الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية
REPUBLIQE ALGERIENNE DIMOCRATIQUE ET POPULAIRE

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة 08 ماي 1945 –قالمة-
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم العلوم القانونية والإدارية

MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR
ET DE LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE
UNIVERSITE 08 MAI 1945 GUELMA
FACULTE DE DROIT ET DES SCIENCES POLITIQUES
DEPARTEMENT DES SCIENCES JURIDIQUES
ET ADMNISTRATIVES

مطبوعة بيداغوجية بعنوان:

الضريبة على الأموال

محاضرات ألقيت وقدّمت لطلبة السنة أولى ماستر

تخصص: قانون أعمال

إعداد الدكتورة:

فلكاوي مريم

السنة الجامعية 2021/2020

الضريبة على الأموال

محاضرات ألقيت وقدّمت لطلبة السنة أولى ماستر

تخصص: قانون أعمال

مقدمة

تعد الضرائب من أهم مصادر تمويل الخزينة العمومية، وهي عنصر قار في باب الإيرادات العامة لميزانية الدولة خلال كل سنة مالية، وقد اقترن وجودها بوجود السلطة منذ العصور القديمة، وتطور مفهومها مع تطور مفهوم الدولة، وعد المفهوم السائد للضريبة في ظل سيادة نظرية العقد الاجتماعي –اعتماد الصفة التعاقدية للضريبة بين الفرد والدولة–كوسيلة لتحديد مفهوم الضريبة، واعتبر القائلون بهذه النظرية أن الفرد يدفع الضريبة لأنه يحصل على شيء بالمقابل، فيكون أساس الضريبة عقدا ضمنيا بين الأفراد والدولة. (1)

في حين اعتبر رواد نظرية التضامن الاجتماعي بأن أساس فرض الضريبة يتأتى نتيجة تضامن بين المواطنين والدولة في سبيل مواجهة النفقات العامة، وهي مظهر من مظاهر سيادة الدولة التي تفرض سياساتها بناءً عليها، فعرفت الضريبة بأنها: "مبلغ من المال تفرضه الدولة وتجبيه من المكلفين بصورة جبرية، ونهائية، ودون مقابل في سبيل تغطية النفقات العمومية أو في سبيل تدخل الدولة فقط" (2)، وقد عرفها الأستاذ غاستون جيز (Gaston Geze) بأنها: "أداء نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية أو بلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة". (3)

وبتطور القوانين الضريبية، أصبح التنظيم الفني للضريبة أكثر دقة، بحيث كرست –التشريعات بمختلف توجهاتها–أهم المبادئ التي يجب أن تستند عليها الضريبة والتي وضعها الباحث آدم سميث في كتابه ثروة الأمم والتي حسبه لا يكون النظام الضريبي عادلا إلا بمراعاتها وهي العدالة، اليقين، الاقتصاد، والملاءمة.

رست معظم التشريعات الضريبية على مبدأ التحديد الدقيق لمسار الضريبة، منذ صدور القاعدة القانونية التي تفرض بموجبها، وحتى دخولها للخزانة العامةّ، يقينا منها على أهمية هذه الأخيرة في تحقيق الأهداف المالية للدولة، وكذا إمكانية استثقال عبئها من قبل المكلفين بها، فيلجؤون إلى مختلف الطرق التدليسية للتخلص منه.

---

(1) – محفوظ برحماني، **التشريع الضريبي الجزائري**، دار الجامعة الجديدة، د ط، 2018، ص 27.
(2) – حسن عواضة وعبد الرؤوف قطيش، **المالية العامة "دراسة مقارنة"**، منشورات الحلبي الحقوقية، الطبعة الأولى، 2013، ص 381.
(3) – عباس مفرج الفحل، **الضريبة على الرواتب والأجور والمخصصات "دراسة قانونية مقارنة"**، منشورات زين الحقوقية، الطبعة الأولى، 2016، ص 16.

في خضم هذه التطورات، أصبح هدف تحيين القاعدة القانونية الضريبية –وفق التطورات التي تشهدها الجزائر والعالم–قاعدة أساسية ارتكز عليها المشرع منذ الإصلاح الجبائي الذي تم سنة 1992.

حيث استحدث بعض الضرائب التي لم تكن موجودة سابقا، وألغى بعض النظم الضريبية التي لم تعد مناسبة لواقع ومعطيات الدولة الاقتصادية والمالية، وحتى الاجتماعية، كما تبنى الطرق الحديثة في تحديد الأسعار الضريبية، مع مراعاة مختلف الجوانب الإجرائية والتقنية، حتى يجعل من عملية التصفية متماشية ومبدأ العدالة بأكبر قدر ممكن.

وسيتم عبر هذه المحاضرات توضيح العمليات المطبقة لتأسيس الضريبة والمتمثلة أولا في تحديد وعاء الضريبة وتصفيتها، وثانيا في تحصيلها، وفقا لآخر التعديلات التي أجراها المشرع على أحكام قانون الإجراءات الجبائية، وقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وبقية القوانين ذات العلاقة.

الفصل الأول:

تحديد وعاء الضريبة وتصفيتها

تخضع الضريبة في فرضها لمبدأ القانونية، الذي يعني عدم جواز فرض ضريبة دون قاعدة قانونية صادرة عن السلطة التشريعية، مما يجعل كل القوانين الضريبية في العالم نابعة عن معطيات الدولة المالية، الاقتصادية، والاجتماعية.

والضريبة لا تفرض بشكل عشوائي، وإنما ترتبط بعدة ضوابط تكفل تحقيق العدالة بين كل المكلفين، وحتى تتحقق هذه الغاية، اتخذ المشرع عدة أسس تنبني عليها الضريبة وقيمتها، عُدَّ أهمها الوعاء الضريبي، أو مطرح الضريبة، وسيتم تناول تحديد وعاء الضريبة في المبحث الأول من هذا الفصل، ومن ثم التطرق لعملية التصفية للوصول إلى المبلغ النهائي الذي يلتزم المكلف بدفعه من خلال المبحث الثاني.

المبحث الأول:

تحديد وعاء الضريبة:

قد تعتمد الدولة وعاءً ضريبيا واحدا تكفله بضريبة واحدة تأخذ منها ما تحتاجه من موارد، وهنا نكون أمام ما يسمى بوحدة التكاليف، أما تعدد التكاليف فهو أن تكون الضرائب متنوعة على الأموال والأعمال والأشخاص. [1]

ومع تعدد الأوعية الضريبية تتعدد الضرائب، "ومن أجل تحديد هذا الوعاء، يتطلب الاعتماد على ثلاث خطوات، الأولى اختيار أساس فرض الضريبة، هل على الأشخاص أم على الأموال، والثانية اختيار مناسبة فرض الضريبة، أما الثالثة فهي تحديد المادة الخاضعة للضريبة" [2]، وذلك عبر الآتي:

(1) – محفوظ برحماني، المرجع السابق، ص 52.
(2) – عباس مفرج الفحل، المرجع السابق، ص 22.

المطلب الأول:

أساس فرض الضريبة:

يقتضي تحديد الوعاء الضريبي تكييف توجه الدولة نحو الضريبة، واعتمادا على التنظيم الفني للضرائب يتحدد نوع الضريبة.

فبناء على معيار **طريقة تحصيل** تأخذ الضريبة تسمية الضريبة **المباشرة** [1]، والتي يندرج في إطارها مجموعة من الأنواع تختلف بحسب أسس تصنيفها، كالضريبة الواحدة والضرائب المتعددة، والضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال ...، وهناك الضرائب **غير المباشرة**، والتي يندرج في إطارها الضريبة على المبيعات (الاستهلاك)، الضريبة على الإنتاج، وعلى القيمة المضافة، ...

وما يهم في دراسة مقتضى الضرائب على الأموال كمقرر دراسي خلال المسار الأكاديمي لطلبة الماستر، وفي السداسي الثاني بالتحديد، هو الضرائب على الدخل وعلى الثروة، التي تعد ضرائب مباشرة تفرض على أموال المكلفين بها، أي يمثل فيها الدخل والثروة مصادر الوعاء الضريبي، ويتم بناءً على ذلك عرض الدخل كأساس لفرض الضريبة، ومن ثم الثروة عبر الآتي:

الفرع الأول:

الدخل كأساس لفرض الضريبة:

يحتل الدخل أهمية بالغة باعتباره من أهم مصادر الوعاء الضريبي، وتنقسم الدخول حسب مصدرها إلى ثلاثة أنواع رئيسية، منها ما يكون مصدرها **العمل وحده**، وهذا النوع يشمل نوعين من العمل: الأول الذي يباشره الشخص مع خضوعه لرب العمل برابطة التبعية، وهذه هي صورة الرواتب والأجور، أما الثاني فيكون العمل الذي يباشره الشخص بصورة مستقلة دون أن يخضع لغيره، سواء أكان عملا يدويا أو عقليا، وفي هذه الحالة يكون دخله مهنيا مستمدا من المهنة أو الحرفة التي يمارسها، ومنها ما يكون **رأس المال (الثروة) وحده**، وهذا النوع يمكن تقسيمه إلى رأس المال (الثروة)

---

(1) – "هي ضرائب تفرض على الدخل أو على الأموال بشكل مباشر، وهناك نوعين من الضرائب المباشرة، الاول الضرائب المباشرة على الدخل، وهنا تفرض الضريبة على دخل المكلف، أما الثاني الضرائب المباشرة على رأس المال، وهنا تفرض الضريبة على ما يتملكه المكلف من رأس المال". إكرامي بسيوني عبد حي خطاب، **المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2012، ص 26.

الثابت، ودخول مصدرها رأس المال (الثروة) المنقول، وأما النوع الثالث فهي الدخول التي يكون مصدرها **العمل ورأس المال (الثروة) مجتمعين.** [1]

أولا:

تعريف الدخل:

عرّف الدخل لغويا بأنه: "الدَّخْل: ما دَخَل على الإنسان من ضَيْعته خلاف الخَرْج". [2]

كما عرف بأنه: "المالُ الذي يدخل على الإنسان من زراعةٍ أو صَناعةٍ أو تجارةٍ أو عمل". [3]

وهو اقتصاديا: "الفائض الذي يمكن للإنسان الراشد أن يعتبر نفسه قادرا على إنفاقه في فترة زمنية معينة دون أن ينقص من قيمة رأسماله". [4]

كما عرف بأنه: "ما يحصل عليه الفرد بصفة دورية على نحو مستمر من مصدر معين، قد يتمثل في ملكية وسائل الإنتاج، أو في عمله، أو فيهما معا". [5]

وقد اهتم علم المالية كثيرا بالمفاضلة بين فرض ضريبة واحدة على مجموع دخل المكلف، مهما تنوعت مصادره، أو فرض ضريبة خاصة على كل فرع من فروع الدخل المتنوعة، وانقسموا إزاء ذلك إلى قسمين: القائلين بالضريبة الواحدة الإجمالية، والقائلين بالضرائب المتعددة. [6]

حيث قيل إن الأخذ بنظام الضريبة الواحدة يعود بالفائدة على المكلف والدولة، وذلك بالاقتصاد في جباية الضريبة، عبر تقليص عدد الموظفين والإدارات المختلفة المختصة بالضرائب، كما أنه يراعي أوضاع المكلف الشخصية والعائلية، فتوحيد الضريبة يجعل ذلك سهل التحقيق، إضافة إلى وضوح الضريبة، فالضريبة الواحدة تزيل كل الإبهام والتعقيد[7]، وظهر نظام الضريبة الواحدة خلال الحرب العالمية الأولى، وأدخل ضمن مختلف الأنظمة الجبائية بعد 1970، حيث طبق على الرواتب

---

(1) – عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، **الضرائب المباشرة**، دار الحامد، الطبعة الأولى، 2015، ص 147.
(2) – محمد بن مكرم بن علي ابن منظور، **لسان العرب**، دار المعارف، بيروت، د.ط، د.س.ن، باب الدال، ص 1342.
(3) – المعجم الوسيط، مجمع اللغة العربية، القاهرة، 1960.
(4) – خالد خضر الخير، **قانون الضرائب والإعفاء منها**، المؤسسة الحديثة للكتاب، لبنان، 2014، ص 22.
(5) – زهير أحمد قدورة، **علم المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاته في المملكة الأردنية الهاشمية**، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، 2012، ص 105.
(6) – حسن عواضة وعبد الرؤوف قطيش، المرجع السابق، ص 413.
(7) – محفوظ برحماني، المرجع السابق، ص 52، 53.

والأجور وعوائد المهن والحرف، والمعاشات، وعوائد استغلال العقارات، والإيجارات، ومختلف المداخيل التي يحصلها الشخص خلال سنة ...، مكونة الدخل الإجمالي. [1]

وحسب نظرية **المصدر** [2] السائدة في الفكر المالي، فإن الدخل الخاضع للضريبة يتصف بمجموعة من الميزات هي:

1 – **الدورية:** الدورية خاصية ظاهرة من نفس كلمة Reveny، وهو ما يقابل العودة والمجيء مرة بعد أخرى مثال ذلك ثمار الأشجار، فالكلمة تتضمن عودة الإيراد أو على الأقل احتمال عودته وتكراره. [3]

2 – التقدير النقدي: باعتبار الضريبة جزء من المال، وإذا كان المال لفظ ينسحب على الأموال العينية والنقدية على السواء، إلا أن المستقر عليه الآن في كل دول العالم أن المال الخاضع للضريبة يحصل نقدا [4]، وعليه كان لزوما أن يكون هذا الأخير نقدا أو قابلا للتقدير بالنقود.

3 – **عنصر المدة (السنوية):** يقضي مبدأ السنوية أن تفرض الضريبة على عائدات أعمال السنة السابقة أو اللاحقة، وبالتالي لا يسمح بدمج الالتزامات والحقوق المترتبة في سنة معينة بمثيلاتها المترتبة في سنة غيرها، ويتوافق هذا المبدأ مع مبدأ سنوية الموازنة وسنوية إقرار الضرائب الذي يحظر تحميل نتيجة ضرائب سنة معينة أعباء تعود لسنوات سابقة أو لاحقة. [5]

4 – **وجود مصدر قابل للبقاء (الثبات):** تتطلب الدورية أن يكون المصدر باقيا، أي أن يكون على درجة من الثبات بحيث تكون له القدرة على إمداد دخل دوري منظم، ولا يعني الثبات الدوام المطلق، إذ ليس من شيء ثابت ثباتا مطلقا في حياتنا البشرية، بل المراد هنا الثبات النسبي، أي قابلية الدخل للبقاء مدة محددة. [6]

---

(1) – André Legrand & Céline Wiener, **Le droit public**, Direction de l'information légale et administrative, Paris, 2017, p 196.

(2) – يطلق عليها كذلك بنظرية **المنبع**، أو النظرية **التقليدية**، وقد عرفت الدخل بأنه: "القيمة النقدية أو القابلة للتقدير بالنقود التي تتحقق بصفة دورية من مصدر يتمتع بدرجة معينة من الثبات والاستقرار النسبي خلال فترة معينة من الأمن"، زهير أحمد قدورة، المرجع السابق، ص 112.

(3) – عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، **وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي "التباين في الأنظمة الضريبية القائمة في الدول العربية" دراسة مقارنة**، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2008، ص 121.

(4) – إكرامي بسيوني عبد الحي خطاب، المرجع السابق، ص 21.

(5) – حسن عواضة وعبد الرؤوف قطيش، المرجع السابق، ص 644.

(6) – عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، **وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي "التباين في الأنظمة الضريبية القائمة في الدول العربية" دراسة مقارنة**، المرجع السابق، ص 122.

في حين توسعت نظرية **الإثراء** [1] في مفهوم الدخل، فتعتبره الزيادة الإيجابية في ذمة الشخص (المعنوي أو الطبيعي) خلال مدة زمنية معينة، يستوي في ذلك حصول الشخص على الدخل بصورة دورية أو غير منتظمة، بصرف النظر عن أن يتأتى من أي مصدر، إذ المهم أن يكون الشخص في نهاية السنة المالية بمركز مالي أفضل مما كان عليه في بدايتها[2]، ونقطة الخلاف بين النظريتين السابقتين تتركز حول الدورية كركن من أركان الدخل، حيث أنّ الأخذ بالنظرية الثانية يرتّب اعتبار كل زيادة تطرأ على ذمة الشخص بين فترة زمنية معينة وفترة أخرى تعد من قبيل الدخول، ومثال ذلك الأموال الموروثة والزيادة في قيمة رأس المال (الثروة) وجوائز اليانصيب تعتبر كلها من الدخول باعتبارها تزيد من القيمة الإيجابية لذمة الشخص. [3]

من خلال ما سبق، سنحاول عبر العنوان الموالي عرض توجه المشرع الجزائري في مجال الضرائب المفروضة على الدخل:

ثانيا:

تطبيقات ضريبة الدخل ضمن التشريع الجبائي الجزائري:

حاول التشريع الضريبي الجزائري تقليص الضرائب المفروضة على المداخيل بأكبر قدر ممكن، فأخذ بنظام الضريبة الواحدة، عندما فرض الضريبة على كافة مصادر الدخول الخاضعة للضريبة للأشخاص الطبيعية، غير أن طبيعة الضرائب المفروضة على المداخيل اختلفت بحسب النشاط والمكلفين بها.

فهناك ضريبة الدخل الإجمالي الذي يحققه المكلف كشخص طبيعي أو شخص معنوي في شكل شركات الأشخاص[4]، والضريبة على أرباح الشركات المفروضة على المداخيل التي تحققها

---

(1) – تقابل هذه النظرية نظرية الميزانية في علم المحاسبة، ويطلق عليها أيضا "الزيادة في القيمة الإيجابية"، أو النظرية الحديثة، ومنطلق هذه النظرية يؤدي إلى إطلاق صفة الدخل على اية زيادة إيجابية تطرأ على ذمة الشخص من مدة زمنية إلى أخرى. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، **الضرائب المباشرة**، المرجع السابق، ص 42.

(2) - عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، **وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي "التباين في الأنظمة الضريبية القائمة في الدول العربية" دراسة مقارنة**، المرجع السابق، ص 124.

(3) – زهير أحمد قدورة، المرجع السابق، ص 113.

(4) – أسست الضريبة على الدخل الإجمالي بموجب المادة 38 من القانون 36/90، المؤرخ في 31 ديسمبر 1990، المتضمن قانون المالية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، العدد 57، المؤرخ في 31 ديسمبر 1990، وجاءت هذه الضريبة لتعوض نظام الضرائب النوعية ذي المعدلات المتعددة الذي كان مفروضا على المداخيل، واشتمل نظام الضرائب النوعية على:

- الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وشركات الأشخاص.
- الضريبة على الأرباح غير التجارية.

الأشخاص المعنوية في شكل شركات الأموال [1]، والرسم على النشاط المهني[2]، والضريبة الجزافية الوحيدة. [3]

وقد شهدت القوانين المندرجة ضمن هذا المجال خاصة قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة عدة تعديلات عقب الإصلاحات الضريبية التي شهدتها الجزائر. [4]

فقد نص –التشريع الضريبي الجزائري–على ضريبة الدخل الإجمالي ضمن المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بالنسبة للأشخاص الطبيعيين، فيما خصص ضريبة على مجمل أرباح الأشخاص المعنوية، عبر نص المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المذكورة أدناه، ونظم ضريبة الرسم على النشاط المهني عبر المواد من 217 إلى 231 من ق. ض. م. ر. م، كما نص على الضريبة الجزافية الوحيدة ضمن المواد 282 مكرر إلى 282 مكرر 10 من ق. ض. م. ر. م.

1 – ضريبة الدخل الإجمالي: Impôt sur le revenu global (IRG)

انتهج المشرع الجزائري عبر هذه الضريبة النظام الذي يجمع بين المداخيل الناتجة عن رأس المال (الثروة) والعمل معا، وذلك ما يستشف من نص المواد 8، 85، من ق.ض.م.ر.م، حيث نصت المادة 85 بتقرير على الدخل الخاضع للضريبة على "الدخل الإجمالي حسب المبلغ الإجمالي للدخل

- الضريبة على مداخيل الديون، الودائع، والكفالات.
- الضريبة على الرواتب والأجور.
- الضريبة على القيمة الزائدة عن التنازل عن الأملاك المبنية وغير المبنية.
- المساهمة الفلاحية.
- الضريبة التكميلية على الدخل.

للتفصيل أنظر: بلوافي عبد المالك، **أثر الإصلاح الاقتصادي على فعالية النظام الضريبي الجزائري في الفترة الممتدة بين 1992-2008**، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجيستير، كلية العلوم الاقتصادية، علوم التسيير، والعلوم التجارية، جامعة وهران، 2012/2011، ص 35.

(1) – جاء هذا النوع من الضرائب بموجب المادة 38 من قانون المالية 36/90، السالف الذكر، حيث فصل المشرع بين الأشخاص الطبيعيين والأشخاص المعنويين في نوع الضريبة التي يخضعون لها، وتشمل ضريبة أرباح الشركات كل الشركات مهما كان نوعها أو شكلها أو غرضها، إلا أنه يمكن تقسيم هذه الشركات إلى فئتين، الأولى تخضع وجوبا للضريبة على أرباح الشركات، والثانية تكون مخيرة بين الخضوع للضريبة على الدخل الإجمالي، او الضريبة على أرباح الشركات. للتفصيل أنظر: محفوظ برحماني، المرجع السابق، ص 94.

