

اساسيات في القانون الجبائي

مقدمة

يعنى القانون الجبائي بدراسة وجه من أوجه إيرادات الدولة والمتعلق بتحصيل أموال من الأشخاص المقيمين على إقليمها في شكل اقتطاعات نقدية تأخذ أشكالاً متعددة منها الرسم والضريبة شبه الجبائية والأتاوى لفائدة الدولة بغية تحقيق المصلحة العامة بمفهومها الواسع، بكل ما يشمله هذا التحصيل من مراحل تنتهي بانتقال الأموال من هؤلاء الأشخاص الذين يصطاح عليهم بالمولين لانهم يساهمون في تمويل خزينة الدولة، أو المكلفين لأنهم مكلفون بتحمل الأعباء العامة عن طريق دفع الضرائب، إلى الخزينة العامة. وتزداد أهمية الجبائية كمورد لتمويل الإيرادات العامة بكونها مورد دوري يتسم بنوع من الثبات على عكس الاعتماد على إيرادات أخرى كالمحروقات والغاز التي تتأثر بتقلبات الأسعار، أو القرض العام الذي يكلف بالإضافة إلى سداد قيمته تسديد قيمة فوائده، فالجبائية بمفهومها العام إذا وجدت بيئة سياسية واقتصادية واجتماعية سليمة من شأنها أن تنعش مالية الدولة فلا تتأثر بالأزمات الاقتصادية أو على الأقل يكون تأثيرها محدوداً.

1. تعريف القانون الجبائي: هو مجموعة من القواعد القانونية التي تنظم العلاقة بين

المكلف بالضريبة و الإدارة الضريبية.

2. مصادر القانون الجبائي: تعد مصادر القانون بمفهوم الواسع والعام مصادراً

لل قانون الجبائي باعتباره فرعاً من فروع القانون، والتي يمكن تقسيمها إلى مصادر

3. مكتوبة ومصادر غير مكتوبة، ومصادر أساسية ومصادر احتياطية و مصادر داخلية ومصادر خارجية. و على العموم فان هذه المصادر هي مصادر لقانون الجبائة و ليست مصادر للجبائية التي تنشأ دائما بنص القانون الذي يعد مصدرها الوحيد

4. علاقة القانون الجبائي بغيره من فروع القانون :

توجد علاقة وطيدة وذات طابع خاص بين القانون الجبائي وبعض القوانين الأخرى يتم إيجازها فيما يلي:

✓ **علاقة القانون الجبائي بقانون المالية:** قانون المالية هو عمل قانوني سيادي بالموازنة بين إيرادات الدولة ونفقاتها، حيث يقوم بتحليل القواعد المنظمة لإعداد وتنفيذ الميزانية العامة للدولة من نفقات وإيرادات عامة، بينما تنظم التشريعات الجبائية (قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانون الطابع وقانون التسجيل وقانون الضرائب غير المباشرة وقانون الإجراءات الجبائية) و المسائل المتعلقة بالجبائية، ومع ذلك تظهر العلاقة بين القانونين في كون قانون المالية يتكون من مادتين هما المالية العامة والقانون الجبائي وكلاهما تعالجان موضوع الضريبة التي تعد إيراد من إيرادات الدولة وهي بذلك تشكل جزءا من ميزانية الدولة، لذلك يتضمن قانون المالية عموما أحكاما خاصة في حالات الإصلاح الضريبي وتدرج معظم التغييرات الضريبية في السنة بموجب قانون المالية .

✓ **علاقة القانون الجبائي بالقانون الإداري:** تعتبر إدارة الضرائب جزءاً من التنظيم الإداري للدولة، لذلك تتمتع إدارة الضرائب بوصفها سلطة عامة بالصلاحيات والامتيازات الممنوحة للسلطة العامة الإدارية منها القوة التنفيذية للقرارات الإدارية التي لا يوقف نفاذها تظلم إداري أو دعوى قضائية التي يمتد تطبيقها للقرارات الإدارية الضريبية .

✓ **علاقة القانون الجبائي بالقانون التجاري:** يهدف القانون الضريبي إلى تغذية خزينة الدولة بالأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة عن طريق فرض الضرائب على الإيرادات الناتجة عن الأرباح المحققة وعن أوجه النشاط الاقتصادي عموماً، بينما يهدف القانون التجاري لتنظيم المعاملات التجارية خاصة العمليات المتعلقة بالثروات وتداولها ودعم الائتمان.

5. مبادئ القانون الجبائي:

- مبدأ المساواة: المادة 64 من الدستور "الكل سواسية في تحمل الأعباء العامة" كل الأفراد يدفعون الضريبة حسب مقدرتهم التكافلية.
- مبدأ الشرعية: لا ضريبة إلا بنص قانون وعادة قوانين المالية وهو يحقق العدالة واليقين في فرض الضريبة.
- مبدأ تحقيق المصلحة العامة: تقوم الضريبة بتمويل جميع نشاطات الدولة بما يحقق المصلحة العامة.

الضريبة

1. تعريف الضريبة

تعددت التعريفات حول الضريبة التي أوردها الكتاب وبالرغم من ذلك التعدد تبقى الخصائص العامة المستفادة من تلك التعريفات، ويمكن تعريفها: " بأنها فريضة نقدية تقتطعها الدولة أو من ينوب عنها من أشخاص القانون العام من أموال الأفراد جبرا و بصفة نهائية و بدون مقابل وتستخدمها لتغطية نفقاتها ، و الوفاء بمقتضيات و أهداف السياسة المالية للدولة .

الضريبة هي وسيلة التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية لتحقيق التوازن الاقتصادي ، وتوفير الشروط الضرورية لتحقيق التشغيل الكامل للموارد ولا تزال الضريبة أداة من أدوات السياسة المالية للدولة

والقانون وحده هو أساس فرض الضريبة، وأن هذا القانون مستمد من الدستور، ويختلف مفهوم الجباية عن مفهوم الضريبة ، ف **الجبائية** بالممدول الفقهي هي جمع الدولة للمال المترتب في ذمم الرعية من الزكاة والجزية والخراج وغير ذلك ، وبالممدول اللغوي هي الجمع والتحصيل واستيفاء ، وبالممدول القانوني هي مجموع اقتطاعات اجبارية المطبقة من طرف الدولة من ضرائب و رسوم و أتاوات و حقوق و اشتراكات وغيرها ، وتندرج الجباية ضمن ما يسمى بالنظام الجبائي ويعني " الهيكل المتفرد بلامحه وطريقة عمله لتحقيق أهداف المجتمع ، وهو اطار الذي تعمل بداخله مجموعة من الضرائب التي يراد باختيارها وتطبيقها

تحقيق أهداف السياسة الضريبية " ، كما يعني مجموع القواعد المنظمة للعلاقة بين المكلف بالضريبة والا دارة الضريبية ، أو هو " مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تنظم الا قطاع الضريبي في مراحل المختلفة من التشريع إلى التحصيل

أما **الضريبة Impot** فهي اقتطاع مالي يتحمله أشخاص طبيعيون ومعنويون حسب قدراتهم التساهمية ، وبدون مقابل ، بغية تغطية النفقات العمومية ، وتحقيق اهداف اقتصادية و اجتماعية، **والضريبة هي أداة من أدوات الجبائية** وصورة من صورها ، فهي تضع السياسة الجبائية موضع تطبيق وفقا لنظام ضريبي قائم يجسد حقيقة الوضع الاقتصادي واجتماعي للدولة ، والذي يصمم وفقا لمتطلبات هذا الواقع .

والنظام الضريبي في الجزائر يتم تحصيل موارده من طرف السلطة العامة على غرار جل النظم ، ويتم تحديد قواعد حساب الضريبة وفرضها وتحصيلها وفقا لمجموعة من القوانين هي:-قانون الضرائب المباشرة والرسوم المتماثلة،- قانون الرسوم على رقم اعمال، - قانون الضرائب غير المباشرة ، - قانون التسجيل ، - قانون الطابع ، - قانون الاجراءات الجبائية،- قانون المالية للسنة، وتدرج قوانين المالية لكل سنة تعديلات على النصوص المذكورة ، مما يعني أن النصوص القانونية المذكورة النازمة للضريبة تشهد تعديلات باستمرار تفرضها المتطلبات الاقتصادية والاجتماعية .

