



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة أكلي محند أولحاج\_البويرة  
كلية الحقوق والعلوم السياسية  
قسم القانون العام



## الضريبة على المهن الحرة في التشريع الجزائري

مذكرة لنيل شهادة الماستر في القانون  
تخصص: قانون إداري

إشراف الأستاذ (ة):

حوت فيروز.

من إعداد الطالب:

العيفاوي محمد.

لجنة المناقشة

الأستاذ (ة): د / ...../ رئيسا

الأستاذ (ة): د / حوت فيروز...../ مشرفا

الأستاذ (ة): د / ...../ مناقشا

السنة الجامعية: 2023/2022

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

{بِرَفْعِ اللَّهِ الْفَذِيكَ آمَنُوا مِنْكُمْ وَالْفَذِيكَ أَوْتُوا الْعِلْمَ وَرَجُلَانِ}

# تشكر وتقدير

قال الله تعالى: ﴿ رب أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي وأن أعمل صالحاً ترضاه وأدخلني برحمتك في عبادك الصالحين ﴾، سورة النمل الآية 19.

فالشكر والحمد في علاه على نعمة العقل وإحاطته لي بفضل عنايته وعلى توفيقه لي لإتمام هذه المذكرة، حيث كان خير عون لتخطي كل المصاعب التي واجهتني خلال دربي الطويل، فالحمد لله كثيراً وأسأل الله أن يلهمي سداداً في الرأي والإخلاص والعمل.

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم ﴿ من لم يشكر الناس لم يشكر الله ﴾.

فالشكر والإمتنان إلى الأستاذة الفاضلة فيروز حوت على توجيهاتها وإرشادها وإشرافها على رسالتي والتي أرجو أن تكون في المستوى وجزيل شكري وإمتناني وكذا جميل عرفاني للأستاذ الطاهر بحمد الذي كان سنداً لي عند في الأيام الصعبة.

ولكل الأستاذة الكرام الذين أناروا دربي وعلموني دون أن يبخلوا علي بمعرفتهم وعلمهم خلال مشواري الدراسي.

والشكر إلى جميع عمال جامعة أكلي محند اولحاج البويرة.

وفي الأخير أشكر كل من قدم لي يد العون من بعيد أو من قريب

ولو بكلمة طيبة.

# الإهداء

إلى من حملتني وهنا على وهن، ووضعتني كرها على كره، إلى ملاكي في الحياة إلى معنى الحب والحنان، إلى من أوصى بها الرحمن خيراً إلى الحس الراقي والدعاء الباقي، إلى من كان دعائها سرنجاحي أمي الحبيبة.

إلى أغلى ما أملك سندي في الحياة خطيبي وزوجتي المستقبلية.

إلى من علماني العطاء دون إنتظار جدي وجدتي رحمهما الله، وأرجو أن يتغمدهما بروحه الواسعة.

إلى من كان خير معين لي في الحياة خالي محفوظ اطال الله في عمره و تحياتي لأخوالي وكل الأهل والأقارب الذين لا يتسع المكان لذكرهم.

لمن وقف بجاني ودعمني إخوتي سفيان فدوى أسماء سارة وأمي الثانية زيزي.

إلى كل من يعرفني ويكن لي الحب والإحترام أهدي ثمرة جهدي.

قائمة المختصرات

اختصارها	الكلمة
ق.ض.م.و.ر.م	قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
ج.ر	الجريدة الرسمية
د.ذ.ر.ط	دون ذكر رقم طبعة
د.س.ن	دون سنة نشر
ص	الصفحة
ص.ص	من الصفحة إلى الصفحة
<b>:Liste des principales abréviations</b>	
I.B.S	الضريبة على أرباح الشركات
I.R.G	الضريبة على الدخل الإجمالي

مقدمة

## مقدمة

أدى التطور السريع الذي شهده العالم، وعدم الإستقرار في الجزائر بعد الإستقلال بسبب الأزمات التي مرت بها البلاد، إلى إيجاد وسائل وطرق من أجل تمويل مشاريعها ونفقاتها العامة، ومن بينه هذه الوسائل إتخاذ الضريبة كأهم مورد من الموارد المالية التي تؤدي إلى تمويل الخزينة العمومية، والتي تساهم بدورها في تدعيم اقتصاد الدولة.

تتمثل أهمية الضريبة في اعتبارها من أهم الأدوات التي تستخدمها الحكومات في رسم سياستها المالية والإقتصادية والإجتماعية، وتعتبر بمثابة الرباط المادي بين الفرد والحكومة بحيث تستخدم الحصيلة المالية في تمويل النفقات المتزايدة باستمرار في الوقت الحالي.

وفي ما يخص الضريبة على المهن الحرة؛ فهي تلك المهن التي يمارسها المكلفون بصفة مستقلة والتي يكون فيها العمل هو العنصر الأساسي فيها، وتقوم على الممارسة الشخصية، ولا يمنع من إعتبرها كذلك أن يكون الربح فيها نتيجة إستثمار رأس المال والعمل، بحيث يكون العمل هو المصدر الغالب، وللمهن الحرة عدة أنواع وهي المهن الحرة التقنية والقانونية والفنية... إلخ.

يمكن تأدية الضريبة على المهن الحرة في عدة أشكال وعن طريق شركات تجارية ومدنية، وتعتمد في ممارستها على الإعتبار الشخصي، فالضريبة المطبقة على المهن الحرة هي الضرائب على الدخل، والتي تتمثل فيما يحصل عليه الممول من إيرادات دون خصم تكاليفها، وأيضاً الضرائب على رأس المال، وتعني ما يمتلكه الفرد من أصول مادية أو معنوية منقولة وغير منقولة للتقييم سواء كانت مستغلة وعاطلة عن الإنتاج في لحظة معيّن، فقطاع المهن الحرة يعتبر مساهم هو كذلك في دعم الإقتصاد الوطني.

تكمن أهمية هذا الموضوع في أهمية الضريبة على المهن الحرة ومساهمتها في تغطية النفقات العامة للدولة بحيث تعتبر الضريبة المفروضة على أرباح المهن الحرة متناسقة مع حجم هذا القطاع لزيادة الحصيلة الضريبية العامة.

تهدف دراسة هذا الموضوع إلى محاولة التطرق إلى نظام الضريبة في الجزائر من خلال مدخل مفاهيمي نبين من خلاله البيئة المفاهيمية للضريبة، طبيعة الضرائب المفروضة على المهن الحرة الذي يعتبر أساس بحثنا، ونستهلك التنظيم الفني وتحديد وعاء الضريبة، وفضل ثاني نعتبره لب موضوعنا لمعالجة نظام الضريبة على المهن الحرة في الجزائر وكذا التهرب الضريبي.

يرجع إختيارنا لدراسة هذا الموضوع لسببين؛ أولهما ذاتي ويتمثل في ميولنا ورغبتنا للبحث في المواضيع الخاصة بالضريبة على المهن الحرة كونها مصدر مهم يساهم في تغطية النفقات العامة للدولة، وأيضاً لقلّة الدراسات الخاصة بهذا الموضوع، وعدم إهتمام الدولة بفئة المهن الحرة رغم ارتفاع عدد المكلفين بها كلّ سنة.

والسبب الثاني موضوعي؛ يتمثل في النظر في الجزئيات المرتبطة بهذا الموضوع نظراً لأن مجمل الأبحاث والمراجع تتطرق إليه بصفة عامة على الرغم من المكانة التي تحتلها الضريبة على المهن الحرة في النظام الضريبي الجزائري.

بناء على ما تقدم يمكن طرح الإشكالية التالية:

في ما يتمثل نظام الضريبة في الجزائر وما طبيعة الضرائب المفروضة على المهن الحرة؟

للإجابة على هذه الإشكالية سوف اعتمدنا على المنهج الوصفي الذي يعدّ أول خطوة نعتمد عليها عند دراسة الموضوع عن طريق وصف وجمع المعلومات الدقيقة لفهم أعمق للدراسة، والإعتماد على المنهج التحليلي الذي يعنى برد محتوى الفكرة الى عناصرها الأولية البسيطة، وقد تمّ اعتماده في العديد من المواضيع التي تحتاج الى التحليل العميق، ولمعالجة الإشكالية المطروحة ودراسة الموضوع دراسة وافية حددنا فرضيات الأساس التالية:



- مدلول الضريبة من المنظور القانوني.
- طبيعة الضرائب المفروضة على المهن الحرة.
- التنظيم الفني للضريبة على المهن الحرة.
- أداء الضريبة في شكل شركات مدنية.
- التهرب الضريبي لدى أصحاب المهن الحرة أشكاله وأسبابه.

واجهتني في هذه الدراسة عدة صعوبات ولعل أكثرها هو قلة المراجع التي تتناول موضوع الدراسة بحيث أن معظم المراجع التي صادفتها تركز على الضريبة بصفة عامة، وأكثرهم متناسين الضريبة على المهن الحرة ودورها الهام حيث تم الإشارة إليها في نقاط بسيطة لا تتميز بالعمق والشمولية.

لمعالجة هذا الموضوع تم تقسيم البحث إلى فصلين:

البيئة المفاهيمية للضرائب على المهن الحرة (الفصل الأول)

المعالجة الضريبية للمهن الحرة (الفصل الثاني)

الفصل الأول  
البيئة المفاهيمية للضرائب  
على المهن الحرة

## تمهيد

تعتمد الدولة على الضرائب لتغطية نفقاتها العامة لأنها تعتبر من أهم أنواع الإيرادات العامة فالدولة تلزم الأفراد بالمساهمة في أعبائها العامة عن طريق فرض الضرائب عليهم طبقاً لنظام فني تقني يقوم على أسس وقواعد قانونية والمبادئ التي تحكم سلوك الدولة تجاه مواطنيها الذين يلتزم الخاضعون منهم للضريبة بأدائها، حيث تسعى الدولة لتحقيق الأهداف المختلفة للضريبة، ويكمل مفهوم الضريبة في أنها إقتطاع مالي نقدي إجباري تفرضه الدولة على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية بدون مقابل وبشكل نهائي من أجل تغطية النفقات العامة وتحقيق المنفعة العامة ومختلف الأهداف السياسية والإقتصادية والاجتماعية للدولة.

وتساهم المهن الحرة بصفة كبيرة في دعم الإقتصاد والنتاج المحلي الإجمالي، حيث أن الضريبة المفروضة على أرباح هذه المهن تشكل نسبة متناسقة مع حجم هذا القطاع وتساهم بنسبة كبيرة في زيادة الحصيلة الضريبية العامة.

وتم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

مدلول الضريبة (المبحث الأول)

طبيعة الضرائب على المهن الحرة (المبحث الثاني)

## المبحث الأول: مدلول الضريبة

تعد الضرائب من أقدم وأهم مصادر الإيرادات العامة، ولا يرجع ذلك إلى كون الضريبة تمثل أهم بند في بنود الإيراد، وإنما أيضاً إلى أهمية الدور الذي تلعبه الضريبة في تحقيق أغراض السياسة المالية، وما تثيره من مشكلات فنية تعرض سواء عند فرض الضريبة وعند تطبيقها.

ولقد كان المفهوم السائد للضريبة حسب نظرية العقد الاجتماعي أنه للضريبة صفة تعاقدية بين الفرد والدولة، ويدفعها الفرد لقاء الأمن والعدالة، وأصبحت الضريبة تبعاً لنظرية التضامن الاجتماعي، تفرض على المكلفين بصفتهم أعضاء متضامين في منظمة سياسية وهي الدولة.

لذلك سنتطرق لمفهوم الضريبة (المطلب الأول)، ومفهوم المهن الحرة (المطلب الثاني).

## المطلب الأول: مفهوم الضريبة

من خلال هذا المطلب سنتطرق للمعنى الشامل للضريبة في 5 فروع.

### الفرع الأول: تعريف الضريبة

سنحدد المفهوم اللغوي للضريبة، ثم نتطرق بعد ذلك إلى المفهوم الإصطلاحي، حتى نتمكن من الإحاطة بمفهوم الضريبة.

#### أولاً: المفهوم اللغوي للضريبة

للضريبة معان كثيرة من الناحية اللغوية، ومن هذه المعاني:

الضريبة هي: " واحدة الضرائب التي تؤخذ في الأرصاء والجزية"<sup>1</sup>.

الضريبة هي: " واحدة الضرائب وهي التي تؤخذ في الأرصاء والجزية ونحوها، ومنه ضريبة العبد أي غلة العبد"... وهي ما يؤدي العبد إلى سيده من الخراج المقرر عليه، وتجمع على ضرائب، والضرائب ضرائب الأرضين، وهي وظائف الخراج عليها<sup>2</sup>.

#### ثانياً: المفهوم الإصطلاحي للضريبة

من الناحية الإصطلاحية، توجد لها تعاريف مختلفة، وسنقوم بسرد مجموعة من هذه التعاريف قصد إبراز الخصائص الأساسية للضريبة.

تعرف الضريبة بأنها: " أسلوب لتوزيع أعباء الميزانية بين الأفراد حسب مقدرتهم التكليفية".

وتعرف الضريبة في مفهومها الحديث كالاتي:

<sup>1</sup> - ابن منظور الأفرقي المصري، لسان العرب، المجلد الثاني، دار بيروت للطباعة والنشر، بيروت، (لبنان) ص522.  
<sup>2</sup> - محمد مرتضى الحسيني الزبيدي، تاج العروس، المجلد الثالث، مطبعة حكومة الكويت، الكويت، 1967 ص549 550.

التعريف الأول « تتمثل الضريبة في مساهمة تأخذ صورة نقدية يجبر الأفراد (سواء كانوا أشخاصا طبيعيين ومعنويين) على تقديمها للدولة بغض النظر عن ما إذا كانوا يستفيدون أم لا من الخدمات العامة التي تقوم بها الدولة وعن درجة استفادتهم من هذه الخدمات، وهي تفرض عليهم تحقيقا لأغراض مالية وسياسية واقتصادية واجتماعية»<sup>1</sup>.

التعريف الثاني: « مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية والتي تقوم عن طريق السلطة، بتحويل الأموال المحصلة وبشكل نهائي ودون مقابل محدد، نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية»<sup>2</sup>.

### الفرع الثاني: خصائص الضريبة

انطلاقاً من التعاريف السابقة يمكن تحديد خصائص الضريبة وهي كالاتي:

#### أولاً: الضريبة ذات شكل نقدي

كانت تدفع الضريبة في الماضي في شكل عيني كجزء من الإنتاج وتقديم عمل بدون مقابل ومجاني والذي يتماشى مع طبيعة النظام الإقتصادي السائد في تلك الفترة الذي يتميز بالإنتاج الزراعي.

إن زيادة مساهمة القطاع الصناعي في الإنتاج وزيادة أهمية النقود في المبادلات، أصبحت تدفع الضريبة في الوقت الحاضر بواسطة النقود، وصار من الضروري استبعاد إمكانية تقديم مقدار من العمل المجاني ودفع الضريبة عينيا التي تكلف خزينة الدولة أموال كبيرة نتيجة تحملها مصاريف التخزين والحفظ.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - محمد دويدار، مبادئ الإقتصاد السياسي، الجزء الرابع، موفم النشر والتوزيع، الجزائر، 2004 ص220.

<sup>2</sup> - محمد عباس محرز، إقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2004 ص13.

<sup>3</sup> - محمد عباس محرز، إقتصاديات المالية العامة، ط3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004. ص147.

## ثانيا: الطابع الإجباري للضريبة

نقصد بالطابع الإجباري أن الضريبة تفرض وتصبح ديناً على المكلف بها، فيتم تحصيلها بطريقة إلزامية حتى لو تطلب الأمر الجوء إلى استخدام القوة العمومية، ولا يمتلك المكلف الإختيار في دفع والإمتناع عن دفع الضريبة. إضافة إلى أن تشريع الضرائب وتحديد مبلغها وتواريخ تحصيلها حق خاص تنفرد به السلطة التشريعية فلا يجوز للمكلف مناقشتها ومخالفتها في ذلك، وإنما الإنصياح وتنفيذ المواد القانونية التي يتضمنها التشريع الضريبي، ومع ذلك ومن أجل تقوية الضمانات القانونية لحماية المكلف بالضريبة من التجاوزات والتعسفات التي قد تصدر عن السلطة التنفيذية من خلال مصالحها الضريبية في جباية الضريبة، فإن الدستور قام بوضع مواد قانونية تجبر على إصدار قانون كلما تعلق الأمر بإحداث وتعديل وإلغاء ضريبة عن طريق السلطة التشريعية، بذلك يعمل القانون على توفيق بين حقوق الدولة وإلتزاماتها وحقوق المكلف بالضريبة وإلتزاماته<sup>1</sup>.