(2) – استحدث المشرع هذا النوع من الضرائب بموجب المادة 21 من الأمر 27/95، المؤرخ في 30 ديسمبر 1995، المتضمن قانون المالية لسنة 1996، وهو منظم بالمواد من 217 إلى 231 من الأمر رقم 101/76، المؤرخ في 9 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ج. ر. ج. ج، العدد 102، المؤرخ في 22 ديسمبر 1976، ص 1432، المعدل والمتمم إلى غاية القانون رقم 16/20، المؤرخ في 31 ديسمبر 2020، المتضمن قانون المالية لسنة 2021، ج.ر.ج.ج، العدد 83، الصادر في 31 ديسمبر 2021.

(3) – استحدث المشرع الجزائري هذه الضريبة بموجب المادة الثانية من القانون 24/06، المؤرخ في 26 ديسمبر سنة 2006، المتضمن قانون المالية لسنة 2007، وهي منظمة عبر المواد 282 مكرر إلى 282 مكرر 10 من ق. ض. م. ر. م.

(4) – بداية من القانون رقم 36/90، إلى غاية آخر قانون مالية.

الصافي السنوي الذي يتوفر عليه كل مكلف بالضريبة، ويحدد هذا الدخل بالنظر إلى رؤوس الأموال التي يملكها المكلف بالضريبة، والمهن التي يمارسها، والمرتبات والأجور والمعاشات والريوع العمرية التي يتقاضاها، وكذا أرباح كل العمليات المربحة التي يقوم بها..."

ونصت المادة الأولى: "يتكون الدخل الصافي الإجمالي من مجموع المداخيل الصافية للأصناف الآتية:

- أرباح مهنية؛
- عائدات المستثمرات الفلاحية؛
- الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية، كما تنص عل هًا المادة 42 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛
- عائدات رؤوس الأموال المنقولة؛
- المرتبات والأجور والمعاشات والريوع العمرية؛
- فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية والحقوق العقارية الحقيقية، وكذا تلك الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية أو الأوراق المماثلة".

وتتميز ضريبة الدخل الإجمالي بعدة خصائص أهمها:

1-1 -**ضريبة موحدة:** تشمل كل أنواع المداخيل والأرباح الصافية المحققة من طرف الأشخاص المكلفين بها، فهي تمسُّهم مرة واحدة. [1]

1-2 -**ضريبة تسري على الربح الناتج عن تضافر رأس المال (الثروة) والعمل:** حيث تفرض على الإيرادات الناشئة عن تضافر رأس المال (الثروة) والعمل معا. وهذا العمل ناتج عن إخضاع الربح الناتج عن رأس المال (الثروة) لضريبة دخل الأموال المنقولة، أما الربح الناتج عن العمل فيخضع للضريبة على الرواتب والأجور ومعاشات التقاعد. [2]

2 - الضريبة على أرباح الشركات [3]: Impôt sur les bénéfices des sociétés (IBS)

(1) – وفقا للمواد 2، 7، 139، 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
(2) – خالد خضر الخير، المرجع السابق، ص 63.
(3) تم استحداث الضريبة على أرباح الشركات بموجب المادة 38 من قانون المالية 36/90، مرجع سابق، ص 1842.

وهي ضريبة سنوية تفرض على الأرباح المحققة من قبل شركات الأموال وفق معدل سنوي ثابت، بعد أن يتم التصريح بالأرباح لدى الإدارة الضريبية. [1]

نصت عليها المادة 135 من ق.ض.م.ر.م: "تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136. وتسمى هذه الضريبة «الضريبة على أرباح الشركات» ".

وتخضع لهذه الضريبة:

- 1 –الشركات مهما كان شكلها وغرضها باستثناء:
- أ) شركات الأشخاص وشركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري، إلا إذا اختارت هذه الشركات الخضوع للضريبة على أرباح الشركات.
- ب) الشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركة بالأسهم، باستثناء الشركات التي اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات.
- ج) هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة والمعتمدة حسب الاشكال والشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الجاري بهما العمل.
- 2 –المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.

كما تخضع لهذه الضريبة:

- 1–الشركات التي تنجز العمليات والمنتجات المذكورة في المادة 12 من ق. ض. م. ر. م.
- 2 – الشركات التعاونية والاتحادات التابعة لها باستثناء الشركات المشار إليها في المادة 138 من ق. ض. م. ر. م. [2]

من أهم الأهداف التي سعى إليها المشرع من خلال استحداث هذه الضريبة بموجب قانون المالية لسنة 1991، هو جعل المؤسسات العمومية الاقتصادية والتجارية في نفس موضع المؤسسات الخاصة، وإخضاعها لمنطق وقواعد السوق. [3]

---

(1) – بلوافي عبد المالك، المرجع السابق، ص 30.

(2) – وفقا لنص المادة 136 من ق. ض. م. ر. م.

(3) – شريف إسماعيل، **أساسيات حول النظام الجبائي الجزائري بين المفهوم القانوني والتطبيقي**، دار طليطلة، الطبعة الأولى، 2015، ص 32.

مجمل هذه الضرائب تشترك في خصائص موحدة تتصف بها (الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات)، ويمكن إجمالها في:

2-1- **ضريبة سنوية:** حيث تحصل كل سنة بالنظر إلى الأرباح أو المداخيل التي حققها أو حصل عليها الشخص الطبيعي أو المعنوي خلال السنة الماضية. [1]

2-2- **ضريبة تصريحية:** فالمكلفون بالضريبة مجبرون على تقديم تصريح لمداخيلهم سنويا. [2]

2-3- **تحسب على الدخل الصافي:** وذلك بعد خصم التكاليف والأعباء المقررة، فلا تحسب على الدخل الخام.[3]

2-4- **ضريبة متزايدة:** ترتفع بارتفاع الدخل وتنخفض بانخفاضه. [4]

2-5- **ضريبة عادلة:** تأخذ بعين الاعتبار الأعباء والتكاليف، وحتى الظروف الخاصة للمكلفين بها، عبر سن مختلف التخفيضات والإعفاءات [5]، ومن هذا المنطلق تصنف بأنها ضريبة مباشرة ونوعية.

3 – الرسم على النشاط المهني: Taxe sur l'activité professionnelle (TAP)

يعتبر الرسم على النشاط المهني ضريبة من الضرائب المباشرة التي تفرض على رقم الأعمال المحقق بالجزائر، وذلك بإدماج كل من الرسم على النشاط الصناعي والتجاري والرسم على النشاط غير التجاري، في رسم واحد سمي الرسم على النشاط المهني. [6]

ويقصد برقم الأعمال، مبلغ الإيرادات المحققة على جميع عمليات البيع أو الخدمات أو غيرها التي تدخل في إي إطار ممارسة نشاط تخضع أرباحه لضريبة الدخل الإجمالي في صنف الأرباح المهنية أو للضريبة على أرباح الشركات، غير أنه تستثنى العمليات التي تنجزها وحدات من نفس المؤسسة فيما بينها من مجال التطبيق. [7]

---

(1) – وفقا لنص المادتين 9، 139 من ق.ض.م.ر.م.
(2) – وفقا لنص المادتين 99، 151 من ق.ض.م.ر.م.
(3) – وفقا لنص المواد من 85 إلى 91 بالنسبة لضريبة الدخل الإجمالي، ومن 141 إلى 147 مكرر من ق.ض.م.ر.م.
(4) – وفقا لنص المادتين 104، 150 من ق.ض.م.ر.م.
(5) – أنظر على سبيل المثال المواد 13، 21، 68، 141... من ق.ض.م.ر.م.
(6) – محفوظ برحماني، المرجع السابق، ص 105.
(7) – حسب نص المادة 217 من ق. ض. م. ر. م.

4 – الضريبة الجزافية الوحيدة: Impôt forfaitaire unique (IFU)

وهي ضريبة تصريحية نسبية مباشرة، تغطي الضريبة على الدخل الإجمالي، الرسم على القيمة المضافة، والرسم على النشاط المهني [1] للشركات المدنية ذات الطابع المهني والأشخاص الطبيعيون الذين يمارسون نشاطاً صناعيا وتجاريا وغير تجاري وحرفي، وكذا التعاونيات الحرفية والصناعات التقليدية، التي لا يتجاوز رقم أعمالها السنوي أو إيراداتها المهنية خمسة عشر مليون دينار (15.000.000 دج)، ماعدا تلك التي اختارت نظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي. [2]

الفرع الثاني:

الثروة أساس لفرض الضريبة:

يكون محل الضريبة المفروضة هنا الثروة التي يملكها الفرد، وتعد الضرائب على الثروة من أقدم أنواع الضرائب، ومع ذلك فقد تم إهمالها نسبياً في السنوات الأخيرة.

ففي بدايات القرن العشرين قامت الدول الإسكندنافية وبعدها الدول الأوروبية الأخرى بفرض ضرائب سنوية متواضعة على الثروة، وتبعتهم الهند في 1957، ومع ذلك تم التخلي بشكل كبير عن هذه الضرائب في معظم الدول الأوروبية في العقدين الأخيرين. [3]

والسؤال الذي يطرح ضمن هذا العنوان هو: ما هو مقتضى الثروة كأساس لفرض الضريبة؟ وهل وظف المشرع الجزائري هذا النوع من الأموال كأساس لفرض الضرائب ضمن القوانين الجبائية؟

هذا ما سيتم الإجابة عنه عبر الفقرتين المواليتين:

أولا:

مفهوم الثروة كأساس لفرض الضريبة:

تطبق الضريبة على الثروة على الرصيد المتراكم للأصول المالية والعينية والمعنوية، وذلك عكس الضرائب على الدخل التي تعتبر ضريبة على تدفقات الدخل الجاري، ويتم فيما يلي تعريف الثروة مع تبيان أهم خصائصها، وأنواعها:

---

(1) – المادة 282 مكرر من ق. ض. م. ر. م.

(2) – المادة 282 مكرر 1 من ق. ض. م. ر. م.

(3) - سهير أبوالعينين، **الضرائب على الثروة وعلى الأرباح الرأسمالية –المفاهيم ومشكلات التطبيق في مصر-**، مسودة ورقة من أوراق بحث "بعض قضايا إصلاح المالية العامة في مصر"، معهد التخطيط القومي، مصر، 2013، ص 5.

1 – مفهوم الثروة:

الثَّرْوَةُ لغة: كثرة العدد من الناس والمال، يقال ثَرْوَةُ رجالٍ وثَرْوَةُ مالٍ، ويقال هذا مِثْرَاةٌ للمال أي مَكْثَرَةٌ، والثَّرَاءُ: المال الكثير. [1]

وعرفت فقها بأنها: "كل مال مملوك سواء أنتج دخلا أو لم ينتج، وسواء كان إنتاجه مستمرا أم طارئاً، وسواء كان مدّخرا أو مستثمرا، ومثال ذلك الضريبة على العقارات". [2]

والضريبة على الثروة هي التي تفرض على كل ما يمتلكه الفرد من الأموال العقارية أو المنقولة، بغض النظر عن الاعتبارات الإنتاجية أو الدخل[3]، ويستخدم بعض الكتاب مصطلحي الثروة ورأس المال كمترادفات، إلا أن ذلك قد لا يكون دقيقا بشكل كاف، فرأس المال مفهوم يرتبط أساسا بالإنتاج، ويشير إلى الأصول من صنع الإنسان التي تستخدم في الإنتاج وزيادته، أما الثروة فهي ما يحوزه الفرد أو الأسرة من أصول من مختلف الأنواع سواء نتيجة للادخار أو الميراث، أو تلقي هبة. [4]

لقد عدت الثروة معبرة عن المقدرة التكليفية كونها الأساس الأول لفرض الضريبة، خاصة في العصور الوسطى وحتى مطلع القرن التاسع عشر، إلا أن التطور الذي شهدته المجتمعات نقل الاهتمام بالدخل كأساس لفرض الضريبة عوض الثروة، ما أدى إلى التخلي عن هذا النظام الضريبي في الكثير من دول العالم.

حيث حصر بعض الفقه أسباب التراجع في فرض الضرائب على الثروة إلى تضاؤل أهميتها من الناحية العملية، أي بمعنى آخر ضعف عائداتها، فعلى سبيل المثال إذا كان وعاء الضريبة رأسمالٍ قدره مائتا ألف دج (200000 دج) ويعطي دخلا قدره عشرون ألف د ج (20000 دج)، ويهدف المشرع إلى تحصيل ألفي دج (2000 دج)، فهنا يمكنه إما فرض ضريبة على الدخل الذي يحققه رأس المال، وذلك بنسبة 10 %، أو عبر فرض ضريبة على رأس المال نفسه بنسبة 1%، ففي الحالتين، تدفع الضريبة من أصل الدخل، وإن كانت تظهر في الحالة الثانية أنها من رأس المال.

---

(1) - محمد بن مكرم بن علي ابن منظور، المرجع السابق، باب الثاء، ص 479.
(2) – خالد خضر الخير، المرجع السابق، ص 23.
(3) – محمد لعلاوي، **دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015/2014، ص 23.
(4) - سهير أبوالعينين، المرجع السابق، ص 4.

فلكي يكون هناك ضريبة على الثروة، وجب أن يُقتَطع جزء منها، ويتعلق الأمر في حقيقته برقم المعدل، فإذا كان المعد منخفضا تكون الضريبة في جميع الأحوال على الدخل الذي يتحقق من الثروة، أما إذا كان مرتفعا بحيث تتجاوز الضريبة قيمة الدخل المتأتي من الثروة، وفي هذه الحالة لا يمكن أن تكون الضريبة دورية وسنوية، لأنها بذلك تقضي على الثروة قضاء تاما[1]، قد رد البعض[2] عن هذا الرأي بأنه مجانب للصواب، حيث أن نسبة الضريبة المفروضة على الثروة تكون في الغالب ضئيلة، ودفعها غالبا يكون من الريوع المتأتية منها، ما يجعل مالكيها يعملون على الاستثمار فيها على الدوام حتى لا يرهقهم عبء هذه الضريبة، كما أنها ضريبة تصل إلى عناصر ثراء في الغالب يتهرب أصحابها من دفع الضرائب، وهب لا تعرقل الإنتاج لأنها لا تفرض على الدخل، وإنما على رأس المال في حد ذاته، ولتحديد رأس المال (الثروة) من الناحية الضريبية يجب حصر وجرد وتقويم أصول وخصوم المكلف بالضريبة. [3]

2 – خصائص الضريبة على الثروة:

تتميز الضريبة على الثروة بعدة ميزات أهمها [4]:

– تصيب هذه الضريبة عناصر معطلة من الثروة، والتي لا تصيبها ضريبة الدخل، مثل العقارات، والحلي والمجوهرات، ...إلخ.

– تحث أصحاب هذه الثروات على استثمارها، لأن عدم ذلك يؤدي إلى ضياعها وانعدامها.

– تعفي هذه الضريبة ذوي الدخل المحدود، والقدرة المالية الضعيفة.

– تهدف إلى تحقيق العدالة الاجتماعية بإعادة توزيع الدخل بين أفراد المجتمع.

3 – أنواع الضرائب على الثروة:

تتخذ الضرائب على الثروة أنواعا عدة، من بين أهمها [5]:

---

(1) – حسن عواضة وعبد الرؤوف قطيش، المرجع السابق، ص 409.
(2) – محفوظ برحماني، المرجع السابق، ص 112.
(3) – محمد الصغير بعلي، **المالية العامة**، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2003، ص 69.
(4) – خالد خضر الخير، المرجع السابق، ص 23.
(5) – عادل فليح العلي، **المالية العامة والتشريع المالي الضريبي**، دار الحامد، الطبعة الأولى، الأردن، 2007، ص 134. زهير قدورة، المرجع السابق، ص 118.

3-1-الضريبة العادية (السنوية) على الثروة: تفرض هذه الضريبة على قيمة ثروة المكلف كلها، أو بعض عناصرها، وعادة ما تكون أسعارها منخفضة، لأن وعاءها من الضخامة ما يسمح بالحصول على إيرادات غزيرة، وتستخدم هذه الضريبة لتحقيق طائفة من المزايا، باعتبارها اداة رقابية على الإقرارات المقدمة من قبل المكلفين، وخاصة بالنسبة لضريبة الدخل، كما أنها آلية هامة لدفع بعض عناصر الثروة العاطلة للمشاركة في النشاط الاقتصادي.

إلا أن فرض هذه الضريبة يجد صعوبات تتمثل في صعوبة حصر المادة الخاضعة للضريبة واحتمالات التهرب من دفعها، كما انه هناك أجزاء كثيرة من الثروة يمكن إخفاؤها، كالذهب والمجوهرات والنقو، ومن أهم أشكال وصور هذه الضريبة [1]:

- الضريبة على عملية وواقعة امتلاك رأس المال (الثروة).

- الضريبة على انتقال رأس المال(الثروة) بعوض.

- الضريبة على انتقال رأس المال (الثروة) بغير عوض: وهي التي تفرض على جميع الحقوق والأموال المنقولة وغير المنقولة، التي تؤول إلى الغير بطريق الإرث أو الوصية أو الهبة أو الوقف، أو بأية طريق آخر بلا عوض [2]، وتتخذ هذه الضرائب أنواعا متعددة، فهي إما أن تفرض على مجموع التركة وتكون حصيلة الضريبة هنا أوفر من تلك التي تفرض على نصيب كل وارث.

3-2-الضريبة **الاستثنائية على الثروة:** تتشابه هذه الضريبة مع سابقتها، من حيث أن المادة الخاضعة للضريبة هي ثروة المكلف، إلا انها تختلف عنها في سعر الضريبة، فإذا كان سعر الضريبة العادية منخفضا، فإن الضريبة الاستثنائية تفرض بسعر أعلى، ولعل ما يبرر ارتفاع سعر هذه الاخيرة، هو الظروف الاستثنائية التي تؤدي إلى فرضها، كأن تكون الدولة بأمس الحاجة للأموال لتسديد ديون كبيرة أثقلتها، أو لإنجاز بعض الأعمال المهمة ولا تتوفر لديها الأموال، ... [3]

(1) – محمد الصغير بعلي، المرجع السابق، 70.
(2) – حسن عواضة وعبد الرؤوف قطيش، المرجع السابق، ص َ409.
(3) – مثلما شهدته بعض دول أوروبا الغربية (بلجيكا، إنجلترا، ألمانيا، إيطاليا، فرنسا...) بعد الحربين العالميتين الأولى والثانية، حيث استخدمت إيراداتها لتسديد الدين العام بشكل رئيسي.

ثانيا:

تطبيقات الضريبة على الثروة في التشريع الضريبي الجزائري:

في واقع الأمر أن الضرائب على حيازة الثروة تراجعت بشكل مستمر في العقود الأخيرة. ففي 1990 كان نصف دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية يفرض ضرائب سنوية على صافي الثروة، وفى 2010 لم تعد تفرض هذه الضرائب إلا في فرنسا وفى النرويج وفى سويسرا، وقد أعادت بعض الدول الأوروبية فرض هذه الضريبة على أساس مؤقت نتيجة تداعيات الأزمة المالية العالمية في 2008، على سبيل المثال، أعادت آيسلاندا فرض الضريبة لفترة محددة في 2010 بعد أن كانت ألغتها في 2006، وكذلك أعادت إسبانيا فرض الضريبة بشكل مؤقت في 2011 بعد أن كانت ألغتها في 2008. [1]

والمشرع الجزائري –على الرغم من أهمية هذه الضريبة–وظف هذا النوع من الضرائب لأول مرة سنة 1985، طبقا لسلم ضريبي معين، إلا أنها لم تستمر طويلا، حيث تم الاستغناء عنها بعد سنة واحدة، إلى غاية الإصلاح الضريبي الذي نتج عنه استحداث الضريبة على الأملاك بموجب قانون المالية لسنة 1993 [2]، كباب قار ضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والتي أعاد تسميتها بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2020 [3]، تحت عنوان "الضريبة على الثروة"، والتحصيل الفعلي لضريبة الثروة في الجزائر ضعيف جدا نظرا لعدم تمتع المكلفين بهذه الضريبة بالوعي اللازم، كما ساهم ضعف الرقابة ونقص الموارد البشرية القائمة على مراقبة وتحصيل الضرائب المفروضة على الأموال في فشل هذا النوع من الأنظمة الضريبية.

---

(1) – سهير أبوالعينين، المرجع السابق، ص 6.

(2) – بموجب المادة 31 من المرسوم التشريعي رقم 01/93، المؤرخ في 19 يناير 1993، المتضمن قانون المالية لسنة 1993، ج. ر. ج. ج، العدد 04، المؤرخ في 20 يناير 1993، ص 15.

(3) - القانون رقم 07/20، المؤرخ في 4 يونيو 2020، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2020، ج. ر. ج. ج، العدد 33، المؤرخ في 4 يونيو 2020.

حاول المشرع الضريبي عبر قانون المالية لسنة 2021 [1] إعادة بعث هذه الضريبة عبر توفير الآليات اللازمة لتحصيلها، كإعداد سجل وطني لجرد الأملاك الخاضعة للضريبة على الثروة، وإلزام المالكين بتصريح سنوي يقدم أمام إدارة الضرائب الواقع فيها محل الأملاك أو موطن المكلف [2]،...

