضهما على المكلف بدفعهما

تختلف ظروف فرض الضريبة على المكلف بدفعها عن ظروف الشخص المكلف بدفع الثمن العام، لأنه يتوجب في فرض الضريبة مراعاة المركز المالي والظروف الاقتصادية والاجتماعية للمكلف بدفعها، لأن الاتجاه الحديث في المالية العامة قد أصبح يأخذ في الاعتبار الظروف الشخصية للمكلف بالضريبة عند فرضها، ولذلك عادة ما يقوم دارجي الضريبة بالتفريق بين الضريبة الحقيقية "العينية" والضريبة الشخصية، أما الثمن العام فهو جباية لا تراعى فيها الظروف الاقتصادية والاجتماعية للشخص المكلف بدفعها، لأن الغاية منه هي تحقيق النفع الخاص لطالب الخدمات أو مشتري السلع من الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.

5- اختلاف الضريبة عن الثمن العام من حيث قواعد المحاسبة

تخضع أموال الضرائب لنظام المحاسبة العمومية كونها مكون من مكونات المالية العامة للدولة استنادا لما نصت عليه المادة الأولى من القانون 21-90 التي حددت فيها الهيئات الخاضعة للمحاسبة العمومية، وذكرت من بينها الدولة، والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، بينما الثمن العام هو ثمن يخضع لنظام المحاسبة التجارية استنادا لما نصت عليه المادة 10 من القانون 11-07 المتضمن النظام المحاسبي المالي المعدل والمتمم بالأمر 08-02 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008¹.

6- اختلاف الضريبة عن الثمن العام من حيث نظام الأموال

يدخل الثمن العام في الذمة المالية المستقلة للهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، استنادا لما نصت عليه المادة 45 من القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي، ما يجعله يخضع لقواعد القانون الخاص المتمثلة في حق الملكية، وحق الاستعمال، وحق التصرف، ويخضع كذلك لإجراءات الحجز المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية²، كون أموال المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري هي نوعان: أموال تأسيسية لا يمكن التصرف فيها أو التنازل عنها، كونها ملكا عاما للدولة، وأموال تشغيلية كسبتها هذه المؤسسات بأموالها الخاصة التابعة لها، وهي تعتبر قابلة للتصرف والاستعمال، كما تعتبر ضامنا لإلتزامات هذه الهيئات العمومية كما نصت على ذلك المادة 106 من قانون الأملاك الوطنية المعدل والمتمم، بينما تدخل الضرائب في الميزانية العامة للدولة والميزانية الخاصة بغيرها من الجماعات الإقليمية، لأن قوانين الضرائب

¹ رشيد زوايمية، مرجع سابق، ص 27.

² رشيد زوايمية، مرجع نفسه، ص 28.

والرسوم، قد ميزت بين الضرائب التي تعود حصيلتها لفائدة الدولة باعتبارها شخص معنوي؛ والضرائب التي تعود حصيلتها لفائدة الجماعات الاقليمية¹.

7: اختلاف الضريبة عن الثمن العام من حيث نظام المنازعات

تعتبر المحاكم العادية الجهات القضائية التي يؤول لها الاختصاص بالفصل في النزاعات المرتبطة بأمالك الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري²، كما أن المساس بهذه الأملاك يعتبر جريمة يعاقب عليها وفقا لقانون العقوبات³، أما إذا كانت النزاعات متعلقة بصفقات مموله كليا أو جزئيا من ميزانية الدولة فإن القضاء الاداري هو المختص بالفصل في هذه النزاعات بالنظر إلى مصدر تمويل المشروع كما قضى بذلك مجلس الدولة في قضية وزير النقل ضد الشركة ذات المسؤولية المحدودة "سوتريب" ومن معها، كما يكون القضاء الاداري هو المختص في منازعاتها اعتمادا على المعيار العضوي بالنظر لكونها تقوم بهذه الأعمال باسم الدولة، كما قضى بذلك مجلس الدولة في قضية الشركة ذات الشخص الوحيد "أشغال البناء العمومي" ضد الوكالة الوطنية لتحسين السكن وتطويره⁴، وعلى العموم تجدر الإشارة إلى أن القضاء الاداري هو المختص بالفصل في منازعات هذه الهيئات إذا كانت علاقاتها مرتبطة بالدولة، سواء كانت خاصة بصفقاتها الممولة منها، او متعلقة بإطاراتها المسيرة، أو كانت متعلقة بإنشاء هذه الهيئات وتنظيمها وإغائها، أو الأخلال بقواعد سيرها، أما المنازعات الأخرى الممولة بأموالها التشغيلية الخاصة، أو المتعلقة بنشاطات المستخدمين فيها، أو المرتفقين فيها، أو مع الموردين لها، أو تلك الخاصة بأضرارها اللاحقة بالغير نتيجة أشغالها العادية فإن الاختصاص فيها يؤول للقضاء العادي، نظرا لخلو نشاطاتها هذه من امتيازات السلطة العامة⁵، بينما يؤول الاختصاص للفصل في القرارات الضريبية الصادرة عن جهات الطعن النزاعي أمام المحكمة الإدارية والمحاكم الادارية الاستئنافية، أو أمام مجلس الدولة وفقا للإجراءات، وضمن المواعيد المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية وقانون الاجراءات الجبائية المعدل والمتمم⁶.

¹ عطوي خالد، تخصيص وتوزيع الضرائب..... مرجع سابق، ص 389 وما بعدها.

² رشيد زوايمية، مرجع سابق، ص 28.

³ المادة 136 من القانون 90-30: يعاقب على كل انواع المساس بالأملاك الوطنية كمت يحددها هذا القانون طبقا لقانون العقوبات".

⁴ رشيد زوايمية، مرجع سابق، ص 28.

⁵ عطوي خالد، القانون الواجب التطبيق على الهيئات العمومية في الجزائر، مرجع سابق، ص 817.

⁶ للمزيد من التفاصيل المتعلقة بهذه الفكرة أنظر المبحث الخاص بالمنازعة الضريبية في غضون هذه الدروس.

الفرع الثاني: تمييز الضرائب عن الإيرادات غير المنتظمة

الإيرادات غير المنتظمة هي الإيرادات التي تحصل عليها الدولة بصورة غير عادية، أو بصورة غير دورية، ولهذا اقتضت دراسة هذا الفرع التطرق إلى تمييز الضرائب عن الاتاوات (أولاً)، و التطرق كذلك لتمييز الضرائب عن القروض العامة (ثانياً).

أولاً: تمييز الضرائب عن الإتاوات

يستعمل القانون عبارة "إتاوة الأملاك" للدلالة على المقابل المالي الناجم عن استعمال الأموال المنقولة أو إشغال الأملاك العقارية العامة، كما نص على ذلك المرسوم التنفيذي رقم 16- 271 الذي حدد كليات تطبيق الإتاوة المستحقة على الاستعمال بمقابل للملك العمومي للمياه المعدنية ومياه المنبع¹. كما يستعمل القانون عبارة "إتاوة الخدمة المقدمة" كمقابل مباشر في خدمة مقدمة من المرفق أو استعمال المنشأة²، الأمر الذي جعل البعض يعرفها بأنها: مبلغ نقدي تتقاضاه الدولة أو إحدى هيئاتها جبراً من مالكي العقارات نتيجة استفادتهم من عمل قامت به الدولة وأدى إلى إدخال تحسين وإضافة مميزة لهذا العقار³. كما عرفها البعض بأنها: "مبلغ نقدي جبيري تفرضه الدولة على أصحاب العقارات بنسبة المنفعة التي حققوها من جراء قيامها ببعض الأشغال أو الأعمال العامة، ومن أمثلتها الطرق والماء والمجاري بالنسبة للأبنية السكنية أو حفر قنوات الري بالنسبة للأراضي الزراعية"⁴. كما عرفت الإتاوة بأنها: "مقابل التحسين الذي تفرضه السلطات المحلية في حالة ارتفاع قيمة العقارات بسبب أعمال المنفعة العامة"⁵، لأنه عندما تقوم الدولة بإنشاء مشروع عام كترفيت شارع أو تشييد جسر فإن أعمالها هذه تفيد المصلحة العامة، كما تفيد أصحاب العقارات المجاورة لها من الحصول على نفع خاص من هذه المشروعات بزيادة أثمان عقاراتهم، وبالتالي زيادة دخلهم بسبب إنشاء هكذا مشروعات⁶، وهذا ما جعل الإتاوة تختلف عن الضريبة في بعض الجوانب هي:

1: اختلاف الضريبة عن الإتاوة من حيث أساسهما القانوني

تفرض الضريبة على المكلفين بدفعها بموجب قانون صادر عن السلطة التشريعية دون أن تقوم هذه الأخيرة باستشارة هؤلاء المكلفين، أما الإتاوات فهي عمل من أعمال السيادة، يحدد بموجب قانون صادر من قبل السلطة العامة، الأمر الذي يعطي لهذه السلطة الحق في فرضه بموجب قانون مهما

¹ انظر في هذا الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 65 لسنة 2016، ص 14 ما يليها.

² محمد محمد عبد اللطيف، مرجع سابق، ص 95.

³ قاشي يوسف، مرجع سابق، ص 07

⁴ كمال عبد حامد آل زيارة، مرجع سابق.

⁵ محمد محمد عبد اللطيف، مرجع سابق، ص 77.

⁶ هند ابراهيم الفرق بين الضريبة والإتاوة، 06 ماي 2020، الرابط: <https://www.mohamah.net/law/>، تاريخ المشاهدة: 10 مارس 2023.

كانت درجته الشكلية¹، وفي هذا الإطار اعترف القضاء تقليديا للسلطة الادارية بالاختصاص في انشاء اتاوات نظير الخدمات المقدمة دون سند تشريعي، وخصوصا للمرافق العامة الاختيارية التي يتم تمويلها بإتاوات تقع على المستفيدين نظير اداء الخدمات لهم، اما إذا كان المرفق إجباريا فالأصل أنه لا يفرض إتاوات على المنتفعين، وتكون غير مشروعة القرارات اللاتحوية المنشئة للإتاوات، والقرارات الفردية التي تفرض على المنتفعين أداء هذه الاتاوات، وفي هذه الحالة الأخيرة ينبغي وجود سند تشريعي يصرح للإدارة بفرض الاتاوة على المنتفعين بخدمات المرفق²، فقد قضى مجلس الدولة الفرنسي بأحقية احدى المقاطعات بفرض إتاوة على المدعين بسبب إشغال منشآت الميناء الواقعة على أرصفة يمتلكونها، بحيث يكون لكل واحد منهم تصريح ارساء وايقاف القارب، فالإتاوة تستحق هنا حتى في حالة عدم الاستعمال الفعلي لتصريح الايقاف الممنوح لهم"، لأن الاتاوة تستحق ليس نتيجة خدمة مقدمة وإنما لأشغال املاك عامة، ومن ثمة لا يجوز قانونا للملاك الادعاء بانهم لا يحصلون على خدمات فعلية غير تلك التي يخولها لهم الترخيص³.

2: اختلاف الضريبة عن الاتاوة من حيث درجة الاجبار

الضريبة عمل ذو طابع جبيري لكونها عمل من أعمال السيادة، غير أنها تختلف عن الاتاوة التي تعتبر هي الأخرى عمل ذو طابع جبيري، غير أن درجة الاكراه فيها تكون أكبر لأن الشخص مالك العقار الذي حصل على خدمات معينة يعتبر مجبر على دفع الإتاوة⁴، وعلى العموم تجدر الإشارة إلى أن هذا المعيار ليس له أثر قانوني واضح، لأن الضرائب والإتاوات لا تفرض إلا بموجب قانون مهما كان شكله أو درجته، وعلى ذلك تكون درجة الاجبار فيهما غير مختلفة، لأن القانون هو أساس إلزامية دفع الضريبة للمكلف ودفع الاتاوة بالنسبة للمنتفع من الخدمات المقدمة من الدولة أو مرافقها العامة.

3: اختلاف الضريبة عن الاتاوة من حيث مقابلهما و الفئة المكلفة بدفعهما

تفرض الضريبة على جميع الأشخاص والاموال باستثناء تلك المعفية من الضريبة، أما إتاوة الخدمات المقدمة فهي فريضة تفرض على مالكي العقارات الذين ازدادت قيمة عقاراتهم نتيجة الخدمات التي قامت بها الدولة عليها، فيترتب عليها منفعة خاصة لأصحاب هذه العقارات⁵، أما المقابل في إتاوة الأملاك فهو يتجلى في وضع عنصر من عناصر الاملاك الوطنية العامة بقصد الاستعمال

¹ قاشي يوسف، مرجع سابق، ص 07.

² محمد محمد عبد اللطيف، مرجع سابق، ص 94.

³ محمد محمد عبد اللطيف، مرجع نفسه، ص 80.

⁴ كمال عبد حامد آل زيارة، مرجع سابق.

⁵ حميران محمد، مرجع سابق، ص 05.

الخاص، إلا ان هذا المقابل لا يمكن تكييفه على انه مقابل مباشر، لكون الشخص العام لم يقدم أي أداء أو عمل من أجل خدمة المنتفعين، ولكن فقط اصدار ترخيص بالاستعمال، غير ان الفقه قد انتقد ذلك كون هذا التصريح هو في حد ذاته خدمة بالمعنى الواسع للكلمة¹، وهذا ما يجعلنا نقول بأن: الضريبة جباية بدون مقابل، أما الإتاوة فهي جباية تفرض كمقابل لاستعمال المرافق العامة، أو كمقابل للمنفعة الناتجة عن تحسين العقارات.

4- اختلاف الضريبة عن الاتاوة من حيث هدفهما وزمن تحصيلهما

يتجلى الهدف من فرض الضريبة في تحقيق النفع العام لكل أفراد المجتمع، إلا أن ذلك لا ينفي استفادة المكلف من النفع العام للضريبة باعتباره عضواً في المجتمع²، الأمر الذي يجعلها تفرض و تحصل بطريقة دورية كل سنة أو ثلاثة أشهر أو شهر واحد، حسب الآجال المحددة في النظام القانوني الخاص بوقت تحصيلها من المكلفين، أما هدف الاتاوة فهو تحسين العقار، الأمر الذي يجعل الدولة تطلبها مرة واحدة بصورة غير متجددة.

5- اختلاف الضريبة عن الاتاوة من حيث مراعاة ظروف المكلف بدفعها

تختلف ظروف فرض الضريبة على المكلف بدفعها عن ظروف الشخص المكلف بدفع الاتاوة، لأنه ينبغي في فرض الضريبة مراعاة المركز المالي والظروف الاقتصادية والاجتماعية للمكلف بدفعها، لأن الاتجاه الحديث في المالية العامة قد أصبح يأخذ في الاعتبار الظروف الشخصية للمكلف بالضريبة عند فرضها، ولذلك صار الدارسين يفرقون بين الضريبة الحقيقية "العينية" من جهة والضريبة الشخصية من جهة أخرى، أما الإتاوة فهي جباية لا تراعى في فرضها الظروف الاقتصادية والاجتماعية للشخص المكلف بدفعها، لأن الغاية منها هي تحسين العقار الذي حصل على خدمات الدولة.

ثانياً: تمييز الضرائب عن القروض العامة

القرض العام هو مبلغ من المال تحصل عليه الدولة من الأفراد أو المشروعات مع التزامها بسداد هذا المبلغ وفوائده في المستقبل دفعة واحدة أو على دفعات³. كما عرفت القروض بأنها: "المبالغ النقدية التي تستدينها الدولة، أو أي شخص معنوي عام من الأفراد أو الأشخاص الخاصة أو العامة الوطنية أو الأجنبية أو من الدول الأخرى، والمؤسسات الدولية، مع التعهد بردها وبدفع فائدة عنها وذلك وفقاً لشروط عقد القرض"⁴، وهذا ما جعل القروض تختلف عن الضرائب من حيث الأوجه التالية:

¹ محمد محمد عبد اللطيف، مرجع سابق، ص 81.

² تركي كاظم عبيس، مرجع سابق، ص 02.

³ خديجة الأعسر، اقتصاديات المالية العامة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، المعادي، القاهرة، 2016، ص 199.

⁴ يسري محمد أبو العلا، وآخرون، مرجع سابق، ص 61.

1: اختلاف الضريبة عن القرض من حيث الجهة المكلفة بدفعهما

مصدر الضرائب أو الجهات المكلفة بدفعها هي كل الأشخاص الموجودة في الدولة باستثناء تلك المعفية قانونا، أو أولئك الدبلوماسيين أو الأعوان القنصلين المعفيين طبقا لمبدأ المعاملة بالمثل، أما القروض فهي تقسم القروض من حيث مصدرها إلى قروض داخلية أو شعبية أو وطنية يتم فيها القرض داخل الدولة المقترضة بين أشخاص طبيعيين أو اعتباريون، وقروض خارجية يكون فيها المكتتبون من خارج نطاق الدولة المقترضة.

2: الأساس القانوني لفرض الضرائب والقروض

لقد نص التعديل الدستوري الجزائري لسنة 2020 في المادة 139 منه على أن يشرع البرلمان بقانون في قانون في مجال الضرائب والجبايات والرسوم، كما نصت ذات المادة على أن يشرع البرلمان بقانون في مجال البنوك والقرض والتأمينات¹، هذا بالنسبة للقروض الوطنية، أما بالنسبة للقروض الدولية فقد نصت المادة 154 ذات التعديل الدستوري على أن توافق كل غرفة من البرلمان صراحة على المعاهدات التي تتطلب نفقات غير واردة في ميزانية الدولة².

3: الصيغة القانونية للضرائب والقروض

تلتقى الضرائب مع القروض في كونهما مبالغ مالية تؤدي بطريقة نقدية، لأن الطبيعة المعاصرة للنظم الاقتصادية، قد أصبحت تعدد بالنقود في معاملاتها المالية، ما يجعل موضوع الضرائب أو القروض لا يكون قيما غير نقدية³.

4: الطبيعة القانونية للضرائب والقروض

تعتبر الضرائب عمل من أعمال السيادة يعطي الدولة الحق في وضع نظامها القانوني دون اتفاق مع الشخص المكلف بدفعها، أما بالنسبة للقروض فإن معظم الدساتير تتطلب فيها ضرورة موافقة ممثلي الشعب على عقد القرض العام، حيث تتم هذه الموافقة على هذا الإصدار بقانون إجرائي من ناحية الشكل لا من ناحية الموضوع، أي أنه لا يخلق قواعد قانونية مجردة، ولا يتضمن قواعد أمر، وإنما مجرد موافقة من السلطة التشريعية على قيام السلطة التنفيذية بإصدار القرض العام بمبلغ معين وطبقا لشروط ومزايا معينة، ولهذا عدّه البعض بأنه عمل تشريعي ينظم بقانون ويلغى بقانون آخر، كما عدّه البعض الآخر بأنه عمل من أعمال السيادة، غير أن هذه الآراء قد انتقدت في مجملها، لذلك اعتبره البعض الآخر بأنه عقد من عقود القانون الخاص؛ لكون القروض الاختيارية فيه تتم

¹ المادة 139 من التعديل الدستوري لسنة 2020.

² المادة 154 من التعديل الدستوري لسنة 2020.

³ رمضان صديق، الوجيز في المالية العامة والتشريع الضريبي، دار النهضة العربية، القاهرة، دون تاريخ، ص 173.

بإيجاب من الدولة وقبول من المكتتب، الأمر الذي يفرض فيه على الدولة احترام إلزامها العقدي، و يجعل قانون القرض شرط لإجازة صدور هذا العقد¹. كما ذهب هذا الاتجاه إلى أن القروض الإجبارية من الصعب التسليم بكونها عقد، لانعدام الحرية في إبرامها، ولذلك اعتبرها عمل من أعمال السيادة تنتفي عنها الطبيعة العقدية، لأن الدولة تسعى من خلالها إلى تحقيق المنفعة العامة².

5: اختلاف الضرائب عن القروض من حيث صفتها النهائية

تعتبر الضريبة عمل من اعمال السيادة لذلك نصت كل القوانين على أنه لا يمكن للمكلف بالضريبة المطالبة بردها أو استردادها، أما القروض فهي مبالغ من المال تحصل عليها الدولة من الأفراد أو الدول أو المنظمات مع التزامها بسداد هذا المبلغ وفوائده في المستقبل دفعة واحدة أو على دفعات³، وذلك خلال المدة المحددة ووفقا لشروط المتفق عليها في العقد⁴، وهذا ما يجعل القرض العام يترتب إلزاما ماليا على الدولة بدفع فوائده، ورد أصله خلال الفترة المتفق عليها وذلك بخلاف الرسوم و الضرائب التي تحصل عليها الدولة دون أن تلزم بردها إلى من يدفعها⁵. كما يترتب على القرض جملة المزايا والضمانات التي تعرضها الدولة على المكتتبين من أجل تحفيزهم على الإقراض من ناحية، والاطمئنان على الأوضاع المحيطة به من ناحية ثانية⁶.

6: اختلاف الضرائب عن القروض من حيث صفتها الجبرية

عنصر الجبر في الضرائب لا يعني فرضها أو دون ضوابط قانونية، بل يجب فرضها وتحصيلها وفق قواعد قانونية ملزمة تعطي للدولة الحق في اللجوء إلى وسائل التنفيذ الجبري في حالة امتناع الممول عن دفعها⁷. أما القروض فهي تقسم وفقا لإلزاميتها إلى قروض اختيارية يكون للأفراد حرية الاكتتاب فيها أو الامتناع عن شرائها، مما يجعل الحكومات تغري الأفراد من أجل اكتتابها بفوائد مرتفعة وإعفاءات ضريبية متعددة، وقروض اجبارية فهي تجبر الحكومات فيها الأفراد والمشروعات على شرائها، الأمر الذي يجعل القرض الإجباري يقترب من الضريبة لوجود صفة الإيجاب⁸، لأن القروض الإجبارية غالبا ما تكون داخلية لأن الدول تملك فيها سلطة إجبار أفرادها الموجودين داخل نطاقها

¹ طاهر الجنابي، مرجع سابق، ص 78، 88.

² يسري محمد أبو العلا، وآخرون، مرجع سابق، ص 64.

³ خديجة الأعسر، اقتصاديات المالية العامة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، المعادي، القاهرة، 2016، ص 199.

⁴ طاهر الجنابي، مرجع سابق، ص 68.

⁵ رمضان صديق، مرجع سابق، ص 174.

⁶ عادل احمد حشيش، مرجع سابق، ص 270.