2. خصائص الضريبة

تختص الضريبة بما يلي :

- **الضريبة تفرض جبراً:** يعد فرض الضريبة مظهر من مظاهر السيادة والسلطة العامة لقيام الدولة بتحصيلها بالطرق الجبرية في حال امتناع المكلف عن تسديدها، دون أن يخل عنصر الجبرية هذا بفكرة الديمقراطية التي تتحقق من مناقشة ممثلي الشعب (البرلمان) مسألة فرض الضرائب واشتراط موافقتهم عليها .
- **الضريبة إلزامية:** ولا يكمن لإدارة الضريبة التفاوض مع الأفراد على التنازل عنها أو تعديل قيمها بما يخالف القانون لأن مصدر إلزامية الضريبة هو القانون، كما أن طبيعة الضريبة الإلزامية ليست عقابية كالغرامات .
- **الضريبة دون مقابل:** لا يستفيد المكلف بدفع الضريبة من منفعة خاصة، فهو إنما يدفعها على أساس مساهمته في تحمل أعباء المجتمع وفي تغطية أعباء الدولة التي تحمي الجماعة وتشرف عليهم .
- **الضريبة نهائية:** ذلك أن المكلف لا يسترد الضريبة التي دفعها فهي غير قابلة للاسترداد فهي ليست قرض أو وديعة.
- **الضريبة تهدف لتحقيق النفع العام:** إن حصيلة الضرائب موجهة لإشباع حاجات عامة للجمهور وليست مخصصة للإنفاق على مجال محدد بذاته .

3. القواعد الأساسية للضريبة :

هناك عدة مبادئ و قواعد يجب أن يأخذها المشرع بعين الاعتبار عند فرضه الضريبة

حتى يصبح النظام نظاما سليما و تنحصر هذه القواعد والتي وضعها "آدم سميث" في ما يلي :

(1) مبدأ العدالة: يقصد آدم سميث بقاعدة العدالة، أن تكون مساهمة الفرد في نفقات

الدولة وفقا لدخله أي أن سميث يقر الضريبة النسبية، إذ أن الفرد يدفع الضريبة وفقا لقدراته النسبية و أن العدالة ستحقق من خلال المساواة في التعامل مع جميع أفراد المجتمع بخصوص سعر الضريبة.

(2) مبدأ اليقين: أن تكون الضريبة مؤكدة ومحددة دون نشوب فريضة أي

غموض أو ابهام وذلك أن يكون سعرها ووعائها ونصابها وموعدها وإجراءات تحصيلها وكل ما يتصل بها من أحكام واضحة ومعروفة وصورة مسببة بالنسبة للمكلفين تشجيعا لهم على ترتيب التزاماتهم المالية ودفع ما عليهم منها في الوقت المناسب.

(3) مبدأ الملائمة: وهي أن تكون الأحكام المتعلقة بتحصيل الضريبة ملائمة للمكلف

في الوقت بالطريقة الملائمة للمكلف في أن يدفع الضريبة في الوقت المناسب كأن يدفع المزارع الضريبة بعد جني المحصول مثلا.

(4) مبدأ الاقتصاد في النفقة: إن مضمون هذه القاعدة هو الاقتصاد بتكاليف جباية

الضريبة، وهذا يعني أن يكون صافي الإيراد من الضريبة بعد طرح تكلفة الجباية والذي يدخل خزانة الدولة أكبر ما يمكن وبذلك على الدولة أن تختار

أسلوب الجباية ذو التكلفة الأقل .

4. اهداف الضريبة:

للضرائب عدة أهداف تظهر في شكل مزايا وإيجابيات أو في شكل توجهات إلى أنماط معينة مقصودة ومحددة في حد ذاتها منها :

➤ أهداف مالية واقتصادية :

- ✓ المساهمة في تغطية الأعباء العامة.
- ✓ تحقيق اقتصاد مستقر لا يتعرض للتضخم أو الانكماش.
- ✓ تشجيع مشروعات معينة مثل "السكن".
- ✓ حماية ودعم المنتجات الوطنية برفع الضريبة الجمركية.
- ✓ استعمال الضريبة في تمويل النفقات الحكومية يؤدي لزيادة الاستهلاك ورفع الطلب الكلي مما يساهم في تقليص البطالة.
- ✓ تخفيض الضريبة على الأرباح المعاد استثمارها يشجع الاستثمار.

➤ اهداف اجتماعية : إن الدولة بفرضها للضرائب تحقق أهداف اجتماعية نبيلة

حيث تؤدي إلى الحد من التفاوت في الدخل بين أفراد المجتمع وذلك بإعادة توزيع الدخل والثروة ويتحقق كل هذا بفرض ضريبة تصاعدية على الثروات الكبيرة والتركات .

➤ أهداف سياسية: تستعمل الضرائب والرسوم كآلية ضغط خاصة في حالات

الحروب التجارية كما هو الحال بين الولايات المتحدة الأمريكية واليابان، أو كآلية مساندة وتعاون وشراكة بين الدول وذلك في إطار تطبيق مبدأ المعاملة

بالمثل .

إن أهداف الضريبة السياسية لا تقتصر فقط على توفير الموارد اللازمة لخزينة الدولة و إنما مرتبطة بشكل مباشر بمخططات التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وذلك يمنح إعفاءات أو تخفيضات ضريبية لتنمية وتشجيع الاستثمار في المناطق المعزولة .

5. اساليب فرض الضريبة وكيفية تحصيلها

تعتبر الوظيفة المالية للجباية أهم وظيفة على مستوى الدولة، ويعد الميدان المالي للضريبة متسعا جدا في بلدان العالم الثالث نظرا لغياب الاسواق المالية وضعف الاجهزة المصرفية، ولكي تقوم الضريبة بهذه الوظيفة يجب أن تكون منتجة وهذا يتطلب إيجاد حل لثلاثة أنواع من المشاكل:

(1) مشكل الوعاء الضريبي

تحديد الوعاء الضريبي معناه تعيين الاداة التي على أساسها يتم إعداد الضريبة، تحديد قواعد تأسيس، الحدث المنشأ الذي يدل على ميلاد دين الخزينة، ويعرف الوعاء كذلك بأنه هو مجموع إجراءات تحديد و مراقبة المادة الخاضعة للضريبة التي تستعمل كقاعدة لتطبيق تسعيره خاصة لتحديد مبلغ الضريبة الواجب تأديته ولذلك فإن تحديد الوعاء سيتوجب نوعين من العمليات :

✓ اختيار المادة الخاضعة للضريبة : حيث تعتمد الانظمة الجبائية الحديثة في تصنيف المادة

الخاضعة للضريبة على المعيار الاقتصادي حيث تتكون أساسا من الدخل، أو رأس المال، أو الانفاق أي الانفاق عام .

✓ تقدير المادة الخاضعة للضريبة : تستعمل التقنية الجبائية أربعة طرق لتقدير المادة الخاضعة للضريبة وهي :

- طريقة النظام العام: بناء على تصريح يقدمه المكلف بنفسه .
- طريقة التقرير الجزافي: انطلاقا من قواعد جزافية بالاعتماد على عدة قواعد قانونية أو تنظيمية .
- طريقة التقدير على أساس المظاهر و العلامات الخارجية مثل نمط عيش الممول ، وكذا **على** مؤشرات تدل عن أهمية دخله كنوع **السيارة**، والسكن، وعدد العمال
- طريقة التسعير التلقائي: تتمثل هذه الطريقة في تقدير المادة الخاضعة للضريبة بناء على مختلف المعلومات التي تحصل عليها إدارة الضرائب خاصة إذا أخل المكلف بواجباته الجبائية و المحاسبية كعدم التصريح، أو عدم سك الدفاتر المحاسبية القانونية .

(2) مشكل تصفية الضريبة

يقصد بتصفية الضريبة حسابها و تحديد مبلغها مما يمكن من معرفة الدين الجبائي للمكلف أو الممول، ويمكن في هذا الاطار إدراج طريقتين هما:

أ- طريقة المعدل النسبي : وهو نسبة مئوية تطبق على قاعدة التأسيس مهما كانت كميتها أو حجمها.

ب- طريقة المعدل التصاعدي : حيث تزداد النسبة المقتطعة مع تزايد حجم القاعدة الخاضعة للضريبة .

(3) مشكل التحصيل الضريبي : بعد اختيار المادة الخاضعة للضريبة و تقديرها وحساب مبلغها تأتي عملية التحصيل بغرض تأدية مبلغ الدين الجبائي ولذلك يمكن التفرقة بين ثلاث إمكانيات رئيسية لتأدية مبلغ الدين الجبائي وهي :

أ- النظام العام حيث يدفع المكلف دينه بصفة مباشرة أو إجمالية إلى الخزينة.

