

## أثر البعد الاقتصادي في القاعدة القانونية الضريبية

## The impact of the economic dimension on the tax legal base

ط/د. ميلود حاج عمر<sup>1</sup>، د. سليمان بوزكري<sup>2</sup><sup>1</sup> (مخبر البحث في السياحة، الإقليم والمؤسسات)، جامعة غرداية، (الجزائر)، hadjamar.miloud@univ-ghardaia.dz<sup>2</sup> (مخبر البحث في السياحة، الإقليم والمؤسسات)، جامعة غرداية، (الجزائر)، bouzekri.slimane@univ-ghardaia.dz

تاريخ النشر: 2023/04/01

تاريخ الاستلام: 2022/05/11

## ملخص:

تشكل القاعدة القانونية على العموم من شقين أساسيين، هما كل من الفرض القانوني والحكم القانوني، ولئن كان الحكم هو قرار المشرع الذي يجب أن ييسر على مجمل الظواهر والأحداث وغيرها، والذي عادة يتنوع ما بين التوجيه، والتقويم، والإخضاع، والإعفاء، وغيرها من الأحكام، بحسب أهداف السياسة التشريعية المنتهجة لتوجيه المجتمع في مختلف نواحي الحياة العامة، عبر مختلف أزمنة مساره، والتي فيها من الآثار ما هو مرغوب وينبغي تحقيقه وتراكمه، وما هو غير مرغوب وينبغي مجابته، إلا أن الفرض القانوني، عادة هو الشق الأساسي في القانون ومادته العلمية والأولية، بحكم أنه يمثل مجمل الوقائع والأحداث الافتراضية للقانون، والتي لا يمكن أن يستقيها المشرع ويحدد مجالها وتعريف جوهرها، ومكوناتها ما لم يستند إلى علم ما يمكنه من ذلك.

والقاعدة القانونية الضريبية التي هي وسيلة المشرع في فرض الضرائب وتحصيلها وتنظيم أجهزة القائمة عليها وإدارة ذلك، تحتاج بشكل كبير إلى العديد من العلوم والأخلاق التي تمكنها من تكوين فرضها القانوني المتنوع، وبالطبع أهمها قواعد الاقتصاد، طالما أن الضريبة في نهاية المطاف هي مال مقتطع من وعاء، فلا يتصور أن تحديد وعائها وأساسه الجبائي يخرج في أغلبه عن ذلك، فضلا على مبادئها وأهدافها، لذلك رأينا أن نسلط الضوء من خلال هذه المداخلة على أثر البعد الاقتصادي في تكوين المادة العلمية الأولية للقاعدة القانونية الضريبية في القانون الجزائري.

**كلمات مفتاحية:** الضريبة مبادئها و أهدافها - القاعدة القانونية - قواعد الاقتصاد ضمن الفرض القانوني للضريبة.

**Abstract:** (Do not exceed 150 words)

The legal base in general consists of two main parts, which are both the legal imposition and the legal ruling. Although the ruling is the decision of the legislator, which must simplify the totality of phenomena, events and others, which usually varies between guidance, evaluation, subjugation, exemption, and other provisions, According to the objectives of the legislative policy adopted to guide society in various aspects of public life, through the various times of its course, in which there are effects that are desirable and should be achieved and accumulated, and what is undesirable and should be confronted. , by virtue of the fact that it represents the totality of the hypothetical facts

and events of the law, which the legislator cannot derive, determine its scope and define its essence, and its components unless it is based on the knowledge of what enables it to do so. And the tax legal base, which is the legislator's means in imposing and collecting taxes, organizing and managing the bodies based on them, greatly needs many sciences and ethics that enable it to form its various legal impositions, and of course the most important of them are the rules of the economy, as long as the tax in the end is money cut from a pot. , it cannot be imagined that defining its tax base and its tax base mostly depart from that, as well as its principles and objectives, so we saw that we shed light through this intervention on the impact of the economic dimension in the formation of the primary scientific material for the tax legal base in Algerian law.

**Keywords:** Tax principles and objectives - the legal base - the rules of the economy within the legal imposition of the tax.

#### . مقدمة :

تعتبر الضريبة من أهم أدوات السياسة الاقتصادية على وجه الخصوص والسياسة المالية على وجه اخص، وباعتبار الضريبة اقتطاعا ماليا فوجب الاعتماد على المبادئ الاقتصادية والمالية في تكوينها وتنظيمها فنيا، فلا يمكن وضع قاعدة قانونية ضريبية دون بعد اقتصادي فهو مادتها العلمية الأولية في تأسيس تقنياتها وأساليب ربطها بالكلف، بداية من تشكيل وعائها وأساسه الجبائي، فضلا على مبادئها وأهدافها وصولا إلى طرق تحصيلها.

وعليه سنرى من خلال هذه المداخلة أثار البعد الاقتصادي في القاعدة القانونية الضريبية، عبر إشكالية تجسد العلاقة ما بين علم الاقتصاد ومفرداته والقانون وذلك تماشيا والإشكال هذا الملتقى الدولي.

#### إشكالية الدراسة وفرضياتها:

من خلال التوطئة السابقة للموضوع يمكن طرح الإشكالية التالية:

#### ما أثر البعد الاقتصادي في تكوين القاعدة القانونية الضريبية في الجزائر؟

وكإجابة أولية على هذه التساؤلات نقوم بافتراض ما يلي:

**الفرضية الأولى:** يتجلى البعد الاقتصادي للضريبة كمادة أولية أساسية للقاعدة القانونية المتعلقة بها، في مبادئ الضريبة وأهدافها ومبادئ فرضها والإعفاء منها؛

**الفرضية الثانية:** تظهر ملامح البعد الاقتصادي في القاعدة الضريبية بشكل واسع وكبير في وعائها وأساسه الجبائي، حيث أن طبيعة هذا الوعاء إنما هو مادة اقتصادية؛

**الفرضية الثالثة:** يرتبط تحصيل الضريبة بمبادئ أغلبها متعلق بالاقتصاد النقدي في عملية الوفاء بالدين الضريبي، ويبرز بعدها الاقتصادي باستخدام مؤشرات قياس فعالية الضريبة.

**أهداف الدراسة:** تهدف هذه الدراسة إلى:

- بيان مجالات التلاقي المعرفي بين القانون وقواعد الاقتصاد وتحليلاته في مبادئ الضريبة وأهدافها وكذا تبيان البعد الاقتصادي لمبادئ فرضها والإعفاء منها؛
- إظهار ملامح البعد الاقتصادي في القاعدة الضريبية ومدى تدخل القاعدة الاقتصادية في الأساس القانوني للوعاء الضريبي والحفاظ عليه؛
- إبراز البعد التقني والاقتصادي في مدى نجاعة سياسة التحصيل الضريبي، باستخدام مؤشرات لقياس الفعالية الضريبية، من خلال التوفيق بين القواعد القانونية والمبادئ الاقتصادية.

**منهج الدراسة:** للإجابة على إشكالية وفرضية الدراسة، يتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، من خلال التعرض لتجليات ومظاهر التلاقي المعرفي بين القانون وقواعد الاقتصاد في القاعدة القانونية الضريبية وأبعادها الاقتصادية، في مبادئها وأهدافها، في مبادئ فرضها والإعفاء منها، في وعائها وأساسه الجبائي، في عملية تحصيلها.