## ثالثا: الطابع النهائي للضريبة

تعتبر الضريبة شكل من أشكال إبراز وإظهار سيادة الدولة فهي توضع ثم بعد ذلك تحصل عن طريق السلطة والإجبار. ويفهم من لفظ الإجبار، الأمر المتمثل في إجبار المكلف بالضريبة من أدائها عبر طرق إدارية.

فالضريبة تفرض بطريقة أحادية (صادرة عن الدولة) ويحصل باستعمال الجبر، حيث يوجد جهاز كامل للجبر والعقوبات مؤلف بهدف إلزام المكلف بالضريبة على الدفع. يمكن أن يظهر الجبر في أنه تهديد بسيط، ففي حالة رفض وعدم أداء الفرد لواجباته الضريبية ينطلق هذا الجهاز في متابعة هذا المكلف من أجل إجباره على تخليص دينه<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - أحمد عبد السميع علام، المالية العامة المفاهيم والتحليل الإقتصادي والتطبيق، ط1، دار الوفاء لندنيا الطباعة والنشر، مصر، 2012 ص98.

<sup>2</sup> - Paul-marie GAUDMET : « finances publiques », tome 1, Edition montchrestien, Paris, 1981, page 23-

ويتم تحصيل الضريبة بصفة نهائية، بمعنى أنه إذا تم تحصيل الضريبة بطريقة قانونية فإنه لا يمكن استرجاعها ولا المطالبة بفوائد عنها إلا في حالة تم دفع الضريبة أكثر من القيمة المستحقة، فيحق له تقديم من أجل استرجاع المبلغ الذي يزيد على المقدار الواجب<sup>1</sup>.

### الفرع الثالث: مبادئ الضريبة

يقوم فرض الضريبة على مبادئ لكي تكون صالحة للتطبيق مع تحديد أساسها القانوني الذي تستند إليه لتكسب مشروعيتها في المجتمع، وتتمثل مبادئ الضريبة في:

#### أولاً: قاعدة العدالة والمساواة

أي التزام الدولة عند فرضها للضريبة، مراعاة تحقيق مبدأ العدالة والمساواة في توزيع الأعباء العامة بينهم، فقد رأى " آدم سميث " أنه يجب أن يساهم رعايا الدولة في النفقات الحكومية وفقاً لمقدرتهم النسبية (الضريبة النسبية)، ومنه يتحدد سعر نسبي للضريبة من دخل الفرد، ومن ثم فإن النسبة المقتطعة من وعاء الضريبة تكون دائماً واحدة، مهما كان مقدار المادة الخاضعة للضريبة.

لكن في العصر الحديث إتجه علماء المالية إلى فكرة الضريبة التصاعديّة بعدما عجزت الضريبة النسبية في تحقيق العدالة المنشودة، فتفرض هذه الضريبة بنسب تتغير بتغير قيمة الوعاء الضريبي، ولاشك أنّ الضريبة التصاعديّة تحقق قدراً أعلى من العدالة والمساواة بين المكلفين بها<sup>2</sup>.

#### ثانياً: اليقين (الوضوح)

يستوجب أن تكون الضريبة محددة تحديداً واضحاً دون أي غموض، فمن الأهمية أن يعلم المكلف بالضريبة مدى التزامه بالضريبة وقيمتها وكيفية ومواعيد دفعها وجزاءات التخلف

<sup>1</sup>- أحمد عبد السميع علام، المرجع السابق، ص 98.

<sup>2</sup>-سوزي عدلي ناشد، المالية العامة النفقات العامة، الإيرادات العامة، الميزانية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، الإسكندرية ،



عن أدائها، وذلك حتى يعلم المكلف بواجباته الضريبية، ومن ثم يستطيع الدفاع عن حقوقه ضد أي تعسف من جانب إدارة الضرائب، ولتحقيق مبدأ اليقين يجب مراعاة الاعتبارات التالية:

الوضوح في التشريع، بمعنى أن تكون النصوص واضحة وسهلة الأسلوب دون تعقيد وألا يحتمل اللفظ الواحد أكثر من معنى، وألا تحتمل الجملة أكثر من تفسير.

يجب أن تقوم السلطة الموكلة إليها فرض الضريبة وتحصيلها بإعداد النماذج السهلة والبسيطة والتي يفهمها عامة الممولين، وأن تساعد على تفهم القانون عن طريق منشوراتها ومقالاتها في وسائل الإعلام المختلفة<sup>1</sup>.

### ثالثاً: قاعدة الملائمة

تقضي هذه القاعدة بوجوب تنظيم أحكام الضريبة تتلاءم مع أحوال المكلفين، سواء من حيث اختيار وعاءها وأسلوب تحديده ومن النواحي المرتبطة بكيفية الجباية وموعدها وإجراءاتها، أي أن ميعاد تحصيل ضريبة ما يجب أن يكون في الوقت الذي يحصل فيه المكلف على دخله الخاضع للضريبة..

### رابعاً: قاعدة الاقتصاد في التحصيل

تقوم هذه القاعدة على مبدأ إلزامية تنظيم الضريبة بطريقة تكلف الدولة أقل نفقات ممكنة في التحصيل حيث يكون الإيراد من الضريبة وفيراً، حيث أن مبدأ الإقتصاد في النفقات المرتبطة بعملية تحصيل الضريبة. والذي يضمن للضرائب فعاليتها كمصدر أساسي للإيرادات العامة التي تعتمد عليها الدولة<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - ناصر مراد، بن عياد سمير، شروط فعالية النظام الضريبي الجزائري، مجلة الدراسات الجبائية، العدد3، 2013 ص402.

<sup>2</sup> - عزت عبد الحميد البرعي، مبادئ الإقتصاد المالي (المالية العامة)، الولاء للطبع والتوزيع، مصر 2005 ص265.

## الفرع الرابع: أهداف الضريبة

تساهم الضريبة في تحقيق الأهداف العامة ليس فقط الأهداف المالية والتي اقتصر عليها الضريبة في السابق وفقا لدور الدولة آنذاك، بل أيضا تدعم الضريبة كلا من الأهداف الإجتماعية والإقتصادية، ومن خلال هذه الخاصية سنتعرف على كيفية توظيف الضريبة من أجل تحقيق الأهداف العامة.

## أولا: الهدف المالي

أول هدف للضريبة يتمثل في الهدف المالي بالحصول على الإيرادات المالية اللازمة لتغطية النفقات العامة. إن الزيادة في الأعباء المالية المطلوبة من الدولة، نتيجة زيادة المهام الملقاة على عاتقها، وما يتطلبه من زيادة في النفقات، من أجل تحقيق أكبر حصيلة ممكنة، يعتبر هدفا لا يغيب عن أي سياسة ضريبية بصورة عامة في الوقت الحاضر<sup>1</sup>.

## ثانيا: الهدف الإقتصادي

يقوم على هدف تحقيق الإستقرار الإقتصادي باستخدامها كأداة تقييد في معالجة الأزمات على النحو التالي:

ففي فترات الانكماش يتم خفض معدل الضريبة لتشجيع الأفراد على الإنفاق.

وفي فترات التضخم يتم رفع معدل الضريبة لإمتصاص القوة الشرائية للأفراد.

كما تهدف الضريبة إلى التشجيع على الإستثمار، وذلك إما بإعفاء بعض المشاريع من الضرائب، وتخفيض معدل الضريبة عليها، والذي يوجه أنظار المستثمرين إلى القيام بهذه المشاريع وبالتالي زيادة إيرادات الدولة من الضرائب<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - فاطمة السويسي، المالية العامة-موازنة الضرائب، المؤسسة الحديثة الكتاب، ليبيا 2005 ص79.

<sup>2</sup> - فاضل مرشد حمدان محمود، المعالجة الضريبية لمعاملات المصارف الإسلامية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية التجارة، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، سنة 2005 ص 52.

## ثالثا: الهدف الاجتماعي

من أجل تقليل التفاوت بين طبقات المجتمع الواحد، فالإيرادات الضريبية تساهم عن طريق إعادة توزيع الدخل القومي لصالح الطبقات الفقيرة والهدف من ذلك تحقيق العدالة الاجتماعية، ورفع معدل الضريبة على بعض المنتجات الضارة "كالسجائر، الخمر...". لغرض الحد من الآفات الاجتماعية وعن طريق إعفاء الهيئات التي تهدف للنفع العام من الضرائب "المستشفيات، مؤسسات التعليم..."<sup>1</sup>.

## الفرع الخامس: الأساس القانوني للضريبة

توجد نظرتين رئيسيتين تم وضعهما من طرف المفكرين الماليين كحجة يستند إليهما لفرض الضريبة من طرف الدولة وإجبار المكلفين بتسديدها، وتتمثل هاتين النظريتين في مايلي:

## أولا: نظرية العقد الاجتماعي

برزت هذه النظرية في القرن الثامن عشر والتاسع عشر، بحيث برر أنصار هذه النظرية بأن الضريبة بأنها نتيجة تعاقد بين الدولة والأفراد مما يترتب عنه الإلتزام بمقتضاه بدفع الأفراد للضريبة لخزينة الدولة وكمقابل تلتزم الدولة بتوفير الحماية لهم ولأموالهم مع ضمان إنتفاعهم بهذه الأموال في شكل خدمات والتي تعود بالنفع على أفراد المجتمع، وكان أول من نادى بها جون جاك روسو<sup>2</sup>.

لقد اختلف رواد هذه النظرية حول طبيعة هذا العقد الذي يربط الدولة بالأفراد. فإعتبره البعض كآدم مسيئ عقد بيع خدمات حيث تقوم الدولة ببيع خدماتها من الأمن والتعليم وغيرها للأفراد مقابل إلتزامهم كمشتريين بدفع مثل هذه الخدمات في شكل ضريبة. وذهب البعض الآخر على اعتباره، كتيير Thiers، عقد شركة فالدولة هي عبارة عن شركة إنتاج كبيرة تتكون من شركاء لكل منهم مهام معينة يقوم بها تترتب عنها نفقات خاصة وتوجد أيضا إلى جانب النفقات

<sup>1</sup> - Pascal Idevert , OUEDRAOGO, coure de fiscalité ,LAM OUAGA institut Africain de management, janvier 2009,p11.

<sup>2</sup> - علي زغود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2011 ص 180.

الخاصة نفقات عامة متعلقة بالمهام الموكلة لمجلس إدارة الشركة أي السلطة التنفيذية تعود منفعتها على جميع الشركاء ومن ثم يتعين عليهم المساهمة في تمويلها وتعتبر هذه المساهمة على الضرائب التي تفرضها الدولة عليهم<sup>1</sup>.

### ثانياً: نظرية التضامن الإجتماعي

تتمثل هذه النظرية في أنّ الأفراد يسلمون بسيادة الدولة، فهي تقوم بإجبارهم والزامهم على دفع الضريبة، وهذا بصفتهم جزء من المجتمع وأعضاء فيه هذا المجتمع الذي يقوم كيانه على أساس أنّ التضامن الإجتماعي لا يشمل فقط أفراد الجيل الحالي، بل يمتد ليشمل الأجيال المستقبلية كما يلتزم كل فرد بدفع الضريبة المفروضة عليه، وذلك حسب المقدرة التكلفة لكل منهم<sup>2</sup>.

فالدولة حسب ما إعتبره ديير أنّها هي بمثابة شركة إنتاج كبيرة الحجم تتكون من شركاء ولكل منهم عمل معين يقوم به ويجب على هؤلاء الشركاء أن يساهم وفي تمويل هذه الشركة وهم المكلفون بالضريبة، وهناك رأي أن الضريبة هي بمثابة عقد تأمين حيث تلتزم الدولة مقابل دفع الأفراد للضرائب بتأمينهم على مختلف الضرائب التي يعترضون لها<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - عادل احمد حشيش، المرجع السابق، ص155.

<sup>2</sup> - حسن فليح خلف، المالية العامة، عالم الكتب الحديث للنشر والتوزيع، عمان، 2007 ص177 178.

<sup>3</sup> - حسن فليح خلف، المرجع السابق، ص 177 178.

## المطلب الثاني: مفهوم المهن الحرة

يعتبر العمل العنصر الأساسي في المهن الحرة، ويتطلب في ممارسة المهن الحرة توفر بعض الشروط أهمها التخصص والمعرفة الفكرية، فلا بد لصاحب هذه المهنة أن يكون قد حصل على مؤهل علمي معين، وقد يحتاج لممارسة مهنته إلى إجازة من جهات تنظيمية وقانونية معينة، وفي هذا المطلب نقوم بالإحاطة لمعنى المهن الحرة الشامل من خلال تعريفها وذكر الخصائص التي تميز المهن الحرة، وكذا أنواعها.

### الفرع الأول: تعريف المهن الحرة

يقصد بالمهن الحرة بأنها كل عمل يمارسه صاحبه لحسابه الخاص، ويهدف من ذلك إلى تقديم خدمة عامة، والمهن الحرة عبارة عن أعمال يمارسها أفراد يتمتعون بخبرات وتخصصات عالية، ويقدمون خدماتهم معتمدين على الجهد الذهني وتخصصاتهم وخبراتهم وهذه المهن يأتي ربحها من العمل بصفة أساسية، ولا يدخل رأس المال إلا بصفة ثانوية، فهي تقوم على الممارسة الشخصية لبعض العلوم والفنون، وغالباً ما يقصد بالمهن غير التجارية، المهن الحرة كالتبيب والصيدلاني والمهندس ومدقق الحسابات والمحامي<sup>1</sup>.

ومن الممكن تصنيف من تعرض بالتعريف للمهن الحرة سواء من جانب الكتاب والقضاء والادارات المالية إلى طائفتين:

- **الطائفة الأولى:** ركزت في تعريفها على الاستقلال في العمل والاعتماد على العمل الذهني وضالة رأس المال وانعدامه في بعض الأعمال، ويعرفها بعض الكتاب على أن المهن الحرة هي المهن التي تتضمنها قوانين ولوائح خاصة يكون مصدرها العمل، وقوامها العنصر الذهني مع انتفاء رابطة التبعية والخضوع لإشراف الغير، أي يمارسها الشخص مع استقلاله قانونياً واقتصادياً عن الغير، وقد عرفها البعض بأنها المهن التي يكون قوامها وضع ثمرات العلم

<sup>1</sup>-أيمن راشد صادق حماد، الضرائب على أرباح المهن الحرة في فلسطين، مذكرة ماجستير في النازعات الضريبية، جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين، 2004، ص 88.

والخبرة والنشاط العقلي في خدمة الغير، عن طريق الممارسة الشخصية الحرة لبعض العلوم والفنون، ممارسة ترمي إلى الكسب ولا تدخل في عداد الأعمال التجارية.

- **الطائفة الثانية:** فقد ركزت في تعريفها المهن الحرة على الجميع صفات وخصائص للمهن الحرة واعتبرتها مقومات أساسية يجب توافرها في المهن لكي تكون مهن حرة. وقد عرفها البعض على أنها تعتمد على خبرة خاصة وتنظيمها قوانين ولوائح معينة، على أن يزاولها الشخص محتفظاً باستقلاله في العمل دون أن يكون مرتبطاً برابطة التبعية مع الغير، وقد ذكر أحد الكتاب بأن المقصود بالمهنة الحرة هي كل ما توافر بها:

- أن يكون قوامها الرئيسية والعمل.
- أن يتوافر في من يزاولها الثقافة العلمية والكفاءة الممتازة.
- أن يزاول صاحب المهنة عمله بصفة مستقلة.
- أن يكون القصد من مزاولتها هو الكسب<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: خصائص المهن الحرة

هناك مجموعة من السمات والخصائص التي تميز هذه المهن الحرة وأهمها:

يتقاضى صاحب المهنة أتعاب مقابل تقديم خدمات لأفراد المجتمع، ويتمثل صافي دخله بالفرق بين ما أنفق عليها من مصروفات وما حصل عليه من أتعاب.

ضريبة قوامها العمل ولا تحتاج إلى رأس مال.

بعض هذه المهن تتطلب أن يودع العميل مبلغاً لدى صاحب المهنة مقدماً للإيفاء منه على الخدمات المراد تقديمها<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - عرفان فوزي محمد، الضريبة على إيرادات المهن الحرة، الطبعة الأولى، د.ذ.د.ن، القاهرة 2014 ص 6 و7.

<sup>2</sup> - هيفاء سعيد فتوحى الحداد، ترشيد عملية الفحص الضريبي للمهن، مجلة تنمية الرافدين، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، المجلد 28، العدد 84، 2006 ص 128.

\_ تفرض على الارباح التي تنتج عن مزاوله المهنة بصفة مستقلة أي أن صاحب المهنة الحرة يمارس نشاطه على أساس الاستقلال وه وما يضمن للعميل أن علاقته أن علاقته مع صاحب المهنة الحرة لا تخضع لتوجيهات خارجية.

