وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة يحي فارس بالمدية
كلية الحقوق والعلوم السياسية

البناء القانونى للقاعدة الضريبية
فى التشريع الجزائري

أطروحة لنيل درجة دكتوراه علوم في الحقوق

الطالب: بوزكري سليمان

المشرف: الدكتور/ مجاجي منصور

د/ بوضياف مصطفى، أستاذ محاضـــر"أ"، جامعة المديـــة ، رئيســـــا
د/ مجاجي منصور، أستاذ محاضـــر"أ"، جامعة المديـــة ، مشرفا ومقررا
د/ شيخ عبد الصديق، أستاذ محاضـــر"أ"، جامعة المديـــة ، عضـــــوا
د/ مهري محمد أمين، أستاذ محاضـــر"أ"، جامعة المديـــة ، عضـــــوا
د/ برحماني محفوظ، أستاذ محاضـــر"أ"، جامعة البليدة 2 ، عضـــــوا
أ.د/ حميد بن علية، أستاذ التعليم العالي، جامعة الجلفـــة ، عضـــــــوا

تاريخ المناقشة: 2019/02/19

إهـــــــــــــداء

اهدي هذا العمل المتـواضع لكل من يؤمن أن بالعلم والعمل تتم خلافة الإنسان في الأرض، وبالأخلاق، يوجه العلم وتسود الحكمة، ويرفع الظلم، ويزول الفساد في الأرض، ويقام العدل ما بين الناس.

إلى كل حكيم، وخلوق، وعالم، وعامل، أهدي لهؤلاء كلهم هذا العمل، وأتمنى أن أكون سائرا في طريقهم.

سليمان بوزكري

شكـــــــــر

أشكر الله العليم القدير، والذي لا تتم الصالحات إلا به، ثم إنني ممتن لكل من يسر لي هذا العمل وساهم من قريب أو بعيد في أن أتمه، وأخص بالذكر، الأستاذ الكريم الدكتور مجاجي منصور، الذي أشكره جزيل الشكر على أنه قبل الإشراف على هذا العمل، وشرفني بذلك، وحثني كثيرا وشجعني وتابع مسار إنجازه، حتى أكمله في الوقت المطلوب.

والشكر مسبقا موصول لأعضاء لجنة المناقشة كل بصفته وباسمه ومركزه، على جهدهم وتعبهم في فحص هذا العمل، وجعله في الأخير بفضل توجيهاتهم ونصحهم مرجعا أكاديميا، أدعو الله الكريم أن يكون لي ولأستاذي الكريم المشرف، ولهم أجره وثوابه.

سليمان بوزكري

مقدمـــــــة

الضريبة مورد مالي، وتبدو أهميتها من خلال مركزها ومكانتها فيما بين **مو**ارد المالية العامة، وأهم ما يميز هذا المورد أنه مستمر ويتسم بالحركية التي تمكن الدولة أن تؤسس عليه حاجياتها المالية السنوية وتخطط وتنفذ خططها التنموية المتنوعة بشكل جد مرن، ولعل هذه الخاصية هي التي تكسبها هذه الأهمية إذا ما قارناها بباقي مكونات وعناصر موارد المالية العامة، حيث يتضح أن الموارد العائدة من استغلال واستعمال الأملاك الوطنية التابعة للدولة تتسم بالتقلص والتآكل وعدم التجدد لكون حجمها يعرف تذبذبا يرجع أساسه إلى مدى تفعيل مبدأ حياد الدولة أو تدخلها لمنافسة القطاع الخاص ناهيك عن العراقيل القانونية[1]، التي تصاحب تكوينها وتطهيرها والحفاظ عليها، أما عائدات الرسوم الجمركية فهي تتأثر مباشرة بقوانين تحرير التجارة الخارجية حيث تتجه نحو التلاشي بتكريس هذه القوانين، بينما يبقى خطر آثار الموارد الأخرى وضرره أكثر من نفعه وبالأخص القروض، فإن كان القرض الخارجي معروف عنوانه وغايته، فإن القروض الداخلية غير التقليدية تعد مجرد حيل فنية من حيل واضعي الميزانية العامة لكونها لا تشكل بالفعل موردا حقيقيا بقدر ما تشكل إعادة صياغة الأوضاع النقدية والمالية على مستوى نطاق الاقتصاد الوطني قد يكلل بالصواب وفي الغالب بفشل[2].

إنه بالفعل تبقى الضريبة الوسيلة والمورد الوحيد الذي يستحق التعمق والنظر في مكنوناته، فخاصية الدوام والاستمرارية إنما تعود إلى فكرة القدم، ومعنى الضريبة في حد ذاتها، ذلك أنه بمجرد أن نستخبر مبناها نجدها على وزن فعيلة بمعنى حركية فعلها الذي تتأسس عليه، وإذا ما تمعنا هذا الفعل لغة بمعناه الجديد نجده "هو ما يفرض على الملك والعمل والدخل للدولة"[3]، وهذا ما جعل هذا المورد لا يفتقده أي زمان ومكان منذ بدء فكرة التنظيم، وصاحبه العديد من الأزمات والثورات ما بين الحكام والمحكومين، حول انتزاع الضرائب والمكوس بالقوة وبشكل عشوائي، يختلط فيه واجبها بالاستيلاء عليها، وكانت نتائج غالبية هذه الثورات ما تسقط حكاما وتزيل أوضاعا وتحل مكانها أخرى، إلى أن ظهر مصطلح سيادة القانون، فكان علة في تحريك الفقه القانوني الذي اهتم بالضريبة، محاولا ترسيخ مكانتها ضمن الأنظمة

---

[1]- إن معظم تكوين الثروة الوطنية للبلدان التي كانت مستعمرة مثل الجزائر كانت مبنية على مبدأ الاسترجاع أي مبدأ التأميم وبعض الوسائل الأخرى التي يعدها البعض بالوسائل غير القانونية وما كرس ذلك بعض الخيارات السياسية والاقتصادية المنتهجة من قبل هذه الدول، وما زالت العديد من الإشكالات تطرح على عاتق هذه الثروة بالنسبة لما يسمى بأملاك الأجانب، فضلا عن النتائج جد متواضعة في عمليات تطهير الملكية العقارية، أنظر في ذلك، عبد الحفيظ بن عبيدة، إثبات الملكية العقارية والحقوق العينية العقارية في التشريع الجزائري، دار هومة، الجزائر، الطبعة السادسة، 2009.

[2] - قامت الجزائر بهذا النوع من الاقتراض في العديد من المرات، أخرها ما هو جاري به العمل حاليا، وسمته الحكومة بالتمويل غير التقليدي للميزانية العامة للدولة، إذ تم تتمة قانون النقد والقرض بالمادة 45 مكرر التي بموجبها يجب على بنك الجزائر ولمدة 05 سنوات وبشكل استثنائي أن يشتري السندات المالية التي تصدرها الخزينة العمومية، وذلك بموجب قانون رقم 17-10 مؤرخ في 11 أكتوبر سنة 2017، يتمم الأمر رقم 03-11 المؤرخ في 26 غشت سنة 2003 والمتعلق بالنقد والقرض، جريدة رسمية عدد 57.

[3]- الدكتور علي محي الدين علي القره داغي، بحوث في فقه المعاملات المالية المعاصرة، الطبعة الثالثة، دار البشائر الإسلامية، بيروت لبنان، 2009، ص09.

القانونية، فلم يكن جهدهم وزاوية نظرهم في البداية أبعد من البحث عن تبرير اقتطاع الضريبة والبحث عن مبررات لها، واختلف هؤلاء كثيرا في ذلك، ولم يستقر لهم رأي موحد، فقد رأى بعض الفقهاء أن تبرير أحقية الضريبة إنما يعود إلى فكرة سيادة الدولة التي تعتبر الضريبة من مقتضياتها كما كان في السابق، والبعض الآخر يؤصلها على فكرة العقد الاجتماعي بعد رواجها، فانبرى أصحابها إلى إسقاط العديد من العقود على العلاقة التي تقوم على الضريبة بين الدولة والفرد، منها أنها تعتبر عقد خدمات، عقد تأجير، تأمين، شركة، وغيرها واستند كل منهم إلى تلبيس العلاقة بمقتضيات كل عقد، ثم انتقل إلى وصف الالتزامات الناشئة عن هذه العقود، إلى استقرار الفكر الحديث عند أساس التضامن الاجتماعي الذي مؤداه توزيع تمويل الأعباء العامة على الجميع حسب مقدرتهم التكليفية، ذلك إن الدولة تقوم بخدماتها تحقيقا للنفع العام وليس تنفيذا لمقابل التزام الفرد الناتج عن عقد، وعليه يستلزم تكاثف وتضامن الجميع للمساهمة في ذلك.

وكانت نتيجة ذلك تأخر الفقه في تناول العديد من الزوايا القانونية التي تخص الضريبة، خاصة تلك المتعلقة بإدماجها وتأثيرها وتأثرها بباقي مكونات النظم القانونية، وهذا ما جعلهم يتأخرون في استخلاص وتفعيل سيادة القانون في شأن الضريبة، وبقيت هذه الأخيرة بطبيعتها كمورد مالي محل بحث وتمعن وتطور من قبل فقهاء المالية والاقتصاد خاصة أمام تطور هذه الأنظمة وتجاذبها ما بين تدخل الدولة أو حيادها، وما بين الحرية الفردية أو الملكية الجماعية، إذ ظهرت الضريبة هنا كمقوم حاسم للفصل ما بين حجج كل فريق من هؤلاء، لكن تبقى أدلتهم في ذلك لا تخلو من المؤشرات الكمية والرياضية حتى وان استعملت فيها بعض التأثيرات الجانبية، من قبيل تلك المبادئ التي توصل إليها أدم سميت بدستور الضريبة، والتي هي مبادئ فلسفية اقتصادية وأبعد ما تكون من القانون.

ورغم أن تلازم الضريبة وفكرة التنظيم قد أماط اللثام عن مسألة مدى شرعية الضريبة، فإن نتيجة ذلك رسخت من جهة، الحقوق والحريات العامة التي ما فتئت تتجسد وتعرف تنام وتوسع في مدلولاتها ونطاقها وتتنوع في مضامين تكريسها وتتوحد في وسائل الدفاع عنها وإجبارها للأنظمة على الانصياع إليها وأهم ذلك حماية الحقوق المالية للأفراد، ومن جهة أخرى تطور مستوى اقتطاع الضريبة وتزايد حجمها والاعتماد عليها استمرارية واتساعا، مما يتطلب الحال أن يحتكم في الموازنة ما بينهما، وينعكس ذلك على اختصاصات مؤسسات الدولة، وتجسد في أعمالها.

لكن تبقى السلطة التنفيذية ذات السيطرة الغالبة مستندة إلى الأهمية والنطاق الواسع لاستعمال الضريبة ومتعللة في ذات الوقت بما هو مطلوب منها من مستويات تنمية ترغب في تحقيقها وما للضريبة من أهداف متنوعة، مالية واقتصادية تتسم بالسرعة والمرونة والحركية والتغير الدائم والمستمر، من جهة،

وما لها من دور اجتماعي مستجد يؤسس عليه هدف إعادة توزيع الدخل الوطني الإجمالي، الهدف الذي قد أرهق العديد من الحكومات وأصبح هاجسها الذي من آثاره السلبية نسف حتى مشروعية الضريبة في حد ذاتها وهدم أساس مبرراتها، أين يكون من العبث أن تقنع الشعوب بذلك طالما لا تقف على أي ملموس يفيد وجهة أموالها المدفوعة[1]، كل ذلك يجعل واقعيا للسلطة التنفيذية دورا رئيسا في مجال تشريع الضريبة، طالما أنها فنيا وحسابيا وتقنيا هي الأقدر على التحكم في إعداد الميزانية وتحديد كمياتها سواء في باب النفقات العامة التي تعد من طرفها أو باب الإيرادات التي تقترحها لتغطية هذه النفقات، مما يجعل حظ السلطة المنتخبة ليس له نفس القدر من المكانة، بالرغم من أن الضريبة رخصة تشريعية، وقاعدة قانونية في كل ما يتعلق بشأنها، وبالتالي يصعب التمكين للضريبة والسيطرة عليها من طرف الشعب، وتبقى وسائل هذا الأخير تتطور في كبح اقتطاعات الضريبة في غياب تحقيق ذلك عن طريق القانون، ومن ثمة يظهر أن كل هذه المعطيات، ترجح من جهة فقها وعلما على علم، ترجح الفقه والعلم المالي والاقتصادي على الفقه وعلم القانون، وتقوي من جهة سلطة على سلطة، إذ تقوي السلطة التنفيذية صاحبة القرار والتنفيذ، على السلطة التشريعية التي تمنح الرخصة بالإيراد والتحصيل.

وأيا كان الحال، تبقى القاعدة الضريبية تتسم بالخصوصية والاستقلالية والتميز، فتقرير مبدأ المشروعية أو مبدأ قانونية الضريبة يزيدها علوا وشأنا خاصة أن هذا المبدأ قد يتربع على عرش القواعد القانونية، بأن تقرر كقاعدة تأسيسية في جل الدساتير الحديثة، ويجعل من القاعدة في حد ذاتها موضوع بحث يفرض نفسه، خاصة بأنها بذلك تكون متميزة عن باقي قواعد القانون العام، وفي نفس الدرجة أو أرفع من القاعدة الجنائية التي انزوى إلى البحث فيه الفقه الجنائي مستندا على مبدأ المشروعية لتأسيس قاعدة مستقلة تماما عن قواعد باقي القانون العام في منهجيتها وشكلها واستخلاص النظريات التي تميزها، وهذا بعد أن كان من قبل للقانون الإداري هو الأخر ما يميزه ويستقل به.

وبالنتيجة، فيبدو أن الالتفات إلى قاعدة الضريبة في الفقه القانوني يعد أكثر من ضرورية ملحة اقتضتها الأولويات العلمية، من حيث الشكل، المنهج، التفسير، المصدر، المضمون والمعايير التي يستند إليها، فضلا على اتساع النظريات المستخلصة عن كل جزئية من جزئيا النص الضريبي، طالما أنه في تقاطع كبير مع باقي العلوم القانونية الأخرى، عموديا وأفقيا، وكل نقاط التقاطع هذه تطرح لا محالة مجالا للبحث، ففكرة التماسه بالحريات والحقوق العامة تطرح فكرة الضمانات والبحث فيها، كما أن فكرة

[1]- تتقاطع معظم النظريات الاقتصادية سواء تلك التي تدعو إلى تدخل الدولة بواسطة المالية العامة أو التي تدعو إلى حيادها عند أهمية الضريبة في إعادة توزيع الدخل، بينما يؤسس معظم من يبرر للضريبة ويبحث في مسألة عدالتها على وجوب تبرير دفعها وبالتالي تكون الضريبة منشأ ومبتغ، أنظر في ذلك، كل من: الأستاذ محمد حمو، الدكتور منور أوسرير، محاضرات في جباية المؤسسات مع تمارين محلولة، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، الطبعة الأولى 2009 ص11، وأنظر كذلك: الدكتور علي محي الدين علي القره داغي، المرجع السابق، ص09.

العلاقات التي تنشأ على الضريبة تطرح فكرة أخلقة القاعدة الضريبية، وأن فكرة معيار تمييز الضريبة تفيد فكرة العدالة الضريبية وغيرها من المجالات، وعموما فالقاعدة في حد ذاتها ملتقى العديد من أنواع القانون لذا وجب أن تكون محل دراسة، خاصة في الجزائر ومن قانون الضريبي لها، وعليه، سنقترح موضوع البحث من أجل نيل شهادة الدكتوراه بالعنوان " البناء القانوني للقاعدة الضريبية في التشريع الجزائري'.

وتكمن دوافع اختيار هذا البحث، إلى أنه أثناء بحثنا للتحضير لنيل شهادة الماجستير فرع إدارة ومالية، والذي كان بعنوان النظام القانوني لحقوق التسجيل في الجزائر، تم التطرق في جزئية من جزئياته إلى وصف قاعدة التسجيل، والحقيقة أن أهم ما شدنا إليها هو "مبدأ قانونية الضريبة" باعتبار حقوق التسجيل نوع من أنواع الضريبة، هذا المبدأ الذي وجدناه صارما جدا ومحددا وضيقا إلى أبعد الحدود، ذلك انه إذا رجحنا أن نطاق القانونية يمتد إلى الأعلى كقاعدة تأسيسية ومن الأدنى إلى لوائح تنظيمية، فإذا ما اقتصرنا القانون عند أضيق الحدود عند مصدره الرئيسي أي التشريع، فإن الضريبة تنحصر عند أدق معنى للتشريع، أي التشريع الذي تصدره السلطة التشريعية في العموم، وبالتالي فهو يعد أدق تطبيقات مبدأ القانونية، وبالتالي شدني الأمر بعد العديد من الفقرات التي استخلصتها حول أبعاد وتطبيقات وإسقاطات المبدأ على القاعدة بصفة خاصة والنص بصفة عامة إلى أن أبحث في هذا الاتجاه لما له من أهمية تتوزع في ناحتين أساسيتين وهما:

الجانب الشكلي وهو البحث في أبجديات القاعدة القانونية من حيث بنيتها كنص قانوني له فلسفته وشكله ومنهجه ومبرراته والقيود التي يقف عندها مع اختباره بخصوص النص القانوني ككل ومقارنته به.

والجانب الموضوعي، وهو الأخطر طالما أن القاعدة تحمل موضوعا جد خطير وهو موضوع الضريبة الذي يتسم بالتعقيد والتشابك والغموض فضلا على السلاسة والمرونة والتقيد بمبادئ يحضر تجاوزها، وبالتالي كان هذا سببا وجيها دفعني إلى اختيار هذا الموضوع، ومما رسخ بنيته في ذلك أهميته سواء من الناحية القانونية حيث من بحثي الذي سبق الإشارة إليه وجدت أن المجال رغم أنه خصب إلا أنه قليل الالتفاف إليه، فتكاد كل البحوث التي تناولت الضريبة حتى تلك التي تحسب على البحوث القانونية أن تقف عند مضمون الضريبة ولا تتعداه، والنظام الضريبي وحصره في بعض الأنواع دون غيرها لمسألة التعقيد ولا تختلف في عمومها كثيرا عن البحوث المالية، وبالتالي لم تعط ما يميز علوم القانون عن علوم المالية، وفي ذلك لم نجد أحدا قد تطرق إلى تأصيل هذه القاعدة والبحث في هذا الاتجاه، واستقصاء واستخبار حالة النص مع ما يميزه وما يكون موضوعه وهنا تكمن أهمية هذا البحث، الذي نرى بأنه من بين الموضوعات الحديثة خاصة ضمن مجال البحوث في الجزائر.

وعليه، اخترنا هذا البحث، ورأينا أنه ينطوي على الإشكالية الرئيسية التالية:

كيف تبنى القاعدة الضريبية شكلا وموضوعا في القانون الجزائري؟

ونود من خلال هذا البحث أن نصل إلى تحقيق جملة من الأهداف نميز بعضها في الجانب الشكلي:

– اختبار مرونة القاعدة القانونية واحتفاظها بأهم خصائصها في استيعاب الضريبة.

– عمق قانونية القاعدة الضريبية وما يترتب عليه من نتائج علمية قيمة على استقلالية القواعد الضريبية منهجا وموضوعا، وبذلك نحقق وصف البناء الشكلي للقاعدة الضريبية في القانون الجزائري.

أما الجانب الموضوعي:

– معرفة مدى صلابة النظام القانوني للضريبة بإظهار المعايير الحقيقية لوضع الضرائب ووصولا إلى تحقيق الضريبة على أسس صحيحة عبر دراسة متأنية للقاعدة القانونية التي تحتوي على هذا البناء بكل مقوماته ومكوناته وامتداده.

– معرفة المقاربات القائمة بين بعض عناصر النظرية التقليدية للالتزام في القانون المدني وما يتعلق بمصادر الدين الضريبي وخصوصياته.

ويلاحظ من خلال الإشكالية التي استندت إلى عبارة "كيف" أن البحث فيه ثلاث أدوات رئيسية هي التجميع طالما أن قاعدة الضريبة تستند إلى العديد من قواعد القانون وحتى العلوم الأخرى وبالتالي يجب أن نلملم ونجمع جزئياته من هذه المصادر وكذلك يجب توضيح الغموض والتشابك والتعقيد المتلازم مع طبيعة الضريبة في حد ذاتها لارتباطها بالعديد من المتغيرات واستنادها للعديد من المبادئ والمعايير التي تميزها، وتبسيطه واستخلاص معانيه، ثم تحليل بعض القواعد وما يترتب على ذلك الاحتكام إلى بعض قواعد القانون المقارن، وعليه، يكون المنهج الوصفي التحليلي هو المنهج المناسب لإنجاز هذا البحث، لكن ولارتباط القانون الضريبي بباقي القوانين المقارنة خاصة في عناصر الضريبة وأنواعها وأسسها، وأهدافها، وتداخل نصوص الضريبة وتقاربها عن طريق الاتفاقيات الجبائية وتنافسها لتحقيق مكاسب، نجد أنه يجب إدماج منهج المقارنة والإستعانة بباقي التشريعات المقارنة خاصة التشريع الفرنسي والمصري، حتى نضبط هذه القاعدة في الجزائر ونسيطر على مبادئها وأهدافها، وخصوصيتها.

ورسخ اعتمادنا على منهج المقارنة، غياب شبه كلي للدراسات القانونية الفقهية في الجزائر، فرغم أنه لا يكاد تخلو المكتبة في الجزائر والدراسات الأكاديمية والرسائل والمذكرات الجامعية في الجزائر من موضوع الضريبة، لكن حين تفحصه نجده لا يتعلق بالقانون بقدر تعلقه بالاقتصاد والمالية، بل أن مادة التشريع الضريبي والمالية العامة التي تدرس في الجامعات، تدرس بشكل تقني وبقواعد المالية العامة وليس قواعد القانون، أما بالنسبة للدراسات الفقهية خارج الجزائر، فنرى عدة دراسات قانونية للضريبة منها ما أشرنا إليه في المراجع خاصة المراجع الفرنسية، والمصرية، التي تلازم القانون بالنسبة للضريبة،

وتناقش كيانها ضمنه، لكن تبقى بعض الجوانب لم يتم التعمق فيها من قبيل مبدأ قانونية الضريبة وارتباطه بالدستور في النظام القانوني للدولة ككل.

وغياب المراجع، قد يصعب من مهمة الباحث، خاصة أن البحث يرتبط بالقانون الضريبي في الجزائر، وهذا يقتضي أن يلم الباحث بكل مواد هذا القانون التي تزيد عن ألفي مادة مع غياب المنهجية وكثرة الكتب الضريبية التي يشملها، وتداخل نصوصها وتكرارها، وكثرة الأحكام غير المقننة، وغير المصنفة في آن واحد، مما يزيد في صعوبة البحث ويمتد بها إلى البحث عن كل القوانين المالية منذ الاستقلال إلى يومنا هذا، وهنا نشير إلى صعوبة أخرى تتمثل في تغير القوانين وتعديلها خاصة بعد التعديل الدستوري الأخير، مما يجعل الباحث دائما في مراجعة مستمرة إلى ما حققه في بحثه، ونرى من جهة أخرى، أن نشاط المديرية العامة للضرائب وفي غياب المراجع القانونية للضريبة، كان له دور كبير في تسهيل مهمة البحث من خلال الكتيبات الجبائية، والموقع الإلكتروني لهذه المديرية الذي تجمع فيه كل مستجد خاصة بالضريبة، كما أن المراجع العامة وتلك المتخصصة في الخارجية ساهمت كثيرا في تجميع المادة العلمية والإلمام بأجزائه.

وتتمثل أهم محاور هذا البحث إجمالا، فيما يلي:

الباب الأول: البناء الشكلي للقاعدة الضريبية

الفصل الأول: العمل القانوني للنص الضريبي واستخلاص القاعدة الضريبية

الفصل الثاني: مبدأ قانونية الضريبة

الباب الثاني: البناء الموضوعي للقاعدة الضريبية

الفصل الأول: مادة الضريبة وتقسيماتها

الفصل الثاني: الدين الضريبي

الباب الأول:
البناء الشكلي للقاعدة الضريبية

تستخلص القاعدة القانونية من النص القانوني، وهذا الأخير يجمع ما بين الصياغة والعمل المادي والقانوني، وعليه، فهذه العناصر، تجمع بالمقابل، كل من فكرة النص، وضع النص، والمبادرة الدستورية بمشروع أو اقتراح النص القانوني، وصولا إلى التصويت والتصديق على النص الضريبي، الذي يكون من قبل غرفتي البرلمان، إلى إصدار النص في شكل قانون ونشره حتى يتم سريانه، ولا يختلف النص الضريبي على هذا المسار، لكن تنوع أشكاله، يجعل لكل منها مسارا خاصا بها، فهو يشمل النص الدستوري، والاتفاق الدولي، والقانون، وعليه، وبهذا التنوع سيكون استكمال الوصف القانوني للنص الضريبي.

والنص لا يكشف عن قاعدته باعتبارها جوهره ولبه، إلا من خلال تحليل لغته، وكشف مكوناتها، وعناصرها، واستقراء منهجيتها وكيفية توزيع أفكاره، وبذلك تظهر الصياغة كفن يجب أن يتحقق بها صرامة النص في دقته ووضوحه، وخلوه من العيوب التي تحول دون استنباط قاعدته، والقاعدة الضريبية تأخذ لها في ذلك، حيزا كبيرا بخصائصها، وأشكالها وأنواعها ومعايير تطبيقها.

وأهم ما يميز القاعدة من جهة أخرى، بالطبع هو ارتباطها الوثيق بمبدأ قانونية الضريبية، حيث أن هذا المبدأ يرتبط بدوره بسيادة القانون، وقد كان نتاج نضال كبير للشعوب، ومدلول هذه المبدأ يتوزع عبر مكوناته وضمن نطاق بسط حكمه، والمبادئ الدستورية التي يقتضيها، وفي وسائل حمايته القانونية.
ومما سبق، يبدو من الضروري، أن نتناول ضمن هذا الباب كل من عمل النص الضريبي وتحليله، مع إظهار معالم القاعدة الضريبية، ثم مبدأ قانونية الضريبة وذلك فيما يلي:

الفصل الأول: العمل القانوني للنص الضريبي واستخلاص القاعدة الضريبية
الفصل الثاني: مبدأ قانونية الضريبية

الفصل الأول:

العمل القانوني للنص الضريبي واستخلاص القاعدة الضريبية

الفصل الأول:
العمل القانوني للنص الضريبي واستخلاص القاعدة الضريبية

يتميز العمل القانوني للقاعدة الضريبية، قي ذلك العمل الذي يقتضيه تكوين النص الضريبي من الناحية القانونية، والذي يتجسد عبر العديد من المراحل، حتى وإن كان الدستور لا يضم إلا أهمها وهي المبادرة الدستورية بالقوانين، وأمام تعدد أشكال النص الضريبي، يتعدد العمل القانوني المكون له، ويستند في ذلك إلى عدة مصادر منها الدستور، والقانون والمراسيم الرئاسية والتنفيذية.

إن غاية العمل الأولى هو وصول النص إلى الوصف القانوني، ولا يتم ذلك إلا بالمرور على غرفتي البرلمان، والمصادقة عليه، وإصداره كتشريع من قبل رئيس الجمهورية، ولا يتم تطبيقه إلا بعد نشره في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، ومنه نصل إلى إنهاء هذا العمل، الذي نتاجه النص الضريبي، ثم نقوم بتحليل هذا النص ووصف لغته وعناصرها، وصياغتها، لنستخلص في الأخير معالم القاعدة الضريبية، وكلما يميزها، وعليه، سنعرض في هذا الفصل ما يلي:

المبحث الأول: العمل القانوني للنص الضريبي
المبحث الثاني: النص الضريبي والقاعدة الضريبية

المبحث الأول: عمـل النص الضريبي

يحتاج النص الضريبي في تكوينه إلى مقومين أساسيين، أولهما أن النص ينشأ كعمل مادي من فكرة ما تلبث أن تتحول بواسطة التحضير والصياغة إلى نص، وثانيهما أنه نص قانوني لا يمكن أن ينشأ دون أن يتبع في ذلك الأحكام القانونية المقررة، والتي أهمها الدستور، حتى وإن كان هذا الأخير يقتصر فقط على المبادرة الدستورية بإيداع مشاريع واقتراحات النصوص القانونية، لكن الجانب المادي للنص تنظمه جملة من الأحكام التنظيمية، وعليه، سنرى من خلال هذا المبحث، كل من المبادرة بالنص الضريبي في المطلب الأول، ثم نرى بشكل أهم كيف يتم تحضير النص الضريبي من مجرد فكرة إلى مشروع أو اقتراح نص في المطلب الثاني.

المطلب الأول: المبادرة بالنص الضريبي وتحضيره

يتطلب إعداد النص الضريبي قانونيا التعرف على الجهة التي لها اختصاص المبادرة به كما قررها الدستور، ثم الجهات التي يتعين عليها إفراغه كفكـرة قانونية تفصيلا في النص المكتوب، والكيفيات التي يتم بها هذا العمل، وعليه سوف نتطرق إلى هذه النقاط فيما يلي:

الفرع الأول: المبادرة بالنص الضريبي

أهم ما يميز النص الضريبي هو أنه نص قانوني في طابعه، وبالتالي فهو يخضع لمعيار الاختصاص، الذي يقرره ويوزعه الدستور، لكونه الحسم الذي من خلاله تتحدد اختصاصات كل سلطة من السلطات الرئيسية في الدولة، وأهم مضمون لهذا الاختصاص يتجسد في المبادرة بالنصوص القانونية، وعليه سوف نرى في هذا الفرع، ما هو الإطار القانوني للنص الضريبي، وما هي المبادرة به، وما هي القيود الموضوعة في ذلك؟.

أولا- الشكل القانوني للنص الضريبي: تعرف المبادرة بأنها:" إقرار الحق بإيداع نص قانوني من اجل مناقشته والمصادقة عليه من قبل البرلمان"[1]، لكن أي شكل أو وصف قانوني يتخذه النص الضريبي؟، إذ علينا أن نحدد ذلك قبل أن نتطرق إلى شكل المبادرة ومن أعطاه الدستور الحق في ممارستها، خاصة أن النص الضريبي يتوزع فيه الشكل القانوني إلى عدة مراتب في تدرج القانون، وبالتالي تتنوع مصادر القاعدة منه إلى عدة أشكال وهذا ما سنراه فيما يلي:

01- النص الضريبي في شكل تشريع أساسي: الدستور هو التشريع الأساسي وهو بدوره يضع المبادئ الأساسية للنص الضريبي، حيث يظهر من خلال وثيقة الدستور[2]، على أنها تتضمن العديد من المواد التي تدخل ضمن باب الضرائب والرسوم أو تلك التي تتعلق بنصها، أي بكل من المحتوى كما هو الحال بالنسبة للمادة (78) التي تنص على مبدأ قانونية الضريبة التي سنراه لاحقا، ومنها ما يتعلق بالإطار

[1]- MAURICE DUVERGER ; Institutions politiques et droit constitutionnel " , 12éd, P.U.F., Paris , 1971, T.1, p.168.

[2]- القانون رقم 16-01 مؤرخ في 06 مارس سنة 2016، يتضمن التعديل الدستوري، ج ر عدد 14.

العام مثل المواد (136)، (137) المتعلقة بالمبادرة بالنص القانوني، المادة (138) التي تحدد الإطار العام الذي يتم فيه مسار المبادرة بالقوانين، إلى مرحلة التصديق عليها، ونخص منها أهمية قانون المالية والآثار المترتبة عن تجاوز مدة المصادقة عليه، والمادة (139) التي تمنع اقتراح أي نص مالي مفاده التخفيض من الموارد العامة أو زيادة النفقات العامة ما لم يتضمن هذا الاقتراح توازن، المادة (140) التي تقرر أن البرلمان يشرع في مجال الضرائب والرسوم، المادة (141) التي تقرر أنه يشرع البرلمان بقانون عضوي إذا ما تعلق الأمر بالقانون المتعلق بقوانين المالية وهي القوانين التي تنص على مكونات الميزانية العامة للدولة وكيفيات إعدادها وتنفيذها والاطار العام للميزانية ومكونات المالية العامة للدولة بصفة عامة، وينص على كيفية تحضير جزئي قانون المالية، وهناك العديد من مواد الدستور المتعلقة مباشرة بالرسوم والضرائب من حيث المبادئ العامة فضلا عن تلك التي ترتبط بها بصفتها نصا تشريعيا، وبالتالي يصبغ النص الضريبي بصبغة النص الدستوري، لذا ينبغي كذلك أن نلتفت إليه في كيفية المبادرة والتحضير والتصديق عليه.

02- النص الضريبي في شكل اتفاقية دولية: لقد فرضت البيئة المتداخلة للأعمال وانتقال العمالة ورأس المال واكتساب الثروة نفسها للحد من سيادة القانون الضريبي على إقليم الدولة وساكنيه، وأفرزت العديد من الإشكالات التي قيدت من حركة الأموال وعرضتها إلى الازدواج الضريبي، كما فرضت من باب آخر مجالا واسعا للتهرب الضريبي[1]، وهذا ما جعل الجزائر وعلى غرار العديد من الدول اقترانا بوجود مصالح بين الدول تسعى لإبرام العديد من الاتفاقيات الثنائية والمتعددة في المجال الضريبي، حيث تعرف الاتفاقية الجبائية بأنها: "اتفاق دولي بين دولتين أو أكثر ويخضع للقانون الدولي، سواء تم في وثيقة أو أكثر، وأيا كانت التسمية التي تنطبق عليه"، وهذا حسب تعريف اتفاقية فينا للمعاهدات[2].

والدستور الجزائري قد تطرق إلى عدة أشكال من الاتفاقيات الدولية، ووضع لكل منها ما يميزها من الاختصاص والإجراءات وهذا بالطبع باختلاف مراحل الإعداد والتوقيع والمصادقة والرقابة الدستورية، والتمييز هنا يقودنا إلى الاستقرار عند الاتفاق الدولي في الحالة المبسطة بشأن الاتفاق الجبائي الدولي[3]،

---

[1]- نلاحظ أن المؤسس الدستوري قد التفت إلى مشكلة التهرب الضريبي وأضافها في التعديل الدستوري، أنظر في ذلك، القانون 16-01، السابق الذكر، المادة (78) منه.

[2]- بوقروة إيمان، كيفية تفادي الازدواج الضريبي الدولي في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية دراسة حالة الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير شعبة ماناجمنت تخصص مالية، مدرسة الدكتوراه "اقتصاد – ماناجمنت"، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955 بسكيكدة، 2010، ص39.

[3]- نلاحظ أن موقف المؤسس الدستوري لم يتغير بخصوص أشكال ووضعية مختلف الاتفاقيات في التعديل الأخير للدستور، وهو الموقف الذي نجد فيه أن الدستور الجزائري لسنة 1996 قد ميز بين كل من المعاهدات التي ذكرها في المادة (97) يقابلها (المادة (111) بعد التعديل) التي يجب بعد توقيع رئيس الجمهورية وتلقي وجوبا رأي المجلس الدستوري فيها، وكذا الموافقة الصريحة لكل من غرفتي البرلمان، وكذا المعاهدات التي أوردها في نص المادة (131) يقابلها (المادة 149) والتي اشترط فيها قبل التصديق من طرف رئيس الجمهورية الموافقة الصريحة لكل من غرفتي البرلمان، أنظر في ذلك، ميلود خيرجة، إنفاذ المعاهدات الدولية في القانون الجزائري، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماجستير في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2013، ص-ص45، 46.

إذ لم يميزه المؤسس الدستوري بأي خصوصية أو قيد[1]، ووضع موضوعاته ضمن اختصاص رئيس الجمهورية حيث جاء ضمن المادة (91) الفقرة 09 أنه: "يبرم المعاهدات الدولية ويصادق عليها"، كما حدد موقعه ضمن النظام القانوني الداخلي هو وباقي أنواع المعاهدات الدولية ضمن المادة (150) من الدستور والتي جاء فيها: "المعاهدات التي يصادق عليها رئيس الجمهورية، حسب الشروط التي ينص عليها الدستور، تسمو على القانون"، وعليه تعتبر هذه الاتفاقيات تشريعا يمثل أحد أشكال النص الضريبي[2]، وهي كذلك تتمتع بقواعد اختصاص خاصة بها تنعكس على حق المبادرة بها وكيفيات تحضيرها والمصادقة عليها وإصدارها وسوف نرى لاحقا تفصيل عملها القانوني وتحضيره.

03- النص الضريبي في شكل تشريع عادي: النص الضريبي هو قانون أو تشريع عادي، يمتاز بأن موضوعه مباشرة ضريبي وهذا ما نصت عليه المادة (140) من الدستور السابق ذكرها حيث تحدد نطاق التشريع العادي التي يشرع فيها البرلمان في العديد من المجالات ومن بينها إحداث الضرائب والجبايات والرسوم والحقوق، غير أننا لا نجد نصوصا مستقلة في هذا الشأن عن نصوص قوانين المالية سوى النصوص الأولية الخمسة وهي كل من الأوامر الصادرة بتاريخ:09-12-1976 تحت رقم:76-101 يتعلق بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وتحت رقم:76-104 يتعلق بالضرائب غير المباشرة، وتحت رقم:76-102 يتعلق بالرسوم على رقم الأعمال، وتحت رقم:76-105 يتعلق بقانون التسجيل، وتحت رقم:76-103 يتعلق بقانون الطابع، لكن كل التعديلات اللاحقة للنصوص السابقة إما قد تكون جزء من نصوص خاصة بمواضيع أخرى مثل موضوع الاستثمار، حيث يقوم المشرع بوضع بعض النصوص الضريبية التي تتعلق بالإعفاءات الظرفية الخاصة بتحفيز مجال من مجالات الاستثمار، أو قد تكون وهذا في الغالب جزء من جزئي قوانين المالية التي أصبحت تضم النصوص الضريبية، كما عرفها بذلك القانون رقم:84-17 المؤرخ في:7 يوليو سنة 1984 يتعلق بقوانين المالية[3]، ضمن المادة (03) انه:

---

[1]- جاء في المادة (149) من الدستور: "يصادق.....والمعاهدات التي تترتب عليها نفقات غير واردة في ميزانية الدولة، بعد أن توافق عليها كل غرفة من البرلمان صراحة"، وتفرز لنا هذه المادة بأن هناك نوع من المعاهدات يتميز بأنه يكرس التزاما ماليا دوليا على عاتق مالية الدولة، وهذا يختلف عن تلك المعاهدات التي تتعلق بالمالية العامة للدولة، لذا صنف هذا الأخير ضمن الحالة المبسطة التي تبدأ وتنتهي عند رئيس الجمهورية، بينما الثاني يجب أن يصوت عليه بشكل قانون، أنظر في ذلك، القانون رقم 16-01، مرجع سابق.

[2]- لقد اختلف الفقه حول اعتبار الاتفاقية الدولية قانونا داخليا أم لا، فمنهم من قال بذلك، ومنهم من اعتبر القانون له اختصاصه ومجاله وقوته، وأكثر ما تكسبه الاتفاقية أو المعاهدة هو القوة فقط، أنظر في ذلك، ميلود خيرجة، مرجع سابق، ص44.

[3]- جريدة رسمية عدد 28 لسنة 1984، وهذا القانون 84-17 تم إعادة إفراغ موضوعه في قانون عضوي تطبيقا لأحكام الدستور أين نجد وضع المادة (123) من دستور 1996 والتي تقابلها المادة (141) ضمن التعديل الدستوري الأخير التي حددت مجالات التشريع بقانون عضوي، ومن بين هذه المجالات، القانون المتعلق بقوانين المالية، وبذلك يكون المشرع قرر هذا القانون بقانون عضوي رقم 18-15 مؤرخ في 02 سبتمبر سنة 2018، يتعلق بقوانين المالية، ج ر عدد 53، حيث بموجبه أعاد المشرع مكانة القانون المتعلق بقوانين المالية، بينما في موضوعه، فقد قرر المشرع أحكام الإطار المتعلقة بوضع الميزانيات السنوية، وربطها بالتأطير الميزانياتي المتوسط المدى، فضلا على كيفيات تسيير المالية العامة للدولة، ومبادئها، وكيفيات تحضير، وإعداد والتصديق على قوانين المالية، مكوناتها، وكيفيات تنفيذها، غير أن هذا القانون لا يدخل حيز التنفيذ إلا بإعداد قانون المالية لسنة 2023، كما جاء بنص المادة 89، وبالتالي سوف لا نعتمد على هذا القانون العضوي، لكون القانون 84-17 ما زال ساري المفعول..