وعلى العموم، باستقراء أحكام قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وقانون التسجيل [3]، يتضح أن المشرع الجزائري قد وظف كلا من **الضريبة التي تفرض على ثروة المكلف في حد ذاتها** (الضريبة على عملية وواقعة امتلاك الثروة) [4]، والضريبة التي **تفرض على انتقالها من شخص لآخر بعوض** [5]، أو في إطار **نقل ملكية ناتجة عن التركة أو عقود التبرع الأخرى** [6]، ويتم التفصيل في هذه الأنواع من الضريبة المفروضة على الثروة عبر الآتي:

1 – ضريبة الثروة (واقعة التملك):

تستحق الضريبة على الثروة فقط على **الأشخاص الطبيعيين**، بالنسبة لأملاكهم التي تتشكل من الأملاك الخاضعة للضريبة [7]، وقد حدد المشرع طبيعة المكلفين بهذه الضريبة عبر نص المادة 274 من ق. ض. م. ر. م بأنه "يخضع للضريبة على الثروة:

1 – الأشخاص الطبيعيون الذين يوجد مقرهم الجبائي بالجزائر، بالنسبة لأملاكهم الموجودة بالجزائر أو خارج الجزائر.

2 – الأشخاص الطبيعيون الذين ليس لهم مقر جبائي بالجزائر، بالنسبة لأملاكهم الموجودة بالجزائر.

---

(1) – القانون رقم 16/20، المؤرخ في 31 ديسمبر 2020، المتضمن قانون المالية لسنة 2021، ج. ر. ج. ج، العدد 83، المؤرخ في 31 ديسمبر 2020، ص 3.

(2) – وفقا لنص المادة 276 من ق ض م ر، المعدلة بموجب المادة 13 القانون رقم 07/20، مرجع سابق، ص 6.

(3) - الأمر رقم 105/76، المؤرخ في 9 ديسمبر 1976، المتضمن قانون التسجيل، المعدل والمتمم.

(4) – وذلك ضمن الباب الأول المعنون بـــ: "الضريبة على الثروة"، من الجزء الثالث المعنون بـــ: "مختلف الضرائب والرسوم ذات التخصيص الخاص"، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

(5) – بموجب المواد وفقا لأحكام المواد من 77 إلى 79 من ق. ض. م. ر. م، ومن 25 إلى 35 من الأمر رقم 105/76، « القسم السادس المعنون بـــ: "نقل الملكية لقاء عوض أو مجانا"، المندرج ضمن الباب الثاني المعنون بـــ: تحديد القيم الخاضعة للرسوم النسبية والتصاعدية».

(6) – وفقا لأحكام المواد من 36 إلى 46 من القسم السابع المعنون بـــ: "نقل الملكية عن طريق الوفاة"، المندرج ضمن الباب الثاني المعنون بـــ: تحديد القيم الخاضعة للرسوم النسبية والتصاعدية"، من الأمر رقم 105/76.

(7) الضريبة على الثروة، منشورات المديرية العامة للضرائب، متوفرة على الموقع: www.mfdgi.gov.dz
أطلع عليه بتاريخ: 16 مارس 2021، الساعة 22.43

3 – الأشخاص الطبيعيون الذين يوجد مقرهم الجبائي بالجزائر، ولا يحوزون أملاكا، بحسب عناصر مستوى معيشتهم..."

وتستحق الضريبة على الثروة من القيمة الصافية الخاضعة للرسم ابتداءً من مبلغ 100.000.000 دج، في أول جانفي من كل سنة لمجموع الأملاك والحقوق والقيم الخاضعة للضريبة التي يمتلكها الأشخاص المذكورون في المادة 274 [1]، وقد ألزم المشرع هؤلاء بالتصريح بعناصر بعض الممتلكات، والمذكورة بنص المادة 276 من ق. ض. م. ر. م وجوبا، وهي:

– الأملاك العقارية المبنية وغير المبنية،

– الحقوق العينية العقارية،

– الأموال المنقولة مثل:

* السيارات الخاصة التي تفوق سعة اسطوانتها 2000 سم^3 (بنزين) و2200 سم^3 (غاز أويل)،

* الدراجات التي تفوق سعتها 250 سم^3،

* اليخوت وسفن النزهة، النزهة،

* طائرات

* خيول السباق،

* التحف واللوحات الفنية التي تفوق قيمتها 500.000 دج.

في حين يتضمن وعاء الضريبة على الثروة بالنسبة للأشخاص المذكورين في الفقرة الثالثة من المادة 274 من ق. ض. م. ر. م (الأشخاص غير المقيمين بالجزائر ولا يحوزون أملاكا) قيمة عناصر المستوى المعيشي التي تتكون من النفقات التي تكتسي طابعا مبالغا فيه وتوافق مداخيل لم يتم التصريح بها فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي، ويتم تقييم عناصر المستوى المعيشي طبقا للمادة 98 من ق. ض. م. ر. م. [2]

(1) – وفقا لنص المادة 281 مكرر 8 من ق. ض. م. ر. م.
(2) – وفقا لنص المادة 276 مكرر من ق. ض. م. ر. م.

2 – الضريبة على انتقال الثروة بعوض:

أدرج المشرع –في توجه واضح منه لتبني الفكر الحديث في تعريف الدخول (نظرية الإثراء) [1]– ضريبة انتقال الثروة بعوض ضمن نوعين من الضرائب، فهي ضريبة **مباشرة** باعتبارها من الضرائب التابعة لضريبة الدخل الإجمالي، حيث أنه يعد من قبيل الأوعية الضريبية التي تفرض عليها ضريبة الدخل الإجمالي–إضافة إلى ما قرره ضمن المادة الثانية من ق. ض. م. ر. م–، كدخول إضافية على دخل المكلف الذي تفرض عليه ضريبة الدخل الإجمالي، تتأتى من البيوع التي يبرمها المكلف عن:

– التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية، وفوائض القيمة المحققة من قبل الأشخاص الذين يتنازلون خارج نطاق النشاط المهني عن عقارات أو أجزاء من عقارات مبنية أو غبير مبنية، وكذا الحقوق العقارية المرتبطة بهذه الأملاك، والهبات المقدمة للأقارب ما بعد الدرجة الثانية، وإلى غير الأقارب.

– كما تعتبر فوائض قيمة ناتجة عن التنازل: الأسهم، الحصص الاجتماعية أو الأوراق المماثلة، بالنسبة لوعاء الضريبة على الدخل الإجمالي، فوائض القيمة المحققة من قبل الأشخاص الطبيعيين الذين يبيعون خارج إطار نشاطهم المهني، كل أو جزء من الأسهم أو الحصص الاجتماعية أو الأوراق المماثلة التي يحوزونها. [2]

– إضافة إلى الضرائب المفروضة على العقود التي تنتقل فيها ملكية أصول معينة من منقولات وعقارات، أو التصرف بعوض في الحقوق المرتبطة بها [3]، حيث اعتبر المشرع قيمة الملكية وحق الانتفاع بالأموال من أي نوع، أو المبالغ كأساس لوعاء للرسوم النسبية والتصاعدية، تدفع للخزينة العمومية ويخضع المكلفون لالتزام التصريح.

وهي ضرائب **غير مباشرة** باعتبار إمكانية نقل عبء دفعها من المكلف بها لشخص آخر.

---

(1) – أنظر الصفحة 5 من هذه المحاضرات.
(2) – المادتين 77، 78 من ق. ض. م. ر. م.
(3) – وفقا للمواد من 25 إلى 46 من الأمر 105/76، المتضمن قانون التسجيل.

3 – ضريبة انتقال الملكية بغير عوض:

يمس رسم نقل الملكية كل التحويلات التي تنجر عن عقود تبرع بين الأحياء، أو وفاة شخص تاركا وراءه ممتلكات.

ويعد وعاءً للضريبة حال نقل المكية عن طريق **الوفاة** الممتلكات العقارية والمنقولة الموجودة بالجزائر، والتي تنتقل للورثة الذين يقع على عاتقهم عبء التصريح بها كلها [1]، وذلك بعد خصم الديون الإرثية التي على عاتق المتوفى، ونفقات الجنازة المقدرة ب 50.000 دج جزافيا. [2]

ويتكون الوعاء الضريبي من **الحقوق المتبرع بها بين الأحياء** (الهبات والوصايا) دون أي خصم، أي أنه على عكس التحويلات عن طريق الوفاة، فإن الأصول الصافية الخاضعة للرسم العقاري تساوي الأصول الإجمالية بدون إنقاص الخصوم. [3]

المطلب الثاني:

مناسبة فرض الضريبة:

يتولى القانون الذي يقرر فرض ضريبة معينه تحديد القواعد العامة لها، والذي يعد في مجال الضرائب على الدخل وعلى رأس المال قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ويحدد كل قانون الواقعة المنشئة للضريبة، والتي تعني المناسبة أو السلوك الموجب لحصول الدولة على الضريبة من المكلف بها، كما يحدد مجموعة القواعد التي تطبق في كل حالة على كل مكلف بالضريبة إذا ما توفرت بالنسبة له شروط خضوعه للضريبة. [4]

ومن ثم فإن دين الضريبة لا يتحقق بذمه شخص لمجرد صدور قانون الضريبة وإنما يتطلب الأمر أن يتحقق بالنسبة له الشرط الذي حدده قانون الضريبة، وهو ما يعرف بالواقعة المنشئة للضريبة أو مناسبة فرض الضريبة. [5]

---

(1) – وفقا لنص المادتين 28، 29 من الأمر 105/76، المتضمن قانون التسجيل.
(2) – المادتين 36، 37، من الأمر 105/76، المتضمن قانون التسجيل.
(3) – وفقا لنص المادة 28 من الأمر 105/76، المتضمن قانون التسجيل.
(4) – محمد عباس محرزي، **اقتصاديات الجباية والضرائب**، دار هومة، د ط، 2004، ص 157.
(5) – Louis Trotabas & Jean-Marie Cotteret, **droit fiscal**, Précis Dalloz, Quatrième édition, Paris, 1980, p 107.

وقد تناول الفقه المالي الواقعة المنشئة للضريبة بتعريفات عديدة منها:

"عبارة عن تحقيق الشروط العامة التي حددها القانون لاستحقاق الضريبة، كوجود ربح صاف في ختام السنة المالية للمؤسسات التجارية والصناعية بالنسبة لضريبة الدخل". [1]

فالواقعة المنشئة للضريبة قد تكون تصرفا قانونيا أو وضعية اقتصادية، ويخضع اختيار مناسبة فرض الضريبة لمجموعة من الاعتبارات [2]:

– ضمان الوفرة المالية، فيراعى الوقت المناسب لاقتطاع أكبر مبلغ ممكن دون التأثير السلبي على الممول.

– تحقيق الأهداف المتوخاة من الضريبة في تأثيرها على الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية.

ويتجه القضاء الفرنسي إلى اعتبار أن النظام القانوني للضريبة باعتباره القواعد التي تحكمها من حيث الوعاء والسعر، والتقادم يتحدد في كل حالة بالذات في الوقت الذي تتوافر فيه الظروف المبينة في فانون الضريبة، بينما يتجه رأي آخر إلى أن الالتزام بدين الضريبة لا ينشأ في ذمة الممول إلا باتخاذ بعض موظفي الإدارات المالية المختصة قرارات معينة تتعلق بذلك، كإصدار الإشعار بالضريبة الذي يحدد مبلغها على كل ممول بالذات. [3]

ويتم عرض مقتضى مناسبة فرض الضريبة ضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري عبر الآتي:

(1) – عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، **وعاء ضريبة الدخل**، دار الحامد، الطبعة الأولى، 2008، ص 105.
(2) – عبد المجيد قدي، **مقدمة في القانون الضريبي وجباية المؤسسات**، دار الخلدونية، د ط، الجزائر، 2018، ص 63.
(3) – زهير أحمد قدورة، المرجع السابق، ص 135.

الفرع الأول:

مناسبة فرض الضريبة على الدخل:

إن ضريبة الدخل هي ضريبة مباشرة يتم اقتطاعها من دخل الفرد سواء بصورة منفردة أو على شكل ضرائب متعددة.

حيث تستحق الضريبة على الدخل في كل سنة على الإيرادات والأرباح التي يحققها المكلف بالضريبة، أو التي يتصرف فيها خلال السنة نفسها، وباعتبار أن الدخل يختلف من شخص لآخر ومن نشاط لآخر، فإن الضريبة الواقعة على هذا الأخير لا تُستحق إلا إذا دخل فعلا ذمة المكلف المالية.

وتحديد لحظة نشوء الدين الضريبي في ذمة المكلف بالضريبة له أهمية كبرى من الوجهة القانونية، إذ تبدأ المواعيد القانونية في تلك اللحظة التي تنشأ فيها الواقعة المنشئة. [1]

ويتم فيما يلي عرض مناسبة فرض الضريبة لكل نوع من الأوعية الضريبية بالنسبة للضرائب التي تفرض على مداخيل المكلفين حسب قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري:

أولا:

مناسبة فرض الضريبة على الدخل الإجمالي:

قسم المشرع الدخل الخاضع لضريبة الدخل الإجمالي إلى أرباح مهنية [2]، والإيرادات الفلاحية [3]، والمداخيل العقارية الناتجة عن إيجار الأملاك المبنية وغير المبنية [4]، وريوع رؤوس الأموال المنقولة [5]، والمرتبات والأجور والريوع العمرية [6]، وفوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية والحقوق العقارية الحقيقية وكذا تلك الناتجة عن التنازل عن الأسهم والحصص الاجتماعية أو الأوراق المماثلة. [7]

---

(1) – محمد ساحل، **المالية العامة**، جسور للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الجزائر، 2017، ص 130.
(2) – بموجب المادة 11 من ق. ض. م. ر. م.
(3) – بموجب المادة 35 من ق. ض. م. ر. م.
(4) – بموجب المادة 42 من ق. ض. م. ر. م.
(5) – بموجب المادة 45 من ق. ض. م. ر. م.
(6) – بموجب المادة 66 من ق. ض. م. ر. م.
(7) - بموجب المادة 77 من ق. ض. م. ر. م.

وتستحق الضريبة على إيرادات أرباح المداخيل السالف ذكرها **بمجرد تحقيقها أو التصرف فيها** من قبل المكلف خلال السنة المالية [1]، فباعتبار أن الدخل يختلف من شخص لآخر ومن نشاط لآخر فإن الضريبة الواقعة على هذه الأخيرة لا تستحق إلا إذا دخل فعلا ذمة المكلف المالية.

فنجد أن الواقعة المنشئة للضريبة على الدخل الإجمالي بموجب دخول القيم المنقولة، هي توزيع إيراد القيم الخاضعة للضريبة، أي وضعه تحت تصرف مستحقيه. [2]

ومناسبة فرض ضريبة الراتب هي حصول الموظف على المبلغ المالي الذي يتحدث موعد دفعه وفق النظام الشهري وتقتطع هذه الأخيرة غالبا من المصدر.

ومناسبة فرض ضريبة الأجر هو حصول العامل على المبلغ المالي الذي اتفق مع رب العمل عليه مسبقا وفقا لنظام يحدده رب العمل ...

ومناسبة فرض ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية والحرفية هي تحقق الربح في نهاية السنة المالية للمؤسسة، وعموما فإن الواقعة المنشئة لضريبة الدخل الإجمالي تكون بانتهاء السنة الميلادية وتحقيق الدخول التي ينص عليها قانون هذه الضريبة. [3]

ومناسبة فرض الضريبة على المداخيل العقارية، مثل العوائد الناجمة من جراء كراء العقارات المبنية أو أجزاء منها، وكذا المحلات التجارية أو الصناعية غير المجهزة بعتادها، ... وكذا تلك الناتجة عن عقد العارية، والإيرادات الناتجة عن إيجار الأملاك غير المبنية بما فيها الأراضي الفلاحية، ... هي وجود العقد سواء تعلق بالإيجار أو العارية. [4]

وقد استثنى المشرع الجزائري مناسبة الضريبة المفروضة على ريوع رؤوس الأموال المنقولة بالنسبة للمداخيل المتأتية من إيرادات الديون والودائع من القاعدة المذكورة في المادة التاسعة من ق. ض.

---

(1) – وفقا لنص المادة 9 من ق. ض. م. ر. م.
(2) – محمد عباس محرزي، **اقتصاديات المالية العامة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2005، ص 306.
(3) – المرجع نفسه، ص 306.
(4) – وفقا لنص المادة 42 من ق. ض. م. ر. م.

م. ر. م، بتأجيل الحدث المنشئ لها إلى تاريخ دفع الفوائد [1]، وذلك كونها لا تنشأ بمجرد إبرام التصرف القانوني المنشئ لها، وإنما يقبضها المكلف بعد انقضاء المدة الزمنية المتفق عليها.

ثانيا:

مناسبة فرض الضريبة على أرباح الشركات:

تستحق الضريبة التي تحققها الأشخاص المعنوية الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات بمناسبة **تحقيقها** لهذه الأرباح خلال السنة المنصرمة، أو أثناء مدة اثني عشر (12) شهرا التي استعملت النتائج المحققة فيها لإعداد آخر حصيلة عندما لا تتزامن هذه المدة مع السنة المدنية. [2]

تشكل الفترة التي تستعمل نتائجها كأساس لفرض الضريبة، من خلال آخر حصيلة dernier bilan للسنة المحاسبية للمؤسسة، وفي الواقع العملي يمكن أن تواجه عدة حالات. [3]

ثالثا:

مناسبة فرض ضريبة الرسم على النشاط المهني:

حدد المشرع الجزائري مناسبة فرض ضريبة الرسم على النشاط المهني بموجب نص المادة 221 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، حيث يتشكل الحدث المنشئ بالنسبة للمبيعات، من تاريخ التسليم القانوني أو المادي للبضاعة.

غير أن بيع الماء الصالح للشرب، عن طريق هيئات توزيع، فإن الحدث المنشئ للرسم على النشاط المهني يتكون من تحصيل الثمن كليا او جزئيا.

ويتكون الحدث المنشئ للرسم من تحصيل الثمن كليا او جزئيا بالنسبة للمبيعات المحققة في إطار الصفقات العمومية، وفي غياب التحصيل يصبح الرسم على النشاط المهني مستحق الأداء بعد أجل سنة (01) ابتداءً من تاريخ التسليم القانوني أو المادي للبضاعة. [4]

---

(1) – وفقا لنص المادة 57 من ق. ض. م. ر. م.

(2) – وفقا للفقرة الأولى من المادة 139 من ق. ض. م. ر. م.

(3) – طبقا لنص المادة 139 من ق. ض. م. ر. م. وهي: حالة مصادفة السنة المحاسبية للسنة المدنية، السنة المحاسبية لا تصادف السنة المدنية، عدم إعداد أي محاسبة في السنة، وحالة إعداد حصيلتين أو أكثر، للتفصيل أنظر: محفوظ برحماني، المرجع السابق، ص ص (103-105).

(4) – الفقرة (أ) من المادة 221 مكرر من ق. ض. م. ر. م.

وبالنسبة للأشغال العقارية وأداء الخدمات، تتحدد مناسبة فرض الضريبة بقبض الثمن كليا أو جزئيا، أما الاشغال العقارية المنجزة من طرف مؤسسات الترقية العقارية في الإطار الحصري لنشاطها، يتكون الحدث المنشئ للرسم من التسليم القانوني أو المادي للملك إلى المستفيد.

غير أنه فيما يتعلق بالمؤسسات الأجنبية وبالنسبة لمبلغ الرسم الذي يبقى مستحقا عند انتهاء الأشغال، بعد الرسم المدفوع عند كل تحصيل، يتكون الحدث المنشئ للرسم من الاستلام النهائي للمنشأة المنجزة.

فيما يتعلق بالحفلات والألعاب، والتسلية بمختلف أنواعها، يمكن أن يتكون الحدث المنشئ للرسم، إن تعذر اقبض، من تسليم التذكرة.

غير أنه يمكن أن يرخص لمقاولي الأشغال ومؤدي الخدمات بتسديد الرسم على النشاط المهني حسب الخصوم، وفي هذه الحالة يتكون الحدث المنشئ للرسم من الخصم ذاته. [1]

رابعا: مناسبة فرض الضريبة الجزافية الوحيدة:

باعتبار الضريبة الجزافية الوحيدة تخص فئة معينة من المكلفين، وهم الشركات المدنية ذات الطابع المهني، والأشخاص الطبيعيون الذين يمارسون نشاطا صناعيا وتجاريا وغير تجاري وحرفي، وكذا التعاونيات الحرفية والصناعات التقليدية التي لا يتجاوز رقم أعمالها السنوي خمسة عشر مليون دينار جزائري (15.000.000 دج) [2]، فإن الحدث المنشئ لهذه الضريبة هو تحقق رقم الأعمال المحدد في السنة لهؤلاء.

الفرع الثاني:

مناسبة فرض الضريبة على الثروة:

تعد الضرائب على الثروة من أكثر أنواع الضرائب المثيرة للجدل من الناحية الاقتصادية، وقد تم تعريفها بأنها تلك الضرائب التي تفرض على الرصيد المتراكم للأصول المالية والعينية المعنوية، سواء بصفه كلية أو جزئية.