\_ ضريبة شخصية فالقائم بهذه المهنة هو دائما شخص طبيعي بل وحتى إذا إتخذت الممارسة شكل الشركة فإن ذلك يتم عادة بواسطة شخص طبيعي<sup>1</sup>.

### الفرع الثالث: أنواع المهن الحرة

تختلف أنواع قطاع المهن الحرة من مجال إلى آخر فهناك المهن القانونية، والتقنية والطبية وكذا الفنية، وفيها من تعتمد في سير المهام على الخبرات ويكون العمل هو العنصر الأساسي لديها، ومن تعتمد على الكفاءات العلمية والشهادات.

#### أولاً: فئة المهن القانونية

**1. مهنة المحاماة:** تعد مهنة المحاماة من أقدم النشاطات المهنية الحرة، التي تطرق المشرع الجزائري إلى تعريفها في المادة 02 من القانون رقم 07-13، يتضمن تنظيم مهنة المحاماة حيث نصت: " المحاماة مهنة حرة مستقلة تعمل على حماية وحفظ حقوق الدفاع وتساهم في تحقيق العدالة واحترام مبدأ سيادة القانون"<sup>2</sup>.

ويتجلى من خلال نص المادة المذكورة أعلاه، أنّ الشخص الذي يمارس هذه المهنة التي كيفت بأنها حرة ومستقلة والتي يتمحور دورها حول مساعدة السلطة القضائية من أجل الوصول إلى تحقيق العدالة في المجتمع، لكن من أجل الوصول إلى مساعدة الهيئات القضائية، لا بد أن يكون الشخص الذي يمارس هذه المهنة، حاصلا على مستوى متميز من العلم والمعرفة والتخصص في معظم فروع القانون، خاصة الجانب الإجرائي، لأن دور المحامي لا يتوقف في مساعدة العدالة فقط ولكن يعتبر كذلك هيئة دفاع، إذ هو المدافع على حقوق

<sup>1</sup> - محمد السيد الفقى، تحرير خدمات المهن الحرة، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، 2007، ص7.

<sup>2</sup> - القانون رقم 07-13 المؤرخ في 24 ذي الحجة 1434 الموافق ل 29 أكتوبر 2013، يتضمن تنظيم مهنة المحاماة، جريدة رسمية عدد 55.

وحريات المواطنين، وعليه فإن للمحامي دورا لا يمكن الاستهانة به في مجال تحقيق العدالة، فيقال بأن العدالة هي النتيجة الطبيعية لحوار بين قاضي مستقل ونزيه وبين محامي حر وأمين، ومنه فالمحامي ليس مجرد عون للعدالة وإنما هو نصف العدالة<sup>1</sup>.

ويخضع تحديد أتعاب المحامي لاتفاق حر بين المحامي والموكل، ويمكن أن يحدد للمحامي أجر بموجب اتفاق وعقد بينه والمؤسسة على أن يتقاضى أتعابه في شكل أجر شهري وفصلي وسنوي<sup>2</sup>.

**2. التوثيق:** عرف المشرع الجزائري الموثق في نص المادة 03 منه بأنه: "الموثق ضابط عمومي مفوض من قبل السلطة العمومية يتولى تحرير العقود التي يشترط فيها القانون الصيغة الرسمية وكذا العقود التي يرغب الأشخاص إعطاءها هذه الصيغة"<sup>3</sup>.

تتعدد مهام الموثق، وأهمها تحرير الورقة الرسمية والوثائق الأخرى ولذلك وجب أن يكون الموثق مؤهلا بحيث لا يوجد مانع شخصي يجعله غير مؤهل لتحرير الوثائق الرسمية وقت تحرير الوثائق الرسمية كأن يكون قد عزل من وظيفته، ويسند لكل موثق مكتب عمومي ويقوم بتسييره لحسابه الخاص وتحت مسؤوليته.

تتلخص مهامه أيضا في ضمان حسن سير الخدمة العمومية بإضفاء الرسمية على العقود والتصرفات التي يحررها ويسلمها للإيداع ويسهر على احترام الإجراءات المنصوص عليها في قانون التسجيل وتقديم العقود في الآجال المقررة بموجب القانون<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - محند واعمر بودة، المركز القانوني للمنظمات المهنية، اطروحة دكتوراه، تخصص القانون، جامعة مولود معمري، كلية الحقوق والعلوم السياسية،

<sup>2</sup> - أمال زمام، مرجع سابق ص 25.

<sup>3</sup> - القانون رقم 06-02، المؤرخ في 21 محرم عام 1427 الموافق ل 20 فبراير 2006، يتضمن تنظيم مهنة التوثيق، جريدة رسمية عدد 14.

<sup>4</sup> - المادة 10 من نفس القانون.



إن المهام والصلاحيات التي خولها المشرع للموثق يتقاضى بمقابلها أتعاب تكون مقابل الخدمات التي يؤديها للزبائن، وكيفية حساب أتعابه محددة بموجب المرسوم التنفيذي 08 - 2243 الخاص بأتعاب الموثق<sup>1</sup>.

### ثانياً: فئة المهن التقنية

هي المهن التي تستعمل الخيرات الفنية الخاصة بالعلوم القانونية، على سبيل المثال محافظ الحسابات.

**1. محافظ الحسابات:** نظراً لأهمية مهنة محافظ الحسابات حرص المشرع الجزائري كل الحرص على التنظيم الجيد لها، ليكون أداؤها جيداً، وهذا ما جاء في القانون 08-91 الصادر سنة 1991 المتعلق بالمهنة محل الدراسة، والغي هذا القانون بالقانون 01-10 المؤرخ في 29 جوان 2010<sup>2</sup>.

تعتبر من المهن الحرة التي تمارس تحت وصاية وزارة المالية، ويمارس محافظ الحسابات مهمة الرقابة الخارجية على الشركات التجارية والمدنية والهيئات التي يعين فيها والخاضعة للرقابة، ويعتبر من أنواع التدقيق الحسابي الخارجي Audit، فهذه الأخيرة تنقسم إلى نوعين من الرقابة، الرقابة الحسابية الداخلية والرقابة الحسابية الخارجية، والتدقيق الذي يمارسه المحافظ تم تعريفه بأنه الفحص الذي يقوم به المحترف والمهني ذو الكفاءة والمستقل عن المؤسسة<sup>3</sup>.

### ثالثاً: المهن الطبية

تعتبر من المهن الحرة وزارة الصحة هي المسؤولة عن ترخيص أصحاب المهن الذين يمارسون المهن الطبية التالية المعترف بها في القانون: طب عام، طب أسنان، صيادلة...

<sup>1</sup> - المرسوم التنفيذي 08-2243 الخاص بأتعاب الموثق.

<sup>2</sup> - طيطوس فتحي، محافظ الحسابات في الجزائر، العدد التاسع، جامعة د طاهر مولاي، سعيدة، الجزائر

<sup>3</sup> - أمال زمام، المرجع السابق، ص 31.

**1. الأطباء:** يقوم الطبيب وجراح الأسنان بالدفاع عن صحة الإنسان البدنية والعقلية، وفي التخفيف من المعاناة الجسدية والمعنوية، ضمن احترام حياة الفرد وكرامته الإنسانية دون تمييز من حيث الجنس والسن والعرق والدين والجنسية والوضع الاجتماعي والعقيدة السياسية وأي سبب آخر في السلم والحرب<sup>1</sup>.

#### رابعاً: المهن الفنية

تختلف عن باقي فئات المهن في أنها لا تعتمد على الكفاءات العلمية والشهادات غالباً، بل على الخبرات الفنية ومواهب أصحابها لتقديم خدماتها الجمهور والزبائن كالكتاب والموسيقيين والرسامين، والتي تختلف جودتها بحسب الممارسة الشخصية في كل فن من الفنون.

لكل فئة من المهن الحرة التي سبق لنا ذكرها نقابة تتضمنها، وهي عبارة عن هيئات تتعهد بضمان احترام أعضاء المهنة الحرة للقوانين واللوائح التي تحكم المهنة وسلوك من يمارسونها، وكذلك العلاقات فيما بين هؤلاء وبين عملائهم والجمهور.

#### الفرع الرابع: تمييز المهن الحرة عن غيرها من الأعمال المشابهة

**1. الأعمال التجارية والصناعية:** يعتمد النشاط المهني بتحديد نتيجة أعماله على ثلاثة أسس وهي أساس الاستحقاق وأساس النقدية أوخليط بينهما، فيما نجد أن المشاريع التجارية والصناعية لا تأخذ إلا بمبدأ الاستحقاق لاحتساب نتيجة أعمالها في نهاية السنة، وهناك أيضاً مجموعة من المميزات التي تميز أرباح المهن الغير تجارية عن المهن التجارية والصناعية وهي:

أنها تخضع لصافي الأرباح السنوية وتسري بصورة مباشرة على الإيرادات الصافية والتي يحققها أصحاب المهن الحرة والمهن غير التجارية وذلك بعد استبعاد تكاليف الحصول على الإيرادات من إجمالي الإيرادات.

<sup>1</sup> - أمال زمام، المرجع السابق، ص 17.

هي ضريبة نوعية، ذلك أنها تسري على نوع معين من أنواع الدخول وهو دخل العمل المستقل الذي يحتاج إلى بعض الأدوات الرأسمالية على اعتبار أن عنصر العمل هو العنصر الأساسي لفرض هذه الضريبة وإلا خضعت إيرادات المكلف لضريبة الأرباح التجارية والصناعية.

ضريبة عينية، وذلك لأنها تحتوي على بعض عناصر التشخيص وهي ضريبة عينية لأن هذا هو الشأن في: كلفة الضرائب النوعية التي لا تستطيع أن تضع في الحساب المقدرة التكلفة الكلية للمكلف، إلا أن بعض التشريعات كالتشريع المصري حاول أن يضيف على هذه الضريبة بعض عناصر التشخيص متمثلاً في إعفاءات الأعباء المعيشية والأعباء العائلية، وإعفاء بعض أعضاء النقابات المهنية في سنوات مزاولتهم المهنة الأولى<sup>1</sup>.

ومعيار التفرقة بين المهن الحرة والأعمال التجارية هو الغرض من تلك المهن بحيث لو كان الغرض منها مباشرة عمليات تتعلق بأشياء مادية، فهي من المهن الخاضعة للضريبة على الأرباح التجارية، وإذا كان العمل منها إنتاج عمل يعد ثمرة للمواهب والنتاج العلمي فلا تعد الأرباح الناتجة عن بيع ثماره للغير أرباحاً تجارية تخضع للضريبة على الأرباح التجارية، وهذا يميز العمل الذي يتناول إنتاج السلع وبيعها عن الأعمال الفكرية، وعلى أساس هذا الوصف فإن الشركة لا يمكن أن تمارس مهنة ما<sup>2</sup>.

**2. العمل المأجور:** ما يميزها هو أن النشاط المهني مستقل في تنفيذ العقد دون الخضوع لجهة تنظيمية وإدارية طبقاً لما يتمتع به من علوم وخبرات وفقاً لمتطلبات مهنته، أما العمل المأجور فه ويمتاز بوجود رابطة التبعية بين العامل ورب العمل ويخضع تنفيذ العقد الذي يربطهما لعقد العمل المبرم بينهما، فالمهني الحر يكون مسؤولاً عن أخطائه مباشرة إزاء زبائنه بالإضافة لملكته لوسائل العمل، بينما الأجير فلا يكون مستقلاً في تنفيذ عقد العمل ويكون رب العمل هو المسؤول عن أخطائه المهنية، فالمعيار الأساسي للتفرقة بينهما هو علاقة التبعية، التي تقضي إدارة ومراقبة العمل من طرف رب العمل، ويعتبر معيار التبعية متوفر إذا كان

<sup>1</sup> - محمد عبد الله محمود جمعة، التهرب الضريبي لدى أصحاب المهن الحرة، مذكرة ماجستير في المنازعات الضريبية، جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين، 2004 ص53.

<sup>2</sup> - محمد السيد الفقى، تحرير خدمات المهن الحرة، د.ط، دار الجامعة الجديدة، 2014 ص8 ص9.

المهني يخضع إلى رقابة وتوجيه وأوامر رب العمل واحترام ساعات العمل وتلقي مبلغ من المال محدد من رب العمل، ويسمى الأجر بينما في المهن الحرة يسمى الأتعاب<sup>1</sup>.

**3. المهن الغير تجارية:** هذه المهن تعتمد على عنصر العمل بصفته الأساسية، ويزاولها الشخص بصفة مستقلة أي يكون حراً في مزاولتها فلا أهمية للنفقة بين المهن الحرة، وبين المهن غير التجارية طالما أنهما يشتركان معا في ضريبة واحدة من حيث أحكام الربط والتحصيل وسعر الضريبة، والإقرارات الضريبية، وتظهر أهمية للنفقة في أن المشرع خص أصحاب المهن الحرة ببعض المميزات التي لا يتمتع بها أصحاب المهن غير التجارية عموماً، فسمح لهم بإعفاء مؤقت من الضريبة عند مزاوله النشاط.

\_ تسري المهن غير التجارية على الأعمال المدنية، التي يكون العنصر الأساسي فيها العمل دون ضرورة، أن يكون صاحبها حاصلًا على شهادة عليا وتصريح خاص بالمزاوله.

المهن التي يطلق عليها مهن غير تجارية، يمكن لأي فرد أن يزاولها في حدود قدراته ومواهبه دون تأهيل علمي، كالموسيقى والنحات والمغني فهي مهن مفتوحة، أما المهن المغلقة، والتي لا يمكن للفرد أن يمارسها إلا إذا توافرت فيه مقومات العمل المهني المتطور، مثل مهنة الطب والمحاماة والمحاسبة<sup>2</sup>.

### المطلب الثالث: مفهوم الضريبة على المهن الحرة

الضريبة على المهن الحرة تسري على المهن التي تقوم أصلاً على أساس الخبرة والنشاط الذهني المسبوق بتأهيل علمي، في حين أن المهن غير التجارية تسري على الأعمال المدنية، التي يكون العنصر الأساسي فيها العمل دون ضرورة أن يكون صاحبها حاصلًا على شهادة عليا، وتصريح خاص بالمزاوله، وعلى ذلك يمكن القول أن المهن المفتوحة والتي يمكن لأي فرد أن يزاولها في حدود قدراته ومواهبه، دون سبق تأهيل علمي كالموسيقى والنحات والمغني... الخ يطلق عليها مهن غير تجارية، أما المهن المغلقة والتي لا يمكن للفرد أن

<sup>1</sup> - أمال زمام ، المرجع السابق، ص13.

<sup>2</sup> - عرفان فوزي محمد، الضريبة على إيرادات المهن الحرة، ط2، د.د.ن، القاهرة، 2014، ص12.

يمارسها إلا إذا توافرت فيه مقومات العمل المهني المتطور، مثل مهنة الطب، والمحاماة، والمحاسبة... إلخ فهذه يطلق عليها المهن الحرة<sup>1</sup>.

تخضع المهن الحرة إلى نوعين أساسيين بحسب الطبيعة المادة الخاضعة لها وسنتطرق لهما في فرعين الضرائب على الدخل (الفرع الأول) و الضرائب على رأس المال (الفرع الثاني).

### الفرع الأول: الضرائب على الدخل

وُضعت القواعد الأساسية لتحديد المكلفين الخاضعين للضريبة على الدخل في قانون ض.م.و.ر.م، بحيث إتسمت عند إقرارها بالشمولية التي وسعت مجال تطبيقها، وفي هذا الفرع سنطرق لكل ما يخص الضريبة على الدخل.

#### أولاً: تعريف الدخل

لتحديد تعريف للدخل يجب التطرق لتعريفاته الثلاثة التعريف الكلاسيكي والإقتصادي والجبائي.

يقصد بالتعريف الكلاسيكي للدخل " إنه مبلغ نقدي ناتج عن مصدر ثابت، قد يكون رأس المال والعمل وتركيبتيهما معا، بصفة دورية منتظمة وبصورة متجددة"، وكما يتضح من هذا التعريف بأنه يتضمن عنصرين هما الشكل النقدي، والثبات والدورية، و التعريف الإقتصادي للدخل هو " الزيادة النقدية في قيمة السلع والخدمات التي يستهلكها الشخص خلال فترة زمنية معينة"، أما التعريف الجبائي فهو يجمع بين التعريفين السابقين، حيث أنّ التعريف الكلاسيكي هو الأشمل، لكن وفي كل الحالات يتم الحصول على الدخل من خلال ممارسة نشاط بصفة إعتيادية من طرف المكلف بالضريبة<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> عرفان فوزي محمد، المرجع السابق، ص12.