"يقرر ويرخص قانون المالية للسنة، بالنسبة لكل سنة مدنية، مجمل موارد الدولة وأعبائها وكذا الوسائل المالية الأخرى المخصصة لتسيير المرافق العمومية كما يقرر ويرخص علاوة على ذلك المصاريف المخصصة للتجهيزات العمومية وكذلك النفقات بالرأسمال"، وجاء ضمن المادة (06) التي تليها أنه: "تتشكل الميزانية العامة للدولة من الإيرادات والنفقات النهائية للدولة المحددة سنويا بموجب قانون المالية وفق الأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها"، في حين نجد المادة (67) من نفس القانون تنص على أنه: "يضم مشروع قانون المالية المودع في أقصى تاريخ:30 سبتمبر من السنة التي تسبق السنة المالية المعنية[1]، مواد تتناول من جديد وفي صيغة واضحة، الأحكام القانونية الجديدة والمعدلة، تتألف الوثيقة المتضمنة مشروع قانون المالية بشكل كامل والتي يسمح محتواها بإجراء دراسة مستفيضة، من جزأين متباينين، يتضمن الجزء الأول الأحكام المتعلقة بتحصيل الموارد العمومية بالطرق والوسائل التي تضمن سير المصالح وتسمح بضمان التوازنات المالية الداخلية والخارجية المنصوص عليها في المخطط السنوي للتنمية....."، ويستخلص من هذه النصوص أن النص الضريبي باعتباره أحكام قانونية تتعلق بوعاء ونسب وكيفيات مختلف أنواع الضرائب وكذا الإعفاء الجبائي، فنطاقه الجزء الأول من قانون المالية، الذي نجده معنونا بـ: طرق التوازن المالي ووسائله[2]، وعليه يخضع النص الضريبي لاختصاصات التي أسسها الدستور لباقي نصوص التشريع العادي مع بعض الخصوصية التي خص بها قوانين المالية[3].

ثانيا– أشكال المبادرة بالنص الضريبي: تتجسد الأحكام السابق ذكرها من خلال المبادرة، ويميز الدستور بين نوعين من أشكال المبادرة بالنصوص القانونية، ويخص كل شكل ويميزه من حيث الاختصاص، ومن حيث الشروط والإجراءات، ونتطرق إلى ذلك فيما يلي:

01– المبادرة بمشروع النص القانوني: لقد ارتبط هذا الشكل دستوريا بالسلطة التنفيذية، فكل مبادرة تقوم بها السلطة التنفيذية عن طريق كل من رئيس الجمهورية، والوزير الأول تسمى مشروعا، ويترتب عن ذلك العديد من الشروط والمسائل القانونية، أهمها أن المشروع يخضع وجوبا قبل إيداعه البرلمان إلى رأي

---

[1]- ضمن القانون العضوي 18-15 المتعلق بقوانين المالية والذي سيدخل حيز التطبيق سنة 2023، نجد المادة 71 منه تحدد تاريخ 07 أكتوبر كحد أقصى لإيداع مشروع قانون المالية.

[2]- اعتبر البعض أن فانون المالية ليس قانون بمعنى القانون، بل هو اقرب إلى العمل الإداري الذي تقوم به الحكومة لعرض برنامجها المالي السنوي، وبالتالي فإدراج الأحكام القانونية المتعلقة بتعديل وتقرير الضرائب والرسوم والأملاك الخاصة للدولة وكذا بعض الأحكام الأخرى التي لها علاقة بإيرادات الدولة يعد تجاوزا لوثيقة الميزانية العامة التي تتشكل فقط من جداول الإيرادات والنفقات العامة ، أنظر في ذلك، الدكتور حسن عواضة، الدكتور عبد الرؤوف قطيش، المالية العامة الموازنة – نفقاتها – القروض – الإصدار النقدي – الخزينة دراسة مقارنة، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت لبنان، 2013، ص142.

[3]- تنص المادة الأولى من قوانين المالية السنوية على أنه: "مع مراعاة أحكام هذا القانون، يواصل في سنة .....تحصيل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والضرائب غير المباشرة والضرائب المختلفة .... طبقا للقوانين والنصوص التطبيقية الجاري بها العمل منذ نشر هذا القانون....كما يواصل خلال سنة ....طبقا للقوانين والأوامر والمراسيم التشريعية والنصوص التطبيقية الجاري بها العمل منذ نشر هذا القانون .. تحصيل مختلف الحقوق والحواصل والمداخيل ..."، وبذلك فهي تضع مبدأ واضحا، مفاده أن قانون المالية وكل ما يتعلق به من نصوص قانونية هو الذي يحدث الضرائب والرسوم من لحظة نشره في الجريدة الرسمية، وهو الذي يقرر تحصيلها، الذي يبقى ساري المفعول ما لم يتعارض مع أحكام نفس القانون الجديدة التي قد تعدل أو تتمم أو تلغي هذه الرسوم وتعوضها بغيرها وهكذا، وبالتالي تتكون أحكام قانون الضرائب من خلال أحكام هذا القانون السنوية.

مجلس الدولة، كما يخضع للموافقة من طرف مجلس الوزراء، وبالتالي فالمشروع يخضع لجملة من الإجراءات والتحضير العملي، قد لا يتطلبها الشكل الثاني المسمى بالاقتراح[1]، ولقد نظم المشرع المبادرة بمشروع القانون بجملة من الأحكام القانونية، التي أساسها الدستور، ثم قانون عضوي رقم:16-12 مؤرخ في25 أوت سنة 2016 يحدد تنظيم المجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة، وعملهما، وكذا العلاقات الوظيفية بينهما وبين الحكومة، حيث تطرق هذا القانون إلى كيفية إيداع هذه المشاريع وكيفية دراستها[2]، واستفاض في ذلك النظام الداخلي للمجلس الشعبي الوطني وكذا النظام الداخلي لمجلس الأمة[3].

02- المبادرة باقتراح النص: يرتبط دستوريا الاقتراح في مجال نصوص القانون بأعضاء البرلمان وإن كان واضحا أنه يرتبط بشكل حصري بنواب المجلس الشعبي الوطني الذين خصهم الدستور بذلك في مجال النصوص المتعلقة بالتشريع الضريبي[4]، ومما يميز هذا الشكل من المبادرة أنه غير مقيد بإجراءات مثلما هو الحال في شكل المشروع[5]، إذ أنه يتخلص من مراحل كثيرة، لكن يبقى محصور التجسيد خاصة في البلدان الأقل تعايشا مع الديمقراطية[6]، ولقد نظم المشرع هذا النوع من المبادرة بجملة من النصوص القانونية منها ما هو وارد في الدستور، ومنها ما هو وارد في القانون العضوي رقم: 16-12 السابق الذكر، واستفاض في ذلك ضمن النظام الداخلي للمجلس الشعبي الوطني.[7]

كما نشير أن النص المقترح لا يأخذ شكلا مستقلا إذ قد نجده يطرح كبديل في حالات التعديلات لمشاريع النص التي تكون أثناء مناقشتها، وهي الحالات الأكثر شيوعا في ذلك حيث اعتبر البعض أن الصورة الحقيقية والواقعية لاقتراح النصوص هي هذه التعديلات التي يضفيها النواب في جلسات المناقشة، لكن يبدو أن في هذا لبس واضح، ذلك أن الدستور وكذا الأحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة بذلك

---

[1]- هذا ما جعل بعض الحكومات تلجأ لتمرير بعض القوانين عن طريق أصدقائها النواب من أجل تفعيل مكنة الاقتراح التي هي أخف شروطا، أنظر في ذلك، الأستاذ الدكتور مسعود شيهوب، المبادرة بالقوانين بين الحكومة والبرلمان في المنظومة القانونية الجزائرية، مجلة الوسيط، وزارة العلاقات مع البرلمان، العدد 10، 2013، ص99.

[2]- قانون عضوي رقم: 16-12 مؤرخ في 25 غشت سنة 2016، يحدد تنظيم المجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة، وعملهما، وكذا العلاقات الوظيفية بينهما وبين الحكومة ج رعدد50.

[3]- المواد 58 وما يليها من النظام الداخلي للمجلس الشعبي الوطني المنشور في الجريدة الرسمية بتاريخ 30 يوليو 2000، مع الإشارة أن هذا النظام الداخلي هو ساري التطبيق بصفة انتقالية ريثما تعدل أحكامه بما يتوافق والتعديل الدستوري الأخير، وكذا القانون العضوي رقم:16-12 السابق ذكره أعلاه.

[4]- لقد كان نص المادة (119) من دستور 1996 يحصر المبادرة باقتراح القوانين في يد النواب وحدهم دون أعضاء مجلس الأمة، لكن التعديل الدستوري الأخير وسع الاقتراح بالمبادرة وجعله يشمل أعضاء مجلس الأمة بموجب المادة(136) المعدلة للمادة (119) السابق ذكرها، وذلك في مجالات محددة ومحصورة كما جاءت بالمادة (137) المحدثة منه، غير أن هذه المجالات لا تشمل الضريبة، التي يبقى اختصاص المبادرة باقتراح نصوصها من حق النواب دون أعضاء مجلس الأمة.

[5]- الأستاذ الدكتور مسعود شيهوب، المبادرة بالقوانين بين الحكومة والبرلمان في المنظومة القانونية الجزائرية، مرجع سابق، ص98.

[6]- يبقى اقتراح النصوص القانونية في الجزائر ضعيف، انظر في ذلك، المرجع السابق نفسه، ص99.

[7]- لكون الاقتراح بالقوانين حصريا على النواب (وبالطبع قبل التعديل الدستوري، لأنه بعد التعديل الأخير للدستور تم إضافة مجالات قانون محددة على سبيل الحصر يكون المبادرة فيها بالاقتراح تعود لأعضاء مجلس الأمة)، أنظر في ذلك، الدكتور علاوة العايب، العملية التشريعية ونظام التعديلات في الأنظمة البرلمانية الثنائية المقارنة، مجلة الوسيط، وزارة العلاقات مع البرلمان، العدد 10، 2013، ص162.

وضعت شروطا في اقتراح النصوص وهو الأمر الذي يختلف تماما في حالة التعديلات التي ترد على كلا أشكال النص معا (المشروع والاقتراح)[1].

ثالثا- الحق في المبادرة بالنص الضريبي: تتنوع المبادرة من حيث توزيع الاختصاص كما قرره الدستور الجزائري، وسنرى كيف يتم ذلك، فيما يلي:

01- حق السلطة التنفيذية بالمبادرة بالنص الضريبي ومجاله: خول الدستور للسلطة التنفيذية ممثلة في كل من رئيس الجمهورية والوزير الأول اختصاص المبادرة بالنص الضريبي حسب الشكل القانوني الذي تم التطرق إليه سابقا، ويتجسد هذا الاختصاص في شكل واحد من النص هو مشروع النص، ويوزع إلى ما يلي:

أ- حق المبادرة لرئيس الجمهورية: خول المؤسس الدستوري رئيس الجمهورية حق المبادرة في مجال التعديل الدستوري والاتفاقية الدولية، ونعرض الأساس القانوني لها، فيما يلي:

أ/1- تعديل الدستور[2]: جاء في نص المادة (208) من الدستور على أنه: "لرئيس الجمهورية حق بالمبادرة بالتعديل الدستوري، وبعد أن يصوت عليه المجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة بنفس الصيغة حسب الشروط نفسها التي تطبق على نص تشريعي...."، ويلاحظ من هذا النص، أن مشروع التعديل الدستوري يتميز هنا بكونه يخضع لنفس مسار النص التشريعي العادي في المرحلة الأولى والتي سوف نراها لاحقا عند التطرق إلى ذلك، أما في المرحلة الثانية وهي الأهم فيعرض على الشعب وهذا إذا ما كان يتعلق التعديل بالمبادئ العامة التي تحكم المجتمع الجزائري، وحقوق الإنسان والمواطن وحرياتهما، ويمس بأي كيفية بالتوازنات الأساسية للسلطات والمؤسسات الدستورية، أما إذا لم يكن يتعلق بالمبادئ الأساسية فإنه ينح منحى القانون العادي مع بعض الخصوصيات التي سنراها لاحقا.

وبذلك، تكون المبادرة بمشروع التعديل من اختصاص رئيس الجمهورية دون الوزير الأول في السلطة التنفيذية.

أ/2- الاتفاقيات الدولية: خول الدستور رئيس الجمهورية حق إبرام المعاهدات الدولية، وجاء ذلك في نص المادة (91) من الدستور التي تنص ضمن فقرتها 09 على أنه: "يبرم المعاهدات الدولية ويصادق عليها"[3]، وهذا الحق مقتصر فقط لرئيس الجمهورية دون سواه، إذ لا وجود في أحكام الدستور لأي إشارة بتخويل جهة أخرى حق إبرام المعاهدات.

---

[1]- الأستاذ الدكتور الأمين شريط، حق التعديل في النظام البرلماني الجزائري (دراسة مقارنة)، مجلة الوسيط، وزارة العلاقات مع البرلمان، العدد 10، 2013، ص131.

[2]- للمزيد في اختصاص المبادرة بتعديل وإلغاء الدساتير، أنظر، د. نعمان عطا الله الهيتي، تشريع القوانين، "دراسة دستورية مقارنة، الطبعة الأولى، دار رسلان للطباعة والنشر والتوزيع، سوريا – دمشق - جرمانا، 2007، ص175 وما يليها.

[3]- هذا الاختصاص يجد أساسه في عدة نصوص من الدستور التي جاءت على ذكر المعاهدات والاتفاقيات الدولية وهي كل من المواد (91)، (111)، (149) منه.

وإن تعددت أنواع المعاهدات الدولية في الدستور إلا أن الحكم واحد، وهو أن لرئيس الجمهورية حق إبرامها دون أي جهة أخرى.

ب- حـق المبـادرة للوزيـر الأول: يبدو من خلال الدستور أن اختصاص الوزير الأول جد واضح في مشاريع النـصوص القانونية، ولكنه يقتصر فقط في مشاريع التشريع العادي التي يكون له الحق في المبادرة بها دون باقي التشريع (الدستور، الاتفاقيات)، وفي هذا الصدد فقد جاء ضمن المادة (136) من الدستور أنه: "لكل من الوزير الأول والنواب وأعضاء مجس الأمة حق المبادرة بالقوانين.."، والملاحظ من هذا النص ما يلي:

- أن للوزير الأول وحده دون باقي أعضاء الوزارة حق المبادرة بمشروع النص القانوني.
- أن رئيس الجمهورية ليس له حق المبادرة بمشروع القانون.

ولئن كان عموم المبادرة بالنصوص التشريعية لا يعرف حدودا واضحة بين تلك التي تمثل نطاقا لاختصاص البرلمان[1]، والتي تقع خارج هذا النطاق والتي يعرفها المؤسس الدستوري بالتنظيمات وهي من اختصاص رئيس الجمهورية كما حددت ذلك المادة (143)، إلا أن موضوع النص الضريبي لا يطرح أي مشكل[2]، فالمادة (140) من الدستور حددت موضوع إحداث الضرائب والجبايات والرسوم والحقوق المختلفة ضمن اختصاص التشريع[3]، وبالتالي فالوزير الأول مخول له بأن يبادر بالنص الضريبي سواء أكان بشكل نص قانوني خاص، أو كما هو معمول به سنويا في شكل مشاريع قوانين المالية.

02- حق السلطة التشريعية بالمبادرة بالنص الضريبي: تتمتع السلطة التشريعية بواسطة أعضائها بحق المبادرة باقتراح النصـوص التشريعية، وعلى غرارها النص الضريبي، وعليه سوف نرى ما هي حدود هذا الاختصاص والقيود الواردة عليه فيما يلي:

أ- اقتراح تعديل الدستور: خول الدستور لنواب وأعضاء البرلمان حق المبادرة باقتراح تعديل الدستور وأن هذا الاختصاص لا يقتصر على نواب المجلس الشعبي الوطني، بل جمع بين أعضاء غرفتي البرلمان معـا أي المجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة، حيث جاء ضمن نص المادة (211) من الدستور أنه: "يمكن ثلاث أرباع (4/3) أعضاء غرفتي البرلمان المجتمعين معا، أن يبادروا باقتراح تعديل الدستور على رئيس الجمهورية الذي يمكنه عرضه على الاستفتاء الشعبي.

ويتضح إذا أن اقتراح النص هنا مرتبط بجملة من الشروط أهمها ما يلي:

---

[1]- الملاحظ أن اختصاص الوزير الأول بالمبادرة يرتبط بمجالات القانون التي حددها الدستور، وهذا يبقيه في منأى عن ما سواها، وبالأخص عن المجالات التي يعود اختصاصها لرئيس الجمهورية أي السلطة التنظيمية المستقلة، التي فضلا عما سبق ذكره في المتن نجده يستأثر بها ويشرع فيها بموجب مراسيم رئاسية كما تقرر ذلك بالمادة (143) من الدستور، وكذا التشريع بأوامر في حالتي الاستعجال والاستثناء، ونجد بالمقابل المجال التنظيمي للوزير الأول ينحصر في تطبيق القوانين، والتنظيمات المستقلة لرئيس الجمهورية.

[2]- الأستاذ الدكتور مسعود شيهوب، المبادرة بالقوانين بين الحكومة والبرلمان في المنظومة القانونية الجزائرية، مرجع سابق، ص94.

[3]- تتوزع الموضوعات التي تنص عليها المادة (140) من الدستور إلى تشريع مبادئ عامة وتشريع تفصيل، وموضوع الضرائب والرسوم يدخل ضمن الطائفة الأخيرة، أنظر في ذلك، المرجع نفسه، ص96.

– أن يكون صادر عن ثلاث أرباع أعضاء الغرفتين المجتمعتين معا، وهذا النصاب شرط لقبول الاقتراح وإلا تعرض لجزاء عدم القبول.

– أن يكون الاقتراح عن طريق رئيس الجمهورية.

– إن الاقتراح هنا لا يتمتع بما للمشروع من ميزة التعديل بقانون إذا ما رأى المجلس الدستوري ذلك، بل السبيل الوحيد للاقتراح هو عرضه على الاستفتاء الشعبي سواء أتعلق بالمبادئ الأساسية أم لا.

ب– اقتراح النص التشريعي: يكون لنواب المجلس الشعبي الوطني اختصاص اقتراح النصوص التشريعية لكن بتوفر بجملة من الشروط نعرضها فيما يلي:

– تكون اقتراحات القوانين مقبولة، إذا قدمها 20 نائبا، وهذا ما تضمنته الفقرة الثانية من المادة (136) السابق ذكرها.

– أن يكون موضوع الاقتراح هو احد مجالات التشريع التي تعهد للبرلمان، وفي هذا نجد المادة (140) من الدستور تحدد المجالات التي يشرع فيها البرلمان[1]، حيث ذكرت من بينها إحداث الضرائب والجبايات والرسوم والحقوق المختلفة، وتحديد أساسها ونسبها.

– أنه لا يقبل اقتراح أي قانون، مضمونه أو نتيجته تخفيض الموارد العمومية، أو زيادة النفقات العمومية، إلا إذا كان مرفقا بتدابير تستهدف الزيادة في إيرادات الدولة، أو توفير مبالغ مالية في فصل أخر من النفقات العمومية تساوي على الأقل المبالغ المقترح إنفاقها، وهذا كما جاء ضمن نص المادة (139) من الدستور[2]، والملاحظ أن غاية هذا الشرط أو القيد، تنحصر في عدم المساس بالتوازن المالي الذي تضمنه مشروع المالية من جهة[3]، ومن جهة ثانية نسجل أن هذا الحظر ليس مطلقا فالمؤسس الدستوري ترك

---

[1]- يرى الأستاذ مسعود شيهوب أن التشريع للبرلمان يتحدد أفقيا وعموديا، إذ أن التحديد الأفقي ينصب حول التمييز بين تشريع المبادئ العامة وترك التفاصيل للحكومة أي تشريع الإطار، وبين تشريع التفاصيل والجزئيات كما يتعلق الحال بتشريع الضرائب والجباية، أما التحديد العمودي فجاء بين المنع والإباحة في اختصاص التشريع والتنظيم للسلطتين التشريعية والتنفيذية، لكن يبقى حسبه عمليا هذا التمييز غير واضح خاصة وأن مسألة كشفه تعود للمجلس الدستوري، وأنه غالبا ما لا يتم الدفع بعدم القبول من أي طرف منهما في مواجهة الآخر، مما لا يتبين معه هذا التمييز، أنظر في ذلك، الأستاذ الدكتور مسعود شيهوب، المبادرة بالقوانين بين الحكومة والبرلمان في المنظومة القانونية الجزائرية، مرجع سابق، ص94.

[2]- الملاحظ أن المبدأ الذي تضمنته هذه المادة هو نفسه المبدأ الذي تضمنته العديد من الدساتير المقارنة، نذكر منها كل من الدستور اللبناني، والمصري، وغيرها، أنظر في ذلك، الدكتور حسن عواضة والدكتور عبد الرؤوف قطيش، مرجع سابق، ص-ص 157،158.

وهذا المبدأ أيضا لم تخل منه كل الدساتير الجزائرية، دستور 1976 (المادة 149) ودستور 1989(المادة114) ودستور 1996(المادة 121).

[3]- جاء أنه، على غرار الأنظمة المقارنة، فقد كرس المؤسس الدستوري في مجال التشريع المالي ضوابط وقيود صرامة تكفل توازن الموازنة العمومية وفق الآليات التي تحقق الأمن الاقتصادي والمالي والاجتماعي للأمة، وأن الوصول إلى هذه الغاية يتطلب عند إعداد قانون المالية لكل سنة مراعاة القواعد والضوابط القانونية والسياق الاقتصادي الذي تعد في ظله الموازنة العمومية، إذ أن استخلاص التقديرات لمجموع موارد ونفقات الدولة وتقييمها يكون اعتمادا على مؤشرات الاقتصاد الكلي والجزئي سواء على المستوى الدولي أو المحلي وبذلك يكون بديهيا أن يكون عبء التحضير وإعداد قانون المالية على عاتق الحكومة التي تحوز المعطيات والمعلومات الضرورية التي تضمن الإحاطة بها وتجنب بالتالي تعريض المالية العمومية لاختلالات كبرى، بتصرف، أنظر في ذلك، السيد: محمود خذري وزير العلاقات مع البرلمان، في كلمته الافتتاحية في اليوم الدراسي تحت عنوان قراءة في أحكام المادة (121) من الدستور، الجزائر 09 ديسمبر 2013 (نادي الجيش الوطني الشعبي، بني مسوس).

قبول الاقتراح مقرونا بتدابير يتم عرضها من أجل ضمان التوازن، ومن هذه التدابير بطبيعة الحال اقتراح نصوص ضريبية.

وعموما نشير أن المبادرة بالاقتراح لا تمتد إلى نصوص الاتفاقيات الدولية التي تبقى فقط لرئيس الجمهورية دون سواه.

الفرع الثاني: تحضير النص الضريبي

الحقيقة أن تحضير النص الضريبي عمليا بوصفه السابق ذكره له خصوصية كبيرة، ذلك أن المبادرة تبقى مجرد اختصاص دستوري، لكن العمل الحقيقي الذي يخرج لنا النصوص محل التطبيق هو التحضير، ونقصد بالتحضير المرحلة التي تبدأ بالفكرة القانونية ثم إفراغها في شكل نص مميز، ومراحل انتقالها وتنقيحها حتى يتم إيداعها لدى المجلس الشعبي الوطني، وكل هذه المراحل سوف نراها في هذا الفرع على النحو التالي:

أولا–فكرة وضع النص القانوني: تختلف فكرة وضع النص عن المبادرة الدستورية في العديد من الجوانب نميزها كما يلي:

– أن المبادرة اختصاص دستوري بينما الفكرة عمل ذهني ذاتي يرتبط بصاحبه، حتى وإن كان يتطلب حكم يقرر إختصاص صاحبها بها دون سواه.

– أن المبادرة تتجسد وتقوم على جملة من الشروط والإجراءات، بينما الفكرة لا تتطلب ذلك بل هي مبدأ يتبع بترجمته في مضمون النص.

– أن المبادرة شكل قانوني، بينما الفكرة عبارة عن مضمون.

وبذلك قد لا يلتفت الكثير من المتتبعين إلى مسألة الإبتداء بوضع النص وتحديد تفاصيله وجزئياته التي يتكون منها ذاتيا، لأنها تنظم عموما مع سير باقي التحضير، أو ربما لأن نصوص الاختصاص لم تضع لها حيزا واضحا، لكن وبالنظر لتغير إطار النص الضريبي، سنرى كيف تتغير هذه الفكرة من شكل لأخر، وسنكتفي في البداية بصاحب الفكرة ومبرره القانوني في ذلك من الناحية الشكلية، ونبقي على عرض مضمونها إلى مناقشة المادة الأولية للقاعدة الضريبية لاحقا، وسنبدأ بفكرة النص الضريبي الأساسي، وذلك فيما يلي:

01– فكرة وضع النص الأساسي: لم نجد في جل النصوص القانونية وبالأخص الدساتير ما يشير إلى من يملك الفكرة الأولى بوضع النص، ربما أن الدستور هو النص الفعلي الذي يكون الشغل الشاغل لفئات عريضة من المجتمع ليس فقط السلطة بل حتى الأحزاب السياسية ومختلف الفعاليات المدنية والحقوقية وحتى الباحثين[1]، وبالتالي هذه الفئات جلها تتعهده بالدراسات والنقد خاصة بمرور الزمن وتغير المحيط الدولي، لذا نجد في الحقيقة أن فكرة تعديل الدستور ليست مقتصرة على جهة واحدة ولو كان رئيس

[1]- الأستاذ الدكتور عمار عباس، تأملات حول مسار الإصلاحات الدستورية في الجزائر مساهمة في إثراء النقاش حول مشروع التعديل الدستوري المقترح، دار الخلدونية، الجزائر، 2015، ص47 وما يليها.

الجمهورية، بل تتبلور هذه الفكرة عبر الزمن إلى أن تصبح مطلبا عاما يجد له سبيلا للتحقيق إما بالوسائل القانونية كما رأينا في المبادرة بالتعديل أو عن طريق وسائل الضغط السياسي[1]، وعليه إذا تكون فكرة جماعية[2]، خاصة وأنه غالبا ما تكون السلطة مضطرة إلى مثل هذا التعديل لمنح مزيد من المشاركة في الحكم وتحسين صورته تحت العديد من المسميات (الحوكمة، الحكم الراشد، الأمن القانوني، وغيرها)، ومنح المزيد من ضمانات استقلالية السلطات وتكريس مبدأ الفصل بينها، بتسطير ما يضمن التوازن في اختصاصاتها، فضلا على مزيد من الحقوق والحريات العامة والتقليص من الواجبات العامة[3].

03- فكرة وضع الاتفاقيات الجبائية الدولية: الحقيقة أن فكرة الاتفاقيات الجبائية وما تنطوي عليه من حماية للنظام المالي للدولة، كذلك هي نطاق اختصاص وزير المالية على اعتبار أنه هو المكلف بوضع وتنفيذ السياسة المالية الوطنية لتوفير ما يلزم من موارد لبرنامج الحكومة، وأنه يسعى إلى تحقيق تأمين هذه الموارد على المستوى الداخلي والخارجي، أين ظهرت العديد من المتغيرات التي أحاطت بالإقتصادات الدولية ودفعتها إلى العولمة الاقتصادية ونتج عنها خلق مشاكل ضريبية كبيرة تهدد الأنظمة المالية الإقليمية السيادية، وبالتالي فوزير المالية يتدخل بوضع فكرة أي اتفاق جبائي دولي ثنائي ومتعدد الأطراف وخاصة في مجال مكافحة التهرب الضريبي والحد من الازدواج الضريبي، لكن تحضير هذه الاتفاقيات لها إطار وأدوات خاصة وسنرى ذلك فيما بعد[4].

02- فكرة وضع النص التشريعي: على عكس التعديل الدستوري فإن النص التشريعي في عمومه والنص الضريبي تحديدا لما له من ضوابط زمنية واختصاصات مباشرة يجعل فكرة وضع النص أكثر وضوحا، فكما قلنا أن النص الضريبي هو قانون عادي أو مرتبط بقوانين المالية، وهذه الأشكال تمتاز بأنها قوانين سنوية أي تصدر لكل سنة مالية[5]، وبالتالي فهذا الضابط يحدد لنا المدة الزمنية التي يتجدد فيها النص الضريبي، ونتعمق في القصد أيضا حينما نبحث في اختصاصات الجهة التي يعهد إليها بإعداد مشاريع قوانين المالية أو القوانين الأخرى المتعلقة بالضريبة، وهي وزير المالية، الذي هو في الأصل أحد أعضاء

---

[1]- من بين هذه الوسائل الأزمات السياسية، فهي تعتبر رائدة في مسألة فرض فكرة تعديل الدساتير خاصة في الأنظمة حديثة الديمقراطية، فالجزائر مثلا قامت بوضع دستور 89 على أنقاض دستور 76 بعد أحداث أكتوبر 88، وهذا بعد أن أجرت تعديلا جزئيا على هذا الأخير، كما أن الدستور الحالي جاء على إثر الأزمة السياسية التي عاشتها الجزائر بعد استقالة رئيس الجمهورية وحل المجلس الشعبي الوطني، والتعديل المرتقب جاء تزامنا مع الظروف الدولية المحيطة بعد أحداث ما يعرف بالربيع العربي، أنظر في ذلك، عمار عباس، محطات بارزة في تطور الدساتير الجزائرية، مقال منشور على الموقع الإلكترونيhtt//:ammarabbes.bloqspot .com تاريخ زيارة الموقع:31-10-2016، الساعة 14سا، 30د، وفي ذلك أنظر، الأستاذ الدكتور عمار عباس، تأملات حول مسار الإصلاحات الدستورية في الجزائر مساهمة في إثراء النقاش حول مشروع التعديل الدستوري المقترح مرجع سابق، ص91 وما يليها.

[2]- حتى وإن كان التعديل المرتقب هدفا لرئيس الجمهورية الذي أعرب عنه من بدء عهداته الرئاسية، لكون الدستور الحالي يحمل العديد من التناقضات، أنظر، المرجع السابق، ص8.

[3]- من بين الواجبات العامة بل أهمها نجد الضرائب والرسوم، لاحظ نص المادة (78) من الدستور.

[4]- وللمزيد جول إبرام والتصديق على المعاهدات والاتفاقيات الدولية، أنظر، د. نعمان عبد الله الهيتي، مرجع سابق، ص، 139 وما يليها.

[5]- السنة المالية في الجزائر محددة بالسنة المدنية التي تبدأ من 1-1 وتنتهي بـ:31-12 لاحظ نص المادة (03) من القانون رقم:84-17، مرجع سابق.

الحكومة، وإن كانت مواد الدستور لم تخصص أي مهام دستورية للوزراء على الإطلاق، إذ خصت فقط السلطة التنفيذية في مهامها بين ما هو لرئيس الجمهورية[1]، وما هو للوزير الأول[2]، إلا أن هناك جملة من المراسيم التنفيذية التي حددت صلاحيات ومهام الوزراء والإدارات المركزية التي يشرفون عليها مع مصالحها الخارجية وهي كلها تتعلق بالوظيفة الإدارية وليست مهام سياسية، فيعهد لهم بذلك أن يبادروا بالنصوص التشريعية والتنظيمية التي تؤطر أعمال قطاعاتهم الوزارية، وبالتالي يكون لهم الحق في وضع الأساس الفعلي والموضوعي للعملية التشريعية ككل[3]، ووزير المالية تم تحديد مهامه بموجب المرسوم التنفيذي رقم:95-54 المؤرخ في:15 فبراير 1995 يحدد صلاحيات المالية[4]، والذي من خلاله نجد أن وزير المالية كمبدأ هو الذي يقترح عناصر السياسة الوطنية في مجال المالية العامة في إطار السياسة العامة للحكومة وبرنامج عملها المصادق عليهما دستوريا، ويتولى تطبيقها وفقا للقوانين والتنظيمات المعمول بها، وهذا حسبما جاء في المادة الأولى من هذا المرسوم، وبذلك فإن وزير المالية هو المكلف بوضع الأدوات المالية التي تكفل التنفيذ الملائم لبرنامج الحكومة عبر المخططات السنوية التي يتوزع عليها، ومن بين هذه الأدوات المالية وأهمها الجباية، حيث نجد المادة (03) من نفس المرسوم، تحدد مجال مبادرته بكل من النصوص القانونية التي تتعلق بالجباية سواء تعلق الحال بموردها، أو إصلاحها، أو ضبط عناصر الضريبة وتوزيع حصيلتها، أو اتخاذ أي إجراءات وتدابير جبائية من شأنها إحداث أثار وتحقيق أهداف اقتصادية أو اجتماعية مرغوب فيها في برنامج الحكومة، كما يتخذ أي تدبير قانوني يتعلق بتنظيم الإدارة الجبائية وتطويرها وعصرنتها.

ثانيا- تحضير أشغال النص ووضع بنوده: يختلف إنجاز النص عن كل من المبادرة التي كرسها الدستور، والابتداء بوضع فكرة النص، بحكم أن التحضير هو العمل الجدي والفعلي للنص، لكن هذا العمل لا يقتصر في وضع النص من خلال مكوناته وأفكاره، بل يتعدى ذلك إلى جملة من الأعمال والإجراءات التي تستخلص منها هذه الغاية، ومن جملة هذه الأعمال ما تقوم به الجهة المشرفة على

[1]- وعلى الخصوص حكم المادة (91) وجملة من المواد الأخرى من الدستور، وعطفا على ذلك، فإن الوزير هو همزة الوصل بين إدارته وبين الحكومة، وحتى بين هذه الأخيرة والمؤسسات الدستورية، وأهمها البرلمان، حيث أحدث في ذلك جملة من المهام الوزارية في شكل وزارة بسيرها الوزير المكلف بالعلاقات مع البرلمان، أنظر في ذلك، بوحميدة عطا الله، النصوص القانونية من الإعداد إلى التنفيذ، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2017، ص90.

[2]- وعلى الخصوص، حكم المادة (99) وجملة من المواد الأخرى من الدستور.

[3]- على الرغم من أن التشريع اختصاص أصلي للبرلمان، إلا أن هذا الاختصاص حدته المشاركة التي خولها الدستور للسلطة التنفيذية، وفعليا هذه المشاركة استحوذ عليها موظفو القطاعات الوزارية لكونهم الأقدر على فهم عملهم وما يحتاجه من تشريع ضروري لتأطيره، وهؤلاء يتسم عملهم بأنه ذو طابع إداري وليس سياسي، وبالتالي تكون سلطة التشريع قد انتقلت إليهم بالفعل، على الرغم من وجود نصوص الدستور التي سبق أن تطرقنا إليها في المبادرة بالنص، وهذا حال جل الدول مع العملية التشريعية، أنظر في ذلك، د.ريخا بهرقافا، خطوط توجيهية حول عملية التشريع ومحتواه (ترجمة)، مجلة الوسيط، وزارة العلاقات مع البرلمان، العدد 5، 2008، ص26.

[4]- جريدة رسمية عدد 15 لسنة 1995 .

التحضير، أما الإجراءات فهو المسلك الذي يمر به مشروع النص، وعلينا أن نميز كل ذلك في مرحلتي النص وهما مرحلة تحضير المشرع التمهيدي[1]، ثم المشروع النهائي للنص وذلك فيما يلي:

01- مرحلة المشروع التمهيدي للنص: رأينا أن وزير المالية هو الجهة التي تختص بالنص الضريبي على اختلاف إطاره بين النص التشريعي، والاتفاقيات الدولية، لذا سوف نرى كل جزئية على حدا للوقوف على ما تتضمنه من إجراءات وأعمال وما تحتاجه من أدوات، لكن قبل ذلك نبدأ بالنص الأساسي أي التعديل الدستوري، وهذا الأخير ليس لوزير المالية أي مهمة في تحضيره كما سبقت الإشارة إلى ذلك، ونعرض ذلك، فيما يلي:

أ- المشروع التمهيدي للتعديل الدستوري: السلطة التأسيسية هي للشعب ولكن تحضير النص الدستوري كما معمول به في القانون المقارن، هو إما يكون بواسطة مجلس تأسيسي أو لجنة منتخبة من قبل الشعب تقوم بإعداد النص التمهيدي، أو يكون من قبل لجنة تكنوقراطية يعينها رئيس الجمهورية، والنظام القانوني في الجزائر عبر مختلف الدساتير لم بوضح كيف يتم تحضير المشاريع التمهيدية لتعديل الدستور ومن هي الجهة التي تقوم بذلك، إنما وضع فقط الجهات التي لها حق المبادرة بالتعديل، غير أن الواقع أثبت أن الجزائر عرفت في دساتيرها النوعين السابقين معا، ففي دستور 1963 كان هناك مجلس تأسيسي منتخب من الشعب هو الذي قام بوضع المشروع التمهيدي للنص الدستوري[2]، لكن التعديلات الأخرى كانت تنجز من طرف لجان خاصة وبالطبع بعد المشاورات الواسعة لمختلف الشركاء السياسيين أي الأحزاب، وكذا مختلف فئات المجتمع المدني، وبعض الخبراء الاقتصاديين، وهذه اللجنة تكون متكونة بالطبع من رجال قانون، مهمتها وضع كل هذه الاقتراحات مع الإطلاع والإلمام بمختلف الأسس والنتائج التي توصلت إليها مختلف الدساتير المقارنة.

وإن كان النص التعديلي ينجز وفق التوجهات العامة لرئيس الجمهورية ليس فقط بصفته المبادر به والمشرف على جمع أفكاره فقط، بل بصفته يمثل جهة الحكم التي تبقى تسيطر على أهداف أي تعديل.

ب- المشروع التمهيدي للنص التشريعي: يمر المشرع التمهيدي للنص التشريعي وبالأخص قوانين المالية بالعديد من المراحل التي تشرف عليها جهة مختصة هي المديرية الفرعية للتشريع والتنظيم الجبائيين، وقبل أن نتطرق إلى هذه الإجراءات علينا أن نتعرف عن هذه الجهة الإدارية وذكر صلاحياتها وذلك فيما يلي:

- التعريف بالمديرية الفرعية التشريع والتنظيم والإجراءات الجبائية وصلاحياتها: جاء التعريف بهذه المديرية الفرعية ووضع مهامها بالمرسوم التنفيذي رقم:07- 364 المؤرخ في:28-11-2007 يتضمن

[1] - بوحميدة عطا الله، مرجع سابق، ص88، وأنظر أيضا في ذلك، مبروك حسين، تحرير النصوص القانونية (الشكل والإجراء)، الجزائر، 1996، ص40 وما يليها.

[2]- الأستاذ الدكتور عمار عباس، مرجع سابق، ص3.

تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية[1]، أين جاء أنها تمثل أحد المديريات الفرعية لمديرية التشريع والتنظيم الجبائيين، وأن هذه الأخيرة تعد أحد المديريات الثامنة للمديرية العامة للضرائب، وهذه المديرية العامة تعد إحدى الثماني المديريات العامة التي تتشكل منهم وزارة المالية وذلك استنادا للهيكلة المنصوص عليها في المادة الأولى من المرسوم السالف الذكر، وفي هذا السياق جاء أنه: "– يعهد للمديرية الفرعية للتشريع والتنظيم والإجراءات الجبائية: بدراسة وإعداد كل النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بكل الضرائب والحقوق والرسوم مهما كانت طبيعتها بما فيها الرسوم شبه الجبائية التي تقوم الإدارة الجبائية بتحصيلها وكذا إدارة الجمارك.

تنسيق الأشغال التحضيرية لمشاريع قوانين المالية.