⁷ عفيف عبد الحميد، مرجع سابق، ص 03.

⁸ خديجة الأعسر، مرجع سابق، ص 204.

الإقليمي على اكتتابها، على عكس القروض على عكس القروض الاختيارية التي يمكن أن تكون داخلية أو أجنبية¹.

7: شكل سندات الضرائب والقروض

تصدر الضرائب في شكل قرارات إدارية تخاطب فيها الإدارة الضريبة الأشخاص المكلفة قانونا بضرورة دفعها في الآجال المحددة قانونا، أما شكل سندات القروض فهو يختلف من تشريع لآخر، فقد يمكن أن تأخذ هذه السندات شكل السلفيات، أو التسهيلات الائتمانية تقدمها البنوك الوطنية أو الأجنبية أو الهيئات الدولية، كما يمكن أن تتخذ شكل السندات الحكومية التي تصدرها الدولة، ثم تطرحها للاكتتاب العام²، وفي التشريع الجزائري نصت المادة 68 من قانون النقد والقرض الجزائري رقم 03-11 على أن: "تشكل عملية القرض في مفهوم هذا القانون، كل عمل لقاء عوض، يضع بموجبه شخص ما أو يعد بوضع أموال تحت تصرف شخص آخر، أو يأخذ بموجبه ولمصلحة الشخص الآخر التزاما بالتوقيع كالضمان الاحتياطي أو الكفالة أو الضمان. كما تعتبر بمثابة عمليات قرض عمليات الإيجار المقرونة بحق خيار بالشراء ولاسيما عمليات الإقراض مع إيجار".

8: اختلاف الضرائب عن القروض من حيث مدتهما

تعتبر الضرائب عمل من اعمال السيادة ما يجعلها تفرض على جميع الأشخاص والأموال ما لم تكن هذه الأموال أو الأشخاص معفية من دفع الضرائب بصفة مؤقتة، ما يجعل النظام القانوني للضرائب يتميز بصفة الديمومة، وما يدعم هذا التحليل هو خضوع الضرائب لجملة من المبادئ والقواعد النظرية منها مبدأ السنوية، ومبدأ الثبات الذي يقتضي زياد الضريبة في ظروف الرواج، وانخفاضها في ظروف الكساد، وكذا قاعدة العدالة التي تقتضي فرض الضريبة على جميع الأموال والعناصر المادية و الأشخاص المكلفين بها، مما يحقق عموميتها، أو شموليتها المادية أو الشخصية³، وتساعد سعرها كلما زاد الوعاء الضريبي، وإعفاء أصحاب الدخل المحدود من الضريبة لتوفير حد الأدنى للمعيشة⁴. أما القروض فهي تقسم حسب مدة عقدها إلى قروض مؤقتة وقروض مؤبدة، فأما المؤقتة منها فهي قروض تلزم فيها الحكومات بسدادها في وقت محدد، سواء كان السداد دفعة واحدة أو على دفعات، أما القروض المؤبدة فهي قروض لا تحدد الحكومات موعدا للوفاء بها، مع التزامها بدفع فوائدها، الأمر

¹ طاهر الجنابي، مرجع سابق، ص 73.

² يسري محمد أبو العلا، وآخرون، مرجع سابق، ص 64.

³ عبد الحميد فجاتي، دور الجباية البترولية في تحقيق التوازن الاقتصادي دراسة قياسية تحليلية لحالة الجزائر 1980-2014، أطروحة دكتوراه، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2017، ص 05.

⁴ حميران محمد، محاضرات في مقياس الجباية المعقدة للمؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحيى، 2017، ص 08.

الذي يجعلها تؤدي إلى تدهور الأحوال المالية للدولة بسبب استمرار الحكومات المتعاقبة في عدم سدادها مما يجعلها تؤدي إلى تراكم عبء الديون¹.

9: اختلاف الضرائب عن القروض من حيث طرائق انقضائها

تنقضي الضرائب من خلال عدة طرائق منها طريقة الالغاء بموجب قانون وفقا لقاعدة توازي الأشكال، وقاعدة الاحلال التي تقتضي أحلال عدة ضرائب في ضريبة واحدة، وطريقة الاعفاء الكلي التي تقتضي بضرورة إعفاء فئة معينة من الأشخاص من دفع الضرائب بصفة نهائية، أما القروض فهي تنقضي بعدة طرائق منها: طريقة إنكار القرض (أ)، وطريقة استهلاكه (ب)، وطريقة تثبيته (ت)، و طريقة تبديله (ث).

أ- إنكار القرض العام، وهذه طريقة منافية للعدالة وتضعف ثقة الأفراد في الدولة، كما أنها قد تعرض الدولة لخطر التدخل العسكري والسياسي خاصة إذا كان القرض خارجي .

ب- استهلاك القرض العام، ولذلك بالوفاء به لأصحابه دفعة واحدة أو على دفعات، وهذه الطريقة تمثل الشكل الطبيعي لإنهاء القرض².

ت- تثبيت القرض العام بتحويله من قرض قصير الأجل إلى قرض طويل الأجل، وذلك بأن تلجأ الدولة إلى إصدار قرض جديد بسعر فائدة أعلى، تسمح فيه لحاملي سندات القرض القديم، الاكتتاب في هذا القرض الجديد بقيمة سنداتهم القديمة.

ث- تبديل القرض الجديد بفرض الدولة على حاملي سندات القرض القديمة الاكتتاب في القرض الجديد بسعر أقل فائدة، مما يجعلها تستبدل دينها الجديد بدينها القديم³.

¹ خديجة الأعسر، مرجع سابق، ص 206.

² عادل أحمد حشيش، مرجع سابق، ص 270.

³ يسري محمد أبو العلا، وآخرون، مرجع سابق، ص 69.

جامعة محمد بوضياف المسيلة

كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم الحقوق

عنوان الدرس:

مفهوم القانون الضريبي الجزائري

أستاذ الدرس: الدكتور عطوي خالد أستاذ محاضر قسم "أ"

بريد أستاذ الدرس : Khaled.attoui@univ-msila.dz

الفئة المستهدفة من الدرس: طلبة السنة الأولى ماستر، تخصص: قانون اداري

وحدة تعليم الدرس: الاستكشافية

معامل ورصيد الدرس: 01

الحجم الساعي الحضوري: 01 ساعة و 30 دقيقة في الأسبوع

أهداف الدرس: تتمثل أهداف الدرس فيما يلي:

- 1- تعريف الطلبة على مفهوم وخصائص القانون الضريبي
- 2- تعريف الطلبة على المصادر الشكلية للقانون الضريبي
- 3- تعريف الطلبة على خصوصية المصادر من حيث ترتيبها وأهميتها وتطورها

ملخص الدرس:

يقتضي القانون الضريبي الجزائري التطرق لجملة من المسائل المتعلقة بتعريفه وذكر خصائصه وعلاقته بالقوانين الأخرى، (المطلب الأول)، كما يقتضي هذا القانون التطرق لمصادره المختلفة التي يستقى منها قواعده ومبادئه واحكامه المختلفة من حيث الشكل، كالاتفاقيات الدولية ونصوص الدستور ومختلف القوانين الجبائية التي نسميها بالتشريعات العادية الصادرة عن البرلمان أو التشريعات التفويضية الصادرة عن رئيس الجمهورية في شكل أوامر أو غيرها التشريعات الفرعية الصادرة في شكل مراسيم وتعليمات و مناشير (المطلب الثاني). كما يقتضي القانون الضريبي التطرق إلى المراحل المختلفة التي مر بها (المطلب الثالث).

السنة الجامعية: 2023-2202

المبحث الثالث: القانون الضريبي الجزائري

إن العلاقة بين الضريبة والقانون وثيقة، ويتبلور مضمون هذه العلاقة من خلال معرفة أن القانون هو الأداة أو الوسيلة التنظيمية التي يلجأ إليها المشرع من أجل وضع القواعد القانونية التي تنظم الضرائب، في شكل مواد دستورية، أو تشريعية، أو تنظيمية، أو غيرها من الأشكال الأخرى، لهذا اقتضى الأمر من دارجي القانون وغيره من العلوم ذات الصلة بالضريبة، الإلمام بقواعد القانون الضريبي لفهم طبيعة هذا القانون وخصائصه وعوامل تطوره، لأن القواعد القانونية التي بينت كيفية حصول الدولة الجزائرية على مواردها وإيراداتها المختلفة، قد عرفت عدة تطورات قانونية منذ الاستقلال إلى يومنا هذا، وهذا ما أدى إلى تميز القانون الضريبي عموماً والجزائري خصوصاً من حيث تعريفه وخصائصه (المطلب الأول)، ومصادره (المطلب الثاني)، ومراحل (المطلب الثالث).

المطلب الأول: خصوصية القانون الضريبي

تتجلى خصوصية القانون الضريبي الجزائري في غضون المبحث الأول من هذا الفصل في ثلاثة مسارات مختلفة، الأول منها يتعلق بتعريف وخصائص القانون الضريبي، المسار الثاني يتعلق باستقلالية القانون الجبائي في إطار علاقته بغيره من فروع القانون الأخرى (الفرع الأول)، أما المسار الثالث والأخير فيتعلق بالمصادر القانونية التي يستمد منها هذا القانون شرعيته (الفرع الثاني).

الفرع الأول: مفهوم القانون الضريبي

يعتبر القانون الضريبي الجزائري وليد تطور ومسار تاريخي طويل، تضافرت فيه مجموعة من العوامل المختلفة مما جعله يتميز بعدم الاستقرار والثبات. ويزكي هذا التوجه كثرة التعديلات المتعاقبة عليه منذ الاستقلال إلى يومنا هذا، وهذا ما أدى به إلى التمييز من حيث تعريفه وخصائصه من جهة أولى (أولاً)، واختلاف الباحثين حول استقلاليته من جهة ثانية (ثانياً).

أولاً: التعريف بالقانون الضريبي

لتعريف القانون الضريبي الجزائري ينبغي التطرق إلى محورين متتاليين الأول منهما يتعلق بتعريف القانون الضريبي (1)، والمحور الثاني يتعلق بخصائص القانون الضريبي الجزائري (2).

1: تعريف القانون الضريبي

توجد هناك العديد من التعاريف الخاصة بالقانون الضريبي نذكر بعضها على الشكل التالي:
التعريف الأول: هو مجموعة القواعد التي تنظم العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية¹.

¹ الأطار القانوني للتشريع الجبائي، 2019، الرابط: <https://universitylifestyle.net>، تاريخ المشاهدة: 2019/12/29.

التعريف الثاني: هو قانون يقوم بتحليل القواعد المفروضة على المكلف بالضريبة وعلى مؤسسات الدولة، أي أنه يبحث في الأساليب المطبقة عمليا في الدولة ويتولى توضيحها وكيفية تنفيذها والطرق المتبعة لتأسيسها وجبايتها¹.

التعريف الثالث: مجموعة القواعد القانونية التي تبين مصادر دخل الدولة، وكيفية الرقابة عليها وتنفيذها وحل النزاعات المتعلقة بها².

التعريف الرابع: مجموعة القواعد القانونية المفروضة على المكلف بالضريبة والمتعلقة بالوعاء والتصفية والتحصيل والمنازعات الضريبية³.

التعريف الخامس: مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تنظم الاقتطاع الضريبي في مراحلها المختلفة من التشريع إلى التحصيل⁴.

التعريف السادس: مجموعة القواعد التي تنظم علاقة الدولة بالفرد في ميدان الضريبة⁵. من خلال التعاريف السابقة يمكننا أن نعرف القانون الضريبي على أنه: "مجموعة القواعد القانونية التي تبين كيفية جبي الضرائب والرسوم المماثلة لها في جميع مراحلها المتعلقة بالتشريع الضريبي وتحديد الوعاء الضريبي وتسعير الضرائب وتحصيلها وكيفية حل النزاعات المتعلقة بها".

2: خصائص القانون الضريبي الجزائري

تتمثل خصائص القانون الضريبي الجزائري في كونه قانون سيادي (أ)، غير مقنن (ب)، أحكامه موضوعية وإجرائية (ت)، مرتبطة بمبدأ الإقليمية (ث) وتطبق بصفة فورية (ج) رغم أنها مستقل عن بقية القوانين بصفة نسبية (ح).

أ: القانون الضريبي الجزائري قانون سيادي

تتجلى مظاهر سيادية القانون الضريبي في تبني الجزائر غداة الاستقلال مباشرة مبدأ استمرارية العمل بالتشريع الفرنسي، إلا في الجوانب المناهضة للسيادة الوطنية، لأن القانون 62-157 الموافق ل 31 ديسمبر 1962 قد قضى بسريان التشريعات الفرنسية التي كانت سائدة قبل الاستقلال، إلا ما يتنافى منها مع السيادة الوطنية. كما تجلت سيادية هذا القانون في الوقت الراهن في اعتبار التشريع في مجال الضرائب اختصاص أصيل للسلطة التشريعية، وعليه فأن القانون وحده هو أساس فرضها،

¹ مبروكة حجار، مرجع سابق، ص 03.

² أحمد محمد الرفاعي، المدخل للعلوم القانونية (نظرية القانون)، كلية الحقوق، جامعة بنها، 2008، ص 81.

³ يوسف قاشي، مرجع سابق، ص 28.

⁴ حاكم الطاهر، طرق الطعن في قرارات الإدارة الجبائية في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2015، ص 02.

⁵ أعاد حمود القيسي، مرجع سابق، ص 153.

كما نص على ذلك التعديل الدستوري بقوله: "لا يجوز أن تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون"¹، وأن يشرع البرلمان بموجب قانون في مجال الضرائب و الجبايات والرسوم والحقوق المختلفة². فالخاصية الشرعية للقانون الضريبي تتمثل في كون قواعده تفرض من قبل السلطات المختصة الممثلة للشعب، لكونها وحدها هي صاحبة الحق في فرض الضرائب، وبالتالي فإن المكلفين بدفعها ليس لهم الحق في رفض دفعها أو مناقشة طريقة أو وقت دفعها أو تغطيتها، لأن التشريعات الضريبية تعتبر من بين الصلاحيات السيادية للدول³، كما يترتب على هذا الاختصاص الحصري للبرلمان في مجال الضرائب عدم جواز التفويض فيها، لأن سلطة البرلمان مطلقة وغير مقيدة في تقرير الضريبة، وهي قاعدة أساسية في كل نظام ديمقراطي، كما لا يجوز فيها للقاضي أن يعدل أو يلغي أو ينشأ الضريبة حتى بالقياس، كما يحدث في حالة القانون الإداري، فالقانون الضريبي كما قال عنه الفقيه جيني أنه قانون أشبه بقانون العقوبات، لا يحتمل التفسير أو القياس، إلا في حالات تسمى بحالات التفسير الضيق، عندما يمكن ان تتحمل عبارات النص ذلك، وتتحقق للمفسر ما قصده المشرع، كحالة الاعتماد على المعنى الفني للعبارات دون مدلولها القانوني المؤلف⁴.

ب: القانون الضريبي قانون غير مقنن

رغم أن فكرة التقنين ترجع في تاريخها إلى عصر الإمبراطور الروماني جوستينيان⁵، إلا أنها ما زالت منتشرة حتى وقتنا الحالي، فالقانون الضريبي الجزائري رغم النشر المتعددة التي أصدرتها المديرية العامة للضرائب محاولة منها في إدخال التعديلات الكثيرة التي طرأت عليه، إلا أن هذا القانون لم يقن بعد، لكون قواعده ومبادئه وأحكامه القانونية لم توضع في مدونة قانونية واحدة خاصة به، لأنه من خصائص المدونات codex أنها تجمع فرعاً واحداً من فروع القانون في مدونة واحدة تتضمن الأحكام والقواعد والمبادئ القانونية المتناغمة في شكلها والمتجانسة في مضمونها وموضوعها.

إن أسباب عدم تقنين القانون الضريبي هي كثيرة ومتنوعة منها: ارتباط قواعده بقانون المالية للسنة، أو قوانين المالية التكميلية، الأمر الذي يجعل القانون الضريبي عرضة للتعديل أو التتميم من سنة إلى أخرى، ضف إلى ذلك أن هذا القانون هو قانون يتطلب المرونة الكافية التي تتماشى والظروف الاقتصادية والاجتماعية للمكلف من جهة والدولة من جهة أخرى، فتبني الدولة للطابع الاجتماعي منذ

¹ المادة 78 من تعديل سنة 2016، المادة 82 من تعديل سنة 2020.

² المادة 140 من تعديل سنة 2016، المادة 139 من تعديل سنة 2020.

³ الأطار القانوني للتشريع الجبائي، مرجع سابق، قاشي يوسف، مرجع سابق، ص 28.

⁴ أعاد حمود القيسي، مرجع سابق، ص 154.

⁵ عكاشة محمد عبد العال، طارق المجذوب، تاريخ النظم القانونية والاجتماعية، الدار الجامعية للطباعة والنشر، القاهرة، 1998، ص 350-353.

أمد طويل قد جعلها تدرج الكثير من الاعفاءات الضريبية حفاظا على القدرة الشرائية للمواطن، ومثال ذلك اعفاء الشباب حاملي المشاريع الجديدة، واعفاء التجار والحرفيين أثناء بعض الأزمات كأزمة العشرية السوداء، وأزمة كوفيد 19. وهذا هو الأمر الذي جعل القانون الضريبي يتميز بعد الاستقرار التشريعي. كما ارتباط القانون الضريبي بالعديد من القوانين الأخرى قد جعل قواعده متنافرة في الكثير من القوانين الأخرى ما حتم على السلطة المختصة عدم ادراجه في تقنين خاص به.

ت: القانون الضريبي قانون موضوعي وإجرائي

يعتبر القانون الضريبي قانون موضوعي كون قواعده تتعلق بالحقوق والواجبات المخاطبة للمكلفين بالضريبة من جهة والإدارة الضريبية من جهة أخرى. كما يعتبر قانون إجرائي لكون قواعده تتعلق ببيان الإجراءات والأشكال والمواعيد والجهات المختصة التي يتعين على الأشخاص إتباعها أو اللجوء إليها لحماية حقوقهم.

ث: القانون الضريبي قانون مرتبط بمبدأ الإقليمية

إن تطبيق القانون الضريبي من حيث المكان مرتبط بمبدأ الإقليمية، فهو تشريع خاضع للرقعة الجغرافية وحدودها، ولذلك فهو يطبق على كل المؤسسات والأشخاص الموجودة في حدود الدولة التي أسسته¹، فالقانون يهيم جميع الأشخاص المقيمين الذين لهم مداخيل على إقليم الدولة بغض النظر عن أصولهم وجنسياتهم²، فقد نصت المادة 82 من التعديل الدستوري لعام 2020 على أن كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة³. كما نص قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، على أن الأشخاص الخاضعون للضريبة على الدخل، هم كل الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم بالجزائر، وكل الأشخاص من جنسية جزائرية أو أجنبية يحصلون على أرباح ومداخيل في الجزائر بمقتضى اتفاقية دولية تم عقدها مع بلدان أخرى⁴. كما نص ذات القانون على إعفاء الأشخاص الذي يساوي دخلهم الإجمالي أو يقل عن الحد الأدنى للإخضاع الجبائي المنصوص عليه في جدول الضريبة، من الخضوع للضريبة على الدخل شأنهم في ذلك شأن السفراء والأعوان الدبلوماسيين والقناصل والأعوان القنصليين من جنسية أجنبية عندما تمنح بلدانهم التي يمثلونها نفس الامتيازات للأعوان الدبلوماسيين والقنصليين الجزائريين⁵.

¹ رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014، ص 302.

² حاكم الطاهر، مرجع سابق، ص 03.

³ المادة 82 من التعديل الدستوري لسنة 2020.

⁴ المادة 03، المادة 04، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، نشرة 2019، ص 10.

⁵ المادة 05، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، ص 10.

ج- القانون الضريبي قانون فوري

يطبق القانون الضريبي بأثر مباشر، وليس له أثر رجعي، فقد نصت المادة 64 من التعديلي الدستوري لعام 2008، والمادة 78 من التعديلي الدستوري لعام 2016 والمادة 82 من التعديلي الدستوري لسنة 2020 على مبدأ عدم رجعية القانون الضريبي بقولها: "ولا يجوز أن تحدث بأثر رجعي، أية ضريبة أو جباية، أو رسم، أو أي حق كيفما كان نوعه"¹. مما يجعل القانون الضريبي الجزائري قانون فوري، لأن العبرة فيه تكون بتاريخ التصريح بالنشاط موضوع الفرض الضريبي، وليس بتاريخ القيام به، أي أن الفعل القانوني هو أساس هذا القانون، وليس الفعل المادي المنشئ للضريبة².

ح: القانون الضريبي قانون استثنائي

تتجلى خصوصية القانون الضريبي في كونه قانون استثنائي يستمد وجوده ليس من حق الدولة في أموال الأفراد، ومن سلطة المشرع في فرض المبالغ الضريبية على الأفراد، وإنما تتجلى خصوصيته أيضا في حماية صالح الأفراد وأموالهم عند قيام الدولة باستقطاع جزء من أموالهم مقابل ما تقدمه لهم من منافع اجتماعية ومالية وسياسية³، ما جعل قواعد القانون الضريبي قد صيغت من منظور تنموي واقتصادي واجتماعي يشارك فيه المجتمع مع الدولة في تمويل الخزينة العمومية من أجل إدارة عجلة التنمية ورفع معدلات النمو مع مراعاة ظروف الفئات الهشة، كون المخاطبين بهذا القانون من حيث فرض الضريبة هم أصحاب الدخل العليا، أما أصحاب الدخل المنخفضة فهي غير مخاطبة بأحكامه، كون قواعده أعفتها من دفع الضرائب مراعاة لظروفها الاجتماعية.

خ- القانون الضريبي قانون مستقل بصفة نسبية

القانون الضريبي رغم أنه قانون مستقل إلا أنه يعتبر وجه من أوجه القانون العام، حيث أنه استمد الكثير من ملامحه من القانون الإداري⁴، كما أنه أستمد ومازال يستمد قوته ومبادئه من الدستور، ضف إلى ذلك أنه تربطه علاقة بمختلف فروع القانون الخاص، وهذا هو الأمر الذي يوضح استقلالته النسبية، لأن القاعدة تقضي بأنه لا يوجد قانون مستقل بصفة مطلقة عن باقي القوانين الأخرى، كون القانون الضريبي في الحقيقة له خصائص مستقلة تميزه عن فروع القوانين الأخرى، و هذه الخصائص لا تعني عدم وجود ارتباط بين القانون الضريبي وفروع القانون العام والخاص⁵.