---

(1) – الفقرة (ب) من المادة 221 مكرر من ق. ض. م. ر. م.

(2) – حسب نص المادة 282 مكرر 1 من ق. ض. م. ر. م.

ومنه فإن مناسبة فرض الضرائب على الثروة هي **واقعة التملك**، أي ما يدخل في ملكيه الفرد وتعرف بأنها صافي الثروة مخصوم منه الأصول المعفاة من الضريبة، والخصومات الضريبية على أنواع الأصول الخاضعة للضريبة وقد تؤخذ الضريبة على الثروة أشكال متعددة وفقا لنوعية الأصول التي تفرض عليها، ووفقا لطبيعة ملكية هذه الأصول، فهناك ضريبة على صافي الثروة، وضريبة دورية على الملكية العقارية (الضريبة على العقارات المبنية والضريبة على الأرض)، وضريبة لمرة واحدة على الأصول الرأسمالية وضرائب الإرث (التركات/الأيلولة).

بناءً على ما قرره المشرع الجزائري من ضرائب على الثروة، والمذكورة سلفا، يمكن التطرق إلى مناسبة فرض هذه الضرائب عبر الآتي:

أولا:

مناسبة فرض الضريبة على صافي الثروة:

حدد المشرع الحدث المنشئ لوعاء هذه الضريبة **بتشكله** في أول يناير من كل سنة، ويدخل ضمنه مجموع الأملاك والقيم الخاضعة للضريبة (المذكورة في المادة 276 من ق. ض. م. ر. م) التي يمتلكها الأشخاص الطبيعيون الذين يوجد مقرهم الجبائي بالجزائر، بالنسبة لأملاكهم بالجزائر أو خارج الوطن، والأشخاص الطبيعيون الذين ليس لهم مقر جبائي بالجزائر، بالنسبة لأملاكهم الموجودة بالجزائر. [1]

فيما تخضع المرأة المتزوجة للضريبة بصفة منفردة على مجموع الأملاك والحقوق والقيم التي تتشكل منها أملاكها. [2]

يستشف مما سبق أن المشرع الجزائري لم يفرق بين الأملاك التي تدخل ذمة المكلف حديثا، أو تلك التي وصلت للنصاب المحدد لفرض الضريبة والتي كانت مملوكة مسبقا للمكلف، بل وضع شرطا بتحققه تصبح الضريبة مستحقة على ثروة المكلف، وهي وصولها للنصاب المطلوب بحلول

(1) – وفقا لنص الفقرة الأولى من نص المادة 275 من ق. ض. م. ر. م.
(2) – وفقا لنص الفقرة الثانية من نص المادة 275 من ق. ض. م. ر. م.

أول جانفي من كل سنة ميلادية، وبذلك يضمن عدم خسارة الأوعية الموجودة سلفا والتي ازدادت قيمتها دون تدخل قانوني من المكلف.

ثانيا:

مناسبة فرض الضريبة على التركات:

تعتبر الضريبة على التركات من ضرائب رأس المال لأن وعاء هذه الضريبة تركة المتوفي، وتفرض في لحظة زمنية معينة **عند حدوث واقعة الوفاة** وانتقال هذه التركة إلى الورثة. [1]

وقد حدد المشرع أحكام تطبيق هذا النوع من الضرائب ضمن أحكام المواد من 36 إلى 46 من قانون التسجيل.

ثالثا:

مناسبة فرض الضريبة على انتقال الثروة بعوض أو بغير عوض:

تتحدد مناسبة فرض الضريبة على نقل الأملاك العقارية والمنقولة بعوض أو بغير عوض بموجب **عقد مبرم** في الجزائر، حيث ينشأ دين الضريبة على عاتق المدين بها (المكلف) بناءً على واقعة انتقال الثروة، فلا يخضع هنا للأحكام الخاصة بالزيادة في قيمة الثروة وفقا لقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة فحسب، بل إلى رسوم إضافية تنجم عن نقل ملكية هذه الأموال. [2]

المطلب الثالث:

تحديد المادة الخاضعة للضريبة:

يتم تحديد المادة الخاضعة للضريبة (الوعاء الضريبي) وفقا لمعايير وتقنيات تراعي أهم المبادئ الأساسية التي تحكم القوانين الضريبية، وهما مبدأي الوفرة والعدالة، ففي الدرجة الأولى يجب أن تدر الضريبة أقصى ما يمكن من الموارد لخزينة الدولة، وفي الدرجة الثانية يجب أن يتحمل المواطنون تغطية النفقات العمومية عن طريق الضريبة، بأكثر ما يمكن من العدالة والمساواة.

---

(1) – محمد عباس محرزي، **اقتصاديات المالية العامة**، المرجع السابق، ص 263.
(2) – وفقا لأحكام المواد من 25 إلى 35 من قانون التسجيل.

إنما هناك صعوبات نتجت عن تطبيق هاتين القاعدتين، فقد رُؤِي أنه من الصعب تحديد مفهوم العدالة والمساواة بصورة عملية، واعتمد في سبيل ذلك عدة حلول متتابعة، كما تبين أنه قد يحدث أحيانا تباين بين الوفرة والعدالة، مما يفرض اختياراً دقيقا بين الاثنين. (1)

وقصد تحقيق أكبر قدر ممكن من الإيرادات العامة للخزينة العمومية مع مراعاة مبدأ عدالة توزيع الأعباء الضريبية على المكلفين، انتهجت التشريعات الضريبية أسلوبين في تحديد المادة الخاضعة للضريبة، أولهما التحديد الكيفي والثاني التحديد الكمي لوعاء الضريبة:

الفرع الأول:

التحديد الكيفي للمادة الخاضعة للضريبة:

إن الاتجاه الحديث في المالية العامة هو الأخذ بعين الاعتبار بالظروف الشخصية للمكلف بالضريبة عند فرض الضريبة، وهذا يستدعي التفرقة بين الضريبة الحقيقية (العينية) والضريبة الشخصية.

فالضريبة الحقيقية تفرض على الدخل بغض النظر عن شخصية المكلف بالضريبة أو ظروفه العائلية أو الاجتماعية. (2)

وتتميز الضريبة الحقيقية (العينية) بوجه عام ببساطتها، إذ أنها تجنب المشرع الكثير من المشاكل المعقدة التي لابد وأن يواجهها إذا ما قرر أن يأخذ في اعتباره العناصر الشخصية للمكلف، فهي بتجاهلها للمركز المالي والاجتماعي للخاضعين لها تجعل من فرض الضريبة وتطبيقها أمرا سهلا وميسرا. (3)

ومن قبيل الضرائب العينية (الحقيقية)، الضرائب على الاستهلاك إذ لا مجال للتفرقة بين المستهلكين في المعاملة الضريبية. (4)

---

(1) – حسين عواضة وعبد الرؤوف قطيش، المرجع السابق، ص 385.
(2) – محمد عباس محرزي، **اقتصاديات الجباية والضرائب**، المرجع السابق، ص 143.
(3) – محمد ساحل، المرجع السابق، ص 121.
(4) – عادل فليح العلي، المرجع السابق، ص 127.

وتفهم هذه القاعدة بأنها مراعاة لقاعدة النسبية بين مدخول المكلف وقيمة التكليف، ولكن وجد بعد التفكير أن فيها الكثير من الخطأ، حيث لا يؤخذ بعين الاعتبار سوى رقم موارد المكلف وعدم مراعاة أوضاعه الشخصية. [1]

وقد كان سائدا في القرن الثامن عشر، أن المساواة إزاء الضريبة تتحقق بإيجاد نسبة دقيقة بين تكليف الفرد ومبلغ دخله، وقد تبين شيئا فشيئا الخطأ الكامن في هذه المفهوم، وأكثر الجهود التي بذلت منذ آخر القرن التاسع عشر، تتعلق بتحويل مفهوم المساواة وتغييره، فتحول هذا المفهوم من المساواة الرياضية إلى المساواة الشخصية، وهو مقتضى الضريبة الشخصية، التي تأخذ في عين الاعتبار عند فرضها على المال الخاضع لها ظروف المكلف وحجم المال ومصدره، بمعنى أنها تدخل العوامل الشخصية في مقدرة الممول (المكلف) التكليفية ومن الواضح أن مثل هذه القدرة لا تظهر بجلاء إلا عند النظر إلى مجمل القدرة التكليفية، وأفضل مثال على ذلك الضريبة على الدخل.[2]

وقد اعتمد المشرع الجزائري التوجه الحديث في تقدير الضريبة، من خلال مراعاته لاعتبارات المكلف الشخصية، والتي تتمثل في:

1- المركز الاجتماعي والعائلي للمكلف بالضريبة:

يستلزم ذلك استبعاد جزء من الدخل من إطار فرض الضريبة، وهو ذلك الجزء المخصص لإشباع الحاجات الضرورية للفرد، وهو ما يطلق عليه "حد الكفاف"، ويختلف هذا الحد من مجتمع لآخر، إضافة إلى خصم ما هو لازم للقيام بالأعباء العائلية [3]، كما هو الحال في تخفيض الضريبة في حال كان الدخل وحيدا أو كان للمكلف أولاد. [4]

2- **مصدر الدخل:**

أي أن يؤخذ بعين الاعتبار مصدر مدخل المكلف بالضريبة في الدخل الناتج عن العمل يعامل معامله مختلفة عن ذلك الدخل الناتج عن رأس المال، ويرجع ذلك إلى إن الدخل الناتج عن العمل

(1) – حسين عواضة وعبد الرؤوف قطيش، المرجع السابق، ص 386.
(2) – محمد ساحل، المرجع السابق، ص 122.
(3) – محمد عباس محرزي، **اقتصاد الجباية والضرائب**، المرجع السابق، ص144.
(4) – مثل ما ورد في المادة 85 من ق. ض. م. ر. م، أين استثنى المشرع بعض الأعباء الواقعة على عاتق المكلف من وعاء الضريبة، كفوائد القروض والديون المقترضة لأغراض مهنية .

قد يتعرض لظروف متعلقة بشخص العامل نفسه، كالمرض أو العجز أو الوفاة ...، إضافة إلى مدة استثمار كل منهما فالدخل المتولد عن رأس المال يبقى مدة أطول من الدخل المتولد عن العمل. [1]

وقد فرق المشرع الجزائري بناءً على هذا التوجه بين الدخل المتأتي من العمل، رأس المال، أو ذلك المتأتي من الثروة. [2]

3- المركز المالي للمكلف: فالتمييز في معاملة الأموال الخاضعة للضريبة من حيث أحجامها وشرائحها يحقق مبدأ المساواة تحقيقا أعمق وأدق.

وقد ترجمت القاعدة التي تقضي بضرورة مراعاة الأموال الخاضعة للضريبة بضرورة اعتماد طرق مختلفة عن الضريبة النسبية القديمة، التي يظل معدلها ثابتا مهما كانت قيمة المبلغ الخاضع للضريبة، فاعتمدت قاعدة الضريبة التصاعدية، والتي يرتفع فيها معدل الضريبة كلما زادت قيمة المبلغ الخاضع للضريبة لدى المكلف الواحد. [3]

بعد تحديد الأوعية الضريبة الخاضعة قانونا للضريبة، وضعت التشريعات الضريبية على اختلاف توجهاتها طرقا وآليات لتحديد حجم الضريبة أو ما يسمى بمعدل الضريبة، الذي يصبح دينا مستحقا بمجرد تحقق الواقعة المنشئة للضريبة، يتم عرض أهم هذه الطرق عبر العنوان الموالي:

الفرع الثاني:

التحديد الكمي للمادة الخاضعة للضريبة:

يعني التقدير الضريبي "العملية التي تقوم بموجبها الدوائر الضريبية المختصة بتقدير وعاء الضريبة، وذلك للوصول للرقم الحقيقي أو القديري لقيمة المادة الخاضعة للضريبة. [4]

---

(1) – محمد عباس محرزي، **اقتصاد الجباية والضرائب**، المرجع السابق، ص 144.
(2) – فالضريبة على الدخل الإجمالي فرضها المشرع على المداخيل المتأتية من العمل ورأس المال معًا (من المادة الأولى إلى المادة 134 من ق. ض. م. ر. م)، الضريبة على أرباح الشركات التي فرضها المشرع على مداخيل الأشخاص المعنوية المعنية (من المادة 135 إلى 167 من ق. ض. م. ر. م)، الضريبة على الثروة (من المادة 274 إلى 282 مكرر 6 من ق. ض. م. ر. م)، الضريبة الجزافية الوحيدة (من المادة 282 مكرر إلى المادة 282 مكرر 6 من ق. ض. م. ر. م).
(3) – حسين عواضة وعبد الرؤوف قطيش، المرجع السابق، ص 389.
(4) – عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، **الضرائب المباشرة**، المرجع السابق، ص 263.

ويعني التحديد الكمي للمادة الخاضعة للضريبة، تحقيق الضريبة وجبايتها، وهي المرحلة التنفيذية لجمع حواصلها، فتحقيق الضريبة يعني تحديد مقدار المال الخاضع للتكليف الضريبي، ثم حساب مبلغ الضريبة، وفي الغالب تعمل التشريعات الضريبية على الفصل الوظيفي بين الموظف الذي يقوم بعملية التقدير، والموظف الذي يقوم بعملية التحصيل. [1]

وعلى العموم هناك طريقتين أساسيتين لتقدير المادة الخاضعة للضريبة يتم عرضهما كالآتي:

1 – التقدير بواسطة الإدارة:

تعطي هذه الطريقة الإدارة الحق في تقدير وعاء الضريبة بمعرفتها، بأن تناقش الممول في تفصيلات نشاطه المنتج للدخل وتفحص دفاتره ومستنداته وتجمع الحقائق أو المعلومات بكافة الطرق لكي تصل إلى معرفة حقيقة الدخل الخاضع للضريبة على وجه التحديد. [2]

وتلجأ الإدارة الضريبية وهي بصدد تقدير الضريبة إما للتقدير المباشر، أو غير المباشر، أو الجزافي، ويتم عرض هذه الطرق عبر الآتي:

1-1 – طريقة التقدير الإداري المباشر:

ويكون ذلك بالاعتماد على جميع المعلومات التي تحصل عليها إدارة الضرائب، وخاصة تلك المتعلقة بالوضع الاقتصادي والاجتماعي، مثل تقدير الضريبة على العقار بالاعتماد على أساس تقدير أسعارها في السوق، وهذا التقدير قد يكون معيبا بالتقدير الخاطئ لوعاء الضريبة، لهذا أعطى المشرع ضمانات للمكلف منها حقه في الطعن في التقدير بطلب المراجعة والتخفيض من قيمة الضريبة. [3]

تستند الإدارة قصد التقدير في هذه الحالة على آليات عديدة منها المعاينة والتحري وجمع المعلومات عن المادة الخاضعة للضريبة، ومن ثم تتمتع –عادة–وهي تقوم بالتقدير بحرية واسعة لا يقيدها إلا إمكان الطعن في تقديرها بطريق أو بآخر[4]، وعادة ما تلجأ إدارة الضرائب إلى طريقة

(1) – محفوظ برحماني، المرجع السابق، ص 63.
(2) – زهير أحمد قدورة، المرجع السابق، 131.
(3) – محفوظ برحماني، المرجع السابق، ص 63، 64.
(4) – عادل فليح العلي، المرجع السابق، ص 120.

التقدير المباشر في حالة تخلف المكلف بالضريبة أو امتناعه عن تقديم التصريح الضريبي، أو إذا كان التصريح غير مطابق للواقع أو ينطوي على غش أو خطأ. [1]

1-2 – طريقة التقدير الإداري غير المباشر:

يتم التقدير غير المباشر بطريقتين هما:

1-2-1 –طريقة المظاهر الخارجية: تلجأ الإدارة الضريبية عن طريق استخدام هذه التقنية بالاستناد على بعض المظاهر الخارجية، فتعتمد في تقدير دخل الفرد الممول أو ثروته على أساس القيمة الإيجارية لمنزله، أو عدد نوافذه وأبوابه ...الخ، فكلما زاد هذا العدد اعتبر ذلك قرينة على ارتفاع دخل المكلف. [2]

وتتميز هذه الطريقة بالسهولة والبساطة والاقتصاد في الجباية، وعدم تدخلها في شؤون المكلف أو مضايقته بالاطلاع على دفاتره وسجلاته، كما أن هذه الطريقة لا تتطلب الممول أي قرارات أو مستندات، مما يجعلها صالحه للمجتمعات التي ترتفع فيها نسبه الأمية، فضلا عن انخفاض احتمالات التهرب الضريبي خاصة إذا ما أحسن اختيار المظاهر الخارجية التي يعتمد عليها في التقدير، مما يجعلها صالحة أيضا للدول التي تنخفض فيها درجه الوعي الضريبي. [3]

ومع ذلك يمكن أن يسجل على هذه الطريقة بعض الملاحظات:

- لا يمكن الاعتماد عليها بالنسبة لبعض الدخول بسبب عدم توفر المظاهر الخارجية.

- أنها لا تراعي الظروف الشخصية لدفع الضريبة الأمر الذي يبعدها عن العدالة الضريبية.

- أنها كثيرا ما تتغير الأوعية الضريبية من ناحية الكم، بينما نجد المظاهر الخارجية قلما تتغير باعتبارها تتمتع بثبات نسبي، ومن ثم فهذه الطريقة لا تعبر بصدق عن المقدرة التكليفية للمكلف بدفع

---

(1) – عباس محرزي، **اقتصاديات الجباية والضرائب**، المرجع السابق، ص 149.

(2) - على سبيل المثال لا الحصر، تحتسب الضريبة على النشاطات غير التجارية على مجموع القيمة الإيجارية للمكان أو الأمكنة التي تشغلها المهنة، أو القيمة الإيجارية للمسكن الخاص بصاحب المهنة، ويكون معدلها 8% من هذه القيمة.

(3) - حامد عبد المجيد دراز وأخرون، **مبادئ المالية العامة**، الجزء الثاني، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص 91.

الضريبة وأن الاعتماد عليها قد يفوت أموالا كثيرة من فرض الضريبة وبالتالي فرصا هامة لتحصيل الأموال الضريبية.

1-2-2 – التقدير الجزافي: تعتمد الإدارة المالية في استخلاص وعاء الضريبة وفي تقديره –بدلا من التقدير المباشر–على عده قرائن قانونية، يقيمها المشرع كأن تطبق عند تحديد التكاليف الواجب خصمها من الدخل الاجمالي للوصول إلى الصافي الذي يشكل وعاء الضريبة، ومثل ذلك ما يقرره المشرع في شأن ضريبة المباني من استبعاد عشره بالمئة من القيمة الإيجاري مقابل جميع المصروفات التي يتحملها المالك بما في ذلك مصاريف الصيانة.

ويكمن الفرق بين هذه الطريقة وسابقتها في كون أن العنصر الذي يتم الاعتماد عليه في التقدير الجزافي ذو علاقة مباشرة بالثروة أو الدخل الخاضع للضريبة، فيتم تقدير الدخل الناتج عن الاستغلال الزراعي مثلا على أساس متوسط منتوج الهكتار، في حين أن طريقه التقدير على اساس المظاهر الخارجية فيحدده القانون هذه المظاهر التي تحدد بطريقة شبه آلية للأموال الخاضعة للضريبة، ومن ثم فدور الإدارة يكون محدودا، أما في التقدير الجزافي فإن الإدارة تتمتع بحرية أكبر في سبيل الوصول إلى تقدير معقول لقيمة الوعاء الضريبي. [1]

ونتيجة لعدم دقة التقدير الناجم عن الجزاف، نجد المشرع قد حصر هذا الأسلوب في نطاق محدود كحالة التجار الذين لا يتوفرون على دفاتر محاسبية.

2-طريقة التقدير بواسطة الأفراد (التصريح/الإقرار):

يقصد بالتصريح ما بأنه "كشف يقدم إلى الإدارة الضريبية يتضمن معلومات تفصيلية عن مدخولات المكلف ومصادر هذه المدخولات ومقدارها" [2]، وقد يقدمه المكلف بنفسه [3]، أو "الغير" (شخص غير المكلف، تربطه علاقة قانونية به مثل رب العمل يقدم التصريح إلى إدارة الضرائب)

---

(1) – عفيف عبد الحميد، **فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة دراسة حالة الجزائر خلال الفترة (2001-2012)**، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة فرحات عباس -سطيف1 -، الجزائر، 2014/2013، ص 12، 13.

(2) – عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، **الضرائب المباشرة**، المرجع السابق، ص 266.

(3) – مثل التصريح المقدم من المكلف نفسه في آجال محددة، وفقا لـــ ق. م ر. م، وهو ما ورد في نص المادة 99 منه بالنسبة للتصريح الإلزامي الخاص بضريبة الدخل الاجمالي، والمادة 151 فيما يخص الضرائب على أرباح الشركات.