<sup>2</sup> - محمد عباس محرز، مرجع سابق، ط4، 2008، ص89.

## ثانياً: أنواع الضرائب على الدخل

تقرض ضريبة واحدة على مجموع الدخل الذي يحققه الفرد من عدة مصادر، وهي ما يطلق عليها الضريبة على الدخل الإجمالي، وتأخذ الضرائب على الدخل شكلين رئيسيين وهما:

1. **الضريبة على الدخل الإجمالي:** تتمثل فيما يحصل عليه الممول من إيرادات دون خصم تكاليفها. ويعرفها المشرع الجزائري في المادة 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنها: "تؤسس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى "الضريبة على الدخل الإجمالي" وتقرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة"<sup>1</sup>.

تتميز الضريبة على الدخل الإجمالي بالخصائص الآتية:

- تطبق على دخل الأشخاص الطبيعيين:

- ضريبة سنوية: تستحق الضريبة كل سنة على أساس الأرباح والدخول التي حققها للمكلف بالضريبة والتي تحصل عليها خلال السنة.
- ضريبة إجمالية: تقع على الدخل الإجمالي الصافي، الذي يتحصل عليه بعد طرح من الدخل الإجمالي الخام التكاليف المنصوص عليها قانوناً.
- ضريبة تصاعدية: يتم حساب الضريبة بتطبيق سلم تصاعدي مقسم إلى شرائح من الدخل، الذي يسمح بتقديم معتدل تصاعدي كذلك، بشكل يكون فيه العبء الضريبي الملقى على عاتق المكلف بالضريبة، أكثر أهمية كلما زاد دخله.
- ضريبة أحادية: يضم كل فئات الدخل.

<sup>1</sup> - المادة 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الصادر في سنة 2022.

• ضريبة تصريحية: مادام أنه يوضع ويحصل عن طريق جدول وقائمة اسمية على أساس التصريحات بالدخول المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة<sup>1</sup>.

- تطبق على أرباح الأشخاص المعنويين:

نصت المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة على أنه: "تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح والمداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة 136"، وتسمى هذه الضريبة بالضريبة على أرباح الشركات<sup>2</sup>، وهي ضريبة نسبية مباشرة تقتطع سنوياً وبصفة نهائية واجبارية ودون أي مقابل من طرف ولصالح الدولة، وفقاً لقواعد قانونية على الأرباح التي يحققها الأشخاص المعنويون الخاضعون إجبارياً لنظام الريح الحقيقي، وهذا حسب مقدرتهم التكليفية من أجل تحقيق المصلحة العامة<sup>3</sup>.

- وتتمثل مزايا هذه الضريبة في:

• الشفافية: النظرة الإجمالية لمجموع أرباح المكلف وطريقة تحديد الريح.

• البساطة: تسهيل عملية مسك الملفات الضريبية ومراقبتها.

• الإقتراب من العدالة: وذلك بالغاء التمييز بين الشركات العمومية والخاصة وأيضاً بين الشركات الوطنية والأجنبية<sup>4</sup>.

## 2- الضرائب النوعية على فئات الدخل: تفرض الضرائب النوعية على فئات الدخل

المختلفة، على أساس مصدر كل دخل، وفي هذا النوع تتعدد الأوعية الضريبية التي تفرض على أساسها الضريبة، فالشخص الواحد من الممكن أن يقوم بعدة أنشطة

<sup>1</sup> - محمد عباس محززي، اقتصاديات المالية العامة، ط4، ديوان المطبوعات الجامعية، 2008 ص97.

<sup>2</sup> - المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الصادر في سنة 2022.

<sup>3</sup> - يوسف مامش ناصر دادي عدون، أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي، ط1، دار المحمدية، الجزائر 2008 ص 210.

<sup>4</sup> - يوسف مامش ناصر دادي عدون، المرجع السابق، ص 214.

وبالتالي تتعدد الضرائب المفروضة عليه بحسب كل دخل، فتفرض ضريبة على الدخل الناتج من رأس المال العقاري (ملكية العقارات) والدخل الناتج من رأس المال المنقول (ملكية الأوراق المالية) والدخل الناتج عن العمل (الأجور والمرتببات والمهن الحرة) والدخل الناتج عن العمل ورأس المال (الأرباح التجارية والصناعية). ويمتاز هذا النظام بتتوع أحكام الضريبة المطبقة بحسب مصدر كل دخل وطبيعته، من حيث أسلوب تقدير المادة الخاضعة للضريبة وتحصيلها ومعدل الضريبة ذاتها<sup>1</sup>، يسمح الأخذ بالضريبة على فروع الدخل للسلطات الضريبية زيادة وتخفيض بعض الضرائب، بصورة مرنة وبحسب الظروف الاقتصادية والاجتماعية للمكلف.

من الناحية النظرية لو قمنا بالمقارنة بين نوعي ضريبتنا الدخل " الضريبة على الدخل الإجمالي، الضرائب النوعية على فئات الدخل"، نجد أن الضريبة الأولى هي الأفضل لأنها تأخذ في الاعتبار المقدرة التكليفية للمكلف بالضريبة إلا أن العمل بها يحتاج إلى جهاز فني متقدم وإن كانت الضريبة على فروع الدخل أكثر يسرا ومرونة في التطبيق، ولكن لا تخل ومن العيوب وأهمها ما يتعلق بالعدالة في توزيع الأعباء العامة<sup>2</sup>.

### الفرع الثاني: الضرائب على رأس المال

تفرض الضريبة على رأس المال عوضا عن الدخل يطلق عليها أيضا الجبايات المالية، وسنذكر تعريفها أهم خصائصها، وأنواعها.

#### أولا: تعريف رأس المال

يعرف رأس المال من الناحية الضريبية بأنه ما يمتلكه الفرد من أصول مادية أو معنوية منقولة وغير منقولة للتقييم سواء كانت مستغلة وعاطلة عن الإنتاج في لحظة معينة، ومن هذا التعريف يمكن تحديد بعض الخصائص لهذه الضريبة:

<sup>1</sup> - محمد عباس محرز، المرجع السابق، ص 96.

<sup>2</sup> - محمد حمر العين، المرجع السابق، ص 33.



أنه قابل للتقييم المادي وبالتالي تستثنى الأموال غير القابلة للتقييم النقدي مثل القضايا المعنوية.

أن قيمة رأس المال تحدد عند لحظة زمنية معينة قيمته أي قابلة للتغيير في أي لحظة بالزيادة أو النقصان.

إخضاع رأس المال للضريبة يخفف العبء الضريبي على الدخل<sup>1</sup>.

### ثانياً: أنواع الضرائب على رأس المال

تنقسم الضرائب على رأس المال استناداً إلى دوريتها إلى نوعين أساسيين:

**1. الضريبة على رأس المال التي تدفع من الدخل:** في الحقيقة تخص هذه الضريبة الدخل، لكنها تقوم على رأس المال مادام أنها تضم عناصر الثروة المحصل عليها، وقد تكون الضريبة على رأس المال التي تدفع من الدخل وحيدة تفرض من جانب الدولة وتسمى بالضريبة الواحدة، وقد تمون إحدى الضرائب التي يقرها التشريع الضريبي وتسمى بالضريبة التكميلية<sup>2</sup>.

يتم تحديد رأس المال بموجب القانون، ويكون سعرها عادة منخفضاً حتى لا يؤثر على كيان رأس المال وضمان دوريتها وتجديدها.

**2. الضرائب العرضية على رأس المال:** تمس هذه الضريبة رأس المال في مادته وفي ذاته بمناسبة بعض الوقائع والحالات، وتنقسم هذه الضريبة إلى ثلاثة أنواع:

**أ. الضريبة الإستثنائية على رأس المال:** تفرض هذه الضريبة على رأس المال بصورة إستثنائية، في حالات الحروب والأزمات، مما يضطر الدولة لمواجهة الزيادة في

<sup>1</sup> - عبد السلام فنغور، تحليل السياسة الجبائية في الجزائر منذ إصلاحات 1992: تقييم وآفاق، أطروحة دكتوراه في العلوم الإقتصادية تخصص اقتصاد التنمية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم العلوم الإقتصادية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2016/2017 ص 36.

<sup>2</sup> - محمد عباس محرز، المرجع السابق، ص 100.

النفقات، إلى فرض ضريبة مرتفعة المعدل على رؤوس الاموال للحصول على ما تحتاج إليه من إيرادات<sup>1</sup>.

**ب. الضريبة على فائض القيمة:** تعد الضريبة على فائض القيمة ضريبة على رأس مال، حيث تتخذ هذه الضريبة من الثروة (الثابتة والمنقولة) وعاء لها، فإذا ما وقعت زيادة على رأس مال شخص ودخله فهذه الزيادة تخضع بدون شك إلى الضريبة العادية لكن في حالة خاصة مثل الزيادة على القيمة العقارية والمنقولة، ومن الأفضل خضوع هذه الزيادة لضريبة أخرى، ولكن هذه الزيادة يمكن أن تكون مؤقتة وظاهرية في بعض الأحيان، لذا من الضروري تخفيف سعر هذه الضريبة وتضييق نطاق تطبيقها<sup>2</sup>.

**ج. الضريبة على التراكات:** وهي الضريبة التي تفرض ثروة المتوفي عند إنتقالها إلى الورثة، ولا يخلو أي نظام ضريبي في العالم من هذه الضريبة إستناداً للمبررات التي يقدمها الكتاب حوله هذه الضريبة، إذ يراها البعض أنها تصحيح للأجزاء التي فلتت من الإقتطاعات الضريبية على مدار فترة تراكم الثروة، وتتخذ هذه الضريبة شكلين:

- الضريبة على مجموع التركية: تقوم الدولة باقتطاع حقوقها الضريبية قبل توزيع التركة على الورثة ويتم توزيع صافي التركة.

- الضريبة على نصيب كل الوارث: يتم فرض الضريبة بعد تحديد نصيب كل وارث، وتختلف الضريبة باختلاف قيمة التركة ودرجة القرابة<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - محمد عباس محرزوي، المرجع السابق، ص 103.

<sup>2</sup> - محمد لعلاوي، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015/2014 ص 27.

<sup>3</sup> - عبد السلام فنغور، المرجع السابق، ص 38.

## المبحث الثاني: طبيعة الضرائب على المهن الحرة

يتم فرض الضريبة وتحصيلها بأساليب فنية مختلفة تختارها الدولة بإتباع ما يناسبها من أساليب وطرق للإقتطاع الضريبي بداية بتحديد الأوعية الضريبية وأساليب الإقتطاع المباشر وغير المباشر، فضبط التفاصيل الدقيقة لعمليات فرض الضرائب وتحصيلها يتولاها التشريع الضريبي من خلال النصوص القانونية والتشريعية، أيضاً تحديد طرق الربط والتحصيل وإجراءات الرقابة والنظر في الشكاوى والمنازعات، وهذا ما يشكل خصائص النظام الضريبي بجوانبه الفنية.

### المطلب الأول: التنظيم الفني للضريبة

لتحديد الوعاء الضريبي هناك طريقتين: أولاً التحديد الكيفي للوعاء (الفرع الأول) وطريقة التحديد الكمي (الفرع الثاني).

#### الفرع الأول: التحديد الكيفي للوعاء

تتم المفاضلة بين الأنواع الموجودة في الضرائب في ظل هذه الطريقة وذلك بـ:

#### أولاً: المفاضلة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة

عند تحديد وعاء المفاضلة بين النوعين، يتاح للسلطات الإختيار بين النوعين، فتقسيم الضرائب إلى هذين النوعين يعد الأكثر شيوعاً عند تحليل النظرية العامة للضريبة، فالضرائب المباشرة هي التي تفرض على قيمة ما يحققه المكلف وما يمتلكه من عناصر رأس المال<sup>1</sup>.

فهي تصيب المادة الخاضعة بشكل مباشر وهي ضرائب يتحملها الممول نفسه ولا يستطيع نقل عبئها إلى الغير، ويشتمل هذا النوع على الضرائب التي تمس الدخل والضرائب التي تمس رأس المال، أما الضرائب غيرالمباشرة فهي التي تصل إلى الدخل والمال بطريقة غير

<sup>1</sup> - عبد الناصر النور، الضرائب ومحاسبتها، ط1، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان 2002، ص 88.

مباشرة ويكون ذلك أثناء استعماله وتداوله حيث يتمكن المكلف من خلال هذا النوع من نقل عبئ الضريبة إلى أشخاص آخرين<sup>1</sup>.

### ثانياً: المفاضلة بين الضرائب النسبية والتصاعدية

الضريبة النسبية تكون إذا ما تحدد سعرها بنسبة مئوية لا تغير قيمة المادة الخاضعة للضريبة كما يفضل المالىين التقليديين الضريبة النسبية على التصاعدية إستناداً للعديد من المبررات أهمها مايلي:

\_ أن الضريبة النسبية تحقق المساواة في المعاملة بين الأفراد.

\_ تعتبر في نظرهم ثمناً للخدمة العامة.

\_ أنها لا تحقق الميل للإدخار والإستهلاك وبالتالي تعوق الإنتاج.

والضريبة التصاعدية تفرض بأسعار مختلفة تبعاً لإختلاف قيمة المادة الخاضعة للضريبة وتكون هذه الزيادة إما إجمالية عندما تزداد قاعدة التأسيس على مستوى واحد من المكلفين<sup>2</sup>.

### الفرع الثاني: طريقة التحديد الكمي

في هذا المجال عادة ما تتاح أمام الجهات الضريبية الطرق التي يبينها الشكل الموالي لتحديد قيمة الوعاء الضريبي، وحسب هذه الطريقة يتم اختيار الأسلوب الأمثل لتحديد قيمة الوعاء الضريبي.

### أولاً: التقدير المباشر

وهو أن يكون تقدير الوعاء بطريقة مباشرة ويأخذ شكلين:

<sup>1</sup> - قاشي يوسف، المرجع السابق، ص 12.

<sup>2</sup> - نبق بوبكر ومخولفي الطاهر، بدرابي يحي، دراسة مدى تحقق العدالة الضريبية في الواقع-الضريبة على الدخل أنموذجاً، مجلة العلوم الإدارية والمالية، المجلد 05، العدد 01، 2021 ص311.

**1. إقرار المكلف:** يقوم المكلف بتقديم تصريح (إقرار) لإدارة الضريبة عن نتيجة أعماله، كما هو مثبت في دفاتره وسنداته، وتصطدم هذه الطريقة بإمكانية لجوء الممول للتقليل من قيمة المادة الخاضعة للضريبة المصرحة، وبذلك يتهرب جزئياً من الضريبة<sup>1</sup>.

**2. الإقرار المقدم من الغير:** حسب هذه الطريقة فإنّ تقديم التصريح إلى إدارة الضرائب، يكون من طرف شخص آخر غير المكلف بالضريبة، ويشترط أن تكون علاقة قانونية تربط بين المكلف بالضريبة وشخص الغير، وتطبيق هذه الطريقة تعد أكثر ملائمة لتحديد المادة الخاضعة للضريبة خاصة أن الغير لا تكون له مصلحة في إخفاء مقدار الدخل والتهرب من الضريبة<sup>2</sup>.

### ثانياً. التقدير غير المباشر

يأخذ هذا التقدير صورتين ويكون تقريبي مبني على دلائل وقرائن لا تمتاز بالدقة التامة.

**1. التقدير على أساس المظاهر الخارجية للمكلف:** بموجب هذا التقدير فإنّ إستناد المكلف إلى بعض المظاهر الخارجية، مثل سكنه وما لديه من السيارات ونمط المعيشة ومستوى الرفاهية بتقدير معيار دخل المكلف وبالتالي الضريبة المستحقة عليه، ويمكن استعمال المظاهر الخارجية أحيانا كطريقة مكملة لطريقة التقدير<sup>3</sup>.

**2. التقدير الجزافي:** عند إتباع هذه الطريقة يتم تقدير بعض الفئات من المكلفين بقيمة ثابتة ومقطوعة، بعض النظر عن الدخل الفعلي للمكلف، وحسب هذه الطريقة يتم تقديم وعاء

<sup>1</sup> - ين يخلف مسعودة، أثر الضريبة على المؤسسة الإقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، سنة 2007، ص9.

<sup>2</sup> - محمد عباس محرز، المرجع السابق، ط4، 2008، ص148 149.

<sup>3</sup> - المرجع نفسه، ص148 149.

الضريبة بطريقة جزافية بالإستناد إلى بعض القرائن والأدلة التي لها وثيقة بالمادة الخاضعة للضريبة<sup>1</sup>.