¹ المادة 78 من تعديل سنة 2016، المادة 82 من تعديل سنة 2020.

² حاكم الطاهر، مرجع سابق، ص 03.

³ أعاد حمود القيسي، مرجع سابق، ص 154.

⁴ حاكم الطاهر، مرجع نفسه، ص 03.

⁵ محمد الحلاق، المرجع السابق، ص 53.

الفرع الثاني: استقلالية القانون الضريبي الجزائري

لقد اختلف الدارسين حول استقلالية القانون الضريبي عموما والقانون الضريبي الجزائري خصوصا في اتجاهين مختلفين، الأول منهما ذهب أنصاره إلى القول بأن القانون الضريبي يبقى محتفظ باستقلاليتته وذاتيته الخاصة (أولا)، بينما ذهب الاتجاه الثاني إلى القول بأنه قانون غير مستقل؛ لارتباطه بغيره من فروع القانون الأخرى (ثانيا).

أولا: القانون الضريبي قانون مستقل

يبرر الاتجاه القائل باستقلالية الضريبي عموما والقانون الضريبي الجزائري موقفه بجملة من المبررات نذكرها على الشكل التالي:

1- تقنين الضريبة والارادات الأخرى المرتبطة بها كالرسوم في قوانين خاصة بها¹، فالضرائب المباشرة قد تم تقنينها بموجب الأمر 76-101²، وتقنين الرسم على قيمة الأعمال بموجب الأمر 76-102³، و تقنين الضرائب غير المباشرة بموجب الأمر 76-104⁴.

2- إن القانون الضريبي هو القانون الواجب التطبيق في حال نشوء أية خلاف بشأن ضريبة معينة ونزاع قائم بين الادارة والمكلف، لأن القانون الضريبي يتضمن قواعد تنظيم هذا النزاع، وفي حال أن القانون الضريبي لم ينص على حل هذا النزاع، فيتم الرجوع إلى القواعد العامة المجردة الموجودة في القانون الخاص -المدني- بما يتناسب مع حالة القانون الضريبي. لأن مفهوم المواطن في القانون الضريبي غير مفهوم المواطن في القانون المدني، ومفهوم المنشأة المستقلة في القانون المدني يختلف عن القانون الضريبي، لذلك يجب أن نأخذ من القانون المدني ما يوصلنا إلى خدمة القانون الضريبي⁵.

3- تعريف المكلف في القانون الجبائي ليس هو نفسه تعريف المواطن في القوانين الأخرى، فحينما ننظر للمكلف من وجهة نظر القانون الضريبي فأننا ننظر له على أنه شخص ملزم بدفع الضريبة، أي أن عليه واجبا هو دفع الضريبة، أما في باقي الفروع الأخرى فيتم النظر للمواطن على أساس تبعيته للدولة وحقوقه وواجباته تجاهها، وهذا يعني اختلاف مركز الفرد كمكلف عن مركزه كمواطن⁶.

¹ مبروكة حجار، مرجع سابق، ص 09.

² الأمر 76-101 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396 الموافق 09 ديسمبر 1976 يتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ج.ج.ج.د.ش.، العدد 102، 22 ديسمبر 1976.

³ الأمر 76-102، المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396 الموافق 09 ديسمبر 1976 يتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال، ج.ج.ج.د.ش.، العدد 103، 26 ديسمبر 1976.

⁴ الأمر 76-104 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396 الموافق 09 ديسمبر 1976 يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، ج.ج.ج.د.ش.، العدد 70، 02 أكتوبر 1977.

⁵ محمد الحلاق، التشريع الضريبي، الجامعة الافتراضية السورية، ص 53.

⁶ مبروكة حجار، مرجع سابق، ص 10.

4- اختلاف التطور الذي يصيب القانون الضريبي عن التطور الذي يطرأ على غيره من فروع القانون الأخرى، فليس شرطاً أن أي تطور في قواعد القانون العام يترتب عليه تطور في قواعد القانون الضريبي، فالعلاقة في التطور ليست بالضرورة أن تكون علاقة طردية¹.

5- نطاق تطبيق القانون الضريبي من حيث المكان والأشخاص يختلف عن نطاق تطبيق القانون بصفة عامة، فإذا كانت قاعدة الإقليمية تقضي بأن القانون الضريبي يطبق على جميع الأشخاص الموجودين على أرض الدولة أياً كانت جنسياتهم وعلى جميع الأموال والأنشطة داخل الدولة، إلا أننا نرى أن القانون الضريبي ضمن الدولة لا يطبق على كل الأشخاص، وفي حالات أخرى يمتد إلى خارج حدود الدولة، فالأنشطة التي تمارس في المناطق الحرة مثلاً لا تخضع للقانون الضريبي رغم أنها تتم على إقليم الدولة التي يطبق عليها هذا القانون، كما هو الحال بالنسبة لممثلي الدول الأجنبية من دبلوماسيين وقنصلين فإن الدخل التي يحققونها لا تخضع لضريبة الدخل لأنها معفاة نتيجة لمبدأ المعاملة بالمثل، وفي حالات أخرى يمتد القانون الضريبي ليطبق على الأشخاص الموجودين خارج الإقليم الوطني، وهذا الامتداد والتقلص هو الذي يخلق الحالة المعروفة بالازدواج الضريبي².

6- اختلاف هدف القانون الضريبي عن هدف بقية القوانين الأخرى في الدولة، فالقانون الضريبي يهدف إلى مد الخزينة العمومية للدولة بالأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة عن طريق فرض الضرائب وتحصيلها في المواعيد المحددة في القانون الواجب التطبيق في الدولة، بينما يهدف القانون الإداري إلى تمكين المرافق والهيئات العامة في الدولة من القيام بوظائفها في تحقيق الصالح العام. كما يهدف القانون الضريبي إلى تعميم فرض الضرائب على الأشخاص الطبيعية والمعنوية وغيرهم ممن تنطبق عليهم شروط معينة، ويعني ذلك أن غايته هي تطبيق أحكامه، لأنه لا يهتم بشرعية الفعل، وإنما يهتم بموضوع الربح سواء كان الفعل مشروعاً أو غير مشروع، فعلى سبيل المثال تخضع الأرباح الناجمة من تجارة المخدرات للضرائب على الرغم من عدم شرعية الاتجار في المخدرات، بينما يهتم القانون الجزائي بشرعية الفعل لأنهم يهدف إلى منع ارتكاب الجرائم، وغايته الأسى هي عدم تطبيق أحكامه. كما يختلف القانون الضريبي عن القانون التجاري في كون القانون الضريبي يهدف إلى فرض الضرائب عن الأرباح المحققة في أوجه النشاط الاقتصادي وغير الاقتصادي، في حين نجد أحكام القانون التجاري تهدف إلى تنظيم المعاملات التجارية الخاصة بتحويل الثروات وتداولها ودعم الائتمان. كما يختلف القانون الضريبي عن القانون المدني في كون التزام المكلف بسداد الضريبة يرجع إلى أسس

¹ مبروكة حجار، مرجع سابق، ص 09

² محمد الحلاق، التشريع الضريبي، ص 54.55.

تختلف عن التزامات المدين في القانون المدني، فالتزامات المدين تستمد من كون العقد شريعة المتعاقدين بينما التزامات المكلف في قانون الضريبي تستمد من كون هناك سلطة ومصصلحة عامة واكراه من قبل ادارة الضرائب تجاه المكلف. وعلى العموم تجدر الإشارة إلى أن هناك خصوصية يتميز بها القانون الضريبي عن القانون الخاص، فهذا الأخير يستند إلى مبادئ التراضي والتعاقد بينما يقوم القانون الضريبي على مبدأ المصلحة العامة والسلطة والامتياز، فيتم تحصيل الضريبة من المكلفين حتى وإن كانوا يعارضون في ادائها، وذلك لتمكين الدولة من القيام بالخدمات العامة، ويتم ذلك بعد إحالة الخلاف بين المكلفين والإدارة الضريبية على لجان متخصصة¹.

ثانياً: القانون الضريبي غير مستقل

يرى أنصار الاتجاه القائل بعدم استقلالية القانون الضريبي، أنه في كل مجتمع من المجتمعات توجد منظومة قانونية تنظم مختلف المجالات السياسية، الاقتصادية والاجتماعية، في كل مكان وزمان، وبالتالي لا يمكن الجزم بوجود فرع مستقل من فروع القانون، فالقانون الضريبي رغم أنه احد فروع القانون العام التي تنظم العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية (1) إلا أن هذا القانون تربطه علاقة بفروع القانون الخاص²، وهذه العلاقة تظهر بشكل جلي في علاقة هذا القانون بالقانون المدني (2)، وعلاقته بالقانون التجاري (3).

1: علاقة القانون الضريبي بفروع القانون العام

ان العلاقة بين القانون الضريبي وفروع القانون العام علاقة وثيقة، فالقانون الذي ينظم المصالح المالية في الدولة هو القانون الإداري عموماً والقانون المالي خصوصاً، والقضاء الذي ينظر في المنازعة الضريبية هو القضاء الإداري، والقانون الذي يكفل أحكام تنفيذ قانون الضرائب هو قانون العقوبات، والقانون الذي يحدد السلطة المختصة بإصدار القوانين واللوائح الضريبية هو القانون الدستوري، وكل هذه القوانين ما لم تكن على صلة وثيقة مع بعضها فلا يمكن للقانون الضريبي أن ينجح³، وعلى هذا كان لزاماً التطرق لعلاقة القانون الضريبي بالقانون المالي (أ)، والقانون الدستوري (ب)، والقانون الإداري (ت).

¹ ذكي عبد الهادي العريان، التشريع الضريبي وضمانات تحصيل الضريبة حماية للأموال العامة، المؤتمر الدولي الثالث: حماية المصلحة العامة في الشريعة الإسلامية والقانون الوضعي، الجزء 02، ص 280، الرابط:

https://mksq.journals.ekb.eg/article_245729_d331887fc794d456ed54ee8c4d324da1

² علاقة القانون الجبائي بمختلف فروع القانون، 2019، الرابط: <https://universitylifestyle.net>، تاريخ المشاهدة: 01 جانفي 2020.

³ ذكي عبد الهادي العريان، مرجع سابق، ص 278.

أ: علاقة القانون الضريبي بالقانون المالي

يرتبط القانون الضريبي بالقانون المالي ارتباطاً وثيقاً حيث أن القانون الضريبي جزءاً من القانون المالي، لأن قانون المالية للسنة هو الذي يحكم ويقدر الإيرادات وكيفية التحصيل والإنفاق وضوابطه، والرقابة عليه. فالقانون المالي يحدد الموارد المالية اللازمة لتمويل النفقات الواردة في الميزانية، كما يرخّص للإدارة الضريبية جباية مختلف الضرائب المقررة أو المنصوص عليها في الميزانية، ومن هذا المنطلق يكون القانون المالي محتضناً للقانون الضريبي، لأن الضرائب تعتبر أحد الموارد العامة التي تتشكل منها إيرادات الدولة أو الولاية أو البلدية أو غيرها من حسابات التخصيص الأخرى، فحصيلتها الضرائب تتوزع على هذه الأشخاص المعنوية أو تخصص لأحدها وفقاً للنسب المئوية المحددة في قوانين الضرائب والقوانين المكملة لها كقانون المالية للسنة وغيرها من القوانين الأخرى¹.

ب: علاقة القانون الضريبي بالقانون الدستوري

كما يرتبط القانون الضريبي بالقانون الدستوري لأنه لا يجوز فرض الضرائب بما يخالف الدستور، لأن هذا الأخير هو الذي يقنن المبادئ والقواعد الخاصة بالضريبة وغيرها من الإيرادات الأخرى². كما يقاس مدى تأثير القانون الضريبي بالإيديولوجية المحددة في الدستور، فإذا كانت أيديولوجية الدولة ذات طبيعة تدخلية فحينها تمتد سلطات الدولة إلى النشاط الاقتصادي والاجتماعي، أما إذا كانت أيديولوجية ليبرالية فحينها تقتصر وظائف الدولة على الأمن والدفاع والخدمات الإدارية وترك النشاط الاقتصادي للأفراد³.

ت: علاقة القانون الضريبي بالقانون الإداري

رغم وجود الكثير من أوجه التمييز بين القانون الضريبي والقانون الإداري، إلا أن ارتباطهما ببعضهما البعض يظهر في كون الإدارة الضريبية جزءاً من التنظيم الإداري للدولة، وأن كلا القانونين ينظم نشاط الدولة ومؤسساتها العامة وعلاقتها بأفراد المجتمع، ضف إلى ذلك أن القانون الضريبي يحدد العقوبات المقررة لمخالفيه أو للمتهربين من الضريبة، وهذا ما يجعل القانون الإداري الأداة اللازمة التي تكفل القانون الضريبي من خلال تطبيق العقوبات الواجبة التطبيق على الأشخاص المخالفين لقوانين الضرائب بمختلف أشكالها⁴.

¹ خالد عطوي، توزيع وتخصيص الضرائب والرسوم في النظام الجبائي الجزائري: قراءة في النسب المئوية وأشكالها القانونية، مرجع سابق، ص 389 وما يليها.

² علاقة القانون الجبائي بمختلف فروع القانون، مرجع سابق.

³ مصطفى رشدي شيعة، التشريع الضريبي، الدار الجامعية، بيروت، 1988، ص 12.

⁴ مبروكة حجار، مرجع سابق، ص 06.

2: علاقة القانون الضريبي بالقانون المدني

تتجلى علاقة القانون الضريبي بالقانون المدني الجزائري خصوصاً¹؛ والقانون المدني عموماً في كون أحكام هذا الأخير هي الشريعة العامة التي توضح للقانون الضريبي الأحكام الخاصة بموطن المكلفين وجنسياتهم، والأحكام الخاصة بالعقود والصفقات التي تبرمها الأشخاص الطبيعية أو المعنوية "المقاولات" المكلفة قانوناً بدفع الضريبة، وفي حال أن القانون الضريبي لم ينص على حل موضوعي من ناحية الحقوق والواجبات للنزاعات القائمة بين المكلف والإدارة الضريبية، فيتم الرجوع إلى القواعد العامة الموجودة في القانون المدني بما يتناسب مع حالة القانون الضريبي. كما قضت بذلك محكمة النقض المصرية في طعنها رقم 8884 لسنة 65 جلسة 28 ديسمبر 1992، أما قواعد الاجراءات والطعن فيتوجب الرجوع فيها في جميع الحالات إلى القانون الضريبي لأنه قانون له استقلالته وخصائصه المتميزة عن أحكام القانون الخاص².

3: علاقة القانون الضريبي بالقانون التجاري

تتجلى علاقة القانون الضريبي بالقانون التجاري الصادر بموجب الأمر 75-58³ في تعريف القانون التجاري للأحكام الخاصة بتأسيس وحل الشركات التجارية التي تلزم بدفع الضريبة على أرباح الشركات كما نصت على ذلك المواد من 135-167 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. من خلال ما سبق عرضه من مبررات وحجج مختلفة نخلص إلى نتيجة مفادها أن القانون الضريبي يعتبر قانوناً مستقلاً بصفة نسبية عن فروع القانون العام والخاص، ومرد هذه النسبية تكمن في تمييز هذا القانون من حيث مصادره وخصائصه المتنوعة من جهة، وارتباط قواعد القانونية بالكثير من قواعد القانون العام وقواعد القانون الخاص من جهة أخرى.

المطلب الثاني: مصادر القانون الضريبي الجزائري

يستقي القانون الضريبي الجزائري قواعده من ثلاثة مصادر مختلفة من حيث الشكل: الأول منها يتمثل في الاتفاقيات الدولية ونصوص الدستور المختلفة التي خضعت للعديد من التعديلات (الفرع الأول)، الشكل الثاني يتمثل في القوانين المختلفة للضرائب (الفرع الثاني)، أما الشكل الثالث والأخير فيتمثل في التشريعات الفرعية التي تصدر في شكل مراسيم وتعليمات و مناقير (الفرع الثالث).

¹ الأمر 75-58 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر 1975، المتضمن القانون المدني المعدل والمتمم، الرابط: <https://www.joradp.dz/trv/acivil>، تاريخ المشاهدة: 02 جانفي 2020.

² ذكي عبد الهادي العريان، مرجع سابق، ص 279، 280.

³ الأمر 75-59 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر 1975، المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم، الرابط: <https://www.joradp.dz/TRV/ACom>، تاريخ المشاهدة: 02 جانفي 2020.

الفرع الأول: الاتفاقيات الدولية والدستور

تعتبر الاتفاقيات الدولية من أهم مصادر القانون الضريبي، لأن المادة 154 من تعديل الدستور الجزائري لسنة 2020 قد نصت على سمو الاتفاقيات الدولية التي يصادق عليها رئيس الجمهورية حسب الشروط المنصوص عليها في الدستور على القانون (أولاً)، كما يعتبر الدستور من أهم مصادر القانون كونه يضمن الحقوق والحريات، ويحمي حرية اختيار الشعب، ويضفي المشروعية على ممارسة السلطات، ويكرس عبقرية الشعب، ويؤكد بكل عزم أكثر من أي وقت مضى سمو القانون¹ (ثانياً).

أولاً: الاتفاقيات الدولية

تعتبر اتفاقيات الجزائر الدولية مصدرا مهما من مصادر القانون الضرائب في الجزائر، وهي اتفاق مكتوب بين دولتين أو أكثر يخضع للقانون الدولي سواء تم في وثيقة واحدة أو أكثر، وأيا كانت التسمية التي تطلق عليه، وقد تميزت بجملة من الخصائص هي:

1: اقتصار مضامين الاتفاقيات الدولية على معالجة موضوعات التهرب والازدواج والغش الضريبي، ومسائل التعاون بين الدول، وهذا ما جعل هدفها الأساسي يتمثل في تفادي مشاكل الازدواج والتهرب والغش الضريبيين ودعم مسائل التعاون بين الدول، لكون الاتفاقيات الدولية التي أبرمتها الجزائر مع كل من كندا²، رومانيا³، روسيا⁴، تركيا⁵، بلغاريا⁶، موريتانيا⁷، البحرين⁸، قد عالجت موضوع تجنب

¹ الفقرة 11 و 13 من ديباجة التعديل الدستوري لسنة 2020، ص 05.

² مرسوم رئاسي 2000-364 مؤرخ في 20 شعبان 1421 الموافق 16/11/2000، المتضمن المصادقة على الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية وحكومة كندا قصد تجنب الازدواج الضريبي وتفادي التهرب الجبائي في ميدان الضريبة على الدخل والثروة، ج.ر.، العدد 68، 19 نوفمبر 2000.

³ مرسوم رئاسي 95-186 مؤرخ في 17 صفر 1416 الموافق 15 يوليو 1995، المتضمن المصادقة على الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة رومانيا قصد تجنب الازدواج الضريبي وتفادي التهرب الجبائي في ميدان الضريبة على الدخل والثروة وعلى البروتوكول الإضافي الموقعين في الجزائر في 28 يونيو 1994، ج.ر.ج.د.ش.، العدد 37، 16 يوليو 1995.

⁴ مرسوم رئاسي رقم 106-127 مؤرخ في 04 ربيع الأول عام 1427 الموافق 03 أفريل 2006 يتضمن التصديق على الاتفاقية بين الحكومة الجزائرية وحكومة فدرالية روسيا من أجل تجنب الازدواج الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة، الموقعة بالجزائر في 10 مارس 2006، ج.ر.ج.د.ش.، العدد 21، 05 أفريل 2006.

⁵ مرسوم رئاسي 94-305 مؤرخ في 26 ربيع الثاني 1415 الموافق 02 أكتوبر 1994 المتضمن المصادقة على الاتفاقية المبرمة بين الحكومة الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة الجمهورية التركية قصد تجنب الازدواج الضريبي في ميدان الضريبة على الدخل والثروة وعلى البروتوكول الملحق الموقعين في أنقرة في 02 غشت 1994، ج.ر.ج.د.ش.، عدد 65، 12 أكتوبر 1994،

⁶ مرسوم رئاسي رقم 04-435 مؤرخ في 17 ذي القعدة 1425 الموافق 29 ديسمبر 2004 يتضمن التصديق على الاتفاقية بين الجمهورية الجزائرية والجمهورية البلغارية من أجل تجنب الازدواج الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة، الموقعة في الجزائر في 25 أكتوبر 1998، ج.ر.ج.د.ش.، العدد 01، 02 جانفي 2005.

⁷ مرسوم رئاسي رقم 15-336 مؤرخ في 15 ربيع الأول عام 1437 الموافق 27/12/2015 يتضمن التصديق على الاتفاقية بين الجمهورية الجزائرية والجمهورية الإسلامية الموريتانية من أجل تفادي الازدواج الضريبي وتجنب التهرب والغش الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة الموقعة بالجزائر بتاريخ 11 ديسمبر سنة 2011، ج.ر.ج.د.ش.، العدد 70، 29 ديسمبر 2015.

⁸ المرسوم الرئاسي 03-276 المؤرخ في 15 جمادى الثانية 1424 الموافق 14 غشت 2003 المتضمن التصديق على الاتفاقية بين حكومة الجزائر وحكومة البحرين بشأن تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب بالنسبة للضريبة على الدخل، الموقعة 11 يونيو 2000، ج.ر.ج.د.ش.، عدد 50، 20 غشت 2003.

الأزدواج الضريبي، كما عالجت الاتفاقيات الدولية التي أبرمتها الجزائر مع كل من إيطاليا¹ وأوكرانيا² موضوع تجنب الأزدواج الضريبي ومنع الغش والتهرب الضريبيين، أما الاتفاقيات الدولية التي أبرمتها الجزائر مع كل من فرنسا وبلجيكا فقد عالجت موضوعات تفادي الأزدواج الضريبي وإرساء قواعد التعاون الدولي³. كما تميزت اتفاقيتها مع النمسا بكونها اتفاقية خاصة بالضرائب على الدخل والثروة، وهذا ما جعلها اتفاقية تطبق على الأشخاص المقيمين في كل دولة منهما أوهما معا في مجال الضرائب على الدخل والثروة⁴.