**2. البعد الاقتصادي في القاعدة الضريبية (مبادئ الضريبة وأهدافها ومبادئ فرضها والإعفاء منها):** تتجلى أثر البعد الاقتصادي في مبادئ وأهداف الضريبة وكذا مبادئ فرضها والإعفاء منها بشكل واضح وجلي، ونرى هذه النقاط فيما يلي:

## 2-1 في مبادئ الضريبة وأهدافها:

ترتبط الضريبة بمبادئ أغلبها متعلقة بالجانب المالي والنقدي، كما تهدف إلى تحقيق أهداف معينة تصبو في مجملها إلى تحقيق الرفاه الاقتصادي الذي ينعكس بدوره على الحياة السياسية والاجتماعية للدولة، وسنورد ذلك فيما يلي:

### أ- مبادئ الضريبة- تنحصر المبادئ الضريبية فيما يلي<sup>1</sup>:

**أ/1- العدالة:** تعتبر العدالة ركن أساسي من أركان الضريبة، بحيث يجب أن يخطط ويرمج وفقها، وتتحقق عن طريق مبدئين أولهما معالجة الأوضاع المتشابهة بنفس الأحكام القانونية، وبالمقابل تقتضي أوضاعا مختلفة أحكام مختلفة، أما المبدأ الثاني، وهو الاستناد إلى المساواة في التضحية أي بحسب قدرة الشخص، لا المساواة الحسابية.

**أ/2- مبدأ الانتفاع:** وهذا يعني أن الأشخاص التي تنتفع وبشكل مباشر ومختلف عن الغير هم المسؤولون أولا على دفع الضريبة، نظير النفقات بذلت وتبذل في مستويات التنمية التي أنجزتها الدولة، حيث يكون هنا وكأننا أمام تقابل المنافع بعوض، مثل فرض ضريبة تطهير بمستوى أعلى على المصانع والأنشطة التي تلطخ أكثر الشوارع مقارنة بالمساكن.

أ/3- **القدرة على الدفع:** وهذا المبدأ يعني أن المكلف بالضريبة قدرة على دفعها، تنبع أساساً من الإنتاج الإضافي الذي يحققه، ولا تتعداه إلى الإنقاص من القدرة الرأسمالية له، وهذا المبدأ الحديث إنما يرتبط بعدة عوامل تقنية ومبدئية، تقنية تتعلق بالضغط الضريبي على الممول، أما من حيث المبدأ فمن غير المعقول أن تفرض ضريبة على وعاء لا يدر دخلاً، لأن هذا فيه تآكل لهذا الوعاء.

أ/4- **قاعدة اليقين:** وهذه القاعدة هي جوهر وضع الضريبة من حيث، اختيارها، وواقعتها المنشئة، وأسسها الجبائية، ونسبها، ومقدارها، استحقاقها، تحصيلها، وبالمقابل توضيح النص المتعلق بكل ذلك.

أ/5- **قاعدة الملائمة:** وهذه القاعدة تقتضي أن تراعي السياسة الضريبية متى يتم تحصيل مبالغ الضريبة من المكلف، حيث تواريخ استحقاقها وتحصيلها يجب أن تكون مناسبة وملائمة للمكلف، وتسمح بتسديد الضريبة بأيسر الطرق، وتتجلى هذه القاعدة في النصوص الضريبية، فاستحقاق ضريبة أرباح الشركات مثلاً إنما تكون بعد نهاية السنة المالية، كما أن ضريبة المرتبات والأجور تكون عند دفع هذا الوعاء.

أ/6- **قاعدة الإقتصاد:** وتتعلق بقدرة تحصيل الضريبة بأقل تكلفة ممكنة، فإذا كان التحصيل من شأنه أن يكلف أكثر من حصيلة الضريبة، فهنا من الأفضل الاستغناء عنها، ولنفادي التكلفة نجد أن المشرع الضريبي يعتمد على عدة طرق، كالإقتطاع من المصدر مثلاً.

وخلاصة القول، فإن مبادئ الضريبة لا تخرج عن نطاق العمليات الاقتصادية، كالعادلة في تحمل العبء المالي، والانتفاع بنفقات التنمية، والقدرة على الدفع، وحماية الأوعية الضريبية من التآكل، بالإضافة إلى اليقين في تكوين مادتها الاقتصادية، والملائمة في تاريخ تحصيلها، وكذا مبدأ الإقتصاد في تكلفة تحصيلها، كل هذا يدل أن مبادئ الضريبة ذات بعد اقتصادي، وستطرق الآن للتعرف على أهداف الضريبة ومدى محافظتها واستنادها على الأسس الاقتصادية، على النحو التالي:

ب- **أهداف الضريبة:** لا تهدف قاعدة الضريبة فقط لتحقيق الحصول على مبالغ مالية لتمويل الميزانية العمومية للدولة فقط كما كان الاعتقاد السائد كلاسيكياً بل تعدت ذلك وأصبحت قاعدة توجيهية بتمام معنى الكلمة أي أنها تهدف إلى تحقيق أهداف أخرى نوردتها اختصاراً وبالتركيز على الأهداف الاقتصادية فيما يلي<sup>2</sup>:

ب/1- **الأهداف المالية:** ويعتبر هذا الدور الأساسي لقاعدة الضريبة، فهي تهدف لتحقيق مورد مالي من الموارد العامة للدولة، وتدخل ضمن ميزانيتها، وهدفها تغطية النفقات العمومية للدولة، وتعتبر من أهم وسائل التوازن المالي لمرونتها وحركيتها، ونجد ذلك في عامل فرضها والإعفاء منها في هيكلها ونسبها وهكذا، فهي بذلك أداة فعالة في يد المالىين لخلق التوازن الاقتصادي بصفة عامة.

**ب/2- الأهداف الاقتصادية:** أصبحت القاعدة الضريبية أداة فعالة لإحداث تأثيرات واضحة على مستوى الاقتصاد الكلي وعلى مستوى وحدات الاقتصاد الجزئي، فوظيفتها عن طريق توجيه هيكل الضريبة ونسبها، ووسائلها تحقق التفضيل للصناعات والمنتجات المحلية، تحد من حجم الاستهلاك، تشجع الاستثمار، وتوجه الادخار، وهكذا، وعلى المستوى الكلي تضبط استقرار المستوى العام للأسعار، تقلل وتعالج نسب التضخم، وتوازن بين المستويات الكلية الأخرى، فالنظام الضريبي الجيد ينفذ إلى الاقتصاديات الدولية، ويأخذ مؤشراتها ويستند عليها في وضع ضرائب تنافسية داخليا وخارجيا، مما من شأنه تقليل تكلفة المنتج الوطني، وتسهيل تنافسيته في السوق الخارجية، كما أنه يوفر مجالا واسعا لجلب الأموال لاستثمار في الداخل، ويكبح أي محاولة لتحويلها إلى الخارج.<sup>3</sup>

**ب/3- الأهداف الاجتماعية:** تجتمع العديد من الأهداف الاجتماعية التي تستهدفها القاعدة الضريبية، منها أن فرض الضريبة بشكل مميز وعلى أساس المساواة في التضحية من شأنه أن يقلل الفوارق بين فئات المجتمع، حيث نجد أن معظم التشريعات الضريبية تقرر مستوى معين من المعيشة لا تلحقه الضريبة كما تضع ضرائب تفضيلية، سواء باعتبار الأشخاص وظروفهم، أو باعتبار المناطق وقلة تنميتها وفقرها، إلا أنه يجب التكامل مع السياسة المالية التي تضع وتمول نظاما اجتماعيا معينا، والسياسة الاقتصادية، والتنمية.

## 2.2 في مبادئ فرض الضريبة والإعفاء منها:

بعدما رأينا كيف أن مبادئ الضريبة وأهدافها هي مادة اقتصادية تتركز وتفرض على أساسها الضريبة، سنحاول ودائما في نفس الاتجاه، كيف أن المادة الاقتصادية توجه الضريبة في مبادئ فرضها القانوني والإعفاء منها، كبعد اقتصادي للضريبة، على النحو التالي:

أ - أسس ومركزات فرض الضريبة: يتم فرض الضريبة وفقا للأسس وعناصر معينة نوجز أهمها فيما يلي:

أ/1- **المساهمة في دعم الدولة:** وتتم هذه المساهمة عن طريق مشاركة الأفراد في تقديم مبالغ مالية تتوافق مع قدرات كل منهم، بهدف رفع نسبة الإيرادات المالية لخزينة الدولة.

أ/2- **ثبات قيمة كل ضريبة:** على الدولة تحديد قيمة الدفع الخاصة بكل نوع من الضرائب المفروضة وإدراج أحكامه في قانون المالية استنادا لمبدأ القانونية.