ب- نظام الاقطاع عند المصدر و الاقطاع من المنبع

ج- نظام الدفعات المسبقة

6. المقارنة بين الضريبة والاقطاعات الاخرى

إلى جانب الضريبة التي تفرض على المكلف بها طبقا للقانون، ووفقا لمعايير محددة فإن هناك اقطاعات أخرى تشابه الضريبة في بعض أوجهه وتختلف عنها في أوجه أخرى ، ومن هذه الاقطاعات هي الرسم والاتاوة وشبه الجباية :

(1) الضريبة والرسم : الرسم مورد مالي يفرض لقاء خدمة خاصة تقدمها الدولة

لمن يحتاجها، كالرسوم القضائية، أو رسوم التسجيل مثلا، أما الضريبة فللدولة

سلطة انفرادية في فرضها دون أخذ رأي المكلف بها ، و ينتظر دافعها نفعا

خاصا، وقد يستفيد من إنفاق الدولة أكثر مما يدفع ، وقد لا يستفيد أصلا ، وقد يستفيد

من هذا انفاق من لا يدفع الضريبة

يتميز الرسم بالخصائص التالية:

- الصفة النقدية: أصبح من غير مقبول إتخاذ الرسم الصورة العينية أو استغلال لمدة معينة لمصلحة الإدارة مقابل الحصول على الخدمة بدلا من دفع الرسم نقدا لكن يشترط الآن بأن يدفع الرسم نقدا و اشتراط الصورة النقدية جاء ليتلاءم مع التطور الحديث لمالية الدولة من حيث إتخاذ إيرادات ونققات الصورة النقدية.
 - الصفة الجبرية للرسم : إذ يلتزم الأفراد بدفع الرسم عند طلب خدمة معينة و يأتي عنصر الإجبار من منطلق استقرار الدولة و الهيئات العامة الأخرى.
 - الرسم مقابل خدمة خاصة :
- يعد عنصر المقابل من العناصر الأساسية في تحديد طبيعة الرسم إذ يتحقق الرسم بمناسبة طلب الفرد لخدمة معينة من الدولة ومن تم تعد تلك الخدمة مقابلا للرسم الذي هو ثمنها .

(2) الضريبة و الاتاوة: الاتاوة مبلغ نقدي تتقاضاه الدولة جبرا من مالكي العقارات

لقاء تحسينات تجريها على هذه العقارات ، فتدعى الاتاوة بمقابل التحسين ، وتختلف عن الضريبة في أنها تدفع لقاء نفع خاص ، وتفرض الاتاوة على فئة معينة من الناس ، وقد تدفع مرة واحدة بينما تدفع الضريبة بصفة دورية ومتجددة .

(3) الضريبة وشبه الجباية: الجباية هي مختلف الرسوم والحقوق التي يقرضها

شخص معنوي عام (غير البلدية والولاية و الدولة)، و عوائدها تمول ميزانية

هذا لكيان الاعتباري، وتدفع لقاء منفعة يقدمها هذا المرفق ، ولا تفرض إلا بقانون.

تصنيفات الضرائب

تصنف الضرائب إلى عد أصناف وفقا لمعايير مختلفة منها :

(1) معيار وعاء الضريبة: وتصنف طبقا لهذا المعيار إلى ضريبة وحيدة و ضريبة

متعددة .

✓ الضريبة الوحيدة: ويقصد بها فرض ضريبة موحدة على الدخل المتولد على

مختلف المصادر، بعد خصم جميع التكاليف اللازمة للحصول على هذا

الدخل، فيجمع ما يحصل عليه الشخص الواحد من الدخل على أنه وعاء

واحد بمعنى أنه يتم فرض ضريبة واحدة على دخل متعدد المصادر .

ويتسم هذا النوع من الضرائب بالمحاسن التالية:

- سهولة تحصيلها وقلة نفقاتها
- تأخذ بعين الاعتبار كل إمكانيات المكلف وكذا مختلف أعبائه
- تمتاز بالوضوح ونقص القيود
- ببساطة هذا النوع تبرز من خلال نقص القيود، المراقبات وسهولة التطبيق والتحصيل.

أن محاسن هذا النوع من الضرائب لا ينفى وجود مخاطر تمثل السلبيات

التالية:

- تسبب التهرب الضريبي

○ لا تصيب إلا جزءا من الثروة أو مظهر واحد من النشاط الاقتصادي.

○ ثقيلة العبء على المكلفين.

○ لا يمكن لهذا النوع من الضرائب تحقيق العدالة الاجتماعية،

حيث لا يمكنها أن تمس إلا جزءا من القدرات التساهمية

للمكلف وبالتالي لا يمكنها أن تحافظ على المردودية الجبائية،

كما أنها ضريبة ظالمة حيث تفرض ضريبة على مصادر

الدخل مجتمعة بعد منح صاحبها إعفاء واحد فقط .

✓ الضريبة المتعددة: ومؤداها أن تفرض عدة ضرائب على شخص تتنوع بتنوع

موارده وممتلكاته ونشاطه، ففي هذا النوع تتعدد أنواع الضرائب بتعدد

واختلاف الأوعية الضريبية، وذلك لاختلاف مصادر الثروة وتكاليف تحقيق

الدخل، حيث تقوم الضريبة المتعددة على أساس التمييز بين الدخول المختلفة

فتفرض ضريبة على دخول العقارات، على الأرباح التجارية والمهن

الحرّة... الخ .

ويتسم هذا النوع من الضرائب بالمحاسن التالية:

● تقلل من التهرب الضريبي فالشخص لا يمكنه أن يتهرب من دفع كل

الضرائب.

● لا يؤدي هذا النوع من الضرائب إلى إرهاق المكلف بالضريبة . أما

عيوبها فتتمثل في كون الإفراط في هذا النظام يؤدي إلى تعقيد النظام

الضريبي وزيادة نفقات الجبائية .

(2) معيار الواقعة المنشئة للضريبة: تصنف الضرائب طبقا لهذا المعيار إلى ضرائب

على رأس المال وضرائب على الدخل وضرائب على الإنفاق .

✓ ضرائب على رأس المال: يقصد برأس المال ما يملكه الشخص من أموال

وقيم في زمن معين بغض النظر عن طبيعتها، ولتحديد رأس المال من الناحية

الضريبية يجب حصر وجرد وتقويم أصول وخصوم المكلّف بالضريبة،

وعليه فرأس مال المكلّف هو عبارة عن الزيادة في قيمة الأصول على قيمة

الخصوم. ويقصد بالضرائب على رأس المال تلك الناتجة عن واقعة تملك

رأس المال، ويتعلق الأمر بتملك الشخص لأموال معينة في وقت معين وهي

قابلة للتقدير بالنقود وسواء كانت هذه الأموال تدر دخلا أو لا، ومثالها حقوق

تسجيل تملك عقار بمقابل ويمكن التمييز بين عدة رؤوس أموال عقارية

(منازل، أراضي...) ورؤوس أموال منقولة (ديون، أوراق مالية، سندات

...) ورؤوس أموال منتجة كالعقارات والأراضي الزراعية ورؤوس أموال

غير منتجة كالتحف والمجوهرات .

✓ الضرائب على الدخل: يقصد بالدخل في مفهومه الواسع، كل زيادة في القيمة

الإيجابية للمول، أي كل زيادة في ذمته المالية، ويقصد به في المعنى الضيق

كل ما يحصل عليه الممول من نقود أو خدمات بصورة منتظمة ومستمرة .

ويختلف الدخل عن رأس المال فيكون الدخل ذو طبيعة متكررة ومتجددة بينما

رأس المال هو مصدر الدخل. وتعتبر الضريبة على الدخل من المجالات التي

يسهل فيها تطبيق الضرائب التصاعدية بشكل جيد كون الضريبة تصب جميع الإيرادات في وعاء واحد، وكذلك تسهل تطبيق مبدأ شخصية الضريبة من خلال معرفة الوضع الحقيقي للمكلف .