عما يدخل ضمن الأوعية الضريبية التي تعد قانونا حقل لفرض الضريبة من ثروة أو دخل (الأموال الخاضعة للدخل بصفة عامة)، كما هو الحال في الضريبة على المرتبات والأجور وفوائد الديون، ويتم عرض هذه الأساليب عبر الآتي:

2-1-تصريح المكلف بنفسه:

يقدم المكلف وفق هذا الأسلوب تصريحا عن نتائج أعماله كما هو مبين في دفاتره ومستنداته، غير أن البيانات التي ترد بالتصريح ليست نهائية، فالإدارة المالية تملك الحق في أن تدخل عليها التعديلات التي تجدها ضرورية للوصول إلى الربح الحقيقي. [1]

فيقوم المكلف بالتصريح وفق نماذج إدارية محددة [2] بوضعيته المالية المحددة لقيمة المادة الخاضعة للضريبة، وذلك اعتمادا على افتراض حسن النية للممولين من جهة، ومن جهة أخرى لكونهم أكثر معرفة ودقة بما يملكون. [3]

وتتميز طريقة الإقرار بأنها تساعد على تقدير المادة الخاضعة للضريبة تقديرا صحيحا، يسمح بأن يأخذ في عين الاعتبار العناصر كافة التي تحقق شخصية الضريبة، عن طريق التعرف على دخول المكلف، والأعباء الواقعة على عاتقه كلها. [4]

وتقوم الإدارة وفقا لهذا التصريح بتقدير الضريبة بعد أن تتحقق من صحته، عبر إلزام المكلف بتقديم حسابات وفواتير عن نشاطه ودخله، وتقوم الإدارة بالمراقبة الميدانية للمكلفين وتطلب منهم تقديم دفاتر الحسابات، وفي الغالب يستغل البعض من المكلفين الفراغ القانوني ويتهربون من دفع الضريبة، كما قد يتواطأ معهم مراقبو الضرائب، لهذا يتوجب على الجهاز المالي في البلاد أن يكون ذو كفاءة ونزاهة. [5]

---

(1) – محمد ساحل، المرجع السابق، ص 132.
(2) – هذا ما أزم به المشرع الجزائري ضمن أحكام المادة 103 من ق. ض. م. ر. م بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي وضريبة أرباح الشركات، والمادة الأولى من قانون الإجراءات الجبائية بالنسبة للضريبة الجزافية الوحيدة، والمادة 276 من ق. ض. م. ر. م بالنسبة للضريبة المفروضة على ثروة المكلف ...
(3) – عبد المجيد قدي، المرجع السابق، ص 66.
(4) – عادل فليح العلي، المرجع السابق، ص 121.
(5) – محفوظ برحماني، المرجع السابق، ص 64.

ومن الانتقادات التي وجهت لهذه الطريقة، تدخُّل إدارة الضرائب في شؤون المكلفين بالضريبة والاطلاع على أسرارهم حتى تتأكد من صحة عناصر التصريح، كما أنها تتطلب إدارة ضريبة على جانب كبير من الكفاءة والوعي لتشديد الرقابة على المكلفين حتى لا يتمكنوا من التهرب من دفع الضريبة، وبالرغم من ذلك، فإن هذه الطريقة أحسن من الطرق السابقة [1]، كونها تقدم من صاحب الدخل أو من يدفع له هذا الدخل والذي يعد أقدر واعرف لمقدار هذه الأخيرة بصورة دقيقه ولضمان الدقة في التصريح فإن الإدارة الجبائية تحتفظ لنفسها بالحق في الرقابة على التصريح وتعديله إذا بني على غش.

2-2 – التصريح بواسطة الغير:

غالبا ما يلزم المشرع رب العمل بأن يقدم إقرارا عن أجور ومرتبات عماله ومستخدميه، وذلك بإجبار رب العمل بالتصريح عن مستخدميه، ويعول على هذا الإقرار كأساس في فرض الضريبة عليهم، كأن يقوم المحاسب في الشركة بتقديم إقرار عن رواتب وأجور موظفي أو عمال الشركة، أو يقدم إقرار عن الأرباح التي وزعت على المساهمين، أو على أعضاء مجلس الإدارة، أو كحالة أن يقدم المدين إقرارا بمقدار الفائدة التي دفعت لدائنه، والمستأجر الذي يقدم تصريحا عن قيمة الإيجار الذي يدفعه لصاحب العقار ... [2]

وتتميز هذه الطريقة باقترابها من الحقيقة إلى حد بعيد، إذ لا يتوقع أن يقدم الغير إقرارات مخالفة أو مغشوشة. [3]

فليس للغير مصلحة في إخفاء مقدار الدخل أو التهرب من الضريبة، فصاحب العمل يكون مجبرا على تقديم تصريح صادق ومطابق للواقع لتجنب الجزاءات التي يمكن أنتقع عليه في حال المخالفة، بالإضافة إلى أن مبلغ الضريبة يخصم من وعائه الضريبي باعتباره أحد بنود التكاليف الواجبة الخصم من الدخل الإجمالي. [4]

(1) – محمد عباس محرزي، **أساسيات الجباية والضرائب**، المرجع السابق، ص 148.
(2) – محمد ساحل، المرجع السابق، ص 132.
(3) – عادل فليح العلي، المرجع السابق، ص 122.
(4) – محمد عباس محرزي، **اقتصاديات المالية العامة**، المرجع السابق، ص 302.

المبحث الثاني:

تصفية الضريبة:

بعد ربط الضريبة (تحديد مقدار الوعاء الضريبي)، تأتي المرحلة التالية وهي تصفية الضريبة أي تحديد دين الضريبة عن طريق تطبيق الأسعار الواردة في القانون على قيمة الوعاء الضريبي.

فالهدف من عملية التصفية هو تحديد مبلغ أو مقدار الدين الضريبي من خلال تطبيق سعر أو معدل الضريبة على المادة الخاضعة للضريبة، وبتطبيق سعر أو معدل الضريبة على المادة الخاضعة للضريبية يمكن حساب الضريبة المستحقة. (1)

والقضية ليست قضية حسابية فقط، إذ أنه بناءً على معدل الضريبة تتوقف قضية "تشخيص" الضريبة، أي مراعاة أوضاع المكلف الشخصية، وبالتالي عدالتها، وعدالة الضريبة رهن بارتفاع معدلها أو هبوطه، بحسب نوع الوعاء الضريبي ومصدره، ومن القواعد التي أصبحت مقررة في العصر الحاضر، أن تحديد الضريبة على الوجه الصحيح يتطلب مراعاة الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية السائدة في كل دولة، ولذلك كانت هناك طرق وأشكال مختلفة لمعدل الضريبة، تختلف بحسب البلدان والأنظمة. (2)

فيمكن تثبيت العبء الضريبي على المكلفين بتوزيعه بينهم بطريقة متساوية، في حين قد يتم تطبيق نسبة معينة على الأوعية الضريبية، وهنا نكون أمام ضريبة توزيعية أو نسبية.

كما يمكن خلال تحديد معدل الضريبة النسبية، اتباع عدة أساليب، فهناك الضريبة النسبية الثابتة والتصاعدية. (3)

وعلى العموم يخضع معدل الضريبة لعدة أساليب، يمكن عرضها وفقا للآتي:

---

(1) – عبد المجيد قدي، المرجع السابق، ص 67.

(2) – حسين عواضة وعبد الرؤوف قطيش، المرجع السابق، ص 423.

(3) – Louis Tortabas &Jean –Marie Cotteret, op, Cit, p 57.

المطلب الأول:

الضريبة التوزيعية والضريبة القياسية:

قد يكون معدل الضريبة هو نسبة مئوية من وعاء الضريبة، ويمكن أن تكون الضريبة مبلغا مقطوعا تحدده الدوائر المالية، وفقا لمجموعة من المعايير بحسب الوعاء الضريبي.

ومعدل الضريبة (التصفية) يتحدد أساسا بنوع الضريبة، ونوع الوعاء الضريبي، فيمكن أن تفرض ضريبة بسعر واحد، وبصرف النظر عن قيمة المادة الخاضعة للضريبة، بحيث يرتفع معدل الضريبة مع ارتفاع المادة المفروضة عليها، وفي كلتا الحالتين، فإن معدل الضريبة بالنسبة المئوية من وعاء الضريبة، فإذا كانت نسبة ثابتة تسمى بالضريبة النسبية، وإذا كانت متزايدة تسمى بالضريبة المتصاعدة.

الفرع الأول:

الضريبة التوزيعية:

هي الضريبة التي لا يحدد المشرع معدلا محددا ينطبق على المادة الخاضعة لها، وإنما يحدد المقدار الكلي لحصيلتها، أي ما يتعين على الإدارة الضريبية تحصيله من المكلفين الخاضعين لها.[1]

ويمكن فهم هذه الطريقة في فرض الضريبة عندما ندرك الهدف العملي من اتباعها، حيث يهدف المشرع من خلال هذه الطريقة إلى تحصيل مبلغ معين يدره من عائدات ضريبية ما.

فعند التصويت على الميزانية العامة يتم تحديد الحصيلة الكلية التي يتعين أن تدرها ضريبة معينة، بعد ذلك تقوم الإدارة الضريبية بتقسيم عبء هذه الضريبة على الأقسام الإدارية نزولا على السلم التنظيمي الهرمي للإدارة، حتى تصل إلى أدنى مستوى في هذا التنظيم، ولتكن القرية مثلا، في داخل القرية تقوم الإدارة الضريبية بتحديد ما يتعين على كل فرد من القرية دفعه، إما بالتساوي أو على نحو تناسبي، يتوافق والمقدرة التكليفية لكل مكلف. [2]

ولتوضيح ذلك، نفترض أن الدولة تحتاج إلى مبلغ عشرة ملايين دينار جزائري كضريبة على دخل العقارات المبنية في الدولة، فيقوم المشرع، مستعينا بالأجهزة الإدارية المختصة، بتوزيع هذا

---

(1) – محمد ساحل، المرجع السابق، ص133.

(2) – عفيف عبد الحميد، المرجع السابق، ص 14.

المبلغ على الجماعات المحلية بنسب معينة، ثم يتم توزيع المبلغ الخاص بكل جماعة محلية، مثلا، على الأفراد المقيمين فيها والخاضعين لهذه الضريبة، وهنا فقط في هذه المرحلة يتم معرفة معدل الضريبة، الذي يعد النسبة بين مقدار الضريبة الذي يدفعه الفرد، وبين مقدار المادة الخاضعة للضريبة (وعاء الضريبة) التي يملكها. [1]

أولا:

محاسن الضريبة التوزيعية:

من محاسن هذا الأسلوب في تحديد سعر الضريبة أنه: [2]

– يضمن للدولة المبالغ الحقيقية التي تحتاج إليها، فالخزينة تعرف سلفا المبلغ الذي سيدخل عليها، وهي واثقة من أن هذا المبلغ سيجبى كله تقريبا.

– يقلل من احتمال التهرب من الضريبة، لأن المكلف الذي يوفق إلى التهرب من الضريبة المفروضة توزيعيا، إنما يلقي عبئها على الآخرين، إذ أن المجموع متوجب مهما كانت الظروف، مما يحمل المكلفين على مراقبة بعضهم بعضا.

– إن التوزيع تتولاه هيئات محلية بمساعدة المكلفين الذين يعرفون بعضهم بعضا ويعرفون ما يملكه كل منهم معرفة تامة.

ثانيا:

سلبيات الضريبة التوزيعية:

إن هذا الأسلوب بتحديده لحصيلة الضريبة مقدما، يجعله بعيدا عن التوافق مع حالة النشاط الاقتصادي، فمبلغ الضريبة يحصل أيًّا كان مستوى النشاط الاقتصادي سواء كان مرتفعا أو منخفضا، وبالتالي أيًّا كانت قيمة المادة الخاضعة للضريبة الأمر الذي يعني عدم مرونة الضريبة.

يضاف إلى ذلك عدم مراعاة المقدرة التكليفية للأفراد، مما يعني انعداما في العدالة التوزيعية، وهذا ما دعا إلى الاتجاه لترك هذه الطريقة التي كانت مستخدمة في القرن التاسع عشر، واستخدام طريقة تحديد سعر الضريبة. [3]

---

(1) – محمد عباس محرزي، **اقتصاديات المالية العامة**، المرجع السابق، ث 227.
(2) – حسين عواضة وعبد الرؤوف قطيش، المرجع السابق، ص 424.
(3) - عفيف عبد الحميد، المرجع السابق، ص 14.

حيث أثبت تحقيق أجري في فرنسا، سنة 1879 حول توزيع الضريبة على الأراضي (والتي كانت مبنية على أسلوب التوزيع) أن مجموع هذه الضرائب مقارنة بعائداتها الحقيقية قدر من 2,50 % حتى 7,50% في المقاطعات، ومن 0,71% حتى 9% في النواحي، ومن 0,19% حتى 26 % في البلديات.

هذه اللاعدالة في توزيع العبء الضريبي أدت إلى العزوف عن هذا الأسلوب، والاعتماد على المعدل النسبي في تقدير الوعاء الضريبي. (1)

الفرع الثاني:

الضريبة القياسية:

يحدد المشرع من خلال هذه الضريبة سعر الضريبة مقدما دون أن يحدد حصيلتها في تلك اللحظة، ولكن ذلك لا يمنع الإدارة المالية في كل عام وبما يتوفر لديها من عناصر مختلفة من تقدير حصيلة الضريبة على وجه التقريب، وتتحدد تلك الضريبة في شكل نسبة معينة من قيمة المادة الخاضعة للضريبة أو في شكل مبلغ معين على كل وحدة من وحدات تلك المادة. (2)

وعلى نقيض الأسلوب السابق، فإن المشرع يقوم وفق هذه الطريقة بتحديد السعر الضريبي في صورة نسبة، أو نسب مئوية من قيمه المادة الخاضعة للضريبة، أو في صورة مبلغ محدد على شكل وحدة من وحدات المادة الخاضعة للضريبة. (3)

ويلاحظ أن تقسيم الضرائب على توزيعية تحديدية أو قياسية إنما تخص الضرائب المباشرة، أما الضرائب غير المباشرة فلا يمكن أن تكون إلا قياسية، لأنه من غير الممكن للإدارة المالية معرفة من سيقوم بالعمليات التي تخضع لها، ولا عدد هذه العمليات مقدما حتى تحدد حصيلة الضريبة ويتم توزيعها على الممولين. (4)

---

(1) – Louis Trotabas &Jean-Marie Cotteret, op. cit, p 58.

(2) – محمد ساحل، المرجع السابق، ص 134.

(3) - عفيف عبد الحميد، المرجع السابق، ص 14.

(4) – عادل فليح العلي، المرجع السابق، ص 108.

أولا:

مميزات الضريبة القياسية:

تتميز هذه الضريبة بمرونتها إذ أنها تتأثر بالظروف الاقتصادية القائمة وبعدالتها حيث يمكن مراعاة الظروف الشخصية للمكلفين بها، غير أن هذه الضريبة تتطلب إدارة مالية عالية الكفاءة، كما تضار الخزينة بتهرب المكلفين من أدائها، بعكس الحال في الضريبة التوزيعية. (1)

كما تمتاز بأنها ضريبة عادلة، حيث يكون العبء الضريبي على أساس المقدرة التكليفية لكل مكلف بالضريبة، بغض النظر عن محل إقامته، وتراعي الظروف الشخصية لكل مكلف، ومن ثم يمكن مراعاة ظروفه العائلية بمنحه إعفاء للأعباء العائلية أو لقلة دخله، وبذلك يختلف معدلها من مكلف لآخر حسب ظروفه، وينتج عن ذلك اختلاف المعدل الإسمي للضريبة عن معدلها الحقيقي وفقا لظروف كل مكلف بالضريبة على حدة. (2)

ثانيا:

أنواع الضريبة القياسية:

وتتخذ أسعار الضرائب القياسية التي تستخدم النسب المئوية كأسلوب للقياس صورتين أساسيتين، هما الضريبة المحددة وفقا لأسلوب القياس النسبي، والضريبة المحددة وفقا لأسلوب القياس التصاعدي، ويتم التفصيل فيهما عبر المطلب الموالي:

المطلب الثاني:

الضريبة النسبية والضريبة التصاعدية:

تتحدد طبيعة الضريبة المفروضة على المكلفين في الأنظمة الضريبية المعاصرة، لأسلوبين رئيسيين، وقد اعتبر الفقه المالي التقدير القيمي للضريبة من أهم الأساليب التي تنتهجها التشريعات الضريبية على مستوى العالم، "وهو المعدل الذي يطبق على المادة الخاضعة للضريبة عندما يتم

(1) – محمد ساحل، الرجع السابق، ص 135.
(2) – محمد عباس محرزي، **اقتصاديات المالية العامة**، المرجع السابق، ص 229.

تقييمها نقديا" [1]، وهي تتجسد في نوعين من المعدلات القيمية، هما "أسلوب المعدل الثابت"، وأسلوب المعدل التصاعدي.

وكان هناك خلاف كبير بين أنصار الضريبة النسبية، وأنصار الضريبة التصاعدية حول افضلية كل منهما، وبخاصة في أواخر القرن التاسع عشر، وأوائل القرن العشرين، ولكن الخلاف أخذ يحل في عصرنا الحاضر لصالح الضريبة التصاعدية، وأصبح "المبدأ التصاعدي" متبعا في جميع البلدان تقريبا، لأنه يلعب دورا حاسما في مراعاة أوضاع المكلف الشخصية، ولأنه يستند إلى مبدأ العدالة في التكليف، الذي تطور من المساواة الحسابية إلى المساواة في التضحية [2]، ويتم شرح هذين الأسلوبين بالتفصيل عبر الفرعين المواليين:

الفرع الأول:

الضريبة النسبية:

المعدل الثابت أو النسبي هو الذي يبقى على حاله مهما ازدادت القيمة الخاضعة للتكليف، أي مهما ازداد مقدار الوعاء أو نقص. [3]

ومن مؤيدي هذه الضريبة هم الاقتصاديون التقليديون، ويقدمون مبررات عديده للإبقاء عليها ومدى صلاحيتها بالنسبة للضرائب الأخرى أهمها:

– أنها تستند إلى المساواة بين المكلفين بدفع الضريبة.

– أن الضريبة تعتبر في نظر الكتاب التقليديين ثمنا للخدمة العامة، وهو ما يعني إذن أن يكون الثمن الذي يدفعه في الخدمة واحدا، بصرف النظر عن الكمية المشتراة من الخدمة.

– أن الضريبة التصاعدية تخفض الميل إلى الادخار والاستثمار، وتعوق الإنتاج، كما يجد فيها الكتاب التقليديون عقوبة على النجاح وجعلا للتكاسل. [4]

---

(1) – عبد المجيد قدي، المرجع السابق، ص 68.
(2) – حسين عواضة وعبد الرؤوف قطيش، المرجع السابق، ص 426.
(3) – حسين عواضة وعبد الرؤوف قطيش، المرجع السابق، ص 425.
(4) – محمد ساحل، المرجع السابق، ص 135.

وخير مثال على هذا النوع من الضرائب في النظام الجبائي الجزائري هو الضريبة على أرباح الشركات، والضريبة الجزافية الوحيدة، أين تفرض كل منها بمعدل ثابت. [1]

ولتبيان مقتضى المعدل النسبي الثابت الذي تكيف بناء عليه الضريبة بأنها نسبية، نحاول إعطاء مثالا عدديا على النحو الآتي:

لنفترض أن المعدل هو 5%، وأن الوعاء هو الذي يتغير في الجدول التالي:

الوعاء	مبلغ الضريبة
1000 دج	50 دج
4000 دج	200 دج
8000 دج	400 دج

بتحقيق قسمة مبلغ الضريبة في الوعاء الثاني على مبلغ الضريبة في الوعاء الأول:

$100 \div 50 = 2$ | نسبة مبلغ الضريبة هي 02

- وبتحقيق قسمة الدخل الثاني على الدخل الأول: $2000 \div 1000 = 2$

نسبة مبلغ الدخل هي: 02 | إذن:

يلاحظ أن هناك تساوٍ بين النسبتين، وعليه فإن معدل الضريبة **نسبي ثابت**.

فالنسبة بين مبلغ الضريبة والدخل يبقى ثابتا، فإذا لم تكن الحال كذلك فلا يمكن اعتبار معدل هذه الضريبة نسبي ثابت.

(1) – وفقا لنص المادتين 150 و365 من ق. ض. م. ر. م.

غير أنه ما لبثت الأفكار الحديثة أن نادت بوجوب تعميق مفهوم العدالة أمام الضريبة بعد أن اتضح أن السعر النسبي الثابت يعجز عن تحقيق العدالة بين المكلفين، حيث يكون العبء الضريبي على أصحاب الدخول المتدنية أكبر من العبء الضريبي المترتب على أصحاب الدخول المرتفعة.[1]

فمثلا لو أن مكلفا كان دخله 20000 دج، وآخر دخله 50000 دج، وكان السعر النسبي الثابت 20%، فإن العبء الضريبي على الأول أكبر بكثير من الثاني، حيث يلتزم بدفع مبلغ 4000 دج، ويتبقى له 16000 دج فقط، في حين تكون الضريبة الواجبة الدفع بالنسبة له هي 10000 دج، ويتبقى له 40000 دج، وهنا تبقى **المنفعة الحدية المتبقية** من دخله مرتفعة مقارنة بالمكلف الأول.