أ/3- **اختيار أفضل الوسائل لتحصيل الضريبة:** يجب أن تكون طريقة الاستيفاء من الطرق المريحة التي تساهم في الدفع بسهولة، كما يجب تحديد وقت محدد لسداد قيمة الضرائب.

أ/4- **تقدير الوضع المالي العام للمجتمع:** أي يجب مراعاة القدرات المالية عند الأفراد مثل محدودي الدخل، لذلك يجب أن يكون تأثير الضريبة بسيطاً على دخل الأفراد.

بالإضافة إلى الأسس التي ذكرناها هناك جملة من المرتكزات التي تستند إليها الضريبة في عملية فرضها، نورد بعضها فيما يلي:<sup>4</sup>

أ/5- **التوليف المناسب بين أدوات فرض الضريبة:**

• - التنسيق والتوليف بين مختلف أهداف السياسات المرتبطة، الضريبية، المالية، النقدية، الاقتصادية، حتى لا تتعارض القرارات تبعاً لعدم تنسيق الأهداف وصقلها في اتجاه واحد.

• - ترتيب الأولويات بخصوص الأهداف، فترتيبها يؤدي بالضرورة إلى إزالة أي تعارض بينها وبالتالي تحقيقها بسلاسة ومرونة أكبر.

• - الأداء الضريبي، تركز كذلك الضريبة على قدرة الأداء الضريبي، فإن كان الأداء من المفروض أن يرتبط وبشكل مباشر بفائض الاقتصاد، المنعكس على فائض دخل الفرد عن الاستهلاك الضروري الفعلي، يجب أن يوضع لذلك محددات تضبط باقي المتغيرات مثل العادات والتقاليد والأعراف، مع مراعاة المتغيرات الأخرى كالتصريحات الجبائية الكاذبة، والغش والتهرب الضريبي.

وخلاصة القول، فإن أسس ومرتكزات فرض الضريبة تركز بالأساس على القواعد الاقتصادية، كمساهمتها في ميزانية الدولة، وتحديد قيمتها المالية، واختيار أفضل الوسائل في تحصيلها، بالإضافة إلى الوصول إلى التوليفة المناسبة بين أدوات فرضها، كل هذا يدل أن تأطير الفرض القانوني للضريبة ذو بعد اقتصادي بامتياز، وستتطرق الآن إلى البعد الاقتصادي لنظام الإعفاءات والتخفيضات، وذلك على النحو التالي:

### ب- الإعفاءات والتخفيضات الضريبية:

سنحاول هنا كذلك معرفة، كيف أن الضريبة توجه المادة الاقتصادية، من خلال نظام الإعفاءات والتخفيضات كمظهر من مظاهر البعد الاقتصادي، وفق التالي:

ب/1- **الإعفاءات:** هي الحصة التي يمكن للدولة أن تتنازل عليها من مورد الضريبة، وهذا التنازل إنما يكون لفائدة أخرى أو بمقابل، فقد يكون المقابل ربحاً معتبراً للضريبة في حالة الإعفاءات على الاستثمار والصناعات الناشئة وهذا قصد ضمان نموها وبالتالي ضمان مورد مستقبلي للضريبة، كما قد تكون هذه الإعفاءات بدون مقابل في حالة الأهداف الاجتماعية، وتكون الإعفاءات إما بشكل دائم أو مؤقت.

ب/2- **التخفيضات الضريبية:** وتتلخص في وسيلتين، الأولى، تتمثل في نظام الإهلاك، وهو نظام تجديد الاستثمار، فالحاصل أن الطاقة الإنتاجية المادية تخضع لعامل الإهلاك، وعامل التغير في الإبداع التقني، ويجب على المؤسسة أن تترك مخصصات سنوية لتجديد طاقتها، وهذه المخصصات ستكون محل استبعاد من أسس الضريبة، أما التخفيض الثاني، فهو تحويل الخسائر، حيث لا يمكن للمؤسسة أن تعزل خسارتها للسنة الماضية مقابل أن تخضع ربحها بشكل منفصل للسنة الحالية، بل تبقى الخسارة الماضية جزءاً من تكاليف السنة الحالية ويجب تداركها، وجعلها عنصر من عناصر النتيجة، والضريبة تأخذ هذا بداهة<sup>5</sup>

ب/3- التخفيض الجزئي والكلي للضريبة في حالة العجز: إن الضريبة تفرض على الطاقة المالية للمكلف التي تزيد كما رأينا على حاجته، وقد يتعرض المكلف إلى عجز مالي، فمن غير المعقول، أن يأخذ من هذا الفرد في هذه الوضعية ضريبة، خاصة حسن النية والمؤدين لالتزاماتهم الضريبية، ونرى ذلك بوضوح ضمن أحكام المواد 92 وما يليها من قانون الإجراءات الجبائية، حيث تنص المادة (93) على أنه: "يجوز للمكلفين بالضريبة أن يلتمسوا الإعفاء من الضريبة المفروضة قانوناً، أو التخفيف منها في حالة عوز أو ضيق الحال، التي تضعهم في حالة عجز على إبراء ذمتهم إزاء الخزينة".

ب/4- المصاححة على الغرامات الضريبية: لقد أحدث المشرع وسيلة جديدة من وسائل تسهيل التحصيل الجبائي، وهي تلك الواردة ضمن المادة (93 مكرر) من قانون الإجراءات الجبائية، حيث تنص الفقرة الأولى من هذه المادة على أنه: "يمكن الإدارة، بصيغة تعاقدية، قبول طلب المكلف بالضريبة الرامي إلى تخفيف الغرامات الجبائية أو الزيادات الضريبية... من أجل إعادة النظر في الغرامات والعقوبات التي كانت موضوع هذا التخفيض أو الحقوق المرتبطة بها".

ب/5- تقسيط أو تأجيل الدين: الأصل أن الدين الضريبي هو محكوم بالعديد من الضوابط، أهمها مبدأ السنوية، وأنه دين عام وليس خاص، لكن إمهال المدين ورفع الغبن عنه، يعد سمة إنسانية توصلت إليها القوانين المدنية، ثم أخذت بها كذلك القوانين الضريبية، ذلك أن القاعدة القانونية تفرض على المدين أن يعيد الدين بكامله إلى الدائن، إلا أن تقسيط الدين وارد إما بنص قانوني أو بإرادة القاضي الذي يأخذ بعين الاعتبار إعسار المدين ووضعه المالي<sup>6</sup>

### 3. البعد الاقتصادي في القاعدة الضريبية (وعاء الضريبة وأساسه الجبائي):

تظهر ملامح البعد الاقتصادي في القاعدة الضريبية بشكل واسع وكبير في وعائها وأساسه الجبائي، حيث أن طبيعة هذا الوعاء إنما هو مادة اقتصادية، كما أن الضريبة لا يجب أن تعد هذا الوعاء، وأن تراعي ما يضمن الحفاظ عليه، وسنرى هذه النقاط فيما يلي:

#### 1.3 في الوعاء الضريبي:

يعرف الوعاء الضريبي بأنه "المادة التي ستأخذ أساساً لفرض الضريبة وغالباً ما تحمل الضريبة اسم وعائها"<sup>7</sup> أما الفعل الجبائي الذي يحلل على أنه نقل للثروة، هو قبل كل شيء فعل اقتصادي، ويرتبط مستوى التطور الاقتصادي لبلد ما بمدى مردودية وهيكلته نظامه الجبائي<sup>8</sup>، وبالتالي فإن الفعل الجبائي هو من طبيعة مالية، وتتجلى مظاهر هذه المادة في القانون الضريبي، على النحو التالي:

أ- في طبيعة الوعاء الضريبي: تتشكل الضرائب حسب التصنيف الاقتصادي من ثلاث أصناف، ضرائب الدخل، وضرائب رأس المال، وضرائب الإنفاق، وعلى هذا التصنيف سنرى البعد الاقتصادي في أحكام التشريع الضريبي في الجزائر، كما يلي:

أ/1- في الدخل: ونميز حسب مصدر الدخل، إما العمل، أو رأس المال، أو كلاهما، وهذه هي المصادر التي تتبعها المشرع ضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وسنتطرق إليها بشيء من التوضيح فيما يلي<sup>9</sup>:

- **العمل**: يأخذ العمل صورتين، أولهما صورة العمل الذي يؤدي الشخص تحت سلطة غيره ولحسابه، وهذه السلطة تكون إما سلطة شخص قانوني عام، وهنا يكون العمل مؤطر بالوظيفة العمومية<sup>10</sup>، أو قد تكون سلطة شخص من أشخاص القانون الخاص، وهنا يكون العمل مؤطر بقانون العمل، أما الصورة الثانية للعمل، فهي تلك التي تكون من الشخص لنفسه ولحسابه، وهذه تكون حسب نوع العمل إذا كان بدنيا، ويتعلق بحالة الحداد والنجار...، أما إذا كان العمل ذهني، فهذه تتعلق بحالة الطبيب والمحامي...، وتتعلق بنشاط معين، ومسمى جبائيا، ولقد نص المشرع الجزائري على هذا العمل بصوره السابقة، فبالنسبة للصورة الأولى، فقد نص عليها في المادة الثانية من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، حيث ادخلها ضمن أصناف الدخل الإجمالي، حيث نصت على أنه: " يتكون الدخل الصافي الإجمالي من مجموع المدخيل الصافية للأصناف الآتية:

- المرتبات والأجور والمعاشات والريوع العمرية."، ثم تناولها بالتفصيل ضمن أحكام المواد من (66) إلى 76 من نفس القانون، حيث تنص المادة (66) على أنه: "تدرج المرتبات والتعويضات والإعجاب والأجور والمنح والريوع العمرية في تكوين الدخل الإجمالي المعتمد أساسا لإقرار الضريبة على الدخل الإجمالي."، وهذا النوع من العمل يكون بصفة مباشرة وغير مرتبط بأي وضع قانوني آخر للمكلف، بينما المادة (67) التي تليها تنص على أنه: " تعتبر أجورا لتأسيس الضريبة: المدخيل المدفوعة إلى الشركاء والمسيرين للشركات التجارية،

المبالغ المقبوضة من قبل أشخاص يعملون في يوتهم بصفة فردية لحساب الغير، التعويضات والتسديدات والتخصيصات الجزافية المدفوعة لمديري الشركات، لقاء مصاريفهم، علاوات المردودية والمكافآت التي تمنح لفترات غير شهرية، بصفة اعتيادية من قبل المستخدمين، المبالغ المسددة لأشخاص يمارسون، إضافة إلى نشاطهم الأساسي كإجراء، نشاط التدريس أو البحث أو المراقبة أو كإسائنة مساعدين بصفة مؤقتة، وكذلك المكافآت الناتجة عن كل نشاط ظرفي ذي طابع فكري."، إلا أن المشرع غلب على أكثر العمل الذهني، أي الصورة الثانية، حينما يكون الشخص مستقل ويعمل لنفسه، طابع آخر من الضريبة، ولم يحصره في مجال العمل، بل حصره في مجال الأعمال التي تستهدف الربح<sup>11</sup>.

- **رأس المال**: وهو على نوعين، رأس المال الثابت، ورأس المال المنقول، وهذا التمييز نجده في أحكام قانون الضريبة، حيث يؤسس على رأس المال الثابت كل من الضريبة على إيرادات الملكية العقارية، وبدلات الإيجار، فوائض قيمة التنازل، بينما يؤسس على رأس المال المنقول، الذي هو عبارة عن أسهم وحصص وسندات وديون وغيرها، ما يسمى بالضريبة على رؤوس الأموال المنقولة، وهذا ما فعله المشرع الجزائري، حيث نص ضمن المادة الثانية من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة السالف ذكرها على إخضاع رأس المال عبر ثلاث أصناف مختلفة هي كل من عائدات الاستثمارات الفلاحية،

الإيرادات المحققة من إيجار الملكية المبنية وغير المبنية، عائدات رؤوس الأموال المنقولة، وأدخلها كلها ضمن نطاق ضريبة الدخل الصافي الإجمالي.

أما بالنسبة للصنف الثاني، وهو الإيرادات المحققة من إيجار الملكية المبنية وغير المبنية وفائض قيمة التنازل عنها، فقد نظمها المشرع ضمن أحكام المواد (42) و(82) من القانون السالف الذكر، حيث نجده ضمن المادة (42) يحدد نطاق هذه الضريبة بجميع الإيجارات المدنية والتجارية، والصناعية، والمهنية، غير المجهزة بعتاد، شريطة ألا تكون مدرجة ضمن أرباح مؤسسة صناعية، تجارية، حرفية، أو مستثمرة فلاحية، أو مهنة غير تجارية.

أما الصنف الثالث، فهو الإيرادات المحققة من الأموال المنقولة، فقد تناولها المشرع ضمن المواد 45 وما يليها ضمن القانون السابق ذكره، حيث جاء ضمن المادة (45) أنه " تتمثل ربوع الأسهم وحصص الشركة والإيرادات المماثلة لها في الإيرادات التي توزعها:

شركات الأسهم بمفهوم القانون التجاري، الشركات ذات المسؤولية المحدودة، الشركة المدنية المتخذة شكل شركة أسهم، شركات الأشخاص وشركات المساهمة التي اختارت النظام الجبائي لشركات رؤوس الأموال"، وعرفت المادة (46) التي تليها ما هي هذه الأرباح الموزعة<sup>12</sup>

**-العمل ورأس المال معا:** يعرف المصدر الذي يجمع ما بين رأس المال وما بين العمل بأنه المصدر المختلط للدخل، أي أنه يجمع ما بين الصورتين السابق ذكرهما، ولقد أخذت العديد من التشريعات الضريبية بهذا المصدر للدخل لتأسيس الضريبة عليه، لكن اختلفت المعاملة الضريبية بين وحدة الأساس، أو تعدده حسب معيار الشخص المكلف، والمشرع الفرنسي قد أخذ بتعدد أسس مداخل هذا المصدر، وعلى غرار فعل المشرع الجزائري، وسنرى كلا الحالتين معا.

فبالنسبة للأصناف التي تدخل في أساس الدخل الإجمالي، نجد المشرع قد قرر ذلك بالنسبة لأرباح المهنة، والتي نص عليها بموجب المادة (02) من القانون السالف الذكر، بينما حدد مداخلها فقط بالأرباح التجارية والصناعية، في نص المادة (11) وما يليها من نفس القانون، أما الحالة الثانية، فتتعلق بأرباح الشركات، وهي مرادفة من حيث الأساس، لأرباح شركات الأموال بالمفهوم الجبائي حتى يتم تمييزها، وهذه رغم طابعها، إلا أن المشرع فصلها عن باقي الأرباح السابق ذكرها، ونظمها في المواد (135) و (136).

وعليه، يتضح أن المشرع عبر آلية الدخل قد شمل كل عائدات عوامل الإنتاج التي سبق لنا أن اشرنا إليها، وبالتالي أسس الضريبة على هذه العملية الاقتصادية.

**أ/2- الثروة:** نقصد بالثروة بشكل مبسط الأملاك، التي تشمل كل من الأملاك العقارية، والأملاك المنقولة، ولقد امتد القرار الضريبي إلى هذه الأملاك، وإن كان هناك من يرى أن الضريبة على الثروة أو على الأملاك ضريبة غير عادلة، وضريبة

اعتداء على الملكية، إلا أن معظم التشريعات الضريبية ومنها التشريع الجزائري قد أخذ بتقرير الضريبة على الثروة، ولقد تجسد ذلك في نوعين من الضريبة، النوع الأول، يسمى الرسم العقاري، وهذا تضمنته المادة (248) على أنه: "يؤسس رسم عقاري سنوي على الملكيات المبنية مهما تكن وضعيتها القانونية، الموجودة فوق التراب الوطني، باستثناء تلك المعفاة من الضريبة صراحة"، كما نصت المادة (261 د) على أنه: "يؤسس رسم عقاري سنوي على الملكيات غير المبنية بجميع أنواعها، باستثناء تلك المعفاة صراحة من الضريبة"، وضبطت المادة (261 هـ) التي تليها الملكيات المقرر إعفاؤها<sup>13</sup>، أما النوع الثاني فهو ما يعرف بالضريبة على الأملاك المنصوص عليها بالمواد ... من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وهي تشمل العقارات والمنقولات معا.