✓ الضرائب على الإنفاق: تتمثل الضرائب على الإنفاق أساساً في الضرائب غير المباشرة وهي تفرض على مختلف مظاهر استعمال واستخدام الدخل، وتأخذ في الواقع الصور الرئيسية التالية: (صور الضرائب على الإنفاق):

- الضرائب على الاستهلاك: هي ضرائب ناتجة عن واقعة الاستهلاك واستعمال الدخل في الحصول على سلع معينة، وقد تفرض على نوع معين من السلع أو تفرض على جميع السلع، مثل TVA الرسم على القيمة المضافة، والضريبة على الإنتاج وهي ضرائب تدفع على إنتاج بعض المنتجات في مرحلة إنتاجها ويتحمل عبئها المستهلك من خلال زيادة سعر السلع .

- الضريبة على التداول: هي الضرائب التي تفرض على الأموال عند تداولها بين الأفراد والضرائب على التداول إما تكون قانونية كما في المعاملات القانونية مثل تحرير المستندات الرسمية، الرخص، رسوم التسجيل ورسوم الدمغة والرسوم القضائية... الخ، وعمليات البيع والهبة والإيجار أو أن تكون مادية كما في نقل السلع والأشخاص من مكان لآخر مثل ضريبة النقل بالسكك الحديدية والسفن والسيارات والبريد والهاتف... الخ .

- الضرائب والرسوم الجمركية: الضريبة الجمركية هي التي تفرض على السلع عند عبورها على الحدود الإقليمية للدولة، سواء كانت صادرات أو واردات وعادة ما تستعمل لحماية الإنتاج الوطني، عند رفع قيمتها بالنسبة لعمليات الاستيراد، كما تستعمل في إطار التعاون التجاري المشترك نتيجة وجود معاهدات أو اتفاقيات بين عدة الدول بخفض قيمة الضرائب على البضائع المستوردة من دول معينة وفي ذلك امتياز جبائي لهذه الدول على حساب البضائع المستوردة من دول غير منظمة للمعاهدة أو الاتفاقية .

(3) معيار تحمل العبء الضريبي: تصنف الضرائب طبقاً لهذا المعيار إلى ضرائب

مباشرة وضرائب غير مباشرة .

✓ الضرائب المباشرة: هي الضرائب التي يتحمل عبئها المكلف مباشرة ولا يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر، إذ لا يمكنه نقل عبئها للغير، وتقوم الإدارة الجبائية بتحصيلها من الأشخاص المسجلين في سجل بشكل اسمي بموجب جداول حين حصولهم على الدخل أو رأس المال لما لها من قوة قانونية لإجبارهم على أدائها، ومثالها ضريبة الدخل الإجمالي (IRG)، أو الضريبة على أرباح الشركات IBS وكذلك الضريبة على المبيعات العقارية والضريبة على ربح رؤوس الأموال المتداولة.

✓ الضرائب غير المباشرة: في هذا النوع من الضرائب يستطيع المكلف بالضريبة أن ينقل عبئها للمستهلكين دون إمكانية تحديد المكلف الذي دفعها أخيراً، لأنها تفرض عند استعمال الثروة ومثالها الضريبة على الإنتاج، الضرائب على الاستهلاك، الرسم على القيمة المضافة، الرسوم والحقوق

الجمركية على الواردات والضريبة على المبيعات وعلى الإنتاج .

الانظمة الضريبية

1. تعريف النظام الضريبي:

يمكن تعريف النظام الضريبي من المنظور الضيق على انه مجموعة من القواعد القانونية و الفنية التي تمكن من الاستقطاع الجبائي في مراحل, من مرحلة التشريع الى غاية التحصيل, اما من المنظور الواسع, فهو عبارة عن كل العناصر الموجودة في البيئية سواء كانت أيديولوجية او اقتصادية أو فنية, و التي يؤدي تراكمها و تفاعلها مع بعضها البعض الى تكوين كيان ضريبي معين, يهدف الى تحقيق اهداف مسطرة وفق خطط اقتصادية و اجتماعية و سياسية.

اما معنى النظام الجبائي فهي مجموعة الضرائب التي يراد تطبيقها في مجتمع معين و زمن محدد لتحقيق اهداف السياسة الضريبية, و يتوقف نجاح المشرع الضريبي في اختيار النظام الأمثل على معرفة كاملة بايديولوجيات المجتمع و كافة الاوضاع الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية.

و عموما يعتبر اهم تعريف للنظام الضريبي على انه: مجموعة محدودة و مختارة من الصور الفنية للضرائب تنسجم مع الواقع الاقتصادي و الاجتماعي و السياسي للمجتمع و تشكل في مجموعها هيكلًا ضريبيًا متكاملًا يعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات و القوانين الضريبية و اللوائح التنفيذية من اجل تحقيق اهداف السياسة الضريبية.

2. أنواع الانظمة الضريبية

يتميز النظام الجبائي بطبيعته التصريحية ، كما يخضع تحصيل الضريبة إلى جانب نظام التصريح إلى النظام الجزافي وأنظمة أخرى ، وهو ما سنفصله كالتالي :

أولا : نظام التصريح

إن الطبيعة التصريحية للنظام الجبائي تعني قيام المكلفين بإبلاغ إدارة الضرائب بمحتوى أوعينهم أي تصريحهم بحجم مداخيلهم ومعاملاتهم التي تخضع للضريبة ، وتنشأ هذه العلاقة بالتصريح بالوجود وتنتهي بدفع الضريبة، وهذا من منطلق احترامهم للقانون والشعور بالمسؤولية ، ويتم ذلك طبقا للنصوص القانونية ذات الصلة ، ولسلطة الضرائب الحق في مراجعة هذا التصريح، وكل خطأ متعمد أو غير متعمد في التصريح تترتب عليه عقوبة بفرض الغرامة على المكلف وفقا لحجم الخطأ. والتصريح في اللغة يعني الإقرار أو الاعتراف الخطي، وفي الاصطلاح هو البيانات التي يدرجها المكلف في الوثيقة التي يستلمها من إدارة الضرائب، والتي تتضمن التصريح برقم أعماله أو أرباحه أو تكاليفه ، لتكون دليلا تستعين به هذه الادارة في تحديد مبلغ الضريبة المناسب للمكلف، و التصريح هو من الالتزامات التي فرضها المشرع على المكلف بالضريبة لتنظيم العلاقة بينه وبين الادارة الضريبية ، ومن أهم أنواع الالتزام بالتصريح :

(1) التصريح بالوجود : ويعني إعلام المكلف ببداية نشاطه التجاري والدخول تحت

طائفة اخضاع الضريبي ويهدف التصريح إلى تمكين الادارة الضريبية من تقدير حجم الوعاء الضريبي وتحصيل الضريبة في موعدها ، والا اعتبر المكلف في حالة تهرب ضريبي ، فتفرض عليه عقوبات مالية .

(2) **التصريح الشهري**: إن المكلف بالضريبة ملزم بتقديم تصريح شهري باعتماد نظام الربح الحقيقي ، وذلك في غضون 61 يوما التي تلي نهاية الشهر لتسديد الرسوم المحصلة بشكل فوري ، وهناك نوعان من التصريحات الاول يدعى (G50) وهو خاص بالادارة ، والثاني يدعى (G50A) وهو خاص بالمكلف.

(3) **التصريح السنوي بالمداهيل والارباح**: يجب على المكلف أن يقدم تصريحا سنويا بحجم ورقم أعماله وفقا للنموذج المقدم من الادارة ، والمكلفون المعنيون بحسب نوعية الضريبة هم :

✓ المعنيون بالضريبة الجزافية الوحيدة، وهم:

- الأشخاص الطبيعيون والمعنويون والتعاونيات الذين يمارسون نشاطا تجاريا أو صناعيا أو حرفيا أو أصحاب المهن الحرة ، والذين لا يتجاوز رقم أعمالهم 30 مليون دينار جزائري .
- الأنشطة الاستثمارية والمشاريع المستفيدة من الدعم والذين لا يتجاوز رقم أعمالهم 30 مليون دينار جزائري . وقد يكون التصريح تقديريا أو تكميليا ، فالاول يقدم وفقا للنموذج G12 ، والتصريح التكميلي وهذا في حالة تحقيق رقم أعمال يتجاوز ذلك

المصرح به .

4) **التصريح بالنسبة للمعنيين بالضريبة على الدخل الاجمالي : (IRG)** ويقدم من طرف الاشخاص الطبيعيين الخاضعين لنظام الربح الحقيقي الذين يمارسون نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا أو فلاحيا ، والاشخاص الطبيعيون الذين يحققون مداخيل من إيجارات عقارية، والمستفيدون من مداخيل رؤوس الاموال المنقولة، والاجراء الذين يتحصلون على مداخيل زيادة على أجرتهم الرئيسية (عدا النشاط العلمي) ، ويقدم التصريح في 30 أفريل في مطبوعة (سلسلة G N 1 ، و الاشخاص الطبيعيون الخاضعون للضريبة وفقا للنظام الحقيقي يصرحون بأرباحهم وفقا للوثيقة (GN11 .