دراسة وإعداد واقتراح كل النصوص والمنشورات والمذكرات التطبيقية المرتبطة بالتشريع والتنظيم الجبائيين أو التي لها صلة بهذه الأخيرة"، ومن ذلك، يتضح أن المرسوم السابق قد أعهد لهذه المديرية الفرعية بتحضير وتنسيق مشاريع قوانين المالية، لكن هذا العمل ليس سهلا[2]، ولا ينجز بشكل مباشر، ونرى فيما يلي كيف يتم ذلك؟.

تبدأ عملية التحضير المادي لقانون المالية منذ بداية شهر فيفري أين نجد الأمر يتعلق بكل من جزئي قانون المالية، كما حددته المادة (67) من القانون رقم:84-17 السالف الذكر، وهما الجزء المتعلق بالأحكام القانونية ومنها النصوص الضريبية والجزء المتعلق بالمجاميع والجداول المتعلقة بالإيرادات العمومية والنفقات العامة، وسنرى موجز تحضير يخص الأحكام الضريبية فقط، ذلك أن المجاميع والجداول والكميات التي تتعلق بالموازنة العامة ليس لها علاقة بالأحكام، وذلك فيما يلي:

– يقوم وزير المالية عن طريق المديريات العامة بالوزارة المتخصصة في تحليل الوضع الاقتصادي والمالي للبلاد سنويا وبالأخص كل من المديرية العامة للتقدير والسياسات، وهذه المديرية مهمتها الأساسية حسبما جاء في المادة الثانية من المرسوم السالف الذكر، هي تقدير الإقتصاد الكلي ومؤشراته، ووضع السياسات الميزانية والجبائية وإعداد العناصر الضرورية لصياغتها، تقييم هذه السياسات، وتقييم التوازن الاجتماعي والاقتصادي، وضع تصور للعناصر المالية، تأطير الاقتصادي الكلي، وكذلك إعداد التقارير التي تقدم رفقة مشاريع قوانين المالية، وبالتالي تقوم هذه المديرية عبر مختلف هياكلها المديريات والمديريات الفرعية بعمل جبار في تحضير العناصر اللازمة لوضع قانون المالية، أما المديرية الثانية، فهي المديرية العامة للميزانية التي نظمت مهامها المادة (03) من المرسوم، والتي تمثلت أساسا في إعداد الميزانية وتحضير أهم التقديرات بالاتصال بالجهات الإدارية والهيئات المعنية، وبناء على هذه التقارير يتم تكوين خطوط عريضة حول دور الضرائب كأحد وسائل التوازن المالي، حيث يتم تحديد دورها الكمي في ضرورة الحصول على الإيرادات العامة اللازمة لتغطية النفقات العامة الضرورية، وإحداث نوع

[1]- جريدة رسمية عدد 75 لسنة 2007.

[2]- د. علي زغدود، المالية العامة، الطبعة الرابعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص101.

من الانسجام في الميزانية العامة للدولة، ودورها الكيفي المتمثل في استعمالها كأداة من أدوات السياسة المالية والتأثير بها على توجيه الاقتصاد ككل[1]، وعلى ضوئه يتم مراجعة عناصرها أو بعض منها وإحداث ضرائب جديدة وسحب أخرى، وهكذا، ولا يكون التقويم الجديد لتشريع الضريبة مرتبطا فقط بهذه الأهداف المستجدة من الوضع العام، بل كذلك هو مرتبط بتطبيقات أحكام التشريع سابقا حيث يتم استخلاص أهم نقاط الضعف في النص التشريعي القائم وأهم اقتراحات مراجعته لفظا، كما يتم اقتراح أهم التعديلات التي تتماشى وحسن التفاعل مع المكلف وكذلك حسن المردود وسهولة التحصيل وتقليل مجال المنازعة فيه، إذ أن كل الاقتراحات أو مجال النص التشريعي الجديد وروافدها لا تأتي بشكل مباشر إنما يتم تجميعها والحصول عليها وصياغة نصوصها عبر المراحل التالية:

– لجنة التنسيق المالي: وهي لجنة رسمية تنشأ على مستوى وزارة المالية، برئاسة مديرية التشريع والتنظيم الضريبي، تتكون من العديد من المديريات العامة لوزارة المالية، تقوم كل منها بوضع اقتراحاتها، وهذا فضلا على تجميع مختلف الاقتراحات من المصالح الخارجية للمالية وبالأخص مصالح الضرائب، ثم تجمع هذه الاقتراحات وتفرغ في شكل نص تشريعي، وترسل إلى الأمانة العامة للحكومة، وهذه الأخيرة تبدأ معها مرحلة أخرى من النص تسمي مرحلة التحضير لمشروع النص أو تحويل النص التمهيدي إلى مشروع نص وسنرى ذلك لاحقا[2].

ج– الاتفاقية الجبائية الدولية: من خلال وصف الاتفاقيات بأنها دولية نتجه مباشرة إلى الوزارة المكلفة بالشؤون الخارجية باعتبارها تتكفل بالسياسة الخارجية للدولة وما تنطوي عليه من وسائل دبلوماسية والعمل على إعداد اتفاقيات ومعاهدات دولية، بدء من قيادة مرحلة المفاوضات إلى لحظة تبليغ هذه الوثائق إلى الأطراف المتعاقدة، وذلك بالطبع من أجل تكريس والدفاع عن مصالح الدولة ورعاياها في الخارج، وهذا الحال ينطبق تماما على الاتفاقيات الجبائية، فوجود عمل خارجي يتصل مباشرة بوزارة الشؤون الخارجية، وقد جاء المرسوم الرئاسي رقم:02–403 المؤرخ في:26–11–2002 يحدد صلاحيات وزارة الشؤون الخارجية[3]، للنص على كيفيات العمل المشترك، غير أننا نعلم أن الاتفاقيات الدولية ليست كالنصوص الداخلية فهي في إطارها الشكلي تخضع لنموذج معاهدة فينا التي سبق لنا ذكرها وهذا النموذج له مراحل نذكرها فيما يلي:

ج/1– مرحلة المفاوضات: ككل اتفاقية أو معاهدة دولية، وبالنظر إلى أن أطرافها دول ومن ثمة يؤطرها القانون الدولي العام، تتطلب هذه الاتفاقية حتى تنشأ صحيحة جملة من الإجراءات والشروط وهي في

---

[1]- إن ارتباط الضريبة بالميزانية بوصفها مقابل النفقة وارتباطها بالسياسة المالية ككل هو الذي جعل الحكومة تنظر إلى نصوصها باعتبارها جزء لا يتجزأ من قانون المالية، وهذا حتى تتحكم بواسطة النص التشريعي في ضبط واستعمال هذه الأداة وفق خططها وتقييمها السنوي لها، والملاحظ أن القوانين المقارنة لديها نفس الموقف من النص الضريبي، أنظر في ذلك، الدكتور حسن عواضة والدكتور عبد الرؤوف قطيش، مرجع سابق، ص141.

[2]- المديرية العامة للضرائب، اعداد قانون المالية، رسالة عدد 11-2002، نشرية دورية، الموقع الالكتروني الرسمي للمديرية العامة للضرائب:www.mfdgi.gov.dz ، تاريخ الزيارة 10-02-2015، الساعة: 10سا، 20د.

[3]- جريدة رسمية عدد 79 لسنة 2002.

الغالب مسطرة ونموذجية، وتتوزع هذه المقتضيات على مراحل أهمها مرحلة المفوضات والتي تبدأ من لحظة انتداب كل دولة لفريق من ممثليها ليقوم بذلك، والفريق في حالة الاتفاقيات الجبائية لا يختلف كثيرا عنه في باقي الاتفاقيات، التي عادة ما تضم نوعين من ممثليها، النوع الأول هو ممثلي وزارة الخارجية لهذا البلد، هذه الوزارة وعلى غرار باقي الدول ومن خلال المرسوم الرئاسي المحدد لصلاحياتها وبواسطة هياكلها المركزية وأجهزتها ومصالحها الخارجية تشرف على إدارة العمل الدبلوماسي والعلاقات الدولية للدولة، وبشأن الاتفاقيات والمعاهدات الدولية نجد المادة (11) الفقرة الأولى من المرسوم السابق الذكر تنص على انه: "تقوم وزارة الشؤون الخارجية باسم الدولة الجزائرية، بقيادة المفاوضات الدولية الثنائية أو المتعددة الإطراف وكذا تلك الجارية مع منظمات دولية"، بينما نجد الفقرة الثالثة من نفس المادة تنص على انه يمكن إن يعهد بقيادة التفاوض وإبرام الاتفاق أو التوقيع عليه إلى سلطة أخرى بموجب رسائل تفويض تعدها وزارة الشؤون الخارجية، وهنا نجد العديد من الأحكام الواردة في المرسوم التنفيذي رقم:07-364 السالف الذكر تنص على أولوية مصالح المديرية العامة للضرائب بقيادة المفاوضات المتعلقة بالاتفاقيات الجبائية ومنها المادة (05) التي جاء فيها أن هذه الإدارة تسهر على تحضير ومناقشة الاتفاقيات الدولية الجبائية والاتفاقيات الدولية التي تحتوي على أحكام جبائية وشبه جبائية، وضمن نفس السياق نجد نفس المادة في نصها المتعلق بمهام مديرية التشريع والتنظيم الجبائيين وهي المديرية المكلفة عن طريق مديريتها الفرعية للعلاقات الجبائية الدولية بإعداد النصوص الجبائية والمساهمة فيها والتفاوض بشأنها، وعادة فإن الوفد المفاوض يتكون من جملة من الأخصائيين المتابعين جيدا لشأن الضريبة على المستوى الداخلي والخارجي، والمزودين بإحاطة كافية عبر مختلف الإدارات والهيئات المعنية والمتعاملين الاقتصاديين إذ يكون ذلك بمشاركة باقي الأجهزة المعنية على غرار المديرية الفرعية للدراسات الجبائية، فضلا على تبادل النصوص الجبائية بين الأطراف المتفاوضة حتى يتم التعرف أكثر على نقاط الاتفاق المزمع إنجازه[1].

ج/2- مرحلة التحرير: تعتبر هذه المرحلة هي مرحلة وضع مشروع الاتفاق وصياغته، وبالتالي فهي تتطلب العديد من النقاط، أولها لغة النص، إذ في الغالب تعتبر أهم النقاط التي تطرح في هذا الشأن، وهنا جرت العادة على أن تنجز في العموم ثلاث نصوص للإتفاقية بثلاث لغات، لغتي أطراف الاتفاق، ولغة عالمية يتم الاتفاق عليها، وهذه النصوص كلها نصوص رسمية، أما النقطة الثانية فهي كيفية إنجاز نص الاتفاق من الناحية الشكلية، وهنا نعود إلى النماذج العالمية المطروحة في هذا الشأن، إذ الحاصل أن هناك العديد من المنظمات العالمية التي وضعت نماذج اتفاقيات سواء من حيث الشكل أو من حيث المحتوى، ومن أهم هذه النماذج الاتفاقية الجبائية النموذجية التي أعدتها منظمة التعاون والتنمية

[1]- يؤكد ذلك شرح الادارة الجبائية لسير مراحل الاتفاقية الجبائية، انظر في ذلك، المديرية العامة للضرائب، الإتفاقيات الجبائية الدولية، رسالة عـدد 53-2011، نشرية دورية، الموقع الالكتروني الرسمي للمديرية العامة للضرائب: www.mfdgi.gov.dz ، تاريخ الزيارة 12-02-2015، الساعة: 12سا، 00د.

الاقتصادية[1]، والاتفاقية النموذجية لهيئة الأمم المتحدة[2]، وهاتين الاتفاقيتين وضعتا العديد من الأحكام التي تساعد الدول على إتمام الاتفاقيات الجبائية فيما بينها، ومن خلال ذلك يتضح أن النص النموذج يحتوي على جملة من المواد تتوزع إلى أربع أجزاء رئيسية هي كل من الأحكام التمهيدية والتي تحدد مجال تطبيق الاتفاقية على كل من تحديد الأشخاص نطاق تطبيق الاتفاقية، عناصر الضرائب موضوعها، وكذا الأقاليم التي تطبق فيها، أما النقطة الأخرى فهي تتعلق بوضع جملة من التعريفات اللازمة لبعض المصطلحات المدرجة في نص الاتفاقية والتي يمكن أن تحدث غموضا أو لبسا في تفسيرها على غرار المقصود بالشخص والمقصود بالضريبة والإقليم وغير ذلك، أما الجزء الثاني فهي مجموعة من المواد التي تحدد كيفية توزيع الاختصاص في فرض الضريبة بين الدولتين المتعاقدتين وهذا اعتمادا على المعايير أو الضوابط المتفق عليها في ذلك بينهما، بينما نجد في الجزء الثالث جملة من المواد يتم فيها وضع كيفيات تجنب الازدواج الضريبي وتخفيف العبء على المكلفين المشمولين بتطبيق الاتفاقية، أما الجزء الرابع والأخير فهو عبارة عن مواد تحمل أحكاما ختامية يتم فيها ذكر تاريخ التوقيع، كيفية التصديق، تاريخ بداية سريان الاتفاقية، النص على كيفية التعامل مع تفسير الاتفاقية عند تطبيقها، كيفيات إنهائها وتجديدها وتعديلها وغير ذلك من الأحكام المتعلقة بوجود ونفاذ وإنهاء الاتفاقية، مع الإشارة إلى بعض المبادئ المتفق عليها دوليا مثل مبدأ عدم التمييز بين المكلفين بغض النظر عن علاقتهم السياسية بالدولة مطبقة الاتفاقية[3].

02- مرحلة المشروع النهائي للنص: تعتبر هذه المرحلة أهم مرحلة في النص الضريبي، وإن كانت تتميز كذلك بعدم التجانس في ترتيباتها حسب اختلاف طبيعة النص، فالاتفاقية الدولية، تتميز تماما عن باقي النص الضريبي، لذا سنقوم كذلك في هذا الشأن مراعاة هذا التميز، والاستناد في الإلمام بهذه المرحلة إلى تعريف الهيئات المسئولة عن المشروع ومسلك النص الإجرائي، وهذا عبر النقاط التالية:

أ- الأجهزة المسئولة عن المشروع النهائي للنص التشريعي وعمل كل منها: إذا كان النص الضريبي كمشروع تمهيدي يبدأ لدى الهيئات السابق ذكرها، وبالأخص أجهزة وزارة المالية، إلا أن المشروع النهائي له هيئات مغايرة تماما وهي بالطبع تتوزع إلى كل من الأمانة العامة للحكومة، مجلس الدولة، ومجلس الوزراء، ويبرز دورها أساسا في مشروع القانون، ونفصل ذلك، فيما يلي:

أ/1- الأمانة العامة للحكومة وعملها: تعرف هذه الهيئة بأنها جهاز دائم في رئاسة الجمهورية، وقد تدرجت في طبيعتها القانونية عبر العديد من النصوص، والتي كان أولها المرسوم رقم:77-74 المؤرخ في:23-04-1977 الذي تضمن إحداثها[4]، إلى غاية المرسوم الرئاسي رقم:01-197 المؤرخ في:

[1]- بوقروة إيمان، مرجع سابق، ص51.
[2]- المرجع السابق، ص48..
[3]- المديرية العامة للضرائب، الاتفاقيات الجبائية الدولية، رسالة عدد 53-2011، مرجع سابق.
[4]- المرسوم 77-74 المؤرخ في: 23-04-1977 يتضمن إحداث أمانة عامة للحكومة، ج ر عدد 37.

22-07-2001 الذي يحدد صلاحيات رئاسة الجمهورية وتنظيمها[1]، لاسيما المواد (05)، (07)، (08)، (15) منه المتعلقة بهذه الهيئة، والتي من خلالها أحالت تنظيم وصلاحيات الأمانة العامة للحكومة إلى نص تنظيمي خاص، وهو بالفعل ما تم بموجب المقرر المؤرخ في:25-07-2001، يضبط هياكل الأمانة العامة للحكومة ويحدد مهامها، حيث جاء في المادة الأولى منه تحديد الهياكل التنظيمية لهذا الجهاز، والمتمثلة في الديوان، وستة قطاعات دراسات يكلف كل فيما يخصه بمتابعة النشاط المعياري للوزارات والمؤسسات العمومية على المستويين التشريعي والتنظيمي، فضلا على كل مديريات ومصالح دعم، والمطبعة الرسمية، وبالتالي فهذا المقرر يوضح من جهة أن الأمانة العامة من صميم مهامها استكمال مشاريع النصوص التشريعية التي تحضرها الوزارات، ومن جهة أخرى، تتوزع هذه النصوص حسب كل وزارة على القطاع الذي يختص بدراستها، وفي هذا الشأن نجد النص الضريبي بصفته نص مالي فهو من ضمن مهام قطاع الدراسات "المالية والاقتصاد" كما تضمنت ذلك المادة (04) من المقرر.

لقد نصت العديد من النصوص التنظيمية على دور الأمانة العامة للحكومة في إجراءات إعداد المشروع النهائي للنص، وفي هذا الشأن نجد هذه المرحلة تسمى بالمرحلة الرسمية، التي تنطوي على الإجراءات التالية:

إرسال مشروع النص من قبل الوزارة المعنية في 40 نسخة من هذا النص محرر على شكل مواد مع الترجمة إلى اللغة الفرنسية، ومذكرة توضح فيها هذه الوزارة عرض الأسباب، منها الغايات وملائمة المشروع لسياسات الحكومة، ويجد عدد النسخ مبرره في عرضه على مختلف الدوائر الوزارية للحكومة مع المؤسسات الأخرى التي يكون رأيها مطلوبا في الموضوع[2]، وهذا لغرض إحداث التنسيق وضمان التحضير الجماعي للنص، ووضع كافة التراتيب المتعلقة بمختلف الوزارات المعنية بموضوعه.

يتم إرسال نسخ المشروع إلى الهيئات والوزارات من اجل دراسته وتقديم مقترحاتها وإرسالها ثانية إلى الأمانة العامة للحكومة، وهنا نشير تحديدا إلى الدور الفعال المنوط بالوزير المكلف بالعلاقات مع البرلمان الذي من صلاحياته كما حددتها المواد (03) و(06) من المرسوم التنفيذي رقم:98-04 المؤرخ في:17 يناير 1998[3]، في عملية إثراء مشاريع النصوص ذات الطابع التشريعي، وحيث يكون تدخله على مستوى التحضير إذ يبدي رأيه في المشاريع التمهيدية للقوانين من حيث الشكل والمضمون، فضلا عن تدخله أمام البرلمان عند إتمام عملية التصويت والمصادقة التي سنراها فيما بعد.

وفي نفس الوقت وبشكل مواز يكون عمل قطاع الدراسات المختص منصب على دراسة هذا المشروع من العديد من الجوانب، بدءا من قانونيته، أين يجب أن لا يخالف الدستور، والنظام القانوني القائم، ثم

[1]- مرسوم رئاسي 01-197 المؤرخ في: 22-07-2001 يحدد صلاحيات رئاسة الجمهورية وتنظيمها، ج ر عدد 40.
[2]- كان عدد النسخ المطلوب إيداعها هو 25 نسخة، كما قرره المنشور الصادر عن الأمانة العامة للحكومة بتاريخ:27 ديسمبر 1962 موضوعه تحضير وإعداد مشاريع النصوص التشريعية والتنظيمية.
[3]- مرسـوم تنفيذي رقم 98- 04 مؤرخ في 17 يناير 1998، يحدد صلاحيات الوزير المكلف بالعلاقات مع البرلمان، ج ر عدد 04.

ملائمته للسياسة العامة للحكومة، ثم دراسته من حيث خصائص النص القانوني، ثم التدقيق اللغوي وضبط الصياغة وغير ذلك، وفي هذا الشأن فقد وجهت العديد من التعليمات إلى القطاعات الوزارية من أجل توجيهها في الإجراءات المتعلقة بإعداد النصوص والمصادقة عليها كان أخرها المذكرة الصادرة عن الأمين العام للحكومة تحت رقم:077 بتاريخ:02 فيفري 2000[1].

يتم بعد ذلك العمل المشترك بين قطاع الدراسات المختص وممثلي الوزارة المبادرة بالنص، وهذا من أجل ضبط وصياغة النص النهائي بعد أخذ كل التعديلات والاقتراحات والملاحظات التي تم تجميعها حوله، لكن إذا تطلب الأمر حضور بعض ممثلي بعض الوزارات المعنية يكون هناك اجتماع وزاري مشترك تشرف عليه الأمانة العامة للحكومة، وإذا لم يتم الوصول إلى اتفاق بين مختلف الفاعلين، يتم عرض هذا الأمر على مجلس الحكومة بعد برمجته ضمن جدول أعماله من طرف الأمين العام للحكومة، وهذا حتى يتم ضبط النص النهائي، بعد صياغته من طرف الوزارة المعنية في 05 نسخ نهائية.

تعبر كذلك الأمانة العامة للحكومة عن رأي الحكومة في مشاريع النصوص المقترحة من طرف نواب المجلس الشعبي الوطني، وهذا بعد أن تحال إليها من طرف مكتب هذا المجلس، وذلك خلال أجل شهرين من تاريخ تبليغها، ويكون هذا الرأي إما بالقبول أو الرفض، وذلك طبقا لأحكام المواد (22) وما يليها وبالأخص المادة (24) من القانون العضوي رقم:16-12 السالف الذكر، وهذه الاقتراحات تدرس فقط على مستوى المجلس بينما يواصل مشروع النص بعد موافقة مجلس الحكومة عليه إلى عرضه على مجلس الدولة لإبداء رأيه، وذلك عبر الخطوات التالية:

أ/2- مجلس الدولة: أحدث التعديل الدستوري لسنة 1996 تغيرات جذرية على مستوى المؤسسات وتوزيع الاختصاص بينها، ومن ذلك نجد النظام القضائي قد تعزز بازدواجية القضاء، فبعد أن كان يبدو سائدا أن نظام القضاء ينبني على الأحادية، تم إحداث القضاء الإداري بصفة مستقلة من حيث هياكله و هيئاته واختصاصاته، حيث جاء على رأس هيئاته مجلس الدولة كأعلى هيئة قضائية إدارية، وذلك استنادا للمواد (152) وما يليها من هذا الدستور، التي أنشأت هذا الجهاز القضائي.

ورغم أن القضاء الإداري هو جهاز قضائي في تركيبته وفي مهامه الأساسية، إلا أن التعديل الدستوري السابق قد أعطى لمجلس الدولة وظيفة أخرى وهي الوظيفة الاستشارية، فالمادة (119) منه، قررت إجراء إجباريا هو وجوب عرض مشاريع نصوص القوانين على مجلس الدولة لإبداء الرأي فيها، وعزز المؤسس الدستوري نطاق هذا الرأي بعد التعديل الدستوري الأخير، وعليه سنرى هذا الإجراء الاستشاري وطبيعة ذلك فيما يلي:

[1]- ارتكزت هذه التعليمة على جملة من التعليمات السابقة التي كانت الأمانة العامة قد وضعتها من أجل تحسين صياغة مشاريع النصوص وتوضيح إجراءاتها من لحظة التحرير من قبل القطاعات الوزارية إلى لحظة نشرها في الجريدة الرسمية فضلا على كيفيات التشاور والتنسيق بين مختلف الفاعلين من القطاعات الوزارية المعنية وهذا من أجل إنتاج قوانين ملائمة للسياسات العامة للدولة ومستقطبة لبرامج رئيس الجمهورية.

أ/1/2- الأساس القانوني للوظيفة الاستشارية: يتوزع الإطار القانوني للاستشارة في مجال مشاريع القوانين إلى جملة من الأحكام القانونية، فبدء كانت الأحكام الدستورية، حيث جاء ذلك قبل التعديل ضمن المادة (119)، أما بعده فقد تم تأسيس هذه الاستشارة بالمواد (137)، (142)، بينما نجد الأحكام التشريعية تنحصر في تلك التي تضمنها القانون العضوي رقم:98-01 المؤرخ في:31-05-1998 المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله المعدل والمتمم بكل من أحكام القانون العضوي رقم: 13-2011 المؤرخ في:26 يوليو 2011[1]، والقانون العضوي 02-2018 المؤرخ في04-03-2018[2]، فضلا عنها، نجد المراسيم التنفيذية، كل من المرسوم رقم:98-261 المؤرخ في 29 غشت سنة 1998 يحدد أشكال الإجراءات وكيفياتها في المجال الاستشاري أمام مجلس الدولة[3]، والمرسوم 03-165 المؤرخ في 09 أفريل سنة 2003 يحدد شروط وكيفيات تعيين مستشاري في مهمة غير عادية لدى مجلس الدولة[4]، وجاء زيادة على ذلك النص على جملة التفاصيل التي لم يتطرق إليها القانون العضوي والمراسيم التنفيذية ضمن النظام الداخلي لمجلس الدولة وتحديدا ضمن مواده من (77) إلى (119)، حيث تم تحديد تشكيلات الاستشارة وكذلك كيفية إعداد التقرير النهائي حول مشروع النص محلها.

أ/2/2- نطاق الاستشارة: انحصرت في البدء استشارة مجلس الدولة حول مشاريع القوانين، أي تلك المشاريع التي يبادر بها الوزير الأول، وهذا بنص المادة (119) من دستور 96، لكن التعديل الأخير للدستور وسع المؤسس الدستوري بموجبه نطاق الاستشارة، حيث أصبح وجوبا كذلك عرض مشاريع الأوامر قبل المصادقة، بينما استبعدت كل من مشاريع المراسيم الرئاسية التي تعود إلى السلطة التنظيمية لرئيس الجمهورية، وكذا اقتراحات النصوص القانونية التي تكون من قبل نواب وأعضاء البرلمان[5].

---

[1]- جريدة رسمية عدد 43 لسنة 2011.

[2]- صدر هذا القانون تماشيا وأحكام التعديل الدستوري من حيث تغير محتوى هذه الأحكام عما كان عليه سابقا، ومن ذلك توسيع نطاق إبداء الرأي للمجلس إلى مشاريع الأوامر بعدما كان منحصرا في مشاريع القوانين، أنظر الجريدة الرسمية عدد 15 لسنة 2018.

[3]- جريدة رسمية عدد 26 لسنة 1998.

[4]- نشير أن هذه الأحكام جاءت قبل قانون 16-01 مؤرخ في 6 مارس 2016، يتضمن التعديل الدستوري، كما جاءت بعد التعديل الأخير للقانون العضوي لمجلس الدولة بالقانون العضوي رقم2018 - 02 السالف الذكر، وبالتالي لم تتضمن توسيع أنواع النصوص القانونية المشكلة لنطاق الاستشارة، وبالتالي يجب إعادة التشريع في موضوعها من جديد.

[5]- كان مجال الاستشارة منحصرا فقط في مشاريع القوانين حيث جاء ضمن الفقرة الثانية من المادة (119) من الدستور قبل التعديل، لكن المؤسس الدستوري عزز هذا المجال، ووزعه على جملة من المواد بعد التعديل، غير انه على الرغم من توسيع هذه الاستشارة إلى الأوامر ذات الطابع الاستعجالي فانه استثنى تلك الأوامر ذات الطابع الاستثنائي، بينما لم يمتد مجالها إلى الاقتراحات فالمؤسس الدستوري أكد على ذلك رغم أن المشروع التمهيدي للتعديل الأخير للدستور كان يتضمن اختياريا إمكان قيام رئيس المجلس الشعبي الوطني أو رئيس مجلس الأمة حسب مصدر اقتراح النص أن يعرض النصوص المقترحة على مجلس الدولة لإبداء الرأي لكن تم حذف هذه الفقرة التي كانت مشروع تعديل للمادة (119)، ولم يتضمن كذلك رأي مجلس الدولة المسبق في التشريع الفرعي على غرار ما هو مقرر ضمن الدساتير المقارنة مثل فرنسا ومصر، لكن نسجل ملاحظة هامة بالنسبة لتوسيع إبداء الرأي إلى مشاريع الأوامر، فرغم أن نص المادة (142) من الدستور بعد التعديل واضح، إذ قصر إبداء الرأي فقط في مشاريع الأوامر المتعلقة بالطابع الاستعجالي، إلا أن القانون العضوي 02-2018 المعدل والمتمم للقانون العضوي 98-01 ذكر في المادة (04) المعدلة والمتممة للمادة (36) منه، قرر بأنه تبدي اللجنة الاستشارية رأيها في مشاريع القوانين ومشاريع الأوامر، ولم تميز حالات الأوامر مما يجعل أنها تختص بالحالتين الدستوريتين معا، وهذا يخالف حكم المادة (142) من الدستور، والمجلس الدستوري في رقابة المطابقة

أ/3/2- الإجراءات المتبعة: بعد أن تقوم الأمانة العامة للحكومة بضبط النص النهائي لمشروع النص، ويتم الموافقة على ذلك ضمن مجلس الحكومة، تقوم الأمانة العامة بإيداع هذا المشروع رفقة كامل الملف لدى أمانة مجلس الدولة، ويخول الاختصاص الاستشاري لمجلس الدولة إلى اللجنة الاستشارية التي تتكون من كل من رئيس مجلس الدولة كرئيس للجنة، ومحافظ الدولة، ورؤساء الغرف وثلاث مستشارين، حيث عند استلام المشروع يقوم رئيس مجلس الدولة طبقا لأحكام المادة (41) من القانون العضوي98-01 السالف الذكر بتعيين مقررا من بين أعضاء اللجنة بموجب أمر، ويقوم هذا الأخير بإعداد تقريره حول المشروع، وتحدد جلسة مداولة له بناء على استدعاء رئسها، حيث تصح بحضور نصف أعضائها على الأقل، وتتخذ قراراتها بأغلبية أصوات الحاضرين، ويكون للرئيس صوتا مرجحا في حالة تعادل الأصوات، ويصدر عن هذه اللجنة تقريرا نهائيا لمشروع النص، أما إذا كان المشروع يدخل ضمن الحالات الاستثنائية، فينبه الوزير الأول إلى الطابع الإستعجالي له، فتدرس اللجنة الاستشارية هذا المشروع في أقصر الآجال، وبنفس الإجراءات المتعلقة بالمشاريع العادية، حيث يعين رئيس اللجنة مقررا وبعد إعداد هذا الأخير لتقريره تتم المداولة عليه بحضور ممثل الوزارة صاحبة النص ويتم إعداد الرأي على شكل تقرير نهائي يرسل بعد تسجيله إلى الأمانة العامة للحكومة، شأنه في ذلك شأن الرأي في الحالات العادية[1].

أ/4/2- موضوع الاستشارة: تتقيد دراسة مشروع النص من طرف مستشاري مجلس الدولة في جملة من النقاط الشكلية وهي كالتالي:

حفاظ النص على مبدأ تدرج القوانين.

ملائمة موضوع النص للنظام القانوني السائد وعدم التناقض مع بعض أحكامه.

دراسة النص من حيث توفر خصائص القاعدة القانونية.

دراسة النص من حيث الصياغة وضبط اللغة وسلامتها ورفع كل لبس أو غموض أو غلط في مفرداته قد يقلل من وضوحه وسلامة فهم أحكامه.

وهنا نشير أنه قد أثير جدل حول مجال تدخل واستشارة مجلس الدولة في مشروع النص القانوني من حيث موضوعه، فمنهم من قال أنه لا يجب على مجلس الدولة إبداء آراءه في ملائمة النص، بل تنحصر الاستشارة في الجانب الشكلي فقط (ضمان مبدأ التدرج في القوانين، الانسجام مع مجموع النظام القانوني، سلامة الصياغة....) وهذا الموقف هو حال مجلس الدولة في الجزائر مع مشاريع القوانين، لكن البعض الآخر يرى تدخله أكثر من ذلك بل يمس موضوع النص طالما أن مجلس الدولة هو أحد الجهات الهامة

على هذا القانون لم يشر تماما إلى هذا التمييز، ومرر هذا النص، أنظر رأي المجلس الدستوري رقم 01/ر.ق.ع/م.د/18، ج ر عدد 15 لسنة 2018.

[1]- قام المشرع في الاختصاص الاستشاري لمجلس الدولة بتعويض كل من الجمعية العامة التي كانت مكلفة بإعداد رأي المجلس في مشاريع القوانين في الحالات العادية، واللجنة الدائمة التي كانت مكلفة بإعداد رأي المجلس في مشاريع القوانين ذات الطبيعة الاستعجالية بلجنة واحدة هي اللجنة الاستشارية، حيث تختص بإبداء الرأي في جميع الحالات، وذلك بموجب القانون العضوي 18-02 السالف الذكر.

التي يعهد إليها تنفيذه فيما بعد، وطالما أن القضاء ضامن لتطبيق القوانين وله باع كبيرة في مشروعيتها وعدم مساسها بالحقوق والحريات المكفولة دستوريا، لكن طبيعة الأخذ بآراء مجلس الدولة هاهنا هي التي تحد من قيمة هذا الجدل، فالحكومة وإن كانت ملزمة بالإجراء أي إجراء الاستشارة، فهي ليست ملزمة بالأخذ برأي مجلس الدولة، إذ قد تأخذ به كله أو جزئه، وقد لا تأخذ به إطلاقا، فالدستور جعل الأخذ بمضمون هذه الآراء اختياريا، وليس إلزاميا، مما يقلل من شأنها كذلك أنها في الدستور الجزائري لا تتعلق إلا بمشاريع القوانين والأوامر المبادر بها من قبل السلطة التنفيذية دون سواها، إذ أن اقتراح القوانين الذي هو من حق النواب وأعضاء البرلمان لا تشمله إجبارية إجراء الاستشارة، هذا من جهة، ومن جهة أخرى أن الاستشارة لا تتعدى كذلك إلى التشريع الفرعي بكل جزئياته.

أ/3- مجلس الوزراء: يتم عرض مشاريع القوانين بعد إبداء مجلس الدولة رأيه فيها، على مجلس الوزراء فالمادة (136) من التعديل الدستوري الأخير، أكدت على وجوب مصادقة مجلس الوزراء على المشاريع النهائية وهذا بعد برمجتها في دورة هذا المجلس وجدول أعماله من قبل الأمانة العامة للحكومة، لكن يبدو أن مصادقة مجلس الوزراء هنا تكون شكلية طالما أن هذا المجلس لا يناقش من جديد هذه المشاريع[1]، وطالما أن مشروع النص يكون نهائيا بعدما مر بالتحضير ثم الدراسة والتشاور والتنسيق، وضبط الصياغة وإفراغه في شكله النهائي، وبالطبع تكون الأجهزة المشكلة لمجلس الوزراء قد وضعت أفكارها وأرائها ضمنه بما فيها مجلس الحكومة، وكذا رئيس الجمهورية، لنصل إلى إيداع النص لدى مكتب المجلس الشعبي الوطني، من أجل مرحلة التصويت والمصادقة من طرف البرلمان.

ب- المشروع النهائي للإتفاقية الجبائية: رأينا فيما سبق مرحلة المفاوضات ووضع النص، لكن هذه المرحلة يجب أن تتوج مبدئيا بإجراء مهم وهو إجراء التوقيع، وهو الإجراء الذي يجعل مشروع الاتفاقية تام، لذا سنرى كيف يتم ذلك، وما هي الآثار المترتبة عن ذلك"

ب/1- إمضاء مشروع الاتفاقية: يعتبر الإمضاء بداية المرحلة الرسمية للمشروع النهائي للاتفاقية الجبائية ويتم من قبل أعضاء الوفد المفاوض من كل بلد، فهو إجراء شخصي، لذلك يتميز بمسألة الاختصاص، وهنا نعود إلى تركيبة الوفد المفاوض كما أشرنا إليه سابقا، ونعود إلى النصوص المنظمة لهذه المفاوضات، حيث نجد المرسوم الرئاسي رقم:02-403 السالف الذكر، وبالأخص في المادة (11) الفقرة الثانية التي جاء فيها أنه: "هي المخولة لتوقيع أي اتفاقات واتفاقيات وبروتوكلات وتنظيمات ومعاهدات.

[1]- يترأس مجلس الوزراء رئيس الجمهورية كما قررت ذلك المادة (91) من الدستور، وغيره لم يشر إطلاقا إلى هذا المجلس أو اختصاصاته إلا في مسألة عرض مشاريع القوانين عليه، أو الأوامر الاستثنائية التي يتخذها رئيس الجمهورية في هذا المجلس، والملاحظ أن مجلس الوزراء يعرض عليه النص بعد تحضيره ودراسته وضبطه وهذا بالتنسيق والتشاور وتدخل مختلف القطاعات الوزارية ومصادقة مجلس الحكومة الذي هو النواة الأساسية لمجلس الوزراء وبالتالي مصادقة هذا المجلس على مشاريع القوانين المبرمجة في دورته تبدو شكلية.

ويمكن أن يعهد بقيادة التفاوض وابرمه أو التوقيع على اتفاق إلى سلطة أخرى بموجب رسائل تفويض تعدها وزارة الشؤون الخارجية"، ومن هذا النص يتضح أن السلطة المؤهلة لتوقيع مشروع الاتفاقية هي وزارة الشؤون الخارجية ولم يتضح تحديدا من هذه المادة أي جهة في وزارة الشؤون الخارجية، كما يظهر أن التوقيع ليس مخول لوزير الخارجية كما كان مقررا بموجب المرسوم رقم: 90-359 المؤرخ في:10 نوفمبر 1990 الذي كان يحدد صلاحيات وزارة الشؤون الخارجية[1]، لكن مع ذلك يبقى من الضروري القول أن أعضاء الوفد المفاوض كذلك يجب الإشارة إليهم ضمن نص الاتفاقية مع وجوب توقيعهم بالنظر إلى ما يترتب على ذلك من أثار قانونية على صحة الاتفاقية مستقبلا[2].

ب/2- الآثار المترتبة على الإمضاء: تمر الاتفاقيات والمعاهدات الدولية المبسطة بمرحلتين أساسيتين هما مرحلة الإبرام ومرحلة التصديق، وإن المرحلة الأولى واضح أنها تتعلق بالتحضير فإن المرحلة الثانية تتعلق بنفاذ الاتفاقية، وهي من اختصاص رئيس الجمهورية كما جاء ضمن المادة (91) من الدستور، ومنه فإمضاء الاتفاقية ليس له أي أثر مباشر في نفاذها داخليا، وعليه، فيمكن للدولة أن تعود في الاتفاقية على الرغم من ذلك، لعدم وجود ما يلزمها بها.

إن إمضاء أعضاء الوفد المفاوض والمبرم للاتفاقية له أيضا آثار هو الآخر على صحة الاتفاقية ككل، فالملاحظ أنه ككل إتفاق أو تعاقد على مستوى القانون الداخلي، فالقانون العام الدولي يأخذ بمبدأ صحة الاتفاق المنظور إليه بتوفر شروط معينة منها ما يتعلق برضا الأعضاء المفاوضة وعدم فساده بكل ما يحقق ذلك من غلط وتدليس وإكراه، وفساد ذمة وغيرها.

وبتمام التوقيع يأخذ مشروع الاتفاقية مرحلة نهائية قبل التصديق، الذي سنراه لاحقا.

ج- النص الدستوري: نصت المادة (208) من الدستور أن التعديل الدستوري يكون بنفس الأشكال التي يمر بها مشروع النص التشريعي، وبالتالي فبالعودة إلى مسار النص التشريعي كما نصت عليه كل من المواد (136) من الدستور أن مشاريع القوانين تعرض على مجلس الوزراء للمصادقة، حيث يتم إيداعه لدى مكتب البرلمان مجتمعا بغرفتيه، لكن ما يلاحظ على مشاريع التعديل أنها لا تحضر على مستوى الأمانة العامة للحكومة كما سبق توضيحه بخصوص مشاريع القوانين، وبالتالي فالصيغة النهائية للمشروع تتم من طرف اللجنة التي عهد إليها تحضيره، هذا من جهة، ومن جهة أخرى كذلك واضح أن هذا المشروع لا يمر على مجلس الدولة لإبداء رأيه، كما سبق توضيحه أعلاه، ليمر على نفس المسار الذي تأخذه باقي نصوص التشريعات (المشاريع والاقتراحات).

[1]- جريدة رسمية عدد 50 لسنة 1990.

[2]- نلاحظ أن التوقيع جاء ذكره في المادة (111) من الدستور التي تنص على أن: "يوقع رئيس الجمهورية اتفاقيات الهدنة ومعاهدات السلم...."، وهنا نعود إلى تمييز الدستور من خلال المواد التي تناولت الاتفاقيات والمعاهدات الدولية هذه الأخيرة إلى ثلاث أشكال من حيث الإجراءات بالنظر لخطورته.