أ/3- الإنفاق: يؤسس على مجال الإنفاق أي مجال استعمال الدخل وإنفاقه ضرائب متعددة، وتسمى إما بضرائب الاستهلاك، أو ضرائب التداول، والمشرع الجزائري، قد اخذ بهذا النوع من الأسس، حيث خصص جملة من الضرائب لمجال الاستهلاك، ومنها تلك المتعلقة برقم الأعمال، وفي هذا نجد المشرع قد أسس أهم ضريبة في هذا الشأن، هي الرسم على القيمة المضافة التي تعتبر ضريبة عامة على المشتريات والمبيعات في آن واحد، وقرر ذلك ضمن المواد الأولى وما يليها من قانون الرسوم على رقم الأعمال، حيث تنص المادة الأولى على أنه "تخضع للرسم على القيمة المضافة"<sup>14</sup>:

1- عمليات البيع والأعمال العقارية والخدمات، من غير تلك الخاضعة للرسوم الخاصة التي تكتسي طابعا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا.

2- عمليات الاستيراد: وهذا الرسم إنما يعد أهم رسم على رقم الأعمال، فمن جهة هو يشمل جميع حركة البيع والتسليمات على السلع والخدمات عبر التراب الوطني سواء المنتجة محليا أو المستورد، وهناك ضرائب نوعية أخرى تضمنها كل من قانون الرسوم على رقم الأعمال، مثل الرسم الداخلي على الاستهلاك، الرسم على المنتجات البترولية الذي تضمنته المواد (25) و (28) مكرر وما يليها من نفس القانون.

بينما الدخل المنفق في التداول فان المشرع خصص له العديد من الأحكام الواردة في كل من قانون التسجيل، بينما نجد أن تداول الأموال قد خصص لها المشرع كذلك جملة من الأحكام تضمنها قانون الطابع<sup>15</sup>.

ب- في الحفاظ على المادة الاقتصادية كوعاء للضريبة: رأينا أن مصدر الضريبة هي المادة الاقتصادية باختلافها، وطالما أن الأمر كذلك، فينبغي ألا يستهلك المشرع كامل هذه المادة، لأن الضريبة متجددة ودورية ومستمرة، فينبغي أن يكون تبني نظام للمحافظة عليها، حتى يضمنها كمصدر متجدد ومستمر ودوري كذلك، حيث أن معظم التشريعات الضريبية كيفت مضمونها على ضمان حماية وحفظ هذه المادة، وحتى نصل إلى مظاهر هذه الحماية في التشريع الجزائري، سنتعرف بدء على الأساس الذي تقف عليه التشريعات في ذلك، كما يلي:

ب/1- أساس الإيراد الخاضع للضريبة: يتضح أن التفكير الجدي للمشرع الضريبي بصفة عامة في تبرير وتأسيس الإيراد المقرر للضريبة، جعل الفقه يميز آثار ذلك في نظريتين، هما:

- **نظرية المصدر:** وهذه النظرية مفادها: "أن الإيراد هو كل قوة شرائية نقدية جديدة تتدفق بصفة دورية، خلال فترة زمنية معينة، بحيث يمكن استهلاكها دون المساس بالمصدر (رأس المال).

- **نظرية الثراء:** هذه النظرية التي مفادها أنه لا يكفي أن يكون الإيراد مرتبط بالقيمة المضافة على المصدر، والتوسع في القوة الاقتصادية للشخص عن طريق الانفصال بين الدخل، ورأس المال، بل يجب أن يضاف إليه المكاسب الرأسمالية وهي القيمة المضافة لقيمة رأس المال ولو تحققت بشكل عرضي ومرة واحدة<sup>16</sup>.

وما يلاحظ، أن المشرع الجزائري، أخذ بالنظرية الأولى كقاعدة، بينما اتجه كذلك إلى الأخذ بالنظرية الثانية في بعض الحالات، والمظاهر العملية في ذلك، نجدها فيما يلي:

ب/2- **مظاهر الحفاظ على المادة الضريبية:** رأينا فيما سبق، كيف أن المشرع قرر العديد من التخفيضات المتعلقة بمداخيل العمل، وهذا لعدة اعتبارات منها ما هو إنساني، ومنها ما هو عملي، إذ يتحقق من ورائه المحافظة على القوة المتجددة للعمل، وهذا حتى تتجدد المادة الضريبية، بينما بالنسبة للمادة الاقتصادية، فرى أن المشرع قد اعتمد عدة عوامل لحفظها، نذكر أهمها فيما يلي:

- **خفض التكاليف:** تعتبر التكاليف أهم عامل يحقق التجديد ويوضح القيمة المضافة التي حققها بالفعل المنشأة، وبالتالي فالمشرع الجزائري على غرار العديد من التشريعات الضريبية المقارنة قد اعتمد نظام خصم وحسم التكاليف التي تم بذلها في إنتاج الربح والإيراد، وهذا بالطبع مسايرة لنظرية المصدر، حيث جاء ضمن المادة (141) على أنه: " يحدد الربح الصافي بعد خصم كل التكاليف، وحددت هذه المادة كذلك أنواع التكاليف التي أنفقت بشكل مباشر أو غير مباشر من أجل تحقيق الربح، وحتى وإن كان هناك العديد من الأخذ والرد بين الإدارة الضريبية والمكلف في تكييف والتحقق من هذه التكاليف، المهم أنها تمثل استمرارا وحفظا لإيراد وطاقة المنشأة<sup>17</sup>.

- **تخفيض أقساط الإهلاك:** الإهلاك هو مرادف تماما لنقص قيمة الأصول الثابتة، أو بعبارة أخرى الاستثمارات التي خصصتها المنشأة لاستغلالها في عمليات الإنتاج أو التصنيع وغيرها، وهذه الاستثمارات قد تكون عقارات أو منقولات على غرار الآلات الإنتاجية، بينما تتعلق كذلك الإهلاكات المالية بالقروض والديون طويلة الأجل، وبالتالي فالمشرع يساير ويتبنى عمليتي التعويض والإحلال لهذه الأصول التي تشكل الجزء الهام من رأس مال للمنشأة وذلك بشكل دائم ومستمر وترصد التغيرات في ميزانيتها المحاسبية والمالية، والمشرع الجزائري قد نص على ذلك أيضا، في الفقرة 03 من المادة (141) السابق ذكرها .

### 2.3 أثر القاعدة الضريبية على المادة الاقتصادية:

بعدما رأينا كيف أن المادة الاقتصادية هي مادة أولية للضريبة، ثم كيف أن القاعدة الضريبية تحافظ عن هذه المادة، سنحاول تبيان، كيف أن الضريبة لها أثر مباشر على المادة الاقتصادية، وهذا على النحو التالي:

أ - دراسة أثر حجم الضرائب ومعدلاتها على المادة الاقتصادية: إن أهم تأثير على الوعاء الضريبي، نجده في بنيانه الخارجي، وهو ما يعرف بالضغط الجبائي، حيث يعرف هذا الضغط بأنه: "التأثير الذي تحدثه عملية فرض الضرائب المختلفة، والآثار الناجمة عن حجم الاقتطاعات وصورة التركيب الفني للهيكل الضريبي، كما يعبر الضغط الجبائي على العبء الذي يحدثه الاقتطاع الضريبي على الاقتصاد الوطني".<sup>18</sup>، وهذا يدل أن الضغط الجبائي مرتبط بعنصرين شاملين، العنصر الأول، هو حجم الاقتطاعات الضريبية، وهذه مرتبطة، بنطاق الأوعية، ونوعيتها، وأسسها، ومعدلاتها، وطرق وتكلفة تحصيلها، أما العنصر الشامل الثاني فهو الناتج الإجمالي الداخلي، وهذا تتعدد كذلك بنيته وتختلف، وبالتالي فعدم اختيار توجيه الضريبة قد يؤدي إلى القضاء على الأنشطة المحلية الناشئة وتحمل الضغط الأكبر، وتنقص حصيلتها، وحصيلة الضريبة بالمقابل.