## المطلب الثاني: تحديد وعاء الضريبة على المهن الحرة

عموماً فإن وعاء الضريبة هو مجموع الدخل والإيراد الذي ينتج وعن مختلف المصادر بعد خصم التكاليف التي يقرها القانون، ويشمل الوعاء الضريبي الذي تخضع له المهن الحرة مايلي:

### الفرع الأول: الإيراد السنوي (الربح الصافي)

الإيراد السنوي؛ تحدده المواد 167-192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ويخضع له الأشخاص الذين رقم أعمالهم السنوي حدّ معين<sup>2</sup>. ويتم تحيينه من سنة لأخرى ويعتمد بالدرجة الأولى على مسك المحاسبة التي تحدد نتيجة السنة المالية مع بعض التعديلات الخاصة بالأعباء خارج الإستغلال (الهيئات والإعانات فإنها تخضع في حدود معينة)، ومعاملة فوائض القيمة الناتجة عن التنازل في إطار النشاط المهني عن أصول وتثبيات (وتعرف بأرباح الأصول الرأسمالية)<sup>3</sup>.

ويتشكل من الفرق بين رقم الأعمال (الإيرادات المهنية) بعد خصم كلّ التكاليف المرتبطة بالمهنة، ومنه يتضمن الإيرادات المهنية كل المقبوضات المرتبطة بالمهنة التي يحصل عليها الممول خلال السنة بغض النظر على أنها تخص السنوات السابقة واللاحقة ويضاف لها إيرادات التنازل عن الأصول الرأسمالية المرتبطة بمزاولة المهنة أي بيع التجهيزات اللازمة لمباشرة المهنة بأكثر من قيمتها الدفترية<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - بن يخلف مسعودة، المرجع السابق، ص9.

<sup>2</sup> - عبد السلام فنغور، المرجع السابق، ص197.

<sup>3</sup> - المرجع نفسه، ص197.

<sup>4</sup> - بن اعمار منصور، الضرائب على الدخل الإجمالي، الطبعة الثانية، دار هومة، الجزائر 2012 ص29.

تشمل على العموم الإيرادات المهنية كل المقبوضات المحصلة نتيجة مزاوله المهنة كل المصاريف التي يتحملها الممول أثناء أدائه للمهنة مثل مصاريف الإيجار وأجور المستخدمين والمياه والكهرباء والبريد والمواد الخاصة بالمهنة وكذا تكاليف النقل واهتلاك الأصول بالإضافة إلى المشاركة في المؤتمرات والاشتراك في المجالات العلمية والتأمينات<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: الإعفاءات الضريبية

يختلف مفهوم الإعفاء من الضريبة عن مفهوم عدم الخضوع للضريبة، حيث يقصد بالإعفاء من الضريبة عدم فرض الضريبة على دخل معين على الرغم من خضوع هذا الدخل في الأصل للضريبة<sup>2</sup>. ولبيان معناها نتطرق لتعريفها ثم تقسيماتها.

#### أولاً: تعريف الإعفاءات الضريبية

عرفها البعض أنها " تنازل الدولة تنازلاً جزئياً و كلياً، عن حقها في فرض وتحصيل الضريبة، لمدة معينة وبصفة دائمة بناءً على نص قانوني، وفقاً لاعتبارات اقتصادية واجتماعية وسياسية".

#### ثانياً: تقسيم الإعفاءات الضريبية

##### 1. من حيث مداها، تنقسم إلى:

- إعفاءات مطلقة.

- إعفاءات مقيدة.

##### 2. من حيث شروط الاستفادة بالإعفاءات، تنقسم إلى:

- إعفاءات معلقة على شرط.

<sup>1</sup> - بن اعماره منصور، المرجع السابق، ص 29.

<sup>2</sup> - محمد فوزي عرفان، المرجع السابق، ص 105.

- إعفاءات غير معلقة على شرط.

3. من حيث مبررات الإعفاءات، ينقسم لثلاثة أنواع:

إعفاءات لأغراض اجتماعية.

إعفاءات لأغراض اقتصادية.

إعفاءات لأغراض سياسية<sup>1</sup>.

### الفرع الثالث: التصريح بالضريبة

تخضع فئة ارباح المهن الحرة لنظام التصريح المراقب، وبعض المداخيل تخضع للإقتطاع من المصدر.

#### أولاً: نظام التصريح المراقب

ابتداءً من سنة 2008 أصبحت عملية ربط الضريبة ودفعها تقع على عاتق المكلف من خلال دفع التسبيقات الثلاثة، ويتم تصفية الضريبة عند إيداع التصريح السنوي قبل 30 أفريل من السنة المالية لتحقق الربح<sup>2</sup>.

#### ثانياً: مسك الدفاتر القانونية والإلزامية

حسب نص المادة 31 مكرر 1 : يجب على المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام المبسط للمهن الغير التجارية، مسك دفتر يومي، مؤشر وممضى من طرف المصلحة المسيرة، ومتابع يوماً بيوم بدون فراغ أو شطب، يظهر بالتفصيل مداخيلهم ونفقاتهم المهنية.

ويجب عليهم الاحتفاظ بالسجلات إضافة الى كل سندات الإثبات، إلى غاية انتهاء السنة العاشرة المالية لتلك التي تم فيها تسجيل الإيرادات والنفقات.

<sup>1</sup>- محمد فوزي عرفان، المرجع السابق، ص106.

<sup>2</sup>- عبد السلام فنغور، المرجع السابق، ص198.



يجب تقديم هذه السجلات عند كل طلب من طرف إدارة الضرائب<sup>1</sup>.

• **نظام الإقتطاع من المصدر:** نظام الإقتطاع من المصدر يشمل بعض مداخل المهن الحرة على وجه الخصوص للإقتطاع من المصدر طريقتين تحريري من الضريبة على الدخل الإجمالي وتدفع الضريبة في هذه الحالة بشكل نهائي، ومنشئ لقرض ضريبي ويكون دفع الضريبة في هذه الحالة غير نهائي بحيث تتم التسوية عند إختتام السنة المالية والقرض الضريبي هو إقتطاع الشخص المعنوي الخاضع للضريبة على أرباح الشركات من مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي مبالغ تساوي مبالغ الإقتطاع من المصدر وكذلك عائدات رؤوس الأموال المنقولة الخاضعة للإقتطاع من المصدر، ويخص القرض الضريبي الإيرادات الإجمالية التي تخضع للإقتطاع من المصدر والتي حددها القانون.

تشمل المبالغ المدفوعة كمكافأة على نشاط منجز في الجزائر والمتعلق بممارسة المهن الحرة، وأيضاً المنتجات المحصلة من طرف الكتاب والملحنين وورثتهم والموصى لهم بعدد حقوق التعريف، المبالغ المدفوعة كمكافأة على نشاط منجز في الجزائر عند ممارسة إحدى المهن الحرة<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - المادة 31 مكرر 1 من القانون رقم 21-16 المؤرخ في 25 جمادى الاولى 1443 الموافق لـ 30 ديسمبر سنة 2021، يتضمن قانون المالية لسنة 2022، جريدة رسمية عدد 100.

<sup>2</sup> - أمال زمام، المرجع السابق، ص64.

## خلاصة الفصل الأول:

تطورت الضريبة بتطور العصور وارتبطت إرتباطا وثيقا بالدولة حيث شكلت همزة وصل بين الدولة والأفراد فهي إنعكاس لكثير من الأوضاع منها الاقتصادية والاجتماعية في المجتمع الذي تفرض عليه، وذلك كونها الممول الأساسي لخزينة الدولة.

ويهتم التنظيم الفني للضريبة على المهن الحرة بمختلف العمليات الضرورية لفرض الضريبة، وذلك من خلال تقدير وتحديد وعاء الضريبة ثم طريقة حساب الضريبة، بحيث يكمن التنظيم الفني الضريبي الجيد في اتخاذ أفضل الأساليب بالنسبة للعمليات السابق ذكرها.

# الفصل الثاني

## المعالجة الضريبية للمهن

### الحررة

## تمهيد:

يمارس أصحاب المهن الحرة مهنتهم في الشكل الذي يرونه مناسباً، لتحقيق أهدافهم، فهذه الفئة تخضع للضرائب بأنواعها المختلفة كغيرها من الأنشطة الأخرى.

ويمكن لممارسي المهن الحرة إتخاذ جميع أشكال الممارسة الجماعية المناسبة والقانونية، فهم يتعاقدون مع بعضهم ويتعاونون فيما بينهم من أجل إتمام أداء المهنة بشكل فعال، ويخضعون عند ممارستهم للنشاط المهني لعدة أنواع من الضرائب والرسوم، أي أنّ ممارسة المهن الحرة لا تقتصر على الشكل الفردي وحده.

وتتم مخالفة دفع الضريبة المفروضة من طرف الدولة على المهن الحرة تحت ما يتم تسميته بالتهرب الضريبي مما يؤدي إلى عدم التوازن الاقتصادي وللتهرب الضريبي أشكال وأسباب عديدة.

وتم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

تطبيقات الضريبة على المهن الحرة (المبحث الأول)

التهرب الضريبي لدى أصحاب المهن الحرة (المبحث الثاني)

## المبحث الأول: تطبيقات الضريبة على المهن الحرة

في هذا المبحث سنتطرق لشرح أداء المهن الحرة في شكل شركات مدنية، ونظراً لوجود تقسيم من حيث الشكل والموضوع بالنسبة لهذه الشركات، وقمنا بتقسيم المبحث بذكر مفهوم الشركة المدنية (المطلب الأول) و طريقة ممارستها (المطلب الثاني).

### المطلب الأول: تطبيق المهن الحرة في شكل شركات مدنية

يعالجه هذا المطلب ممارسة المهن الحرة في شكل شركة مدنية، وتعتمد في شكلها على الاعتبار الشخصي وليس على الشركة بحيث يخضع هذا النوع من الشركات لنظام جبائي خاص مطبق عليها، و في هذا المطلب سنعالج تعريف الشركة المدنية ( الفرع الأول) و الضرائب المطبقة على الشركة المدنية المباشرة والغير مباشرة في (الفرع الثاني).

### الفرع الأول: تعريف الشركة المدنية

يقصد بالشركة المدنية أنها عقد يلتزم بموجبه شخصين وأكثر بأن يساهم كل منهم في مشروع مالي بتقديم حصة من مال وعمل المترتبة عن المشاركة في هذا المشروع سواء الأرباح والخسائر<sup>1</sup>.

تقوم الشركة المدنية على الثقة المتبادلة بين أصحاب المهن الحرة، بحيث أنها تتميز بضالة رأس مالها واعتبار الحصة بالعمل من أهم الحصص، ويرى بعض الفقهاء أنه يجب تقديم الدليل على عدم المساس بالإعتبار الشخصي الذي يعتبر أساسي في عقد المهن الحرة، لأنه يمس بالإعتبار الشخصي للخدمات لأنه يعتبر شكل الممارسة في شكل الممارسة في إطار مؤسسة أشخاص<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - المادة 1832 من القانون المدني الفرنسي.

<sup>2</sup> - Francis alcade perf, de maurice cozian, la profession libérale en droit fiscale, librairie technique, paris 1928,p287.

لقد أصبحت التشريعات تقبل ممارسة المهن الحرة في شكل شركة دون أن يحول وتطبيق المهنة الحرة ممارسة شخصية والمساس باستقلاليتها، إذ أنه لا يمكن القيام بأي عمل دون الإستشارة بين الشركاء نظرا للثقة فيما بينهم، بحيث أنه عند إنضمام أحد الشركاء إلى الشركة لا يكون إلا بعد موافقة الجميع، وهذا راجع إلى تطور أشكال الممارسة وتكيف القانون الجبائي معها<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: الضرائب المطبقة على الشركة المدنية (المباشرة والغير مباشرة)

بالنسبة للضرائب كالرسم على النشاط المهني فإنه يستحق حسب المادة 223 من ق.ض.و.ر.م باسم المستفيدين من الإيرادات الخاضعة للضريبة حسب مكان ممارسة المهنة من طرف كل مؤسسة ومؤسسات فرعية في الجزائر<sup>2</sup>.

### المطلب الثاني: ممارسة المهن الحرة في شكل شركات مدنية

يهتم هذا المطلب في شرح أداء المهن الحرة في إطار شركات مدنية، وتنقسم الشركات من حيث الشكل والموضوع إلى شركات تجارية وأخرى مدنية، وهي تعتمد في ممارستها على الإعتبار الشخصي وليس على الشركة.

### الفرع الأول: الضريبة على الدخل الإجمالي

تخضع الشركة المدنية للنظام الجبائي لشركاء الأشخاص طبقاً لنص المادة 07 من ق.ض.م.و.ر.م والتي تنص على أن يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي بصفة شخصية على حصة الفوائد العائدة لهم من الشركة تناسيباً مع حقوقهم فيها: "... أعضاء الشركة المدنية الخاضعة لنفس النظام الذي تخضع له باسم جماعي شريطة ألا تسجل هذه الشركات في شكل

<sup>1</sup> - محمد فريد العريني محمد السيد الفقي، الشركات التجارية، ط1، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت 2005 ص13.

<sup>2</sup> - المادة 223 قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة الصادر في سنة 2022.

شركة أسهم وشركة محدودة المسؤولية، وأن تنص قوانينها الأساسية على المسؤولية غير المحدودة للشركاء فيما يخص ديون الشركة<sup>1</sup>.

يتوجب على الشريك أن يلتزم بممارسة المهنة فعلياً في شركة المهن الحرة التي تختار الخضوع للضريبة على الدخل الإجمالي ويتم تحديد الربح الخاضع للضريبة الناتج عن النشاط العادي للشركة والأرباح الإستثنائية على مستوى الشركة فالمشرع ترك الحرية للشركاء لتحديد طريقة توزيع الأرباح بينهم، وتلتزم الشركة بتحديد الأرباح التي تكون نتيجة العقود المبرمة من الشركة والتصريح بجميع الأرباح السنوية المحققة من طرفها والتي تم تنفيذها من طرف الشركاء.

فالأساس النقدي الذي تتبعه الشركة في تحديد الربح على نظام التصريح المراقب يأخذ بالأرباح المحققة فعلياً والمصاريف التي تم تسديدها في السنة المدنية، فتحدد الربح الصافي الخاضع للضريبة يخضع للقواعد الطبقة على المكلفين الممارسين للنشاط على شكل فردي فئة ضريبة (IRG) فئة الأرباح غير التجارية، كما تلتزم بالإلتزامات الجبائية والمحاسبية التي تطبق على أصحاب المهن الحرة والتي تمارس النشاط الغير تجاري في شكل فردي ومن أهم الإلتزامات الجبائية التصريح ودفع الضرائب<sup>2</sup>.

### الفرع الثاني: الضريبة على أرباح الشركات

تعتبر الضريبة على أرباح الشركات (IBS) إختيارية من حيث الخضوع لها، ذلك طبقاً لنص المادة 136 من ق.ض.م.و.ر.م فقد نصت على: "الشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركة بالأسهم بإستثناء الشركات التي اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات، بحيث يجب أن يرفق طلب الإختيار بالتصريح المنصوص عليه في المادة 151 من نفس القانون<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> المادة 7 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الصادر في سنة 2022.

<sup>2</sup> أمال زمام، المرجع السابق، ص112.

<sup>3</sup> المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الصادر في سنة 2022.

تخضع الشركة المدنية على الأرباح في السنة المالية للضريبة، وهي الأرباح الناتجة عن التخلي عن عناصر الأصول المهنية والتعويضات التي تحصل عليها الشركة، والأرباح التي تقوم الشركة بتوزيعها على الشركاء والتي تخصم منها مبالغ الضريبة على أرباح الشركات إذ تعتبر أرباح موزعة على الشركة يخضع الشركاء للضريبة على الدخل الإجمالي تناسيباً مع حصصهم في الشركة باسم الضريبة على رؤوس الأموال المنقولة، فهذه الأخيرة غير موجودة في نظام الضريبة على الدخل الإجمالي حيث يخضع الشركاء لضريبة واحدة على مجموع الأرباح الصافية التي تستمد من مختلف مصادر الدخل بينما في الشركات التي تخضع للنظام الضريبي لشركات رؤوس الأموال فالشركة تخضع للضريبة على أرباح الشركات باعتبارها شخص معنوي<sup>1</sup>.

### المطلب الثالث: شروط فرض الضريبة على المهن الحرة.

لا يكفي لسريان الضريبة على إيرادات المهن الحرة أن تكون بصدد مهنة حرة وغير تجارية، ومهنة ونشاط لا يخضع إيرادها للضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين، وإنما يلزم أن تتوافر جميع الشروط في النشاط المهني حتى يخضع للضريبة و سنتطرق لها في خمس فروع وهي مزاوله المهنة بصفة مستقلة (الفرع الأول)، ومزاوله المهنة بصفة فعلية (الفرع الثاني)، وأن يكون العمل هو العنصر الغالب في المهنة والنشاط (الفرع الثالث)، وكذا ممارسة المهنة على سبيل الإعتياد (الفرع الرابع)، بالإضافة مشروعية ضريبة المهن الحرة (الفرع الخامس).