5) **التصريح الخاص بالضرائب على أرباح الشركات :** يجب على الشركات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات، أو التي اختارت الخضوع لهذه الضريبة اكتتاب تصريح بمبلغ الربح خلال السنة المالية الماضية في اجل لا يتجاوز 30 أفريل من السنة الموالية ، وفقا للنموذج GN4 رقم 1 ، 2 ، 3) ، واذا لم تلتزم هذه الشركات تفرض عليها غرامة .

6) **التصريح الخاص بالضرائب والرسوم المهنية الاخرى:** ويلزم بهذا التصريح المكفون الذين يحققون أرباحا مهنية (حسب النظام الحقيقي) ، أو الذين يحققون أرباحا خاضعة لضريبة أرباح الشركات ، والتصريح بالتملكات المبنية وغير المبنية والتصريح بالاملاك للذين لهم مقر جبائي في الجزائر ولهم ممتلكات

بالجزائر أو خارجها ، وهذا كل أربع سنوات .

(7) التصريح في حالة التوقف عن النشاط أو التنازل عنه أو الوفاة : يجب التصريح

بالتوقف عن النشاط أو التنازل أو الوفاة خلال 10 أيام من تاريخ التوقف ، ليتم

فرض الضريبة المستحقة على الأرباح التي لم تفرض عليها الضريبة ، ويتكفل

بمهمة التصريح بالمدخيل المحصلة بالنسبة للمتوفي وراثته أو ذوو حقوقه .

ثانيا: النظام الجزائي

استحدث هذا النظام بموجب قانون المالية لسنة 2007 بالمادة الثانية منه ، وأنشئ هذا

النظام لتعويض الضريبة على الدخل الاجمالي والرسم على القيمة المضافة والرسم على

النشاط المهني، ومن أهم الخاضعين لهذا النظام :

• الاشخاص الطبيعيون الممارسون لنشاط بيع البضائع والاشياء، بما فيهم الحرفين

والمهنيون ، و لا يتجاوز رقم أعمالهم 31 مليون دينار .

• الاشخاص الممارسون لأنشطة تأدية الخدمات التابعة لفئة الأرباح الصناعية

والتجارية. ويستثنى من هذا النظام مهما كان رقم الأعمال العمليات التالية :

عمليات البيع بالجملة ، وعمليات الوكلاء المعتمدين ، وعمليات إيجار العتاد

والسلع الاستهلاكية ، وبيع الادوية ومدخيل محطات الوقود وعمليات التصدير

، وتجار الاملاك ومنظمو الحفلات والعروض و ورشات البناء، والذين يقومون

بالبائع لمؤسسات مستفيدة من نظام الشراء بالاعفاء من الرسم على القيمة المضافة

ويتم تحديد أساس الخاضع للضريبة الجزافية بعد القيام بالتصريح برقم الاعمال المحقق في السنة قبل 1 فيفري من كل سنة ، وللادارة الحق في عدم الاخذ بالتصريح الذي قدمه المكلف ، وتقدم للمكلف اقتراحا برقم

اعمال كأساس للضريبة وفقا للنموذج(CN08)، و تمنح له مهلة 30 يوما بعد إشعاره لابداء موافقته أو ملاحظاته وذكر رقم الاعمال المقبول منه ، أي أن نكون هنا أمام حالتين ، فإما الموافقة أو الامتناع عن الاجابة فتعتمد الادارة مقترحها كأساس للضريبة ، واما يرفض المكلف الاقتراح ويقترح رقم أعمال آخر فتراجع الادارة اقتراحها وتأخذ بعين الاعتبار اقتراحه إذا كان مؤسسا ومسببا ، والا تعتمد اقتراحها. وتتحدد نسبة الاخضاع الضريبي لهذه الضريبة ب 5 بالمئة لانشطة الشراء واعادة بيع السلع ، و12 بالمئة بالنسبة لانشطة تأدية الخدمات ، والحد الأدنى الذي يجب دفعه هو 10 آلاف دينار جزائري لكل مكلف كل سنة مهما كان رقم أعماله طبقا للمادة 365 من ق ض م .

أما الاعفاءات من هذه الضريبة فتتنوع إلى :

✓ الاعفاء الدائم: وفقا لنص المادة 13 من ق ض م يستفيد من الاعفاء الدائم كل من:

- الحرفيون التقليديون والأشخاص الذين يمارسون نشاطا حرفيا فنيا .

- المؤسسات التابعة لجمعيات الاشخاص المعوقين المعتمدة والهياكل التابعة لها
- مبالغ الايرادات من الفرق المسرحية .

إلا أن هؤلاء المعنيين يبقون ملزمين بدفع مبلغ أدنى قدره 10 آلاف دينار

(م 321 مكرر)

- ✓ الاعفاءات المؤقتة : - إعفاء لمدة 3 سنوات من تاريخ الاستغلال لفائدة الشباب الممارسين ذوي المشاريع الاستثمارية ، أو المستفيدين من دعم الدولة ، وتمدد المدة 3 سنوات عند تواجد النشاط في مناطق محددة قانونا والتي يراد ترقيتها كالجنوب مثلا .

- الانشطة التجارية الصغيرة المنشأة حديثا . - أنشطة جمع الورق والنفايات .

3. أسس النظام الضريبي

يهتم علم الضريبة بالنظام القانوني لمختلف الضرائب و لا يمكن ادراك معنى و دلالة الظاهرة الضريبية الا بوضعها في سياقها تبعا للنظام الضريبي المبني على ثلاثة أسس هي: السياسة الضريبية، التشريع الضريبي، المكلف و الإدارة الضريبية و التي تكمن أهميتها في صياغة الجانب الفني و القانوني للنظام الضريبي و أيضا في أداة تنفيذه، لذا سنتطرق الى اهم هذه المفاهيم العامة للنظام الضريبي.

أولا: السياسة الضريبية: هي مجموع التدابير ذات الطابع الضريبي المتعلق بتنظيم الضريبة و تحصيلها قصد تغطية النفقات العمومية من جهة و التأثير على الوضع الاقتصادي و الاجتماعي حسب التوجيهات العامة لبرنامج الإصلاح الاقتصادي من جهة

ثابتة، فلا شك ان السياسة الضريبية مرتبطة بالنظام الضريبي و ان استجابة هذا الأخير لها يمثل أصلا اصلاحا للبيئة الضريبية.

ثانيا: التشريع الضريبي: يعتبر التشريع الضريبي صياغة لمبادئ و قواعد السياسة الضريبية في شكل قوانين، و هذا من اجل تحقيق أهدافها، و يجب ان تتم تصميمه و صياغته بشكل جيد لئلا يهرب من دفع الضرائب و الرسوم، و ان ترافقه لزوما إدارة ضريبية و جهاز ضريبي قادر على التعامل مع تلك القوانين في الواقع العملي و الميداني، و لهذا لا يمكن تصور وجود نظام ضريبي من دون وجود قانون ضريبي يحدد الضرائب المفروضة و أساليب تحصيلها اخذا بعين الاعتبار لطبيعة الاقتصاد و خصائص المجتمع. و عموما نجد الدول تتوفر على مجموعة من القوانين الضريبية، و تهتم بتنظيم النسق القانوني للذين الضريبي و مختلف القواعد التي تحدده و تضبطه و كذلك العمليات اللازمة لتطبيقه و لقد نظم المشرع الجزائري الضريبة و الاجراءات المرتبطة بها في عدة قوانين تتمثل في:

1. قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

2. قانون الرسوم على رقم الاعمال.

3. قانون الضرائب غير المباشرة.

4. قانون التسجيل.

5. قانون الطابع.

6. قانون الاجراءات الجبائية

ثالثا: الإدارة الجبائية و المكلف بالضريبة: ينظم القانون الضريبي في كثير من مواده

العلاقات بين مختلف المصالح و المتمثلة في إدارة الضرائب و المكلف من جهة اخرى

• الإدارة الضريبية: تتدخل الوزارة المكلفة بالمالية في الشأن الضريبي من خلال

الإدارة الضريبية التي تعتبر أداة تنفيذ النظام الضريبي, فهي الجهاز الفني و

الإداري المسؤول عن تنفيذ التشريع الضريبي و تقوم عموما بالمهام التالية:

- تفسير التشريع الضريبي من خلال اصدار القرارات التنظيمية و تطبيق القانون.