المطلب الثاني: التصديق على النص الضريبي إصداره ونشره

رأينا أن مسألة المبادرة بالنص وتحضيره بالنسبة للنص الضريبي تعرف اتساعا واضحا يرجع إلى شكل النص في حد ذاته، لكن مرور النص على البرلمان من اجل المصادقة عليه وأخذه لصفة القانون، لا يتعلق بكامل أشكال النص الضريبي، فإن كانت كل من مشاريع تعديل الدستور في شقه الذي لا يمس بمبادئ الدولة، أو مشاريع واقتراحات النواب تمر حتما عن طريق البرلمان لاختصاصه، فالاتفاقيات الجبائية لا يتم المصادقة عليها من طرف البرلمان، بل هي اختصاص تنظيمي لرئيس الجمهورية، وهناك مجالا آخر لا يكتسب فيه المشروع صفته بالمصادقة يعود لرئيس الجمهورية، وسوف نرى كل ذلك فيما يلي:

الفرع الأول: التصويت والمصادقة على النص الضريبي

تختص غرفتا البرلمان بإجراء التصويت والمصادقة على النصوص التشريعية بصفة عامة ومن بينها النص الضريبي في شكله كنص تشريعي، وهذان الإجراءان لا يتم الوصول إليهما إلا بعد جملة من المراحل للمشاريع والاقتراحات المودعة، ذلك أن هذه المراحل لا يختلف فيها كثيرا نص الحكومة عن نص النواب، وسنرى في البدء تعامل المجلس الشعبي الوطني مع ذلك ثم تعامل مجلس الأمة[1]، وما هي الخصوصية المسجلة بالنسبة للنص الضريبي إذا ما تضمنه قانون المالية، وذلك على النحو التالي:

أولا- مرحلة التصويت على النص: تتوزع هذه المرحلة إلى أربع أجزاء هامة، هي كل من التسجيل ضمن جدول أعمال الدورة والإيداع، ثم الدراسة، اقتراح التعديلات، ثم المناقشة والتصويت، وقبل أن نتطرق إلى ذلك يجب أن نعرض التمييز الذي خص به المؤسس الدستوري النص الضريبي بوصفه جزء من قوانين المالية السنوية، وهو شرط الآجال، الذي يجب أن تتقيد به كل من الحكومة والمجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة، في هذا الشأن بدء من تاريخ الإيداع إلى انتهاء تاريخ المصادقة عليه نهائيا، ونعرض ذلك على النحو التالي:

01- **آجال دراسة والتصويت النص:** لقد تطرق الدستور وكل الأحكام المتعلقة بالعمل التشريعي إلى مسألة الاستعجال في إتمام دراسة مشاريع القوانين[2]، لكن لم يحض مشروع منها بالتميز في ذلك مثل مشروع واقتراح قانون المالية السنوي، الذي تم تحديد آجال محددة لإنهائه، أين رتب المؤسس الدستوري جزاء على عدم الالتزام بها، فنجد المادة (138) الفقرة 09 من الدستور التي جاء فيها: "يصادق البرلمان

[1]- النص الضريبي بصفة عامة لا يدخل ضمن الحالات التي تودع مشاريعها أو اقتراحاتها مجلس الأمة كما حددت ذلك المادة (137) من الدستور، وبالتالي فهو من الحالات التي يبدأ مسار المصادقة عليها من المجلس الشعبي الوطني، بكل ما تعلق بمراحل وما تخللها من أعمال.

[2]- إن الوصول إلى جودة القانون يقتضي أن يأخذ النص مجالا متأنيا في يد نواب وأعضاء البرلمان حتى يتم تفادي مشاكل الصياغة وصعوبة تطبيق الأحكام لغموضها وغير ذلك وهذا يؤدي في النهاية لصدور قوانين مضخمة وغير ناجعة، فالبرلمان يمارس المراجعة بالتعديلات التي تأخذ وقتها، والحكومة تسعى إلى سرعة التصويت والمصادقة على النص، وتغيب الجودة بينهما، أنظر في ذلك، جون جيكال أستاذ خبير بارز في جامعة باريس -1 (بانيون - سوربون)، جودة القانون (ترجمة)، مجلة الوسيط، وزارة العلاقات مع البرلمان، العدد 5، 2008، ص22، وما يليها.

على قانون المالية في مدة أقصاها 75 يوما من تاريخ إيداعه..."، هذه المدة التي وزعت بين هيئات العمل التشريعي بموجب القانون العضوي المتضمن تنظيم المجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة وعملهما، وكذا العلاقات الوظيفية بينهما وبين الحكومة، حيث نجد المادة (44) منه في فقرتها الأولى قد أعادت النص على المدة المقررة دستوريا، بينما الفقرة الثانية، منها نصت على أن "يصوت المجلس الشعبي الوطني على مشروع قانون المالية في مدة أقصاها 47 يوما، ابتداء من تاريخ إيداعه، ويرسل فورا إلى مجلس الأمة."، وتبدأ المدة السابقة كما هو واضح من النص من تاريخ الإيداع، والذي هو بيد الحكومة بخصوص مشاريع قانون المالية، هذه الأخيرة التي لم يلزمها الدستور بتاريخ إيداع محدد كما فعل مع البرلمان، لكن نجد المادة (67) من القانون رقم:84-17 السالف الذكر، قد نصت في فقرتها الأولى على انه: "يضم مشروع قانون المالية المودع في أقصى تاريخ يوم 30 سبتمبر من السنة التي تسبق السنة المالية المعنية مواد تتناول من جديد وفي صيغة واضحة، الأحكام القانونية الجديدة أو المعدلة..."[1]، وواضح أن هذا الأجل يتناسب تماما مع الأجل المرخص به للبرلمان حتى يتسنى من خلاله إصدار ونشر قانون المالية بعد المصادقة عليه قبل بداية السنة المالية الجديدة[2]، وهذا تطبيقا للمادة الأولى من كل قانون مالية والتي تحدد بداية سريانه، وواضح أن أعمال التحضير الطويلة والمعقدة لا تسعف الحكومة إلا أن تستهلك الأجل بأقصاه.

وخاصية المدة تبدو مقترنة تماما بقانون المالية، وما يحتويه من نصوص ضريبية، لكن تبقى النصوص الضريبية التي تأخذ أشكالا أخرى، غير معنية بآجال محددة.

02- تسجيل النص ضمن جدول أعمال الدورة وكيفيات إيداعه: لقد نظمت العديد من النصوص القانونية بدء من الدستور ثم القانون العضوي الذي يحدد تنظيم المجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة، وعملهما، وكذا العلاقات الوظيفية بينهما وبين الحكومة، فضلا على الأنظمة الداخلية لكل من الغرفتين تفصيل عملتي التصويت والمصادقة على النصوص، فبدء نجد أن أهم نقطة يبدأ بها إتمام التصويت على النص الضريبي هي نقطة الإيداع، التي تأخذ مبدئيا وضعين الوضع الأول هو استباقي يتمثل في البرمجة بجدول أعمال الدورة، والوضع الفعلي يتمثل بإيداع النص[3]، وسوف نرى ذلك فيما يلي:

---

[1]- الملاحظ، أن نص المادة جاء على ذكر مشروع قانون المالية، ولم يذكر اقتراح القانون، مما يوحي أن النص يقتصر فقط على مشروع الحكومة، لكون مبادرتها بالقوانين دستوريا تكون عن طريق المشروع، ويوحي الأمر أن المشرع لا يأخذ تماما افتراض تقديم قانون المالية على شكل اقتراح من النواب، أو على الأقل لم يقرر له مدة كما هو واضح من النص، لكن، ذكر عبارة – المودع – تدل في الصياغة القانونية أن الفاعل القانوني غير محدد وبالتالي قد تحمل أن يكون هذا الفاعل هو الحكومة التي تودع النص قبل التاريخ المحدد، كما قد تحمل على أن يكون النواب.

[2]- وهذا تقيدا بأحد أهم مبادئ الميزانية وهو مبدأ السنوية المنصوص عليه ضمن أحكام المادة(03) من القانون رقم84-17، مرجع سابق.

[3]- نسجل هنا وعبر كامل مرحلة البرمجة والتصويت والمصادقة على النص تواجد الوزير المكلف بالعلاقات مع البرلمان، الذي يحدد صلاحياته المرسوم التنفيذي رقم 98-04 المؤرخ في 17 يناير سنة 1998، الذي يبين ذلك، بعمل التنسيق، والربط بين الحكومة وغرفتي البرلمان أثناء كل مراحل العمل التشريعي وحضور أشغال اللجان، ومتابعة التعديلات، وجلسات التصويت.

أ- تسجيل النص ضمن جدول أعمال الدورة البرلمانية: أهم مهام مكتب المجلس الشعبي الوطني، ومجلس الأمة هي ضبط جدول أعمال الدورة البرلمانية[1]، هذه الأخيرة التي تم تعديل أحكامها بالدستور الأخير، حيث جاء ضمن المادة (135) منه، وتطبيقا لها المواد (04) وما بعدها من القانون العضوي رقم: 16-12، أنه يجتمع البرلمان في دورة عادية واحدة خلال السنة تمتد إلى 10 أشهر، يمكن تمديدها بطلب من الوزير الأول لأيام معدودة لغرض الانتهاء من دراسة نقطة في جدول الأعمال، وتبتدئ الدورة العادية دستوريا من اليوم الثاني من أيام العمل من شهر سبتمبر، كما يمكن أن تكون هناك دورة أخرى غير عادية بطلب من رئيس الجمهورية.

ووضعت المواد (15) وما يليها من القانون العضوي رقم:16-12 كيفيات ضبط جدول أعمال الدورة والذي يتم بعد أن يجتمع مكتبا الغرفتين وممثل الحكومة في مقر المجلس الشعبي الوطني أو مقر مجلس الأمة بالتداول في بداية الدورة، ويمكن إدراج عند الاقتضاء نقاط أخرى في جدول الدورة العادية كما يمكن للحكومة حين إيداع مشروع قانون أن تؤكد على استعجاله، وفي نفس السياق يضبط مكتب كل غرفة باستشارة الحكومة جدول أعمال جلساتها.

ومن أهم أعمال البرلمان هو العمل التشريعي المتعلق تحديدا بالدراسة والتصويت والمصادقة على مشاريع واقتراحات القوانين، وبالتالي يكون النشاط الأساسي للبرلمان بغرفتيه عبر جلساته هو إتمام هذا العمل.

ب- إيداع النص الضريبي: يؤسس فعل الإيداع مبدئيا على نص المادة (138) من الدستور، التي تنص على أن إجراء الإيداع من أجل التصويت في المجلس الشعبي الوطني يقع على النص الموصوف بمشروع أو اقتراح القانون، وذلك بخصوص المجالات المختص فيها، وتضمن نص المادة (20) من القانون العضوي رقم:16-12 على أن الوزير الأول هو الذي يودع مشاريع القوانين لدى مكتب المجلس الشعبي الوطني وهذا مقابل إشعار بالاستلام من طرف هذا المكتب، لكن إذا رجعنا إلى التنظيمات نجد الأمين العام للحكومة هو الذي يتولى هذه المهمة نيابة عن الوزير الأول، وبنفس الحال يودع اقتراح القوانين لدى مكتب المجلس الشعبي الوطني، على أنه في الحالتين يجب أن يتم موافاة مجلس الأمة

[1]- يتشكل المجلس الشعبي الوطني حسب كل من القانون العضوي رقم: 16-12 ونظامه الداخلي إلى نوعين من الأجهزة، الأجهزة الدائمة وهي كل من الرئيس، المكتب، اللجان الدائمة، والأجهزة الأخرى التي وصفتها المادة (10) منه بالهيئات التنسيقية والاستشارية والرقابية، وأحالت نشأتها إلى النظام الداخلي، مع الإشارة كما سبق ذكره أن ما تضمنه هذا النظام حسبما جاء في المواد (07) وما يليها منه من هيئات، هي كل من هيئة الرؤساء التي تتشكل من أعضاء المكتب، ورؤساء اللجان الدائمة، وهيئة التنسيق التي تتشكل من أعضاء المكتب، ورؤساء اللجان الدائمة، ورؤساء المجموعات البرلمانية، وأما مجلس الأمة كما قررت المادة (09) من القانون العضوي الوظيفي يتكون أيضا من نفس الأجهزة الدائمة مع بعض الاختلاف في تسمية اللجان (لجنة دراسة قوانين المالية والقوانين الجبائية تسمى لجنة الشؤون الاقتصادية والمالية وهي تقابل لجنة المالية والميزانية في المجلس الشعبي الوطني)، كما أن الاختلاف مسجل كذلك في عدد اللجان، وفي تركيبتها= =بينما نجد الأجهزة الاستشارية وحسب النظام الداخلي لمجلس الأمة فهي كل من هيئة التنسيق، وهيئة الرؤساء، كما نجده في تركيبة المجلس الشعبي الوطني مع إنقاص الكتل البرلمانية الموجودة في هذا الأخير.

بنسخة من مشروع أو اقتراح القانون المودع، ونسجل أنه بالنسبة لإجراء الإيداع لم يتطرق النظام الداخلي للمجلس الشعبي الوطني[1]، إلى هذا الإجراء واكتفى فقط بما جاء ضمن القانون.

إن الإيداع لا يتم قبوله من طرف المكتب إلا إذا توفرت جملة من الشروط تم تقريرها بموجب أحكام المواد من (19) وما بعدها وهي كالتالي:

- يجب أن يرفق كل مشروع أو اقتراح قانون بعرض أسباب، ويحرر نصه في شكل مواد.
- يجب أن يكون كل اقتراح قانون موقعا عليه من عشرين نائبا[2].
- يجب ألا يكون الاقتراح مخالفا للشروط الواردة ضمن المادة (139) من الدستور[3].
- لا يقبل مشروع أو اقتراح قانون مضمونه نظير مشروع أو اقتراح قانون تجري دراسته في البرلمان، أو تم رفضه، أو سحبه منذ أقل من 12 شهر[4].

كما انه يمكن سحب هذه النصوص (المشاريع أو الاقتراحات) من طرف أصحابها وذلك قبل أن يتم التصويت عليها، حتى ولو تم برمجتها في جدول أعمال دورة المجلس، وفي هذه الحالة لا يتم الموافقة على إعادة إيداعها كما سبق ذكره إلا بعد انتهاء مدة 12 شهرا، لكن يبقى الطابع الإستعجالي يفرض سمته على برمجة مشاريع القوانين كما سنرى بالنسبة لقانون المالية.

03- دراسة النص الضريبي: بعد استلام مشروع أو اقتراح النص الضريبي من قبل مكتب المجلس الشعبي الوطني، والموافقة من طرف الحكومة على النصوص المقترحة المبلغة إليها أو عدم إبداء أي رأي حولها بعد أجل شهرين، كما جاء ضمن المادة (24) من القانون العضوي رقم: 16-12، يحيل المكتب هذه النصوص على لجنة المالية والميزانية المختصة[5]، مرفقة بكل المستندات والوثائق الخاصة به، ولقد حدد النظام الداخلي للمجلس سير أشغال اللجنة، وذلك بأن تبدأ باستدعاء من رئيسها، وتعيين عضو مقرر لإعداد تقرير حول مشروع أو اقتراح القانون، تحدد بناء عليه جلسات مناقشة النص من قبل أعضاء اللجنة، الذين لم يحدد النظام نصابهم، بل اكتفى بصحة المناقشة مهما كان عدد الحضور.

---

[1]- يقصد بذلك النظام الداخلي المقر في 13 مايو سنة 2000 والمنشور بالجريدة الرسمية عدد 46 الصادرة بتاريخ:30 يوليو سنة 2000، والذي لم يتم تعديله بعد حتى يتماشى والقانون العضوي رقم:16-12 الذي جاء موافقا للتعديل الجديد للدستور.

[2]- وعشرين عضوا من مجلس الدولة إذا كان الاقتراح ضمن الحالات التي نصت عليها المادة (137) من الدستور، وهي كلها حالات مختلفة تماما عن النص الضريبي.

[3]- الملاحظ هنا أن هذا الشرط معاد في القانون العضوي رغم انه شرط صريح في المادة (139) من الدستور ولا ندري لماذا وافق على مطابقة نص المادة (22) من القانون العضوي في الفقرتين الأولى والثانية، رغم أنهما تضمنتا مضمون كل من المادة السابق ذكرها، ونص الفقرة الثانية من المادة (136) من الدستور، وهذا ضمن رأي المجلس الدستوري رقم4-ر.ق.ع-م.د-16 مؤرخ في11غشت سنة 2016، يتعلق بمراقبة مطابقة القانون العضوي الذي يحدد تنظيم المجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة وعملهما، وكذا العلاقات الوظيفية بينهما وبين الحكومة، للدستور، ج ر عدد 50.

[4]- وهذا طبقا لنص المادة (23) من القانون 16-12، مرجع سابق.

[5]- أحال الدستور والقانون العضوي رقم:16-12 كلما يتعلق باللجان الدائمة إلى النظام الداخلي لكل غرفة، وبالنظر إلى النظام الداخلي للمجلس الشعبي الوطني الحالي نجد المادة (19) منه حددت 12 لجنة دائمة منها لجنة المالية والميزانية، بينما المادة (23) منه ذكرت اختصاصات هذه اللجنة، ومنها على سبيل المثال كل من الميزانية والقانون العضوي المتعلق بقوانين المالية، والنظامين الجبائي والجمركي، والعملة والقرض.

وللجنة صلاحيات واسعة أثناء دراسة النص في الاستماع إلى ممثل الحكومة أو ممثل أصحاب الاقتراح حول النص، كما يمكن لممثل الحكومة أن يطلب ذلك، وتتم هذه الطلبات عن طريق رئيس اللجنة، كما يمكنها أن تدعو أي خبير مختص للاستعانة به، ويمكنها أيضا أن تطلب رأي لجنة دائمة أخرى في الدراسة.

يمكن لرئيس المجلس الشعبي الوطني أو أحد أعضاء المكتب أن يحضر أشغال اللجنة لكن دون أن يتدخل في سير أشغالها، وفي حالة إثارة أي تنازع بين اللجان حول اختصاص دراسة نص يتم الفصل فيه من قبل مكتب المجلس.

تختم أشغال اللجنة بجلسات التصويت على التقرير النهائي حول مشروع أو اقتراح النص والذي عادة تضع فيه جميع اقتراحاتها وملاحظاتها وتعديلاتها للنص للمحال، والتصويت لا يصح في الجلسة الأولى إلا بحضور أغلبية أعضاء اللجنة، وإذا لم يتوفر النصاب تبرمج جلسة ثانية خلال أجل 06 ساعات من الجلسة الأولى، ويكون التصويت صحيحا مهما كان عدد الأعضاء الحاضرين.

يتم تقديم أشغال اللجنة إلى المجلس الشعبي الوطني أثناء جلساته من طرف مقرر اللجنة[1]، ونشير إلى أن المادة (25) من القانون العضوي رقم:16-12 أنه في حال لم تعد اللجنة المحال عليها النص للدراسة تقريرا بشأن دراسته في اجل شهرين من تاريخ الشروع في ذلك، فإنه يمكن أن يوضع هذا النص في جدول أعمال الجلسات بناء على طلب الحكومة وموافقة مكتب المجلس الشعبي الوطني.

04- تعديلات النص: يتعرض النص أثناء مساره بالمجلس الشعبي الوطني إلى العديد من أنواع التعديل إلى غاية لحظة التصويت، والقانون الجزائري لم يضع تعريفا محددا للتعديل، ويرى في هذا الصدد الأستاذ الأمين شريط أن التعريف الأنسب للتعديل هو ذلك الوارد ضمن نص المادة (57) من النظام الداخلي لمجلس الشيوخ البلجيكي والتي تعرفه بقولها "هو كل اقتراح يهدف إلى تغيير(modification) تبديل (remplacement)، أو إلغاء (suppression)، حكم أو عدة أحكام في مشروع أو اقتراح قانون، أو تهدف إلى إضافة أحكام أخرى في مكان محدد"[2]، ورغم ذلك نشير إلى أن القانون الجزائري قد خص نظام التعديل بأحكام خاصة به نتطرق إليها فيما يلي:

أ- الأساس القانوني للتعديل: رغم أن التعديل يعتبر فعلا ملازما تماما للعمل التشريعي الذي يتعلق بمشاريع واقتراحات القانون أثناء مسارها بالبرلمان، إلا أن الدستور لم ينص صراحة في مواده على حق ممارسته، بل النص الوحيد الذي ذكر فيه مصطلح التعديل هو نص المادة (138) منه، الذي جاء فيه منع تعديل النص المقترح من طرف اللجنة المتساوية الأعضاء عند عرضه من طرف الحكومة على الغرفتين للمصادقة، إلا بموافقة الحكومة، ورغم ذلك يكون بالضرورة وضمنيا هناك العديد من المواد التي تنطوي في مضمونها على هذا الحق، إذ نجد القانون العضوي المنظم للغرفتين والعلاقة بينهما وبين

[1]- المواد (39) وما يليها من النظام الداخلي للمجلس الشعبي الوطني الحالي.
[2]- الأستاذ الدكتور الأمين شريط، حق التعديل في النظام البرلماني الجزائري (دراسة مقارنة)، مرجع سابق، ص117.

الحكومة قد نص صراحة على حق التعديل في العديد من مواده، وهي كل من المواد (28)، (34)، (35)، كما أن النظام الداخلي للمجلس الشعبي الوطني قد تضمن نصا عن التعديل، وهو نص المادة (61) منه، ومن خلال هذا الأساس، سنرى، ما هي أنواع التعديل، وما هي شروطه، وكيف تتم ممارسه، وذلك فيما يلي:

ب- أنواع التعديل: ميزت المواد القانونية والتنظيمية العديد من فئات التعديل التي تنصب على مشاريع واقتراحات القوانين، وهذا حسب أساس كل فئة، إما حسب الجهة التي صدر عنها، بتعديلات اللجنة أو تعديلات النواب أو تعديلات الحكومة، أو حسب الكيفية، بتعديلات مكتوبة وأخرى شفوية، أو حسب السلطة، بتعديلات الجهاز التنفيذي وأخرى للمجلس الشعبي الوطني، أو حسب طبيعتها، بتعديلات في الشكل وأخرى في المضمون، أو حسب النص المتعلقة به، بتعديلات متعلقة بإقتراح وأخرى متعلقة بمشروع، وهكذا[1]، ورغم ذلك، واضح أن التصنيف البارز في هذا الشأن، ذلك المستمد من مصدر التعديل، وعليه نسجل ثلاثة أنواع من التعديلات، كما حددتها المادة 28 من القانون الوظيفي، وهي كل من:

ب/1- التعديل المقترح من الحكومة: لقد أعطى المشرع في القانون الوظيفي للحكومة عن طريق ممثلها الحق في اقتراح التعديلات إلى غاية لحظة التصويت، وفي كل من مشاريع واقتراحات القوانين، كما قد تكون التعديلات مكتوبة أو شفوية، في نص كله أو في مادة من مواده، ولم يربط القانون اقتراحها هذا بأي شرط أو إجراء من الإجراءات الواجب اتباعها.

ب/**2- التعديل المقترح من طرف اللجنة المختصة:** يحق للجنة المختصة التي قامت بدراسة مشروع أو اقتراح القانون أن تقدم تعديلاتها سواء تلك التي سجلتها خلال تقريرها النهائي أو أثناء المناقشة مادة بمادة وذلك عن طريق التعديلات الشفوية، كما يمكن أن تتدخل في مواجهة التعديلات الأخرى للمطالبة بالمداولة في شأن استنتاجاتها بخصوص هذه التعديلات إذا كانت تمس بفحوى النص أم لا، ذلك أن اللجنة المختصة هنا تحتل دور المقرر للمجلس بخصوص العمل التشريعي ككل.

ب/3- التعديل المقترح من طرف النواب: ذكرت المادة (28) من القانون الوظيفي أن لنواب المجلس الشعبي الوطني الحق في اقتراح التعديلات المناسبة على مشاريع واقتراحات القوانين المعروضة للدراسة، لكن لم تميز بين مركز النواب هنا، إذ أن مركزهم ينقسم بين أصحاب إقتراح القانون محل الدراسة، حيث يحق لهؤلاء عن طريق مندوبهم أن يتدخلوا في العديد من مراحل سير الاقتراح لتقديم تعديلات على النص، ولقد خص النواب في هذه الحالة بالتعديلات الشفوية أثناء المناقشة مادة بمادة، لكن الفئة الثانية من النواب التي يمكنها اقتراح التعديل هي فئة أخرى تختلف عن الفئة الأولى أو ما يسمى بأصحاب

[1]- المادة (61) من النظام الداخلي للمجلس الشعبي الوطني هي المادة الوحيدة التي تطرقت إلى مضمون التعديلات وحصرت ذلك في نوعين هما كل من التعديل المتعلق بمادة من مواد النص أو لها علاقة مباشرة به، أو تعديلات تتضمن إدراج مواد إضافية في النص، ويعد هذا قصورا في حصر التعديلات وغموضا في كيفيات تجسيدها، أنظر في ذلك، الأستاذ الدكتور الامين شريط، حق التعديل في النظام البرلماني الجزائري (دراسة مقارنة)، مرجع سابق، ص 142.

اقتراح القانون، لذلك نجد المشرع كما النظام الداخلي للمجلس الشعبي الوطني قد خص بالتحديد اقتراحها بشروط وإجراءات، ومسار معين[1]، وهو ما سنراه فيما يلي:

ج- شروط اقتراح التعديل الصادر من النواب: المادة (28) من القانون العضوي رقم: 16-12 لم تشر إلى أي شروط في هذا الشأن، لكن المادة (61) من النظام الداخلي وضعت شروطا في إقتراح التعديل وهي كالتالي[2]:

- أن يكون اقتراح التعديل صادر عن 10 نواب على الأقل.
- أن يكون التعديل معللا وبإيجاز وهذا بالطبع يستدعي أن يكون مكتوبا.
- أن يتعلق التعديل بمادة من مواد النص المودع أو له علاقة مباشرة إذا كان التعديل يتمثل في إدراج مادة إضافية.
- أن يكون التعديل موقعا عليه من النواب الذين اقترحوه.

هذه الشروط الواضحة، لكن، هناك بعض الشروط الأخرى التي نص عليها في أماكن متفرقة من النصوص المتعلقة بعمل النص التشريعي، خاصة فما يتعلق بقانون المالية وهي تطرح نفسها هنا، ونذكرها فيما يلي:

ج/1- الشرط المالي: وهو الشرط المنصوص عليه ضمن المادة (139) من الدستور التي تحضر أي اقتراح قانون من شأنه أن ينقص من حجم الإيرادات العامة أو أن يزيد في حجم النفقات العامة ما لم يكون هذا الاقتراح يتضمن تدابير من شأنها تعويض الإيرادات أو يوفر في فصول وأبواب أخرى من ميزانية النفقات العامة التي تم اقتراح إنقاصها، وهو شرط جوهري، في أي اقتراح صادر عن النواب.

ج/2-الاختصاص التشريعي: هذا الشرط يبدو واضحا من مبدأ تحديد المجالات التي يجوز للسلطة التشريعية أن تشرع فيها، فالدستور حدد للبرلمان بموجب المادتين 140 التي يشرع بموجبها بمجالات مخصصة لقوانين عادية، والمادة (141) التي يشرع بموجبها لمجالات مخصصة لقوانين عضوية فضلا عن مواد أخرى من الدستور ذكرت صراحة التشريع في موضوعها بقانون عضوي، لكن بالمقابل يحد هذا

[1]- إن المبادرة الدستورية بالقوانين ميزت فقط بين مشروع القانون الصادر عن الوزير الأول، وبين اقتراح القانون الصادر عن نواب المجلس الشعبي الوطني أو أعضاء مجلس الأمة حسب المجالات المحددة لهم في ذلك، وبالطبع وضع الدستور وكذا القانون العضوي المتعلق بتنظيم كل من الغرفتين والعلاقة بينهما وبين الحكومة شروطا يجب أن تتوفر لقبول الاقتراح منها على الخصوص أنه يجب أن يصدر من نصاب 20 نائبا أو عضوا على الأقل حسب الحالة، لكن إذا ما رأينا للتسمية اقتراح قانون واقتراح تعديل وإذا ما رأينا إلى رأي المجلس الدستوري في طبيعة التعديل نجده يؤخذ موقف أن التعديل هو بمثابة اقتراح قانون، ولكن المادة (61) من النظام الداخلي ذكرت نصاب اقتراح التعديل هو 10 نواب، وهي تختلف عن 20 المطلوبة في الاقتراح مما يدل عن غموض واضح في النظام القانوني في الجزائر حول طبيعة اقتراح التعديل، أنظر في ذلك، الأستاذ الدكتور الأمين شريط، حق التعديل في النظام البرلماني الجزائري (دراسة مقارنة)، مرجع سابق، ص142.

[2]- يرى البعض أن هذه المادة ذكرت الشروط لكنها أخلطت بين تلك المتعلقة بالشكل والتي يجوز أن تصحح وبين الأخرى المتعلقة بالقبولية، أنظر، الأستاذ الدكتور الأمين شريط، المرجع نفسه، نفس الصفحة.

الاختصاص اختصاص السلطة التنظيمية المخصص لرئيس الجمهورية، والمنصوص عليها ضمن المادة (142) من الدستور، وبالتالي فأي اقتراح تعديل فيه تجاوز للاختصاص التشريعي يعد غير مقبول[1].

– انه لا يقبل كل تعديل موضوعه من اختصاص القانون العضوي إلا إذا أدرج في مشروع أو اقتراح قانون يكتسي طابعا عضويا، وهذا حسبما نصت عليه المادة (57) من النظام الداخلي للمجلس الشعبي الوطني، وفي نفس السياق قد يرفض تعديل تقتضي أهميته أن يكون موضوع مشروع أو اقتراح قانون جديد، أو يكون مضمونه أحكاما مناقضة لأحكام النص في مواضع أخرى لم تعدل أو تكرار أحكاما دستورية أو غيرها[2].

د– إجراءات التعديل: كذلك لم نجد أي إجراءات مذكورة بالنسبة لاقتراح التعديل غير تلك التي أوردتها المادة (61) من النظام الداخلي للمجلس الشعبي الوطني، والتي ذكرت جملة من الإجراءات التي يمر عليها اقتراح التعديل، وهي كالتالي:

– يجب أن يودع اقتراح التعديل في اجل 24 ساعة ابتداء من الشروع في المناقشة العامة للنص محل التعديل.

– يجب أن يكون الإيداع لدى مكتب المجلس الشعبي الوطني، الذي له الحق في قبوله أو رفضه شكلا حسب الشروط المذكورة، مع ملاحظة أن تقدير المضمون يخرج عن صلاحيات المكتب.

– في حالة الرفض يجب أن يكون القرار بذلك معللا ويبلغ إلى مندوب أصحاب التعديل.

– تحال التعديلات المقبولة إلى اللجنة المختصة وتبلغ للحكومة وتوزع على النواب.

– يفصل أثناء الجلسة العامة للمجلس الشعبي الوطني في الخلافات التي تنشأ حول اقتراح التعديل والتي قد تكون بين أصحاب الاقتراح وبين المكتب في حالة رفض هذا الأخير للاقتراح، أو بينهم وبين اللجنة المحال إليها إذا رفضت هذه التعديلات أو قدمت تعديلات باطنية عليها، أو بينهم وبين الحكومة التي تعترض عليها، أو قدمت تعديلات عليها.

05– مناقشة النص والتصويت عليه: بعد البرمجة، والإيداع، ثم دراسة اللجنة المختصة لمشروع أو اقتراح القانون، يتم إيداع التقرير النهائي من طرف مقرر اللجنة لدى مكتب المجلس، ويبلغ تاريخ الجلسة وجدول أعمالها إلى النواب والحكومة سبعة أيام على الأقل قبل الجلسة العلنية، ولا يمكن تسجيل مشروع أو اقتراح قانون لم يتم توزيع تقريره المعد من طرف اللجنة المختصة على النواب قبل ثلاثة أيام عمل

[1]- يرى الأستاذ مسعود شيهوب أن اختصاص البرلمان غير محدد بموجب المادتين (122) يقابلها المادة (140) بعد التعديل الأخير للدستور، والمادة (123) يقابلها المادة (141) بعد التعديل الأخير للدستور، إنما ذكرت المجالات فيهما على سبيل الذكر وليس الحصر، انظر في ذلك، الأستاذ الدكتور مسعود شيهوب، المبادرة بالقوانين بين الحكومة والبرلمان في المنظومة القانونية الجزائرية، مرجع سابق، ص94.

[2]- الدكتور بوعلام طاطاح، ممارسة حق التعديل في المجلس الشعبي الوطني خلال الفترتين التشريعيتين (2002-2012)، مجلة الوسيط، وزارة العلاقات مع البرلمان، العدد 10، 2013، ص223.

على الأقل من تاريخ الجلسة العامة[1]، وهو شرط مبرره تمكين النواب من الإطلاع على التقرير وتقديم اقتراح التعديلات وإيداعها، لكن المادة (55) من النظام الداخلي للمجلس التي ذكرت هذا الشرط، استثنت قانون المالية منه في فقرتها الأخيرة، وعليه، وبعد تسجيل المشروع أو اقتراح القانون في جدول أعمال الجلسة العامة، يصبح مهيأ للمناقشة والتصويت، ونعرض هاتين المرحلتين على النحو التالي:

أ- **المناقشة:** نص القانون العضوي المنظم للمجلس الوطني الشعبي ومجلس الأمة وعملهما، في مواده من (29) وما يليها[2]، على نوعين من المناقشة، وهي كل من المناقشة العامة، والمناقشة المحدودة، فالمناقشة العامة، هي الإجراء العادي المؤدي إلى التصويت، والقاعدة هنا أن المناقشة العامة مرتبطة بالنص بكامله، بينما قد تتطور إلى إجراء أخر يتمثل في المناقشة مادة بمادة.

وسير المناقشة العامة، يبدأ حسب نوع النص، فإن كان مشروع قانون تبدأ فيه بالاستماع أولا إلى ممثل الحكومة الذي في النص الضريبي هو وزير المالية، ثم مقرر اللجنة المختصة أي لجنة المالية والميزانية، ثم إلى المتدخلين حسب ترتيب طلباتهم المسبقة، بينما يعطى الحق في الاستماع أولا بخصوص اقتراح القانون إلى مندوب أصحاب الاقتراح، ثم مقرر اللجنة، ثم المتدخلين من النواب المسجلين مسبقا، كما قد يتناول الكلمة أثناء سير المناقشة العامة كل من أصحاب النص ومقرر اللجنة، وإذا تبين للمجلس من خلال ذلك أنه يمكن التصويت على النص بكامله ينتقل إلى عملية التصويت، أما إذا تبين له من خلال المناقشة أن هناك تعديلات كثيرة تنصب على جزء من النص يمكنه عرض الجزء الأخر على التصويت، بينما في الحالتين المتبقيتين (حالة الجزء الذي تنصب عليه تعديلات في مواد معينة، وحالة أن يكون النص كله قد تعرض إلى ذلك) يقرر المجلس الانتقال إلى المناقشة مادة بمادة.

وفي المناقشة مادة بمادة، يجب أن يتوقف المجلس بناء على طلبات كل من الحكومة، وممثل اللجنة المختصة، والنواب أصحاب التعديل، في كل حالة تستدعي ذلك أي أمام أي مادة معرضة للتعديل أو مواد إضافية للنص للدراسة عن طريق التقرير التكميلي لمدى تأثيره على فحوى النص وموضوعه، كما أن المجلس يفصل في ذلك في الخلافات التي تدور بين هؤلاء الأطراف، وعموما فإن هذه المرحلة يميزها الأخذ والرد، بين أطراف العمل التشريعي، إلى أن يتم حصر الأجزاء محل التعديل وعرضها على التصويت مع النص الأصلي.

---

[1]- ما يلاحظ أن المادة (55) غير منسجمة تماما في أحكامها كما أنها لم ترع أحكام القانون العضوي، فمن جهة، تذكر أن أجل تبليغ جدول الأعمال الذي ذكرت ضمنه مشاريع واقتراحات القوانين هو على الأقل 07 أيام من الجلسة العلنية، ومن جهة أخرى ربطت تسجيل المشاريع ضمن الجلسة العامة بتوزيع تقرير اللجنة خلال ثلاث أيام من تاريخها، أليس هذا غموض أو تداخل أحكام، ومن جهة ثالثة، نجد المادة (25) من القانون العضوي الوظيفي تنص على إمكانية تسجيل مشروع أو اقتراح قانون في جدول أعمال الجلسات في حالة إذا لم تعد اللجنة المحال عليها تقريرا بشأنه بعد أجل شهرين وذلك بطلب من الحكومة وموافقة مكتب المجلس، ونص هذه المادة هو نفسه نص المادة (26) من القانون العضوي رقم:99-02 الذي يحدد تنظيم المجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة وعملهما، والعلاقات بينهما وبين الحكومة الملغى بالمادة (106) من القانون العضوي رقم:16-12 الصادر بناء على الأحكام الجديدة للدستور، مما يعني أن هناك عدم انسجام بين النصوص.

[2]- لم يتم ذكر أي تمييز للمناقشة ضمن النظام الداخلي للمجلس الشعبي الوطني، رغم انه كان من الأجدر أن يتضمن هذا النظام أكثر تفصيل في هذا الشأن خاصة في معايير تمييز المناقشة إلى مناقشة عامة وأخرى محدودة.

أما المناقشة المحدودة[1]، فهذه لم يحدد لها معيار واضح يميزها عن المناقشة العامة سوى أن المشرع أعطى القرار لمكتب المجلس أن يحدد هذا النوع من المناقشة، وذلك بناء على طلب ممثل الحكومة، أو اللجنة المختصة، أو مندوب أصحاب اقتراح القانون، وما يميز هذا النوع من المناقشة أنه في حالة الانتقال إلى مناقشة النص مادة بمادة لا تعطى الكلمة إلا لممثل الحكومة، أو مندوب أصحاب اقتراح القانون، أو رئيس اللجنة المختصة أو مقررها، أو مندوب أصحاب التعديلات.

ب- التصويت: التصويت هو أخر إجراء في عمل المجلس الشعبي الوطني لتمرير النص محل مشروع أو اقتراح القانون في الأمور العادية[2]، وهو نتيجة هذا العمل، لذلك، والمشرع لم ينص على حد معين من النصاب في مرحلة المناقشة، بل نص على ذلك في مرحلة إجراء التصويت، حيث جاء حكم المادة (59) من النظام الداخلي للمجلس الشعبي الوطني أنه لا يصح التصويت إلا بحضور أغلبية النواب، وفي حالة عدم توفر النصاب تعقد جلسة ثانية بعد 06 ساعات على الأقل و12 عشرة ساعة على الأكثر، ويكون التصويت حينئذ صحيحا مهما يكن عدد النواب الحاضرين، وفي هذا الشأن فإنه تتم مراقبة النصاب قانونا قبل كل عملية تصويت، على أن تكون هذه المراقبة مرة واحدة في الجلسة الواحدة[3].

وحددت المواد (30) و(31) من القانون الوظيفي أنواع التصويت، بالتصويت برفع اليد، أو المناداة الاسمية في الاقتراع العام، أو الاقتراع السري، ويرجع قرار اختيار نمط التصويت إلى مكتب المجلس، وأضافت المادة (63) من النظام الداخلي للمجلس الشعبي الوطني أن قرار المكتب في تحديد نمط التصويت يكون بناء على استشارة رؤساء الكتل البرلمانية، كما أضافت نفس المادة أن التصويت هو شخصي غير أنه يمكن للنائب الغائب أن يوكل زميله ولا يقبل التصويت بالوكالة إلا في حدود توكيل واحد.