ب- في التنمية المستدامة: مصطلح التنمية المستدامة مصطلح حديث الظهور، كما انه مصطلح مركب، ومزيج بين الاقتصاد، التنمية والبيئة، ولقد عرفت الأمم المتحدة التنمية المستدامة بأنها: " هي عملية يتم من خلالها صياغة السياسات الاقتصادية، الضريبية، التجارية، الطاقوية، الزراعية والصناعية كلها بقصد إقامة تنمية تكون اقتصاديا، اجتماعيا، واكولوجيا مستدامة".<sup>19</sup>، ومن خلاله يظهر التمازج بين عدة جوانب كما وكيفا واستمرارها في الزمن، التنمية وهي تطوير الجانب البشري وتقدمه، والبيئة التي هي الموارد الطبيعية فيها ما هو متجدد وفيها ما لا يمكن تجدد، وبالتالي ينبغي المحافظة عليه، والمشرع الجزائري قد اهتم بالبيئة ووضع لها عديد النصوص التشريعية الضريبية، ومثال ذلك الضرائب التي أحدثها قانون المالية لسنة 2006 مثلا في مادتيه، (60) و(61)، حيث أسس ضريبة على الأطر المطاطية المستوردة أو المصنوعة محليا، كما أسس رسم على الزيوت، والشحوم.

### 4. البعد الاقتصادي في تحصيل الضريبة:

لا يقتصر أثر البعد الاقتصادي على القاعدة القانونية الضريبية في المبادئ والأهداف والإعفاءات والوعاء الضريبي وأساسه فقط، بل يتعدى ذلك إلى المبلغ الذي هو غايتها، والذي ينشأ في شكل دين ضريبي، ويظهر ذلك في مراحل وطرق تحصيل الضريبة، كما أن عملية التحصيل تستند إلى مؤشرات الأداء والفعالية، سنتطرق إليه في النقاط التالية:

### 4-1 في تحصيل الضريبة:

يرتبط تحصيل الضريبة بمبادئ أغلبها متعلق بالجانب النقدي في عملية الوفاء بالدين الضريبي، كما تهدف إلى انتهاج أنجع الطرق في عملية التحصيل بما يضمن أكبر تحصيل إيرادي بالنسبة لخزينة الدولة، نتطرق إليها فيما يلي:

أ- **مراحل وطرق تحصيل الضريبة:** يتم تحصيل الضريبة وفق المراحل والطرق التالية:

أ/1- **مراحل تحصيل الضريبة:** يتم التحصيل عن طريق إدارة الضرائب وهذه الإدارة نتاج القانون بحكم إحداثها وتنظيمها وتحديد فروعها ونطاق اختصاصها فضلا على مجال تدخلها في إنشاء الضرائب وتحصيلها، ويتم التحصيل عبر مرحلتين:

• **المرحلة الأولى:** وتشمل ما يلي:

- **الإثبات:** ويتم عن طريق التصريح من قبل المكلف بالضريبة، حيث يتجسد عمل المكلف بالضريبة في تقييم وتحديد الوعاء عن طريق جملة من التصريحات المقررة بموجب القانون<sup>20</sup>، بحسب نموذجها وبياناتها وآجال إيداعها، والتي تتنوع بحسب غرضها فيما يلي: التصريح بالوجود، التصريح بوعاء الضريبة، التصريح بالضريبة، تصريح الغير في مكان المكلف بالضريبة.

- **التصفية:** وهو المبلغ النهائي الواجب تسديده من طرف المكلف بعد عملية تحديد قيمة وعاء الضريبة من قبل الإدارة الضريبية، فهناك حالات تنفرد الإدارة الضريبية بتحديد قيمة الوعاء فيها، دون أن يتدخل المكلف بالضريبة إطلاقا، وهناك حالات أخرى، تحل فيها الإدارة الضريبية محل المكلف بالضريبة الذي لا يقوم بالتصريح، وتقوم هي بتحديد الوعاء بشكل مباشر وفوري.

- **تقرير التصريح:** وهذه المرحلة تعتبر مرحلة إدارية بحتة يتعين على إدارة الضرائب فيها تقرير هذا التصريح ورقابته، وأن موضوع الرقابة هو إعادة فحص هذه الدعائم، بهدف إيجاد عناصر جديدة تدعم المادة الخاضعة للضريبة، أو تدعم أسسها الجبائية، وهذا لاستخراجها مقرونة بالجزاءات وإعادة إلزام المكلف بها.

• **المرحلة الثانية:** وتشمل تحصيل الدين الضريبي بحسب اختلاف الضرائب، وبذلك، نميز في البدء ما بين تلك الضرائب التي تحصل عن طريق الجداول، والضرائب التي لا يستدعي تحصيلها هذه الجداول، لكننا سنتطرق إليها بصفة عامة ونركز بالخصوص على إجراءات التحصيل:

• **المحاسبة:** أي محاسبة التحصيل الفعلي للضريبة المدفوع من طرف المكلفين، وتتم وفق قواعد المحاسبة العمومية والتي تخضع لقانون المحاسبة العمومية، من حيث تحديد من هو المحاسب، وما هي وسائله في التحصيل وكيف يتم التحصيل سواء بالشكل الاختياري أو الإجمالي وهنا تتم قواعد هذه المحاسبة كذلك بموجب أحكام قانون الإجراءات الجبائية.

• **إجراءات التحصيل:** تعتمد الإدارة الضريبة على عدة طرق لتحصيل إيراداتها وذلك عن طريق:

- **التوريد المباشر:** أي التسديد المباشر للضريبة وفي أوقات الاستحقاق القانوني.

- **التحصيل عن طريق المكلف بالضريبة:** تسجل في هذه الطريقة أسماء ونشاطات المكلفين في سجل تعدد فيه الوعاء الخاضع للضريبة والسعر المستحق ويحدد فيه تاريخ الشروع في التحصيل وآجال التسديد والاقتطاع.

- **الاقتطاع من المصدر:** ومثال ذلك الضريبة على الأجور و المرتبات و هذه الضريبة تتميز بالسهولة في التحصيل.

- **الأقساط المقدمة:** وتكون هذه الأقساط دورية يدفعها المكلف استنادا إلى الضريبة المدفوعة وفي نهاية السنة تتم التسوية بدفع الفرق أو استرجاعه.

أ/2- **طرق تحصيل الضريبة:** لقد ساهم الإصلاح الضريبي في زيادة المردودية المالية لمختلف الضرائب من خلال تحسين طرق التحصيل<sup>21</sup>، ويتم ذلك عن طريق تسديد المستحقات بطريقة طوعية أو التحصيل بالقوة وفقا طرق الدفع التي نصت عليها المادة (370) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه: " تؤدي الضرائب والرسوم المذكورة في هذا القانون نقدا لدى صندوق القابض القائم على جدول الضرائب أو حسب طرق الدفع الأخرى بما فيها الاقتطاع البنكي أو التحويل أو الدفع الآلي."

•- **التحصيل الاختياري:** يقوم المكلفين بالضريبة بتسديد مستحقاتهم كالاتي:

- **التسديد نقدا:** يتم التسديد النقدي في اليومية الإدارية لإيرادات الصندوق ويجب إدراج المبالغ المدفوعة حسب التعليمات المعطاة من طرف المدين أو شخص آخر مكلف بالتسديد ولا يعرضهم لأي إجراء إلا في حالة إخلالهم بمواعيد التسديد من طرف الإدارة.