- تحصيل الديون الضريبية من المكلفين و تقدير الغرامات و رسوم التأخير.

- تنظيم و تسيير المصالح الضريبية حيث تسهر على ضمان المداخل اللازمة في

مجال الضريبة بالتنسيق مع مختلف مديرياتها الجبائية التي تساهم من خلال

اعمالها في تطوير مداخل الدولة و خفض العجز في الموازنة العامة للدولة.

- القيام بالمراقبة و التحقيقات الضريبية في مجال مكافحة الغش الضريبي.

• المكلف بالضريبة: يمثل المكلف احد طرفي العلاقة الجبائية, سواء كان شخصا

طبيعيا او معنوويا, فالقانون يفرض عليه تقديم إقرار ضريبي عن دخله. و يحمل

مسؤولية ما جاء في الكشف الضريبي من معلومات, و يحدد أيضا هذا الإقرار

التزامات المكلف الواجب عليه احترامها و التي يمكن ايجازها فيما يلي:

- مسك الدفاتر اليومية يقيد فيها المعلومات و المستندات.

- مسك دفاتر الجرد كما يجب قانونا.
- حفظ دفاتر المحاسبة و سندات المراسلة لمدة 10 سنوات.
- تقديم التصريحات في اجالها القانونية عن بداية النشاط, و الخاصة بالمداخيل و تلك المتعلقة بالتنازل او توقف النشاط.

الوعاء الضريبي

الوعاء الضريبي هو العنصر الاقتصادي الذي يخضع للضريبة سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، فإن عملية تقدير المادة الخاضعة لضريبة هي عملية بالغة الأهمية وليست بالأمر السهل لأنها تتطلب قدرة الوصول للمادة الخاضعة للضريبة وتحديد سعرها للوصول للمبلغ الضريبي حسب القوانين المعمول بها ، لذلك يكتسي اختيار أسلوب الوصول إلى المادة الخاضعة للضريبة أهمية بالغة نتيجة ارتباطه بمدى فعالية النظام الضريبي وعدالته فلا يجب أن يكون هذا التقدير أقل من الواجب فتقل معه حصيلة الضرائب ومن ثم التقليل من فعالية النظام، ولا يجب أن يغالى فيه فيكون التقدير اكبر من الحقيقة وهذا بالطبع مخل بالعدالة الضريبية المفروضة، و عموما توجد عدة طرق لتحديد الوعاء الضريبي هي:

● التقدير المباشر: تعتمد هذه الطريقة في تقدير الوعاء الضريبي لكل مكلف على ما

يقدمه هو بنفسه أو ما يقدمه عنه الغير من إقرارات ومعلومات توضح ما يمتلكه من مادة خاضعة للضرائب، ولقد حدد المشرع عقوبات للتصريحات الكاذبة تتمثل في غرامات مالية .

● التقدير بواسطة إقرار المكلف: بموجب هذه الطريقة يقوم المكلف بنفسه بتقديم كشف

يصرح فيه بنتائج أعماله كما هو ثابت في دفاتره ومستنداته، تحت رقابة الإدارة التي لا تلزم بأن تعتمد على ما قدمه المكلف بشكل مطلق ونهائي، بل عليها التأكد من صحتها منعا للتهرب من دفعها لذلك لها أن ترفضه أو تدخل عليه تعديلات بعد مناقشته المكلف في ذلك. ويتميز هذا الأسلوب بالتعرف على الدخل الحقيقي للمكلف خاصة إذا كانت مستنداته صحيحة ويقلل من مصاريف الجبائية لأن المكلف يدلي بتصريحاته وما على إدارة الضرائب سوى مراقبة صحتها والتأكد من أن هذه البيانات التي قدمها

سليمة، ومما يعاب على هذا الأسلوب أن الدوائر الضريبية عند اطلاعها على مستندات ودفاتر المكلف تتعرف على طبيعة عمله الأمر الذي قد يعتبره تدخلا مباشرا في خصوصيات عمله التي لا يرغب في أن يطلع عليها أي جهة، ومع ذلك تعد الطريقة الأكثر شيوعا في العالم .

ورغم ان الاعتماد على تصريح المكلف في تقدير وعائه الضريبي يعتبر الأساس الأمثل للتقدير العادل .حيث ان المكلف ادري بحجم ثروته و بظروفه الشخصية لكن نجاح هذه الطريقة يحتاج الى درجة كبيرة من الوعي الضريبي و توفير رقابة شديدة و كبيرة على من تقدم معلومات خاطئة و مخالفة للواقع.

- **التصريح المقدم من الغير:** بمقتضى هذه الطريقة تلجأ الإدارة الضريبية لشخص آخر غير المكلف ليقدم لها تصريح يحدد فيه مقدار دخل المكلف الأصلي الخاضع للضريبة، والأصل في ذلك أن يكون هذا الغير مدينا للممول بمبالغ تعتبر ضمن الدخل الخاضع للضريبة، حيث يتم الوصول للمادة الخاضعة للضريبة لتقديرها من قبل شخص آخر غير المكلف، هذا الأخير تربطه بالمكلف علاقة قانونية و يسمح له وضعه بمعرفة مركز المكلف و حقيقة دخله ومثاله المستأجر الذي يصرح بقيمة الإيجار الذي يدفعه لمالك العقار، أو رب العمل الذي يصرح بمقدار الرواتب التي يتقاضها العمال، ومن تطبيقات إقرار الغير على سبيل المثال نص المادة 244 قانون الضرائب المباشرة المعدل التي تلزم كل شخص طبيعي أو معنوي سنوي فيما يتعلق بالعمليات التي تتم وفق شروط البيع بالجملة أن يقدم إلى مفتش الضرائب المباشرة كشف مفصل عن زبائنهم رفقة بيان أسمائهم و ألقابهم و عناوينهم وأرقام تسجيلهم في السجل التجاري

وكذا مبلغ العمليات المحققة مع كل واحد منهم .

تمتاز هذه الطريقة بدقتها النسبية واقترابها من الحقيقة، كما يساعد تصريح الغير على التحقق من صدق إقرارات المكلف بنفسه والمعلومات التي يقدمها ومن عيوبها صعوبة تقييم الدخل أصحاب المهن الحرة ومع ذلك يتبع هذا الأسلوب في كثير من دول العالم .

● التقدير عن طريق الإدارة: وفقا لهذه الطريقة تقوم الدوائر الضريبية نفسها بتقدير

المادة الخاضعة للضريبة وفقا للطرق التالية :

● المظاهر الخارجية: في هذه الحالة يتم تقدير قيمة وعاء الضريبة على أساس عدد من

المظاهر الخارجية التي تعبر عن درجة سير المكلف فيمكن الاستدلال بعدد عماله وعدد سياراته القيمة الإيجارية لمحله التجاري نوع التجارة، أجهزة العمل، عدد الآلات ... الخ .

تمتاز هذه الضريبة بالسهولة في التطبيق والتقليل من حالات الغش والتهرب الضريبي، لأن المظاهر الخارجية يصعب إخفائها في حالة الرقابة الفعالة التي تكون بصورة دورية وفجائية .

يعاب على هذه الطريقة أنها قد تؤدي إلى فرض ضريبة على أسس بعيدة عن الواقع، كما أن تساوي المظاهر الخارجية لا يعني تساوي الدخل رغم أن الأغلب أن الضريبة تكون متساوية فلا تراعي بذلك ظروف المكلف ودخله كما أنها تبتعد عن العدالة لأنها تقدر الضريبة بطريقة تقديرية إذا قد تتغير الدخل دون أن يؤدي ذلك بالضرورة إلى تغيير المظاهر الخارجية لذلك ابتعدت معظم التشريعات عن العمل بهذا الأسلوب وإن اتخذته كوسيلة لمراقبة التهرب من

الضريبة لذوي الدخل المرتفعة .

كما تساعد على التهرب من خلال تجنب المظاهر الخارجية كان تنسب الأموال لأزواج أو أولاد المكلف .

● **التقدير الجزائي:** تبعا لهذا الأسلوب تقدر المادة الخاضعة للضريبة بشكل إجمالي وتقديري بناء على عدد من القرائن، إذ يتم تقدير وعاء الضريبة بطريقة جزافية بالاستناد إلى بعض القرائن والأدلة ذات الصلة بالمادة الخاضعة للضريبة والتي قد تكون قانونية أو اتفاقية إدارية .