الفرع الثاني:

الضريبة التصاعدية:

المعدل التصاعدي للضريبة هو ذاك المعدل الذي يزداد كلما ارتفع مستوى الدخل أو الثروة [2]، وإذا قارنا بين الضريبة النسبية والتصاعدية، نجد أن الضريبة التصاعدية تستهدف الثروة بصورة أكثر[3]، وبتعبير آخر تكون الضريبة تصاعدية إذا كانت تزداد بنسبة ازدياد وعائها، ونجد الفقه الحديث يؤيد هذه الفكرة، مبررا ذلك بحجتين أساسيتين:

- **الحجة الاقتصادية:** كونها تستخدم لمعالجة الأزمات الاقتصادية وخاصة في فترات الانكماش، فالضريبة التصاعدية تعيد توزيع الدخل الوطني لصالح الطبقات ذات الدخول المنخفضة، أي في صالح الطبقات ذات الميل المرتفع للاستهلاك، مما يؤدي إلى ارتفاع الاستهلاك الوطني، وبالتالي الطلب الفعلي ومستوى التشغيل الوطني.

كما أن الضريبة التصاعدية تضمن العدالة الحقيقية بين المكلفين بدفع الضريبة، وذلك استنادا لمبدأ (المنفعة الحدية المتناقصة)، وهي أن المنفعة الحدية للثروة (النقود) تتناقص بازدياد كمية النقود التي يحوزها الفرد. [4]

---

(1) – سالم محمد الشوابكة، المرجع السابق، ص 101.
(2) – عبد المجيد قدي، المرجع السابق، ص 68.
(3) – Louis Trotabas &Jean-Marie Cotteret, op. cit, p 59.
(4) – محمد عباس محرزي، **اقتصاديات المالية العامة**، المرجع السابق، ص 231، 232.

- **الحجة الاجتماعية:** ومقتضاها أن الضريبة التصاعدية تحد من التفاوت بين الدخول والثروات، وتخفف بالتالي من الصراع الطبقي.

ولتوضيح طريقة المعدل المتصاعد لفرض الضريبة، يمكن إعطاء أمثلة عددية كالآتي:

- إذا كان الدخل يتراوح ما بين: 3001 دج و10000 دج، فإن المعدل المفروض هو 5%.
- إذا كان الدخل يتراوح ما بين 10001 دج و20000 دج فإن المعدل المفروض هو 7%.
- إذا كان الدخل يتراوح ما بين 20001 دج و30000 دج، فإن معدل الضريبة المفروض هو 10%.

لمعرفة أن الضريبة المطبقة هي ضريبة تصاعدية، نقوم بمقارنة ما بين نسبة ارتفاع مبلغ الضريبة، ونسبة ارتفاع الدخل.

1 – حساب نسبة ارتفاع المبلغ الضريبي:

- مبلغ الضريبة بالنسبة للمعدل الأول (وهو 5%): هو 500 دج:

$$\frac{100 \times 5}{100} = \frac{5000}{100} = 500\ DA$$

- مبلغ الضريبة بالنسبة للمعدل الثاني هو 7%، هو 1400 دج:

$$\frac{5 \times 20000}{100} = \frac{140000}{100} = 1400\ DA$$

2– المقارنة بين نسبة ارتفاع المبلغ الضريبي وارتفاع الدخل في المرحلة الأولى:

- نسبة ارتفاع المبلغ الضريبي في المرحلة الأولى هي: $\frac{1400}{500} = 2{,}8$
- نسبة ارتفاع الدخل بالنسبة للمرحلة الأولى هي: $\frac{20000}{10000} = 2$

نلاحظ أن نسبة ارتفاع المبلغ الضريبي أكبر من نسبة ارتفاع الدخل، وعليه تعتبر هذه الضريبة تصاعدية

وتنقسم أشكال المعدل المتصاعد الظاهر إلى أسلوبين رئيسيين:

أولا:

أسلوب التصاعد الإجمالي (التصاعد بالطبقات):

يقسم هذا الأسلوب الممولين (المكلفين) إلى عدة طبقات، وذلك حسب مقدار الدخول أو الثروات، وترتيب هذه الطبقات تصاعديا ثم فرض الضريبة بنسب تتزايد كلما انتقلنا إلى طبقة أكثر ثراءً.

أي يتم تقسيم المادة الخاضعة للضريبة إلى مستويات محددة سلفا، بعضها أكبر من بعض، تكون نقطة البداية فيها لكل طبقة الصفر، ويطبق معدل واحد على مستوى كل طبقة لا يتغير إلا عند الانتقال من طبقة إلى طبقة أخرى. [1]

فإذا فرضنا أن الضريبة على الدخل مثلا تفرض بسعر تصاعدي طبقا لأسلوب التصاعد الإجمالي بالطبقات، فإن المشرع يقسم المكلفين بهذه الضريبة إلى طبقات على النحو التالي:

الطبقة	السعر
الطبقة الأولى: من 0 إلى 10000 دج	%5
الطبقة الثانية: من 0 إلى 20000 دج	%10
الطبقة الثالثة: من 0 إلى 30000 دج	%15
الطبقة الرابعة: من 0 إلى 40000 دج	%20
الطبقة الخامسة: من 0 إلى أكثر من 40001 دج	%30

إذا كان دخل المكلف 35000 دج، فإنه يندرج ضمن الطبقة الرابعة، بمعنى أنه سي المبلغ وفقا للعملية التالية:

35000 x 20% = 7000 دج

المبلغ الذي سيدفعه المكلف وفقا لأسلوب التصاعد الإجمالي بالطبقات هو: 7000 دج.

ومن أهم المشاكل التي يثيرها هذا الأسلوب هو كيفية تحديد طول (بداية ونهاية) الطبقة. [2]

(1) – عبد المجيد قدي، المرجع السابق، ص 68.
(2) – عفيف عبد الحميد المرجع السابق، ص 15.

كما أن هذا الأسلوب غير عادل، إذ أنه يعرض معدل الضريبة إلى قفزة فجائية قاسية بمجرد ازدياد مقدار الوعاء زيادة طفيفة، بحيث يخلق تفاوتا كبيرا بين وعاءين متقاربين. [1]

كما أنه لا ينسجم مع فكرة العدالة الضريبية، إذ نجد أن الدخول المتدنية مهما كان حجمها غير معفاة من الضريبة، ويكفي الخروج من طبقة ولو بوحدة نقدية واحدة ليتغير معدل الاقتطاع بشكل مفاجئ، الأمر الذي يدفع بالأفراد إلى التهرب من التصريح بدخولهم الحقيقية حتى لا تنطبق عليهم معدلات الاقتطاع المرتفعة. [2]

ثانيا:

أسلوب التصاعد بالشرائح:

يقسم الوعاء الخاضع للضريبة إلى عدة أجزاء وفقا لهذا الأسلوب، حيث يخضع كل جزء إلى معدل يختلف عن المعدل الذي يفرض على الجزء الذي يليه أو يسبقه، ولا يشترط أن تكون الشرائح متساوية، وطبقا لهذا الأسلوب، يتم توزيع الوعاء الضريبي ولا علاقة للمكلفين بهذه الشرائح، إنما الدخل الذي يحققه المكلف سوف يتم توزيعه عليها. [3]

ولتوضيح ذلك، نحاول إعطاء مثال عددي يكون على الشكل التالي:

لنفرض دخل فرد ما هو 50000 دج، ولدينا السلم الآتي:

1 – من 1 إلى 5000 دج: المعدل الضريبي هو 5%.

2 – من 5001 دج إلى 10000 دج: المعدل الضريبي هو 7%.

3 – من 10001 دج إلى 20000 دج: المعدل الضريبي هو 9%.

4 – من 20001 دج إلى 50000 دج: المعدل الضريبي هو 11 %.

قبل حساب مبلغ الضريبة يجب الحصول على الأجزاء الخاضعة للضريبة:

- الجزء الأول: $\frac{5000\times5}{100} = 250$ دج.
- الجزء الثاني: هو المبلغ الأقصى من الجزء الثاني – المبلغ الأقصى في الجزء الأول [4] أي:

(1) – حسين عواضة وعبد الرؤوف قطيش، المرجع السابق، ص 429.
(2) – عبد المجيد قدي، المرجع السابق، ص 69.
(3) – سالم محمد الشوابكة، المرجع السابق، ص 103.
(4) – يسمى الحاصل: طول الشريحة.

10000 – 5000 = 5000 دج، تفرض عليها 7% ومنه:

$\frac{5000\times7}{100}$ = 350 دج.

– الجزء الثالث: هو المبلغ الأقصى من الجزء الثالث – الجزء الأقصى من الجزء الثاني، أي:

20000 – 10000 = 10000 دج تفرض عليها نسبة 9%، أي:

$\frac{10000\times9}{100}$ = 900 دج.

– الجزء الرابع: هو المبلغ الأقصى للجزء الرابع – المبلغ الأقصى للجزء الثالث، أي:

50000 – 20000 = 30000 دج تفرض عليها نسبة 11%، أي:

$\frac{30000\times11}{100}$ = 3300 دج.

ويمكن التأكد بطرح {الحد الأقصى للمبلغ الأخير – مجموع المبالغ الخاضعة للضريبة في الأجزاء السابقة}، وفي المثال السابق:

5000 –(5000 +5000+1000) =30000 دج

وعليه يكون المبلغ الضريبي الذي يدفعه الفرد هو (5000×5%) + (5000×7%) + (10000×9%)+ (30000 ×11%) = 4800 دج أي: 250+350+900+3300= 4800 دج.

وقد انتهج المشرع الجزائري هذا الأسلوب في تقدير مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي، حيث قرر ذلك ضمن الجدول المحدد في المادة 104 من ق. ض. م. ر. م، وفقا للتالي:

قسط الدخل الخاضع لضريبة الدخل الإجمالي	نسبة الضريبة
لا يتجاوز 12000 دج	%0
من 120001 إلى 360000 دج	%20
من 360001 إلى 1440000 دج	%30
أكثر من 1440000 دج	%35

وبتطبيق النسب على الدخول نجد:

- يلاحظ أن الفئة الأولى التي يقل دخلها أو يساوي 120000 دج لا يتحمل العبء الضريبي فهو معفى قانونا.
- أما الفئة الثانية فنسبة الضريبة هي 20% على كل شخص يتراوح وعاؤه بين 120001 دج و36000 دج، ولنفترض أنه 20000 دج، فمبلغ الضريبة هو: $\frac{200000\times20}{100} = 40000$

مثال: إذا كان المكلف يتقاضى دخلا صافيا قيمته 600000 دج، فإن نسبة الضريبة التي يخضع لها وفقا للجدول أعلاه هي 30%، نظرا لاندراجه ضمن الشريحة الثالثة، وعليه يمكن حساب مبلغ الضريبة النهائي الذي سيؤول للخزينة العمومية كالآتي:

- مبلغ الضريبة المحدد ضمن الشريحة الأولى هو: 120000 x 0% = 0 دج.
- مبلغ الضريبة المحدد ضمن الشريحة الثانية هو:

(360000−120000) x 20% =20% x 240000 = 48000 دج.

- مبلغ الضريبة المحدد ضمن الشريحة الثالثة هو:

(600000−36000) x 30% = 30% x 240000 = 72000 دج.

مبلغ الضريبة المستحق = الضريبة على الشريحة الأولى+ الضريبة على الشريحة الثانية + الضريبة على الشريحة الثالثة.

- مبلغ الضريبة المستحق = 0 + 48000 + 72000 = 120000 دج.

فيتضح من خلال هذا المثال أنه لتحديد الضريبة وفقا لهذا الأسلوب، يتم تحديد الشريحة التي ينتمي إليها المكلف، ومن ثم تطبيق السعر الخاص بها.

الفصل الثاني:

تحصيل الضريبة:

يستلزم قيام الدولة بالإنفاق في كل الأوقات، وعلى مدار السنة، ومنه وجب أن يكون تحت تصرفها كميات مناسبة من الإيرادات النقدية لتغطية النفقات، وإذا كانت حصيلة بعض الضرائب غير المباشرة تتوزع على مدار السنة، فإن الامر يختلف بالنسبة للضرائب المباشرة التي يسبق تحصيلها القيام بعدة عمليات تدخل في إطار تقدير المادة الخاضعة للضريبة وتحديد مقدار الضريبة، وما يستلزمه هذا الإجراء من إقرارات ومراجعات، ... [1]

والتحصيل هو: "مجموع العمليات والإجراءات التي يتم من خلالها نقل دين الضريبة من ذمة المكلف بها إلى الخزينة العامة للدولة، وفقا للقواعد القانونية المطبقة في هذا الإطار". [2]

وتجدر الإشارة إلى أن عمليات التحصيل لم تكن –في أكثر الدول– تتم من قبل إدارات الدولة مباشرة، بل كانت الدولة في الماضي، كثيرا ما تلجأ إلى جباية وارداتها بطريقة التلزيم، أي الاتفاق مع أحد الأشخاص على أن يتولى التحصيل لحسابه الخاص، وبمساعدة الإدارة لقاء مبلغ مقطوع للخزينة، غير أن سلبيات هذه الطريقة أدت بالدول إلى التخلي عن هذه الطريقة والاتجاه إلى تحصيل الواردات العمومية بواسطة موظفي الدولة مباشرة. [3]

تصبح الضريبة واجبة الدفع بعد أن يتم إبلاغ المكلف بالضريبة بالمبلغ الذي يجب عليه دفعه، وتجدر الإشارة أن الإدارة ملزمة بمراعاة الأوقات الأكثر ملائمة، ويتم تحصيل الضريبة وفق عدة طرق:

---

(1) – عفيف عبد الحميد، المرجع السابق، ص 16.
(2) – عباس محمد محرزي، **اقتصاديات الجباية والضرائب**، المرجع السابق، ص 156.
(3) – حسين عواضة وعبد الرؤوف قطيش، المرجع السابق، ص 508.

المبحث الأول:

طرق ووقت تحصيل الضريبة:

تحدد الواقعة المنشئة للضريبة وقت نشوء دين الضريبة في ذمة المكلف، وكما سبق عرض مختلف المناسبات التي اعتبرها المشرع مرجعا يؤسس بناءً عليه وقت استحقاق الضريبة على عاتق المكلفين بها، فبمجرد تحقق الواقعة المنشئة لدين الضريبة، حدد المشرع الإجراءات الواجب اتباعها قصد إخراج هذا الدين من ذمة المكلف لصالح الخزينة العمومية، وهي ما يطلق عليها بعملية التحصيل.

والضرائب تحدد لها فترة زمنية معينة من السنة تحصل فيها، الأمر الذي قد يؤدي إلى تقلب في إيرادات الدولة على مدار السنة، فتزيد الحاجة لها في بعض الفترات، وتقل في فترات أخرى.

من أجل هذا وجب أن يتم تحديد وقت تحصيل الضريبة على النحو الذي يمكن معه تفادي التقلبات في الإيرادات، وذلك لضمان حد أدنى من التوافق بين الإيراد والإنفاق على مدار السنة.

وهذا لا يعد الاعتبار الوحيد الذي يجب أخذه في الحسبان عند تحديد وقت تحصيل الضريبة، إذ يجب كذلك أن يراعى اعتبار آخر، يتمثل في أن تحصل الضريبة بقدر الإمكان في أكثر الأوقات مناسبة للمكلف. [1]

كما يختلف وقت تحصيل الضريبة حسب نوع الوعاء الضريبي وطبيعة النشاط أو الدخل الذي يخضع لها:

(1) – عفيف عبد الحميد، المرجع السابق، ص 16.

المطلب الأول:

التوريد المباشر من طرف المكلف:

القاعدة العامة أن يلتزم المكلف بدفع ديونه الضريبية للإدارة الضريبية من تلقاء نفسه، دون مطالبة الإدارة له بأدائها في محل إقامته، بناء على ما قدمه من تصريحات، أو بعد تقدير الإدارة للمبالغ التي يجب دفعها [1]، وهذه الطريقة تعد أكثر شيوعا وتسمى بطريقة التوريد المباشر. [2]

فبعد إيداع الاشعار ووصوله إلى المكلف بالدفع، يمكن للمكلف أن يدفع ضريبته بعده طرق منها:

الفرع الأول:

الدفع نقدا:

قد تضع التشريعات الضريبية شروطا معينة للعمل بمثل هذه الآلية لدفع دين الضريبة، مثلما فعل المشرع الجزائري عندما حدد الحد الأقصى الذي يمكن للمكلف تسديد ضرائبه نقدا، بالمبالغ التي لا تتعدى قيمتها 100.000 دج [3]، حيث يتقدم إلى أمين صندوق الدفع، ويدفع المبلغ، والذي بدوره يسلمه وصل الاستلام "Quittance". [4]

الفرع الثاني:

الدفع عن طريق الشيك أو الصك البريدي:

عندما تكون طريقه الدفع بشيك بنكي بمبلغ الضريبة، وفي الجزائر يكون الدفع بواسطة الشيكات إجباريا إذا ما تجاوزت المبالغ المراد دفعها 100.000 دج، يقوم أمين صندوق الدفع بتحرير وصل الاستلام، يثبت فيه استلامه للشيك بمبلغ الضريبة.

بهذه الطرق يكون المكلف قد سدد ديونه الضريبية وسوى وضعيته تجاه الخزينة العمومية عبر قباضة الضرائب المنصبة بإقليمه. [5]

---

(1) – محمد عباس محرزي، **اقتصاديات الجباية والضرائب**، المرجع السابق، ص 158.

(2) – محمد سلمان سلامة، **الإدارة المالية العامة**، دار المعتز للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2015، ص 122.

(3) – وفقا لنص المادة الأولى من القرار المؤرخ في 26 ديسمبر 2013، يثبت الحد الذي لا يمن بعده تسديد الضرائب والرسوم نقدا، ج ر عدد 18، المؤرخ في 30 مارس 2014، ص 46.

(4) – وفقا لنص المادة 371 من ق. ض. م. ر. م.

(5) - هناك نوع آخر من الضرائب التي يلتزم المكلف بأدائها، ليس بسبب أعماله التجارية أو الخدماتية، وإنما بسبب كونها رسوم يؤديها لفائدة قباضة البلدية، مثل رسم التطهير والرسم العقاري، وهما اسمين يتحملهما الأشخاص الذين يقيمون بمساكن تم كراؤها من الدولة، عبر وثيقة تدعى "Role" وهي كتاب يحتوي على كل المعلومات التي تخص المالك القاطن بالبلدية.

وبما أن معظم الضرائب المباشرة تستهدف الدخول التي يحققها المكلف خلال 12 شهرا، فغالبا ما يتم تحصيل الضرائب بانتهاء تلك السنة المالية، في حال ما إذا وافقت السنة المحاسبية للمكلف السنة المالية. [1]

فمثلا إذا ما أعد المكلف محاسبته الخاصة بسنة 2019 التي تتوافق من 01 جانفي إلى 31 ديسمبر، وقام بالتزاماته التصريحية في مواعيدها، فإن موعد تحصيل الديون الضريبية المترتبة عن صافي المداخيل سيتم في 2020.

أما لو كانت السنة المحاسبية للمكلف تختلف عن السنة المالية، كان تكون من 1 جويلية 2019 إلى 30 جوان 2020، فإن تحصيل الضرائب المستحقة عن صافي المداخيل المحقق سيكون في سنة 2021، نظر لعدم توافق السنة المحاسبية للمكلف مع السنة المالية، التي تدخل بموجب انقضائها الجداول حيز التنفيذ.

وقد حدد المشرع الجزائري وقت تحصيل الضرائب المفروضة بموجب الجداول وفقا لطريقة التوريد المباشر (النقدي أو بالشيكات) بصفة عامة في اليوم الأول من الشهر الثالث الموالي للشهر الذي يدرج فيه الجدول للتحصيل بالنسبة للضريبة المفروضة على الدخل الإجمالي. [2]

غير أنه حدد آجالا خاصة لبعض المداخيل يذكر منها:

يدفع المكلفون الخاضعون للنظام الحقيقي بدفع الرسم على النشاط المهني خلال العشرين يوما التي تلي الشهر الذي تحقق فيه رقم الأعمال، إذا ما كان التسديد المختار من المكلف شهريا.

ويقوم المكلفون الخاضعون للنظام المبسط وكذا لنظام التصريح المراقب بدفع الرسم على النشاط المهني خلال العشرين يوما الأولى من الشهر الموالي للثلاثي المعني إذا ما كان التسديد المختار فصليا. [3]

فيما تستحق الضريبة على الدخل الإجمالي (فئة مداخيل إيجار العقارات المبنية وغير المبنية) في أجل أقصاه، اليوم العشرون (20) من الشهر الذي يلي تحصيل الإيجار. [4]

---

(1) – Michel Bouvier, **Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impot**, L.G.D.G lextenso édition, 10 ème édition, Paris, 2010, p 90.

(2) – وفقا لنص المادة 354 من ق. ض. م. ر. م.

(3) – وفقا لنص المادة 358 من ق. ض. م. ر. م.

(4) – محفوظ برحماني، المرجع السابق، ص 88.