2: تميز اتفاقيات الجزائر في المجال الضريبي بكونها اتفاقيات دولية ذات طابع ثنائي، بعضها مبرم مع الدول، والبعض الآخر منها مبرم مع المنظمات الدولية، وهي في مجملها اتفاقيات دولية ملزمة لجميع الأطراف الملتزمة بها عن طريق المصادقة أو التوقيع أو بأي طريقة أخرى، لأن اتفاقية فيينا لقانون المعاهدات لعامي 1969 و1986 قد ألزمت الدول الأطراف بضرورة تنفيذ التزاماتها بحسن نية تطبيقا لمبدأ العقد شريعة المتعاقدين.

3: تميز اتفاقيات الجزائر في المجال الضريبي من ناحية نشرها في الجريدة الرسمية، في كون بعضها قد نشر مع مرسوم نشرها في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، الأمر الذي جعل نصوصها ملزمة لجميع الجهات في الدولة، لكون مضامينها قد نشرت في الجريدة الرسمية، أما البعض الآخر من هذه الاتفاقيات فقد اقتصر النشر فيها على مرسوم النشر فقط، وهذا الأمر يفضي إلى جعلها ملزمة للجزائر في مواجهة غيرها من الدول، لكنها لا تعتبر ملزمة للقضاة والأفراد على المستوى الوطني، لكون أحكامها لم تنشر في الجريدة الرسمية، لأن النشر هو القرينة الوحيدة التي تجعل المواطنين والقضاة ملزمين

¹ المرسوم الرئاسي 91-234 المؤرخ في 08 محرم 1421هـ الموافق 20 يوليو 1991، يتضمن المصادقة على الاتفاقية بين الحكومة الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة الجمهورية الإيطالية قد تجنب الأزدواج الضريبي على الدخل والثروة وتفادي التهرب والغش الجبائي والبروتوكول الإضافي الموقعين في الجزائر 03 فيفري 1991، ج.ر.ج.د.ش، العدد 35، 24 يوليو 1991.

² مرسوم رئاسي 04-131 المؤرخ في 29 صفر 1425 الموافق 04/19/2004 المتضمن التصديق على الاتفاقية بين الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وديوان وزراء أوكرانيا قصد تجنب الأزدواج الضريبي وتفادي التهرب والغش الجبائي في ميدان الضريبة على الدخل والثروة الموقعة في الجزائر 14 ديسمبر 2002، ج.ر.ج.د.ش، العدد 27، 28 أبريل 2004.

³ المرسوم الرئاسي 02-121 المؤرخ في 24 محرم 1423 الموافق 07/04/2002 المتضمن المصادقة على الاتفاقية بين الحكومة الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة الجمهورية الفرنسية قصد تجنب الأزدواج الضريبي وتفادي الغش والتهرب الجبائي ووضع قواعد المساعدة المتبادلة في ميدان الضريبة على الدخل والثروة والتركات الموقعة بالجزائر في 17 أكتوبر 1999، ج.ر.ج.د.ش، العدد 25، 10 أبريل سنة 2002، المرسوم الرئاسي 02-432 المؤرخ في 05 شوال 1423 الموافق 09 ديسمبر 2002 المتضمن المصادقة على الاتفاقية بين الجمهورية الجزائرية ومملكة بلجيكا قصد تفادي الأزدواج الضريبي وإرساء قواعد التعاون المتبادل في ميدان الضرائب على الدخل والثروة، الموقعة بالجزائر 15 ديسمبر 1991، ج.ر.ج.د.ش، العدد 82، 11 ديسمبر 2002.

⁴ المادة 01 من الاتفاقية، المرسوم الرئاسي 05-194 المؤرخ في 29 ربيع الثاني 1426 الموافق 28/05/2005، المتضمن التصديق على الاتفاقية بين الحكومة الجزائرية وحكومة جمهورية النمسا في مجال الضرائب على الدخل وعلى الثروة، الموقعة بفيينا في 17 يونيو 2003، ج.ر.ج.د.ش، العدد 38، 01 يونيو 2005.

باحترام أو تطبيق أحكام هذه الاتفاقيات على التوالي. ولكن في ظل التعديل الدستوري لسنة 2020 اتضحت لنا قاعدة مفادها أنه لا يجوز الاحتجاج بالمعاهدات إلا بعد نشرها بالطرق الرسمية؛ لأن المادة 78 من هذا التعديل قد نصت على أنه: " لا يحتج بالقوانين والتنظيمات إلا بعد نشرها بالطرق الرسمية "، خصوصا وأن المادة 171 قد ألزمت القضاة في ممارسة وظيفتهم بتطبيق المعاهدات المصادق عليها، الأمر الذي جعل نشر المعاهدات يأخذ الحكم المتعلق بنشر القوانين والتنظيمات، لأن المعاهدات لا يتم نشرها إلا بموجب قانون أو أمر أو مرسوم.

ثانيا: الدستور

يعتبر الدستور القانون الأساسي والأسمي للدولة الجزائرية¹، حيث أنه يبين حقوق وواجبات المواطنين والأشخاص عموما (1) كما يحدد اختصاصات وواجبات السلطات العامة التشريعية والتنفيذية والقضائية في المجال الضريبي، لأن المصدر الدستوري للقانون الضريبي يتجلى في النصوص القانونية التي توجد في دستور الدولة، وتتضمن معلومات حول الضرائب بمختلف مصادرها (2).

1: تحديد الدستور لحقوق وواجبات الأشخاص في المجال الضريبي

يعد الدستور الركيزة الأساسية لمختلف مصادر التشريع في الدولة²، ولهذا نص التعديل الدستوري لسنة 2020 في المادة 82 منه على أن المكلفون بالضريبة متساوون أمام الضريبة، التي تعتبر واجبا من واجبات المواطنة، وعلى أن: كل فعل يهدف إلى التحايل على مبدأ المساواة بين المكلفين بها، يعد مساسا بمصالح المجموعة الوطنية، ولذلك نصت ذات المادة على أن يعاقب القانون على التهرب والغش الضريبي.

2: تحديد الدستور لاختصاص وواجبات السلطات العامة في المجال الضريبي

ظهرت اختصاصات وواجبات السلطات العامة الجزائرية في المجال الضريبي في التعديل الدستوري الجزائري لعام 2020 في جملة من المواد منها المادة 82 التي نصت على أنه: " لا يجوز أن تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون"، و" كل فعل يهدف إلى التحايل في المساواة بين المكلفين بالضريبة يعد مساسا بمصالح المجموعة الوطنية"، كما تجلت هذه الاختصاصات في نص المادة 139 التي نصت على أن يشرع البرلمان في مجال إحداث الضرائب والجبايات والرسوم والحقوق المختلفة، وتحديد أساسها ونسبها". كما تجلت اختصاصات السلطات العامة في المجال الضريبي في التعديل الدستوري لعام 2020 في نص المادة 159 التي أعطت لكل غرفة من البرلمان إمكانية إنشاء لجان تحقيق في أي

¹ الفقرة 12 من ديباجة التعديل الدستوري لسنة 2016، الفقرة 14 من ديباجة التعديل الدستوري لسنة 2020.

² يوسف قاشي، مرجع سابق، ص 27.

وقت في قضايا ذات مصلحة عامة بخصوص وقائع تكون محل اجراء قضائي"، وكذا المادتين 158 و 160 التي خولتا على التوالي أعضاء البرلمان توجيه سؤال شفهي أو كتابي لأي عضو من أعضاء الحكومة، وكذا إمكانية استجواب الحكومة في أية مسألة ذات أهمية وطنية.

الفرع الثاني: التشريع الضريبي

التشريع الضريبي هو كل ما يصدر عن البرلمان الجزائري في شكل قوانين عضوية أو قوانين عادية، أو ما يصدر عن رئيس الجمهورية في شكل أوامر أو تشريعات تفويضية كما عبر عنها البعض من الدارسين، وفي هذا الإطار حددت المادة 13 من قانون المالية رقم 84-17 بعض مجالات هذا التشريع بطريقة صريحة بقولها: "فضلا عن القوانين المتخذة في المجال الجبائي أو في مجال الأملاك الوطنية والمجال البترولي، يمكن لقوانين المالية دون سواها، النص على الأحكام المتعلقة بوعاء ونسب و كفيات تحصيل مختلف أنواع الضرائب، وكذا بالإعفاء الجبائي"¹، كما نصت المادة 15 من ذات القانون على أنه: "لا يمكن تأسيس أي رسم شبه جبائي وتحصيله إلا بموجب حكم من أحكام قانون المالية"²، كما نصت المادة 139 من التعديل الدستوري الجزائري لسنة 2020 على: أن يشرع البرلمان في مجال إحداث الضرائب والجبائيات والرسوم والحقوق المختلفة"، الأمر الذي جعل تشريع الجزائر في المجال الضريبي يتكون من جملة القوانين الخاصة بمختلف الضرائب والرسوم المماثلة لها من حيث تأسيسها، وتحديد وعائها، ونسبها، وكيفية تحصيلها، أو حل النزاعات المتعلقة بها، ومن هذه القوانين نذكر:

أولاً: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

تم تقنين هذا القانون بموجب الأمر 76-101 الصادر في 09 ديسمبر 1976، غير أن أحكامه قد خضعت للكثير من التطورات القانونية التي أدت إلى إلغاء بعض نصوصها، وتعديل البعض الآخر بموجب قوانين المالية للسنة وقوانين المالية التكميلية الصادرة منذ 1992 إلى 2022.³

ثانياً: قانون الضرائب غير المباشرة

تم تقنين هذا القانون بموجب الأمر 76-104 الصادر في 09 ديسمبر 1976، غير أن أحكامه قد عدلت وألغيت في الكثير من نصوصها بموجب قوانين المالية للسنة وقوانين المالية التكميلية.⁴

¹ المادة 13، القانون 84-17، مرجع سابق.

² الفقرة 02، المادة 15، القانون 84-17، مرجع نفسه.

³ المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، نشرة 2019، ص 83-84.

⁴ راجع قوانين المالية الصادرة منذ عام 1978، 1980، 1981، 1983، 1984، 1985، 1987، 1986، 1988، 1989، 1990، 1991، 1992، 1994، 1996، 2001، 2002، 2003، 2005، 2006، 2007، 2008، 2009، 2010، 2011، 2012، 2014، 2015، 2016، 2017، 2018، 2019، أنظر:

المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، قانون الضرائب غير المباشرة، نشرة 2019، ص 02-70.

ثالثا: قانون الإجراءات الجبائية

تأسس هذا القانون بموجب المادة 40 من قانون المالية رقم 01-21 المؤرخ في 22-12-2001، غير أن أحكامه قد عدلت، و أُلغيت في بعض أحكامها بموجب قوانين المالية لسنة 2010، 2011، 2015، 2016، 2017، و 2020¹.

رابعا: قانون الرسم على قيمة الأعمال

تم تقنين هذا القانون بموجب الأمر 76-102 في 09 ديسمبر 1976، غير أن أحكامه قد خضعت للكثير من التطورات القانونية التي أدت إلى إلغاء بعض نصوصه، وتعديل البعض الآخر بموجب قوانين المالية للسنة وقوانين المالية التكميلية الصادرة منذ عام 1991 إلى عام 2022².

الفرع الثالث: التشريع الفرعي

لا يقتصر القانون الضريبي بمفهومه الواسع على جملة القوانين التي يصدرها البرلمان باعتباره صاحب الاختصاص الأصيل في التشريع، بل يتجاوز ذلك ليلاصق التشريع الفرعي الذي تصدره السلطة التنفيذية التي يحق لها أن تمارس اختصاصاتها في المجال الضريبي من خلال النصوص التنظيمية التي تصدرها في شكل مراسيم أو قرارات وزارية مشتركة أو قرارات وزارية أو مقررات (أولا)، أو غيرها من التعليمات والمناشير أو اللوائح التنفيذية التي تصدرها الإدارات من أجل تفسير وتبيين القوانين الضريبية أو توجيه التعليمات إلى أعوانها من أجل تبيان تفاصيل القانون الضريبي (ثانيا).

أولا: التشريع التنظيمي

لقد نصت المادة 91 من التعديل الدستوري لسنة 2020 على أن: يتولى رئيس الجمهورية السلطة التنظيمية ويوقع المراسيم الرئاسية"، ونصت كذلك الفقرة الثالثة من المادة 112 من ذات التعديل على أن يقوم الوزير الأول بتطبيق القوانين والتنظيمات، كما نصت المادة 141 على أن: يمارس رئيس الجمهورية سلطته التنظيمية في المسائل غير المخصصة للقانون من خلال المراسيم الرئاسية"، الأمر الذي جعل سلطة رئيس الجمهورية في هذا الإطار هي سلطة تنظيمية مستقلة (1)، مختلفة عن السلطة التنظيمية التي يمارسها الوزير الأول كما نصت على ذلك الفقرة الثانية من المادة 141 من التعديل الدستوري الجزائري لسنة 2020 بقولها: "يندرج تطبيق القوانين في المجال التنظيمي الذي يعود للوزير الأول" (2).

¹ وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، قانون الإجراءات الجبائية، نشرة 2019، المواد من 50-63 من القانون 19-14، المرجع السابق.

² المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، قانون الرسم على قيمة الأعمال، نشرة 2022، ص 35-36.

1: السلطة التنظيمية لرئيس الجمهورية

يمارس رئيس الجمهورية سلطته التنظيمية عن طريق المراسيم الرئاسية، حيث تعتبر هذه المراسيم التي تصدر في المسائل غير المخصصة للقانون بمثابة المراسيم التنظيمية الرئاسية، وهي قرارات إدارية تنظيمية عامة، تصدر عن رئيس السلطة التنفيذية، وهي تحتوي على قواعد عامة، مجردة وموضوعية¹، وهي سلطة تتميز بعدة خصائص هي:

أ: سلطة مستمدة من الدستور

تستمد السلطة التنظيمية لرئيس الجمهورية من الدستور، وهي تتخذ لمعالجة مسائل بصفة مستقلة عن القانون، وهي غير خاضعة في إصدارها لأية شروط سوى تلك المقررة في الدستور²، ومن هذه الشروط نذكر: ممارستها من قبل رئيس الجمهورية، بواسطة مراسيم رئاسية، في المجالات غير المخصصة للقانونين العادي والعضوي، ما يجعلها لا تستند في وجودها لأي نص قانوني سابق عليها بل هي مستمدة مباشرة من أحكام الدستور.

ب: أداة ممارسة السلطة التنظيمية المستقلة

يمارس رئيس الجمهورية سلطته التنظيمية المستقلة بواسطة المراسيم الرئاسية، كما نصت على ذلك المادة 91 من التعديل الدستوري لسنة 2020 بقولها: يضطلع رئيس الجمهورية، بالإضافة للسلطات التي تخولها إياه أحكام أخرى في الدستور، بالسلطات والصلاحيات التالية:
(7) يوقع المراسيم الرئاسية".

ت: سلطة غير محددة بمجال محدد

تعتبر سلطة رئيس الجمهورية في المجال التنظيمي غير محددة بمجال قانوني محدد، لأن الفقرة السادسة من المادة 91 من التعديل الدستوري لسنة 2020 قد نصت على أن: يتولى رئيس الجمهورية السلطة التنظيمية"، كما نصت الفقرة الأولى من المادة 141 من ذات التعديل على أن: يمارس رئيس الجمهورية سلطته التنظيمية في المسائل غير المخصصة للقانون"، وهذا ما جعل سلطته في هذا الإطار تشمل كل ما يخرج عن مجالات القانون العادي المحددة في المادتين 139 و146 من الدستور، كما تخرج السلطة التنظيمية لرئيس الجمهورية عن المجالات المخصصة للقانون العضوي كما هي محددة في المادة 140 من التعديل الدستوري لسنة 2020.

¹ وحيد خنيش، ناصر جودي، السلطة التنظيمية لرئيس الجمهورية، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمن ميرة، بجاية، 2017، ص 34.

² رزيقة عباد، جمال بن سالم، السلطة التنظيمية في ظل التعديل الدستوري لسنة 2020، مجلة أفاق للعلوم، المجلد 07، العدد 03، جامعة زيان عاشور الجلفة، 2022، ص 770.

إن استبعاد المجالات المخصصة للقانون من نطاق السلطة التنظيمية لرئيس الجمهورية، هو استبعاد أرجعه البعض في كون المجالات غير المخصصة للقانون هي مجالات تتطلب المعالجة السريعة كونها قد تترتب عنها آثار جسيمة تطل الحياة الوطنية، ولذلك قال بعض الدارسين أن حصر مجالات القانون هو أمر ايجابي يجعل البرلمان يعمل في أريحية¹.

ث: سلطة رئاسية لا يجوز تفويضها

إن السلطة المستقلة لرئيس الجمهورية في مجال التنظيم هي سلطة رئاسية لأن المادة 91 من التعديل الدستوري لسنة 2020 قد نصت على أن: يضطلع رئيس الجمهورية، بالإضافة للسلطات التي تخولها إياه أحكام أخرى في الدستور، بالسلطات والصلاحيات التالية:

6) يتولى رئيس الجمهورية السلطة التنظيمية". كما تتميز السلطة المستقلة لرئيس الجمهورية في مجال التنظيم بكونها سلطة لصيقة بشخصه، لأن المادة 93 من الدستور قد نصت على أنه لا يجوز لرئيس الجمهورية أن يفوض سلطته في تطبيق الأحكام المنصوص عليها في المادة 91 من الدستور².

2: السلطة التنظيمية للوزير الأول أو رئيس الحكومة

لقد نصت الفقرة الثانية من المادة 141 على السلطة التنظيمية للوزير الأول أو رئيس الحكومة، حسب الحالة، بقولها: "يندرج تطبيق القوانين في المجال التنظيمي الذي يعود للوزير الأول أو لرئيس الحكومة، حسب الحالة". وهذا ما جعل قراءتنا لهذه الفقرة تبين لنا تميز السلطة التنظيمية المذكورة بالخصائص التالية:

أ: ارتباط السلطة التنظيمية للوزير الأول أو رئيس الحكومة بتطبيق القوانين والتنظيمات

إن اختصاص الوزير الأول أو رئيس الحكومة في المجال التنظيمي مرتبط بتطبيق القوانين التي يصدرها البرلمان، لذلك يتوجب عليهما حسب الحالة، تنفيذ هذه القوانين كون الحكومة هي الجهة القادرة بحكم موقعها التنفيذي على تحقيق ما يحتاجه القانون، كما تشمل السلطة التنظيمية للوزير الأول أو رئيس الحكومة تطبيق التنظيمات الصادرة من طرف رئيس الجمهورية، لأن الفقرة الثالثة من المادة 112 من الدستور قد نصت على أن يقوم الوزير الأول أو رئيس الحكومة، حسب الحالة، بتطبيق القوانين والتنظيمات"، وهذا ما يجعل سلطة التنظيم الفرعي لا تقتصر على تطبيق القوانين بل تتعدى هذا الاختصاص إلى تنفيذ التنظيمات المستقلة لرئيس الجمهورية³.

¹ رزيقة عباد، جمال بن سالم، مرجع سابق، ص 773.

² الفقرة الثالثة، المادة 93 من التعديل الدستوري الجزائري لسنة 2020.

³ رزيقة عباد، جمال بن سالم، مرجع نفسه، ص 772.

ب: اعتبار السلطة التنظيمية للوزير الأول أو رئيس الحكومة سلطة مشتقة وفرعية

إن ارتباط السلطة التنظيمية للوزير الأول أو رئيس الحكومة، حسب الحالة، بتطبيق القوانين والتنظيمات، قد جعلها تعتبر سلطة مشتقة من القوانين والتنظيمات السابقة عليها، الأمر الذي جعلها تعتبر كذلك سلطة فرعية متولدة عن السلطات التي يمارسها البرلمان في مجال التشريع، أو يمارسها رئيس الجمهورية في مجال التنظيم.

ت: أداة ممارسة السلطة التنظيمية للوزير الأول أو رئيس الحكومة

يمارس الوزير الأول أو رئيس الحكومة سلطته التنظيمية المشتقة أو الفرعية بواسطة المراسيم التنفيذية، كما نصت على ذلك المادة 112 من التعديل الدستوري لسنة 2020 بقولها: يمارس الوزير الأول أو رئيس الحكومة، حسب الحالة، زيادة على السلطات التي تخولها إياه صراحة أحكام أخرى في الدستور، بالصلاحيات الآتية: 5) يوقع المراسيم التنفيذية".

إن التطبيق العملي للقوانين والتنظيمات يستلزم أن تصدر بشأنه مراسيم تنفيذية تتضمن الأحكام التفصيلية أو التكميلية اللازمة لتسيير تنفيذ القوانين والتنظيمات، لأن القانون مهما كان كاملاً فإنه بحاجة إلى تدابير تطبيقية يتعين اتخاذها بموجب مراسيم تنفيذية

ث: السلطة التنظيمية للوزير الأول أو رئيس الحكومة سلطة أصيلة

تعتبر سلطة الوزير الأول أو رئيس الحكومة في مجال التنظيم سلطة أصيلة لأن أحكام الدستور قد خولتهم هذه السلطة دون سواهم، وهو ما جعلها تعتبر سلطة كاشفة لحق مقرر في الدستور، و هذا الحق لا يعتبر تفويضا لوزير الأول أو رئيس الحكومة، بل يعتبر حق دستوري كاشف للسلطة التقديرية التي تتمتع بها هذه الهيئات الدستورية.

ثانيا: التعليمات والمناشير

تتكون التعليمات والمناشير أو ما يعبر عنه في الفقه باللوائح التنفيذية، من تعليقات الإدارة الضريبية أو المذكرات التفسيرية التي تصدر عنها، وكذلك التوجيهات التي توجهها إلى أعوانها وموظفيها على المستوى المركزي أو اللامركزي. وهي تكتسي أهمية بالغة في تطبيق القانون الضريبي خصوصا وأن هذا الأخير يتسم ببعض التعقيدات نظرا لطابعه المعقد. كما تظهر أهميتها في كونها تساهم في تبيان تفاصيل القانون الضريبي، وتبيان الحالات الجديدة التي قد تستجد في إطار تطبيقه، فصدورها مرتبط بقوانين عادية غير واضحة ولا تبين الأوجه المختلفة لتطبيق القانون العادي أو التفويضي، وهذا هو الأمر الذي جعلها لا تصدر اعتبارا بل تصدر لتطبيق وتفسير هذا القانون¹.

¹ يوسف قاشي، مرجع سابق ص 31. من تعديل سنة 2016، المادة 82 من تعديل سنة 2020.