#### الفرع الأول: مزاوله المهنة بصفة مستقلة

يجب أن يقوم الممول بمزاوله المهنة والنشاط بصفة مستقلة، أي بإسمه ولحسابه الخاص، ومن ثم فهو وحده الذي يتحمل نتيجة هذا النشاط والمهنة من ربح وخسارة، أي أنه يتحمل مخاطر المهنة والنشاط بصفته الشخصية، ويترتب على ذلك أنه إذا قام الشخص بمزاوله

<sup>1</sup> أمال زمام، المرجع السابق، ص115.



المهنة والنشاط لحساب الغير فلا يعتبر مستقلاً وإنما تابعاً، وفي هذه الحالة فإن ما يحصل عليه من إيراد يعتبر بمثابة مرتبات ناتجة من علاقة العمل التي تربط الشخص بصاحب العمل، فعلى سبيل المثال<sup>1</sup>:

المحامي تحت التمرين، يتم التمييز بين المحامي تحت التمرين الذي تربطه بالمحامي الذي يتدرب في مكتبه علاقة الأجير برب العمل، وبين حالة المحامي تحت التمرين الذي يزاول المهنة دون أن تربطه بالمحامي الذي يتدرب في مكتبه علاقة تبعية، ففي الحالة الأولى، يخضع المحامي تحت التمرين للضريبة الموحدة على أحكام المرتبات بينما يخضع في الحالة الثانية، للضريبة الموحدة على أحكام إيرادات المهن الغير تجارية<sup>2</sup>.

الأطباء الممارسون والأخصائيون بالهيئة العامة للتأمين الصحي، فقد قضت محكمة النقض، باعتبار العلاقة التي تربط الطبيب بالهيئة العامة للتأمين الصحي هي علاقة عمل، ومن ثم يخضع ما يتقاضاه لإحكام الضريبة على المرتبات والأجور، وذلك تأسيساً على أن مناط تكييف عقد العمل وتميزه عن عقد المقاولة وغيره من العقود وه وتوافر عنصر التبعية، التي تتمثل في خضوع العامل لرب العمل وإشرافه ورقابته<sup>3</sup>.

### الفرع الثاني: مزاوله المهنة بصفة فعلية

يشترط لاستحقاق الضريبة مزاوله المهنة فعلاً، أي أن يقوم الممول بالعمل اللازم لهذه المزاوله، فإذا لم يتوافر هذا الشرط يسقط الالتزام بتأدية الضريبة، وعلى ذلك إذا لم تكن هناك مزاوله فعلية لمهنة ما امتنع سريان الضريبة، ولو كان لصاحب هذه المهنة الحق في مزاولتها، فالشخص الحاصل على ليسانس الحقوق والمقيد بجدول غير المشتغلين. وغير المقيد على الإطلاق<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - عرفان فوزي محمد، المرجع السابق، ص 37.

<sup>2</sup> - المرجع نفسه، ص 37.

<sup>3</sup> - المرجع نفسه، ص 37.

<sup>4</sup> - المرجع نفسه، ص 40.

تشتت مزولة الممول المهنة فعلياً، والقيام بعملياتها بصفة معتادة، فإذا لم يتوفر هذا الشرط يسقط الالتزام بتأدية الضريبة، فلا يكفي لصاحب المهنة حق مزاولتها كأن يحصل على المؤهل الذي يرخص له بممارسة المهنة وعلى ذلك لا تستحق الضريبة على الطبيب الموظف الذي يقتصر نشاطه على أعمال وظيفته دون أن يمارس نشاط المهنة في خارج دائرة عمله الوظيفي<sup>1</sup>.

وأيضاً في حالة ما إذا انقطع صاحب المهنة الحرة عن مزاولتها توقف سريان الضريبة وأصبح ملزماً بسداد الضريبة عن المدة التي زاول فيها المهنة على أساس مبدأ النسبية<sup>2</sup>.

### الفرع الثالث: أن يكون العمل هو العنصر الغالب في المهنة والنشاط

حيث تتميز المهنة غير التجارية والمهنة الحرة بأن عنصر العمل فيها هو العنصر الأساسي وذلك لأن هذه المهن تعتمد أساساً على نتائج الفكر والدراسة العلمية والمواهب الشخصية، ويعتبر هذا الشرط هو الضابط المميز للمهن غير التجارية والمهن الحرة عن المهن التجارية والصناعية، غير أن هذا لا يمنع من اعتماد المهن غير التجارية على رأس المال بصورة ثانوية على خلاف المهن التجارية والصناعية التي يلعب فيها رأس المال دوراً هاماً<sup>3</sup>.

ما يميز النشاط الحر عن النشاطات التجارية والصناعية أنه يعتمد على الكفاءة العلمية والخبرة الفنية والمواهب الشخصية لصاحب المهنة الحرة، وهذا لا ينفي اعتماد بعض المهن الحرة على رأس مال معتبر مثل ما يجعل في بعض فئات المهن الحرة كالمهن الطبية التي تتطلب ممارستها رأس مال كبير نتيجة ارتفاع أسعار الأجهزة وتطورها المستمر والسريع نتيجة التقدم التكنولوجي<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - أحمد بديع بليح، التشريع الضريبي، الضرائب على الدخل، توزيع منشأة المعارف، الإسكندرية 1987 ص 157.

<sup>2</sup> - محمد عبد الله محمود جمعة، التهرب الضريبي لدى أصحاب المهن الحرة، مرجع سابق، ص 55 و 57.

<sup>3</sup> - المرجع نفسه، ص 56.

<sup>4</sup> - أمال زمام، المرجع السابق، ص 16 و 17.

## الفرع الرابع: ممارسة المهنة على سبيل الإعتياد

الممارسة معناها المزاولة والاحتراف والامتهان، وكلها تتطلب الدورية والتكرار، ولذلك إذا زاول شخص نشاطاً مما يخضع ربحه لضريبة المهن غير التجارية بصفة عارضة فلا يخضع للضريبة، ويتطلب الامتهان والاحتراف توافر عنصرين أساسيين، فلا بد من التعداد والتكرار من ناحية، ومن توافر نية الكسب من ناحية أخرى<sup>1</sup>.

قد يستفاد من هذا الشرط أن تتكرر الأنشطة المدرة للدخل وأن لا تكون إيرادات عارضة، ومن ثم إذا قام الشخص بإحدى العمليات العارضة فإن الإيراد الناجم عنها لا يخضع للضريبة، ولكن هذا لا يعني أنه حتى تفرض الضريبة على المهن الحرة يجب اشتراك الدورية المطلقة، حيث أنه القانون الأردني، نص على فرض ضريبة على المهنة والحرفة والتجارة، مهما كانت المدة التي جرت فيها، وتطبيقاً لما سبق نرى أن المشرع لم يشترط الدورية المطلقة للدخل بل يكفي أن يتصف الدخل بهذه الصفة<sup>2</sup>.

## الفرع الخامس: مشروعية ضريبة المهن الحرة

ليس من شروط ممارسة المهن الحرة في حد ذاتها أن تكون مشروعة وغير مشروعة، فل وأن غير طبيب زاول مهنة الطب يخضع لإيراده للضريبة التي هي مفروضة على أرباح ذات المهن الحرة وغير التجارية، فالضريبة هي التزام مادي لا دخل لها بالنواحي المتعلقة بالمخالفات والجرائم الجنائية والإدارية وغيرها، فليس من ضرر لو ساهم مواطن مخالف للقانون في تمويل خزنة الدولة، وهكذا لا ينظر في فرض الضريبة إلى صفة المشتغل بالمهنة، وأن العبرة في الأرباح وطبيعتها التي جنيت، حتى ولو لم يكن مصرحاً له بالأعمال التجارية والصناعية فإن ربحه منها يخضع للضريبة، وأن مخالفة القائمين بالعمل للشروط التي تتطلبها القوانين والأنظمة الخاصة بمزاولة المهنة لا تسوغ عدم استحقاق الضريبة<sup>3</sup>، لأن مصلحة

<sup>1</sup> - عرفان فوزي محمد، المرجع السابق ص 41.

<sup>2</sup> - محمد عبد الله محمود جمعة، التهرب الضريبي لدى أصحاب المهن الحرة، مرجع سابق، ص 57.

<sup>3</sup> - المرجع نفسه، ص 59.

الضرائب ليست مكلفة بالبحث عن مركز من يزاول هذا العمل، إزاء السلطات الأخرى، ولا عما إذا كانت لديه إجازة تخوله مزاوله هذا العمل أم لا<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> - أمال زمام، المرجع السابق، ص 17.

## المبحث الثاني: التهرب الضريبي لدى أصحاب المهن الحرة.

تزداد خطورة التهرب الضريبي من يوم إلى آخر مما يشكل ضرراً على الإقتصاد الوطني بصفة عامة، ويصعب التحكم في هذه الظاهرة بسبب التطور السريع لمختلف الأشكال التي يستعملها المكلفين، والتي يستحيل علينا حصرها لكثرتها، ويهتم هذا المطلب بمفهوم التهرب الضريبي، وكذا تعدد الأشكال التي تحققه (المطلب الأول)، بالإضافة إلى تعدد الأسباب التي يترتب عنها ظهور التهرب الضريبي (المطلب الثاني).

### المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي

يعدّ التهرب الضريبي آفة شديدة الخطر على أساس فرض الضريبة ويؤدي إنتشاره إلى تقويض هذا الأساس، ومن خلال هذا المطلب نعرف التهرب الضريبي تعريفاً شاملاً (الفرع الأول)، ومن ثم نتناول الأشكال التي تحقق التهرب الضريبي وذلك عبر طريقتين طريقة مشروعة وغير مشروعة (الفرع الثاني).

### الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي

يقصد بالتهرب الضريبي؛ هو التخلص من عبئ الضريبة بشكل واضح ومخالف للقانون وباستخدام إحدى الوسائل التي حددها القانون حصراً، وحتى يتحقق التهرب من الضريبة يجب توافر مجموعة من الشروط منها:

- التخلص من العبء الضريبي.
- قواعد القانون.

استعمال إحدى الطرق الاحتمالية ومنه هذه الطرق مثلاً إمساك المكلف دفاتر وسجلات ومستندات وحسابات حقيقية ولكنه يقدم إقراره الضريبي لمصلحة الضرائب استناداً إلى دفاتر وسجلات مصطنعة مع تضمينه بيانات تخالف ماهية وثابت بالدفاتر والسجلات والحسابات الحقيقية التي تم إخفائها عن مصلحة الضرائب، وإمساك المكلف حسابات حقيقية وتقديمه إقرار

ضريبي على أساس عدم وجود دفاتر، بينما الحقيقة أن لديه حسابات ودفاتر تختلف عما هو وارد في الإقرار، وإخفاء نشاط وأكثر يخضع للضريبة<sup>1</sup>.

يعتبر المكلف متهرباً من الضريبة إذا لجأ إلى بعض وسائل الغش والتحايل لإخفاء حقيقة المادة الخاضعة للضريبة وإخفاء أمواله التي يمكن التنفيذ عليها لتحصيل ما ترتب في ذمته من ضرائب وما حجزه تحت يده منها تطبيقاً لأحكام القانون لتوريده إلى الخزنة العامة.<sup>2</sup>

يمكن القول بأنه تلك المخالفات القانونية المتمثلة في عدم الإمتثال للتشريع الضريبي والثغرات الموجودة في القانون من أجل التخلص من أداء الواجب الضريبي بجميع الوسائل والأشكال سواء تعلق الأمر بالعمليات الحسابية والحركات المادية، وذلك بكل وبجزء من المبلغ الواجب الدفع للخزينة العمومية والذي تستعمله الدولة في تغطية نفقاتها، وتحقيق أهدافها الإجتماعية والإقتصادية.<sup>3</sup>

### الفرع الثاني: أشكال التهرب الضريبي

يتحقق التهرب الضريبي إما بطريقة مشروعة وبطريقة غير مشروعة:

#### أولاً: التهرب الضريبي المشروع

يقصد به التخلص المكلف من أداء الضريبة، نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي أي بالاستفادة من الثغرات القانونية والتي تتيح له التخلص من دفع الضريبة دون أن يكون هناك مخالفة للنصوص القانونية، ومثل هذه الثغرات لا يخل ومنها أي نظام، ولكن الفرق هو مدى فداحة مثل هذه الثغرات وكثرتها. ومثال على ذلك أن هناك كثير من الأطباء يقومون بإجراء عمليات جراحية خارج عياداتهم الخاصة ويحققون مبالغ طائلة، ويتم ذلك في عدد من المستشفيات، ولم تقم تلك المستشفيات باقتطاع وخصم ضريبة

<sup>1</sup> محمد عبد الله محمود جمعة، التهرب الضريبي لدى أصحاب المهن الحرة في مدينة جنين (أسبابه وطرق معالجته)

2000-2004، مرجع سابق، ص 82.

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص 81.

<sup>3</sup> حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2010 ص 39.

على هذا الطبيب من المصدر، وبالتالي فإن الطبيب يتهرب بشكل مشروع من دفع الضريبة وذلك بسبب النقص في نصوص التشريع الضريبي.

يستعين المكلف في التهرب من الضريبة تهرباً مشروعاً بأهل الخبرة والإختصاص لاستنباط طرق التحايل، مستندين في ذلك إلى خلل وثغرة في النصوص القانونية وتعتمد الإدارة الضريبية عند انتشار وسيلة التهرب المشروع بصورة واسعة إلى تعديل القانون والتوسيع في الاجتهاد والتفسير بشكل يمنع التهرب الضريبي<sup>1</sup>.

كمثال على التهرب المشروع فعندما يقوم الشخص بتقسيم أمواله على ورثته وهو حي، وهذا تهرباً من دفع ضريبة التركات بعد وفات هو كأن تفرض ضرائب عالية على اقتناء العقارات مثلاً فيمتنع الشخص عن شرائها تهرباً من دفع الضرائب المفروضة عليها<sup>2</sup>.

### ثانياً: التهرب الضريبي الغير مشروع (الغش الضريبي)

هو التهرب المقصود أي تعمد عدم دفع الضريبة المفروضة على المكلف، مخالفاً بها القوانين الضريبية، ويكون إما بعدم دفع الضريبة المستحقة، وتقديم تقرير غير صحيح على النشاط الخاضع للضريبة، وكأن يقوم المكلف بإخفاء السلع المستوردة بطريقة غير قانونية، دون وضع مبالغ شرائها في السجلات الخاصة به، ويعتبر التهرب غير المشروع جريمة مالية يعاقب عليها القانون<sup>3</sup>.

يهدف هذا التهرب إلى تخفيف أساس الضريبة، ولتحقيقه يتوفر لعدة شروط أهمها:

• العنصر المادي والركن القانوني وكذا تضخيم بعض المصاريف والأعباء القابلة للتنزيل من أرباح المهنة.

<sup>1</sup> - محمد عبد الله محمود جمعة، التهرب الضريبي لدى أصحاب المهن الحرة في مدينة جنين (أسبابه وطرق معالجته)

2000-2004، مرجع سابق، ص 84.

<sup>2</sup> - نابتي رحمة، المرجع السابق، ص 50.

<sup>3</sup> - المرجع نفسه، ص 50.

**1. العنصر المادي:** يكون ذلك بتخفيض أساس الشيء الخاضع للضريبة بصورة غير

قانونية، وهو عبارة عن إخلال الموظف بواجباته الضريبية التي يميلها التشريع

الضريبي ومن أشكال الإخلال بالواجبات نذكر:

- المبالغة في تقدير الأعباء وتكاليف الإستغلال.

- الامتناع عن تقديم التصريحات للإدارة الضريبية.

- الإخفاء الكلي والجزئي للعمليات، التي يتم تحقيقها والمداخيل الناتجة عنها.

- عدم مسك محاسبة منتظمة حسب التنظيم المعمول به، وذلك بهدف عرقلة أي مراقبة

جبائية محتملة.

**2. الركن القانوني:** يدل على أن المكلف لا يمكن ملاحقته إلا بموجب النص الذي أنشأ

الضريبة وحدد العقوبات على المخالفين وفقاً للأحكام والنصوص القانونية ولاسيما أن القواعد

الدستورية تقضي بأنه لا ضريبة بدون نص، ولا يوجد تهرب إلا إذا كان القانون الضريبي هو

الذي حدد الوعاء وفرضه على المكلفين وحدد العقوبات التي تفرض على المكلفين الذي

يخالفون أحكامه، لأنهم لم يحترموا الأحكام القانونية التي يتضمنها<sup>1</sup>.