وتحصل الضريبة على تسبيقات الإيجار في أجل عشرين يوما من تاريخ تحصيلها، ويمكن للمؤجر الذي فسخ عقد إيجاره أن يطلب استرداد قيمة الضريبة من الفترة المتبقية من عقد الإيجار المفسوخ.[1]

المطلب الثاني:

الدفع بواسطة نظام التسبيقات:

في سبيل تخفيف العبء الضريبي على المكلفين بالضريبة، تلجأ السلطات الضريبية إلى وضع تقنية الاقساط، حيث تتيح أمام المكلف دفع الضريبة التي سوف تستحق في شكل أقساط، قد تكون شهرية أو ثلاثية أو سداسية، حيث بموجبها يلتزم المكلف بدفع هذه الأقساط في الآجال المحددة من طرف الإدارة الضريبية، وفي نهاية السنة تجري عملية المقاصة بين قيمة الاقساط المدفوعة وقيمة الضريبة المستحقة من خلال قسط التسوية. [2]

الفرع الأول:

الدفع بواسطة التسبيقات في الضريبة على الدخل الإجمالي:

اعتمد المشرع الجزائري هذه التقنية في تحصيل الضريبة على الدخل الإجمالي، وكذا تلك المفروضة على أرباح الشركات، نظرا لنجاعتها في توفير السيولة النقدية للخزينة العمومية طيلة السنة، مع موافقتها للمقدرة التكليفية للمكلفين، كونها تقسم عبء الضريبة على عدة أقساط.

حيث نصت المادة 355 من ق. ض. م. ر. م على نظام التسبيقات للأشخاص الطبيعيين (فئة الأرباح الصناعية والتجارية) عندما يفوق مبلغ الضريبة المستحقة بعنوان السنة الماضية 1500 دج، أين يتم دفع التسبيقات على الحساب بعنوان السنة المالية ضمن الآجال التالية:

- التسبيق الأول: يتم من 20 فيفري إلى 20 مارس.
- التسبيق الثاني: من 20 ماي حتى 20 جوان.

(1) – وفقا لنص المادة 42 من ق. ض. م. ر. م.
(2) – محمد ساحل، المرجع السابق، ص 141.

ويكون أجل استحقاق رصيد التصفية في اليوم الأول من الشهر الثالث لشهر إدراج الجداول في التحصيل. هذا بالنسبة لضريبة الدخل الإجمالي، ويساوي مبلغ كل تسبيق نسبة 30% من المساهمات التي تقع على عاتق المكلف الواردة في الجداول المتعلقة بالنسبة الأخيرة التي فرضت فيها الضريبة.

الفرع الثاني:

الدفع بواسطة التسبيقات في الضريبة على أرباح الشركات:

حدد المشرع آجال الدفع بواسطة التسبيق بالنسبة للضرائب على أرباح الشركات، عبر نص المادة 356 من ق. ض. م. ر. م على أنه تدفع التسبيقات بشكل عام على الحساب مبدئيا في الآجال التالية:

- التسبيق الأول: من 20 فيفري إلى 20 مارس.
- التسبيق الثاني: من 20 ماي إلى 20 جوان.
- التسبيق الثالث: من 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر.

ويساوي مبلغ كل تسبيق نسبة 30% من المساهمات التي تقع على عاتق المكلف الواردة في الجداول المتعلقة بالنسبة الأخيرة التي فرضت فيها الضريبة، "على أن تتم تسوية الضريبة يوم إيداع التصريح السنوي، أي في أجل أقصاه 30 أفريل من السنة القادمة". [1]

الفرع الثالث:

الدفع بواسطة التسبيقات في الضريبة الجزافية الوحيدة:

أجاز المشرع الجزائري دفع الضريبة الجزافية الوحيدة وفقا لنظام الأقساط، حيث يتم دفع 50% من المبلغ السنوي المستحق عند إيداع التصريح المؤقت، أما الـ 50% المتبقية فيتم تسديدها على دفعتين متساويتين، من 1 إلى 15 سبتمبر، ومن 1 إلى 15 ديسمبر. [2]

(1) – عبد المجيد قدي، المرجع السابق، ص 115.
(2) – وفقا لنص المادة 365 من ق. ض. م. ر. م.

المطلب الثالث:

الاقتطاع من المصدر:

يلجأ المشرع إلى هذه الطريقة غالبا بالنسبة للضرائب على الدخل (فئة الرواتب والأجور)، وتسمى بالاقتطاع من المنبع "la retenue à la source"، ومقتضاها أن يقوم صاحب العمل (المكلف القانوني) الذي يدفع الدخل إلى المكلف بالضريبة بخصم قيمة الضريبة من الدخل قبل توزيعهن بحيث يستلم المكلف الفعلي دخلا صافيا من الضريبة، أي أن تحصيل الضريبة هنا يتم عند نشوء الدخل وليس عند استلامه. [1]

وتنطوي طريقة الحجز من المنبع على تكليف "شخص ثالث" تربطه بالممول الحقيقي علاقة، فيقوم بحجز قيمة الضريبة المستحقة وتوريدها رأسا للخزانة العامة.

وتكون هذه العلاقة إمّا علاقة دين كما في حالة ايرادات القيم المنقولة (الصكوك المالية)، حيث تعتبر الشركة الموزعة لأرباح الأسهم بمثابة مدين للمستفيد، أو أن تكون علاقة تبعية كما في حالة استحقاق الأجور والمرتبات، فتواجه الإدارة الضريبية بصدد هذه الطريقة شخصين مختلفين، أولهما الممول الحقيقي الذي يقع عليه عبء الضريبة، وثانيهما المكلف بجباية الضريبة وتوريدها للخزانة.[2]

وقد وظف المشرع الجزائري هذه الطريقة ضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، بموجب المواد 33، 108، 128، و130 منه، بحيث أخضع ضريبة الدخل الإجمالي (فئة الرواتب والأجور) المدفوعة من قبل المستخدمين، وكذا المكلفين الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة، وغير الخاضعين للرسم على القيمة المضافة، والضريبة على الدخل الإجمالي (فئة ريوع رؤوس الأموال المنقولة) لنظام الاقتطاع من المصدر لهذا النظام.

فتحصل على سبيل المثال الضرائب المذكورة في الفئات المحددة في نص المادة 33 من ق. ض. م. ر. م، خلال العشرين يوما الأولى من الشهر الموالي لكل شهر بالنسبة لأرباب العمل

(1) – محمد عباس محرزي، **اقتصاديات المالية العامة**، المرجع السابق، ص 308.
(2) – عفيف عبد الحميد، المرجع السابق، ص 17.

الخاضعين لنظام الربح الحقيقي [1]، أو خلال العشرين يوما الأولى من الشهر الموالي للثلاثي بالنسبة للخاضعين للضرائب المذكورة في المادة 66 من ق. ض. م. ر. م. [2]

المبحث الثاني:

ضمانات تحصيل الضريبة:

بناءً على الأهمية البالغة التي تشغلها العوائد الضريبية في باب الإيرادات العامة للخزينة العمومية، أحاطها المشرع بأحكام تنظم كافة المراحل التي تمر بها وحتى دخولها إلى الخزانة العامة، فقد يتهرب المكلفون من سداد ديونهم الضريبية، أو يعملون على تهريب المداخيل المؤسسة لها، كما قد يتقاعسون في تنفيذ التزاماتهم التي تندرج ضمن تحصيل أمثل وموثوق، يضمن الوفرة المالية للخزينة العامة، ويحقق الأهداف المسطرة لها.

وعليه، منح المشرع الضريبي ضمانات للإدارة العامة –كما للمكلفين– في إطار تنفيذ برامج التحصيل المسطرة خلال السنة المالية على أكمل وجه، دون عراقيل أو ثغرات، تجعل من عملية التحصيل عبئا ثقيلا وشاقا، ومن هذه الضمانات، أنه جعل من الدين الضريبي دينا ممتازا في مواجهة بقية الديون التي تقع على عاتق المكلف الممتنع عن الدفع، كما قرر إجراءات ردعية تحد من الآثار الخطيرة المترتبة عن تخلف تحصيل دين الضريبة في مواعيده المسطرة، على غرار إجراءي الحجز والبيع، كما قرر إجراءات رقابية صارمة في حق المكلفين المشتبه في تهربهم من ديونهم الضريبية.

ويتم عرض هذه الضمانات وفقا للآتي:

(1) – المادة 110 من ق. ض. م. ر. م، بالنسبة للاقتطاع من المصدر للضرائب المفروضة على المداخيل المنصوص عليها في المادة 33 من نفس القانون، 128 من ق. ض. م. ر. م، بالنسبة للضرائب المفروضة على المرتبات والأجور والمعاشات، والريوع العمرية.

(2) – المادة 129 من ق. ض. م. ر. م.

المطلب الأول:

الضمانات القانونية العامة:

اعتبرت معظم التشريعات الضريبية دين الضريبة دينا مختلفا عن الديون الأخرى، سواء من حيث طرق تحديد هذا الدين أو تحصيله، ولهذا يعامل معاملة تشريعية خاصة، من حيث أن الدولة تتمتع في تحصيل دينها بامتياز التقدم عن جميع الدائنين للمطالبة بدين الضريبة. [1]

من هذه الضمانات ما قرر بموجب قواعد عامة، ومنها ما هو مقرر ضمن القواعد العامة، ومنها ما هو مقرر عبر الاحكام الخاصة بالدفع والمنازعة، ويتم عرض مقتضى هذه الضمانات عبر الآتي:

الفرع الأول:

حق الامتياز:

الامتياز هو أولوية يقررها القانون لدين معين مراعاة منه لصفته، ولا يكون للدين امتياز إلا بمقتضى نص قانوني. [2]

حيث لا يتقرر الامتياز إلا بنص القانون، والقانون هو الذي يتولى تعيين الحقوق التي تقتضي طبيعتها أن تكون حقوقا ممتازة، ويعين أيضا رتبة هذا الامتياز، مع مراعاته لصفة الحق المتقدم. [3]

فعندما قرر المشرع النص على حقوق الامتياز، كان ذلك مراعاة لصفة واعتبارٍ في الدين ذاته، ولطبيعة هذا الدين، وليس لطبيعة خاصة أو صفة مميزة في الدائن، فالصحيح القول (الدين الممتاز) أو (الحق الممتاز)، وليس كما هو دارج على لسان البعض، حيث يقال (الدائن الممتاز)، وذلك لأن حقوق الامتياز كان الهدف منها مراعاة صفات في الديون وليس صفات الدائنين. [4]

---

(1) – مجدي نبيل محمود شرعب، **امتيازات الإدارة الضريبية "دراسة تحليلية للنظام القانوني الضريبي الفلسطيني"**، مذكرة ماجيستير، تخصص المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، ص 60.

(2) – المادة 982 من الأمر 58/75، المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، المتضمن القانون المدني المعدل والمتمم.

(3) – عبد الرزاق السنهوري، **الوسيط في شرح القانون المدني**، الجزء العاشر، دار إحياء التراث، بيروت، 1970، ص 934.

(4) – ماجدة أحمد سعيد زكارنة، **الديون الممتازة في التشريعات الفلسطينية**، مذكرة ماجيستير، تخصص القانون الخاص، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2016، ص 16.

نصص المشرع الجزائري على امتياز دين الضريبة عن بقية الديون الأخرى في القواعد العامة، بموجب المادة 991 من القانون المدني الجزائري، حيث اعتبر المبالغ المستحقة للخزينة العامة من ضرائب ورسوم من الديون الممتازة، وتستوفى هذه المبالغ من ثمن الأموال المثقلة بهذا الامتياز في أي يد كانت، وقبل أي حق آخر، ولو كان **ممتازا أو مضمونا برهن رسمي**، ماعدا المصاريف القضائية.

ولعل تقرير أولوية دين الضريبة عن الديون المضمونة برهون رسمية يعكس أهمية استحقاق دين الضريبة ودخوله للخزينة العمومية في مواعيده القانونية.

وبالرجوع إلى الأحكام الخاصة، وهي قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، يتضح أن المشرع أستكمل ما ينجم من آثار من تقرير امتياز دين الضريبة، عبر المواد 380، 383، 384، 385، 388، 391 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

فنصت المادة 380 من ق. ض. م. ر. م بأنه: "يمارس امتياز الخزينة في مادة الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة قبل كل شيء طيلة كل المدة القانونية للتحصيل، التي تحسب، في جميع الأحوال اعتبارا من إدراج الجدول في التحصيل، وذلك على المنقولات والأثاث التي يملكها المدينون بالضريبة أينما وجدت، ويمارس هذا الامتياز عندما لا توجد رهون اتفاقية على جميع العتاد المسخر لاستغلال مؤسسة تجارية حتى لو اعتبر هذا العتاد عقارا، تطبيقا لأحكام المادة 683 من القانون المدني".

هذا وتسري أحكام الامتياز على الأملاك المحجوزة، وكل أنواع الديون الضريبية من إيجارات وأتاوى التزود بالمياه، والغرامات والعقوبات المالية، وديون الدولة الضريبية غير المستحقة، وبصفة عامة جميع حواصل التحصيل لفائدة الدولة والمجموعات العمومية والمؤسسات العمومية. [1]

وفي حال وجود عدة ديون ضريبية لفائدة الخزينة العامة والمجموعات العمومية والمؤسسات العامة، عمد المشرع إلى ترتيبها وفقا لأهمية الدين الضريبي، فجعل من امتياز الخزينة العمومية يسبق كل الديون الأخرى، يليه امتياز الولاية، ثم البلدية. [2]

(1) – المادة 382 من ق. ض. م. ر. م.
(2) – المادة 386 من ق. ض. م. ر. م.

بناءً على حق الامتياز الممنوح للدولة في تحصيل الديون الضريبية، يمنح لها حق التقدم الذي يعني أولويتها وأفضليتها في استيفاء هذا الدين [1]، كما يحق لها تتبع الأموال التي ستحصل منها ديونها في أي يد كانت [2]، ويسري هذا الامتياز على كل أموال المدين سواء كانت ضامنة، أو غير داخلة في الضمان، باستثناء المنح العائلية. [3]

الفرع الثاني:

الدفع ثم الاسترداد:

تصدر مفتشيات الضرائب عبر الولايات الورد الضريبي (Rôle)، بحيث يرسل إلى القباضة من اجل صياغة الجداول وتحرير الإنذارات المناسبة، وهذا بطبيعة الحال تحت وصاية المدير الولائي للضرائب [4]، وتقوم الإدارة الجبائية بموجب الفقرة الأولى من المادة 143 من قانون الإجراءات الجبائية بمباشرة عملية التحصيل، بمجرد دخول الجداول حيز التنفيذ من قبل الوزير المكلف بالمالية أو ممثله.

وعلى المدين بالضريبة بمجرد استلامه للإنذار المتضمن الحصص الضريبية المطالب بدفعها وتاريخ الاستحقاق، وجب عليه دفع ديونه الضريبية أولا بأول، وكل امتناع عن التسديد في المواعيد المحددة من طرف المكلف، يعرضه لمتابعات وجزاءات مالية.

فإذا تبين للمكلف وجود أخطاء في تقدير وعاء الضريبة، أو قيمتها، فإنه ملزم بدفع المبالغ المطالب بها، ومن ثم إقامة منازعته مع الإدارة تطبيقا لمبدأ "الدفع ثم الاسترداد"، وهذا حتى تُجنَّب الخزينة العمومية العجز الحاصل في حال عدم تزويدها بالأموال المتوقع دخولها في مواعيدها.

---

(1) – هذا ما كرسه مجلس الدولة الجزائري في قراراته: أنظر القرار رقم 1763، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، الصادر بتاريخ 30 جويلية 2001، غير منشور.

(2) – نصت المادتين 149 من قانون الإجراءات الجبائية، و384 من ق. ض. م. ر. م على حق التتبع لأموال المدين بالضريبة.

(3) – وفقا لأحكام المادة 387 من ق. ض. م. ر. م.

(4) – شريف إسماعيل، **أساسيات حول النظام الجبائي الجزائري بين المفهوم القانوني والتطبيقي**، دار طليطلة، الطبعة الأولى، الجزائر، 2015، ص150.

كما أن هذا العمل بهذا المبدأ يغلق المجال أمام المكلفين للتهرب من دفع ضرائبهم بحجة الأخطاء الواقعة في حسابات أوعيتهم أو ضرائبهم، أو إجراءات التحصيل المقررة قانونا، وهذا دائما بناءً على الأهمية البالغة التي تلعبها آجال الدفع بالنسبة للخزينة العمومية.

غير أن هذا لا يعني هدر حقوق المكلفين في التظلم نحو الإدارة واستحصال حقوقهم المالية، فقد أعطى المشرع للمكلف الحق في تقديم طلب إرجاء الدفع وفقا لشروط قانونية محددة [1]، قصد تخفيف العبء المالي عنه، واستدراك الأخطاء المرتكبة في عملية حساب الوعاء أو التصفية أو التحصيل، نظرا للعلاقة الموثوقة بين الإدارة والمكلفين.

المطلب الثاني:

التحصيل الجبري للديون الضريبية:

تعمل الإدارة الضريبية على تحصيل الديون الضريبية بالطريقة الودية، وتبذل في سبيل ذلك كل الجهود الرامية للمحافظة على العلاقة الودية مع المكلفين من جهة، مع حماية مصادر تموين الخزينة العمومية وضمان ديمومتها من جهة أخرى.

غير أن بعض المكلفين يمتنعون أحيانا بصفة إرادية، وأحيانا أخرى نتيجة ظروف قاهرة عن تسديد مستحقاتهم الضريبية في مواعيدها، مما يحرك إجراءات المتابعة التي تنتهي بالتحصيل الجبري في حال بقاء الدين الضريبي غير مسدد.

ولمباشرة إجراءات التحصيل الجبري المقررة قانونا، وجب توفر الشروط القانونية والتي تتمثل في:

- وجود الدين.
- دخول وقت استحقاق الدين.

(1) – وفقا لنص المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية.

كما يلزم استنفاذ كل الإجراءات الشكلية من توافر طرق التبليغ القانونية (المعلومات التي يجب أن تحملها أوامر المتابعة تاريخ التبليغ، تعيين القابض، ...)

فعندما لا تأتي المساعي الودية المتبوعة بالإنذارات القانونية بنتائج مرضية، وجب على العون المختص قانونا المرور إلى ممارسة المتابعات المنصوص عليها في الباب الثاني من الجزء الرابع المتعلق بإجراءات التحصيل من قانون الإجراءات الجبائية، والتي تتمثل في الإغلاق المؤقت للمحل المهني والحجز، والبيع.

ويتم التفصيل في هذه الإجراءات عبر الآتي:

الفرع الاول:

الإغلاق المؤقت للمحل المهني:

منح المشرع للإدارة الجبائية في سبيل إجبار المكلف الممتنع عن تسديد ديونه الضريبية آلية الغلق المؤقت للمحل المهني، المنصوص عليها في المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية، حيث يتخذ قرار الغلق من طرف المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب، كل حسب مجال اختصاصه، لمدة لا يجب أن تتجاوز الستة (06) أشهر، بناءً على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع، ويتمثل هذا الأخير في قابض الضرائب المختص بعملية متابعة وتحصيل الضريبة.

ويجب أن يكون قرار الغلق مسبوقا بتنبيه يتم تبليغه بعد يوم كامل من تاريخ استحقاق الضريبة، يبلغ للمكلف من طرف عون المتابعة الموكل قانونا أو المحضر القضائي، فإذا لم يستجب المكلف خلال العشرة أيام اللاحقة عن التبليغ يقوم المحضر القضائي أو العون المتابع بتنفيذ قرار الغلق المؤقت. [1]

ويلاحظ أن المشرع الجزائري لم يشترط إجراء الغلق المؤقت للمحلات المهنية كمرحلة سابقة ووجوبية قبل إجراءي الحجز والبيع، وترك الحرية لإدارة الضرائب لاختيار الإجراء التنفيذي المناسب

(1) – الفقرة الثانية والثالثة من المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية.

لمتابعة وتحصيل الضرائب، فقد يكون الغلق هو الحل الأولي الأنسب للمكلفين المستغلين للمحلات المهنية كوسيلة لإجبارهم على دفع ديونهم الضريبية. [1]

واللجوء إلى الغلق المؤقت للمحل المهني كعقاب إجرائي مؤقت أثبت نجاعته في دفع المكلف بالضريبة إلى تسديد ما عليه من ديون مستحقة للخزينة العمومية [2]، "غير أنه يمكن للمكلف الاحتجاج على انعدام الالتزام بالدفع للمبلغ الضريبي المطالب به أو غيرها من الأسباب التي لا تمس بوعاء وبحساب الضريبة" [3]، ولا يوقف الطعن تنفيذ قرار الغلق المؤقت. [4]

الفرع الثاني:

الحجز:

أجاز المشرع الضريبي لإدارة الضرائب بان تقوم بحجز أموال المكلف بالضريبة لاستيفاء ديون الخزينة العامة، ولكن ضمن الشروط والإجراءات المحددة لذلك، حيث يجب ان يبين الإنذار الموجه للمكلف بالضريبة لتسديد ما عليه من ديون أنه سيتبع بحجز أمواله، ثم بيعها بالمزاد العلني، إذا لم يقم بتسديد ما عليه في الآجال الممنوحة له، أو لم يتحصل على أجل إضافي من قابض الضرائب القائم بالمتابعة. [5]

ومن أهم أنواع الحجز التي نصت عليها القوانين الضريبية حجز مال المدين لدى الغير، وحجز المحل التجاري كمنقول [6]، ويعتبر حجز مال المدين لدى الغير في القانون الضريبي إجراءً استثنائيا

---

(1) – يحي بدايرية، **الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجيستير، تخصص قانون إداري وإدارة عامة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2012/2011، ص 64.