المطلب الثالث: تطور القانون الضريبي

إن الدراسة التاريخية للقانون الضريبي مسألة في غاية الأهمية لأنها تهدف إلى معرفة المراحل التي مر بها، وإلى التغييرات العديدة التي طرأت على القواعد والمبادئ والمصادر التي استنبط منها، لأن السياسة الجبائية منذ الاستقلال إلى اليوم قد مرت بمرحلتين مختلفتين، المرحلة الأولى منهما هي مرحلة انتقالية امتدت في تاريخها من عام 1962 إلى عام 1975 لأن النظام الضريبي فيها كان نظاما موروثا عن الاستعمار في هيكله وتقسيماته، والفرق الوحيد فيه تجلى في ارتفاع معدلات الضرائب نظرا لحاجة الجزائر القسوى للتمويل¹ (الفرع الأول)، المرحلة الثانية امتدت في تاريخها بعد سنة 1976 إلى اليوم، وفيها عرفت الضريبة الجزائرية الكثير من التطورات العضوية والموضوعية (الفرع الثاني).

الفرع الأول: الضريبة الجزائرية في المرحلة الانتقالية

لقد مرت الضريبة الجزائرية في مرحلتها الانتقالية الممتدة من جويلية 1962 إلى 05 جويلية 1975 بمرحلتين متتاليتين، المرحلة الأولى منها امتدت منذ 05 جويلية 1962 إلى غاية في 31-12-1965 تاريخ اصدار قانون المالية رقم 65-320، وفيها أثار النظام الضريبي إشكالتين: الأولى منهما تعلقت بسيادته، والثانية تعلقت بمدى دستوريته (أولا)، أما المرحلة الثانية فقد امتدت من 08-04-1965 إلى 30-12-1975 تاريخ الموافقة على القوانين الجبائية بموجب الأمر 75-87²، وفيها تميزت الضرائب من حيث سيادتها ودستوريتها ومختلف جوانبها التشريعية و الاقتصادية (ثانيا).

أولا: الضريبة الجزائرية في المرحلة الانتقالية الأولى

غداة الاستقلال كان لزاما على الحكومة التخلص من كل تبعات المرحلة الاستعمارية السابقة، لذلك اجتمع المجلس الوطني لأول مرة خلال السداسي الثاني لعام 1962 وفي نهاية الدورة الأولى اصدر المجلس الوطني أول قانون للمالية 62-157 في 31 ديسمبر³ 1962، كما أعلن هذا المجلس بأن الظروف لن تسمح بعد بتخصيص تشريع ملائم لاحتياجات البلاد، ولذلك قرر سريان العمل بالتشريع الفرنسي الساري المفعول إلى غاية 1962/12/31 باستثناء ما يتعارض منه مع السيادة الوطنية⁴، ولهذا تضمن الهيكل الضريبي من الناحيتين الشكلية والموضوعية جملة من الضرائب

¹ العياشي عجلان، ترشيد النظام الجبائي في مجال الوعاء والتحصيل، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006، ص 76.

² الأمر 75-87 المؤرخ في 27 ذي الحجة 1395 الموافق 30 ديسمبر 1975 المتضمن الموافقة على القوانين الجبائية، ج.ر.ج.د.ش.، العدد 104، 30 ديسمبر 1975.

³ La loi 62.155 du 31 Décembre 1962 J.O.R.A.D.P 1er année b° 11 31 Décembre 1962

⁴ القانون 62-157 المؤرخ في 31 ديسمبر 1962، ج ر، العدد 02، 11 جانفي 1963، هاني عبد الكريم، رشيد طارق، مصادر قانون المالية في الجزائر، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة زيان عاشور، 2017، ص 40.

المحددة وفقا للقوانين الفرنسية (1)، غير أن الدارسين الجزائريين قد اختلفوا حول مدى سيادتها من جهة، لذلك ذهب بعضهم إلى القول بعدم سيادية الهيكل الضريبي المطبق في الجزائر سواء قبل صدور القانون 62-157 أو بعده (2)، أما الجانب الثاني فقد ذهب إلى القول بأن الهيكل الضريبي المطبق في الجزائر هو هيكل سيادي، لأن الميدان المالي والميزاني يعتبر من الميادين السيادية للجزائر المستقلة (3). كما اختلف الباحثون الجزائريون في دراستهم لهذه المرحلة حول دستورية القوانين المؤطرة للضريبة الجزائرية بعد صدور أول دستور للجزائر في 1963 (4)، وهذا ما جعل المشرع يتردد في تقنين مكونات الجباية (5).

1: الهيكل الضريبي الجزائري غداة الاستقلال

لم يعرف التشريع الضريبي غداة الاستقلال تحولا كبيرا أو كليا، وإنما اتبعت الدولة الجزائرية فيه تمديد العمل بالقوانين الفرنسية في كل جوانبها باستثناء تلك التي تتعارض مع السيادة الوطنية، ولهذا السبب أصبح الهيكل الضريبي الجزائري يشمل جملة من الضرائب هي: الضرائب على الدخل (أ)، الضرائب على رأس المال (ب)، الضرائب على الاستهلاك (ت).

أ: الضرائب على الدخل

تضم الضرائب على الدخل ما يلي: الضرائب على المرتبات والأجور، الضرائب على الأجور العالية، الضرائب على المهن الحرة، الضرائب على الأرباح التجارية والصناعية، الرسم على النشاط التجاري والصناعي، الضريبة على دخل رأس المال المنقول، الضريبة على الأملاك المبنية¹.

ب: الضرائب على رأس المال

تشمل الضرائب على رأس المال، الضريبة على انتقال الملكية، والضريبة على زيادة القيم المنقولة.

ت: الضرائب على الاستهلاك

تضم الضرائب على الاستهلاك، الضريبة الوحيدة على الإنتاج، الضريبة الوحيدة على تقديم الخدمات.

2: الجانب القائل بعدم سيادية الهيكل الضريبي غداة الاستقلال

مثل الجانب القائل بعدم سيادية الهيكل الجبائي المطبق في الجزائر غداة الاستقلال، الأستاذ "يانات بوعلام" والأستاذ "دنديني يحي" مشيرين إلى أن الهيكل الجبائي هو هيكل غير سيادي لاستمرارية العمل

¹ طارق الضب، الإصلاح الضريبي في الجزائر، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، ص 12.

فيه بالتشريعات الفرنسية وعلى رأسها الأمر الصادر في 02/01/1959¹، والحجة في ذلك تتمثل فيما يلي:

أ- تواجد نص المرسوم الفرنسي رقم 50-1412 ضمن تأشيريات العديد من النصوص القانونية الصادرة قبل تاريخ 31-12-1962 تاريخ إصدار أول قانون للمالية في الجزائر وأول قانون يجيز العمل بالقوانين الفرنسية باستثناء تلك المتعارضة مع السيادة الوطنية².

ب- تطبيق البروتوكول الفرنسي الأول رقم 50-1412 المتعلق بتنفيذ العمليات المالية الفرنسية والجزائرية، والبروتوكول الفرنسي الثاني المتعلق بالرقابة المالية، بصفة مؤقتة من تاريخ 01 جويلية 1962 إلى 31 ديسمبر 1962، هي دلالة صريحة على تمديد العمل بالتشريعات الفرنسية السابقة، لأن المادة 13 من البروتوكولين قد أحالت في تطبيقهما إلى القوانين الفرنسية السارية، كالقانون العضوي رقم 59-02 المتعلق بقوانين المالية، والقانون رقم 50-1413 المتعلق بالنظام المالي للجزائر³.

ت-تمديد المادة الأولى من قانون المالية الجزائري رقم 62-155 العمل بالتشريعات الفرنسية السابقة على الأقل بالنسبة للإيرادات، واستمرار قوانين المالية الجزائرية في صدورها وفقا للتشريعات الفرنسية إلى غاية إلغاء أحكام القانون رقم 62-157 بموجب الأمر 73-29، الأمر الذي جعل الجزائر تتبنى خيار القطيعة مع النصوص الفرنسية بصفة نهائية⁴.

3: الجانب القائل بسيادية الهيكل الضريبي غداة الاستقلال

لقد مثل الجانب القائل بسيادية الهيكل الجبائي المطبق في الجزائر غداة الاستقلال الأستاذ محمد طاهر بوعارة، مبررا موقفه بحجتين: الأولى منهما تتمثل في كون الميدان المالي ميدان سيادي (أ)، الحجة الثانية تتمثل في كون استمرارية العمل بالتشريعات الفرنسية هي استمرارية تقنية (ب).

أ: الميدان المالي و الميزاني ميدان سيادي

لقد أشار محمد الطاهر بوعارة في مؤلفه "Les finances publiques" قائلاً أن الميدان المالي و الميزاني يعتبر من الميادين السيادية، لأنه كان من الصعب غداة الاستقلال تقبل تطبيق القوانين ذات الطبيعة الاستعمارية في الجزائر المستقلة⁵، والحجة في ذلك تكمن في استبعاد الكثير من المراسيم والقوانين والأوامر الجزائرية تطبيق قوانين الفترة الاستعمارية⁶. كما أن المرسوم الفرنسي رقم 50-1412 المتعلق

¹ Denidni (Y), La Pratique Du Système Budgétaire De L'état En Algérie ,O.P.U, Alger, 2002, P368.

² هاني عبد الكريم، رشيد طارق، المرجع السابق، ص 14.

³ هاني عبد الكريم، رشيد طارق، المرجع السابق، ص 40.

⁴ هاني رشيد، عبد الكريم طارق، المرجع نفسه، ص 40، 41.

⁵ كريمة حدوش، مصادر قوانين الميزانية والمالية في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2017، ص 08.

⁶ هاني رشيد، عبد الكريم طارق، المرجع السابق، ص 14.

بتنفيذ العمليات المالية الفرنسية والجزائرية هو البروتوكول الوحيد الذي يحمل عبارة- بصفة مؤقتة، مما يرجح فرضية اعتبار ميدان المالية العمومية ميدان سيادة أُنذاك من قبل القائمين على وضعه¹.

ب: استمرار العمل بالتشريعات الفرنسية ضرورة تقنية

لقد قال محمد الطاهر بوعارة أن التنصيب على استمرارية العمل بالتشريعات المالية الفرنسية كان ضرورة تقنية لتفادي الوقوع في الفراغ القانوني الذي آلت إليه الجزائر، وهي دولة حديثة العهد بالاستقلال². والحجة في ذلك تكمن في عدم تطبيق القانون العضوي الفرنسي رقم 59- 02 في الجزائر، لكونه لم يكن محل اهتمام من قبل المشرع، وهو ما ظهر جليا في قوانين المالية الأولى بعد الاستقلال، كما أن تمديد العمل بالقانون العضوي الفرنسي 59- 02 عن طريق القانون 59- 785 كان يتعلق بالتصويت والتصديق على الميزانية فقط كما نصت على ذلك المادة الأولى، ضف إلى ذلك أن القوانين الجزائرية الصادرة بعد 31- 12- 1962 لا توجد في تأشيراتها إشارة إلى نصوص الفترة الاستعمارية بصفة شبه مطلقة³.

4: الاختلاف حول دستورية القوانين المؤطرة للضرائب الجزائرية

لقد عرفت المرحلة الممتدة بعد صدور دستور 1963 صدور قانون المالية، كما عرفت صدور بعض القواعد التي تنظم جانبا من المالية العمومية، كالمرسوم 63- 127 المتضمن تنظيم وزارة المالية، ولذلك أشار بعض الدارسين إلى أن هذه القوانين غير دستورية، لأن دستور 1963 لم يتضمن لا مصطلح المالية ولا مصطلح الميزانية، ولم يمنح للمجلس الوطني صراحة منح الرخص المالية، وإنما منحه اختصاصا عاما في التصويت على القوانين، كما نصت على ذلك المادة 28 منه⁽⁴⁾، ولذلك شكلت الممارسة البرلمانية مصدرا مهما في تأطير قوانين المالية⁵، كما شكلت الأشغال البرلمانية مصدرا ماديا هاما في تأطير الميدان المالي والميزاني، فبمناسبة مناقشة قانون المالية لعام 1963 صرح النائب بوزيدا قائلا أن: "التصويت على تحصيل الضريبة وخاصة التصويت على استعمال الدخل هما أحد الامتيازات الجوهرية للبرلمان". وفي مرحلة لاحقة شكلت الأحداث السياسية التي وقعت في 19- 06- 1965 قطيعة مع شرعية المؤسسات الدستورية المستندة إلى دستور 1963، ولذلك اعتبر مجلس الثورة صاحب السلطة المطلقة إلى حين وضع دستور جديد للبلاد. وفي هذه المرحلة لعب قانون المالية للسنة دورا

¹ هاني عبد الكريم، رشيد طارق، المرجع السابق، ص 14.

² كريمة حدوش، المرجع السابق، ص 08. هاني عبد الكريم، رشيد طارق، المرجع السابق، ص 13.

³ هاني عبد الكريم، رشيد طارق، المرجع السابق، ص 15.

⁴ constitution de la république algérienne démocratique et populaire , J.O.R.A, n° 64, du 10septembre 1963, p 891.

⁵ عفاف دواغر، المركز القانوني لهيئات الرقابة العليا في مجال المالية العمومية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2013، ص 11.

مهما في تقنين الأحكام التي تتعلق بالميزانية وبعض العمليات المالية انطلاقاً من الأمر 65-320 المتضمن قانون المالية لسنة 1966 التي شكلت بعض موادها تقنيناً جزئياً لقانون المالية¹.

5: تردد المشرع الجزائري في تقنين الضرائب

خلال الفترة الانتقالية الأولى سكت المشرع عن معالجة مكونات الجباية في القانون رقم 64-360² الذي تضمن اعتماد الاثني عشرية المؤقتة برسم ميزانية التسيير لعام 1965، كما تردد المشرع في تقنين الضرائب المباشرة (أ) والرسوم (ب) والضرائب غير المباشرة في الكثير من القوانين (ت).

أ: تردد المشرع في تقنين الضرائب المباشرة

لقد تجلّى تردد المشرع في تقنين الضرائب المباشرة في إدراج بعضها ضمن أحكام قانون المالية التكميلي رقم 65-93 المؤرخ في 08 أفريل 1965³، والاستغناء عن بعضها الأخرى بموجب الأمر 65-320 المؤرخ في 31 ديسمبر 1965 المتضمن قانون المالية لسنة 1966⁴، فالضرائب المباشرة وفقاً للقانون 65-93 تشمل الضرائب النوعية، الضرائب العقارية على الأملاك غير المبنية والأملاك المبنية، الضرائب على الأرباح الصناعية والتجارية للأفراد وشركات الأشخاص والصناعات التقليدية ومن يماثلهم، الضريبة على شركات رؤوس الأموال وما يماثلها، الضريبة على أرباح الاستغلال الفلاحي، الضريبة على أرباح المهن غير التجارية، الضريبة على الأداءات الإجمالية المترتبة على أرباب العمل، الضريبة التكميلية الخاصة بالأجور المرتفعة⁵. أما الضرائب النوعية فتشمل الضرائب المتعلقة بالمؤسسات والمزارع المؤممة والمسيرة ذاتياً وفقاً لنظام الأداء بالتراضي أو كما يعبر عنه بنظام الضريبة المتفق عليها⁶. كما تشمل الضرائب المباشرة أيضاً، الضرائب المترتبة على المرتبات والأجور والمعاشات وإيرادات مدى العمر⁷. كما تشمل الضرائب المباشرة أيضاً الرسوم الشخصية العائدة للبلديات في غير

¹ كريمة حدوش، المرجع السابق، ص 09.

² قانون رقم 64-360 المؤرخ في 26 شعبان 1384 الموافق ل 31 ديسمبر 1964 المتضمن اعتماد الاثني عشرية المؤقتة برسم ميزانية التسيير لعام 1965، ج. ر. ج. د. ش.، العدد 64، 31 ديسمبر 1964.

³ القانون رقم 65-93 المؤرخ في 06 ذي الحجة عام 1384 الموافق 08 أفريل 1965، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 1965، ج. ر. ج. د. ش.، العدد 32، 14 أفريل 1965.

⁴ القانون رقم 65-320، مؤرخ في 08 رمضان عام 1385 الموافق 31 ديسمبر سنة 1965، المتضمن قانون المالية لعام 1966، ج. ر.، عدد 108، 31 ديسمبر 1965.

⁵ المادة 10، قانون المالية التكميلي لسنة 1965 رقم 65-93 المؤرخ في 06 ذي الحجة عام 1384 الموافق 08 أفريل 1965، ج. ر. ج. د. ش.، العدد 32، 14 أفريل 1965.

⁶ المادة 30، القانون 65-93، المرجع السابق

⁷ القرار المؤرخ في 16 ربيع الثاني عام 1385 الموافق 14 أوت 1965 المتعلق بكيفيات تطبيق الضريبة على المرتبات والأجور المتخذة وفقاً للمواد من 101 إلى 121 المستحدثة في قانون الضرائب، ج. ر. ج. د. ش.، العدد 72، السنة الثانية، 31 أوت 1965.

مقاصدها الأصلية¹، والأكرية وكراء الأراضي الزراعية، والضرائب الخاصة بامتيازات الماء، ونفقات الاستشفاء المتوجبة على المؤسسات العمومية²، كما تشمل الضرائب أيضا الاقتطاع الاستثنائي المؤقت بنسبة 20 % على الضريبة التكميلية على مجموع المداخيل عندما يتجاوز الربح الصافي الإجمالي 4000 دج، واقتطاع الفائض المقبوض خطأ في عملية اقتطاع الضريبة التكميلية على الدخل من مصدره³، الأمر الذي جعل سنة 1965 تحمل في نصوصها القانونية نظام الاقتطاعات من المصدر بالنسبة للضرائب على الأجور، هذه العملية الأخيرة التي كانت تخضع مع الضريبة على الدخل قبل عام 1965 إلى نظام التصريحات في آخر السنة⁴.

تشمل الضرائب المباشرة المحلية وفقا للأمر 65-320، الضريبة العقارية على الأملاك المبنية، الضريبة الخاصة بالسكنات المعتدلة للكراء، الضريبة على الأرباح الفلاحية، الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية، الضريبة المترتبة على الأرباح الخاصة بالمهن غير التجارية، الضريبة التكميلية على الدخل، الضريبة المترتبة على المرتبات والأجور، ثمن المنافع العينية، التزامات أرباب العمل، التزامات المنتفعين من المرتبات والأجور⁵.

ب: تردد المشرع في تقنين الرسوم

تتمثل الرسوم التي قننها المشرع الجزائري وفقا للقانون المالية التكميلي لعام 1965 في الرسوم المفروضة على رقم الأعمال الممارسة من قبل الأشخاص الذين يقل رقم أعمالهم عن 6000 دج، أو الأشخاص والشركات التي تباع سنويا أكثر من 6000 دج من المنتوجات القابلة لقبض الضريبة، أو أعمال الصناع التقليديين، أو البيع بالتجزئة، أو إنتاج السكر، و الغاز الطبيعي والبتترول. كما تشمل الرسوم الرسم الجبري المفروض على المكلف الذي لم يقدم البيان الخاص برقم الأعمال في الأجل القانوني، ودعاوى الإدارة، و الرسوم البلدية المفروضة على دور الملاهي⁶، أما الرسوم المحددة في القانون رقم 65-320 فتتمثل في: الرسم المترتب على النشاط الصناعي والتجاري، الرسم المترتب على رقم الأعمال، الرسم المترتب على الإنتاج⁷.

¹ المادة 27، القرار المتعلق بكيفيات تطبيق الضريبة على المرتبات والأجور، المرجع نفسه.

² المادة 42، القرار المتعلق بكيفيات تطبيق الضريبة على المرتبات والأجور، المرجع نفسه.

³ الفقرة 02 من المادة 11، المادة 26، القانون 65-93، المرجع السابق.

⁴ بلال حميد، السياسة الضريبية في الجزائر، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015، ص 14.

⁵ المواد 11، 12، 13، 14، 21، 22، 23، 24، 28، 29، القانون 65-320، المرجع السابق.

⁶ المواد 44، 45، 47، 48، 49، 50، 52، 56، 58، 63، 64، القانون 65-93، المرجع السابق.

⁷ المواد 41، 52، 54، القانون 65-320، المرجع السابق.

ت: تردد المشرع في تقنين الضرائب غير المباشرة

تشمل الضرائب غير المباشرة وفقا لقانون 65-93 إنتاج الكحول، بيع الخمور، بيع التبغ، إنتاج الكبريت، ضريبة حق ضمان المصوغات من الذهب، الفضة و البلاتين، الضريبة على النحر، الضريبة على إقامة دعاوى الإدارة¹، أما الضرائب غير المباشرة في القانون 65-320 فتشمل الرسم الإضافي على الكحول، رسم تسجيل الأعمال الجارية لدى القضاة والمحضرين، الضريبة المترتبة على دخل الأموال المنقولة، رسوم النقل، رسم الأعمال القضائية، الضريبة الفريدة على السيارات².

ثانيا: الجباية الجزائية في المرحلة الانتقالية الثانية

لقد تميزت الجباية الجزائية خلال الفترة الممتدة من 08-04-1965 إلى 30-12-1975 بخصيتين: الخاصة الأولى تتعلق بالإلغاء التدريجي والنهائي للضرائب و الجبايات المقننة وفقا للتشريعات الفرنسية (1)، الخاصة الثالثة تمثلت في التغيير الحاصل في نسب الجبايات لمواكبة التطور الحاصل في الاقتصاد الوطني (2).

1: إلغاء المشرع للجبايات المقننة وفقا للتشريعات الفرنسية

إن إلغاء الجبايات المقننة وفقا للتشريعات والقوانين الفرنسية قد مرّ بمرحلتين، الأولى منهما عمل فيما المشرع على إلغاء بعض الجبايات بطريقة تدريجية على مراحل مختلفة (أ)، المرحلة الثانية ألغى فيها المشرع بموجب الأمر 73-29 كل الجبايات المشار إليها في القوانين الفرنسية، الأمر الذي جعل الجزائر تتبنى خيار القطيعة مع النصوص الفرنسية بصفة نهائية³ (ب).

أ: الإلغاء التدريجي للضرائب الفرنسية

لقد ألغى قانون المالية التكميلي رقم 65-93 جملة من الضرائب والرسوم المفروضة وفقا للقوانين الفرنسية كالرسم المستخلص لتمويل صندوق الضمان الاجتماعي و الفلاحي وفقا لما نصت عليه المادة 57 من المقرر المؤرخ في 24 أفريل 1957 المصادق عليه بالمرسوم المؤرخ 28 ماي 1957 والمادة 63-3 من القانون 52-1403 المؤرخ في 30 ديسمبر 1952⁴. كما ألغى قانون المالية 65-320 ، المادة 03 من المرسوم 56-1192 المؤرخ في 24 نوفمبر 1956 المؤسس بموجبه الرسم الإضافي لصالح صندوق المعونة للأشخاص المتقدمين بالسن، والقرارين المؤرخين في 24 جوان و 27 ديسمبر 1949 المتعلقين بمنح

¹ المواد 70، 72، 72 مكرر، 73، 74، 75، 80، القانون 65-93، المرجع السابق.