● **القرائن القانونية:** القرائن القانونية يحددها القانون ويقتصر دور إدارة الضرائب على تطبيق تلك القواعد، ومن ذلك تقدير الأرباح التجارية للممول بنسبة معينة من رقم الأعمال وهذا ما يسمى بالجزافي القانوني .

● **القرائن الاتفاقية:** وفي هذه الحالة يتم الاتفاق بين إدارة الضرائب والممول على رقم معين يمثل مقدار دخله . ويمتاز هذا الأسلوب بالسهولة والبساطة وعدم التعقيد خاصة في الحالات التي يصعب فيها على المكلفين تقدير نتيجة أعمالهم. ويعاب عليه عدم قيامه على أساس التحديد الدقيق وبعده عن الحقيقية والعدالة، وكذا الخلافات المستمرة التي قد تحدث بين المكلف وإدارة الضرائب إذ تفرض الضريبة على دخل افتراضي لا يعبر بشكل دقيق عن دخل المكلف الصحيح لهذا تحاول التشريعات الضريبية الحديثة الابتعاد عن هذه الطريقة .

● **التقدير الإداري المباشر:** حسب هذه الطريقة تقوم إدارة الضرائب بنفسها بتقدير المادة الخاضعة للضريبة وتتمتع بحرية واسعة في تجميع القرائن والأدلة والمعلومات والبيانات لمناقشة المكلف، للوصول للمادة الخاضعة للضريبة دون أن تكون الدوائر الضريبية ملزمة بإعلام المكلف عن الطرق التي اتبعتها في عملها وتعطي للمكلف الحق في الاعتراض على المبلغ المقدر وذلك ضمن المدة التي يحددها قانون التشريع

الجبائي) قانون الإجراءات الجبائية وقانون الضرائب المباشرة (وغالبا ما تستعمل هذه الطريقة كجزاء لامتناع المكلف عن تقديم إقراراه عمدا أو إهمالا، في الآجال أو في حالة عدم دقة التقارير الواردة لإدارة الضرائب أو تعارضها. وتمتاز هذه الطريقة بسهولة تقدير ثمن المادة الخاضعة للضريبة وبعدها ووفرة حصيلتها، ويعاب عليها أن تكاليفها عالية وبحاجة لعدد كبير من موظفي مهرة ومختصين، كما أنها طريق لتدخل إدارة الضرائب بشؤون المكلف لمعرفة حجم عمله .

حساب الضريبة و تحصيلها

1. تصفية الضريبة حساب معدل أو سعر الضريبة:

يقصد بحساب الضريبة النسبة المئوية أو المبلغ المحدد الذي تفرضه التشريعات الضريبية على المادة الخاضعة للضريبة، هذه النسبة التي قد تكون ثابتة أو تتغير وكذلك المبلغ الضريبي، فبعد تحديد الوعاء الضريبي لا بد من تحديد مقدار الضريبة أو بعبارة أخرى تحديد ما يمكن استقطاعه من ذلك الوعاء الضريبي أو المادة الخاضعة لها الضريبة، ويقصد بتصفية الضريبة تحديد المبلغ الذي يجب دفعه لمصلحة التحصيل الضريبي والطريقة التي تتم بها . عملية الدفع، ويراد بتصفية الضريبة تحديد مبلغها الذي يجب على الممول دفعه نقداً، ويتم حساب الضريبة بالطرق التالية:

(1) الضريبة التوزيعية: هي الضريبة التي لا يتحدد سعرها مسبقاً وإنما تحدد حصيلتها الإجمالية، ثم توزع على الولايات ثم على البلديات، ثم كحصاص يتم توزيعها على الأشخاص، فالضريبة التوزيعية هي الضريبة التي يحدد مبلغ تحصيلها مسبقاً وقيمتها ثابتة ومعدلها مرتبط بالحصيلة الإجمالية المنتظرة مقسمة على عدد المساهمين الخاضعين لهذه الضريبة أو العناصر الخاضعة لها حسب المناطق الجغرافية، وهذا النظام استعمل قديماً من طرف الإدارات الاستبدادية لكن تم التخلي عنه، حيث لا تقوم إدارة الضرائب بتحديد سعر الضريبة مسبقاً وإنما تقوم السلطة الجبائية بتحديد حصيلتها الإجمالية وتوزيعها إقليمياً لتقوم الإدارات الولائية بتوزيعها على المكلفين بها في إقليمها كل بقدر إمكاناته وظروفه، مع افتراض أن الحصيلة الإجمالية للضريبة التوزيعية تكون مساوية لما هو محدد سلفاً لها. ومن عيوب هذا النوع من الضرائب أنها غير مرنة وغير دقيقة، ولا تزداد حصيلتها بازدياد الدخل القومي، كما أنه لا تحقق العدالة

لأنها قد تساوي بين الفقراء والأغنياء، بالإضافة إلى أن توزيعها النهائي متروك للسلطات المحلية. ومن عيوب هذا النوع من الضرائب كذلك أنه يؤدي إلى عدم التأكد من مردوديتها حيث أن الحصيلة الإجمالية للضريبة مرتبطة بكمية المادة الخاضعة للضريبة ارتباطا وثيقا ولا تعرف إلا تقريبا أو تقديرا لذا يجب الانتظار إلى غاية نهاية السنة لمعرفة بدقة .

(2) الضريبة القياسية التحديدية: في هذا النوع من الضرائب المشرع يحدد مسبقا سعر الضريبة دون أن يحدد حصيلتها الإجمالية، ويتم تحديد السعر على أساس نسبة مئوية من وعاء الضريبة، أو في شكل مبلغ من كل وحدة من وحدات المادة الخاضعة للضريبة ويتميز هذا النوع من الضرائب بالمرونة كما انها تحقق قاعدة العدالة لأنها تعامل كل شخص حسب مقدرته التكلفة. ففي هذه الحالة يحدد المشرع مقدارها دون حصيلتها الإجمالية بصورة قاطعة، تاركا أمر تحديد حصيلتها النهائية للظروف الاقتصادية ويتم تحديد الضريبة القياسية بفرض معدل معين يتناسب مع قيمة المادة الخاضعة للضريبة، إما في صورة نسبة مئوية على إجمالي وعاء الضريبة وإما في صورة مبلغ معين يتم تحصيله عن كل عنصر من عناصر المادة الخاضعة للضريبة وبذلك فإن المكلف يعلم مقدما بمقدار الضريبة الواجب عليه دفعه وتعرف الضريبة القياسية بانها تلك الضريبة التي تتحدد ويعرف سعرها مقدما دون تحديد حصيلتها النهائية .

(3) الضريبة النسبية: ويقصد بالضريبة النسبية أن يتم اقتطاع الضريبة وفقا لنسبة مئوية ثابتة يفرض على المادة الخاضعة للضريبة ولا يتغير بتغير قيمتها، فلا يتغير المعدل بتغير قيمة المادة الخاضعة للضريبة، بل تزداد حصيلة الضريبة النسبية بنفس نسبة زيادة نمو المادة الخاضعة للضريبة،

فهي ضريبة يكون سعرها ثابت مهما كانت أهمية المادة الخاضعة للضريبة فلا تتغير بتغير قيمة ما تفرض عليه، حيث يتم حساب الضريبة على أساس ثابت مهما كان حجم المادة الخاضعة للضريبة ومثالها الضريبة على أرباح الشركات التي تفرض بمعدل 30% والرسم على القيمة المضافة الذي يفرض بنسبة 7% وكذلك الحال بالنسبة للضريبة على رقم الأعمال التي تفرض بمعدل 17%... الخ. ولا تمتاز الضرائب النسبية بالعدالة كما أن هذا السعر يجري تطبيقه على جميع الأرباح سواء كانت صغيرة أو كبيرة ولذلك يمكن تسميتها بالضريبة ذات السعر الثابت .

مثال توضيحي: إذا كان الربح يساوي 100.000 فإن الضريبة على الربح تحسب كما يلي $(30 \times 100.000) \div 100 = 30.000$ دج وإذا كان الربح يساوي 500.00 الضريبة على الربح تساوي $(30 \times 500.000) \div 100 = 50.000$ دج فنسبة 30% لا تتغير بتغير حجم الربح .