**3. تضخيم بعض المصاريف والأعباء القابلة للتنازل من أرباح المهنة:** يحصل هذا

غالباً عندما يبالغ المكلفون في حساب مبالغ استهلاكات الآلات والمعدات عندما يضمنون

حسابات المصاريف العمومية إلى بعض نفقاتهم الشخصية التي لا علاقة للمهنة بها

كاشتراكات هاتف المنزل ونفقات سفر الزوجة والأولاد وأجور العمال وسوى ذلك من الأعباء

والمصاريف الغير القابلة للتنازل من إيرادات المهنة، ويستطيع المكلف صاحب المهنة أيضاً

عن طريق الدفاتر الحسابية الموجهة للإدارة الضريبية تضخيم المصروفات وتقليل الإيرادات

<sup>1</sup> - محمد خالد المهاني، التهرب الضريبي وأسباب مكافحته، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، د.ط، 2010 ص 47.



مثل المحامي الذي لا يظهر للإدارة الضريبية إلا الأرباح التي يجنيها عن طريق العقود مع المؤسسات التي تمسك حسابات منتظمة، ويخفي أتعاب المحاماة من الأفراد العاديين<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي لدى أصحاب المهن الحرة

يرجع التهرب الضريبي إلى العديد من الأسباب نذكر البعض منها والتي تتمثل في الأسباب الإدارية المتعلقة بالإدارة الضريبية المخول لها تنفيذ وتطبيق التشريعات، وأسباب نفسية خاصة بالمكلف بالضريبة نفسه، وأسباب إقتصادية خاصة بالظروف الإقتصادية الخاصة بالمكلف والظروف الإقتصادية العامة، وتعددت أسباب التهرب الضريبي فحصرناها في ثلاثة فروع؛ أسباب إدارية (الفرع الأول)، أسباب النفسية (الفرع الثاني)، وأسباب الإقتصادية (الفرع الثالث).

#### الفرع الأول: الأسباب الإدارية

هي الأداة التي تستعملها الإدارة الضريبية فتقوم الدولة بتنفيذ التشريع الضريبي من خلال فرض الضرائب وتحصيلها، فهي وسيط بين السلطة التشريعية الجبائية والمكلفين المعنيين بالضريبة، وللإدارة الجبائية عيوب تُعتبر سببا في التهرب الضريبي وهي:

#### أولاً: محدودية الوسائل المادية

تتجلى هذه المحدودية في عدم توفر الإدارة بالشكل المطلوب على التجهيزات والمستلزمات الضرورية، وكذا نقص وسائل النقل مما يضطر الأعوان المحققون إلى إستخدام وسائلهم الخاصة في تنقلاتهم من أجل تأدية مهامهم وهو ما يشكل عبئاً ثقيلاً عليهم، نقص وإنعدام أدنى التقنيات لمعالجة المعطيات والإحصائيات.

#### ثانياً: محدودية الوسائل البشرية

تتمثل في مظهرين أحدهما يتعلق بالجانب الكمي والآخر بالجانب الكيفي.

<sup>1</sup> محمد عبد الله محمود جمعة، التهرب الضريبي لدى أصحاب المهن الحرة في مدينة جنين (أسبابه وطرق معالجته)

1. **النقص الكمي:** أسبابه النقص المعتبر في عدد للأعوان الإداريين خاصة في تغطية الأعمال الجبائية، نقص حملات المتابعة والملاحقة مما أدى وهو ما شجع على التهرب والغش، وعدم توفر الإدارة الضريبية على المراقبين المتخصصين.

2. **النقص الكيفي:** إنعدام ونقص التربصات والدورات التكوينية والتي تمكن مختلف الأعوان من مسايرة مختلف التطورات الحاصلة في مجال أنواع الضرائب، نقص التحفيزات وتدهور نظام الأجور، إذ يؤدي ذلك إلى سلوكيات سلبية من طرف بعض الموظفين كالرشوة مما يطعن في شرف المهنة ويغيب أهم عامل للإنتاجية وهو الإخلاص والتفاني في العمل<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: الأسباب النفسية

تلعب الأسباب النفسية دوراً هاماً في التهرب من الضريبة، فكلما زاد الوعي الضريبي ضعف الباعث على التهرب والعكس صحيح ويعتقد بعض الماليين أن من العوامل النفسية لا مفر من وجوده بالنسبة لبعض الضرائب فكثير ما تعترض الإدارة المالية صعوبات تطبيقه بالنسبة لتحديد الوعاء الضريبي وتقدير الضريبة وتحصيلها مما يباعد بينها وبين تحقيق المساواة الفعلية بين المكلفين، على أن مهما يكن من أمر فإنواجب المشرع الضريبي والإدارة الضريبية معاً القضاء على هذه المساوئ وإضعاف أثرها على الأقل<sup>2</sup>.

السبب الذي يدفع الأفراد إلى التهرب الضريبي هو نقص الشعور بالواجب إتجاه الدولة وذلك بوجود بعض الاعتقادات الخاطئة عن الضريبة أهمها اعتقادهم الديني حول عدم شرعية الضرائب لأنها لا تستند على منطلقات عقائدية بعكس الزكاة التي تعتبر من أركان الإسلام، كذلك اعتبار الضريبة اقتطاعاً مالياً دون وبالتالي أداة تعسف على أملاك الأفراد، وأيضاً سوء تخصيص النفقات العامة، والذي يؤدي بالأفراد الشعور بتبذير أموالهم في أوجه لا تعود بالمنفعة العامة، هذه الاعتقادات تختلف من شخص إلى آخر بحيث المكلف الذي يعتقد أن الضريبة

<sup>1</sup> كمال شريط، الرقابة الجزائرية في الجزائر، الإجراءات والأدوات، من ص 69 إلى 71.

<sup>2</sup> محمد عبد الله محمود جمعة، التهرب الضريبي لدى أصحاب المهن الحرة في مدينة جنين (أسبابه وطرق معالجته)

2000-2004، مرجع سابق، ص 89.

المحملة عليه منصفة وعادلة أقل عبئا عليه لذلك يتقبلها، بعكس الذي يعتقدونها ظلما وتعسفا نجدها تشكل عبئا ثقيلًا عليه لذلك يرفضها<sup>1</sup>.

### الفرع الثالث: الأسباب الاقتصادية

تشكل هذه الأسباب دورا بارزا في إنتشار التهرب الضريبي، لأن النظام الضريبي هو جزء من النظام المالي، الذي هو جزء من النظام الإقتصادي للدولة، وهذا يعني تأثر النظام الضريبي بجميع العوامل الاقتصادية في الدولة، سواء تعلق بالوضع الإقتصادية للمكلف، أم بالظروف الاقتصادية للدولة بوجه عام، فالظروف الخاصة بالمكلف فغالبا ما نجده يقوم بالمقارنة بين العبئ الضريبي لمرتب عليه وبين دخله، ويحاول التهرب من الضريبة كل مرة يتأكد أن حالته الاقتصادية معرضة لعبئ الضريبة<sup>2</sup>.

هناك مجموعة من الظروف الخاصة بالمكلف والظروف الاقتصادية العامة تؤدي إلى التهرب الضريبي أهمها:

رخاء المكلف بحيث كلما زاد محاولات التهرب حين يدفع رشاءه إلى استثمار الضريبة غير المدفوعة لتدار عليه أرباحا تزيد عن الغرامة في حين يتعذر على ذوي الدخل القليل استثمارها.

إختلاف نطاق التهرب الضريبي باختلاف الظروف الاقتصادية فيزيد التهرب في فترات الكساد ويقل في فترات الرشاء<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة، 2004، ص 10 11.

<sup>2</sup> محمد خالد المهايبي، المرجع السابق، ص 208.

<sup>3</sup> ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص 10 11.

## المطلب الثالث : آثار التهرب الضريبي و طرق مكافحته

إن الإخلال بدفع الضريبة يترتب عليه آثار متعددة و متنوعة سنتطرق لها (الفرع الأول)، و في الجهة المقابلة سنحاول معالجة ظاهرة التهرب الضريبي بإتخاذ طرق عديدة لمكافحته (الفرع الثاني).

## الفرع الأول : آثار التهرب الضريبي

ينتج عن التهرب الضريبي والاخلال بالواجب الضريبي آثار تضر بمالية الخزينة العامة، بحيث تقل فيها حصيلة الضرائب فتؤدي إلى عجز الدولة فيؤدي ذلك لنقص الخدمات المقدمة للمواطنين و عدم قدرتها على التسيير و تنفيذ المشاريع و سنتطرق من خلال هذا الفرع لآثار التهرب الضريبي :

## أولاً: الآثار المالية

فقدان حصيلة الخزينة العمومية المعتبرة من المداخل، وتعرضها للخسارة من وراء الحاصل الضريبية مما يؤدي إلى التضخم النقدي لنسب الإصدار النقدي الذي ليس له مقابل إضافة إلى أنه يؤدي إلى ارتفاع نسبة الديون كطريقة تنتهجها الدولة لسد الفراغ المالي المترتب عن التهرب الضريبي<sup>1</sup>.

تؤدي ظاهرة التهرب الضريبي إلى فقدان الخزينة العامة إلى جزء هام من الموارد المالية مما يجعل الدولة عاجزة عن القيام بعملية الإنفاق العام، وبالتالي لا تستطيع القيام بواجباتها نحو مواطنيها، وفي ظل عجز الميزانية تضطر الدولة إلى اللجوء لوسائل تمويلية قد تصبح

<sup>1</sup> \_بومدين بن بكريني، أثر العش و التهرب الضريبي على الإيرادات الجبائية في الجزائر خلال الفترة "1992-2002"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير، فرع التحليل الاقتصادي، كلية الحقوق و العلوم التجارية، جامعة مستغانم، الجزائر، 2009-2010 ص 112.

خطر يهدد استقلالها المالي و الاقتصادي في المستقبل كالإصدار النقدي و الإستدانة من الخارج<sup>1</sup>.

### ثانيا: الآثار الاقتصادية

تعتبر الضريبة متغيرا إقتصاديا هاما، لذلك يؤدي التهرب الضريبي إلى إنعكاسات سلبية على الإقتصاد الوطني و ذلك من عدة جوانب، بالنسبة للإستثمار فإن نقص إيرادات الدولة بسبب التهرب لا يسمح بتكوين إيداع عام، لذلك يحد من مقدرة الدولة على القيام بالمشاريع الاقتصادية التي تقتضيها التنمية، بالإضافة إلى ذلك فإن انخفاض معدلات الادخار يجعل الدولة تقلص حجم الاعفاءات الممنوحة في إطار ترقية الاستثمار، و يترتب على ذلك ركود إقتصادي<sup>2</sup>.

إعاقة المنافسة الاقتصادية فالمؤسسة التي تتخلص من دفع الضرائب تحقق أرباحا وتكون وضعيتها المالية أحسن من المؤسسة التي تدفع الضرائب بصفة منتظمة، فالمؤسسات الأقل إنتاجية هي التي تقوم في أغلب الأحيان بعملية التهرب الضريبي من دفع الضرائب، فهي لاتحاول تحسين الإنتاجية او تحقيق التقدم الإقتصادي، وإنما تقوم بعملية التهرب الضريبي للحصول على مواد للتمويل وبذلك تبيع منتجاتها بأسعار منخفضة مقارنة مع الأسعار الممولة بها في السوق، وذلك للحاق بالمستوى الذي تتميز به نظيرتها اي المؤسسة الأخرى.

### ثالثا: الآثار الاجتماعية

يؤدي التهرب الضريبي إلى عدم المساواة بين المكلفين في تحمل عبئ الضريبة، إذ يتحمل البعض الضريبة بكاملها بينما يتخلص منها الذين تمكنو من التهرب منها إلى عدم عدالة توزيع العبئ الضريبي، وتؤدي كثرة التهرب الضريبي لجوء الدولة لرفع معدلات الضرائب

<sup>1</sup> \_علي زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الساعة المركزية-بين عكنون، الجزائر، 2005 ص213.

<sup>2</sup> \_ناصر مراد، أسباب التهرب الضريبي وأثاره على الإقتصاد الوطني، مجلة دراسات إقتصادية، العدد 14، 2010 ص 13.

الموجودة أو إضافة ضرائب جديدة، فيزداد العبئ على من لم يتهرب من الضريبة، لذلك تصبح الضريبة عاجزة عن تحقيق التكافل الاجتماعي بين أفراد المجتمع، بالإضافة إلى ذلك تصبح الضريبة عامل إفساد أخلاقي من خلال البحث عن جميع الوسائل سواء المشروعة أو الغير مشروعة للتحايل و الإفلات من، ومن الآثار الاجتماعية أيضا تدهور الحس الجبائي لدى المكلفين، وانعدام الصدق في المعاملات، وتعميق الفوارق الاجتماعية<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني : طرق مكافحة التهرب الضريبي

تلجأ الدولة في سبيل مكافحة التهرب الضريبي، إلى اتخاذ وسائل وقائية للحد منها، ومعالجة الأسباب المؤدية للتهرب الضريبي، وأهم الوسائل أو الطرق لمكافحة هذه الظاهرة كالاتي :

- نشر الوعي الضريبي : يكون نشر الوعي الضريبي بين أفراد المجتمع، أي إقناع أفراد المجتمع بأن دفع الضريبة يعبر على حسن المستوى، وأن دفع الضريبة يعتبر إلتزام أخلاقي قبل أن يكون إلتزام قانوني<sup>2</sup>، فالشعور بالمسؤولية تجاه دفع الضريبة أمر لا يقوم فقط على الإعتبارات الموضوعية الفنية وحدها، بل يستند إلى اكتمال الوعي الضريبي وتمتع أفراد المجتمع بروح الإلتزام السليم إلى الوطن، فأى نظام ضريبي ليس نظاما جامدا آليا بل هو نظام اجتماعي اقتصادي سياسي يستمد كيانه ومضمونه من روح المجتمع وعقليته، فالوعي الضريبي هو أن يقتنع المكلف بدفع الضريبة المترتبة عليه، وهذا الأمر يتطلب أن تقوم السلطات بترشيد الإنفاق العام، وتعريف المكلفين بواجباتهم والتزاماتهم المالية تجاه وطنهم ومجتمعهم وتوضيح

<sup>1</sup> \_بلعجال سميرة، التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر، تخصص التسيير الإداري للجماعات المحلية، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة مستغانم، الجزائر، 2013-2014، ص 14.

<sup>2</sup> \_نابتي رحمة، المرجع السابق، ص51.

أهم هذه الإلتزامات بث وتحريك روح الوطنية فيهم تجاه دولتهم حتى تتمكن من القيام بواجباتها نحوهم، والتي لا يمكن الإستغناء عنها<sup>1</sup>.

- الإعفاءات الضريبية: أي نظام ضريبي يحتوي على إعفاءات فيها محاباة لبعض الفئات على حساب الفئات الأخرى، لا بد أن يدفع دافع الضريبة إلى التهرب منها، لذلك على الإعفاءات أن تكون مدروسة بشكل جيد ويستفيد منها أشخاص بحاجة إلى إعفاءات وإلا أدى الأمر إلى تهرب ضريبي من قبل دافعي الضرائب<sup>2</sup>.

- تشجيع المكلفين على مسك الدفاتر التجارية، حيث كلما نظم المكفون نشاطهم في دفاتر قانونية وعرفية كلما ساعد الدوائر المالية على تحديد أرباحهم الحقيقية بشكل صحيح، لأن المكلف هو أقدر الناس على معرفة وضعه المالي، وغياب الدفاتر التجارية الممسوكة بشكل منتظم من قبل أغلب المكلفين يعتبر أحد العوامل الرئيسية في التهرب الضريبي والذي يحدث أن المكلف الذي ينظم دفاتر محاسبية غالباً ما يقوم بتنظيم نموذجين من الدفاتر، النموذج الأول يكون مخصص للدوائر المالية، حيث لا يحتوي إلا على ما يرغب المكلف بإظهاره للدوائر المالية، والنموذج الثاني يحتوي على العمليات المالية الفعلية للمكلف ويحتفظ بها المكلف لنفسه وقد يساعد أحياناً موظفو الدوائر المالية في تنظيم كلا النموذجين<sup>3</sup>.

- مراجعة التشريعات الضريبية: حيث يكون للتشريع الضريبي الجيد مجموعة من الصفات من حيث حسن الصياغة وانسجامه مع الوضع الاقتصادي السائد، فالتشريع المالي الجيد والمنسجم والمتراط عليه أن لا يتضمن ثغرات تترك مجالاً للتهرب وهذه الأمور تتطلب أيضاً تحسين الإجراءات الإدارية من حيث اختصار إجراءات التحقيق والتحصيل مما يساعد

<sup>1</sup> \_محمد عبد الله محمود جمعة، التهرب الضريبي لدى أصحاب المهن الحرة في مدينة جنين (أسبابه وطرق معالجته)

2000-2004، مرجع سابق، ص94.