² المواد 78، 73، 71، 68، 66، 63، القانون 65-320، المرجع السابق،

³ هاني رشيد، عبد الكريم طارق، المرجع السابق، ص 40، 41.

⁴ المادة 17، القانون 65-93، المرجع السابق.

المساكن، والمادة 08 من القرار المؤرخ في 18 مارس 1946 الخاص بالضريبة على أرباح المهن غير التجارية¹.

لم يقتصر الإلغاء التدريجي للجبايات الفرنسية على النصوص المشار إليها في الفقرة أعلاه، حيث أن المشرع الجزائري قد عمل على إلغاء الجبايات المحددة وفقا للقوانين الفرنسية في عدد كبير من النصوص القانونية الصادرة قبل صدور الأمر 73-29 الذي تضمن الإلغاء النهائي للقوانين الفرنسية.

ب: الإلغاء النهائي للضرائب الفرنسية

رغم أن المادتين الأولى والثانية من الأمر 73-29 المؤرخ في 05 جويلية 1973 قد نصتا على التوالي على إلغاء العمل بالقانون رقم 62-157 المتضمن تمديد العمل بالقوانين الفرنسية حتى إشعار آخر، لمفعول التشريع النافذ إلى غاية 31 ديسمبر 1962، وكذا إلغاء جميع النصوص القانونية السابقة لتاريخ 03 جويلية 1962 التي جدد العمل بها بموجب القانون 62-157². إلا أن المادة 04 من ذات الأمر قد نصت صراحة على دخول هذا الأمر حيز التنفيذ اعتبارا من 05 جويلية 1975³، وهذا هو الأمر الذي جعل الإلغاء النهائي للجبايات المحددة وفقا للقوانين الفرنسية يمدد إلى غاية 05 جويلية 1975، لأن الإلغاء كان ضرورة مطلقة وواجبا حتميا ومقدسا للسلطة الثورية- مجلس الثورة-، خصوصا وأن القانون الفرنسي كان يحمل الروح الاستعمارية والميز العنصري والاجتماعي⁴.

2: تغير القيم المالية للضرائب الجزائرية

إن تغير القيم المالية للإيرادات الجزائرية من سنة إلى أخرى خلال الفترة الممتدة من 1964 إلى 1975 يرجع إلى سعي الجزائر إلى البحث عن إيرادات جديدة لتوفير السيولة النقدية من أجل إثراء الخزينة العمومية وسد حالات العجز التي كان يعرفها الميزان التجاري، ولذلك عملت الجزائر على الرفع من قيمة بعض الإيرادات كالضريبة الجمركية، والضريبة المفروضة على الرواتب والأجور، والضريبة على الرواتب المرتفعة، والضريبة الوحيدة الإجمالية على الإنتاج، والضرائب غير المباشرة على السلع الكمالية والجباية البترولية⁵. فقد بلغت الحصيلة النهائية المقيدة في الميزانية العامة للدولة لعام 1974 ب 1640000 دج بالنسبة للضرائب المباشرة، و 140000 دج بالنسبة للطابع والتسجيل، و 2075000 دج بالنسبة للضرائب المختلفة على رقم الأعمال، و 1240000 دج بالنسبة للضرائب غير المباشرة،

¹ المواد 22، 63، 87، القانون 65-320، المرجع السابق.

² المادة 01، المادة 02، الأمر 73-29 المؤرخ في 05 جمادى الثانية 1393 الموافق في 05 يوليو 1973 المتضمن إلغاء القانون 62-157 المؤرخ في 31 ديسمبر 1962 والرامي التمديد، حتى إشعار آخر، لمفعول التشريع النافذ إلى 31 ديسمبر 1962، ج ر ج د ش، العدد 62، 03 أوت 1973.

³ المادة 04، الأمر 73-29، المرجع نفسه.

⁴ الفقرة 05 والفقرة 08 من ديباجة الأمر 73-29، المرجع نفسه.

⁵ عبد الهادي مختار، المرجع السابق، ص 90.

و695000 دج بالنسبة للجمارك، و30000 دج بالنسبة لأملاك الدولة، و6500000 دج بالنسبة للجباية البترولية¹. كما بلغت الحصيلة النهائية المقيدة في الميزانية العامة للدولة لعام 1975 ب1580000 دج بالنسبة للضرائب غير المباشرة و165000 دج بالنسبة للطابع والتسجيل، و2680000 دج بالنسبة للضرائب المختلفة على رقم الأعمال، و1990000 دج بالنسبة للضرائب غير المباشرة، و850000 دج بالنسبة للجمارك، و30000 دج بالنسبة لأملاك الدولة، و13000000 دج بالنسبة للجباية البترولية².

الفرع الثاني: الضرائب الجزائرية في مرحلة التخطيط والإصلاح

مرت الضرائب الجزائرية في مرحلة التخطيط والإصلاح - من 30 ديسمبر 1975 إلى غاية تاريخ اليوم- بطورين متتاليين، الأول منهما خاص بالتخطيط، وفيه تميزت الضرائب الجزائرية بكثرة تقنيناتها، و فرض بعض الضرائب وإلغاء ضرائب أخرى، والاعتماد الكلي على الضرائب العادية و البترولية بسبب ارتفاع أسعار البترول(أولا)، الطور الثاني خاص بالإصلاح، وفيه تميزت الضرائب الجزائرية بإصلاحاتها التشريعية والإدارية، الأمر الذي جعل الإيرادات الجزائرية تعرف أنواعا جديدة من الضرائب (ثانيا).

أولا: الضرائب الجزائرية في طور التخطيط

لقد تميزت إيرادات الجزائر- أو كما أعبر عنها بمصطلح الجباية الجزائرية - في طور التخطيط الممتد في تاريخه من 30 ديسمبر 1975 تاريخ الموافقة على القانون المتضمن الموافقة على القوانين الجبائية إلى شهر جوان 1990 تاريخ اصلاح الادارة الجبائية بثلاثة خصائص متتالية: الأولى منهما تمثلت في تقنين مكونات الجباية الجزائرية في تشريعات خاصة بها، الأمر الذي جعلها تنفرد بمصادرها الشكلية الخاصة بها، مقارنة بغيرها من المصادر الشكلية التي كانت تتميز بها في المرحلة الانتقالية(1)، الخاصية الثانية ذات طبيعة اقتصادية أو مالية، لكون الجبايات الجزائرية قد اعتمدت على الجباية البترولية والعادية على حساب بعض الجبايات الأخرى التي تم إلغاؤها بصفة نهائية (2)، الخاصية الثالثة تتمثل في كثرة الإعفاءات والمزايا الضريبية (3).

1: تقنين الضرائب في قوانين خاصة وعمامة

شهد طور التخطيط الضريبي في الجزائر صدور صنفين من القوانين الجبائية، الصنف الاول منها متعلق بالقوانين الجبائية الخاصة (أ) الصنف الثاني متعلق بقوانين المالية (ب).

¹ الأمر 73-64 المؤرخ في 03 ذي الحجة عام 1393 الموافق 28 ديسمبر 1973، متضمن قانون المالية لسنة 1974، ج.ر.ج.د.ش، العدد 104، 28 ديسمبر 1973.

² الأمر 74-16 مؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1394 الموافق 31 ديسمبر 1974 متضمن قانون المالية لسنة 1975، ج.ر.ج.د.ش، العدد 105، 31 ديسمبر 1974.

أ: القوانين الجبائية الخاصة

القوانين الجبائية الخاصة هي القوانين التي عالج فيها المشرع الجزائري القسم الأول من أقسام الجداول المحددة للإيرادات النهائية المطبقة على ميزانية الدولة، كما دلت على ذلك قوانين المالية للسنة في جداولها التي حددت فيها الإيرادات النهائية المطبقة على ميزانية الدولة، لأنه بعدما صدر الأمر 75-87 المتضمن الموافقة على القوانين الجبائية، فن المشرع الجزائري الإيرادات الجبائية في جملة من القوانين الجبائية الخاصة، كقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الذي صدر بموجب الأمر 76-101، وقانون الرسم على قيمة الأعمال الذي صدر بموجب الأمر 76-102، وقانون الطابع الذي صدر بموجب الأمر 76-103 وقانون الضرائب غير المباشرة الذي صدر بموجب الأمر 76-104، وقانون التسجيل الذي صدر بموجب الأمر 76-105، وقانون الجمارك الذي صدر بموجب القانون 79-07 المؤرخ في 21-07-1979 الذي حدد كفيات فرض الرسوم الجمركية على السلع والبضائع التي تعبر الحدود الجمركية للدولة عند دخولها أو خروجها عن طريق البر أو الجو أو البحر¹.

لقد حملت القوانين الجبائية المذكورة في الفقرة اعلاه، ملاحظتين إحداهما ايجابية والأخرى سلبية، الملاحظة الأولى تتمثل في خروج الإيرادات الجبائية من مرحلة التردد التشريعي الذي عرفته في المرحلة الانتقالية، إلى مرحلة الاستقرار التشريعي الذي تميزت فيه الإيرادات بتخصيص قانون لكل جباية من الجبايات المكونة للنظام الجبائي الجزائري. فلكي يكون القانون مستقراً ويؤدي إلى الاستقرار في النفوس قبل المراكز والأوضاع القانونية، يجب عليه أن يكون واضحاً للناس والمخاطبين به من حيث الشكل الذي ينبغي أن يصدر فيه، وهذا الأمر أخذت به معظم التشريعات الحديثة التي أصبحت فيها الجبايات محددة قانوناً من حيث وعائها وسعرها ووقتها وكيفية تحصيلها. كما تتمثل الملاحظة الثانية في تأثير هذه القوانين- حسب أحد الدارسين- على قرارات المستثمرين مما يؤدي إلى عزوفهم عن الاستثمار من جهة، أو كثرة النزاعات بين الإدارة الضريبية والمكلفين بدفع الضرائب من جهة ثانية، أو تهرب المكلفين عن دفع الضريبة من جهة ثالثة، وإرهاق كاهل المكلفين بكثرة الأعباء الإدارية و المحاسبية من جهة رابعة².

¹ القانون 79-07 المؤرخ في 21 جويلية 1979 المتضمن الموافقة على قانون الجمارك، ج.ج.دش، العدد 30، 24 جويلية 1979.

² عبد الهادي مختار، المرجع السابق، ص 114.

ب: قوانين المالية

ما ميز طور التخطيط الجبائي، هو صدور نوعين من قوانين المالية، النوع الاول منهما خاص بقوانين المالية لسنة، كالقانون 82-14 المتضمن قانون المالية لسنة 1983¹، والقانون 88-33 المتضمن قانون المالية لسنة 1989²، وغيرهما من القوانين الأخرى المتعاقبة التي تضمنت مجموعة من التعديلات تراوحت بين تعديل بعض أنواع الضرائب وإلغاء أخرى، ومنه بعض الامتيازات والإعفاءات لنوع آخر. وهو ما صعب من تطبيق النظام الجبائي من جهة، وتحسينه من جهة أخرى³. أما النوع الثاني من القوانين فتمثل في القانون رقم 84-17 المتعلق بقوانين المالية، الذي أثار صدوره جملة من التساؤلات المتعلقة بمدى دستوريته (ب) وطبيعته القانونية (أ).

1) طبيعة القانون رقم 84-17

لقد ذكر السيد رابح بيطاط رئيس المجلس الشعبي الوطني عند إجابته عن الطبيعة القانونية للقانون المذكور أثناء مناقشته والتصويت عليه قائلا: أن هذا النص بمثابة القانون الإطار الذي يتضمن القواعد التي تضبط شكل ومحتوى قوانين المالية⁴.

2) دستورية القانون 84-17

رغم أن القانون 84-17 قد أشار في ديباجته وتأشيراته للمواد 111 و 151 و 154 من دستور 1976، إلا أن هذه المواد لم تنص صراحة على هذا الصنف من القوانين⁵، فالمادة 111 من الدستور قد نصت على أن يضطلع رئيس الجمهورية بالسلطة التنظيمية (الفقرة 10)، ويسهر على تنفيذ القوانين والتنظيمات (الفقرة 11)، أما المادة 151 فنصت على أن يقوم المجلس الشعبي الوطني بالتصويت على ميزانية الدولة (الفقرة 16)، وإحداث الضرائب و الجبايات والرسوم و الحقوق بجميع أنواعها وتحديد وعائها ونسبها (الفقرة 17). كما نصت المادة 154 على أن يقوم رئيس الجمهورية بإصدار القوانين في أجل 30 يوما من تاريخ تسليمها إياه.

¹ القانون 82-14 المؤرخ في 14 ربيع الاول عام 1403، الموافق 30 ديسمبر 1982، المتضمن الموافقة على قانون المالية لسنة 1938، ج.ج.د.ش، العدد 57، 30 ديسمبر 1983.

² القانون 88-33 المؤرخ في 22 جمادى الاول عام 1409، الموافق ل 31 ديسمبر 1988، المتضمن الموافقة على قانون المالية لسنة 1989، ج.ج.د.ش، العدد 54، 31 ديسمبر 1988.

³ عبد الهادي مختار، المرجع السابق، ص 113، 114.

⁴ هاني عبد الكريم، رشيد طارق، المرجع السابق، ص 48.

⁵ حدوش كريمة، المرجع السابق، ص 13.

2: الاعتماد على الجباية البترولية والعادية في التحصيل

لقد اعتمد المشرع الجزائري في طور التخطيط على الجباية البترولية والجباية العادية كموارد للدولة، فقد بلغت القيمة النهائية للإيرادات المطبقة على ميزانية الدولة لعام 1983 ب 98,677 مليون دينار، تمثل منها الجباية البترولية 57,500 مليون دينار، والضرائب المباشرة 7,650 مليون دينار، والطابع والتسجيل، 1,000 مليون دج، والضرائب المختلفة على الأعمال 14,000 مليون دج. والضرائب غير المباشرة 5,550 مليون دج، والجمارك 7,667 مليون دج، وأمالك الدولة، 200 مليون دج¹. كما بلغت القيمة النهائية للإيرادات المطبقة على الميزانية العامة للدولة لسنة 1989 ب 114700000 ألف دج، بلغت قيمة مواردها البترولية 26700000 ألف دج، وقيمة مواردها العادية المتمثلة في الضرائب المباشرة وغير المباشرة، والتسجيل والطابع، والجمارك، والضرائب المختلفة على الأعمال، والأمالك الوطنية، والإيرادات النظامية ما بلغت قيمته 88000000 ألف دج².

3: كثرة الإعفاءات الجبائية وتفاوتها

لقد تميز القانون الجبائي في طور التخطيط، بكثرة الإعفاءات وتفاوتها، فبعضها كان مدروس الهدف منه تحقيق أهداف مرجوة كتتمية مناطق الجنوب والهضاب العليا، وبعضها الآخر أعطى الفرصة لرجال الأعمال والمستثمرين على الاستثمار، ولذلك استعملت كحيلة من حيل التهرب الضريبي الشيء الذي أنهك خزينة الدولة وحرمها من إيرادات متاحة، فقانون المالية لعام 1982 قد أعفى بموجب المادة 35 منه بعض المؤسسات والقطاعات من دفع الضريبة، كما أعفت المادة 44 منه بعض الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يمارسون تربية النحل والدواجن من بعض الضرائب والرسوم³.

ثانيا: الضرائب الجزائرية في طور الإصلاح

يعرف الإصلاح الضريبي بأنه تبسيط النظام الجبائي القائم، لمواكبة التطورات الاقتصادية والاجتماعية، لتحقيق خطط التنمية في مرحلة من مراحل النمو، وذلك بإدخال تغييرات نحو الأحسن والعمل على سد الفراغات الموجودة في النظام الجبائي من أجل الرفع من مردوديته، وزيادة فعاليته بما يخدم الاقتصاد الوطني العام والخاص⁴. ولهذا ارتكز الإصلاح الضريبي في الجزائر على عدة جوانب، أهمها إصلاح الإدارة الضريبية (1)، إصلاح التشريع الضريبي (2).

¹ القانون 82-14، المرجع السابق، ص 3698.

² القانون 88-33، المرجع السابق، ص 1792.

³ عبد الهادي مختار، المرجع السابق، ص 110.

⁴ غزلان بلغول، المرجع السابق، ص 16، 17.

1: إصلاح الإدارة الضريبية

تتجلى جوانب إصلاح الإدارة الضريبية في منحها الاستقلالية وتطوير أساليب عملها الحديثة، لكونها تنفذ القوانين الجبائية بشكل سليم بغرض حماية حقوق الدولة من جهة، وحقوق المكلفين من جهة ثانية¹. ولذلك عمد المشرع الجزائري من خلال المرسومين التنفيذي رقم 227-90 ورقم 228-90 المؤرخين في 25 يوليو سنة 1990 و المرسوم التنفيذي رقم 07- 364 المؤرخ في 18 ذي القعدة عام 1428 الموافق 28 نوفمبر سنة 2007 ، إلى إعادة تنظيم المديرية العامة للضرائب (أ) و المفتشية العامة للمصالح الجبائية و المديرية المركزية (ب)، و المصالح الخارجية (ت).

أ: المديرية العامة للضرائب

بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 364- 07 مؤرخ في 18 ذي القعدة عام 1428 الموافق 28 نوفمبر سنة 2007، أصبحت المديرية العامة للضرائب تتكون من ثماني مديريات رئيسية²، كما أصبحت مكلفة بما يلي:

- 1) السهر على دراسة واقتراح وإعداد النصوص التشريعية والتنظيمية وكذا تنفيذ التدابير الضرورية لإعداد وعاء الضرائب وتصفيها وتحصيل الضرائب و الحقوق والرسوم الجبائية وشبه الجبائية؛
- 2) السهر على تحضير ومناقشة الاتفاقيات الجبائية الدولية والاتفاقات الدولية التي تحتوي على أحكام جبائية أو شبه جبائية؛
- 3) تنفيذ التدابير الضرورية لمكافحة الغش والتهرب الجبائيين؛
- 4) السهر على التكفل بالمنازعات الإدارية والقضائية المتعلقة بالضرائب والحقوق والرسوم أيا كانت طبيعتها؛
- 5) توفير أدوات تحليل ومراقبة تسيير و مردودية مصالح الإدارة الجبائية، لا سيما مؤشرات نجاعة المصالح الجبائية؛
- 6) السهر على تحسين علاقات المصالح الجبائية مع المكلفين بالضريبة.

ب: المديرية المركزية

تتمثل المديرية المركزية في المفتشية العامة للمصالح الجبائية، مديرية التشريع والتنظيم الجبائيين، مديرية المنازعات، مديرية العمليات الجبائية و التحصيل، مديرية الأبحاث والتدقيقات،

¹ عبد الهادي مختار، المرجع السابق، ص 115.

² تتكون من ثماني (08) مديريات رئيسية: مديرية التشريع والتنظيم الجبائيين؛ مديرية المنازعات؛ مديرية الأبحاث والتدقيقات؛ مديرية الإعلام والوثائق الجبائية، مديرية الإعلام الآلي والتنظيم؛ مديرية العلاقات العمومية والاتصال مديرية إدارة الوسائل والمالية.

مديرية الإعلام والوثائق الجبائية، مديرية الإعلام الآلي والتنظيم، مديرية العلاقات العمومية و الاتصال، مديرية إدارة الوسائل المالية.

ت: المصالح الخارجية

تتمثل المصالح الخارجية للإدارة الضريبية في: مديرية كبريات المؤسسات، المفتشية الجهوية للمصالح الجبائية، المديرية الجهوية للضرائب، المصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات، المركز الجهوي للإعلام والوثائق، المديرية الولائية للضرائب، مركز الضرائب، المركز الجوّاري للضرائب .

2: إصلاح التشريع الضريبي

بعدما كان المشرع الجزائري قد نظم الإيرادات العامة للدولة بموجب المادة 08 من القانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية¹، المعدل والمتمم بموجب القانون 88-05²، والقانون 89-24³، نظم المشرع الجزائري مرة أخرى على الإيرادات الجبائية بموجب المادة 15 من القانون العضوي 18-15 المتعلق بقوانين المالية⁴، وهذا ما جعل المشرع الجزائري يتفادى الانتقادات الكثيرة التي وجهت للقانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية.

لقد قسم المشرع الجزائري في جداول الإيرادات النهائية المطبقة على ميزانية الدولة وعلى رأسها الجدول المحدد في قانون المالية لعام 2023 إيرادات الميزانية إلى أربعة أقسام، القسم الأول منها يتمثل في الإيرادات الجبائية التي تشمل حواصل الضرائب المباشرة، والتسجيل والطابع، والرسوم المختلفة على رقم الأعمال، والضرائب غير المباشرة، والجمارك. وقد عالجه المشرع في جملة من القوانين كقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون الرسوم على رقم الأعمال، قانون الضرائب غير المباشرة، قانون التسجيل، قانون الطابع، قانون الجمارك، القسم الثاني يتعلق بالإيرادات العادية التي تشمل الإيرادات النظامية، وكذا الحواصل المختلفة للميزانية، وحاصل دخل أملاك الدولة، وقد عالجه المشرع في قوانين المالية وقانون الأملاك الوطنية، قانون التوجيه العقاري. أما القسم الثالث

¹ لقد نصت المادة 08 من القانون 84-17 على ذلك بقولها: "إيرادات النظام الجبائي، بقولها: "تتضمن موارد الميزانية العامة للدولة ما يلي: 1- الإيرادات ذات الطابع الجبائي، وكذا حاصل الغرامات، 2- مداخيل الأملاك التابعة للدولة، 3- التكاليف المدفوعة لقاء الخدمات المؤداة والأتاوى، 4- الأموال المخصصة للمساهمات والهدايا والهبات، 5- التسديد بالرأس المال للقروض والتسبيقات الممنوحة من طرف الدولة من الميزانية العامة وكذا الفوائد المترتبة عنها، 6- مختلف حواصل الميزانية التي ينص القانون على تحصيلها، 7- مداخيل المساهمات المالية للدولة المرخص بها قانونا، 8- الحصة المستقلة للدولة من أرباح مؤسسات القطاع العمومي، المحسوبة والمحصلة وفق الشروط المحددة في التشريع المعمول به"

² القانون 88-05 المؤرخ في 12 جانفي 1988 المعدل والمتمم للقانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية، ج.ر.ج د ش، العدد 02، 13/01/1988.