(2) – بن أعراب محمد، **محاضرات في مادة المنازعات الضريبية**، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد لمين دباغين، سطيف 2، 2021/2020، ص 87.

(3) – أحمد فنيدس، **مطبوعة بيداغوجية بعنوان: منازعات الضرائب المباشرة**، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، 2016/2015. ص 10.

(4) – الفقرة الرابعة من المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية.

(5) – أحمد فنيدس، المرجع السابق، ص 11.

(6) – "تعد الإجراءات السارية على حجز المحل التجاري نفس الإجراءات الخاصة بالحجز على منقول"، قرار رقم 3712، الغرفة الثانية، مجلس الدولة، الصادر بتاريخ 28 جانفي 2000، غير منشور.

وصارما، حيث بإمكان قابض الضرائب وبموجب إشعار خاص يعرف بالإشعار لغير الحائز "L'avis à tiers détenteur" حجز أموال المكلف بالضريبة لدى الغير. [1]

وقد حدد المشرع الغير المقصود في عملية حجز مال المدين ضمن نص المادة 384 من ق. ض. م. ر. م، وهم المستأجرين والقابضين والمقتصدين وغيرهم من المستأمنين على أموال المدين بالضريبة، والمسيرين والمتصرفين والمدراء والقائمين بتصفية الشركات، وكذا الأعوان المحاسبين أو أمناء مال الشركات الفلاحية، وجميع هيئات القرض الفلاحي، أو غير الفلاحي والتعاونيات والتجمعات المهنية.

وينفذ أعوان المتابعة المؤهلون أو المحضرين القضائيين، وتحت سلطة قابضي الضرائب ورقابة المدير الولائي المختص الحجز بعد التنبيه السابق للحجز، وفقا للأحكام العامة التي تحكم هذا الإجراء. [2]

وتجدر الإشارة أن الحجز لا يعني نهاية العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلف، إذ يمكنه دائما، وفي سبيل الإبقاء على أمواله المحجوزة في ذمته وتوقي عملية البيع، رفع طلب استرداد الاشياء المحجوزة خلال مدة شهر من تاريخ توقيع الحجز طبقا لأحكام الفقرة الأولى من المادة 154 من قانون الإجراءات الجبائية، وهذا في سبيل المحافظة على أصول الموارد الضريبية كما سبق القول، وكذا حتى يمنح فرصة أخيرة للمكلف لاستدراك أخطائه قبل توقيع عملية البيع للأموال المحجوزة.

الفرع الثالث:

بيع الأموال المحجوزة:

يعد إجراء بيع الأموال المحجوزة آخر إجراء تلجأ إليه الإدارة الضريبية في سبيل تحصيل الديون الضريبية للمكلف الممتنع عن الدفع، وذلك لفشل الحلول الأخرى، وعدم تسديد المكلف لمستحقات الخزينة العمومية.

(1) – يحي بدايرية، المرجع السابق، ص 65.
(2) – المادتين 145، 146 من قانون الإجراءات الجبائية.

وعلى الرغم من عواقبه غير المريحة، سواء للمكلف الذي يفقد أمواله كلها أو جزء منها جبرا، أو للإدارة الضريبية التي تسعى جاهدة للإبقاء على العلاقة الودية بينها وبين المكلف من جهة، وصون مصادر تمويل الخزينة العمومية من جهة أخرى.

وقد قرره المشرع الجزائري ضمن أحكام المادتين 151، 152 من قانون الإجراءات الجبائية، ويخضع للأحكام العامة في تحقيق عملية البيع، حيث أجاز المشرع للإدارة الجبائية مباشرة عملية البيع للأموال المحجوزة كليا، او جزئيا بعد الترخيص القابض المباشر لعملية البيع من طرف الوالي أو أي سلطة أخرى تقوم مقامه. [1]

وقد أحاط المشرع عملية بيع المحجوزات بجملة من الإجراءات لضمان شفافية وشرعية عملية البيع، ويمكن تلخيص هذه الإجراءات في:

1- الإعلان: حيث ألزم المشرع عبر الفقرة الثانية من نص المادة 151 من قانون الإجراءات الجبائية، العون القائم بعملية البيع بإعلانها على الأقل قبل عشرة أيام من مباشرة عملية البيع، متضمنة بيان لقب كل من صاحب المحل التجاري والقابض المباشر للمتابعة وأسميهما وموطنيهما، والرخصة التي يتصرف هذا القابض بموجبها، ومختلف العناصر المكونة للمحل التجاري، وطبيعة عملياته، ووضعيته، وتقدير ثمنه المطابق للتقدير الصادر عن إدارة التسجيل، ومكان ويوم وساعة فتح المزاد ولقب القابض الذي يباشر البيع، وعنوان مكتب القباضة.

وتلصق هذه الإعلانات وجوبا بسعي القابض المباشر للمتابعة وذلك على الباب الرئيسي للعمارة وفي مقر المجلس الشعبي البلدي حيث يوجد المحل التجاري، وفي المحكمة التي يوجد المحل التجاري في إقليم اختصاصها، ومكتب القابض المكلف بالبيع.

ويدرج الإعلان قبل عشرة (10) أيام من البيع في جريدة مؤهلة لنشر الإعلانات القانونية في الدائرة أو الولاية حيث يوجد المحل التجاري.

ويتم إثبات القيام بالإشهار بالإشارة إليه في محضر البيع.

---

(1) – وفقا لنص الفقرة الخامسة من المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية.

وإذا لم تراعى شكليات الإشهار، لا يجوز إجراء البيع، ويمكن وضع دفتر شروط، ويجوز للأشخاص المعنيين الاطلاع في مقر القابض المكلف بالبيع على نسخة من عقد الإيجار للمحل التجاري المحجوز.

2- رسو المزاد: يرسو مزاد المحل التجاري على المزاد الأعلى بثمن يساوي أو يفوق السعر الافتتاحي، غير أنه وفي حالة قصور المزادات، يباع المحل التجاري بالتراضي ضمن الشروط المنصوص عليها في المادة 152 المقطعين 2 و3، أدناه، ويعد محضر بيع من قبل القابض وتسلم نسخة منه للمشتري ولصاحب العقار حيث يستغل المحل التجاري.

3-صياغة عقد تحويل الملكية: يدفع الثمن فورا مع إضافة جميع مصاريف البيع، ويتم تحرير عقد تحويل الملكية على يد مفتش رئيس القسم شؤون الأملاك والعقارات بالولاية بالاطلاع على محضر البيع ودفتر الشروط، عند الاقتضاء، ويخضع لإجراءات التسجيل التي تكون على نفقة المشتري.

وفي حالة عدم دفع الثمن أو الفرق الناتج عن البيع الحاصل بعد مزاد لآخر راغب فيه، تمارس المتابعات من قبل القابض المختص كما هو الحال في مجال الضرائب المباشرة، وذلك بموجب محضر بيع أو سند تحصيل يدرجه في التنفيذ مدير المؤسسات الكبرى ومدير الضرائب بالولاية، كل حسب مجال اختصاصه.

4- نشر البيع: يتم نشر البيع بسعي القابض المباشر للمتابعة في غضون شهر (1) اعتبارا من تاريخه، وذلك في شكل مستخرج أو إشعار يصدر في جريدة مؤهلة لنشر الإعلانات القانونية في الدائرة أو الولاية حيث يستغل المحل التجاري، وفيما يخص المحلات التجارية المستغلة، يكون مكان الاستغلال هو المكان الذي قيد فيه البائع في السجل التجاري.

خاتمة:

يخضع تأسيس الضريبة لاعتبارات قانونية وفنية تحكمها –إضافة إلى توجهات الدولة المالية–، ظروفها الاقتصادية والاجتماعية ...، والجزائر من الدول التي باشرت –منذ استقلالها–بتنظيم المجال الضريبي بمختلف جوانبه بالترسانة القانونية اللازمة، كما عمدت الحكومات المتعاقبة على توفير استقرار فني وتقني يحكم عمل الإدارة الضريبية، ويضمن لها الفعالية والسرعة اللازمة لتحصيل العوائد المالية المتأتية من الضريبة.

وبمقارنة التشريع الضريبي الجزائري بالقوانين الجبائية المنظمة لضرائب الأموال، نجد أن المشرع حاول مواكبة أحدث التوجهات المكرسة للمبادئ العامة التي تحكم عمليات تأسيس وتصفية وتحصيل الضريبة، حيث استحدث بموجب الإصلاحات الجبائية المتعاقبة نظاما جبائيا زاوج بين فرض الضريبة على العوائد المتأتية من العمل ورأس المال، نتج عنها عدة أنواع من الضرائب.

فهناك ضريبة الدخل الإجمالي، والضريبة المفروضة على أرباح الشركات، والضريبة على الثروة، إضافة إلى الضريبة الجزافية الوحيدة وضريبة الرسم على رقم الأعمال، أين جسدت هذه الأنواع من الضرائب صور تأسيس الضريبة على المال بصفة عامة.

وحتى تتحقق الأهداف المسطرة من التأسيس القانوني للضريبة، رسمت التشريعات الطرق الفنية لحساب كل نوع منها، بناءً على أحسن ما توصلت إليه النظريات الاقتصادية في عملية تصفية الضريبة، أين وظف المشرع الجزائري مختلف الأساليب بناء على نوع الضريبة، والهدف منها، وحتى وفرة عائداتها.

فمثلا وظّف المشرع أسلوب المعدل النسبي في الضريبة على أرباح الشركات، والمعدل التصاعدي بالشرائح في ضريبة الدخل الإجمالي، كما اعتمد الأسلوب المبسط في الأنواع الأخرى.

كما استحدثت التشريعات الضريبية طرقا للتحصيل الضريبي، يذكر منها التوريد المباشر من المكلف، الاقتطاع من المصدر، التوريد غير المباشر، ونظام التسبيقات ...، اختلفت هذه الطرق بدورها بحسب نوع الضريبة واختيار المكلف لها.

وعلى العموم، يمكن تقييم مدى نجاح التوجه الجبائي لأي دولة، بمدى تحيين الأحكام والتنظيم المتعلق به، والتطور الحاصل في كل المجالات، العلمية، الاقتصادية والمالية، وحتى الاجتماعية، إذ لا يمكن الحديث عن تشريع ضريبي ناجح ما لم يحقق الأهداف المسطرة من فرضه.

ولا يمكن القول أن النظام الضريبي في الدولة سيكون ناجحا، ما لم يرافقه وعي عام بمدى أهمية الضريبة للخزينة العمومية، والتزام المكلفين بدفعها في الآجال القانونية المحددة، وإلا فإن الإدارة الضريبية ستتعرض لعدة عراقيل في سبيل السعي لتحقيق أهداف التشريع الضريبي.

قائمة المصادر والمراجع:

أولا: المصادر:

- النصوص القانونية:

1 – القانون 58/75، الصادر بموجب الأمر المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، المتضمن القانون المدني المعدل والمتمم.

2– القانون رقم 101/76، الصادر بموجب الأمر المؤرخ في 9 ديسمبر 1976، المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ج. ر. ج. ج، العدد 102، المؤرخ في 22 ديسمبر 1976.

3 – القانون رقم 105/76، الصادر بموجب الأمر المؤرخ في 9 ديسمبر 1976، المتضمن قانون التسجيل، المعدل والمتمم.

4 – القانون رقم 01/93، الصادر بموجب المرسوم التشريعي المؤرخ في 19 يناير 1993، المتضمن قانون المالية لسنة 1993، ج. ر. ج. ج، العدد 04، المؤرخ في 20 يناير 1993.

5 – القانون رقم 27/95، الصادر بموجب الأمر المؤرخ في 30 ديسمبر 1995، المتضمن قانون المالية لسنة 1996.

6 – القانون 24/06، المؤرخ في 26 ديسمبر سنة 2006، المتضمن قانون المالية لسنة 2007.

7 – القانون رقم 07/20، المؤرخ في 4 يونيو 2020، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2020، ج. ر. ج. ج، العدد 33، المؤرخ في 4 يونيو .2020

8 – قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (المادة 38 من القانون رقم 36/90، المؤرخ في 31 ديسمبر 1990، المتضمن قانون المالية لسنة 1991، والمادة 4–57 من القانون 25/91، المؤرخ في 18 ديسمبر 1991، المتضمن قانون المالية لسنة 1992)، المعدل والمتمم بالقانون رقم 16/20، المؤرخ في 31 ديسمبر 2020، المتضمن قانون المالية لسنة 2021، ج.ر.ج.ج، العدد 83، الصادر في 31 ديسمبر 2021.

- التنظيمات (القرارات الإدارية):

1 – القرار المؤرخ في 26 ديسمبر 2013، يثبت الحد الذي لا يمن بعده تسديد الضرائب والرسوم نقدا، ج ر عدد 18، المؤرخ في 30 مارس 2014، ص 46.

- **المعاجم والقواميس:**

1 – محمد بن مكرم بن علي ابن منظور، لسان العرب، دار المعارف، بيروت، د.ط، د.س.ن.

2 – المعجم الوسيط، مجمع اللغة العربية، القاهرة، 1960.

ثانيا: المراجع:

- **المؤلفات باللغة العربية:**

1 – إكرامي بسيوني عبد حي خطاب، **المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2012.

2 – حسين عواضة وعبد الرؤوف قطيش، **المالية العامة (الموازنة، الضرائب والرسوم)**، دراسة مقارنة، دار الخلود للصحافة والطباعة والنشر والتوزيع، بيروت، لبنان، الطبعة الأولى، 1995.

3 – خالد خضر الخير، **قانون الضرائب والإعفاء منها**، المؤسسة الحديثة للكتاب، لبنان، 2014.

4 – عباس مفرج الفحل، **الضريبة على الرواتب والأجور والمخصصات "دراسة قانونية مقارنة"**، منشورات زين الحقوقية، الطبعة الأولى، 2016.

5 – شريف إسماعيل، **أساسيات حول النظام الجبائي الجزائري بين المفهوم القانوني والتطبيقي**، دار طليطلة، الطبعة الأولى، الجزائر.

6 – زهير أحمد قدورة، **علم المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاته في المملكة الأردنية الهاشمية**، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، 2012.

7 – عادل فليح العلي، **المالية العامة والتشريع المالي والضريبي**، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2003.

8 – عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، **الضرائب المباشرة**، دار الحامد، الطبعة الأولى، 2015.

9 – عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، **وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي "التباين في الأنظمة الضريبية القائمة في الدول العربية" دراسة مقارنة**، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2008.

10 – عبد الرزاق السنهوري، **الوسيط في شرح القانون المدني**، الجزء العاشر، دار إحياء التراث، بيروت، 1970.

11 – عبد المجيد قدي، **مقدمة في القانون الضريبي وجباية المؤسسات**، دار الخلدونية، د ط، الجزائر، 2018.

12 – محفوظ برحماني، **التشريع الضريبي الجزائري**، دار الجامعة الجديدة، د ط، 2018.

13 – محمد الصغير بعلي، أبو العلا يسرى، **المالية العامة**، دار العلوم، الجزائر، طبعة 2003.

14 – محمد ساحل، **المالية العامة**، جسور للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الجزائر، 2017.

15 – محمد سلمان سلامة، **الإدارة المالية العامة**، دار المعتز للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2015.

16 – محمد عباس محرزي، **اقتصاديات الجباية والضرائب**، دار هومة، الجزائر، طبعة 2004.

17 – محمد عباس محرزي، **اقتصاديات المالية العامة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2005.

18 – محي محمد مسعد، **العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية**، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، الإسكندرية، مصر، الطبعة الأولى 2000.

– المؤلفات باللغة الأجنبية:

- André Legrand & Céline Wiener, **Le droit public**, Direction de l'information légale et administrative, Paris, 2017.

-Louis Trotabas & Jean-Marie Cotteret, **Droit Fiscal**, DALLOZ, 4 ème édition, Paris, 1980.

- Michel Bouvier, **Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt**, L.G.D.G lextenso édition, 10 ème édition, Paris, 2010.

– الأطروحات:

1 – محمد لعلاوي، **دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015/2014.

2 – ماجدة أحمد سعيد زكارنة، **الديون الممتازة في التشريعات الفلسطينية**، مذكرة ماجيستير، تخصص القانون الخاص، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2016.

- **المذكرات الجامعية:**

1 – مجدي نبيل محمود شرعب، **امتيازات الإدارة الضريبية "دراسة تحليلية للنظام القانوني الضريبي الفلسطيني"**، مذكرة ماجيستير، تخصص المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2006.

2 – بلوافي عبد المالك، **أثر الإصلاح الاقتصادي على فعالية النظام الضريبي الجزائري في الفترة الممتدة بين 1992–2008**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، علوم التسيير، والعلوم التجارية، جامعة وهران، 2012/2011.

3 – يحي بدايرية، **الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجيستير، تخصص قانون إداري وإدارة عامة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2012/2011.

4 – عفيف عبد الحميد، **فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة دراسة حالة الجزائر خلال الفترة (2001–2012)**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة فرحات عباس –سطيف 1–، الجزائر، 2014/2013.

- **المقالات:**

1– سالم الشوابكة، **قرار تقدير ضريبة الدخل و طرق الطعن فيه**، مجلة الحقوق، جامعة الكويت، السنة الرابعة والعشرون، العدد الثاني، جوان .2000

2 – سهير أبوالعينين، **الضرائب على الثروة وعلى الأرباح الرأسمالية –المفاهيم ومشكلات التطبيق في مصر–**، مسودة ورقة من أوراق بحث "بعض قضايا إصلاح المالية العامة في مصر"، معهد التخطيط القومي، مصر، 2013.

- **المحاضرات:**

1 – أحمد فنيدس، **مطبوعة بيداغوجية بعنوان: منازعات الضرائب المباشرة**، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، 2016/2015

2 – بن أعراب محمد، **محاضرات في مادة المنازعات الضريبية**، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد لمين دباغين، سطيف 2، 2021/2020.

- القرارات القضائية:

1 – مجلس الدولة، الغرفة الثانية، القرار رقم 3712، الصادر بتاريخ 28 جانفي 2000، غير منشور.

2 – مجلس الدولة، الغرفة الثانية، القرار رقم 1763، الصادر بتاريخ 30 جويلية 2001، غير منشور.

الفهرس

مقدمة 03

الفصل الأول: تحديد وعاء الضريبة وتصفيتها

المبحث الأول: تحديد وعاء الضريبة.....05

المطلب الأول: **أساس فرض الضريبة**.....06

الفرع الأول: **الدخل كأساس لفرض الضريبة**.....06

الفرع الثاني: **الثروة أساس لفرض الضريبة**.....14

المطلب الثاني: **مناسبة فرض الضريبة**.....22

الفرع الأول: **مناسبة فرض الضريبة على الدخل**.....24

الفرع الثاني: **مناسبة فرض الضريبة على الثروة**.....27

المطلب الثالث: **تحديد المادة الخاضعة للضريبة**.....29

الفرع الأول: **التحديد الكيفي للمادة الخاضعة للضريبة**.....30

الفرع الثاني: **التحديد الكمي للمادة الخاضعة للضريبة**.....32

المبحث الثاني: تصفية الضريبة.....38

المطلب الأول: **الضريبة التوزيعية والضريبة القياسية**.....39

الفرع الأول: **الضريبة التوزيعية**.....39

الفرع الثاني: **الضريبة القياسية**.....41

المطلب الثاني: **الضريبة النسبية والضريبة التصاعدية**.....42

الفرع الأول: **الضريبة النسبية**.....43

الفرع الثاني: **الضريبة التصاعدية**.....45

الفصل الثاني: تحصيل الضريبة

المبحث الأول: طرق ووقت تحصيل الضريبة.....52

المطلب الأول: **التوريد المباشر من طرف المكلف**.....53

الفرع الأول: **الدفع نقدا**.....53

الفرع الثاني: **الدفع عن طريق الشيك أو الصك البريدي**.....53
المطلب الثاني: **الدفع بواسطة نظام التسبيقات**.....55
الفرع الأول: **الدفع بواسطة التسبيقات في الضريبة على الدخل الإجمالي**.....55
الفرع الثاني: **الدفع بواسطة التسبيقات في الضريبة على أرباح الشركات**.....56
الفرع الثالث: **الدفع بواسطة التسبيقات في الضريبة الجزافية الوحيدة**.....56
المطلب الثالث: **الاقتطاع من المصدر**.....57
المبحث الثاني: ضمانات تحصيل الضريبة.....58
المطلب الأول: **الضمانات القانونية الخاصة**.....59
الفرع الأول: **حق الامتياز**.....59
الفرع الثاني: **الدفع ثم الاسترداد**.....61
المطلب الثاني: **التحصيل الجبري للديون الضريبية**.....62
الفرع الأول: **الإغلاق المؤقت للمحل المهني**.....63
الفرع الثاني: **الحجز**.....64
الفرع الثالث: **بيع الأموال المحجوزة**.....65
خاتمة.....68
قائمة المصادر والمراجع.....70
الفهرس.....75