<sup>2</sup> \_المرجع نفسه ص95.

<sup>3</sup> \_المرجع نفسه ص95

على سرعة تحقيق الضريبة وجبايتها، وبالتالي يتحقق عنصر الملائمة فلا تطول الإجراءات وتتعد، بحيث تترك مجالاً للمكلف للتهرب من الضريبة<sup>1</sup>.

- محاولة تحديد تشريعات ضريبية تخلو من الثغرات وتمتاز بالكفاءة، وبالتالي مما يساهم في عدم قدرة المكلفين على الاستفادة من التهرب للضريبة.

- تسليط العقوبات الناتجة عن عدم دفع الضريبة، مما يساهم في التخفيف من الجريمة المالية أي التهرب الضريب<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> \_ محمد عبد الله محمود جمعة، التهرب الضريبي لدى أصحاب المهن الحرة في مدينة جنين (أسبابه وطرق معالجته)

2000-2004، مرجع سابق، ص 96.

<sup>2</sup> \_ نابتي رحمة، المرجع السابق، ص 51.



## خلاصة الفصل الثاني:

أخضعت المهن الحرة من طرف القانون الجبائي للضريبة على الدخل الإجمالي، ولكنه أجاز لهذه الأشكال القانونية أن تختار الخضوع للضريبة على أرباح الشركات فالذين اختار والممارسة الفردية لا يمكنهم الخضوع للضريبة على أرباح الشركات.

وفي الأخير ومما درسناه في هذا الفصل يتبين أن التهرب الضريبي يقصد به تلك المخالفات القانونية المتمثلة في عدم الامتثال للتشريع الضريبي والثغرات الموجودة في القانون من أجل التخلص من أداء الواجب الضريبي بجميع الوسائل والأشكال، فيعمل التهرب الضريبي على عدم تحقيق أهداف السياسة الضريبية المالية، وبالتالي يقلص من أهمية الضريبة.

خاتمة

## خاتمة

بعد تحليل النظام الضريبي و القوانين التي تحكم الضريبة على المهن الحرة ضمن دراسة هذا الموضوع الذي يندرج تحت عنوان الضريبة على المهن الحرة في التشريع الجزائري جعلتنا في النهاية نستخلص النتائج التالية:

- أن الضريبة مساهمة إلزامية تفرض على جميع الأشخاص المعنويين والطبيعيين، وهذا من خلال ممارستهم في أنشطة اقتصادية كالإستهلاك والإنفاق وتحقيق الأرباح، ويمكن القول أن الضريبة مجموعة من المسائل الفنية التي تتعلق بالتصنيفات الخاصة بها حيث يتم الوصول إلى أن لها مصدرين أساسيين هما الشخص ورأس المال.

- تتميز الضريبة على المهن الحرة بخصائص فريدة لأنها تبنى على أساس الدخل المتأتي من العمل الفكري، على الرغم من استعمال رأس المال عند بعض أصحاب المهن الحرة.

- المشرع عند قيامه بفرض الضريبة وتحرير النظام الضريبي دراسة وتحليل مختلف العوامل التي من شأنها أن تتأثر بالفرض الضريبي حتى يتجنب إنتشار ظاهرة التهرب الضريبي، فهذه الأخيرة تؤثر سلبا وبقوة على موارد الدولة وعلى الأداء الإقتصادي والبنية الأخلاقية للمجتمع، فنحن نواجه استحقاقات كثيرة تتطلب إصلاحا طال إنتظاره، فالصلاح الجيد يشترط الكشف عن المشكلة والتشهير بها.

من خلال دراستنا نقترح أنه يجب على المشرع الجبائي الجزائري أن يهتم بالأشكال الجديدة لممارسة المهن الحرة، وهذا لأهمية هذا القطاع لما له من أثر كبير على الإقتصاد الوطني نتيجة تحصيل الضريبة، ومحاولة إيجاد الحلول التي تساهم في إرتفاع الإيرادات الضريبية عن أعمال المهن الحرة.

قائمة

المراجع

أولاً: باللغة العربية

المؤلفات:

1. ابن منظر الأفريقي المصري، لسان العرب، المجلد الثاني، دار بيروت للطباعة والنشر، بيروت، (لبنان) 2007.
2. أحمد بديع بليح، التشريع الضريبي، الضرائب على الدخل، د.ذ.ر.ط، توزيع منشأة المعارف، الإسكندرية 1987.
3. أحمد عبد السميع علام، المالية العامة المفاهيم والتحليل الإقتصادي والتطبيق، ط1، دار الوفاء لعنوا 1202. الطباعة و النشر، مصر 2012.
4. بن اعماره منصور، الضرائب على الدخل الإجمالي، ط2، دار هومة الجزائر 2012.
5. حسن فليح خلف، المالية العامة، عالم الكتب الحديث للنشر والتوزيع، عمان 2007.
6. حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2010.
7. سوزي عدلي ناشد، المالية العامة النفقات العامة، الإيرادات العامة، الميزانية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، الإسكندرية 2006.
8. عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، (مدخل لدراسة أصول الفن المالي للاقتصاد العام)، د.ذ.ر.ط، دار النهضة العربية، بيروت 1992.
9. عبد الناصر النور، الضرائب ومحاسبتها، ط1، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان 2002.
10. عزت عبد الحميد البرعي، مبادئ الإقتصاد المالي (المالية العامة)، الولاء للطبع والتوزيع، مصر 2005.
11. علي زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2011.
12. علي زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الساعة المركزية-بن عكنون، الجزائر 2005.
13. فاطمة السويسي، المالية العامة-موازنة الضرائب، المؤسسة الحديثة الكتاب، ليبيا 2005.
14. محمد السيد الفقي، تحرير خدمات المهن الحرة، د.ذ.ر.ط، دار الجامعة الجديدة 2014 .

## قائمة المصادر والمراجع

15. محمد خالد المهائني، التهرب الضريبي وأسباب مكافحته، د.ذ.ر.ط، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر 2010.
16. محمد دويدار، مبادئ الإقتصاد السياسي، الجزء الرابع، موفم النشر والتوزيع، الجزائر 2004.
17. محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، ط3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2004.
18. محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، ط4، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2008.
19. محمد فريد العريني محمد السيد الفقي، الشركات التجارية، ط1، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت 2005.
20. محمد مرتضى الحسيني الزبيدي، تاج العروس، المجلد الثالث، مطبعة حكومة الكويت، الكويت 1967.
21. ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة 2004.
22. يوسف مامش ناصر دادي عدون، أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي، ط1، دار المحمدية، الجزائر 2008.

## الأطروحات والمذكرات:

### 1/ أطروحات الدكتوراه:

1. عبد السلام فنغور، تحليل السياسة الجبائية في الجزائر منذ إصلاحات 1992: تقييم وآفاق، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الإقتصادية تخصص اقتصاد التنمية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2016/2017.
2. قاشي يوسف، واقع النظام الضريبي الجزائري وسبل تفعيله، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، 2015.
3. محمد حمر العين، أثر الضريبة على الأداء المالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة دراسة حالة لبعض المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لولاية سطيف، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص إدارة الأعمال، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم العلوم التجارية، جامعة باتنة 1 الحاج لخضر، باتنة، 2018/2019.

## قائمة المصادر والمراجع

4. محمد لعلاوي، دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص علوم اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة 2015/2014.

5. محند واعمر بودة، المركز القانوني للمنظمات المهنية، اطروحة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص القانون، جامعة مولود معمري، كلية الحقوق والعلوم السياسية، تيزي وزو 2018.

### 2/ مذكرات الماجستير:

1. أمال زمام، جباية المهن الحرة، مذكرة ماجستير، تخصص قانون الأعمال، جامعة الجزائر بن يوسف بن خدة، كلية الحقوق، بن عكنون 2010/2009.

2. أيمن راشد صادق حماد، الضرائب على أرباح المهن الحرة في فلسطين، مذكرة ماجستير في النزاعات الضريبية، جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين 2004.

3. بلعجال سميرة، التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر، تخصص التسيير الإداري للجماعات المحلية، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة مستغانم، الجزائر، 2013-2014.

4. بن يخلف مسعودة، أثر الضريبة على المؤسسة الاقتصادية لنيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 2007.

5. بومدين بن بكريني، أثر الغش و التهرب الضريبي على الإيرادات الجبائية في الجزائر خلال الفترة "1992-2002"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير، فرع التحليل الاقتصادي، كلية الحقوق و العلوم التجارية، جامعة مستغانم، الجزائر، 2009-2010.

6. رحمة نابتي، النظام الضريبي بين الفكر المالي المعاصر والفكر الإسلامي، شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص إدارة عامة، جامعة قسنطينة 2014./2013

7. فاضل مرشد حمدان محمود، المعالجة الضريبية لمعاملات المصارف الاسلامية، مذكرة ماجستير، كلية التجارة، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين 2005.

8. محمد عبد الله محمود جمعة، التهرب الضريبي لدى أصحاب المهن الحرة في مدينة جنين (أسبابه وطرق معالجته) 2000-2004، اطروحة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، كلية الدراسات العليا، فلسطين 2005.

9. محمد عبد الله محمود جمعة، التهرب الضريبي لدى أصحاب المهن الحرة، مذكرة ماجستير في المنازعات الضريبية، جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين 2004.

### المجلات:

1. طيطوس فتحي، محافظ الحسابات في الجزائر، العدد التاسع، جامعة د طاهر مولاي، سعيدة، الجزائر 2013.

2. ناصر مراد، أسباب التهرب الضريبي وأثاره على الإقتصاد الوطني، مجلة دراسات إقتصادية، العدد 14، 2010.

3. ناصر مراد، بن عياد سمير، شروط فعالية النظام الضريبي الجزائري، مجلة الدراسات الجبائية، العدد 3، 2013.

4. نيق بوبكر ومخلوفي الطاهر، بدرابي يحي، دراسة مدى تحقق العدالة الضريبية في الواقع-الضريبة على الدخل أنموذجا، مجلة العلوم الإدارية والمالية، المجلد 05، العدد 1، 2021.

5. هيفاء سعيد فتوحى الحداد، ترشيد عملية الفحص الضريبي للمهن، مجلة تنمية الرافدين، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، المجلد 28، العدد 84، 2006.

### النصوص القانونية والتنظيمية:

#### 1/القوانين:

1. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المتضمن قانون المالية الصادر في سنة 2022.
2. القانون المدني الفرنسي.
3. قانون رقم 06-02، المؤرخ في 21 محرم عام 1427 الموافق ل 20 فبراير 2006، يتضمن تنظيم مهنة التوثيق، جريدة رسمية عدد 14.



## قائمة المصادر والمراجع

4. قانون رقم 07-13 المؤرخ في 24 ذي الحجة 1434 الموافق ل 29 أكتوبر 2013، يتضمن تنظيم مهنة المحاماة، جريدة رسمية عدد 55.
5. قانون رقم 16-21 المؤرخ في 25 جمادى الاولى 1443 الموافق ل 30 ديسمبر سنة 2021، يتضمن قانون المالية لسنة 2022، جريدة رسمية عدد 100.

## 2/النصوص التنظيمية:

1. مرسوم التنفيذي 08-2243 المؤرخ في 03 غشت 2008 جريدة رسمية عدد 45 المؤرخة في 06 أوت 2008 المتضمن تحديد أتعاب الموثق.

## ثانيا: باللغة الأجنبية

### I. Ouvrages:

1. Francis alcade perf, de maurice cozian, la profession libérale en droit fiscale, librairie technique, paris 1928.
2. Lowis Trotrabas , Jean-Marie , cotteret , Droit fiscal , 4em édition , Dalloz , Paris , 1980.
3. Paul-marie GAUDMET: « finances publiques», tome 1, Edition montchrestien,Paris, 1981.

### II. Article:

1. Pascal Idevert , OUEDRAOGO, coure de fiscalité ,LAM OUAGA institut Africain de management, janvier 2009.

## ملخص

النتيجة المتوصل إليها من خلال هذه الدراسة أن هناك قصور في النصوص القانونية المطبقة على المهن الحرة، وأنه على المشرع الجبائي الاهتمام أكثر بأشكال ممارستها التي ظهرت في مختلف بلدان العالم. ولقد أصبحت المهن الحرة وقبل أي وقت مضى تحتاج إلى تكاتف عدد ممكن من الخدمات، لذا بدأ أنه من المستحسن تبني فكرة المهن الحرة من خلال أشكال قانونية متعددة، مثل الشركات المدنية.

والهدف من هذه الدراسة هو دراسة النصوص التشريعية للقوانين التنظيمية المطبقة في الجزائر، والخاصة بالمهن الحرة، وتوضيح تنظيمها الفني، فالضريبة على المهن الحرة تقوم على أساس العمال وليس ناتج رأس مال.

## فهرس المحتويات

رقم الصفحة	المحتويات
	شكر وتقدير
	الإهداء
	قائمة المختصرات
3_1	مقدمة
<b>الفصل الأول</b>	
<b>البيئة المفاهيمية للضرائب على المهن الحرة</b>	
04	تمهيد
05	المبحث الأول: مدلول الضريبة
06	المطلب الأول: مفهوم الضريبة
06	الفرع الأول: تعريف الضريبة
07	الفرع الثاني: خصائص الضريبة
09	الفرع الثالث: مبادئ الضريبة
11	الفرع الرابع: أهداف الضريبة
12	الفرع الخامس: الأساس القانوني للضريبة
14	المطلب الثاني: مفهوم المهن الحرة
14	الفرع الأول: تعريف المهن الحرة
15	الفرع الثاني: خصائص المهن الحرة
16	الفرع الثالث: أنواع المهن الحرة
19	الفرع الرابع: تمييز المهن الحرة عن غيرها من الأعمال المشابهة
21	المطلب الثالث: مفهوم الضريبة على المهن الحرة
22	الفرع الأول: الضرائب على الدخل
25	الفرع الثاني: الضرائب على رأس المال

## فهرس المحتويات

28	المبحث الثاني: طبيعة الضرائب على المهن الحرة
28	المطلب الأول: التنظيم الفني للضريبة
28	الفرع الأول: التحديد الكيفي للوعاء
29	الفرع الثاني: طريقة التحديد الكمي
31	المطلب الثاني: تحديد وعاء الضريبة على المهن الحرة
31	الفرع الأول: اللإيراد السنوي (الريح الصافي)
32	الفرع الثاني: الإعفاءات الضريبية
33	الفرع الثالث: التصريح بالضريبة
35	خلاصة الفصل
<b>الفصل الثاني: المعالجة الضريبية للمهن الحرة</b>	
36	تمهيد
37	المبحث الأول: تطبيقات الضريبة على المهن الحرة
37	المطلب الأول: تطبيق المهن الحرة في شكل شركات مدنية
37	الفرع الأول: تعريف الشركة المدنية
38	الفرع الثاني: الضرائب المطبقة على الشركة المدنية
38	المطلب الثاني: ممارسة المهن الحرة في شكل شركات مدنية
38	الفرع الأول: الضريبة على الدخل الإجمالي
39	الفرع الثاني: الضريبة على أرباح الشركات
40	المطلب الثالث: شروط فرض الضريبة على المهن الحرة
40	الفرع الأول: مزاوله المهنة بصفة مستقلة
41	الفرع الثاني: مزاوله المهنة بصفة فعلية
42	الفرع الثالث: أن يكون العمل هو العنصر الغالب في المهنة والنشاط
43	الفرع الرابع: ممارسة المهنة على سبيل الإعتياد
43	الفرع الخامس: مشروعية ضريبة المهن الحرة
45	المبحث الثاني: التهرب الضريبي لدى أصحاب المهن الحرة

## فهرس المحتويات

45	المطلب الأول: مفهوم التهرب الضريبي
45	الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي
46	الفرع الثاني: أشكال التهرب الضريبي
49	المطلب الثاني: أسباب التهرب الضريبي لدى أصحاب المهن الحرة
49	الفرع الأول: الأسباب الإدارية
50	الفرع الثاني: الأسباب النفسية:
51	الفرع الثالث: الأسباب الاقتصادية:
52	المطلب الثالث : آثار التهرب الضريبي و طرق مكافحته
52	الفرع الأول : آثار التهرب الضريبي
54	الفرع الثاني : طرق مكافحة التهرب الضريبي
57	خلاصة الفصل
58	خاتمة
	قائمة المصادر والمراجع
	ملخص
	فهرس المحتويات