---

[1]- في الغالب مناقشة مشروع قانون المالية تكون مناقشة عامة ثم مادة بمادة، ذلك أن هذا القانون بالذات يعرف جدلا كبيرا في كل سنة ما بين السلطة التشريعية وبالأخص نواب المجلس، وبين الحكومة، ومرد ذلك هو أن هذا القانون له أثر واسع على كل المواطنين من حيث فرض الضرائب والمساس بالقدرة الشرائية، حماية الطبقة الاجتماعية الأكثر احتياجا، الدعم وغيرها من عناصر التوازن الاجتماعي، وبالتالي يرى النائب نفسه أمام مسئوليته اتجاه المنتخب مباشرة من خلال هذا القانون، وهذا الحال ليس في الجزائر فقط بل في أغلب دول العالم.

[2]- يعتبر التصويت إجراء جوهريا للتعبير عن الموافقة من عدمها، أنظر في ذلك، بوحميدة عطا الله، مرجع سابق، ص139.

[3]- ما نسجله من خلال ملاحظة كل من المادة (138) من الدستور وأحكام القانون المنظم لغرفتي البرلمان والعلاقة بينهما وبين الحكومة، وكذلك الأنظمة الداخلية، أنه يبدو أن غموضا يكتنف ضبط كل من عدد الحضور لجلسة التصويت بالنسبة لكل من النواب بالغرفة السفلى والأعضاء بالغرفة العليا للبرلمان، والعدد اللازم لصحة التصويت لتمرير النصوص، وتميز القوانين العضوية في ذلك، فالمادة (138) من الدستور في الفقرة الرابعة منها، تذكر نصاب المصادقة بالنسبة لمجلس الأمة في حالة مشاريع القوانين العادية، فحددته بأغلبية الحاضرين، وفي حالة مشاريع القوانين العضوية حددت النصاب بالأغلبية المطلقة ولم تذكر نسبة استنادا إلى ماذا، أما بالنسبة للمجلس الشعبي الوطني فلم تحدد له أي نصاب سواء في المشاريع العادية أو مشاريع القوانين العضوية، وكأن المؤسس الدستوري يجيز أي نصاب في مرحلة التصويت من طرف المجلس، وحتى باقي الأحكام لم تميز مشاريع القوانين العضوية، وكما لم تقرر ما هي النسبة المطلوبة لتمرير التصويت والمصادقة، وهذا على خلاف نص المادة (123) من الدستور قبل التعديل المقررة بالنسبة للقانون العضوي شرط النصاب هو الأغلبية المطلقة بالنسبة لنواب المجلس، وثلاث أرباع الأعضاء بالنسبة لمجلس الأمة، بينما المادة (120) تقرر نفس النصاب من مجلس الأمة للمصادقة على مشاريع القوانين العادية.

حددت المواد (33) وما يليها نوعين من التصويت هما التصويت على النص بكامله، وهذا لا يطرح أي مشكل، لكن النوع الثاني أي التصويت مادة بمادة ورغم أنه يجب أن يلحق في الأخير بالتصويت على النص بكامله، إلا أنه يمر بمراحل، بدء بتحديد المواد التي أدخلت عليها التعديلات والتصويت عليها حسب التدرج ثم تلك التعديلات التي تقدمت بها الحكومة أو مندوب أصحاب اقتراح القانون، وإذا لم تكن، أو رفضت يتم التصويت على تعديلات اللجنة المختصة، وفي حالة انعدام كذلك هذا النوع من التعديلات أو رفضها، يكون التصويت على تعديلات النواب حسب الترتيب، وفي الأخير وفي حالة وجود أي تعديل أو رفضه من النواب، يتم التصويت على مادة أو مواد المشروع أو اقتراح القانون.

وقد حدد النظام الداخلي للمجلس نصاب التصويت بحضور أغلبية النواب، غير أنه إذا لم يتوفر النصاب في الجلسة الثانية التي تعقد بعد 06- ساعات على الأقل و12 ساعة على الأكثر من الجلسة الأولى يصح التصويت حينئذ مهما كان عدد النواب الحاضرين، والملاحظ هنا أنه لا الدستور ولا القانون العضوي قد أشار إلى نقطة صحة التصويت بالمجلس الشعبي الوطني.

وبالتصويت يصبح مشروع أو اقتراح القانون قد تهيأ للمرور إلى مرحلة المصادقة عليه.

ثانيا- مرحلة المصادقة على النص: لا يصبح النص قانونا إلا إذا تمت المصادقة عليه، وفي الظروف العادية، فإن الدستور في مادته (112) ينص على أنه: "يمارس السلطة التشريعية برلمان يتكون من غرفتين، وهما المجلس الشعبي الوطني، ومجلس الأمة.

وله السيادة في إعداد القانون والتصويت عليه،" وبذلك فإن القانون لا يكتمل بعد التصويت عليه من المجلس الشعبي الوطني[1]، إلا إذا تمت المصادقة عليه من طرف مجلس الأمة، وحددت كذلك كيفيات ذلك المادة (138) من الدستور وهي المادة الوحيدة التي تناولت الربط الوظيفي بين الغرفتين وكيفيات المناقشة والمصادقة، وسوف نتطرق إلى تفاصيلها في هذا المقام، لنرى ما يتميز به مجلس الأمة في هذا الشأن وكيف يقوم بإنهاء المصادقة، وقبل أن نتطرق إلى ذلك علينا أن نعرض شرط المدة الذي جاء في الدستور بالنسبة لقانون المالية وذلك في ما يلي:

01- آجال دراسة والمصادقة على النص من قبل مجلس الأمة: قلنا سابقا أن المادة (138) من الدستور قد وضعت آجال إنهاء العمل التشريعي بخصوص مشروع أو اقتراح قانون المالية وهي مدة 75 يوما من تاريخ إيداعه، ولقد فصل في توزيع هذه المدة القانون العضوي المنظم للمجلس الشعبي الوطني، ومجلس الأمة، وعملهما، والعلاقات بينهما، وبين الحكومة، حيث جاء في المادة (44) منه الفقرة الثالثة على أنه: "يصادق مجلس الأمة على النص المصوت عليه، خلال أجل أقصاه 20 يوما."، وهي نفس

[1]- نقصد هنا قانون المالية، أو القوانين الجبائية، لأن أحكام الدستور الجديدة الواردة تحديدا في المواد (136)، (137)، (138)، تقرر أن هناك مجالات قانونية يبدأ فيها الإيداع بمبادرة من الوزير الأول، أو أعضاء مجلس الأمة، ويكون بالطبع إيداعها ومناقشتها وتعديلها والتصويت عليها من اختصاص مجلس الأمة، بينما تعرض بشكل نصوص مصوت عليها على المجلس الشعبي الوطني في المرحلة الثانية للمصادقة عليها، وهذه التعديلات في المسار التشريعي لم تكن مقررة في الدستور قبل تعديله.

المدة المنصوص عليها ضمن المادة (66) من النظام الداخلي لمجلس الأمة، وعليه، نتطرق لإجراء عرض النص ومواصفاته.

02- عرض النص على مجلس الأمة: نصت عدة مواد على كيفية عرض النص المصوت عليه من طرف المجلس الشعبي الوطني، لكنها تعلقت بمسألة إرسال النص، ومسألة عرض النص، فالمادة (138) من الدستور، ذكرت في فقرتها الثالثة على أنه:" تعرض الحكومة على إحدى الغرفتين النص الذي صوتت عليه الغرفة الأخرى، وتناقش كل غرفة النص الذي صوتت عليه الغرفة الأخرى وتصادق عليه"، مما يعني أن انتقال النص المصوت عليه إلى مرحلة المصادقة تتم بعرض من الحكومة على الغرفة المختصة، وهو نفس مسار نص المادة (27) من القانون العضوي الوظيفي، لكن، المادة (44) من نفس القانون جاء فيها على أنه: "يصوت المجلس الشعبي الوطني.....، ويرسل فورا إلى مجلس الأمة."، إذ فعل الإرسال هنا يختلف تماما عن فعل العرض السابق ذكره، كما يستشف منه أن المجلس المصوت هو الذي يرسل قانون المالية فورا إلى مجلس الأمة، وفعل الإرسال جاء أيضا في المادة (42) من نفس القانون، الذي ذكرت أنه يرسل رئيس مجلس الأمة أو رئيس المجلس الشعبي الوطني حسب الحالة النص المصوت عليه إلى رئيس الغرفة الأخرى في غضون 10 أيام، ويشعر الوزير الأول بهذا الإرسال، مما يعني أننا أمام فعلين هنا، لكن ما دام الدستور قد نص على فعل العرض الذي تشرف عليه الحكومة، فعرض النص هنا هو الإجراء الرسمي والذي يكون من طرف هذه الأخيرة، لكن ما يشار إليه بالضرورة أن هذا العرض بالنسبة لقوانين المالية يجب أن يكون فورا من لحظة إنهاء التصويت، على اعتبار أن مدة التصويت والمصادقة محسوبة تماما، كما أنها موزعة على كل غرفة، ولا تحتمل تأخير يوم واحد[1].

ومما يؤكد عليه، أن النص الذي يتم عرضه هو ليس نص المشروع الذي تقدمت به الحكومة وبالضرورة ليس اقتراح النواب، بل هو النص المصوت عليه، والذي يكون قد خضع إلى تعديلات في صلبه ومواد إضافية عليه.

03- دراسة النص من طرف اللجنة المختصة: ذكرت المادة (138) من الدستور كيفيات مسار النص بين الغرفتين، عن طريق إجرائي إيداع وعرض، ثم تصويت ومصادقة، مع ما يترتب عليه في حالة عدم إتمامهما، لكن لم تبين كيفية إنهاء عملية المصادقة، وكذا القانون العضوي الوظيفي لم يتطرق إلى ذلك، لكن نجد الغرض المطلوب ضمن مواد النظام الداخلي لمجلس الأمة، لقد نصت المواد 17 وما يليها من هذا النظام على اختصاصات اللجان الدائمة لمجلس الأمة، ومن بينها لجنة الشؤون الاقتصادية والمالية التي تناولت مجالات اختصاصها تحديدا المادة (21)، وذكرت من بينها كل من المسائل المتعلقة

[1]- بإجراء عملية حسابية للآجال التي تضمنتها المادة (44) من القانون العضوي الوظيفي الموزعة بين كل من المجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة واللجنة متساوية الأعضاء نجدها 47 يوما للأول ثم 20 يوما للثاني ثم 08 أيام للثالثة، مما يعني المجموع 75 يوما الممنوحة للمصادقة على المشروع وبالتالي فلا وجود لاحتمال أن يأخذ جهاز من جهاز أي يوم لأن المدة مقررة بضبط لكل منهم، لكن تثار هنا مسألة جوهرية وهي حالة عدم تصويت المجلس خلال المدة الممنوحة له، ما هي الآثار المترتبة عن ذلك؟.

بالميزانية وكذا النظامين الجبائي والجمركي، وعليه، فعند عرض النص المصوت عليه على مكتب مجلس الأمة، يقوم رئيسه بعد التأكد من الملف ووثائقه بإحالته إلى هذه اللجنة، التي يقوم رئيسها بتعيين مقرر لدراسة النص، الذي يتم مناقشته بحضور أعضاء اللجنة ويشترط في ذلك حضور أغلبية اللجنة[1]، وإذا لم يتوفر النصاب تعقد جلسة ثانية بعد 24 ساعة على الأقل، وعندها تصح المناقشة مهما كان عدد الحضور، وأثناء أعمال اللجنة يمكن حضور ممثل الحكومة بناء على طلبه أو طلب اللجنة، كما يمكن حضور أي شخص ترى اللجنة أنه يمكنه إفادتها في هذا العمل التشريعي بحكم خبرته، كما يمكن للجنة أن تستشير لجنة أخرى عن طريق مكتب المجلس، ولرئيس وأعضاء المكتب حق حضور أعمال اللجنة لكن بدون أن يكون لهم حق التصويت.

تعرض اللجنة تقريرها للتصويت، وفي ذلك يجب أن يكون هذا التصويت بأغلبية أعضائها، وإذا لم يتوفر النصاب تعقد جلسة ثانية بعد 48 ساعة على الأقل، ليصح التصويت مهما كان عدد الحضور، ويقوم بعدها مقرر اللجنة بإيداع تقريرها النهائي لدى المكتب، الذي يقوم بتوزيعه على الأعضاء في غضون 72 ساعة على الأقل قبل الجلسة العامة، وتبقى اللجنة مختصة في إنهاء عملها إلى غاية المصادقة النهائية على النص، وذلك عن طريق تقييم تدخلات الأعضاء وتوصياتهم واستنتاجاتهم حولها وتدوينها ومناقشتها وهكذا.

04- التوصيات والملاحظات: تقابل التوصيات والملاحظات التي توجه إلى النص من قبل أعضاء مجلس الأمة اقتراحات التعديلات التي يقوم بها نواب المجلس الشعبي الوطني، ويبدو أن هذه التوصيات تسجل بناء على النص وعلى تقرير اللجنة المختصة الموزع على الأعضاء، حيث تنص المادة (63) من النظام الداخلي لمجلس الأمة، على أنه يمكن لأعضاء مجلس الأمة تقديم ملاحظاتهم كتابيا في أجل 03 أيام بعد توزيع اللجنة المختصة تقريرها التمهيدي، لكن ما يسجل قطعيا أن هذه التوصيات لا يمكن أن تعدل النص المعروض للمصادقة، ذلك أن الفقرة الثانية للمادة (28) من القانون العضوي الوظيفي تنص على أنه: "لا يمكن اقتراح التعديلات على النص المعروض للمناقشة في الغرفة المعنية بعد التصويت عليه من قبل الغرفة الأخرى،"، وهذا الحكم لم يشر إليه المؤسس الدستوري صراحة[2]، لكن يبقى لتوصيات الأعضاء وملاحظاتهم نظام خاص بقبولها يتمثل فيما يلي:

---

[1]- شرط النصاب في المناقشة غير ضروري بالنسبة للجان المجلس الشعبي الوطني، لاحظ المادة (40) من النظام الداخلي للمجلس الشعبي الوطني.

[2]- غير أن المجلس الدستوري في رأيه في مطابقة القانون العضوي رقم:99-02 الملغى بالقانون العضوي رقم:16-12 الحالي قرر بأن مجلس الأمة ليس له حق التعديل، فهذا الحق كان مخولا فقط لنواب المجلس الشعبي الوطني، لاحظ في ذلك، أ.د. الأمين شريط، مكانة البرلمان الجزائري في اجتهاد المجلس الدستوري، مجلة المجلس الدستوري، العدد 01،2013، ص14، والتعديل الأخير للدستور طالما قرر لمجلس الأمة الاختصاص في إيداع بعض مشاريع واقتراحات القوانين، وحسب رأينا فإنه يستقيم له في هذه الحالة حق تعديل هذه النصوص المودعة لديه من أول وهلة ويستخلص بالمقابل فأنه ما دام المجلس الشعبي الوطني سيكون هو الذي يتلقى النص المصوت عليه من مجلس الأمة، فإنه يحظر عليه في هذه الحالة تعديلها، وبالتالي فالعبرة هنا بوضع النص حتى يتم المحافظة على مركز كل غرفة في مواجهة الأخرى، وليست العبرة باختصاصات يمنحها الدستور.

– أن تكون هذه التوصيات مكتوبة.

– أن تصدر من أعضاء المجلس دون أعضاء اللجنة المختصة.

– أن تودع لدى مكتب مجلس الأمة خلال 03 أيام من توزيع التقرير وقبل تاريخ الجلسة.

أما من حيث الإجراءات فقد ذكر النظام الداخلي لمجلس الأمة أنها تودع لدى مكتب المجلس، ويبث في قبولها شكلا، وإذا تم هذا القبول تحال إلى اللجنة المختصة لتقدم تقريرا تكميليا بشأنها إذا تم الأخذ بها[1].

05– المناقشة والتصويت: مثلما هو مخول للمجلس الشعبي الوطني بشأن النصوص القانونية، تكون المناقشة قبل البدء في التصويت، والتي يبدو أنها تنحصر في المناقشة العامة وهي معرفة كما تم ذكره سابقا، ويكون نطاقها إما النص بكامله، أو المناقشة مادة بمادة، وتبدأ المناقشة العامة كما جاء ضمن المادة (39) من القانون العضوي الوظيفي بالاستماع إلى ممثل الحكومة، فمقرر اللجنة المختصة، ثم المتدخلين من الأعضاء حسب ترتيب تسجيلهم المسبق، غير أنه يمكن للرئيس أن يقلص أثناء المناقشة مدة التدخل في حدود مدة المناقشة ككل، وعلى اثر ذلك يقرر مكتب مجلس الأمة إما المصادقة على النص بكامله، إذا لم يكن محل ملاحظات وتوصيات، وإما الشروع بمناقشة النص مادة بمادة، وهنا يعرض الرئيس التصويت على النص مادة بمادة، ثم يعرض النص بكامله للمصادقة، غير انه إذا كان هناك أحكام محل خلاف، يجوز للرئيس أن يعرض الجزء الذي لم تسجل بشأنه توصيات أو ملاحظات، في حين تقدم اللجنة المختصة التوصيات المتعلقة بالحكم أو الأحكام محل الخلاف والتي تمثل رأي مجلس الأمة في اللجنة المتساوية الأعضاء التي سنراها لاحقا[2].

يعتبر التصويت أخر إجراء يعبر عن مصادقة مجلس الأمة على النص المعروض عليه، والتصويت يكون إما بالاقتراع العام عن طريق رفع اليد، أو المناداة، كما يمكن أن يكون بالاقتراع السري، ويحدد ذلك الرئيس مع رؤساء المجموعات البرلمانية، وتنص المادة (138) في فقرتها الرابعة من الدستور على أنه: "في كل الحالات، يصادق مجلس الأمة على النص الذي صوت عليه المجلس الشعبي الوطني بأغلبية أعضائه الحاضرين بالنسبة لمشاريع القوانين العادية أو الأغلبية المطلقة بالنسبة لمشاريع القوانين العضوية.".

ثالثا– اللجنة المتساوية الأعضاء: تنص الفقرة الخامسة من المادة (138) من الدستور على أنه: "وفي حالة حدوث خلاف بين الغرفتين، يطلب الوزير الأول اجتماع لجنة متساوية الأعضاء تتكون من أعضاء في كلتا الغرفتين، في أجل أقصاه خمسة عشر 15 يوما، لاقتراح نص يتعلق بالأحكام محل الخلاف، وتنهي اللجنة نقاشاتها في أجل أقصاه خمسة عشر 15 يوما"، لهذا نقول أن المؤسس الدستوري قد قرر

[1]- نلاحظ أن الشروط والإجراءات بشأن التوصيات والملاحظات لم تذكر بشكل واضح ومتسلسل على الأقل مثلما جاء بنص المادة (61) من النظام الداخلي للمجلس الشعبي الوطني بشأن اقتراح التعديلات، ربما لطبيعة هذه التوصيات التي لا تؤثر على مضمون النص تفصيلا، بقدر ما تؤثر على المصادقة عليه بكامله، وتنشئ ما يسمى بالخلاف الدستوري حوله.

[22]- للإستزادة، أنظر في ذلك، بوحميدة عطا الله، مرجع سابق، ص139.

في حالة نشوء خلاف بين الغرفتين، إحداث لجنة متساوية الأعضاء بينهما، لنرى ما هي تشكيلة هذه اللجنة، وكيفية عملها، ونتائجه ، والآثار المترتبة عن ذلك، فيما يلي:

01- تشكيلة اللجنة المتساوية الأعضاء: ذكرت اللجنة متساوية الأعضاء ضمن المادة (138) من الدستور، غير أن تشكيلتها وعملها تم التطرق إليهما في كل من مواد القانون العضوي الوظيفي، والأنظمة الداخلية لكلتا الغرفتين.

حيث نصت المواد (88) وما يليها من القانون العضوي الوظيفي على تشكيلة اللجنة المتساوية الأعضاء، بأنها تتكون من 10 أعضاء من كل غرفة، تضبط كل غرفة حسب نظامها الداخلي كيفيات اختيارهم، وفي هذا الشأن اتفقت كل من المواد (66) وما يليها من النظام الداخلي للمجلس الشعبي الوطني، والمواد(67) وما يليها من النظام الداخلي لمجلس الأمة، على أنه تضبط قائمة الأعضاء مع مراعاة المجموعات البرلمانية وتمثيلها النسبي، ومراعاة ألا يقل تمثيل اللجنة المختصة بموضوع النص عن05 أعضاء على الأقل من بين العشرة، كما يجب أن توضع قائمة احتياطية تتمثل في 05 أعضاء من كل غرفة.

يسير اللجنة المتساوية الأعضاء مكتب ينتخب من بين أعضائها في أول اجتماع لها، ويتكون من رئيس ينتخب من بين أعضاء الغرفة التي تجتمع اللجنة في مقرها، على أن يكون نائب الرئيس من الغرفة الأخرى، بينما ينتخب مقرر عن كل غرفة[1].

02- عمل اللجنة المتساوية الأعضاء: تبدأ اللجنة عملها بناء على طلب من الوزير الأول المبلغ إلى رئيس كل غرفة، ويختلف أجل اجتماعها حسب طبيعة النص ففي القوانين العادية ومن بينها القوانين الجبائية التي لا تدرج مع قانون المالية يكون الأجل للاجتماع هو 15 يوما كأقصى مدة من تاريخ تبليغ الطلب لاقتراح نص يتعلق بالأحكام محل الخلاف، على أن يتاح لها مدة 15 يوما كأقصى أجل لإنهاء نقاشاتها، لكن بالنسبة لقانون المالية، فالأمر يختلف فاللجنة يجب أن تجتمع فورا طالما أن المدة المتاحة لها لإنهاء نقاشاتها هي 08 أيام كما قررت ذلك المادة (44) من القانون العضوي الوظيفي، لان مدة مراحل التصويت والمصادقة لا تتجاوز 75 يوما كما سبق توضيحه.

تبدأ اللجنة عملها بعد إحالة الأحكام محل الخلاف عليها من طرف رئيس مجلس الأمة، بدراسة هذه الأحكام محل الخلاف، وهذا لا يمنعها من توسيع نطاق اختصاصها حتى إلى النص بكامله في حالة رفضه، وتكون الدراسة حسبما تقرر لكل لجنة دائمة من لجان البرلمان، كما سبق لنا توضيحه، من إعداد تقرير تتم مناقشته بين أعضاء اللجنة، ثم التصويت عليه، ويمكن للجنة أثناء أشغالها أن تستعين بأي شخص ترى أن الاستماع إليه مفيدا لأشغالها، كما يمكنها أن تستمع إلى أي عضو من البرلمان، وهذا

[1] - ما يلاحظ أن إجراءات تحديد تشكيلة مكتب اللجنة ربطت منصب رئيس المكتب الغرفة التي تجتمع فيها اللجنة ومن بين أعضاء هذه الغرفة وكرس مبدأ التداول على هذا المنصب بالتداول على مقر الاجتماع، وربما المشرع هنا أراد عدم إعطاء أي امتياز لغرفة على الأخرى.

عن طريق طلبها إلى رئيس الغرفة المنتمي إليها، ويمكن أيضا لأعضاء الحكومة ذلك، لتخلص في نهاية أشغالها إلى اقتراح نص حول الحكم أو الأحكام محل الخلاف، ويضع في تقريرها، على أنه يجب تبليغ هذا التقرير إلى الوزير الأول من قبل رئيس الغرفة التي عقدت الاجتماعات في مقرها.

03- عرض النص المقترح على الغرفتين: طبقا لأحكام الفقرة 06 من المادة (138) من الدستور التي جاء فيها: " تعرض الحكومة هذا النص على الغرفتين للمصادقة عليه، ولا يمكن إدخال أي تعديل عليه إلا بموافقة الحكومة."، مما يعني أنه يجب على الحكومة أن تعيد عرض فقط النص المقترح الذي توصلت إليه اللجنة المتساوية الأعضاء على كل غرفة على حدا للمصادقة عليه، وهذا ما يفهم أيضا من نص المادة (96) من القانون العضوي الوظيفي.

تبت كل الغرفة أولا في التعديلات المقترحة قبل المصادقة على النص كاملا، وإذا لم تتوصل الغرفتان على أساس نتائج اللجنة المتساوية الأعضاء إلى المصادقة على نص واحد، واستمر الخلاف، يمكن للحكومة أن تطلب من المجلس الشعبي الوطني الفصل نهائيا، وفي هذه الحالة يأخذ هذا الأخير بالنص الذي أعدته اللجنة، وإذا تعذر ذلك، يأخذ بالنص الذي صوت عليه هو من قبل، وفي حالة التي لم تطلب الحكومة ذلك، يكون مصير النص السحب كما تقرر ذلك ضمن الفقرة 08 من المادة (138) من الدستور[1].

لكن في حالة قانون المالية تحديدا، تبقى كل هذه الأشغال والإجراءات رهينة 08 أيام الممنوحة للجنة المتساوية الأعضاء في ذلك، لأنه إذا لم يتم الوصول إلى المصادقة النهائية خلال 75 يوما يتم إعمال الفقرة 10 من المادة (138) من الدستور، والتي سنراها فيما يأتي.

رابعا- إصدار القانون الضريبي بأمر: مبدئيا، قانون المالية وكل قانون يتضمن إحداث الضرائب والجبايات والرسوم والحقوق هو من اختصاص البرلمان، وذلك كما هو مقرر ضمن أحكام المادتين (140) و(141) من الدستور، لكن هناك أحكام أخرى من الدستور تخول لرئيس الجمهورية أن يشرع بأوامر في هذه المجالات، وسوف نرى ذلك، بالتفصيل التالي:

01- **تشريع الاستعجال:** نصت الفقرة الأولى المادة (142) من الدستور على أنه: "لرئيس الجمهورية أن يشرع بأوامر في مسائل عاجلة في حالة شغور المجلس الشعبي الوطني أو خلال العطل البرلمانية، بعد اخذ رأي مجلس الدولة."، مما يعني أنه يجوز لرئيس الجمهورية أن يشرع في مجالات القانون بأوامر، فما طبيعة هذا التشريع وما هي شروطه؟

أ- **طبيعة التشريع بأوامر:** لقد ميز الدستور بين السلطة التشريعية والسلطة التنظيمية، في إصدار القواعد القانونية والتنظيمية، ولئن كان من الأساس واضح شكلا التفرقة بينهما بحكم المعيار العضوي، فيكون القانون هو ذلك الذي يصدر عن السلطة التشريعية، فإن المؤسس الدستوري قد ميز بينهما ماديا بحكم

[1]- بوحميدة عطا الله، مرجع سابق، ص141.

وضع مجالات التشريع في المادتين (140)، (141) من الدستور، وفي بعض مواده الأخرى، لكن تكرس معظم الدساتير تفويض اختصاص بعض مجالات هذا التشريع للسلطة التنفيذية، ومنها الدستور الجزائري في مادته (142) السابق ذكرها، وهذا حتى يتسنى لهذه السلطة أن توفي حاجتها من التشريع لاستمرار برامجها السنوية التي تتسم بالاستعجال، لكن، بما أن التشريع هو تلك القواعد المكتوبة والصادرة عن السلطة التشريعية، فإن غياب هذه الأخيرة، يخلع لدى البعض صفة التشريع عن الأوامر، ويبقيها في مجال ما تصدره السلطة التنفيذية من تشريع فرعي، خاضع لرقابة مجلس الدولة، وليس لرقابة المجلس الدستوري، كما هو معمول به في القوانين، لهذا يرى البعض أنه لا يمكن أن تكتسب الأوامر صفة القانون حتى يتم المصادقة عليها من قبل البرلمان، وخلاف ذلك، تبقى بصفتها قرارات إدارية تخضع لمبدأ فحص المشروعية ومعرضة للإلغاء[1].

أما كلمة تفويض فتجد لها مكانا عند تبرير طبيعة تخلي البرلمان عن التشريع لصالح السلطة التنفيذية ولو بشكل مؤقت، فالجدل الذي قام حول ذلك، تأرجح بين أخذ ورد، وبدا أن كلمة تفويض الاختصاص هي الكلمة التي لاقت قبولا في هذا الشأن.

ب- شروط الاستعجال: وضع الدستور في المادة (142) السابق ذكرها جملة من الشروط التي يجب أن تصدر معها هذه الأوامر وهي:

- أن يكون سبب هذه الأوامر مسائل عاجلة.
- أن يكون البرلمان إما في حالة شغور أو حالة عطلة برلمانية.
- أن يعرض مشروع الأمر قبل إصداره على مجلس الدولة لإبداء رأيه.
- أن تتخذ الأوامر في مجلس الوزراء.
- عرض هذه النصوص على البرلمان في أول دورة له لتوافق عليها.
- الأوامر التي لم يوافق عليها البرلمان تعد لاغية تماما.

ج- كيفية التصويت والمصادقة على الأوامر: لقد وضعت أحكام المادة (37) من القانون العضوي الوظيفي، كيف تتم الموافقة على الأوامر، فبعد أن يتم عرض الأوامر على كل غرفة من طرف رئيس الجمهورية، وفي هذه الحالة، لا يمكن تقديم أي تعديل، ويعرض النص بكامله للتصويت والمصادقة عليه دون مناقشة في الموضوع، وذلك بعد الاستماع إلى ممثل الحكومة، ومقرر اللجنة المختصة.

02- تشريع الاستثناء: نصت الفقرتين 04، 05 من المادة (142) من الدستور على أنه:" يمكن لرئيس الجمهورية أن يشرع بأوامر في الحالة الاستثنائية المذكورة في المادة 107 من الدستور.

[1] - يعرف الأمر: "بأنه حلول السلطة التنفيذية محل السلطة التشريعية في سن التشريع العادي في حالات محددة، وهي حالة تشريع الضرورة وحالة التفويض بالتشريع"، أنظر في ذلك، الأستاذ الدكتور عمار بوضياف، المرجع في تحرير النصوص القانونية والوثائق الإدارية، الطبعة الثالثة، جسور للنشر والتوزيع، المحمدية- الجزائر، 2015، ص 25، وما يلاحظ أن ضبط حالات الحلول هنا وحصرها في الضرورة وتفويض التشريع، إنما من باب الفقه أكثر، فالدستور الجزائري الحالي لا يتضمن تفويض التشريع.

تتخذ الأوامر في مجلس الوزراء."، ويختلف هذا النوع من الأوامر عن سابقه لكونه مقترن بحالة الاستثناء التي نصت عليها المادة (107) من الدستور، والتي جاء فيها على يقرر رئيس الجمهورية الحالة الاستثنائية إذا كانت البلاد مهددة بخطر داهم يوشك أن يصيب مؤسساتها الدستورية أو استقلالها أو سلامة ترابها، وهذه الحالة لا يقررها رئيس الجمهورية إلا بعد استشارة كل من رئيس مجلس الأمة، ورئيس المجلس الشعبي الوطني، ورئيس المجلس الدستوري، والاستماع إلى المجلس الأعلى للأمن، ومجلس الوزراء، وبالتالي فعلة هذا النوع من الأوامر، هو هذه الحالة، والدستور لم يضع لها أي شروط أخرى، ما عدا أن يتخذ الأمر في مجلس الوزراء.

وما يميز هذه الأوامر أنها تبقى قائمة ولا علاقة لها بالبرلمان، إذ أنها لا تعرض تماما عليه.

03- قانون المالية بأمر: هذا النوع من الأوامر هو نوع ثالث، إذ أنه يختلف تماما عن النوعين السابقين، من حيث الوضع القانوني، ومن حيث الشروط، فالمادة (138) الفقرتين 09، 10 من الدستور على أنه: "يصادق البرلمان على قانون المالية في مدة أقصاها خمسة وسبعون 75 يوما من تاريخ إيداعه... وفي حالة عدم المصادقة عليه في الأجل المحدد سابقا، يصدر رئيس الجمهورية مشروع الحكومة بأمر."، ونفس الحكم نجد النص عليه في الفقرة 05 من المادة (44) من القانون العضوي الوظيفي، على أنه: "في حالة عدم المصادقة لأي سبب كان خلال الأجل المحدد، يصدر رئيس الجمهورية مشروع قانون المالية الذي قدمته الحكومة بأمر له قوة قانون المالية"[1].

وعليه، فالملاحظ، أن هذا الأمر لم تحدد طبيعته هل هو تشريع استعجال أم تشريع استثناء، فلا خصائص الأول تنطبق عليه، ولا خصائص الثاني، وربما طبيعته ترجع أساسا إلى مبادئ الميزانية العمومية للدولة والتي فرض لها الدستور حماية بنص المادة (139) منه، التي راعت كثيرا أثر وخطورة هذا القانون، لكن ما يلاحظ أن الدستور والقانون العضوي الوظيفي معا لم يضعا احتمال وجود اقتراح قانون، ونرى أن هذه المبادئ هي مبادئ تقنية أكثر منها قانونية ما عدا مبدأ قانونية الميزانية، وهو لا يستند إليه من الناحية القانونية في تبرير سند هذا الأمر، كما أنه يثار هنا مسألة غاية في الأهمية من جانب الشكل، لماذا سماه الدستور بأمر وأدخله في فئة الأوامر التي لها خصائص أخرى غير التي له، ثم ما طبيعة هذا الأمر الذي ما هو بأمر وما هو بقانون، وهل يمكن أن نخضعه لرقابة الدفع بعدم الدستورية طالما أنه يحمل قواعد قانونية ذات طابع موضوعي، ويمكن أن تكون غير مطابقة للدستور، المهم أن هذه الحالة تستدعي تفسيرا أكثر من المجلس الدستوري في حالة إثارتها.

الفرع الثاني: نفاذ قانون الضريبي

لكي يكون القانون الضريبي بمختلف أوصافه نافذا يجب أن يتوفر الوجود الرسمي للنص ونشره، والذي يكون بعملتي الإصدار ثم النشر، وسنرى كل منهما على المنوال التالي[2]:

[1]- بوحميدة عطا الله، مرجع سابق، ص142.
[2] - المرجع السابق، ص148 وما يليها.

أولا- إصدار النص الضريبي: ينطبق الإصدار في مفهومه الضيق على القوانين بما فيها الدستور، إذ تخرج من نطاقه الاتفاقيات والمعاهدات الدولية التي تأخذ كما سنرى وضع المصادقة، أو التوقيع، فكيف نعرف الإصدار فقها، وما هو أساسه القانوني، وذلك على النحو التالي:

01- تعريف الإصدار: لا يوجد هناك تعريفات محددة للإصدار، خاصة في الجزائر، وغالبا ما يخلط بينه وبين النشر واعتبارهما مترادفتين، لكن، يمكن تعريف الإصدار من خلال بعض المصادر، على انه عمل قانوني متمم للقانون ذاته يصدر عن رئيس الجمهورية يقصد به أمران، أولاهما: شهادة رئيس الدولة بأن البرلمان قد اقر القانون، وثانيهما: أمر جميع الهيئات والسلطات بتنفيذ القانون كل فيما يخصه. ولقد ميزه أيضا السنهوري، حين قال: أن الإصدار عملية قانونية الغرض منها الإثبات الرسمي لوجود القانون[1].

02- الأساس القانوني للإصدار ونطاق وكيفيات تطبيقه: الإصدار جاء ذكره في العديد من مواد الدستور، بدء من المادة (145) منه التي تنص على أنه: " يصدر رئيس الجمهورية القانون خلال ثلاثين (30) يوما، ابتداء من تاريخ تسلمه."، ونفس الحكم جاء ضمن كل من المواد (208)، (209)، (210)، من الدستور في موضوع التعديل الدستوري، وهي المواد التي توضح المبادرة، وإقرار، وإصدار التعديل الدستوري من طرف رئيس الجمهورية، وما يلاحظ من هذه المواد أنها ميزت بين القانون، وبين التعديل الدستوري هذا من جهة، ومن جهة ثانية، أعطت اختصاص الإصدار لرئيس الجمهورية وحده، ومن جهة ثالثة، حددت آجالا للإصدار، فبالنسبة للقانون يكون الإصدار خلال 30 يوما من تاريخ تسلمه، أما بالنسبة للتعديل الدستوري فلم تذكر الآجال مما يفيد بالقياس أنها نفس الآجال.

وأشار القانون العضوي رقم:16-12 في مادته (44) على عملية الإصدار بالنسبة لمشروع قانون المالية الذي قدمته الحكومة بأمر له قوة القانون، وهذه المادة مستندة تماما للمادة (138) من الدستور، والملاحظ أنها المادة الوحيدة التي ربطت بين الإصدار والأوامر، في حين فإن الأنظمة الداخلية للبرلمان وبالأخص نظام مجلس الأمة، لم تشر تماما إلى مسألة الإصدار، لكن نصت المادة (43) من القانون العضوي الوظيفي على أنه يتم إرسال النص النهائي المقر من قبل البرلمان من طرف رئيس مجلس الأمة إلى رئيس الجمهورية في غضون 10 أيام، مما يعني أن التسليم الذي أشارت إليه المادة (145) من الدستور يكون خلال هذه المدة التي يبدأ منها حساب مدة الإصدار المتاحة لرئيس الجمهورية لإتمامه.

03- العوارض الدستورية لعملية الإصدار: يكون لرئيس الجمهورية خلال مدة إصدار القانون مكنتين دستوريتين يمكن تفعيلهما، ويستوجب بهما توقف آجال مدة الإصدار، وهما:

أ- **إخطار المجلس الدستوري:** وهذه المكنة جاءت في نص الفقرة الثانية من المادة (144) من الدستور والتي تنص على أنه: "غير انه إذا أخطرت سلطة من السلطات المنصوص عليها في المادة (187)

[1]- ميلود خيرجة، مرجع سابق، ص99، وفي هذا السياق أيضا، الإصدار محل خلاف في طبيعته بين مجرد إجراء شكلي، أو إجراء تكميلي للعملية التشريعية، ويرى الأستاذ بوحميدة أن الرأي الراجح أن الإصدار عمل قانوني دستوري يقوم يه رئيس الجمهورية لإضفاء صفة القانون على النص وتثبيت وجوده، أنظر في ذلك أيضا، بوحميدة عطا الله، مرجع سابق، ص-ص148، 149.

الآتية، المجلس الدستوري، قبل صدور القانون، يوقف هذا الأجل حتى يفصل المجلس الدستوري وفق الشروط التي تحددها المادة (188) الآتية."[1]، والسلطات التي لها حق إخطار المجلس الدستوري كما جاءت ضمن المادة (187) من الدستور هي كل من، رئيس الجمهورية، رئيس مجلس الأمة، رئيس المجلس الشعبي الوطني، الوزير الأول، كما يكون من طرف 50 نائبا من المجلس الشعبي الوطني، أو 30 عضوا من مجلس الأمة.

وقد نظمت المواد (189)، (190)، (191) كيفية تداول المجلس الدستوري في هذه الحالة[2]، وإصدار آرائه وقراراته، والآثار المترتبة عنها بخصوص النص وبالنسبة لجميع السلطات العمومية، وبطبيعة الحال فإنه يصدر في مثل هذا الإخطار آراء تكون ملزمة لكل من السلطة التنفيذية والتشريعية معا[3].

يكون رأي المجلس الدستوري النافذ، إما بإلغاء القانون، وإما بوضع تحفظات عليه، ففي الحالة الأولى يصبح القانون محل الإخطار بكامله ملغى، وبالتالي لا داعي لاستكمال عملية الإصدار، والحالة الثانية، وهي حالة التحفظات، فهي تنقسم إلى قسمين طبقا لنوع التحفظ، فالنوع الأول الذي يسمى التحفظ البناء، والذي يبقي فيه المجلس الدستوري على كامل النص دون أي مساس به، لكنه يعطي تفسيره الدستوري الملزم لبعض أحكامه المعيبة، بغض النظر عن إرادة المشرع، تكون هذه التفسيرات بحكم القانون التفسير الملحق للنص الأصلي، وترفق معه وتصدر من رئيس الجمهورية كذلك، أما النوع الثاني من التحفظ فهو التحفظ المجرد، والذي يقوم فيه المجلس الدستوري بتجريد وبتر النص محل الإخطار من بعض أحكامه غير الدستورية، وفي هذه الحالة، يقوم رئيس الجمهورية بإصدار النص بعد التجريد كما أقره المجلس الدستوري، وفي كلتا الحالتين ينبغي أن يصدر رئيس الجمهورية النص كما هو ضمن رأي المجلس

[1]- المادة (188) التي أحالت إليها المادة (144) في غير موضعها، فالمؤسس الدستوري يقصد المادة (189) من الدستور التي تناولت تشكيلة المجلس الدستوري، وكيفية تداوله وآجال ذلك في مسائل الإخطار التي ترفع إليه، من الأشخاص الواردة أسماؤهم بالمادة (187)، وعن طريق الآلية المنصوص عليها في المادة (188)، ولقد تداركت جهة النشر (مديرية الجريدة الرسمية بالأمانة العامة للحكومة)، هذا الخطأ، بعنوان – قانون رقم 16-01 مؤرخ في 26 جمادى الأولى عام 1437 الموافق 6 مارس سنة 2016، يتضمن التعديل الدستوري (استدراك)، ج ر عدد 46 بتاريخ 3 غشت سنة 2016.