(4) الضريبة التصاعدية: تفرض الضريبة التصاعدية بمعدلات مختلفة القيمة تتزايد بتزايد المادة الخاضعة لها والعكس صحيح، أي أن حصيلتها تزداد تصاعديا بنسبة أكبر مع زيادة قيمة المادة الخاضعة لها ومن المتصور أن يقسم المشرع وعاء الضريبة إلى عدة شرائح، على أن تطبق على كل شريحة معدل خاص بها وفقا للأسلوب التقني المتبع في تطبيق المعدل التصاعدي، فالضريبة التصاعدية تعني ارتفاع معدل الضريبة مع تزايد حجم المادة الخاضعة للضريبة وتأخذ شكلين هما :

✓ الضريبة التصاعدية الإجمالية: تفرض الضريبة تصاعديا بمعدل متزايد مع تزايد الوعاء الضريبي، فكلما زاد حجم المادة الخاضعة للضريبة زاد معه معدلها إجماليا، حيث تقسم المادة الخاضعة

للضريبة إلى عدة طبقات حسب قيمتها بحيث يطبق على كل طبقة معدل واحد يتزايد من طبقة إلى أخرى ومن ثمة يكون معدل تناسبى بالنسبة لكل طبقة من هذه الطبقات، وهذا الأسلوب لا يتفق مع مبدأ العدالة ويؤدي إلى نتائج غير منطقية عند تطبيقه حيث تؤدي الزيادة الزهيدة في الدخل إلى زيادة في الضريبة حيث قد تكون الزيادة في مقدار الضريبة اكبر بكثير من الزيادة في الدخل ومع ذلك فهي تتسم بسهولة استخدامها، مما يجبر معه تهرب الممول من دفعها وعدم التصريح بزيادة دخله .

✓ الضريبة التصاعدية بالشرائح: تقسم المادة الخاضعة للضريبة إلى شرائح أو أجزاء من هذه الشرائح وكل شريحة تخضع لسعر أو معدل معين يزداد هذا الأخير بزيادة القيمة الخاضعة له، حيث يتم تقسيم الدخل إلى شرائح متساوية أو غير متساوية ويفرض على كل شريحة سعر معين يزداد عند الانتقال من شريحة إلى الشريحة الأعلى منها، وهذه الطريقة لا تحقق العدالة رغم غزارة حصيلتها لكنها مع ذلك تقترب من العدالة مقارنة بالضريبة النسبية، ويقوم هذا النوع من الضرائب على تقسيم الدخل إلى شرائح، وإعفاء الحد الأدنى الضروري للمعيشة، ثم تفرض الضريبة بنسب مختلفة تتزايد كلما تم الانتقال من شريحة إلى شريحة أخرى .

(5) الضريبة التنازلية: الضريبة التنازلية هي الضريبة التي يكون سعرها

نسبياً، أي ثابتاً عند مستوى معين من وعاء الضريبة كأساس لها وعندما يأخذ الوعاء في الزيادة يأخذ سعرها بالتناقص أي هناك علاقة عكسية بين سعر الضريبة ووعائها ومثال ذلك أن تفرض على الأرباح المعاد

استثمارها .

2. طرق تحصيل الضريبة

بعد أن يتم تحديد الوعاء الضريبي وتقدير الضريبة تأتي مرحلة أخيرة وهي مرحلة التحصيل لدين الضريبة وهي أهم مرحلة ففيها يتم جمع الحصيلة التي تم تقديرها، فإن لم يتم تحصيل تكون جميع المراحل السابق ذكرها جهدا ضائعا، أما عن كيفية تحصيل الضرائب فتتم نقدا وهي واجبة الأداء في مقر إدارة الضريبة، أما عن استحقاق الضريبة فيتحقق فور تحقق الواقعة المنشئة للضريبة المنشئة لها لتحقيق الملائمة في التحصيل، و على العموم يتم تحصيل الضريبة وفقا للطرق التالية:

- **الوفاء المباشر:** بعد قيام مصلحة الضرائب بتقدير الضريبة تخطر الممول بدين الضريبة ومواعيد الوفاء بها ومقر الإدارة الضريبة المختصة والإجراءات التي يجب عليه إتباعها بتوريد قيمة الضريبة إلى الجهة المختصة (قباضة الضرائب) في المواعيد المحددة، فيقوم الممول بتوريد الضريبة في الأجل المحددة كما قد يتم الوفاء المباشر عن طريق شراء أوراق مدموغة أو طوابع الدمغة التي تلتصق على المحررات والوثائق التي يطلبها المكلف من الإدارات الحكومية المختلفة كالشهادات الإدارية أو طلبات استخراج وثائق السفر أو وثائق نقل الملكية، ويتبين من هذا التوريد المباشر أنه يتم دفعة واحدة.
- **الوفاء بالأقساط:** قد لا تنتظر مصلحة إدارة الضرائب إلى نهاية العام حتى يقوم المكلف بتوريد الضريبة إلى خزينة الدولة وإنما تلزمه مقدما بدفع أقساط تتناسب مع دخله المتوقع ومقدار الضريبة التي يتوقع أن يدفعها سنويا، وفي نهاية السنة تتم التسوية، ويحتاج نجاح هذه الطريقة

أن يكون للممول من الخبرة ما يمكنه من تقدير قيمة الضريبة التي تستحق عليه في نهاية السنة بطريقة تقريبية وأن يتمتع أيضا ببعد نظر يجعله يقوم بتوريد المبالغ في شكل أقساط شهرية أو ثلاثية أو سداسية مقدما تحت حساب إدارة الضرائب، لتتولى إدارة الضرائب في نهاية السنة اتخاذ إجراءات الربط وتحديد دين الضريبة وتقوم بعملية التسوية على أساس ما دفعه من أقساط خلال السنة، فتطالبه بدفع ما تبقى عليه أو ترد له من قيمة الضريبة أو تؤجل هذا المبلغ كقسط مقدم تحت حساب الضريبة للسنة الموالية .

● **الحجز من المنبع:** تعتبر هذه الطريقة في تحصيل الضريبة من أهم الطرق، حيث يلزم القانون جهة معينة أو شخصا معيناً بتحصيل الضريبة من الممول وتوريدها إلى الخزينة العامة قبل حصول الممول على المادة الخاضعة للضريبة، لأنه في الواقع يحصل على الدخل الصافي بعد أن تدفع الضريبة من قبل شخص آخر أو جهة أخرى، ولا تتحمل إدارة الضرائب تكلفة هامة في جباية هذه الضريبة، حيث يلتزم المكلف بتوريدها إلى مصلحة الضرائب في الأجل المحددة ودون مقابل أو أجر . وهذه الطريقة تكون في تحصيل ضرائب أجور العمال ومرتببات الموظفين وفي الضريبة توزيعات أرباح لشركات المساهمة والضريبة على إيرادات القيم المنقولة .

3. ضمانات تحصيل الضريبة:

الضريبة من أهم الإيرادات التي تعتمد عليها الدولة لتمويل نفقاتها العامة، وهي في نفس الوقت من الأعباء التي تقع على عاتق الأشخاص (الممولين) مما يقتضي إقامة توازن بين مصلحة الدولة ومصلحة الأفراد، لذلك يجب أن يتمتع كل من إدارة الضرائب وكذلك الممول بمجموعة من الضمانات أثناء عملية تحصيل

الضريبة، تكفل هذه الضمانات للممول عدم تعسف في فرض الضريبة فلا تفرض عليه ضرائب ترهقه وتفوق الحجم المقرر لها قانونا، كما تضمن لإدارة الضرائب الحصول على دين الضريبة كما هي محددة قانونا وفي آجال استحقاقها.

✓ ضمانات المكلف: تتمثل ضمانات المكلف عند تحصيل الضرائب في مدى توفر المبادئ الأساسية للضريبة منها قاعدة الوضوح وقاعدة اليقين، الملائمة في التحصيل. كما تعد من ضمانات المكلف تبليغه وإطلاعه عليها من حيث تحديد وعائها ومقدارها وكيفية تقديرها وميعاد تحصيلها... الخ. وفي الأخير السماح له بالاستعانة بمحام أو خبير يساعده في التأكد من أن المبلغ المقرر دفعه لإدارة الضرائب هو المبلغ الصحيح.

✓ ضمانات إدارة الضرائب: لما كانت مرحلة تحصيل الضريبة من أهم مراحل الضريبة فإن قانون الضرائب يمنح الإدارة سلطات واسعة (ضمانات للتحصيل) حتى تضمن الدولة الحصول على مستحققاتها.