³ القانون 89-24 المؤرخ في 31 ديسمبر 1989 المعدل والمتمم للقانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية، ج.ر.ج د ش، العدد 01، 03/01/1990.

⁴ لقد نصت المادة 15 من القانون العضوي 18-15 على هذه الموارد بقولها: "تتضمن موارد ميزانية الدولة ما يأتي: 1- الإيرادات المتحصل عليها من الإخضاعات مهما كانت طبيعتها وكذا من حاصل الغرامات، 2- مداخيل الأملاك التابعة للدولة، 3- مداخيل المساهمات المالية للدولة وكذا أصولها الأخرى، 4- المبالغ المدفوعة مقابل الخدمات المقدمة من قبل الدولة وكذا الأتاوى، 5- مختلف حواصل الميزانية، 6- الحواصل الاستثنائية المتنوعة، 7- الأموال المخصصة للمساهمات والهبات والوصايا، 8- الفوائد والحواصل المتحصل عليها من القروض والتسبيقات وتوظيف أموال الدولة".

فخصصه المشرع إلى بعض الإيرادات الأخرى، أما القسم الرابع والأخير فقد خصصه إلى الجباية البترولية، التي عالج أحكامها في قوانين المجالات البترولية وعلى رأسها القانون 19-13 المتعلق بنشاطات المحروقات. وهذا ما جعلنا نخلص إلى أن المشرع الجزائري قد أعطى مفهومين للجباية، مفهوم واسع يشمل مختلف الموارد بما فيها موارد الجباية البترولية والجباية العادية، ومختلف المداخل الجبائية وغيرها من الإيرادات الأخرى، ومفهوم ضيق يشمل مختلف الإيرادات الجبائية المتحصل عليها من الجمارك، والضرائب المباشرة وغير المباشرة والتسجيل والطابع، والرسوم المختلفة على رقم الأعمال.

لقد أخذ المشرع الجزائري في تصنيف الضرائب المباشرة بمعيار الجهة الإدارية التي تعود إليها حصيلة الضريبة، وعلى هذا الأساس صنفها إلى ضرائب محصلة لفائدة الدولة وهي تشمل الضريبة على الدخل الإجمالي، والضريبة على أرباح الشركات، وضرائب محصلة لفائدة الجماعات المحلية وهي تشمل الرسم على النشاط المهني، الضريبة على الأملاك، الضريبة الجزافية الوحيدة، وضرائب محصلة إلى فائدة البلديات دون سواها من الجماعات المحلية وهي تشمل الرسوم العقارية على الملكيات المبنية وغير المبنية، ورسم التطهير. كما صنف المشرع الضرائب غير المباشرة كما نص على ذلك قانون الضرائب غير المباشرة إلى جملة من الرسوم هي: رسوم المرور التي تفرض على مختلف المنتوجات والمشروبات والمشروبات الروحية، كالكحول والخمور وغيرها من المشروبات الأخرى، ورسوم الضمان والتعبير التي تفرض على مصنوعات الذهب والفضة والبلاتين، الرسم الصحي على اللحوم، رسم استعمال آلات الاستقبال الإذاعي.

لم يقتصر الإصلاح الضريبي الذي شهدته الجزائر، على الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، بل استحدث المشرع إلى جانبها جملة من الرسوم الأخرى كالرسوم على رقم الأعمال وغيرها من الرسوم الأخرى المتعلقة بحقوق التسجيل والطابع.

خاتمة

في ختام هذه الدروس نخلص إلى تسجيل الملاحظات التالية:

1. النظام الضريبي هو جملة العناصر الاقتصادية والاجتماعية والإيديولوجية والفنية التي يجب أخذها في الحسبان في سبيل تبني قواعد ضريبية تتلاءم مع طبيعة النظام السائد في الدولة.
2. اركان النظام الضريبي هي: الهدف، والوسيلة الفنية والتنظيمية، أما مكوناته فهي: الادارة الضريبية، والمجتمع الضريبي (المكلف بالضريبة والوعاء الضريبي).
3. العمليات الفنية للضرائب هي: التحديد، والتصفية، و التحصيل.
4. مؤشرات النظام الضريبي الجيد هي: التركيز، التشتت، مؤشر التآكل، تأخرات التحصيل، التحديد الموضوعية، التنفيذ، تكلفة التحصيل.
5. النظام الضريبي يتأثر بعدة عوامل منها: التقدم الاقتصادي للدولة، وطبيعة النظام السياسي السائد فيها، وكفاءة سلطاتها العمومية.
6. الضرائب هي اقتطاع نقدي مباشر، يفرض في غالب الأحيان سنويا على المكلف جبرا بصفة نهائية، وبدون مقابل، خدمة للنفع العام. ما جعلها تختلف عن الرسوم وغيرها من الإيرادات الأخرى كالإتاوات والثلثن العام و عائدات الدومين والقروض.
7. تصنف الضرائب وفقا للمادة الخاضعة لها إلى: ضرائب على الأموال، وضرائب على الأشخاص، وتصنف بالنظر إلى الجهة المستفيدة منها: إلى ضرائب عائدة للحكومة، وأخرى للجماعات الإقليمية، وضرائب عائدة للمنظمات الدولية، وتصنف من حيث العبء الضريبي إلى ضرائب مباشرة يتحملها المكلف مباشرة وضرائب غير مباشرة يستطيع المكلف نقل عبئها إلى شخص آخر.
8. للضرائب وظائف: مالية، اقتصادية واجتماعية، وسياسية، وأدوات هي: الاعفاء، التأجيل، القرض، وتخفيض الوعاء الضريبي.
9. القانون الضريبي هو: "مجموعة القواعد القانونية التي تبين كيفية جبي الضرائب والرسوم المماثلة لها في جميع مراحلها المتعلقة بالتشريع الضريبي وتحديد الوعاء الضريبي وتسعير الضرائب و تحصيلها و كيفية حل النزاعات المتعلقة بها.

قائمة المصادر والمراجع

أولاً: المدونات القانونية

1. المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، نشرة 2019.
2. المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، نشرة 2019.
3. المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، قانون الضرائب غير المباشرة، نشرة 2019.
4. المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، قانون الإجراءات الجبائية، نشرة 2019.
5. المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، قانون الرسم على قيمة الأعمال، نشرة 2022.
6. المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، قانون الاجراءات الجبائية، نشرة 2023.
7. المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، نشرة 2023.
8. الأمر 75-58 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر 1975، المتضمن القانون المدني المعدل والمتمم، الرابط: <https://www.joradp.dz/trv/acivil>، تاريخ المشاهدة: 02 جانفي 2020.
9. الأمر 75-59 المؤرخ في 20 رمضان 1395 الموافق 26 سبتمبر 1975، المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم، الرابط: <https://www.joradp.dz/TRV/ACom>، تاريخ المشاهدة: 02 جانفي 2020.

ثانياً: القوانين والأوامر

1. قانون عضوي 10-22 مؤرخ في 09 ذي القعدة 1443 الموافق 09 جوان 2022 يتعلق بالتنظيم القضائي، ج رقم 41، 16 جوان 2022.
2. قانون عضوي 11-22 مؤرخ في 09 ذي القعدة 1443 الموافق 09 جوان 2022 يعدل ويتمم القانون العضوي 01-98 المتعلق بتنظيم مجلس الدولة وسيره واختصاصه، ج. ر.ج.ج.د.ش، العدد 41، 16 جوان 2022.
3. La loi 62.155 du 31 Décembre 1962 J.O.R.A.D.P 1er année b° 11 31 Décembre 1962
4. القانون 62-157 المؤرخ في 31 ديسمبر 1962، ج. ر.ج.ج.د.ش، العدد 02، 11 جانفي 1963.
5. قانون رقم 64-360 المؤرخ في 26 شعبان 1384 الموافق ل 31 ديسمبر 1964 المتضمن اعتماد الاثني عشرية المؤقتة برسم ميزانية التسيير لعام 1965، ج. ر.ج.ج.د.ش، العدد 64، 31 ديسمبر 1964.
6. القانون رقم 65-93 المؤرخ في 06 ذي الحجة عام 1384 الموافق 08 أفريل 1965، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 1965، ج. ر.ج.ج.د.ش، العدد 14، 32 أفريل 1965.
7. القانون رقم 65-320، مؤرخ في 08 رمضان عام 1385 الموافق 31 ديسمبر سنة 1965، المتضمن قانون المالية لعام 1966، ج. ر.ج.ج.د.ش، العدد 108، 31 ديسمبر 1965.
8. قانون المالية التكميلي لسنة 1965 رقم 65-93 المؤرخ في 06 ذي الحجة عام 1384 الموافق 08 أفريل 1965، ج. ر.ج.ج.د.ش، العدد 32، 14 أفريل 1965.

9. الأمر 75-87 المؤرخ في 27 ذي الحجة 1395 الموافق 30 ديسمبر 1975 المتضمن الموافقة على القوانين الجبائية، ج.ر.ج.ج.د.ش.، العدد 104، 30 ديسمبر 1975.
10. الأمر 76-101 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396 الموافق 09 ديسمبر 1976 يتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ج.ر.ج.ج.د.ش.، العدد 102، 22 ديسمبر 1976.
11. الأمر 76-102، المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396 الموافق 09 ديسمبر 1976 يتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال، ج.ر.ج.ج.د.ش.، العدد 103، 26 ديسمبر 1976.
12. الأمر 76-104 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396 الموافق 09 ديسمبر 1976 يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، ج.ر.ج.ج.د.ش.، العدد 70، 02 أكتوبر 1977.
13. الأمر 73-29 المؤرخ في 05 جمادى الثانية 1393 الموافق في 05 يوليو 1973 المتضمن إلغاء القانون 62-157 المؤرخ في 31 ديسمبر 1962 والرامي التمديد، حتى إشعار آخر، لمفعول التشريع النافذ إلى 31 ديسمبر 1962، ج.ر.ج.ج.د.ش.، العدد 62، 03 أوت 1973.
14. الأمر 73-64 المؤرخ في 03 ذي الحجة عام 1393 الموافق 28 ديسمبر 1973، متضمن قانون المالية لسنة 1974، ج.ر.ج.ج.د.ش.، العدد 104، 28 ديسمبر 1973.
15. الأمر 74-16 مؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1394 الموافق 31 ديسمبر 1974 متضمن قانون المالية لسنة 1975، ج.ر.ج.ج.د.ش.، العدد 105، 31 ديسمبر 1974.
16. القانون 79-07 المؤرخ في 21 جويلية 1979 المتضمن الموافقة على قانون الجمارك، ج.ر.ج.د.ش.، العدد 30، 24 جويلية 1979.
17. القانون 82-14 المؤرخ في 14 ربيع الأول عام 1403، الموافق 30 ديسمبر 1982، المتضمن الموافقة على قانون المالية لسنة 1938، ج.ر.ج.ج.د.ش.، العدد 57، 30 ديسمبر 1983.
18. القانون 88-33 المؤرخ في 22 جمادى الأول عام 1409، الموافق لـ 31 ديسمبر 1988، المتضمن الموافقة على قانون المالية لسنة 1989، ج.ر.ج.ج.د.ش.، العدد 54، 31 ديسمبر 1988.
19. القانون 88-05 المؤرخ في 12 جانفي 1988 المعدل والمتمم للقانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية، ج.ر.ج.ج.د.ش.، العدد 02، 13/01/1988.
20. القانون 89-24 المؤرخ في 31 ديسمبر 1989 المعدل والمتمم للقانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية، ج.ر.ج.ج.د.ش.، العدد 01، 03/01/1990.
21. القانون رقم 16-01، المتضمن التعديل الدستوري الجزائري، ج.ر.ج.ج.د.ش.، العدد 14، 07 مارس 2016.
22. القانون 22-24 مؤرخ في أول جمادى الثانية 1444 الموافق 25 ديسمبر 2022 يتضمن قانون المالية لسنة 2023، ج.ر.ج.ج.د.ش.، العدد 89، 29 ديسمبر 2022.

ثالثا: المراسيم والقرارات

1. المرسوم الرئاسي 2000-364 مؤرخ في 20 شعبان 1421 الموافق 16/11/2000، المتضمن المصادقة على الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية وحكومة كندا قصد تجنب الازدواج الضريبي وتفادي التهرب الجبائي في ميدان الضريبة على الدخل والثروة، ج.ر، العدد 68، 19 نوفمبر 2000.
2. المرسوم الرئاسي 95-186 مؤرخ في 17 صفر 1416 الموافق 15 يوليو 1995، المتضمن المصادقة على الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة رومانيا قصد تجنب الازدواج الضريبي وتفادي التهرب الجبائي في ميدان الضريبة على الدخل والثروة وعلى البروتوكول الإضافي الموقعين في الجزائر في 28 يونيو 1994، ج.ر.ج.د.ش، العدد 37، 16 يوليو 1995.
3. المرسوم الرئاسي رقم 106-127 مؤرخ في 04 ربيع الاول عام 1427 الموافق 03 أفريل 2006 يتضمن التصديق على الاتفاقية بين الحكومة الجزائرية وحكومة فدرالية روسيا من أجل تجنب الازدواج الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة، الموقعة بالجزائر في 10 مارس 2006، ج.ر.ج.د.ش، العدد 21، 05 أفريل 2006.
4. المرسوم الرئاسي 94-305 مؤرخ في 26 ربيع الثاني 1415 الموافق 02 أكتوبر 1994 المتضمن المصادقة على الاتفاقية المبرمة بين الحكومة الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة الجمهورية التركية قصد تجنب الازدواج الضريبي في ميدان الضريبة على الدخل والثروة وعلى البروتوكول الملحق الموقعين في أنقرة في 02 غشت 1994، ج.ر.ج.د.ش، عدد 65، 12 أكتوبر 1994.
5. المرسوم الرئاسي رقم 04-435 مؤرخ في 17 ذي القعدة 1425 الموافق 29 ديسمبر 2004 يتضمن التصديق على الاتفاقية بين الجمهورية الجزائرية والجمهورية البلغارية من أجل تجنب الازدواج الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة، الموقعة في الجزائر في 25 أكتوبر 1998، ج.ر.ج.د.ش، العدد 01، 02 جانفي 2005.
6. المرسوم الرئاسي رقم 15-336 مؤرخ في 15 ربيع الأول عام 1437 الموافق 27/12/2015 يتضمن التصديق على الاتفاقية بين الجمهورية الجزائرية والجمهورية الإسلامية الموريتانية من أجل تفادي الازدواج الضريبي وتجنب التهرب والغش الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة الموقعة بالجزائر بتاريخ 11 ديسمبر سنة 2011، ج.ر.ج.د.ش، العدد 70، 29 ديسمبر 2015.
7. المرسوم الرئاسي 03-276 المؤرخ في 15 جمادى الثانية 1424 الموافق 14 غشت 2003 المتضمن التصديق على الاتفاقية بين حكومة الجزائر وحكومة البحرين بشأن تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب بالنسبة للضريبة على الدخل، الموقعة 11 يونيو 2000، ج.ر.ج.د.ش، العدد 50، 20 غشت 2003.
8. المرسوم الرئاسي 91-234 المؤرخ في 08 محرم 1421 هـ الموافق 20 يوليو 1991، يتضمن المصادقة على الاتفاقية بين الحكومة الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة الجمهورية الإيطالية قد تجنب

- الازدواج الضريبي على الدخل والثروة وتفادي التهرب والغش الجبائي والبروتوكول الإضافي الموقعين في الجزائر 03 فيفري 1991، ج.ر.ج.د.ش، العدد 35، 24 يوليو 1991،
9. المرسوم الرئاسي 04-131 المؤرخ في 29 صفر 1425 الموافق 04/19/2004 المتضمن التصديق على الاتفاقية بين الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وديوان وزراء أوكرانيا قصد تجنب الازدواج الضريبي وتفادي التهرب والغش الجبائي في ميدان الضريبة على الدخل والثروة الموقعة في الجزائر 14 ديسمبر 2002، ج.ر.ج.د.ش، العدد 27، 28 أفريل 2004.
10. المرسوم الرئاسي 02-121 المؤرخ في 24 محرم 1423 الموافق 07/04/2002 المتضمن المصادقة على الاتفاقية بين الحكومة الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة الجمهورية الفرنسية قصد تجنب الازدواج الضريبي وتفادي الغش والتهرب الجبائي ووضع قواعد المساعدة المتبادلة في ميدان الضريبة على الدخل والثروة والتركات الموقعة بالجزائر في 17 أكتوبر 1999، ج.ر.ج.د.ش، العدد 25، 10 أفريل سنة 2002.
11. المرسوم الرئاسي 02-432 المؤرخ في 05 شوال 1423 الموافق 09 ديسمبر 2002 المتضمن المصادقة على الاتفاقية بين الجمهورية الجزائرية ومملكة بلجيكا قصد تفادي الازدواج الضريبي وإرساء قواعد التعاون المتبادل في ميدان الضرائب على الدخل والثروة، الموقعة بالجزائر 15 ديسمبر 1991، ج.ر.ج.د.ش، العدد 82، 11 ديسمبر 2002.
12. المرسوم الرئاسي 05-194 المؤرخ في 29 ربيع الثاني 1426 الموافق 28/05/2005، المتضمن التصديق على الاتفاقية بين الحكومة الجزائرية وحكومة جمهورية النمسا في مجال الضرائب على الدخل وعلى الثروة، الموقعة بفيينا في 17 يونيو 2003، ج.ر.ج.د.ش، العدد 38، 01 يونيو 2005.
13. المرسوم الرئاسي 20-442 مؤرخ في 15 جمادى الأولى عام 1442 الموافق 30 ديسمبر سنة 2020 يتعلق بإصدار التعديل الدستوري المصادق عليه في استفتاء أول نوفمبر سنة 2020 في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، ج.ر.، العدد 82، 30 ديسمبر سنة 2020.
14. المرسوم التنفيذي 22-435 مؤرخ في 17 جمادى الأولى عام 1444 الموافق 11 ديسمبر 2022 يحدد دوائر الاختصاص الاقليمي للحاكم الادارية للاستئناف والمحاكم الادارية، ج ر 84، 14 ديسمبر 2022.
15. القرار المؤرخ في 16 ربيع الثاني عام 1385 الموافق 14 أوت 1965 المتعلق بكيفيات تطبيق الضريبة على المرتبات والأجور المتخذة وفقا للمواد من 101 إلى 121 المستحدثة في قانون الضرائب، ج.ر.ج.د.ش، العدد 72، السنة الثانية، 31 أوت 1965.

رابعاً: الكتب

1. أبو العلا (يسري محمد) وآخرون، المالية العامة والتشريع الضريبي، كلية الحقوق، جامعة بنها، دون تاريخ.
2. الأعرس(خديجة)، اقتصاديات المالية العامة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، المعادي، القاهرة، 2016.
3. برحماني (محفوظ)، المالية العامة في التشريع الجزائري، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2015.
4. بوعزم(عائشة)، جرائم جباية الشركات التجارية، مركز الكتاب الأكاديمي، المملكة الأردنية الهاشمية، 2020.
5. الجنابي(طاهر)، علم المالية العامة والتشريع المالي، كلية القانون، جامعة بغداد، دارالكتب للطباعة والنشر، بغداد، 1990.
6. الحجازي (السيد مرسي)، النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1998.
7. الحلاق (محمد)، التشريع الضريبي، منشورات الجامعة الافتراضية السورية، الجمهورية العربية السورية، 2018.
8. حسين (حسين مصطفى)، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995.
9. حشيش(عادل أحمد)، أصول المالية العامة دراسة تحليلية لمقومات مالية الاقتصاد العام، مؤسسة الثقافة الجامعية، الإسكندرية، دون تاريخ.
10. خلاصي (رضا)، شذرات المالية العامة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2016.
11. خلاصي (رضا)، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014.
12. دراز(عبد المجيد) وآخرون، النظم الضريبية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، بيروت، 1989.
13. Denidni (Y), La Pratique Du Système Budgétaire De L'état En Algérie, O.P.U, Alger, 2002.
14. الرفاعي(أحمد محمد)، المدخل للعلوم القانونية، كلية الحقوق، جامعة بنها، 2008.
15. الزبيدي (علي باسط على جاسم)، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي: التباين في الأنظمة الضريبية القائمة في الدول العربية، دار الحامد، ط 01، المملكة الأردنية الهاشمية، 2007.
16. ساحل(محمد)، المالية العامة، جسور للنشر والتوزيع، ط1، المحمدية، الجزائر، 2017.
17. سعادي (محمد)، قانون المنظمات الدولية، المصرية للنشر والتوزيع، ط 01، القاهرة، 2019.
18. شيحة(مصطفى رشدي)، التشريع الضريبي، الدار الجامعية، بيروت، 1988.

19. صديق (رمضان)، الوجيز في المالية العامة والتشريع الضريبي، دار النهضة العربية، القاهرة، دون تاريخ
20. العمري (هشام محمد صفوت)، اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية، مطبعة التعليم العالي، بغداد، ط2 ، 1988.
21. عناية (غازي)، النظام الضريبي في الفكر المالي والإسلامي (دراسة مقارنة)، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2003.
22. عياد (علي عباس)، النظم الضريبية المقارنة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 1983.
23. عكاشة (محمد عبد العال)، المجذوب (طارق)، تاريخ النظم القانونية والاجتماعية، الدار الجامعية للطباعة والنشر، القاهرة، 1998.
24. فارس (السبتي)، المنازعة الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، دار هومة ، الجزائر، 2008.
25. قدي (عبد المجيد)، دراسات في علم الضرائب، ط1، دار جرير، عمان، 2011.
26. القيسي (أعاد علي حمود)، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2015.
27. محرز (محمد عباس)، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، ط 2، الجزائر، 2005.
28. مهدي (محفوظ)، علم المالية العامة والتشريعي المالي والضريبي، دون دار نشر، 2005.
29. محيو (أحمد)، المنازعات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992.
30. ناصر (مراد)، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتحقيق، دار هومة، الجزائر، 2003.
- خامسا: المقالات
1. اليزامي (سهام)، القانون الضريبي وارتباطاته بفروع القانون الأخرى، مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية، عدد خاص: النظام الضريبي المغربي (بين التاريخ والتشريع والقضاء)، دار السلامة للطباعة والنشر والتوزيع، الرباط.
2. بكرتي (بومدين)، الجباية العادية كمصدر هام للإيرادات العامة في الجزائر دراسة اقتصادية وقياسية، مجلة التنمية والإستراتيجية، جامعة مستغانم، الجزء 05، العدد 09.
3. بوعافية (رضا)، المنازعة الضريبية في التشريع الجزائري (الرسم على القيمة المضافة نموذجا)، مجلة الأستاذ الباحث للدراسات القانونية والسياسية، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، المجلد 06، العدد 02، ديسمبر 2021.
4. حايدي (فاطمة)، مدى حاجة القاضي الإداري للخبرة القضائية في المنازعات الجبائية من منظور التشريع والقضاء (الجزائر والمغرب)، مجلة أبحاث قانونية وسياسية، العدد، جوان 2018.
5. زوايمية (رشيد)، المركز القانوني للمؤسسة العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، المجلة الأكاديمية للبحث القانوني، جامعة عبد الرحمن ميرة، المجلد 13، العدد 02، 2022.