[2]- الأساس أن المجلس الدستوري لا يتدخل وجوبا في العملية التشريعية إلا بمناسبة القوانين العضوية، التي أوجب الدستور إخطاره بها قبل إصدارها لمراقبة مطابقتها مع الدستور تطبيقا لنص المادة (141)، أما القوانين العادية فلا تخضع لذلك، بل يكون الإخطار فيها جوازيا، لكن متى تم إعماله من طرف السلطات المخول لها ذلك، تخضع هذه النصوص تماما لأراء المجلس الدستوري قبل إصدارها، وقراراته بعد إصدارها ونفاذها.

[3]- نلاحظ هنا أن المجلس الدستوري يصدر آراء قبل إصدار النص من طرف رئيس الجمهورية، وبالتالي تكون فقط كل من السلطتين التشريعية والتنفيذية المعنيتين في هذه الحالة، وتكون ملزمة لهما، دون باقي السلطات وبالأخص القضائية التي لا تكون معنية إلا إذا كان القانون نافذا، وقد فتح مجالا آخر للإخطار هنا كما نصت عليه المادة (188) من الدستـــور، والذي لا يكون ساري المفعول إلا بعد ثلاث سنوات من تاريخ صدور التعديل الدستوري كما أقرت ذلك المادة (215) منه.

الدستوري خلال المدة المتبقية من آجال 30 يوما المتاحة له دستوريا، لأن الإخطار يوقف الآجال ولا يجعلها محل انقطاع[1].

ب- إجراء مداولة ثانية للقانون المصوت عليه: نصت المادة (145) من الدستور على أنه:" يمكن لرئيس الجمهورية أن يطلب إجراء مداولة ثانية في قانون تم التصويت عليه في غضون ثلاثين(30) يوما الموالية لتاريخ إقراره.

وفي هذه الحالة لا يتم إقرار القانون إلا بأغلبية ثلثي (3/2) أعضاء المجلس الشعبي الوطني وأعضاء مجلس الأمة."، تقرر هذه المادة الحق لرئيس الجمهورية أن يطالب بإجراء مداولة ثانية على النص من غرفتي البرلمان لكن خلال أجل 30 يوما من تاريخ إقراره، وما يلاحظ أن الإختلاف المفترض لهذه المدة عن مدة الإصدار، حيث يظهر ذلك من أن الأولى تبدأ من تاريخ تسلم النص المقر، بينما الثانية تبدأ من تاريخ الإقرار الذي يعني تاريخ المصادقة عليه، وليس إرساله للإصدار.

يجب في هذه الحالة أن يكون نصاب الإقرار (التصويت والمصادقة) أكثر من ثلثين النواب والأعضاء، وبعدم تحقق ذلك، يعتبر القانون ملغى تماما كما يستخلص من نص المادة السابق ذكرها، ويعبر عنه صراحة ضمن المادة (46) من القانون العضوي رقم:16-12 في فقرتها الأخيرة.

وما يلاحظ أن المداولة هنا تكون فقط على مسألة التصويت، ولا تعيد النص بكامله للدراسة من الأول، بينما إذا تحقق الشرط الدستوري يرسل النص ثانية لرئيس الجمهورية لإتمام عملية الإصدار وفق المدة الدستورية المتاحة له السابق ذكرها.

04- مجال الإصدار: الأصل أن الإصدار يتعلق تماما بالقوانين، وهذا ما هو واضح ضمن أحكام الدستور، لكن، يمكننا أن نضيف هنا الإتفاقيات الجبائية، **إذ أن** طبيعتها بأنها من النوع المبسط للمعاهدات، والذي لا يخضع إلى مصادقة البرلمان، كما لا يخضع إلى الرأي المسبق للمجلس الدستوري، إلا أنه لا يمكن اعتبارها ذات طبيعة قانونية ما لم يتم المصادقة عليها، هذه المصادقة التي تكون من اختصاص السلطة التنظيمية لرئيس الجمهورية وتتجسد في شكل مراسيم رئاسية، وهذا على اعتبار طبيعة الاتفاقية، حيث تنص المادة (91) الفقرة 9 من الدستور على أنه: "يبرم المعاهدات الدولية ويصادق عليها."[2]، والملاحظ أن النظام القانوني لهذا النوع من الاتفاقيات غير مذكور تماما[3]، فهي من جهة مستثناة باختلافها عن الشروط لوضع النوعين الآخرين للمعاهدات الواردين حصرا في كل من المادتين

[1] - بوحميدة عطا الله، مرجع سابق، ص145.

[2]- يرى البعض أن التصديق في الشكل المبسط من المعاهدات كما هو الحال بالنسبة للإتفاقيات الجبائية، هو مجرد توقيع لكن النص الدستوري واضح فقد ذكر مصطلح التصديق ولم يذكر التوقيع وهذا الوضع ينصرف لكل المعاهدات دون استثناء، انظر، ميلود خيرجة، مرجع سابق، ص93.

[3]- لقد صادقت الجزائر على 113 معاهدة من هذا النوع فقط ما بين سنتي 1989 و1994، أنظر في ذلك، المرجع السابق، ص95.

(111)، (149) من الدستور، ولا يطرح الإشكال في كيفيات الإبرام كما تطرقنا إليه سابقا، بل المشكلة فقط في تبسيط التصديق.

ثانيا- نشر النص الضريبي: النشر هو همزة الوصل بين المخاطب بالقانون وأحكامه، كما أنه يعتبر الربط بين القانون الداخلي والاتفاقية الجبائية، لذا سوف نرى تعريف النشر وتمييزه وأساسه القانوني في البدء ثم نتطرق إلى كيفيات النشر والجهات المسئولة عنه وما يترتب عنه من نتائج، وذلك من خلال النقاط التالية:

01- تعريف النشر وأساسه القانوني: حتى نتعرف على النشر وكيف نميزه خاصة عن الإصدار، وما هو المبرر القانوني في ذلك على إختلاف النص، علينا بالتفصيل التالي:

أ- تعريف النشر وتمييزه: سبق القول أن هناك خلط بين الإصدار والنشر، وأن الإصدار يتميز بكونه عمل قانوني وعمل اختصاص دستوري، في حين أن النشر يعرف بأنه: " النشر عملية مادية الغرض منها حمل القانون إلى علم الناس"[1]، وبالتالي فيكون النشر تاليا عن الإصدار الذي ينتهي به العمل القانوني الدستوري للقوانين، كما أن العبرة في تنفيذ القوانين ليست بالإصدار بل النشر لأنه لا يعقل أن نحمل المخاطب بالقانون على تطبيقه ما لم يوجد هناك وسيلة يفترض بها علمه بأحكام هذا القانون، ويدخل تحت حكم مبدأ لا يعذر بجهل بالقانون[2].

ب- الأساس القانوني لعملية النشر: لم يشر الدستور إلى عملية نشر القانون[3]، لكن جاء ضمن الفقرة الأولى من المادة (04) من القانون المدني ضمن باب: آثار القوانين وتطبيقها، التي تنص: "تطبق القوانين في تراب الجمهورية الديمقراطية الشعبية ابتداء من يوم نشرها في الجريدة الرسمية"، ليصبح هذا النص حكما قاطعا على ارتباط تطبيق القانون بعملية نشره، وبالتالي يسري أثره الفوري كما نصت على ذلك المادة (02) التي تسبقها من نفس القانون، وهذا ينطبق تماما على أحكام الدستور.

وعملية النشر في الاتفاقيات الدولية، نص عليها المرسوم الرئاسي رقم:02-403 الذي يحدد صلاحيات وزارة الخارجية حيث جاء ضمن مادته 16 على أن: " تعمل وزارة الخارجية على المصادقة على الاتفاقات والاتفاقيات والبروتوكولات، والتنظيمات والمعاهدات الدولية، وتسهر على نشرها مع التحفظات أو التصريحات التفسيرية عند الاقتضاء التي توضح وترافق الالتزامات التي تعهدت بها الجزائر"، وفي نفس الاتجاه كان قد سبق للمجلس الدستوري أن قرر موقفا واضحا بشأن إدراج الاتفاقية والمعاهدة ضمن القانون الداخلي وتمتعها بالتطبيق والسمو على القانون بأنه يجب أن يصدق عليها ويتم

---

[1]- ميلود خيرجة، مرجع سابق، ص99

[2]- المادة (74) من الدستور.

[3]- نص عليها فقط دستور 63 في مادته (49) الفقرة الأولى التي جاء نصها: "يكلف رئيس الجمهورية بإصدار القوانين ونشرها"، وما يلاحظ على هذه المادة أنها ميزت بالفعل بين عمل الإصدار وعمل النشر.

نشرها، وهذا جاء في قراره رقم:01 الصادر بتاريخ 20 أوت 1989[1]، وعلى الرغم من ذلك يبقى وضع الاتفاقيات وبالأخص المعاهدات الدولية مختلف تماما عن وضع القانون الداخلي خاصة في مسألة النشر، وما يرتبط بها من وجوب كشف لنص هذه المعاهدات أم لا بالنظر إلى خصوصيتها، لكن هذا بالطبع لا يتعلق بالاتفاقيات الجبائية التي تنشر تماما بعد إصدارها في الجريدة الرسمية بمرسوم نشرها وكذا نصها الحرفي.

ج- أثار نشر النص: نصت المادة (04) من القانون المدني على أن القانون يبدأ أثر تطبيقه الفوري بعد وصول الجريدة الرسمية إلى كل دائرة بـ: 24 ساعة كاملة، وأما الجزائر العاصمة، فيكون ذلك، بعد 24 ساعة من صدور الجريدة الرسمية، من هذا يتضح أن عملية النشر قد راعت مسألة اتصال الجريدة الرسمية بكل منطقة، على حدا، وبذلك يكون هذا القانون ساري المفعول من هذه اللحظة، والواضح أنه ليس هناك استثناءات على هذا المبدأ كما ورد في بعض التشريعات، لكن تبقى خصوصية قانون المالية تفرض نفسها هنا بشكل كبير ذلك أنه على الرغم من عملية النشر التي لا مناص منها، فإن قوانين المالية يبدأ سريانها دائما من تاريخ 01-01 أي منذ بداية السنة وقد تمت الإشارة سابقا إلى أن المادة (03) من القانون رقم:84-17 قد أكدت ذلك، ونجد موازاة مع ذلك المادة الأولى من كل قوانين المالية تشير صراحة إلى أن تطبيقه يبدأ من لحظة نشره، لكن السؤال المطروح ما هي الجهات المسئولة عن نشر القوانين، وكيف يتم ذلك، وهذا ما سنراه من خلال النقاط التالية:

02- آليات نشر القانون: يتجسد النشر من قبل جهات مسئولة عن ذلك، وبكيفيات معينة، وللتعرف عليها سنعرض ما يلي:

أ- تحضير نشر القانون: خول المقرر المؤرخ في 25 يوليو سنة 2001 الذي يضبط هياكل الأمانة العامة للحكومة ويحدد مهامها، لمديرية تسمى مديرية الجريدة الرسمية تحضير نشر القانون، وضبط ذلك في مهمتين أساسيتين هما كل من:

- تحضير النصوص المعروضة على توقيع رئيس الجمهورية والتي من بينها القوانين بعد إصدارها أو تلك المعروضة على الوزير الأول، وفي هذا الشأن تقوم بمهام الترجمة، والرقن الآلي، المراجعة إلى غير ذلك...).

- وبعد توقيع النصوص تقوم نفس المديرية بتحضير نشرها في الجريدة الرسمية التي تعدها على المستوى التقني قبل إرسالها للسحب إلى المطبعة الرسمية.

ب- طبع النص القانوني وسحبه: تتولى المطبعة الرسمية مهمة طبع الجريدة الرسمية المتضمنة النص القانوني وسحبه، وهذه المطبعة حسب قانونها الأساسي، الذي تم تعديله بموجب المرسوم الرئاسي رقم:

[1]- جبار عبد الحميد، تأملات حول قرار المجلس الدستوري فيما يتعلق بالقضايا المرتبطة بالمعاهدات الدولية، مقال منشور بالمجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، كلية الحقوق الجزائر، الجزء34 رقم1996/1، ص166 وما يليها.

03-189 المؤرخ في: 28 ابريل سنة 2003[1]، تعتبر مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري، وهي تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي، لكنها موضوعة تحت تصرف الوزير الأمين العام للحكومة، وتحت وصايته، ومن المهام التي تؤديها فضلا على أدائها للخدمة العمومية في طبع النصوص القانونية على اختلافها، وطبع الوثائق الإدارية الرسمية بما فيها الوثائق الجبائية، أنها تقوم بأعمال تجارية مع أشخاص القانون الخاص.

[1]- تم إحداث المطبعة الرسمية بموجب المرسوم رقم:64- 332 مكرر المؤرخ في: 02 ديسمبر سنة 1964، ج ر عدد 100، وقد خضع لعدة تعديلات إلى غاية المرسوم الرئاسي رقم: 03-189، أنظر، الجريدة الرسمية عدد 30 بتاريخ 30 أبريل من سنة 2003.

المبحث الثاني: النص الضريبي والقاعدة الضريبية

بعد أن رأينا كيف تبدأ الفكرة القانونية وتتحول إلى مشروع تمهيدي ثم مشروع أو اقتراح قانون ثم قانون ونشره في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية للنفاذ، وذلك بالنسبة لكل الأشكال التي يشغلها النص الضريبي كنص قانوني، سنرى في هذا المبحث البنية الشكلية لهذا النص بإعتباره المصدر في المطلب الأول، ونخصص المطلب الثاني للقاعدة القانونية التي تستخلص من النص وما يتعلق بها من خصائص وعناصر، وغيرها، وذلك فيما يلي:

المطلب الأول: تحليل وتقييم النص الضريبي

يتميز النص القانوني عموما عن غيره من النصوص في جميع خصوصياته بدء من تحضيره كما رأينا وانتهاء بمنهجه ولغته التي سميت حتى بإسمه اللغة القانونية، وبين ثنايا ذلك نجد المنطق القانوني التي تبنى عليه عناصر النص وأفكاره وتتضح من خلاله السياسة القانونية التي وجهته، كما يتحدد من خلاله المنهج التشريعي الذي نسج به هذا النص[1]، وهذا ما سيظهر من خلال تحليل النص عبر هذه العناصر(الفرع الأول)، بينما يظهر أي خلل في هذا البناء من خلال الصياغة التي تلتقي عندها كل الروافد السابقة، وأهمها بالطبع اللغة القانونية، حيث يظهر الحكم على مفرداتها وجملها، والعيوب التي قد تلحق بذلك، والتي تنعكس نتيجتها مباشرة على فهم النص ومقياس سلامة تطبيقه، لذا يجب أن نلقي نظرة فاحصة على صياغة النص الضريبي (الفرع الثاني)، وسنتطرق إلى ذلك فيما يلي:

الفرع الأول: تحليل النص الضريبي

يشكل الترابط بين اللغة والقانون وحدة واحدة تسمى النص القانوني والذي من خلاله تبرز العلاقة بين المتغيرات المتعددة منها العلاقة بين المنطق والنص المجسدة بالمنهج وتظهر في هيكلة وبناء القانون شكلا، ومنها العلاقة بين اللغة والقانون المجسدة في تكوين القاعدة القانونية وتطبيقها، إذ من خلال هذه اللغة ومفرداتها أي مصطلحاتها، وكيفيات وضعها أي صياغتها يكتمل القانون، كما يعزى إليها تفسيره، والعلاقة بين المنطق والقانون المجسدة في منهج التكوين الموضوعي وكيفيات استغلال المادة الأولية في ذلك، باعتبارها علما وكل علم لا يخلو من منهج بحث[2]، وعليه سنرى انعكاس هذه العلاقات كلها في عناصر تحليل النص الضريبي على النحو التالي:

أولا– هيكل النص الضريبي: يعتبر النص تجميع جملة من الأفكار الملزمة الموجهة للتطبيق، ولا يمكن أن يتسنى ذلك إلا من خلال تنظيمها وصقلها بشكل واضح وسلس حتى تصل إلى المخاطبين بها، وعلى

---

[1]- يقابل كلمة نص بالعربية، كلمة text التي أصلها اللاتيني يعني النسيج أي textile، وهو ما يعني أن النص يكون على شكل خيوط النسيج وترابطها فيما بينها كوحدة واحدة، أنظر، الدكتور سعيد أحمد بيومي، لغة القانون في ضوء علم لغة النص دراسة في التماسك النص، دار الكتب القانونية، دار شتات للنشر والبرمجيات، مصر، 2010 ، ص32.

[2]- الأستاذ الدكتور فايز محمد حسين، دور المنطق القانوني في تكوين القانون وتطبيقه دراسة في فلسفة القانون، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2011، ص149 ومايليها.

ذلك يجب أن يستند أي النص إلى مخطط في عرض هذه الأفكار التي يحويها، وهذا ما يعبر عنه بهيكل النص، فما هو شكل هذا الهيكل وكيف نميزه في النص الضريبي؟ ونرى ذلك فيما يلي:

01- تبويب النص القانوني: لا يقام البناء الشكلي للنص القانوني إلا بترتيب منتظم ومعين للأفكار يكون على شكل تقسيمات منهجية، تتمثل عادة في ثلاث محاور رئيسية في موضوعها هي كل من الأحكام التمهيدية التي تشمل عادة الديباجة التي هي عبارة عن فكرة معينة تتصدر التشريع، مضمونها شرح الغاية التي تقف خلفه، وهي تعد جزء لا يتجزأ من التشريع نفسه، ونجد تحديدا الديباجة بقيت محل عمل في الدساتير فكل الدساتير الجزائرية مثلا بدأت بديباجة معينة، لكن بالنسبة للقوانين، فقل استخدامها خاصة في القانون الجزائري الحديث[1]، أما الجزء الثاني من التشريع فهو جسم التشريع وتفاصيل موضوعه، والذي يجب أن يخضع عبر تسلسل منهجي إلى جملة من التقسيمات الفرعية بعناوين خاصة، يحتوي كل نص منها معبر عنه بجملة من المواد على فكرة معينة من أفكار القانون، وكما جرت عليه العادة، يكون ذلك في شكل أجزاء، ثم أبواب، ففصول، فأقسام، وهكذا، والجزء الثالث منه عادة يكون عبارة عن أحكام انتقالية وأخرى ختامية تهدف إلى تحديد موقع التشريع من باقي النظام القانوني المماثل، وتعرف بكيفية نفاذه، كما قد ينتهي التشريع والأخص التشريعات الهامة مثل التشريع الضريبي بفهرسة لجزئياته، لكن، هذه الخطوط الرئيسية تستند إلى بيانات شكلية أخرى لا تقل أهمية عن هذه التقسيمات، وهي خصوصا كل من[2]:

- العنوان أو التسمية، إذ يجب أن يميز كل قانون بعنوانه الذي يعالج موضوعه، كما يجب أن يذكر وصفه القانوني بمعنى هل هو نص دستوري، أو قانون عضوي أو قانون، وغير ذلك من الأوصاف القانونية للنصوص التشريعية.

- ذكر رقم النص، وهو يحتوي على دلالتين، كل من ذكر السنة، وهنا نميز أن السنة تكون دائما في أول الرقم، ويعبر عنها برقم السنة الميلادية، بينما البيان الثاني يدل على الرقم التسلسلي للقانون أثناء السنة المذكورة، وهو رقم يميز كل تشريع على حدا أي القوانين على حدا (العضوية والعادية)، واللوائح التنظيمية على حدا، والمراسيم التنفيذية على حدا وهكذا، ....، ويعبر عن عدد هذه النصوص استنادا إلى تجانسها الصادر خلال السنة.

---

[1]- تم استخـدام الديباجة في بداية التشريع بعد الاستقلال، خاصة في بعض النصوص التي تحمل معنى الإطار وتستند إلى مبـادئ تحويلية مثل الأمر رقم: 73-29 المؤرخ في 05-07-1973 المتضمـن إلغاء القانون رقم 62-157 المؤرخ في 31-12-1962 والرامي إلى التمديد، حتى إشعار آخر، لمفعول التشريع النافذ إلى غاية 31-12-1962، جريدة رسمية عدد 62.

[2] - بوحميدة عطا الله، مرجع سابق، ص 37 وما يليها، انظر أيضا في ذلك، الأستاذ الدكتور عمار بوضياف، مرجع سابق، ص51 وما يليها.

– ذكر التاريخ: يذكر التاريخ كاملا، أي اليوم والشهر، والسنة، وبالتقويم الهجري ويتبع بما يوافقه بالتقويم الميلادي، ونشير هنا أن تاريخ النص هو تاريخ إصداره وليس تاريخ إقراره من طرف البرلمان، أو تاريخ نشره في الجريدة الرسمية.

– ذكر الجهة المصدرة، وهي في القوانين رئيس الجمهورية كما رأينا في المبحث السابق، وسلطته في ذلك لا تفوض طبقا لنص المادة (101) من الدستور.

– ذكر المقتضيات والاستشارات: وهي جملة من النصوص القانونية التي ترتبط بموضوع التشريع ويؤسس بناء عليها، وعلى رأسها الدستور، كما أن هناك نصوص تحتاج إلى استشارات معينة وجوبية منها على سبيل المثال عرض مشروع النص على مجلس الدولة في كل النصوص القانونية العادية وغير العادية وحتى الأوامر، أو عرض القانون لرقابة المطابقة إذا كان قانونا عضويا..

02– هيكلة النص الضريبي: انطلاقا من البيانات والمنهجية السابقة سنرى كيف هو حالها في النص الضريبي، وذلك على النحو الأتي:

أ– في البيانات الأساسية: لقد وضحنا أن القانون الضريبي هو قانون عادي يدرج ضمن المجالات المقرر للبرلمان التشريع فيها، وهذا ما جعل منذ البداية تصدر مواضيع النص الضريبي في قانون عادي وهي جملة الأوامر الصادرة في سنة 1976 والمتعلقة بأنواع الضرائب الخمسة، وعند تفحص هذه القوانين نجدها لا تخلو من البيانات الواجب توفرها في كل قانون، منها العنوان والتسمية مثل قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون الضرائب غير المباشرة، قانون الرسوم على رقم الأعمال وهكذا، كما أنها تحمل رقم وسنة الإصدار وتاريخه والجهة المصدرة، وتحمل جملة من المقتضيات وهكذا، لكن ما ميز هذه القوانين الإطار أنه تم تقنينها كما أنه تم تعديلها بقوانين أخرى هي قوانين المالية وسنرى ذلك كما يلي:

ب– التقنين: منذ أول تشريع ضريبي اتجه المشرع نحو فكرة تقنين النصوص الضريبية، حيث بعد إقرارها بموجب الأمر رقم 75–87 المؤرخ في: 30 ديسمبر 1975 المتضمن الموافقة على القوانين الجبائية[1]، إذ ينص في مادته الأولى على أنه: " يوافق على القوانين الجبائية التالية، وتنفذ:

– قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها.

– قانون الضرائب غير المباشرة.

– قانون الرسوم على رقم الأعمال.

– قانون التسجيل.

– قانون الطابع.

بينما سحبت نصوص هذه القوانين كل على حدا ملحقة بأوامر تقنينها وهي كل من الأوامر 76–101، 76–104، 76–102، 76–105، 76–103، المؤرخة كلها بتاريخ 09 ديسمبر 1976، والتي جاء في

[1]- جريدة رسمية عدد 104 لسنة 1975.

مادتها الأولى انه يلحق بكل أمر منها قانونه، ويشمل فضلا عنها ملحقا تنظيميا يتكون بعد التقنين طبقا للمادة الثانية أدناه، من مجموع النصوص المتعلقة به والمتخذة على شكل مراسيم وقرارات تم نشرها في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، بينما تؤكد المادة الثانية على وسيلة التقنين، إذ تنص صراحة على أن النصوص التشريعية والتنظيمية والمتممة للأحكام المتعلقة بالموضوع تكون عند الحاجة موضوع تقنين بواسطة مراسيم تتخذ بناء على تقرير وزير المالية، وبقيت أحكام هذه القوانين محل تعديل وتتمة وإلغاء بشكل دوري إلى غاية هذا التاريخ.

ب/1- النصوص القانونية المعدلة والمحينة للقوانين الجبائية: كما رأينا سابقا أن قوانين المالية السنوية والتكميلية هي القوانين الوحيدة التي تهدف إلى إلغاء وتعديل وإتمام القوانين الجبائية وإدخال وإحداث ضرائب جديدة عليها، وقانون المالية السنوي يعتبر قانون كباقي القوانين، ويحمل البيانات الرئيسية الضرورية لأي قانون، مثل العنوان، التاريخ والرقم، الجهة المصدرة، والمقتضيات، وكذا يحمل تقسيمات هامة يتمثل مجملها في جزأين رئيسين هما الجزء الأول: طرق التوازن المالي ووسائله، أما الجزء الثاني: الميزانية والعمليات المالية للدولة، وتعتبر القوانين الضريبية أهم مواضيع الجزء الأول باعتبارها أهم وسيلة من وسائل تحقيق التوازن المالي، كما يتضمن في بدء التقسيمات أحكام تمهيدية تتضمن الترخيص بالتحصيل السنوي لمختلف الضرائب والرسوم والإرادات المالية التي بقيت سارية المفعول بموجب التشريعات والتنظيمات التي لم يشملها قانون المالية الجديد، وهكذا[1].

غير أنه بموجب قانون المالية لسنة 2002 وبموجب المادة (200) منه، تم إحداث قانون جديد سمي بقانون الإجراءات الجبائية، وبالتالي أصبحت النصوص الجبائية السابق ذكرها تضم فقط القواعد الموضوعية بينما قانون الإجراءات الجبائية الذي تم تحويل المواد المتعلقة به من النصوص السابقة مع تدعيمها بمواد جديدة خاصة بها بموجب قوانين المالية اللاحقة لهذا القانون، وعليه انتهج المشرع تقسيم جديد لقواعد الضريبة يختلف على التقسيم السابق وفق منهج القواعد الموضوعية، والقواعد الإجرائية، وسنلقي نظرة تحليلية لكلا القانونين فيما يلي:

ج- النص القانوني الموضوعي: من المفروض أن النص الموضوعي يبقى محصورا ضمن النصوص المتمثلة في القوانين الجبائية السابق ذكرها، وهذا بعد أن تم تحويل الأحكام الإجرائية الخاصة بكل ضريبة وإدراجها ضمن قانون الإجراءات الجبائية، ونرى أن هذه التقسيمات بالنسبة للأحكام الموضوعية والواردة ضمن كل نص قانون حسب موضوعه، إنما استند فيها المشرع إلى معايير تقسيم وتوزيع وتنظيم[2]، فقانون

[1]- يبدو أن المشرع قد قرر نهائيا على أن قوانين المالية دون سواها ستحمل فصاعدا كل النصوص الضريبية التي يقررها، وهذا من خلال نص المادة (18) من القانون العضوي 18-15 يتعلق بقوانين المالية السابق ذكره، والتي جاء نصها بأنه: تنص قوانين المالية دون سواها على الأحكام المتعلقة بوعاء ونسب وكيفيات تحصيل الإخضاعات مهما كانت طبيعتها وكذا مجال الإعفاء الجبائي.".

[2]- وهذا على غرار كل التشريعات الضريبية المقارنة التي يستعمل كل منها معايير لتمييز النص الضريبي عن غيره، ومعايير لتمييز وتبويب أحكام النص بداخله حسب موضوعه، وفي ذلك، نجد المشرع الفرنسي يجمع نصوص الضرائب

الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تطور تقسيمه من لحظة إنشائه إلى غاية اليوم، وهذا فضلا عن تحويل عدد كبير من الأحكام ذا الطابع الإجرائي، غير أنه بقي العمل ببعض معايير التقسيم الهامة، حيث نجد أن هذه الضرائب كانت ترتكز أساسا على معيار توزيع حصيلة الضريبة، ما بين الضرائب العامة التي يعود تحصيلها للدولة، وبين الضرائب المحلية التي تعود للجماعات المحلية، والمصلحة المشتركة للجماعات المحلية، وهذا المعيار لم يعرف تغيرا جذريا حتى يومنا هذا، فالقانون الحالي مازال يعتمد عليه، أي أنه يجزأ القانون إلى الضرائب التي تعود حصيلتها مباشرة إلى الدولة وتلك التي تعود حصيلتها إلى الجماعات المحلية، مع بعض التمييز بخصوص التسمية، إذ تم إدراج جزء آخر من الضرائب التي تحصل لحساب التخصيص الخاص الذي كان يشمل تجمع من البلديات لتشابه أحوالها التنموية، وتم توسيعه ليشمل هيئات أخرى، لكن ما يميز تقسيم الضرائب في حد ذاتها أنه بعد أن كانت تذكر بشكل تفصيلي دون تجميع، أدخل المشرع عنها معايير لم يكن معمولا بها، مثل معيار الدخل الإجمالي الذي خصه وحده بضريبة وحيدة إجمالية تجمع عدة أصناف، وميزه انه يؤسس على الأشخاص الطبيعية دون المعنوية بينما يقابله لدى الأشخاص التي أعطى لها القانون الجبائي الصفة المعنوية ما يسمى بالضريبة على إرباح الشركات، وبالتالي أدخلت هاتين الضربتين المخصصتين للأشخاص الجبائية (الطبيعية، والمعنوية)، وأصبح هذا النوع من معايير التقسيمات الفرعية، بينما تم تجميع عدة أصناف من الضرائب تحت مسمى واحد، وبالتالي أصبح هذا التقسيم أكثر منهجية وأكثر وضوحا، لكن هذه المعايير الفرعية (حسب صفة الأشخاص الخاضعة، ثم تجميع الضرائب)، تم الأخذ بها فقط في الضريبة العامة أي تلك المحصلة لفائدة الدولة دون تلك الضرائب التي تحصل لباقي الوجهات، بينما باقي الضرائب بقي تناولها بشكل تفصيلي كما كان معمولا به سابقا، ربما لأنها تمتاز من جهة بكونها تطبق على كلا الأشخاص الجبائية، وأنه يصعب تجميعها، لكن ما يسجل هنا على منهجية تأسيس الضريبة عموما، وما يتعلق بها من نطاق، وإخضاع للأشخاص، وحساب الأساس وضبطه، وضبط المعدلات الضريبية وكيفيات إعمالها، وضبط جملة الإعفاءات وتصنيفها، فيه كثيرا من القول، إذ أمام قلة ضبط هذه الأفكار وتبويبها نتج كثرة وتضخم المواد وصعوبة استيعاب أحكامها[1].

أما باقي القوانين الضريبية الأخرى في عمومها، فهي كذلك تستند إلى معيار كل ضريبة على حدا وتنظيم تأسيسها، ونطاقها، وإخضاعها، وحساب وعائها، وتصفيتها، وتحصيلها، وهذا بغض النظر عن كيفية توزيع وتخصيص مبالغها هل هي مباشرة للدولة أو للبلديات أو لجهات أخرى يحددها القانون، لكن

في أحكامها الموضوعية ضمن قانون واحد هو القانون العام للضرائب، حيث يشمل أحكام القانون ويشمل أيضا الأحكام التنظيمية بحسب اختلافها، أنظر في ذلك:

-Jacques Grosclaude, Philippe Marchessou,Procédures fiscales,DALLOZ, 8ᵉédition, 2016 p12;13 ;15;16.

[1]- تعتبر منهجية وضع النص، جزء لا يتجزأ من النص، وتعرف المنهجية عموما بأنها:" فن تنظيم الفكر والعمل والتنسيق بينهما لتحقيق النتائج المرجوة، وبعبارة أخرى هي سلسلة من الإجراءات والأساليب الدقيقة المنظمة المتسلسلة التي ينبغي إتباعها لتحقيق نتائج فكرية وعلمية معينة."، ومن أهدافها الأساسية، توظيف المعلومات بعقلانية، أنظر في ذلك، الأستاذ تومي آكلي، مناهج البحث وتفسير النصوص في القانون الوضعي والتشريع الإسلامي، بيرتي، الجزائر، ص-ص16,19.

ما يعاب على هذه التقسيمات المنهجية لقواعد هذه القوانين أنها تحمل الكثير من المواد، ولا تتسلسل وفق مخطط ميسر وسهل وبسيط لاستخلاص الضريبة، خاصة قواعد قانون التسجيل، فهذا القانون فيه خلط كبير بين الشكلية باعتبارها حدث منشئ ووثائق وقيود يتم من خلالها مراقبة والتحقق من وعاء الضريبة، وبين ضريبة التسجيل التي لا تختلف في مخطط استخلاصها عن باقي الضرائب الأخرى.

لكن المشرع، مازال لم يستقر على منهجية واحدة، فمن جهة، يستند إلى معيار توزيع الإيرادات الضريبية، ويوحي ذلك على أنه قد استقر عند فكرة المركزية واللامركزية، الأولى تعود إلى الدولة والثانية تعود إلى الجماعات المحلية، ويدل هذا على استعارته لهذا المعيار من بعض التشريعات التي تتعمق في ذلك حد انتهاج الاستقلالية الضريبية ليس عبر فقط اللامركزية الجبائية في ظل الإدارة المحلية كما يسعى إليه المشرع الجزائري، بل اللامركزية الجبائية في ظل الحكم المحلي اللامركزي كما هو في النظام الضريبي السويسري[1]، ومن جهة أخرى، يميز بين معيار المكلف بين الأشخاص الطبيعية، والأشخاص المعنوية، ومن جهة ثالثة، يستند إلى معيار تجانس أصناف الضريبة، وضمها في الضريبة الواحدة، لكنه في كل مرة يعدل من هذه الأصناف فيدخل بعضها ويستبعد بعضها، وهكذا فالمشرع لم يستقر على معايير محددة ومضبوطة تنمو على فهمه السليم والمتعمق للنظام الضريبي في الجزائر.

وعموما، نلاحظ أن قوانين الجبائية بصفة عامة قد جاء عرض نصوصها عبر تقسيمات منهجية متنوعة هي كل من الجزء، الباب، الباب الفرعي، الفصل، الفصل الفرعي، القسم، القسم الفرعي وهكذا وهو يبدو مظهرا لتقسيم منهجي واضح وحديث، أما بخصوص تقسيمات قانون الإجراءات الجبائية، ونرى ذلك فيما يلي:

أ/3- النص القانوني الإجرائي: أما بالنسبة لقانون الإجراءات الجبائية وهو قانون حديث، فقد ارتأى المشرع أن يؤسس نصوصه على أربع تقسيمات رئيسية على شكل أجزاء يتوزع كل منها إلى أبواب، التي تتوزع بدورها إلى أقسام، وهذه الأخيرة تتوزع إلى فروع، والأجزاء الرئيسية متعلقة بأربع أنواع من الإجراءات جاءت على شكل عناوين، وهي إجراءات التحديد الجزافي والتقدير الإداري للأسس الخاضعة للضرائب، إجراءات الرقابة على الضريبة، إجراءات المنازعات، إجراءات التحصيل، وما يلاحظ حول هذه التقسيمات ظاهرا أنها غير مدققة بشكل منهجي، إذ يبدو أن المشرع أراد أن يجسد عناصر استيفاء الضرائب من لحظة التأسيس إلى لحظة التحصيل وما يعترض ذلك من حق الرقابة الجبائية لفائدة الإدارة المالية، وما يقابل ذلك من حق المكلف في منازعة في مواجهتها بخصوص آثار الرقابة التي تمس

[1]- الأستاذ محمد حمو، الدكتور منور اوسرير، محاضرات في جباية المؤسسات مع تمارين محلولة، الطبعة الأولى، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو الجزائر، 2009، ص-ص 242، 250.

بمصلحته، وحتى وإن كانت هذه الهيكلية فيها ما يبررها من البساطة والتسلسل الزمني[1]، إلا أن ذلك لا يخلو من الملاحظات الجوهرية التالية:

إن قناعة المشرع وخطته لم تستوعب المراحل بشكل متسلسل، فصحيح أن النظام يؤسس إجرائيا للضريبة، وبالتالي فتميزه وذكره أولا يعبر عن منطق قانوني صحيح من المشرع، لكن النظام الجبائي كذلك يؤسس للتحصيل وبالأخص في أجاله وكيفياته وغيرها، وبالتالي كان من السليم أن يقرن الوعاء مع التحصيل في آن واحد، طالما أنهما معا العناصر الأساسية للضريبة، وكل نظام يؤسس الضريبة لابد أن يشمل هاتين الآليتين معا (وعاء، تحصيل)، بينما الرقابة والآثار المترتبة عنها فيكون تخصيصها بموضوع مستقل يحدد فيه تقنيات وكيفيات ممارسة الرقابة من خلال جملة الإجراءات الخاصة بذلك، كما يخصص فيه الآثار أو النتائج التي تستخلص من هذه الرقابة، بينما الجزء الثالث، فيخصص للمنازعات التي تعد ضمانة للمكلف ويحدد إجراءاتها وهيئاتها، والمنازعات القمعية أو جملة العقوبات والغرامات الجبائية وإجراءات تكريسها.

إن المتمعن في نظر العناوين الداخلة في خطة المشرع يجدها كذلك لا تنسجم بشكل دقيق مع كل تقسيم رئيسي تندرج ضمنه، فمثلا الجزء الأول، لم يعنونه المشرع بالأنظمة التأسيسية، كذلك لم يحدد ضمنه ما هي هذه الأنظمة التي يتبناها، حتى وإن كنا نعلم أنه يتبنى النظام الحقيقي ونظام الضريبة الجزافية الوحيدة حاليا، وفي نفس السياق، نجد أن الأحكام المتعلقة بالمنازعات ليست مجمعة تحت تقسيم رئيسي واحد، فمنازعات التحصيل، موضوعة ضمن جزء التحصيل رغم أنها منازعات في طبيعتها وإجراءاتها.

وهناك العديد من التفصيلات كذلك غير منسجمة مع بعضها البعض ومع أسسها، ولم يكن المشرع موفقا في مكان إدراجها ولا يسع المقام لذكرها كلها، كما أنها تمس مباشرة بالموضوع وسنتطرق لبعضها في أوانه، لكن هناك ملاحظة جد جوهرية، وهي أن هناك العديد من الأحكام الإجرائية ما زالت مدرجة في القوانين الموضوعية للضرائب، ولم يتم تحويلها بعد إلى قانون الإجراءات الجبائية وهذا على الرغم من إحداث هذا القانون منذ سريان قانون المالية لسنة 2002، وكان من الأجدر. مادام المشرع قرر الفصل بين آليتي الضريبة، موضوعها وإجراءات تأسيسها، واستقلالية كل قاعدة منهما بقانونها، أن يعين لجان تعكف على ضمان تكوين قانون الإجراءات الجبائية[2].

---

[1]– يقصد بالنظام الجبائي الأساس أو جملة الإجراءات المنسجمة والقواعد التي تبوب من خلالها إجراءات فرض الضريبة، فكل نظام بقواعده يكون مجالا لحصر الضرائب التي تطبق عليها قواعده، من تصريحات، وكيفيات دفع الضريبة، وآجالها وهكذا...والمشرع الجزائري اعتمد عدة أنظمة في سابق، من قبيل النظام الجزافي، والتقدير الإداري، والنظام المسبط، والنظام الحقيقي وهكذا، وميز بينها باستعمال المعيار المالي بالنسبة لرقم الأعمال، غير أنه استقر حاليا على نظامين فقط، هما النظام الجزافي، والنظام الحقيقي، والمعيار المالي مميز لهما هو مبلغ 30.000.000دج.

[2] - يتطلب الأمر هنا أن يفتح المجال لمختلف الهيئات المرتبطة بشأن الضريبة لمساندة المديرية العامة للضرائب في ذلك، وهذا لتحقيق الحوكمة في مجال الضريبة كما سنرى تفاصيلها في الفصل الثاني من هذا الباب، حيث لا نرى أي جهد لمعظم هذه الهيئات على قلتها، وبالأخص المجلس الوطني للجباية.