- **التسديد بشيك:** يتم التسجيل في اليومية الإضافية لكل التحصيلات الذي تتم عن طريق الشيكات البنكية وتحرر الشيكات بأمر قابض الضرائب، ويكتب بحروف بدون محي أو زيادة، كما يشطب الصك بخطين متوازيين على الجهة اليسرى مع وجود رصيد كافي.

- **التسديد بالصكوك البريدية:** وتأخذ هذه الطريقة عدة أشكال مثل بطاقة الحوالة أو الدفع للحساب البريدي الجاري للقابض، أو الدفع لحساب البريد الجاري أو التسديد بسندات مكفولة.

•- **التحصيل الجبري:** إذا لم يقم المكلف المدين بالضريبة من الوفاء بدينه عن طريق التنفيذ الاختياري والطوعي، تفعل في مواجهته جملة من الإجراءات التي تحقق التنفيذ الجبري، تكون على شكل متابعات وملاحقات، وهذه الإجراءات قد يكون مصدرها بشكل عام قانون الإجراءات المدنية والإدارية، أو القانون الضريبي، وذلك فيما يلي:

- **النزع الجبائي:** عندما تنتهي الآجال المقررة في عقود التبليغ الأخيرة، يبدأ قابض الضرائب في إجراءات التحصيل الجبري في مواجهة المدين بالضريبة، والذي يكون في شكل متابعات، على النحو التالي:

الغلق المؤقت للمحل المهني والحجز، بيع المحجوزات، الحجز على ما للمدين لدى الغير، المتابعات المقررة للضغط المالي والبدني على المدين بالضريبة.

- **الأشخاص المؤهلين للحصول بالقوة:** يتم تنفيذ التحصيل الإجباري من طرف أعوان المتابعة تحت مسؤولية قابض الضرائب، الذي يعتبر المخول الأساسي لعملية التحصيل الإجباري للضرائب، ويتم هذا تحت رقابة مديرية الضرائب، ويتم التحصيل بالقوة وفق إجراءات نظامية تتمثل أساسا فيما يلي:

- **الالتزام بالدين الضريبي:** "الالتزام الضريبي هو واجب متعدد الصور ينشئه القانون الضريبي، ويحدد أحكامه المتعلقة به وحده، ويتضمن في الأساس القيام بأداء مبلغ من النقود يسمى ضريبة، وما يحقق ذلك من القيام بأعمال، والامتناع عن القيام بأعمال تحول دون ذلك، يحمل بها عدة أشخاص، مركزهم شخص المدين بهذه النقود، لفائدة خزينة الدولة التي تسمى الدائن، ويوجب القانون الإدارة الجبائية إجبار المدين على تنفيذه."<sup>22</sup>

- **وجوب أن يكون الدين مستحق:** يعرف الاستحقاق بأنه قيام حق الخزينة العمومية بصفتها دائن في استخلاص الدين، لأن محل هذا الحق بطبيعة الحال هو الدين، وبالتالي فالاستحقاق مرتبط بالدين، إذ نجد مصدر الالتزام، وهو القانون، أو الواقعة المنشئة.

- **أن لا يكون الدين متقادما:** التقادم مصدره القانون، مقرر على الديون التي تمضي عليها مدة زمنية محددة، إذ القانون هو الذي يحدد الديون ويحدد مدة تقادمها، ويكون التقادم في مواجهة الدائن، ولمصلحة المدين غالبا، فالمرجع الجزائري قد نص على تقادم مبالغ الضرائب، كما نص على تقادم الحقوق المستحقة للمكلف في ذمة الخزينة، وفصل فيها بموجب المواد من (105) إلى (143) من قانون الإجراءات الجبائية.

**2.4- في معوقات سياسة التحصيل الضريبي:** هناك العديد من الإشكالات والعوائق التي تعترض التحصيل الضريبي، منها ما هو يرجع لطبيعة النظام، إلى تطور وسائل ودعائم الأنظمة الضريبية المقارنة، ومنها ما يرجع إلى الإشكالات التقليدية وهي كل من الغش الضريبي والتهرب الضريبي، فضلا على الإزدواج الضريبي، وعليه، وسنرى ذلك كما يلي:

أ- **الغش الضريبي:** الغش الضريبي هو نوع من الجرائم الضريبية، ومعناه بشكل مبسط هو عدم دفع الضريبة المستحقة جزئيا أو كليا، سواء بالتملص منها بشكل مباشر، أو عن طريق حيل تدليسية، وهذا عبر مراحل تأسيس وربط الضريبة وتحصيلها، حيث قد يبدأ من لحظة التصريح، إلى غاية التحصيل، وهذا بالتلاعب بالتصريحات، بالوثائق المحاسبية، وبالإثباتات، والأكيد أن الظاهرة ترجع إلى خلل في السياسة الضريبية في حد ذاتها، إما لضعف عدالتها، أو عدم تأسيسها على معطيات جيدة، أو عدم إرساء قواعد للوعي أو لعدم وضوحها، وعدم مشاركة الفرد فيها، وهكذا....<sup>23</sup>، والقانون قد نظم جرائم الغش الضريبي وحدد عقوباتها، فضلا على أن خصوصية الجريمة الضريبية على غرار التشريع الفرنسي حدد لها المشرع الجزائري أحكاما خاصة ضمن قانون الإجراءات الجبائية فيما يخص الجانب الإجرائي في تحريك الدعوى العمومية الضريبية.

**ب- التهرب الضريبي:** يختلف التهرب الضريبي عن الغش، فكون التهرب قد يأخذ مصطلح التجنب الضريبي المشروع، والذي من الأساس ليس له عقوبة طالما أن مرتكبه لم يخالف نصا واضحا وقاعدة ضريبية، لكن، هذا التهرب أو التجنب معناه أن السياسة الضريبية ضعيفة، والنصوص المعبرة عنها تحمل فراغات تكون محل استغلال للنفاذ منها وتجنب الضريبة، وعليه، فالتهرب ينتج عن ضعف النظام الضريبي وأدواته، والمشكلة أن التهرب لا يرتبط فقط بالجانب الضريبي، بل يرتبط بإقليم الدولة ككل، وبالتالي معالجته، تكون معالجة شاملة وليست جزئية، كما في حالة الغش الضريبي.<sup>24</sup>

**ج- الإزدواج الضريبي:** من أهم العوائق التي تواجه المشرع في إنشاء القواعد الضريبية هي مشكلة الإزدواج الضريبي، وهذا لا يرتبط بالنظام القانوني الداخلي بل يكون في مواجهة الأنظمة القانونية الدولية والإقليمية، فالإزدواج هنا ذو معنيين، المعنى الأول هو الإزدواج الضريبي الاقتصادي والذي يعني فرض الضريبة على نفس الوعاء مرتين سواء بنفس الكيفية أو بكيفيتين مختلفتين، وفي نفس الفترة الزمنية المقررة لتقرير الضريبة، وهذا عادة يكون نتاج نفس النظام الضريبي ويجب أن يعالج داخليا، بينما الإزدواج الأخطر هو ذو طابع قانوني والذي يعرف بأنه، إخضاع نفس المال لنفس الشخص لأكثر من مرة لنفس الضريبة في نفس الفترة الزمنية، والذي يجسد في أغلبية ما بين دولتين أو أكثر وهذا باختلاف المعايير التي تعتمد عليها كل دولة في قانونها الضريبي، فقد تفرض دولة ما ضريبة بشكل السابق استنادا إلى معيار التبعية السياسية وتفرض دولة أخرى ضريبة استنادا على معيار النشاط الاقتصادي أو معيار الإقامة وهكذا، ليتحقق بذلك إزدواج ضريبي، ولقد كانت هناك العديد من الجهود الدولية أهمها جهود الأمم المتحدة وكذلك منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية حيث تجسدت في وضع اتفاقيتين نموذجيتين لمعالجة الإزدواج الضريبي واستنادا إلى واحد منهما حسبما تفضله الدول يتم إبرام الاتفاقيات الدولية لمعالجة الإزدواج الضريبي، ولكل دولة الحق في إبرام العديد من هذه الاتفاقيات الثنائية ومنها الجزائر بالطبع.