6. صابور (لخضر)، الضرائب والرسوم الجبائية العائدة كليا لفائدة البلديات، مجلة دراسات وأبحاث المجلة العربية للدراسات والابحاث في العلوم الانسانية والاجتماعية، المجلد 13، العدد 04، 2021.
7. عباد (رزيقة)، بن سالم (جمال)، السلطة التنظيمية في ظل التعديل الدستوري لسنة 2020، مجلة آفاق للعلوم، المجلد 07، العدد 03، جامعة زيان عاشور الجلفة، 2022.
8. عبيرات (مقدم)، التنونسي (أمنة)، عبد العالي (سارة)، النظام الضريبي الأمريكي والسويسري والجزائري (دراسة مقارنة)، مجلة دراسات جبائية، المجلد الثاني، العدد 01، جامعة البليدة لونيبي علي، 2013.
9. العريان (ذكي عبد الهادي)، التشريع الضريبي وضمانات تحصيل الضريبة حماية للأموال العامة، المؤتمر الدولي الثالث: حماية المصلحة العامة في الشريعة الإسلامية والقانون الوضعي، الجزء 02، الرابط: https://mksq.journals.ekb.eg/article_245729_d331887fc794d456ed54ee8c4d324da
10. عطوي (خالد)، تخصيص وتوزيع الضرائب والرسوم في النظام الجبائي الجزائري: النسب المثوية واشكالاتها القانونية، مجلة القانون والمجتمع، المجلد 09، العدد 02، جامعة أحمد دراية أدرار، 2021.
11. عطوي (خالد)، القانون الواجب التطبيق على الهيئات العمومية في الجزائر، مجلة صوت القانون المجلد 08، العدد 01، جامعة خميس مليانة، 2021.
12. محمد (محمد عبد اللطيف)، الإتاوة في القانون الخاص، والقانون العام والقانون المالي، مجلة الرافدين للحقوق، جامعة الموصل، العراق، المجلد 22، العدد 80، 2022.
13. المهايبي (محمد خالد)، دور الضريبة في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 19، العدد 02، 2003.
14. المراكثي (عبد الجبار)، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة بالمغرب، المنارة للدراسات القانونية والإدارية، عدد خاص حول القانون الضريبي، دار السلام للطباعة والنشر والتوزيع، المغرب، 2020.

سادسا: أطاريح الدكتوراه

1. بوزيدة (حميد)، النظام الضريبي وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة 1992-2004، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2006.
2. صدوق (المهدي)، التسوية الودية لمنازعات الوعاء الضريبي في التشريع الجزائري، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2019.
3. طالبي (محمد)، السياسة الجبائية كأداة لاندماج الاقتصاد الجزائري في الاقتصاد العالمي، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2012.
4. فجاتي (عبد الحميد)، دور الجباية البترولية في تحقيق التوازن الاقتصادي دراسة قياسية تحليلية لحالة الجزائر 1980-2014، أطروحة دكتوراه، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2017.

5. مختار (عبد الهادي)، الإصلاحات الجبائية ودورها في تحقيق العدالة الاجتماعية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2016.

سابعاً: مذكرات الماجستير

1. حاكم (الطاهر)، طرق الطعن في قرارات الإدارة الجبائية في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2015.

2. حدوش (كريمة)، مصادر قوانين الميزانية والمالية في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2017.

3. دخله (سمر عبد الرحمن محمد)، النظم الضريبية بين الفكر المالي المعاصر والفكر المالي الإسلامي دراسة تحليلية مقارنة، أطروحة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2004.

4. دواعر (عفاف)، المركز القانوني لهيئات الرقابة العليا في مجال المالية العمومية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2013، ص 11.

5. شريف (محمد)، السياسة الجبائية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي حالة الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2010.

6. قصاص (سليم)، المنازعات الضريبية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة منتوري، قسنطينة، 2008.

7. قنادزة (جميلة)، الجباية البترولية في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2011.

8. عجلان (العايشي)، ترشيد النظام الجبائي في مجال الوعاء والتحصيل، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006.

9. عفيف (عبد الحميد)، فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة دراسة حالة الجزائر خلال الفترة الممتدة من 2001 إلى 2012، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس - سطيف 1، 2014، ص 11.

10. لكحل (عائشة)، المنازعات الضريبية أمام الجهات القضائية في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 01، 2015.

ثامناً: مذكرات الماستر

1. أغيت (مسيكة)، حميدوش (ثينة)، إشكالية التحصيل الضريبي بين امتيازات إدارة الضرائب و ضمانات المكلف بالضريبة، مذكرة ماستر، جامعة عبد الرحمن ميرة، بجاية، 2015.

2. بلعروسي (سيدي محمد)، عيساوي (عبد القادر)، الامتيازات الجبائية لتحفيز الاستثمار الخاص في الجزائر، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2016
 3. حميد (بلال)، السياسة الضريبية في الجزائر، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015.
 4. خنيش (وحيد)، جودي (ناصر)، السلطة التنظيمية لرئيس الجمهورية، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمن ميرة، بجاية، 2017.
 5. ديام (هاجر)، بلوناس (سعاد)، فعالية النظام الجبائي الجزائري في مجالي الوعاء والتحصيل، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجيلالي بونعامة بخميس مليانة، 2017.
 6. بن شريف (ليدية)، بلقبلة (فيروز)، لإجراءات الإدارية والقضائية في منازعات الضرائب في الجزائر، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمن ميرة، بجاية، 2016،
 7. الضب (طارق)، الإصلاح الضريبي في الجزائر، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة.
 8. عبد الكريم (هاني)، رشيد (طارق)، مصادر قانون المالية في الجزائر، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة زيان عاشور، 2017.
- تاسعا: المحاضرات
1. حجار (مبروكة)، محاضرات في القانون الجبائي، مطبوعة موجهة لطلبة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2018.
 2. حميران (محمد)، محاضرات في مقياس الجباية المعمقة للمؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحيى، 2017.
 3. بن دحو (نور الدين)، مطبوعة بيداغوجية بعنوان المنازعات الضريبية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة سيدي بلعباس، 2021.
 4. دوداح (رضوان)، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2017.
 5. ذبيح (ميلود)، دروس في مقياس القانون الضريبي والمنازعات الضريبية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة المسيلة، 2020.
 6. قاشي (يوسف)، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الأولى ماستر، جامعة محند أولحاج البويرة، 2015.
 7. لجناف (عبد الرزاق)، محاضرات في مقياس جباية المؤسسة، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 3، 2018.
 8. معلم (يوسف)، محاضرات في المالية العامة، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة 1، دون تاريخ.

عاشرا: الدروس على الخط

1. آل زيارة (كمال عبد حامد)، التمييز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، محاضرات المالية العامة والتشريع الجبائي، المحاضرة 14، كلية القانون، جامعة أهل البيت، العراق، الرابط: <https://abu.edu.iq/law/courses/2/public-finance-financial-legislation/14>، تاريخ المشاهدة: 2019/12/25.
2. جامعة عنابة، - تصنيف الضرائب، ص 01، الرابط: https://elearning-facsceg.univ-annaba.dz/pluginfile.php/6457/mod_resou، تاريخ المشاهدة: 06 مارس 2023.
3. عبيس (كاظم)، مدخل في الضريبة وعلاقتها بالقانون تاريخ المشاهدة: 2019/12/25، الرابط: www.uobabylon.edu.iq/uobColeges/lecture.aspx?fid=7&depid=1&cid=33735، تاريخ المشاهدة: 2019/12/24.
4. المرزوك (حامد عباس محمد)، المقارنة بين الثمن العام والرسم، 2012/12/31، الرابط: <http://www.uobabylon.edu.iq/uobColeges/lecture.aspx?fid=7&depid=1&cid=33735>، تاريخ المشاهدة: 2019/12/24.

حادي عشر: المواقع الالكترونية

1. Mokhtar81، مفاهيم عامة حول الجباية، 2010 /04/24، الرابط الالكتروني: <https://www.djelfa.info/vb/showthread.php?t=295528>، تاريخ المشاهدة: 2019/12/21.
2. Zakaria10، النظام الضريبي في الجزائر 1962-2005، 28 أبريل 2009، الرابط الالكتروني: <https://fafi.ahlamontada.com/t2-topic>، تاريخ المشاهدة: 2019 /12/26.
3. الإطار القانوني للتشريع الجبائي، 2019، الرابط: <https://universitylifestyle.net/>، تاريخ المشاهدة: 2019/12/29.
4. ضريبة، الرابط: <https://ar.wikipedia.org/wiki/ضريبة>، تاريخ المشاهدة: 06 مارس 2023.
5. Admin، دروس في المالية العامة، 31 أكتوبر 2010، الرابط الالكتروني: <http://sciencesjuridiques.ahlamontada.net/t1495-topic>، تاريخ المشاهدة: 28 ديسمبر 2019.
6. هند ابراهيم، الفرق بين الضريبة والاتاوة، 06 ماي 2020، الرابط: <https://www.mohamah.net/law/>، تاريخ المشاهدة: 10 مارس 2023.
7. علاقة القانون الجبائي بمختلف فروع القانون، 2019، الرابط: <https://universitylifestyle.net/>، تاريخ المشاهدة: 01 جانفي 2020.
8. المديرية العامة للضرائب، إجراءات الرقابة الجبائية، 2021، ص 01، الرابط: https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/brochures_ar/procedures_du_controle_fiscal_ar_2021.pdf، تاريخ المشاهدة: 01 جانفي 2023.
9. مستشارة الدولة بالغرفة الثانية لمجلس الدولة، منازعات التحصيل وتمييزها عن منازعات الوعاء، 07 جويلية 2021، الرابط: <https://www.conseildetat.dz/ar/>، تاريخ المشاهدة 18 مارس 2023.

فهرس الموضوعات

2.....	مقدمة:
4.....	المبحث الأول: النظام الضريبي
5.....	المطلب الأول: تعريف النظام الضريبي وذكر عناصره
5.....	الفرع الأول: تعريف النظام الضريبي
5.....	أولاً: التعريف الضيق للنظام الضريبي
6.....	ثانياً: التعريف الواسع للنظام الضريبي
7.....	الفرع الثاني: أركان النظام الضريبي
7.....	أولاً: هدف النظام الضريبي
7.....	ثانياً: وسيلة النظام الضريبي
8.....	ثالثاً: التشريع الضريبي
8.....	الفرع الثالث: مكونات النظام الضريبي
9.....	أولاً: الإدارة الضريبية
9.....	ثانياً: المجتمع الضريبي
10.....	1: الشخص المكلف بدفع الضريبة
10.....	2: الوعاء الضريبي
10.....	3: تحديد الضريبة
13.....	4: تصفية الضريبة
14.....	5: تحصيل الضريبة
16.....	المطلب الثاني: مؤشرات النظام الضريبي الجيد والعوامل المؤثرة فيها
16.....	الفرع الأول: مؤشرات النظام الضريبي الجيد
16.....	أولاً: مؤشرات vito.tanzi للنظام الضريبي الجيد
17.....	ثانياً: مؤشرات أخرى لتصميم الأنظمة الضريبية الجيدة
18.....	الفرع الثاني: العوامل المؤثرة في النظام الضريبي
18.....	أولاً: التقدم الاقتصادي
18.....	ثانياً: النظام الاقتصادي والسياسي
18.....	ثالثاً: العوامل التاريخية

19.....	رابعاً: العوامل الاجتماعية
19.....	خامساً: كفاءة السلطات التشريعية والتنفيذية والقضائية
21.....	المبحث الثاني: الضريبة
21.....	المطلب الأول: مفهوم الضرائب
22.....	الفرع الأول: تعريف وخصائص الضريبة
22.....	أولاً: تعريف الضريبة
23.....	ثانياً: خصائص الضريبة
23.....	1- الضريبة أداء نقدي لا عيني
23.....	2- الضريبة عمل من أعمال السيادة تفرض جبراً
24.....	3- الضريبة تفرض بصفة نهائية
24.....	4- الضريبة فريضة دون مقابل
24.....	5- الضريبة تهدف إلى تحقيق النفع العام
24.....	ثالثاً: الأسس النظرية لفرض الضريبة
24.....	1- فرض الضريبة على أساس العقد الاجتماعي أو نظرية المنفعة
25.....	2- فرض الضريبة على سيادة الدولة أو نظرية التضامن الاجتماعي
26.....	الفرع الثاني: أنواع الضرائب، قواعدها وأهدافها
26.....	أولاً: أنواع الضرائب
26.....	1: تصنيف الضرائب وفقاً للوعاء الضريبي
26.....	2: تصنيف الضرائب وفقاً للجهة المستفيدة منها
28.....	3: تصنيف الضرائب من حيث العبء الضريبي
28.....	4: تصنيف الضرائب وفقاً للواقعة المنشئة لها
28.....	5: تصنيف الضرائب وفقاً لطريقة حسابها
28.....	ثانياً: قواعد فرض الضريبة
29.....	1: قواعد آدم سميث في فرض الضريبة
29.....	أ- قاعدة العدالة
29.....	ب- قاعدة الوضوح "اليقين"
29.....	ج- قاعدة الملاءمة في التحصيل

30	د- قاعدة الاقتصاد في النفقة.....
30	2: قواعد كتاب المالية المحدثين في فرض الضريبة.....
30	أ- قاعدة المرونة.....
30	ب- قاعدة الثبات.....
30	ج- قاعدة الإنتاجية.....
30	د- قاعدة السنوية.....
31	ثالثا: وظائف الضريبة و أدواتها.....
31	1: وظائف الضريبة.....
31	أ: الوظيفة المالية للضريبة.....
31	ب: الوظيفة الاقتصادية للضريبة.....
31	ت: الوظيفة الاجتماعية للضريبة.....
32	ث: الوظيفة السياسية للضريبة.....
32	2: أدوات السياسة الضريبية.....
32	أ: الاعفاءات الضريبية.....
32	ب: تخفيضات الوعاء الضريبي و الأسعار المنخفضة.....
32	ت: تأجيل الضريبة.....
32	ت: القرض الضريبي.....
33	المطلب الثاني: تمييز الضرائب عن غيرها من الإيرادات.....
33	الفرع الأول: تمييز الضرائب عن الإيرادات المنتظمة.....
34	أولا: تمييز الضريبة على الرسم.....
34	1- الشكل القانوني للضريبة والرسم.....
35	2- مقابل التحصيل في الرسم والضريبة.....
35	3- هدف تحصيل الرسم و الضريبة.....
35	4- وقت تحصيل الرسم والضريبة.....
35	5- تحديد قيمة الرسم والضريبة.....
36	ثانيا: تمييز الضرائب عن إيرادات الدومين.....
36	1- تمييز الضرائب عن إيرادات الدومين العام.....

- 2- تمييز الضرائب عن إيرادات الدومين الخاص.....37
- ثالثا: تمييز الضريبة عن الثمن العام.....38
- 1- تمييز الضريبة عن الثمن العام من حيث أساس و درجة الاجبار.....38
- 2: تمييز الضريبة عن الثمن العام من حيث الفئة المكلفة بدفعهما.....39
- 3: تمييز الضريبة عن الثمن العام من حيث مقابل الدفع وهدفه.....39
- 4- اختلاف الضريبة عن الثمن العام من حيث ظروف فرضهما على المكلف بدفعهما.....40
- 5- اختلاف الضريبة عن الثمن العام من حيث قواعد المحاسبة.....40
- 6- اختلاف الضريبة عن الثمن العام من حيث نظام الأموال.....40
- 7: اختلاف الضريبة عن الثمن العام من حيث نظام المنازعات.....41
- الفرع الثاني: تمييز الضرائب عن الايرادات غير المنتظمة.....42
- أولا: تمييز الضرائب عن الإتاوات.....42
- 1: اختلاف الضريبة عن الاتاوة من حيث أساسهما القانوني.....42
- 2: اختلاف الضريبة عن الاتاوة من حيث درجة الاجبار.....43
- 3: اختلاف الضريبة عن الاتاوة من حيث مقابلهما و الفئة المكلفة بدفعهما.....43
- 4- اختلاف الضريبة عن الاتاوة من حيث هدفهما وزمن تحصيلهما.....44
- 5- اختلاف الضريبة عن الاتاوة من حيث مراعاة ظروف المكلف بدفعها.....44
- ثانيا: تمييز الضرائب عن القروض العامة.....44
- 1: اختلاف الضريبة عن القرض من حيث الجهة المكلفة بدفعهما.....45
- 2: الأساس القانوني لفرض الضرائب والقروض.....45
- 3: الصيغة القانونية للضرائب والقروض.....45
- 4: الطبيعة القانونية للضرائب والقروض.....45
- 5: اختلاف الضرائب عن القروض من حيث صفتها النهائية.....46
- 6: اختلاف الضرائب عن القروض من حيث صفتها الجبرية.....46
- 7: شكل سندات الضرائب والقروض.....47
- 8: اختلاف الضرائب عن القروض من حيث مدتهما.....47
- 9: اختلاف الضرائب عن القروض من حيث طرائق انقضائها.....48
- المبحث الثالث: القانون الضريبي الجزائري.....50

50.....	المطلب الأول: خصوصية القانون الضريبي
50.....	الفرع الأول: مفهوم القانون الضريبي
50.....	1: تعريف القانون الضريبي
51.....	2: خصائص القانون الضريبي الجزائري
51.....	أ: القانون الضريبي الجزائري قانون سيادي
52.....	ب: القانون الضريبي قانون غير مقنن
53.....	ت: القانون الضريبي قانون موضوعي وإجرائي
53.....	ث: القانون الضريبي قانون مرتبط بمبدأ الإقليمية
54.....	ج- القانون الضريبي قانون فوري
54.....	ح: القانون الضريبي قانون استثنائي
54.....	خ- القانون الضريبي قانون مستقل بصفة نسبية
55.....	الفرع الثاني: استقلالية القانون الضريبي الجزائري
55.....	أولاً: القانون الضريبي قانون مستقل
57.....	ثانياً: القانون الضريبي غير مستقل
57.....	1: علاقة القانون الضريبي بفروع القانون العام
58.....	أ: علاقة القانون الضريبي بالقانون المالي
58.....	ب: علاقة القانون الضريبي بالقانون الدستوري
58.....	ت: علاقة القانون الضريبي بالقانون الإداري
59.....	2: علاقة القانون الضريبي بالقانون المدني
59.....	3: علاقة القانون الضريبي بالقانون التجاري
59.....	المطلب الثاني: مصادر القانون الضريبي الجزائري
60.....	الفرع الأول: الاتفاقيات الدولية والدستور
60.....	أولاً: الاتفاقيات الدولية
62.....	ثانياً: الدستور
62.....	1: تحديد الدستور لحقوق وواجبات الأشخاص في المجال الضريبي
62.....	2: تحديد الدستور لاختصاص وواجبات السلطات العامة في المجال الضريبي
63.....	الفرع الثاني: التشريع الضريبي

63.....	أولاً: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.....
63.....	ثانياً: قانون الضرائب غير المباشرة.....
64.....	ثالثاً: قانون الإجراءات الجبائية.....
64.....	رابعاً: قانون الرسم على قيمة الأعمال.....
64.....	الفرع الثالث: التشريع الفرعي.....
64.....	أولاً: التشريع التنظيمي.....
65.....	1: السلطة التنظيمية لرئيس الجمهورية.....
66.....	2: السلطة التنظيمية للوزير الأول أو رئيس الحكومة.....
67.....	ثانياً: التعليمات والمناشير.....
68.....	المطلب الثالث: تطور القانون الضريبي.....
68.....	الفرع الأول: الضرائب الجزائرية في المرحلة الانتقالية.....
68.....	أولاً: الضرائب الجزائرية في المرحلة الانتقالية الأولى.....
69.....	1: الهيكل الضريبي الجزائري غداة الاستقلال.....
69.....	2: الجانب القائل بعدم سيادة الهيكل الضريبي غداة الاستقلال.....
70.....	3: الجانب القائل بسيادة الهيكل الضريبي غداة الاستقلال.....
71.....	4: الاختلاف حول دستورية القوانين المؤطرة للضرائب الجزائرية.....
72.....	5: تردد المشرع الجزائري في تقنين الضرائب.....
74.....	ثانياً: الجباية الجزائرية في المرحلة الانتقالية الثانية.....
74.....	1: إلغاء المشرع للجبايات المقننة وفقاً للتشريعات الفرنسية.....
74.....	أ: الإلغاء التدريجي للضرائب الفرنسية.....
75.....	ب: الإلغاء النهائي للضرائب الفرنسية.....
75.....	2: تغير القيم المالية للضرائب الجزائرية.....
76.....	أولاً: الضرائب الجزائرية في طور التخطيط.....
76.....	1: تقنين الضرائب في قوانين خاصة وعامة.....
77.....	أ: القوانين الجبائية الخاصة.....
78.....	ب: قوانين المالية.....
78.....	(1) طبعة القانون رقم 84-17.....

78.....	دستورية القانون 17-84
79.....	2: الاعتماد على الجباية البترولية والعادية في التحصيل
79.....	3: كثرة الإعفاءات الجبائية وتفاوتها
79.....	ثانيا: الضرائب الجزائرية في طور الإصلاح
80.....	1: إصلاح الإدارة الضريبية
80.....	أ: المديرية العامة للضرائب
80.....	ب: المديرية المركزية
81.....	ت: المصالح الخارجية
81.....	2: إصلاح التشريع الضريبي
83.....	خاتمة
84.....	قائمة المصادر و المراجع
94.....	فهرس الموضوعات