ثانيا- لغة النص الضريبي: النص الضريبي يتميز بلغة خاصة وهي لا تخرج عن لغة باقي نصوص القانون، وحتى نرى ما مضمون وخصائص هذه اللغة، علينا بدء أن نتعرف في المقام الأول على ما معنى النص، وما هي معاييره التي تميزه، ثم نستخلص منه أهم الوظائف المعيارية التي نحاول التعرف عليها في النص الضريبي، قبل ذلك سنتعرف على اللغة التي قررها المشرع للنصوص القانون، وذلك فيما يلي:

01- اللغة الرسمية للقانون: حددت العديد من النصوص القانونية، اللغة الواجب استعمالها في العمل الرسمي والنص الرسمي للقانون، وأهم هذه النصوص، الدستور الذي جاء هذا الحكم في عدة مواد منه، حيث نجد المادة (03) تنص على أنه:" اللغة العربية هي اللغة الوطنية والرسمية. تظل العربية اللغة الرسمية للدولة...."، ونجد المادة (06) من القانون العضوي رقم16-12 المتعلق بعلاقة الحكومة مع البرلمان السالف الذكر، تنص في فقرتها الأولى على أنه:" تجري أشغال البرلمان ومناقشاته ومداولاته باللغة العربية."، وكذلك المادة (24) من النظام المحدد لقواعد عمل المجلس الدستوري التي تنص على أنه:" تعلل آراء المجلس الدستوري وقراراته، وتصدر باللغة العربية خلال الأجل المحدد في المادة (189) من الدستور"، ولم يصدر نص مماثل ضمن النظام الداخلي لكل من المجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة، ورغم ذلك، فاللغة العربية هي اللغة الرسمية للقانون، ويجب أن تكون النصوص القانونية بما فيها النصوص الجبائية جميعها باللغة العربية، ما عدا نص الاتفاقيات الجبائية قيكون بثلاث لغات أو اثنين منها اللغة العربية كما سبق ذكره، والمشرع الجزائري قد طبق دستورية اللغة العربية كلغة رسمية، إذ أصدر القانون المتعلق بتعميم استعمال اللغة العربية، وذلك بموجب قانون رقم 91-05 مؤرخ في 16 يناير سنة 1991[1]، معدل ومتمم بأمر رقم 96-30 مؤرخ في 21 ديسمبر سنة 1996[2]، حيث نصت المادة (12) منه، على أنه:" يكون تعامل جميع الإدارات والهيئات والمؤسسات والجمعيات باللغة العربية وحدها. تبرم المعاهدات والاتفاقيات باللغة العربية، مع مراعاة ما يتطلبه التعامل الدولي."[3]، وبالنتيجة، فلغة النص القانوني بصفة عامة، والنص الجبائي، هي اللغة العربية، مع أنه يلاحظ بأن النص الرسمي هنا يقابله مشروع نص باللغة الفرنسية، وكثيرا ما يكون هذا النص هو النص الأساسي، ويترجم إلى العربية فيما

[1]- جريدة رسمية عدد 03 لسنة 1991.
[2]- جريدة رسمية عدد 81 لسنة 1996.
[3]- لقد مر قانون تعميم استعمال اللغة العربية بمراحل، حيث تم إصداره بقانون 91-05 السالف الذكر، ثم تم تجميده بموجب مرسوم تشريعي رقم 92-02 مؤرخ في 04 جويلية 1992، يتعلق بتطبيق القانون 91-05 المؤرخ في 16 يناير 1991 والمتضمن تعميم استعمال اللغة العربية، ج ر عدد 54، حيث جاء في مادته الأولى: " يمدد الأجل الأقصى، المنصوص عليه في المادة (36) من القانون 91-05 المؤرخ في 16 يناير سنة 1991 والمتضمن تعميم استعمال اللغة العربية، إلى غاية توفر الشروط اللازمة."، ثم تم إلغاء هذا المرسوم التشريعي ورفع التجميد على تعميم استعمال اللغة العربية، وأعطى كقاعدة عامة التطبيق الفوري لهذا التعميم مع منح أجل أقصاه 05 جويلية سنة 1998 للإستكمال هذا التعميم، وتمديد هذا الأجل بعامين أي إلى غاية 05 جويلية 2000 بالنسبة للتدريس باللغة العربية بصفة شاملة ونهائية، في كل مؤسسات التعليم العالي والمعاهد العليا.

بعد، أي عند إيداعه مكتب البرلمان، خاصة مشاريع قانون المالية السنوية، وهذا ما يجعل المفسرين يعودون إلى النصوص بالفرنسية لاستخلاص المعنى الصحيح للأحكام.

02- تعريف النص القانوني واستخلاص عناصره: حتى نصل إلى تعريف النص واستخلاص عناصره، عند القانونيين وغيرهم، نتعرض إلى ما يلي:

أ- تعريف النص: النص في اللغة، رفع الشيء، من نص الحديث ينصه نصا، رفعه وأسنده إلى المحدث عنه، كما جاء بمعنى اظهر، كوم أي وضع البعض على البعض، والنص صيغة الكلام الأصلية التي وردت من المؤلف، وما لا يحتمل إلا معنى واحد أو لا يحتمل التأويل ومنه قولهم لا اجتهاد مع النص[1].

أما اصطلاحا وعند اللغويين، فيعرف النص بأنه: " أية قطعة ذات دلالة وذات وظيفة، ومن ثم فهي مثمرة من الكلام".[2]

كما يعرف النص بأنه: "تتابع مترابط من الجمل، أو هو: تتابع متماسك من علامات لغوية أو مركبات من علامات لغوية لا تدخل تحت أية وحدة لغوية أخرى اشمل."[3]، ويعرف أيضا بأنه: " تتابع محدود من علامات لغوية، متماسكة في ذاتها، وتشير بوصفها كلا إلى وظيفة تواصلية مدركة."[4]، وعند القانونيين، فإن هؤلاء لم يتطرقوا إلى النص القانوني بالتعريف، رغم أنه قد أخذ قسطا كبيرا من الاهتمام في عدة جوانب كما رأينا، أهمها أنه نص رسمي، أي يصدر عن سلطة رسمية، وهو في ذلك، محكم في إعداده وإقراره بعدة أحكام لا يجوز مخالفتها، كما أنه ملزم في تطبيقه باهتمام بالغ خاصة من حيث التفسير، لكونه ينطوي على القاعدة القانونية التي هي مقصد الكل، المشرع، والمخاطبين بهذه القاعدة، والقضاء المطبق لها، وفقهاء القانون، وكذلك أهتم الكل بالصياغة التي في منظورهم أنها تمثل الشق الظاهر والقالب والإطار الذي يبرز القاعدة القانونية، فهذه الأخيرة تعتبر الفن الذي تظهر به القاعدة، بينما مادتها الأولى هي العلم، وبالتالي يستعاض بالصياغة عن النص، وتستأثر أي الصياغة بلغة القانون وكلما تتضمنه، إذ يرى البعض بأنها: "عملية جمع وتنسيق وربط المفردات والتعابير القانونية بحيث تأتي كوحدة إنشائية متكاملة المقاطع ومعبرة عن معان محددة بالذات الفكرة التي انتقلت من الذهن إلى الواقع المادي الملموس لتكسب كيانا ماديا مكتوبا بلغة مفهومة ممن تتوجه إليهم"[5]، ورغم ذلك، هناك من تطرق إلى تعريف النصوص القانونية، بأنه: " مركبات لغوية مؤلفة من مفردات ذات معان تدل عليها بطريقة الحقيقة أو المجاز"[6]، والقانونيين لا يأخذون النص على هيئة اللغويين والتي تظهره على شكل جمل وفقرات، إنما يستعيضون بهيئة أخرى في ذلك، هي المادة القانونية المرقمة التي تعبر عن نص،

---

[1]- الدكتور سعيد أحمد بيومي، مرجع سابق، ص17.
[2]- المرجع السابق، ص18.
[3]- المرجع السابق، ص20.
[4]- المرجع السابق، ص21.
[5]- دكتور مصطفى العوجي، القاعدة القانونية في القانون المدني، طبعة ثانية طبعة مستحدثة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2010، ص151.
[6]- الأستاذ الدكتور فايز محمد حسين، مرجع سابق، ص122.

وهناك من يقابل النص بالجملة التشريعية من حيث احتوائها على كلما يتصل بها، بحيث تضم داخلها كلما يلزمها، من حيث مفرداتها المعجمية ومصطلحاتها وتماسكها النحوي وصيغتها الصرفية وهكذا، فهي جملة مكتفية بذاتها، إذ تعرف أي الجملة التشريعية بأنها:" الوحدة الأساسية للوثيقة التشريعية، وتتكون المادة (في القانون أو العقد) من فكرة واحدة، تحملها جملة واحدة أو مجموعة من الجمل المرتبطة بعضها ببعض في سياق واحد"[1]، والقانون إنما تكون نصوصه على شكل مواد، وإذا احتوى النص أي المادة على أكثر من الفكرة، فإنها تقسم إلى مقاطع(1،2،...)، ويتكون كل مقطع من فقرات، والفقرة قد تستطيل إلى بنود(أ، ب، ج...)، وهذه الأخيرة قد تقسم إلى شرطات (-)، وهكذا، ونرى ذلك مجسدا على سبيل المثال في هيئة المادة الثالثة من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والتي سبق لنا مناقشة أحكامها سابقا، حيث ضمت المادة ثلاث مقاطع، وكل مقطع ضم فقرات، والفقرة ضمت بنود وهكذا، وما يلاحظ عن هذه التعريفات للنص جاءت بعناصر مركبة فيما بينها لتعريف النص، هي كل من علامات لغوية بتتابع محدود ومتماسكة بذاتها، ذات وظيفة اتصالية مدركة، وهي الخصائص المجملة للنص والتي تستغرق النص القانوني أيضا، ويظهر ذلك فيما يلي:

ب-عناصر النص: من التعريفات السابقة نستخلص عناصر النص التالية:

-أن العلامات اللغوية تعبر عن مفرد أو جملة، وهي تعبر عن وحدة لغوية بوجهين يرتبطان ارتباطا محكما، وهما المدلول (المعنى – المضمون)، والدال (الشكل – التعبير)، وإن تتابع الجملة أو العلامات اللغوية بوصفها وحدات تكون النص، وأن التتابع المحدود يجعل للنص بداية ونهاية، وبالتالي فهذا يعبر عن المفردات والمصطلحات القانونية، ومدى تتابعها لتشكل الجمل القانونية، وبالتالي النص القانوني ككل، وكيف هي صيغته، وتماسكه اللفظي، وما ينطوي عليه من تماسك معنوي.

-إن النص يشير إلى وظيفة اتصالية مدركة، إذ النص هنا ليس مبنى من الفراغ بل هو لوظيفة تواصلية، وكذلك النص القانوني، فهو منشأ من اجل الإلزام والتطبيق، وهذا ما يتحقق به هدفه الذي في الأساس هو إعادة ترتيب وضبط السلوك الاجتماعي وتحقيق التوازن بين المصالح العامة والخاصة، فهو نص ذو وظيفة اجتماعية[2].

03-معايير النصية: متى توفر النص بالعناصر السابق ذكرها، فإنه يكتسب جملة من المعايير التي تدل على هذه النصية، وهي المعايير التالية[3]:

---

[1]- محمود محمد علي صبره، مرجع سابق، ص 168، وللتوضيح، وان كان بالفعل للجملة التشريعية خصوصيتها وأهميتها كما سنرى، إلا أن النص يبقى أوسع نطاقا وتميزا لمقابلته للمادة القانونية في اللغة القانونية، سواء أكانت هذه الأخيرة وبالتالي نصها مكون من جملة تشريعية واحدة، أو من عدة جمل تشريعية لان العبرة ليست باكتفاء= =الجملة بما تقتضيه بل العبرة بالفكرة وما تتطلبه من جمل يجمع بينها بالتأكيد في هذه الحالة نص واحد مادام يقابل فكرة واحدة.

[2]- الأستاذ الدكتور فايز محمد حسين، مرجع سابق، ص152.

[3]- تعد هذه المعايير السبع للنصية، التي جاء بها روبرت دي بوجراند في كتابه، النص، الخطاب، والإجراء، أنظر، الدكتور سعيد أحمد بيومي، مرجع سابق، ص41.

أ-تماسك النص: يعني التماسك قيام ترابط المفردات، والجمل والفقرات فيما بينها ترابطا تتحقق معه صلابة النص، ووحدته واستمراره، وهذه الخصائص هي التي تنقل بشكل سلس ومرن ومتكرر هدف النص ومبتغاه من منتجه إلى متلقيه، وهي كلها مطلوبة وبقوة في النص القانوني ومنه النص الضريبي الذي هدفه تطبيق أحكامه من طرف المخاطبين به، وبشكل متكرر أي كلما تحققت وقائعه وأحداثه المنشئة، وهذا لا يتحقق إلا إذا تماسك النص، ويتحقق هذا التماسك بـ:

أ/1-التماسك اللفظي: يقوم هذا التماسك على الروابط المعجمية والنحوية، وصيغة النص، ويقصد بالروابط المعجمية، هي مجموعة المفردات المعجمية[1]، والألفاظ المناسبة لها، وترتيبها وسبكها، وهي تنبني على فكرة التكرار المعجمي داخل النص لتحقق وتحافظ على تماسكه، ويدعم بعضها بعضا للدلالة على معناه، وبمختلف أوجه التكرار، منها تكرار كلي لكلمة واحدة يكون فيه أي هذا التكرار مع وحدة مرجعه، أو تكرار يختلف فيه مع مرجعه، وقد يكون تكرار جزئي، كما قد يكون التكرار بصيغ أخرى، مثل إعادة الصياغة، التوازي، الكلمة الشاملة، والتضمن، والكلمة ذات الإحالة العامة، واستخدام التكرار يحقق الوظائف الدلالية التي تهدف ما لحصر وضبط جوانب الحكم القانوني، حيث يتجسد ذلك بتوسيع الجوانب لتشمل القيود والشروط، وغيرها وهذا ما يتحقق بالتكرار خاصة أمام طول الجمل وامتدادها، أو توكيد الحكم، أو إضافة حكم جديد إليه، فضلا على ضمان الانسيابية للمعنى وإستمراريته على سطح النص، فالنص القانوني إنما يعتبر نموذجا معدا لتكريره في كل موقف توفرت فيه شروطه، وبالتالي فهو معد للاستقرار والأمان[2].

أ/2- التماسك النحوي، تماسك النص هو ترابط أجزائه من أولها إلى آخرها، ليس على مستوى الجملة الواحدة فقط، بل حتى على مستوى الجمل الأخرى في النص الواحد، أو الجمل الواردة في النصوص المتتالية، ويتحقق ترابط الجملة الواحدة عن طريق الإسناد الجملي، ويقصد بذلك العلاقة النحوية بين المسند إليه (المبتدأ، الفاعل)، والمسند (الخبر، الفعل)، وهي قد تتجاوز أي هذه العلاقة النحوية حدود الجملة إلى جملة أخرى على امتداد النص ويسمى هنا إسناد نصي وليس جملي، ويصبح الحكم هو الموضوع، بينما المعلومة هي المحمول[3]، وحتى نفصل بالتماسك النحوي إلى مبتغاه، سنتطرق إلى كل

---

[1]- يختلف التكرار عن الإطناب، فالأول يحافظ على الكلمة أو العبارة كما هي على طول الجملة وامتدادها من بدايتها إلى نهايتها، حتى إن تم استعمالها بمعنى مغاير عن معناها، أي كرر محتواها بمعنى أخر، وهذا ما يسمى بإعادة الصياغة، أو كرر معناها بدون تكرار محتواها عن طريق تكرار بنيتها النحوية، أنظر في ذلك، المرجع السابق، ص49، لكن الإطناب هو زيادة اللفظ عن المعنى لتحقيق هدف ما، ويقال أطنب في الكلام أو الوصف أو الأمر، أي بالغ وأكثر، مثل لاغ وباطل، شكل وطريقة وأسلوب، وهكذا وهذا له جذوره في اللغة العربية، إذ يستمد من البلاغة، وحتى وإن عرفت اللغة القانونية تسرب الإطناب إليها عن طريق الترجمة، أو كانت هي من أضفته على سبيل الهيبة القانونية والحذر من مخالفة المعنى أو غيرها، يبقى أنه يجب الحذر ما التعامل مع الإطناب في لغة القانون، حتى لا تكثر التفسيرات وأحيانا تتضارب فيما بينها خاصة إذا كان المترادفان غير متطابقين تماما في المعنى.

[2]- الدكتور سعيد أحمد بيومي، مرجع سابق، ص41.

[3]- الدكتور سعيد أحمد بيومي، مرجع سابق، ص219.

من الجملة التشريعية عناصرها وتركيبتها، ثم الترابط النحوي الذي من شأنه أن يحقق التماسك داخلها، وذلك فيما يلي:

خصائص وعناصر وصور تركيب الجملة التشريعية، رأينا سابقا أن الجملة التشريعية هي أساس الوثيقة التشريعية، وقلنا أنها جملة مكتفية بذاتها، وبالتالي تعتبر الشغل الشاغل لصانع القانون، الذي يجب أن يستوفيها كلها تفاصيلها وأجزائها وجوانبها، وقبل ذلك يحدد مركزها أي الأشخاص الساري حكمها عليهم، أو الموجه إليهم حكمها، بعبارة "من" يفعل "ماذا"، وبالتالي سوف تكون بالضرورة هي الجملة ذات خصائص ومعالم معينة[1]، تتمثل في:

الطول المبالغ فيه.

احتوائها على تراكيب معقدة.

التباعد بين أجزائها على اختلاف الجملة العادية.

احتوائها على تفاصيل كثيرة تضيف قيودا أو أوصافا إلى أجزاء معينة من الكلام تجعل من الصعب اختراقها وتمييز العلاقات بين عناصرها بسهولة.

كما تتميز الجملة التشريعية بصور مختلفة هي كل من:

الجملة البسيطة، وهي التي تضم عنصرين أساسيين هما كل من عنصر الفعل القانوني، والفاعل القانوني، والمعبر عنه بصيغة –من، يفعل ماذا – وهي تتحقق عن طريق ما يسمى بإسناد الجملي[2]، كما أشرنا إليه وتسمى أيضا بالجملة الحكمية أي تلك التي تحتوي على الحكم القانوني، وهي تحوي إسنادا واحدا مستقلا، والغالب أن هذا النوع من الجمل لا يلاءم الجملة التشريعية التي كما اشرنا تتسم بخاصية الطول والتعقد الذي يحدثه كثرة التفاصيل والأوصاف والشروط المجسدة في شكل عبارات مقيدة، لذلك تتطلب أن تكون الجملة على شكل جملة مركبة.

الجملة المركبة، وهي الجملة المتكونة من إسنادين مستقلين عن بعضهما البعض، ويربط بينهما واو العطف، وهذا النوع يمكن أن نقول أنه مشكل من جملتين بسيطتين كل منهما تحتوي على فاعل وفعل قانوني، وبالتالي تحتوي على حكم قانوني، وتستقل بذاتها، ولا تحتاج إلى الجملة الأخرى، لذلك قيل كذلك أنه مادامت كل جملة تحقق إكتفائها وتعبر عن فكرة خاصة بها، فلا داعي من الأصل إلى وجود هذا النوع من الجمل، لأنه يستعاض عنها بالجمل البسيطة مباشرة، ولذلك يبدو تواجد مثل هذه الجمل في النصوص القانونية قليل.

---

[1]- المستشار محمود محمد علي صبره، أصول الصياغة القانونية باللغة العربية والانجليزية مع شرح وافي لأهم خصائص اللغة القانونية، دار الكتب القانونية – دار شتات للنشر والبرمجيات، مصر، 2012، ص169.

[2]- والجملة هنا قد تتكون من فعل وفاعل قانوني على شكل خبر ومبتدأ، وهذا النوع يكون غالبا في جمل الدستور، مثل المادة (78) "كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة"، فالفاعل القانوني هو كل الموطنين، بينما الفعل القانوني هو - متساوون في أداء الضريبة-، وقد تكون الجملة الفعلية، فعل وفاعل، مثل الجملة الواردة بالفقرة 1 من المادة (143) من قانون الإجراءات الجبائية "تحصل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بموجب الجداول التي يدخلها حيز التنفيذ الوزير المكلف بالمالية أو ممثله".

الجملة التركيبية، وهي تختلف عن سابقتها، إذ أنها تحتوي على جزء مستقل يوازي تماما الإسناد الجملي الذي نجده في الجملة البسيطة (فعل، وفاعل قانوني)، غير أنه لدلالته غير المكتملة والغامضة يحتاج إلى تراكيب أخرى على شكل إسنادات غير مستقلة، ليس لها كيان مستقل بل غايتها إضفاء الاكتفاء على الإسناد المستقل، بتوفير ما يلزمه من قيود أو شروط أو أوصاف وغيرها، وهذا النوع من الجمل هو النوع الشائع والرئيس في كل النصوص القانونية.

وتوضع هذه التركيبات غير المستقلة على شكل عبارات تقيد الفرض، وتحصر جوانب الحكم، فهي قد تأتي إما على شكل كلمة مفردة، أو على شكل عبارات، بمختلف الصيغ، كما قد تأتي في بداية الجملة أو أمام أي جزء من الفرض القانوني تريد تقييده، أو قد تأتي في نهاية الجملة.

يتحقق الترابط النحوي داخل الجملة التشريعية بجملة من الروابط التركيبية وهي:

-الرابط الإضافي، وتتم في الغالب باستخدام أدوات معينة منها الواو، أو، أيضا، على أن، كذلك، على الرغم من، لكن، إنما، بناء، حيث، إما، أما، ... ولكل من هذه الأدوات والوسائل غايتها، فمنها الربط بالإضافة، التخيير، ومنها تحقيق الاستثناء، ومنها الاستدراك، ومنها التعليل، وغيرها، فكلما كان استخدامها مناسبا، كانت الجملة متماسكة وصحيحة ومؤدية لغرضها[1].

-الرابط الشرطي، وهو تركيب يقام على أداة من أدوات الشرط، التي تجمع ما بين تركيبين أحدهما مستقل يحمل الحكم القانوني ويسمى جواب الشرط، والأول تركيب غير مستقل يقيد معنى الفرض القانوني أو نطاق إعمال الحكم القانوني ويسمى فعل الشرط، وهذا النوع من الروابط يحمل قوة كبيرة للدلالة على الفعل الإنجازي القانوني، لذلك نجد استعماله بكثرة في النصوص القانونية، وأهم أدوات الشرط على الإطلاق وأوسعها استعمالا -إذا- وقد تستعمل أدوات أخرى مثل -وإن-، وموقعها في الجملة قد يأتي في أولها أو وسطها[2].

-الرابط الإحالي، وهو لا يقل شأنا عن سابقيه، إذ أن الربط بالإحالة في الجملة القانونية قد يلزمها مع الإحالة الداخلية، التي تتجسد بوجود مرجع وعائد، فهذا الأخير يكون في الغالب عن طريق أسماء الإشارة (هذا، ذلك، ...)، والضمائر(ه، ها، ....) أو قد يكون بعبارة نصية إحالية، كما قد يوضع قبل أو بعد المرجع (المشار إليه، أو العائد عليه)، كما قد يتجسد في إحالة قريبة أي ضمن النص الواحد، أو إحالة بعيدة تتجسد بالإحالة إلى نصوص قانونية أخرى، أما الإحالة الخارجية، فما يميزها أن المرجع أو العائد عليه غير مذكور تماما بل هو في ذهن المشرع ويستخلص من سياق الموقف، ويكثر الربط الإحالي الداخلي في النص الضريبي على أساس أنه نص آمر كما سنرى، بينما يقل فيه الربط الإحالي الخارجي مع عموم الفائدة المرجوة من الربط بالإحالة في نص القانون، إنها لازمة تماما للاقتصاد في اللغة والتخفيف من خاصية طول الجملة التشريعية حتى يتم حملها بيسر من طرف المخاطب بها.

[1]- الدكتور سعيد أحمد بيومي، مرجع سابق، ص237.
[2]- المرجع السابق، ص249.

–الرابط بالاستثناء، وهو ما يتحقق بوجود تركبين يفصل بينهما أداة استثناء، التركيب الأول هو تركيب غير مستقل ويسمى المستثنى، وتركيب مستقل وهو يحمل الحكم القانوني، ويسمى مستثنى منه، وهو نوعان، استثناء متصل وهو يتحقق عند توفر التجانس بين المستثنى والمستثنى منه، أي يكون الأول بعض من جنس الثاني، وهذا هو المعمول به بكثرة في النصوص القانونية، بينما النوع الثاني، فيسمى استثناء منقطع، وفيه طرفي الاستثناء غير متجانسين، إنما يتحقق لغويا على سبيل المجاز، وهذا ما لا يتوفر في النص القانوني، ويتحقق عموما الاستثناء بتوفر جملة من الأدوات والوسائل اللغوية، أهمها على الإطلاق إلا، وكذلك، سواء، ماعدا، غير، ولكن، وهكذا.

– الصيغة، الصيغة تعني وزن الكلمة أي قالبها الصرفي، ويكون لها دلالات ووظائف صرفية تختلف باختلاف قالبها[1]، وتشكل صيغة مفردات النص عاملا أساسيا من عوامل ترابطه، مثل اسم الفاعل، اسم المفعول، إسم المكان، واسم الزمان، الظرف، أوزان الأفعال والمفردات، وغيرها، فمتى تغير قالب الصرف تغير معه المعنى في النص، وللصيغة مجال ممتد في النصوص القانونية، فهي التي تكفل من جهة تحديد الأفعال الإنجازية التي يحتاجها المشرع في بعث أوامره ونواهيه، عن طريق أفعال (يجب، يأمر، يحضر، يجوز، يمكن، ....)، وهذا بالطبع باختلاف أزمنتها، فالغالب أن أفعال القانون هي التي تحدد أحكامه، وتكون في زمن المضارع، فهي تلاءم حالة النص القانوني الذي هو نص إنشائي وليس نص إخباريا[2]، ولا يكفي أن يصاغ النص حتى يتم ضمان تماسكه، بل لا بد أن يتم انتقاء المفردات بشكل صحيح معبر عن المعنى لتتحقق دقة النص، ولقد تم تقسيم دلالة الكلمة هنا إلى قسمين[3]، دلالة حقيقية وهي الدلالة التابعة لقصد المتكلم وإرادته وهي تحمل قاسم مشتركا بين الناس، بحيث يفهمها المتلقي كما أرادها المنتج، ودلالة إضافية أو هامشية، بحيث يتسع فيها ويختلف المعني من قاصده إلى المتلقي ويتسع كذلك بين جملة المتلقين بحسب ثقافتهم ومكتسباتهم اللغوية، وهذا الوضع إنما ينشأ على اتساع جوانب ظلال المعنى، ولقد وضعت بعض القواعد لزيادة الدقة وتقليل حجم ظلال المعنى في النص القانوني بحيث يكون دقيقا ومحددا، نذكر منها ما يتعلق بمفردات النص القانوني ما يلي[4]:

تجنب استخدام الكلمات المبهمة.

تجنب استخدام الكلمات المثيرة للالتباس.

---

[1]- الدكتور سعيد أحمد بيومي، مرجع سابق، ص85.

[2]- هناك نوعين من النص هما كل من النص الإخباري، الذي يكون الدال فيه لاحقا عن المدلول، وهو يحتمل الصدق والكذب، الصحيح من الخطأ، وهذا يستعمل فيه في الغالب زمن الماضي، أمام النص القانوني فالمدلول فيه يتبع الدال وهو نص لا يحتمل وصف الكذب والصدق، كما أنه نص منشئ لأفعال يراد تطبيقها، وبالتالي فهو يأتي على الغالب في صيغة المضارع في أفعاله، وهو نص متعد أي أنه يطبق من لحظته على ما سيأتي بعدها لأنه مبدئيا لا يسري القانون إلا ما يقع في المستقبل أي لا يسري بأثر رجعي على أحداث الماضي، كما أنه نص محافظ وثابت ومستقر، لأنه نموذج تكراري كلما تحققت شروطه نفذ حكمه، أنظر، المرجع السابق، ص 30، لكن يمكن أن تأتي صيغ أخرى مثل الماضي إذا دخلت عليه أداة الشرط، وصيغة الجار والمجرور، أنظر في ذلك، المستشار محمود محمد علي صبره، مرجع سابق، ص225.

[3]- الدكتور سعيد أحمد بيومي، مرجع سابق، ص 131.

[4]- المرجع السابق، ص 132، وما يليها.

تغطية كل نطاق المعنى.

استعمال الكلمة نفسها للتعبير عن المفهوم نفسه.

تجنب استخدام الكلمات غير الضرورية.

استخدام الكلمات الواردة في القوانين ذات الصلة.

تجنب استعمال العبارات الوصفية والظرفية المثيرة للالتباس.

استعمال (واو) العطف و(أو) بعناية.

استعمال مفردات تلاءم المخاطبين بأحكام القانون.

ولا يقصر الأمر على انتقاء المفردات، إنما كذلك يجب أن يتم وضع واستعمال اللفظ للمعنى الصحيح، ووضع اللفظ للمعنى قد يكون عاما، وهو ما وضع لمعنى واحد يشمل الكثير ويدخل ضمنه الكثير، والشائع في القانون إستعمال العديد من الكلمات التي تؤدي هذا الغرض، وهي كل من، كل، جميع، الغير، لا النافية مع النكرة، مثل لا ضرر ولا ضرار، ال الإستغراقية، وغيرها من الألفاظ التي يستعملها المشرع للدلالة على اللفظ العام، أما اللفظ الخاص فهو ما وضع بمعنى واحد على سبيل الإنفراد ويدخل ضمن دائرته ما يدل على الإنفراد، وعموم القول أن لفظ العام والخاص هنا إنما متعلقين بمن يسري عليه النص، فإن اتسع نطاقه كان اللفظ بمعنى العام، وإن اقتصر على واحد، يكون اللفظ خاصا.

أ/3-المصطلح القانوني: ويبرز المصطلح القانوني في النصية بشكل لافت، والذي هو في الأصل مفردة لغوية بسيطة أو مركبة اكتسبت مع مرور الزمن وضمن سياق معين وصف مصطلح، وهذا ما يصبغ عليها مفهوم من مفاهيم هذا السياق الذي عادة يكون فنا أو علما معينا، ومنها القانون، فنقول المصطلح القانوني، "مجموعة الكلمات التي لها معنى قانوني"[1]، وهو على ثلاث صور[2]، هي كل من:

أ/3-1-المصطلحات الأساسية: ويطلق عليها كذلك المصطلحات القاعدية، وهي عادة تكون مفردات بسيطة، تأخذ مكانها في جسم القانون، والذي بدوره تتميز مصطلحاته حول مختلف فروعه، وهذا بالطبع لاختلاف المادة الأولية لكل فرع، ومنها القانون الضريبي، أدخل الكثير من المصطلحات التي تميزه منها الضريبة، التكليف، الرسم، الغرامة، التسجيل، الطابع، الموطن، الإقامة، الشكوى، وهكذا، وكثيرا ما يضيف المشرع مصطلحات جديدة لكنه يقوم بوضع تعريف لها.

أ/3-2- المصطلحات المشتقة: وتتميز بأنها مصطلحات تشتق من مصطلحات قاعدية أو أساسية، منها مصطلح القاضي، المكلف، الاطلاع ....

أ/2-3-المصطلحات المركبة: وهي عادة مصطلحات تنشأ من مفردتين على الأقل[3]، وما أكثرها في القانون الضريبي، نذكر منها، دعوى الإدارة، الضريبة على الدخل الإجمالي، التحقيق الشامل، الضريبة

[1]- الأستاذ الدكتور فايز محمد حسين، مرجع سابق، ص165.

[2]- المرجع السابق، ص169.

[3]- مع أن هناك من يميز بين المصطلح الذي هو مرتبط بالمفاهيم، والتعبير الاصطلاحي الذي يكون على شكل نمط تعبير يكتسب الثبات والتمييز، مثل الشخص المعنوي الذي ينظر إليه على أنه ليس مصطلحا مركبا بل تعبير اصطلاحي، لكنه

غير المباشرة، الرسوم على رقم الأعمال، الرسم على القيمة المضافة، الطعن النزاعي، الشخص الاعتباري، وهكذا، فيكاد أن تكون أغلب مصطلحات القانون الضريبي مصطلحات مركبة.

أ/4- التماسك المعنوي: يعتبر التماسك المعنوي من التماسك اللفظي، بمنزلة الباطن من الظاهر، ذلك أن هذا الأخير هو العنصر المادي الظاهر والبادي على سطح النص، لكن مبتغاه ومرماه لا يتحقق من المتلقي ما لم يستخلص معناه وبشكل سلس، وبالتالي فالمقصد هو المعنى الذي ينطوي عليه اللفظ الظاهر، فهو محل التشريع ومحل التطبيق، وبالرجوع إلى تعريف التماسك النصي نجده: "والتماسك يرتبط بالفكر ارتباطا وثيقا، ذلك أن تماسك البنية الدلالية للنص القانوني أي القواعد القانونية التي يتضمنها إنما يرتبط بتماسك البنية الفكرية لمنتجه، أي تماسك المفاهيم الحكمية في ذهن المشرع، وهذه المفاهيم، والقواعد القانونية، إنما تنظم الأفعال الإنسانية وتضبط السلوك الإنساني، ومن ثم يتضح أهمية التماسك بالنسبة إلى النص القانوني، ويؤكد ذلك أن القانون من صناعة العقل الإنساني، وكل تطور يصيب القانون إنما وراءه حكما من أحكام العقل، وما يحكم به العقل يستمد وجوده وريه وسقياه من أحكام المنطق، فالقانون يصاغ في ظل ما يقضي به العقل ويرتضيه الضمير، أي ما يقضي به المنطق ويحكم به."[1]، وما يلاحظ أن هذا التعريف الذي ربط بين التماسك اللفظي والمعنوي، إنما أوزع البناء القانوني ككل إلا المنطق، والذي هو علم ذهني مرتبط بالعقل، فهذا الأخير يستجمع في كنهه المفاهيم والأحكام، والسياق العام، وما يرتضيه الضمير من المواقف والسلوكات، وينصرف إلى صناعة ما يلزم اعتمادا على المنطق، لأن سلامة العمل الفكري أيا كان ومنها القانون، إنما يعزى إلى مقتضيات المنطق، وعليه سنرى ما دور المنطق في بناء القانون فيما يلي:

ب-المنطق القانوني في النص: يعرف المنطق عموما، بأنه: "المنطق هو العلم الذي يبحث عن القوانين العامة التي ينطوي عليها الفكر الإنساني بصرف النظر عن موضوع هذا الفكر، فهو العلم الذي يضع القواعد العامة، التي لو راعاها الإنسان لعصم ذهنه من الوقوع في الخطأ أيا كان الموضوع الذي يتحدث عنه"[2]، وما يستخلص من هذا التعريف، أن المنطق يتعلق بالعقل، وأنه يضع قوانين وقواعد عامة، وأنها تصلح لإنتاج الفكر إنتاجا سليما بدون أي خطأ وهذا مهما كان موضوعه[3]، ومادام القانون هو فكر وينتج من الذهن، فهو بالضرورة يستند إلى قواعد وقوانين المنطق، وهذا ما يعرف بعلم المنطق القانوني، فما هي مجالاته في النص القانوني؟

يقوم على المجاز الميت الذي لم يعد له أي فعالية لإثارة المتلقي، لأن القانون في الأصل ليس كاللغة يستعمل المجاز، فهو يستند إلى الحقيقة، وبالتالي فاستعماله للمجاز الميت يحقق أساسه وغرضه من التعبير الذي أملته عليه الضرورة، الدكتور سعيد أحمد بيومي، مرجع سابق، ص-ص 154، 155، ويقابل هذا المجاز كما سنرى الحيل القانونية.

[1]- الدكتور سعيد أحمد بيومي، مرجع سابق، ص35.

[2]- الأستاذ الدكتور فايز محمد حسين، مرجع سابق، ص16.

[3]- ينظر إلى المعرفة على أنها العلاقة بين الذات والموضوع (فالمعرفة القانونية هي العلاقة بين المخاطب بالقانون أيا كان (الفاعل القانوني، القاضي، الأشخاص الذين يسري عليهم القانون، وحكم القاعدة القانونية)، بينما المنطق هو صورة توضح لنا مسار التفكير في حد ذاته بدء من طرق تعريف الأشياء وطرق الاستدلال والانتقال من قضايا يفترض صدقها إلى نتائج لازمة عنها وهكذا، المرجع السابق، ص18.

يمثل المنطق مجالا هاما من مجالات بناء القانون، بل لا يكاد يعقل أن نجد قانونا تم صنعه دون أن يكون فيه منطق، وهذه المجالات تتعدد بدء من كون القانون عبارة عن فكرة اجتماعية. وهي بالتالي كما أشرنا سابقا لا تتضح معانيها وتفاصيلها دون استخدام قوانين المنطق، سواء أتم استخلاصها من المجتمع باعتبار القانون كائن اجتماعي، حيث يتطلب استقراء مادته الأولى منه، كما أن وضع الأفكار وصبها في قوالب لفظية يستلزم إعمال المنطق في عديد الجوانب في صناعته، من حيث المنهج، ومن حيث الجمل التشريعية والمفردات، والمصطلحات القانونية، والتعريفات وعناصرها من جنس، ونوع، ومفاهيم، كلها فضلا عن تكوينها بطرق المنطق فهي تستعمل احتكاما إليه، بل إن عماد الصنعة الجيدة والمنتظمة والمستندة إلى نهج سليم في القانون والتي تتسم بالدقة والبساطة والوضوح، هي التي تؤدي إلى هيبته وضمان استقراره، وينتج عنها التطبيق الصحيح والسلس للقانون عن طريق استخلاص القواعد مناط التكليف والتطبيق، ولا ينتهي دور المنطق عند هذا الحد، بل يتعداه إلى ضبط وموازنة أهداف المشرع بين وضع النظام العام ودعمه في المجتمع، والمحافظة على الحريات العامة من جهة أخرى، وكذا الموازنة بين المصالح، المصلحة العامة من جهة، والمصالح الخاصة من جهة أخرى، بل حتى ما بين المصالح الخاصة فيما بينها باعتبار القانون يهدف إلى تحقيق القيم السامية والمبادئ العامة مثل الحرية، المساواة، العدالة، وهكذا، وبالنتيجة إحداث الخير العام للمجتمع ككل، وإجمالا فإن المعنى هو فحوى اللفظ، وهذا الأخير لا يستقيم في الذهن والعقل ما لم يستند فيه إلى قواعد المنطق، وبالتالي فتكوين معاني القانون وتماسكها إنما مردها إلى المنطق بشكل كبير، وهذا دونما نحيد الواقع وما قد يفرزه من تغيرات تفرض نفسها تماما على العقل القانوني لكي تبطل بإطلاق مقولة أن القانون صناعة عقلية خالصة[1].

والقانون الضريبي لا يكاد يخلو من منطق، في كل أجزائه وأهمها عناصر الضريبة، من تحديد وقائعها المنشئة، وتحديد الفائض الذي يجب أن يكون محل إقتطاع واستخلاص الضريبة، وكذلك النسب المقررة لأسعار الضريبة التي يجب ألا تهلك الوعاء وتؤدي به إلى التناقص، أو قد تقضي على الحاجات الأساسية للمكلف، ثم مراعاة التناسب ما بين تحقيق الوعاء وإستخلاص الضريبة، إذ لا يعقل ألا يراعي المشرع متى يتم استحقاق الضريبة إذ نجد من أهم مبادئ الضريبة، العدالة، الملائمة، الإقتصاد، اليقين، والتي يعتبرها الكثير من الفقهاء دستور الضريبة[2]، كلها مبادئ منطقية تماما، ونجد نظام الإعفاءات مستند هو كذلك إلى المنطق، ربما يكون القانون الضريبي، هو القانون الأكثر احتياجا للمنطق، في استخلاص الوقائع وتحليلها والتعامل معها بمنطق ثم صياغتها، وبنائها في شكل قانون، ومبرر ذلك ثقل الضريبة على النفوس، فلو التمس فيها المكلف مجانبة المنطق، لإمتنع عن الإلتزام بها، بل لقام

[1]- الدكتور سعيد أحمد بيومي، مرجع سابق، ص35.