### 5. خاتمة:

بناء على ما سبق وما ورد خصوصا في محاور الدراسة فانه يمكننا استخلاص ما يلي:

- القانون يستند في مبادئه إلى مبادئ الضريبة وأهمها تلك المبادئ ذات الطبيعة الاقتصادية؛
- يتكون القانون الضريبي من مادة أولية ذات طبيعة اقتصادية، وتتجسد خصوصا في الوعاء وقواعد التحصيل؛
- للقاعدة القانونية الضريبية لا تتأثر في بنائها بقواعد الاقتصاد فقط، فهي كذلك تؤثر في اقتصاد الدولة من خلال أهداف توجيهية ومن خلال قواعد محافظة على الوعاء ومحافظة على مداخيل الأعوان الخاضعين لضريبة عن طريق نظام الإعفاء.

### دراسة الفرضيات في ظل النتائج:

- **الفرضية الأولى:** يتجلى البعد الاقتصادي في مبادئ الضريبة وأهدافها ومبادئ فرضها والإعفاء منها، وبالخصوص في مجالات التلاقي المعرفي بين القانون وقواعد الاقتصاد، فرضية صحيحة، فهو يتجلى في مساهمتها في مسالة توجيه الاقتصاد

وتحقيق أهدافه، باستخدامها كآلية مهمة في مجال السياسة المالية، وضمانات المحافظة على ديمومة بعض الأنشطة الاقتصادية من خلال نظام الإعفاءات والتخفيضات والامتيازات؛

- **الفرضية الثانية:** تظهر ملامح البعد الاقتصادي في القاعدة الضريبية بشكل واسع وكبير في وعائها وأساسه الجبائي، حيث أن طبيعة هذا الوعاء إنما هو مادة اقتصادية، فرضية صحيحة، حيث تظهر مظاهر هذا البعد في طبيعة تكوينه الاقتصادي (رأس مال-عمل-ثروة...)، ووجب على الضريبة ضمانه والحفاظ عليه؛
- **الفرضية الثالثة:** يرتبط تحصيل الضريبة بمبادئ أغلبها متعلق بالاقتصاد النقدي في عملية الوفاء بالدين الضريبي، و يتجلى في استخدام مؤشرات قياس فعالية الضريبة فرضية صحيحة، حيث يبرز هذا البعد في كيفية وطرق تحصيلها (محاسبة أداء الضريبة-سيولة نقدية-شيك بنكي، وسائل الدفع بصفة عامة...).

**الاقتراحات والتوصيات:** بناء على ما خلصنا إليه، يمكننا تقديم بعض التوصيات التي تساهم في مجالات التلاقي المعرفي المنهجي وأفاق التعاون في البحث العلمي الجامعي، خاصة في مجال القانون والعلوم البينية نوجزها فيما يلي:

- ضرورة تفعيل التعاون العلمي بين القانون والعلوم البينية، بما يخدم البناء السليم للقاعدة القانونية الضريبية؛
- إقامة مخابر بحثية أكاديمية على مستوى الجامعات بالتعاون مع إدارة الضرائب، تعنى بالبحث في المجال الضريبي خاصة في مجالات التلاقي العلمي والمنهجي، قصد وضع استشراف مستقبلي بخصوص النظام الجبائي في الجزائر؛
- إعادة النظر في النظام القانوني للإعفاءات الضريبية وتأسيسه على شكل موضوعي واقتصادي؛
- توفير نظام معلومات في شكل قاعة بيانات عن النشاط الاقتصادي الحقيقي، يستند إليه في تأسيس الوعاء والتحصيل؛
- الحوكمة في ضبط السياسة التشريعية الضريبية على الخصوص وفي إعداد ووضع النصوص القانونية الضريبية، ولا يتم الإقتصار فقط على وضع هذه النصوص من خلال قوانين المالية، فضلا على مكنة المراجعة الدورية لقواعدها بما يتماشى والسياسات الاقتصادية للدولة.

## 6. قائمة المراجع:

- <sup>1</sup> محمد عباس محرز اقتصاديات الجباية والضرائب دار هومة الجزائر، 2003، ص 23.
- <sup>2</sup> مصباح حراق ربيع قرين تقييم فعالية النظام الضريبي الجزائري دراسة تحليلية للفترة 2000-2018، مجلة الاقتصاد والإحصاء، المجلد 16، العدد 02، 2019، ص 143
- <sup>3</sup> إكرامي بسيوني، عبد الحي خطاب، القاضي الدستوري ورقابته للتشريعات الضريبية دراسة تحليلية مقارنة، المكتب الجامعي الحديث، 2011، ص 55.
- <sup>4</sup> مشري حم الحبيب، السياسة الضريبية وأثرها على الاستثمار في الجزائر، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة بسكرة، 2009/2010، ص 101، 100.
- <sup>5</sup> يوسف مامش، ناصر دادي عدون، اثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي، ط 1، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2008، ص 83.

- <sup>6</sup> مصطفى العوجي، القاعدة القانونية في القانون المدني، طبعة ثانية مستحدثة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2010، ص 25.
- <sup>7</sup> سعيد علي العبيدي، اقتصاديات المالية العامة، دار دجلة، عمان، 2011، ص 129.
- <sup>8</sup> رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة للنشر والطبع و التوزيع، الجزائر، 2014، ص 547.
- <sup>9</sup> برحمان محفوظ، المالية العامة في التشريع الجزائري، دار الجامعة الجديدة الازاريطة، الإسكندرية، 2015، ص 89.
- <sup>10</sup> الأمر 03-06 مؤرخ في 2006/07/15 يتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية، ج ر عدد 46، القانون 90-11 مؤرخ في: 21 أبريل سنة 1990 يتضمن قانون علاقة العمل، ج ر عدد 17، معدل ومتمم.
- <sup>11</sup> أحمد بديع بليح، التشريع الضريبي الضرائب على الدخل تأصيل في ضوء الفقه و أحكام النقض، دار نشر الثقافة الإسكندرية، 1987، ص 133.
- <sup>12</sup> أحمد بديع بليح، مرجع سابق، ص 23.
- <sup>13</sup> خالد خضر الخير، قانون الضرائب والإعفاء منها، المؤسسة الحديثة للكتاب، لبنان، 2014، ص 80.
- <sup>14</sup> محمد حمو، منور اوسرير، محاضرات في جباية المؤسسات مع تمارين محلولة، الطبعة الأولى، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، الجزائر، 2009، ص 141.
- <sup>15</sup> الأمر 105-76 المتعلق بقانون التسجيل المؤرخ في: 1976/12/09، والأمر 103-76 المتعلق بقانون الرسوم على رقم الأعمال المؤرخ في: 1976/12/09.
- <sup>16</sup> أحمد بديع بليح، مرجع سابق، ص 83.
- <sup>17</sup> عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، العدالة الضريبية دراسة مقارنة، الطبعة الأولى، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2015، ص 215.
- <sup>18</sup> رضا خلاصي، مرجع سابق، ص 428.
- <sup>19</sup> ديب كمال، أساسيات التنمية المستدامة، دار الخلدونية، الجزائر، 2015، ص 34.
- <sup>20</sup> حامد عبد المجيد دراز، المالية العامة، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، 1988، ص 222.
- <sup>21</sup> ميلود وارزقي دور المؤشرات المالية في تقييم فاعلية النظام الضريبي خلال الفترة الممتدة من 2010 إلى 2018 مجلة العلوم الإنسانية المجلد 19 العدد 02 ص 432
- <sup>22</sup> سليمان بوزكري، البناء القانوني للقاعدة الضريبية في التشريع الجزائري، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة المدية، ص 420.
- <sup>23</sup> حسن عواضة، عبد الرؤوف قطيش، المالية العامة الموازنة - نفقاتها - القروض - الإصدار النقدي - الخزينة دراسة مقارنة، ط 1، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت - لبنان، 2013، ص 433.
- <sup>24</sup> عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، مرجع سابق، ص 63.