[2]- دكتور برحماني محفوظ، الضريبة العقارية في القانون الجزائري دراسة مقارنة، دار الجامعة الجديدة، الأزارطية بدون ذكر البلد، 2009، ص79 وما يليها.

بمعارضتها، كما يسجل عند تحضير مشاريع قوانين المالية سنويا ليس في الجزائر فقط بل في أغلب بلدان العالم.

ج- التناص: لقد تطور القانون من حيث المدلول ومن حيث الصنعة ومقتضياتها والظاهرة في نصوصه، وهذا التطور يؤكد قطعيا دلالتين، إحداهما، هو تضافر جهود الإنسان ككل في الوصول بالقانون إلى ما هو عليه الآن، أما الدلالة الثانية، أنه يكاد نصل إلى ما يسمى بعولمة النص وتشابهه في كل الدول حاليا، وهذه النتائج إنما تؤكد خاصية التناص في النصوص القانونية، فما معنى التناص وكيف يمكن أن نجده في النص الضريبي؟

وللإجابة عن هذا السؤال، سنرى بدء ما مقصود بالتناص، ثم نخصص النقطة الثانية، إلى حاله في النص الضريبي في الجزائر، وذلك فيما يلي:

ج/1-المقصود بالتناص: يقصد بالتناص هو تداخل جملة من النصوص القانونية ضمن أحكام النص القانوني، أو إدماجها في أساسه ومصطلحاته ومفاهيمه، وتدعيم أحكامه، أو علاقته بخبرة وتجربة تلك النصوص وما وصلت إليه، ويبدو من خلاله، أن التناص مقصود به ذلك الجزء الذي استمده النص النافذ من نصوص أخرى في بنائه وتركيبته، وبهذا الوصف، نكون أمام إما نصوص داخلية، أو نصوص أجنبية، ولنأخذ تصور حول ذلك، علينا بشيء من التفصيل في العلاقة بين نوعي النصوص والنص القانوني، ونسقط ذلك على النص الضريبي، هل اكتفى بذاته أم هو مستندا تماما إلى الخبرة الحالية للنصوص الضريبية الأجنبية؟.

ج/2-علاقة النص بالنصوص الداخلية: لا شك أن هذه العلاقة تمثل أكثر من ضرورة، فالنظام القانوني لأي دولة إنما يستمد وحدته ومعالمه من تماسك وترابط أجزائه، وعلاقتها بعضها البعض، وذلك على نفس المنوال الذي يتماسك فيه النص في حد ذاته في جمله، وعباراته المعجمية كما وضحناه سابقا، وبالتالي فترابط النصوص يعد الهدف الأسمى والشغل الشاغل للمشرع داخل كل بلد، وفي سبيل ذلك، يسعى دوما إلى توحيده[1]، وحتى وإن كان هذا الهدف لا يحمل تعقيدا وصعوبة كبيرة في الدول البسيطة والتي منها الجزائر، خاصة أمام حركة التقنين، وتثبيت وضبط النصوص وتحيينها والتي هدفها الأساسي تبسيط وتقريب وتجميع الأحكام المتماثلة أمام المخاطبين بها لتيسير مقتضيات حكم عدم الجهل بها، لأن النصوص المتناثرة تزيد الأمر تعقيدا، ومثالنا في ذلك بالطبع النصوص الجبائية التي هي نصوص مقننة إنما تثبت وتحين عند كل تعديل مباشرة ضمن موقعه، وكذلك الحال في باقي التقنينات منها التقنين المدني، والتجاري والعقوبات وغيرها، إلا أن الدول المركبة أو الفيدرالية تعرف صعوبة كبيرة في توحيد

[1] - الارتباط ما بين النصوص وتكاملها يظهرها كوحدة واحدة، ويحقق لها وحدة النظام القانوني وظهوره كجسم واحد، ويسهل لها استقرار القانون، وقد رأينا أن الاستقرار هو أهم دعائم القاعدة القانونية ومصدر الثقة واليقين فيها، أنظر في ذلك، دكتور يس محمد محمد الطباخ، الاستقرار كغاية من غايات القانون دراسة مقارنة، المكتب الجامعي الحديث، 2012، ص27 وما يليها.

قوانينها ووضع نظام قانوني واحد خاص بها، وعليه، فلا بد من تأسيس أي نص قانوني جديد على جملة نصوص النظام القانوني ككل، وإلا اعتبر مبتور ومن فراغ إلى فراغ، والنص الضريبي في الجزائر لا يخلو من هذا التلاحم وتداخل النصوص الأخرى في بنائه، ونجد ذلك بشكل واسع، إن لم نقل أنه النص الوحيد الذي يستند إلى النصوص الأخرى في ذلك، فكل وعاء الضريبة هو جزء لا يتجزأ من القانون الخاص، الحقوق المالية ككل، الأشخاص القانونية، التنظيمات، النشاطات والأعمال التجارية، كما أن القانون العام له تأثيره في بناء النص الضريبي من خلال امتياز الضريبة، وامتياز تحصيلها لأنها دين عام وليس خاصا وله ضماناته، من خلال تميز قانون المالية لاحتوائه على وسائل التوازن المالي التي أهمها الضرائب، تنظيم الإدارة الضريبية وسلطاتها المهيمنة وهكذا، فمن شدة تداخل أحكام القانون الخاص والقانون العام في النص الضريبي وقع اختلاف في تحديد طبيعته كما سنرى لاحقا.

ويمتد التناص إلى النصوص الأجنبية، فمما لا شك فيه، أن تطور النصوص القانونية في شكلها وموضوعها، قد عرف منذ البداية مرحلة التأثر بالنصوص الأجنبية، والسعي لمعرفة مدى تقاربها، وتصنيفها ضمن مجموعات قانونية كبرى، وهذا السعي صنفه الكثير ضمن موضوع مستقل هو موضوع القانون المقارن، الذي يعتبر مونتسكيو أول من استخدمه في كتابه روح القوانين، تحت مسمى التشريع المقارن، عندما وضع دراساته المقارنة حول التشريع الضريبي ما بين كل من فرنسا وإنجلترا، ودعا إلى وجوب الإطلاع على التشريعات الأجنبية[1]، ومقارنتها بالتشريع الوطني والأخذ منها، وكان بالمقابل جملة من الفقهاء الألمان الذين يعتقدون أن القانون بشكله الحالي ما هو إلا تحولات وتغيرات تتم عبر التاريخ، وأنه ينبغي أن تستمد بذلك الشعوب بعضها من بعض القوانين التي تعتبر خبرة مشتركة، ومنهم من يستند في ذلك على ماضي الأمة الواحدة وطابعها, ومهما قيل عن وجود قانون أجنبي يفرض نفسه على القانون الوطني عند الإعداد، من كونه علما أو طريقة، أو محاكاة، أو مقاربة، أو مقارنة[2]، فالأكيد، أنه بالفعل، أثر القانون الأجنبي قائما تماما في القوانين الوطنية خاصة القانون الجزائري ومنه تحديدا القانون الضريبي، فكيف ذلك، وما هي مبرراته؟.

من المعلوم أن النظام القانوني في الجزائر لم يعرف استقرارا ملحوظا شأنه شأن باقي الأنظمة العربية بالنظر للعديد من الظروف أهمها خضوع الدول العربية للاستعمار، حيث لم يكن من السهل إطلاقا اكتساب خبرة في صناعة القانون دونما الاعتماد شبه الكلي على قانون الاستعمار، ففي البداية وبعد الاستقلال، صدر المشرع القانون رقم62-157 المؤرخ في 31-12-1962 والذي بموجبه أبقت الجزائر على سريان القانون الفرنسي ما لم يتعارض مع السيادة الوطنية، وبقي العمل بهذه القناعة القانونية إلى غاية 05-07-1975، وهو تاريخ بداية سريان الأمر رقم:73-29 المؤرخ في:05-07-1973 والذي قررت بموجبه الحكومة إنهاء العمل بالقانون الفرنسي، حيث جاء ضمن مادة الأولى لهذا الأمر ما

[1]- الدكتور عصام نجاح، القانون المقارن والأنظمة القانونية الكبرى، دار العلوم للنشر والإشهار، عنابة، 2011، ص16.
[2]- الدكتور سعيد أحمد بيومي، مرجع سابق، ص60.

يلي: "يلغى القانون 62-157 المؤرخ في 31ديسمبر سنة 1962 والمتضمن التمديد إلى إشعار آخر لمفعول التشريع النافذ إلى غاية 31 ديسمبر سنة 1962"، وهو الحال الذي انطبق على أحكام الجباية، لكن ما يلاحظ أن القوانين الجبائية الصادرة بموجب الأوامر الخمسة السابق ذكرها، جاءت على نفس النسق مع القوانين الفرنسية من حيث نوع الضريبة، ووعائها، وطرق جبايتها، ومازال الأمر حتى يومنا هذا، حيث تظهر مظاهر هذا التقليد على سبيل المثال فيما يلي:

يظهر ذلك من حيث تعداد الضرائب، فهناك ضرائب مباشرة ويدخل ضمنها حسب الإخضاع الضريبي، أي إخضاع الأشخاص الطبيعية جملة من الأصناف والتي تكاد تكون هي نفسها الأصناف التي أخذ بها المشرع الفرنسي وإلى حد الآن، مع بعض التفرقة من حيث تبويب هذه الأصناف وإعادة تسميتها، مثل أن المشرع الجزائري حاليا يسمي الأرباح التجارية والصناعية، حاليا أي بموجب قانون المالية لسنة 2017، بإسم الأرباح المهنية، فضلا على وجود ما يسمى بالضرائب غير المباشرة وما تحتويه من ضرائب مثل ضريبة المرور، وضريبة الاستهلاك الداخلي، فضلا على الرسوم على رقم الأعمال، وأهم ما يميزها الرسم على القيمة المضافة التي أدخلها المشرع ضمن قانون المالية لسنة 1992 أخذا عن القانون الفرنسي، إن تعداد الضرائب والرسوم، وتصنيفها وطرق وإجراءات تحصيلها، ومعايير الإخضاع الضريبي وموقع الإدارة الضريبية مع اختلاف التسميات وامتيازات الدين الضريبي وغيرها، فضلا عن توزيع حصيلة إيرادات الضريبة ما بين الدولة والجماعات المحلية كلها تشابه ما في القانون الفرنسي، كما أن المشرع الجزائري أخذ بالتقسيم ما بين القواعد الموضوعية والإجرائية بدء من قانون المالية لسنة 2002، وهو ما كان قد انتهجه المشرع الفرنسي منذ سنة 1986[1]، ويكاد القول أن كل من القانونيين واحد مع بعض الاختلافات فما يخص معدلات الضرائب والرسوم وزيادة تقسيم الضريبة ما بين الدولة والجماعات المحلية، وفي حرية هذه الجماعات في فرض الضرائب خاصة ومميزة بإقليمها، فهذه التفرقة مع اخذ نظام الضرائب في مادته الأولى ما يمكن أن يقوي كيانه ويراعي كل التوازنات وأهمها الاقتصادية بألا يحدث إضعافا وضغطا على الوعاء الضريبي، وقد لا يكون التناص فقط ما أخذه المشرع الجزائري في مجال الضريبة مما توصل إليه المشرع الفرنسي، فقانون الضريبة يكاد في كل أنحاء العالم يصل إلى نوع من العالمية، وما بروز إتفاقيات دولية نموذجية ثنائية أو متعددة من مختلف الجهات والمنظمات الدولية ومنها الأمم المتحدة[2]، كما أشرنا إلى ذلك سابقا، وما تحتويه من عناصر يظهر لنا كيف أن تركيبة قوانين الضريبة أصبحت تضم الكثير من المساحات المشتركة، وهذا إنما غايته في ذلك هو فعالية كل قانون وجعله قانونا منافسا لجلب الأموال الخارجية كما سنرى ذلك لاحقا، فضلا عن محاربة ظاهرتي التهرب الضريبي والإزدواج الضريبي، وهذا ما يدلنا بأننا أمام قانون قد تجاوز الحدود، وأصبح قانون فوق وطني.

---

[1]- Jacques Grosclaude, Philippe Marchessou, Op-cit,p15.

[2] - للإستزادة أنظر في ذلك، بنود هذه الإتفاقيات الجبائية النموذجية، بوقروة إيمان، مرجع سابق، ص53 وما يليها.

والقانون الضريبي في الجزائر كذلك في تناصه يتميز بأنه يستند إلى الشريعة الإسلامية في جزء منها وهو جزء الميراث، وهذا بالطبع تميز مستقل عن القانون الفرنسي حتى وإن كان هذا الأخير قد أخذ كذلك بقانون الضريبة على التركات، إلا إن قواعد الميراث التي يستند إليها تختلف عن قواعد الميراث في الجزائر لكونه بلدا مسلما.

وبتتبع مختلف القوانين المقارنة، نجدها تتشابه في إطارها العام بالنسبة للنص الضريبي، بما في ذلك القوانين العربية، وبالتالي فمسألة التناص في النص الضريبي لها تأثير واسع ليس فقط في القانون في الجزائر، بل حتى القانون الفرنسي كما أشرنا قد تأثر بالتشريع الضريبي الإنجليزي، لكن، ما يثار هنا مسألة غاية في الأهمية، وهي مسألة اللغة، فقد كانت كل النصوص في الجزائر إلى غاية الاستقلال نصوصا مكتوبة بالفرنسية، وهذا التأثير لم يثر فقط في الجزائر، بل ثار حتى في مصر حينما أنجز قانونها المدني القديم بالفرنسية والعربية وأصبح هناك تضارب حول مسألة من هو النص محل التطبيق، إلى غاية أن تم إعداد نصها المدني الحالي على يد الفقيه السنهوري باللغة العربية[1]، لكن مسألة الفرنسية في النصوص في الجزائر ما زالت قائمة وبالأخص في النصوص الضريبية، على الرغم من أن العربية كما أشرنا هي اللغة الرسمية، إلا أنه مازالت لحد الآن النصوص بما فيها قانون المالية الرافد الأساسي لنصوص الضريبة يعد في مشروعه بالفرنسية ثم يتم ترجمته إلى العربية وإيداعه البرلمان في نسختين، ويصدر كذلك في الجريدة الرسمية باللغتين، ويلجأ الكثير عند التفسير إلى النص الفرنسي باعتباره النص الأول الذي أراده واضعه.

د- القصد: قد لا يختلف اثنان في أن النص القانوني إنما وضع للتطبيق، وبالتالي فمسألة قصد المشرع من النص هو هذا الهدف، فهذا الهدف الذي يعتبر مبتغى المشرع إنما يجد دعائمه في النص الضريبي بعدة أهداف أخرى ينطوي عليها مثل أن القانون يهدف إلى تحقيق المصلحة العامة كما هو قانون الضرائب، فهو بهدف تحصيل الضريبة لكونها إيرادا هاما ليس على المستوى الوطني بل عالميا من أجل تشكيل ميزانيات الدول لمجابهة مختلف النفقات العامة، كما أن القانون الضريبي يهدف إلى حماية المصلحة الخاصة من خلال تحقيق المساواة ودفع الجميع لمحل التزاماتهم لتحمل الأعباء العامة، والعدالة الضريبية، والحقوق والحريات الأساسية، وبذلك تكون الموازنة بين المصالح، وبالتالي فالقصد يتنوع حسب جوانب النص ومقتضياته[2].

هـ- القبول: يقابل وضع النص قبول المخاطب به تطبيقه، والمبدأ أن النص القانوني ليس للمخاطب به أن يرضى قبوله، بل أن صفة الإلزام، والأمر، وعدم الإعذار بجهل القانون لا تجعل أي مخاطب بالقانون خيرة من أمره في قبول النص أو رفضه، وبالأخص النصوص الآمرة ومنها النص الضريبي، لكن هذا لا يمنع كما قلنا سابقا أن هناك مؤشرات كثيرة توسع أو تضيق من قبول النص، ومنها مسألة الملائمة،

[1]- الدكتور سعيد أحمد بيومي، مرجع سابق، ص63.
[2] - سعيد احمد بيومي، مرجع سابق، ص42.

فالنصوص الضريبية نصوصا ثقيلة وهي تتعلق بالأموال ومتى كان لهذه الأموال وجهات متعددة فإنها تبحث على أكثر ملائمة لها، لأنه لم يعد بالإمكان التعويل على الضرائب غير المباشرة في تمويل الميزانية لقلة مردودها، فكل ميزانيات الدول المتقدمة تقام على نسب جد معتبرة من الضرائب المباشرة، وتؤسس عليها[1].

و- رعاية الموقف: يقصد برعاية الموقف سياق وضع النص، وبعبارة أخرى محيطه وبيئته، وهذا المحيط قد يكون من صنف النص في حد ذاته، أي المحيط القانوني، وقد يتعدى ذلك إلى طبيعة المادة الأولية التي استمد منها النص قواعده وأحكامه، والسياق يعد البيئة الخصبة لتحديد المعنى الصحيح للنص، وحينما تطرقنا إلى إعداد قوانين المالية، ذكرنا انه يجب إرفاقها بتقارير سنوية تبين فيها الحكومة صاحبة المشروع كلما يتعلق ببيئة النص اقتصاديا على المستوى الداخلي، والإقليمي والعالمي أولا ثم اجتماعيا وما هي المؤشرات التي يستند إليها مشروع القانون، وكل ذلك يعد من سياق النص، وسنرى جوانب أعمق من خلال التطرق إلى أبعاد النص في الباب الثاني من هذه الرسالة[2].

ز- الإخبارية: النص القانوني بصفة عامة ينبغي أن يكون ذو إخبارية كبيرة للمتلقي أو المخاطب به، حتى يسهل تطبيقه، لكن هذه الإخبارية تختلف تماما عن إخبارية باقي النصوص ومنها النص الأدبي بطبيعة الحال، فإن كان النصان يشتركان معا في سرد المعلومات، إلا أن المعلومات القانونية تتألف عادة مما هو مألوف ومعلوم أو مفترض العلم به لدى المتلقي، ويعبر عنه بجملة الأحداث والوقائع الاجتماعية التي في الغالب مصدرها المجتمع وسلوك أفراده، فيستمد المشرع منها ما يدخل ضمن سياسته، ويضعه في شكل فرض قانوني، ولا يفترض هنا أن كل المعلومات هذه في ذهن أفراد المجتمع إذ قد تكون معلومة فقط لفئة من فئاته دون غيرها، فوقائع الضريبة تخاطب من يخضع لها وهذا الأخير يعلم جيدا الوقائع والتصرفات التي تفرض عليها الضريبة، فأصحاب الشركات يعلمون بالضرورة ما هو الربح وكيف يتشكل، كما يعلم أصحاب المهن الحرة، ما هي هذه المهن وما هو نشاطها، وهكذا، بينما الشق غير المألوف من المعلومات ويكون على شكل معلومات جديدة، هو موقف المشرع وهدفه ورغبته من تلك الأحداث والوقائع (أي المعلومات المفترض علمها)، والذي يأتي في شكل أحكام قانونية، فأصحاب الشركات لا يعلمون كيف يتعامل المشرع الضريبي مع الأرباح جبائيا، وكيف سيفرض عليها من نسب كيفيا وكميا، وهكذا، بل أن هذه المعلومات قد تكون غير مستقرة وقابلة للتغيير[3].

ثالثا- صياغة النص: الصياغة هي فن إنتاج النص القانوني، فصحيح أن اللغة هي تركيب ومكون هذا النص، إلا أن الصياغة تختلف عليها باعتبارها فن وإبداع هذا التركيب، وتفصيله وتبويبه ولذا سنرى في البدء كيف تعرف هذه الصياغة، ثم ما هي صورها، وذلك فيما يلي:

---

[1]- سعيد احمد بيومي، مرجع سابق، ص42.
[2]- نفس المرجع، والصفحة.
[3]- نفس المرجع، والصفحة.

01 – تعريف الصياغة القانونية: أول من أشار بشكل مستقل وصريح للصياغة القانونية واعتبرها جزء من جزئي القاعدة القانونية هو فرنسوا جيني في مؤلفه "العلم والصياغة في القانون الخاص الوضعي"[1]، ومن ثم تميزت الصياغة القانونية، ورغم ذلك، هناك من يميزها إلى صياغة قانونية، وصياغة تشريعية، إذ يعتبر موضوع هذه الأخيرة التشريعات واللوائح والقرارات، وهذه الأخيرة أضيق من الأولى، لكن الكثير من الفقهاء يستعملون مصطلح الصياغة القانونية حتى في صياغة التشريعات، ويعتبر كل من الصياغتين جزء من الكتابة القانونية[2]، وعليه، فمصطلح الصياغة القانونية، يتشكل من الصياغة التي تعني لغة من فعل صاغ أي هيأ ورتب، فيقول صاغ الكلام، بمعنى هيأه ورتبه، الصائغ القانوني أي الشخص الذي يصوغ الوثائق القانونية وغير ذلك من المحررات الرسمية[3]، بينما نجد العديد من التعريفات للصياغة القانونية، حيث تعرف بأنها: "تعني تهيئة القواعد القانونية وبناؤها على هيئة مخصوصة وفقا لقواعد مضبوطة تلبية لحاجة تستدعي التنظيم في سلوك الأفراد والجماعات والهيئات العامة على نحو ملزم."[4]، كما تعرف بأنها:"مجموعة الأدوات التي تخرج القاعدة القانونية إلى الوجود العملي إخراجا يحقق الغاية التي يفصح عنها جوهرها."[5]، وتعرف أيضا بأنها: "عملية تحويل القيم التي تكون مادة القانون إلى قواعد قانونية صالحة للتطبيق في العمل."[6]، ومن خلال هذه التعريفات، نستخلص من جهة أولى، أن الصياغة ينطوي مفهومها على شقين، الأول هو القالب أو الإطار ويتعلق بالشكل، وتختلف القوالب بإختلاف الوثائق القانونية بعضها عن بعض، من حيث تنظيم أجزاء كل قالب وتقسيمه ومحتوياته، ومنه تختلف كل وثيقة قانونية من حيث الشكل عن غيرها من الوثائق، وقد رأينا في هذا السياق هيكل القانون الضريبي، وأجزاءه وتقسيماته، أما الشق الثاني، فهو الأسلوب اللغوي، وهو ذلك الذي يصاغ به كل الوثائق القانونية، وهو لا يتغير في الغالب، ويعني تلك الخصائص والتراكيب اللغوية المستخدمة في كتابة الوثيقة القانونية[7]، ورأينا لغة القانون كما سبق عرضه، بينما من جهة ثانية، نرى الصياغة القانونية، تعرف عمليا أيضا بأنها تشمل عدة مراحل[8]، المرحلة الأولى تتضمن إلمام المشرع بالمعطيات الواقعية التي تدعو إلى صياغة قاعدة قانونية تنظم هذه المعطيات وترعى كيانها، أما المرحلة الثانية، يعمد فيها المشرع إلى بلورة الفكرة التي ستشكل محور القاعدة القانونية، أما المرحلة الثالثة، "تتميز بعملية جمع وتنسيق وربط المفردات والتعابير القانونية بحيث تأتي كوحدة إنشائية متكاملة المقاطع ومعبرة عن معان

[1]- الدكتور علي مراح، الاتجاهات الفقهية في تفسير الظاهرة القانونية، دار هومة، الجزائر، 2011، ص175.
[2]- المستشار محمود محمد علي صبره، مرجع سابق، ص 20-23.
[3]- المرجع السابق، ص21.
[4]- الدكتور رافد خلف هاشم البهادلي، الدكتور عثمان سلمان غيلان العبودي، مرجع سابق، ص39.
[5]- الدكتور رافد خلف هاشم البهادلي، الدكتور عثمان سلمان غيلان العبودي، التشريع بين الصناعة والصياغة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، الطبعة الأولى، 2012 ، مرجع سابق، ص39.
[6]- الدكتور عبد القادر الشيخلي، الصياغة القانونية تشريعا، فقها، محاماة، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2014، مرجع سابق، ص25.
[7]- المستشار محمود محمد علي صبره، مرجع سابق، ص22.
[8]- دكتور مصطفى العوجي، مرجع سابق، ص149.

محددة هي بالذات الفكرة التي انتقلت من الذهن إلى الواقع المادي الملموس لتكسب كيانا ماديا مكتوبا بلغة مفهومة ممن تتوجه إليهم"[1]. وكما سبق ذكره، فإن الصياغة تعتمد على أدوات، وتكون على صور معينة، وسنرى ذلك فيما يلي:

02- صور الصياغة: تمتاز الصياغة بصور يظهر من خلالها النص القانوني في عباراته، وهذا بحسب قناعة المشرع وحكمته في ذلك، فقد يعمد إلى تضييق معنى هذه العبارات، وقد يوسع معناها، وعليه، سنميز هذه الصور فيما يلي:

أ-الصياغة الجامدة: تعرف الصياغة الجامدة بأنها: "الصياغة التي تحقق التحديد الكامل للحكم القانوني أو ما يخضع له من أشخاص أو وقائع على نحو لا يترك مجالا للتقدير سواء بالنسبة للمخاطب بالقانون عندما يريد التعرف على ما إذا كان الحكم ينطبق عليه، أو بالنسبة للقاضي عندما يريد إنزال الحكم القانوني على ما أمامه من وقائع وأشخاص. فهذه الصياغة نجدها بصفة عامة كلما:

- تحدد المخاطب بالقاعدة القانونية، أو: - تحدد الواقعة التي يكون بشأنها الخطاب القانوني، أو:

- تحدد اثر هذه القاعدة القانونية بوصف منضبط لا يترك فرصة للتقدير، ولا يدع مجالا لاختلاف وجهات النظر."[2]، وإسقاطا على هذه الصياغة نجد القانون الضريبي، يعتمد في أغلبه خاصة في الأحكام الأحكام المتعلقة بعناصر الضريبة كلها نطاقا للصياغة الجامدة، إذ يعمد المشرع إلى تعيين المكلف بالضريبة، وتحديد وضبط الواقعة المنشئة للضريبة، فهذه يتولد عليها الإخضاع الضريبي، ويجب أن تكون ضيقة ومحددة، كما يجب أن يكون أثرها محددا أيضا، وبالتالي فكل عناصر الضريبة من لحظة إنشائها إلى لحظة تصفيتها وتحصيل مبالغها، تصاغ بشكل ضيق لا يسمح بالاجتهاد أو التأويل والتفسير، وهذا النوع من الصياغة يتلاءم مع القواعد الآمرة التي هي من النظام العام، ومعظم قواعد القانون العام هي قواعد آمرة، بما فيها القانون الضريبي، فأغلب قواعده هي قواعد آمرة.

ب-الصياغة المرنة: تعرف الصياغة المرنة بأنها: "الصياغة التي لا تحدد الحكم أو ما يخضع له من أفراد ووقائع تحديدا منضبطا جامعا مانعا، وإنما تقتصر على وضع الفكرة في هذا أو ذاك تاركة تحديد ما يدخل فيها لتقدير من يقوم بتطبيق القاعدة ذاتها."[3], وهذا يعني أن الصياغة المرنة تصاغ فيها القاعدة القانونية بمعان فضفاضة وواسعة، وقصد المشرع من وراء ذلك هو إعطاء نطاق واسع لإضفاء حكم القاعدة على ظواهر وعلاقات وأحداث، وبالطبع يكون للقاضي باعا كبيرة في ذلك عن طريق سلطته التقديرية لتكييف هذه الوقائع وإعطائها نفس حكم القاعدة القانونية، ويبدو أن هذه الصياغة تتنافى تماما مع القانون الضريبي، من حيث طبيعته وموضوعه، إلا أنه لا يمنع من وجود بعض أحكامه تصاغ على

[1]- دكتور مصطفى العوجي، مرجع سابق، ص151.
[2]- الدكتور عبد القادر الشيخلي، مرجع سابق، ص64.
[3]- المرجع السابق، ص68.

هذه الهيئة بالنظر لغاية المشرع من ورائها من قبيل تلك الأحكام المتعلقة بممارسة الرقابة الجبائية والبحث والتحري والإطلاع على وجود الأوعية الخاضعة للضريبة.

03- الصياغة المادية والصياغة المعنوية: تتوزع الصياغة القانونية في تحديدها لمضمون وجوهر القاعدة القانونية إلى كل من صياغة مادية وصياغة معنوية، ونعرضهما ونرى مدى استعمالهما في القانون الضريبي في الجزائر، فيما يلي:

أ-الصياغة المادية: الصياغة المادية تستقيم بإتباع أدوات محددة تعبر عن جوهر القاعدة القانونية تعبيرا ماديا مجسما في مظهر خارجي، ولها في ذلك عدة وسائل نعرضها فيما يلي:

أ/1- إحلال الكم محل الكيف: الأصل أن عناصر القاعدة القانونية تصاغ بشكل عبارات ومفردات وتراكيب لغوية، لكن نجد الصائغ القانوني يستعمل في كثير من الأحيان أعدادا كمية في مكان هذه العبارات، ويجعلها جوهر هذه القاعدة، وقناعته في ذلك الإستفادة من خصائص الكم، ويعرف البعض إحلال الكم محل الكيف، أو ما يسمى الصياغة الكمية بأنها: "صياغة المعنى الكيفي الذي يتضمن جوهر القاعدة القانونية صياغة رقمية تقطع دابر كل خلاف في شأن إدراك هذا المعنى وتطبيقه"[1]، وهذا هو ما يسمى بالتعبير الرقمي أو العددي الكمي، وهو تعبير ثابت لا يتغير ولا مجال إلى أي تقدير معه بخصوص القاعدة القانونية، وهذه الصياغة تتلاءم كثيرا مع قواعد القانون الضريبي، بل أنها تعتبر غالبة، فمن جهة، نجدها في تحديد أسعار الضريبة، ومن جهة أخرى، نجدها في تحديد مبالغ العقوبات والغرامات والجزاءات الضريبية، ومن جهة أخرى نجدها في تحديد آجال الضريبة واستحقاقها، وآجال التصريحات الضريبية، والرسوم الثابتة، الإعفاءات، حدود الضرائب، وآجال الطعن النزاعي، والتقادم، وآجال الطعون أمام الجهات الجبائية والجهات القضائية وغيرها، فلا يكاد تخلو قاعدة من قواعد هذا القانون من الصياغة الكمية، وسيتضح لنا، ولو بطريقة غير مباشرة هذه الصياغة حينما نتطرق إلى مجموع الضرائب وما يتعلق بها.

أ/2- الشكليات: تعرف الشكلية بأنها:" المظاهر الخارجية التي يفرض على الأفراد إتباعها في تصرفاتهم لإمكان ترتيب آثار قانونية على نحو معين، بمعنى أن يقترن تصرف الفرد علاوة على العنصر الباطني: (القصد، والإرادة) بعنصر خارجي يمثل إتباع إجراءات وشكليات معينة يفرضها القانون لكي ينتج التصرف المتخذ آثاره القانونية على الصعيد العملي والقانوني يؤكد وجوده ويضمن مفعوله."[2]، ومن هذا التعريف نجد الشكليات المظاهر الخارجية التي يفرضها المشرع في عمل ما يوجبه على الفرد، ومن هذا فالشكليات لها تواجد كبير وكبير جدا في القانون الضريبي، حيث نجده في تسجيل العقود فشكلية التسجيل هي وضع العقد في قالب معين، وإيداعه من طرف الجهة المحررة للعقود لتسجيله ويكون ذلك على يد موظف يسمى مفتش التسجيل حيث يقيده ضمن سجلات التسجيل، وإعطائه مراجع هذا السجل، كما نجد

[1]- الدكتور عبد القادر الشيخلي، مرجع سابق، ص73.
[2]- الدكتور رافد خلف هاشم البهادلي، الدكتور عثمان سلمان غيلان العبودي، مرجع سابق، ص46..

شكلية الإشهار العقاري، حيث تودع العقود في شكل نموذجي لدى المحافظ العقاري، ويقوم هذه الأخير بإتمام إجراء الإيداع وقبوله إذا استوفى الشروط ثم يقبل إجراء الشهر العقاري ويقوم بتكريسه ضمن بطاقات عقارية منشأة لذلك، ونجد الشكليات بالنسبة لحقوق التسجيل تعتبر محورا أساسيا، إذ القانون هنا خصص مجال واسع لتأسيس بطاقية لذلك، تضم جميع وثائق التسجيل، والمواريث، وتكون أساسا لضمان الرقابة الجبائية، ونجد الشكلية تتجسد أيضا في جملة التصريحات الجبائية، التي تكتسي الأهمية القصوى في تأسيس الضريبة ويعلن بموجبها عن الخضوع الجبائي والتعريف الجبائي بالمكلف وإحصائه، وتحديد الأنظمة الجبائية، وغيرها، كما تحدد وتضبط عناصر الضريبة، وما نلاحظه هنا أن المشرع قد حدد نماذج التصريحات الجبائية وعددها وموضوعها، ومضمونها، وآجال إيداعها لدى الإدارة الضريبية، وبذلك يتضح النطاق الواسع للصياغة القانونية الشكلية ضمن القانون الضريبي.

ب- الصياغة المعنوية: تعرف الصياغة المعنوية بأنها:" بأنها صياغة الدلالة على ما قد يلجأ إليه من عمل ذهني بحث في سبيل إخراج القاعدة القانونية إخراجا عمليا يحقق الغاية التي يفصح عنها جوهرها، بمعنى أن الصياغة المعنوية تعد طريقة منطقية من نسج الخيال يقرر المشرع عليها آثارا قانونية."[1]، وبذلك نجد هذه الصياغة إنما تعتمد على المنطق والمجاز، ومن أهم مظاهرها ما يلي:

ب/1- القرائن القانونية: تعرف القرائن القانونية بأنها: " استخلاص أمر مجهول من أمر معلوم على أساس أنه إذا تحقق وجود هذا الأمر المعلوم كان الغالب وجود الأمر المجهول، فهي تقوم على أساس فكرة الاحتمال والترجيح، أي على أساس فكرة الراجح الغالب الوقوع، فالمشرع يستنبط من واقع معلومة دلالة على أمر مجهول فيقرر انه مادامت هناك واقعة قد ثبتت فان واقعة أخرى معينة تثبت بثباتها لان هذا هو الغالب ترجيحه ووقوعه في العمل."[2]، إذن القرينة القانونية، تقتضي وجود واقعتين، يغلب أو يرجح أو يفترض ارتباطهما، فإذا وقعت إحداهما، يكون بالضرورة والتلازم وقوع الأخرى، أو تكون هي قرينة قائمة ورابط منطقي على وقوع الأخرى، وهذا عمل منطقي محض، ولا نكاد نجد أي قانون يخلو منه، غير أن القانون الضريبي أكثر هذه القوانين أخذا بها، فنجدها في مسألة التصريح بالضريبة، إذ أن عدم التصريح يوجب على الإدارة الضريبية افتراض وجود سوء النية، أو وجود واقعة التهرب، فتعمل إلى الفرض التلقائي للضريبة، فمتى لم يقم المكلف بإيداع التصريح بدء من التصريح بالوجود والتصريحات بالضريبة، والتصريحات بالتنازل على المحل، أو وفاة المكلف، فهنا يكون ذلك قرينة على الغش أو قرينة على التهرب من الضريبة، فيقرر القانون هنا، إسقاط كل الآجال في دفع الضريبة واستحقاقها فورا، ونجد العديد من القرائن خاصة في مجال الرقابة والتحري والتلبس والمعاينات، وهكذا، فالمشرع وضع قرائن قانونية على ذلك، يجب على الإدارة الضريبية أن تطبقها، حتى وإن كانت القرائن الخفية أو المجهولة غير محققة عمليا، لكنها محققة منطقيا، فجريمة الغش والتدليس لا تحتاج إلى إثبات إنما تستند إلى قرائن

[1]- الدكتور رافد خلف هاشم البهادلي، الدكتور عثمان سلمان غيلان العبودي، مرجع سابق، ص46.
[2]- الدكتور عبد القادر الشيخلي، مرجع سابق، ص79.

معلومة من قبيل عدم التصريح الجبائي، أو إخفاء أسس الضريبة، أو عدم احترام آجال التصريحات وهكذا.

ب/2- الحيل القانونية: تعرف الحيل القانونية بأنها:" الحيلة القانونية هي افتراض مخالف للحقيقة والواقع توصلا لترتيب اثر قانوني معين."[1]، كما تعرف بأنها: "إعطاء وضع من الأوضاع حكما يخالف الحقيقة توصلا إلى ترتيب اثر قانوني معين عليه ما كان ليترتب لولا هذه المخالفة وبذلك تبدو طريقة الحيل أو الافتراض تغييرا للواقع وتعكس صورة غير حقيقية له من اجل تغليب الحكم الذي يبتغي المشرع إقراره وترجيحه."[2]، ومنه نستخلص أن الحيل القانونية هي مجاز مخالف للحقيقة، ورغم أن لغة القانون ترفض هذا، إلا أن هناك أوضاعا تم توصيفها بهذا المجاز، كما هو الحال بالنسبة للشخص المعنوي، فلولا إقراره من المشرع لما تمكن من تكليفه وإعطائه مركزا قانونيا معينا، ونجد في القانون الضريبي كغيره من القوانين يتعمد هذه الحيل القانونية، ومنها مصطلح الأشخاص المعنوية، والتي يقرر المشرع الضريبي تكليفها الجبائي، كذلك التجمعات وغيرها، فهناك ضريبة الأرباح على الشركات، وهناك المسؤولية على الشخص المعنوي، وهكذا، ونجد كذلك من الحيل في قانون الضريبة، حيل التوطين الجبائي، الذي يعني التعريف الجبائي بالشخص المكلف، فيظهر من كلمة توطين أو مواطنة وجود موطن، والموطن الجبائي، أو السكن الجبائي يختلف تماما عن الموطن والسكن العادي، كأن المشرع قد استعار هنا كلمة موطن ورتب عليها أحكام الضريبة وكذلك فعل بعبارة السكن الضريبي، ونجد الحال أيضا يمتد إلى مصطلح الإحصاء الجبائي والرقم الوطني المتعلق به، فكلها مصطلحات تخرج عن مفاهيمها الأصلية وتعبر عن أوضاع بشكل مجاز، والقانون الضريبي بصفته قانون يستند ويتداخل مع العديد من القوانين، فهو يأخذ من هذه القوانين ولكنه يضفي خصائصه وذاتيته وخصوصيته عليها دون مفاهيمها الأصلية، منها مثلا الشخص الطبيعي الجبائي يختلف تماما عن الشخص الطبيعي، فالأول يشمل إلى جانب هذا الأخير، يشمل الأشخاص المعنوية التي لا تخضع لأحكام الضريبة على أرباح الشركات، وهكذا.

الفرع الثاني: عيوب النص الضريبي

رغم التنظيم وخصوصية النص القانوني، التي تضبط من جهة بلغة خاصة تمسى لغة القانون، ومن جهة أخرى، بضابط أخر يسمى الصياغة القانونية، التي توفر كل من القالب والإطار، والأسلوب، إلا أنه لا يخلو أي نص قانوني من جملة العيوب، التي يتضمنها في ظاهره وضمن طياته، لذلك سنرى عموما ما المقصود بهذه العيوب، ونرى في شق ثان بعض العيوب المسجلة ضمن القانون الضريبي، وذلك بصفة عرضية، لعدم استطاعتنا دراسة جميع نصوص الضريبة واستخراج ما يتخللها من عيوب، ونعرض هذه النقاط فيما يلي:

[1]- الدكتور عبد القادر الشيخلي، مرجع سابق، ص83.
[2]- الدكتور رافد خلف هاشم البهادلي، الدكتور عثمان سلمان غيلان العبودي، مرجع سابق، ص47.

أولا–الخطأ والنقص والتزيـد والتكرار في النص القانوني: تتعدد العيوب التي تصيب النص القانوني، إذ تنشأ من الخطأ، والنقص، أو التزيد في عباراته، وسنرى ما المقصود بهذه العيوب، وكيف تتجسد في النص الضريبي، وذلك فيما يلي:

01–الخطأ في النص القانوني: يتنوع الخطأ في النص القانوني إلى نوعين وهما، كل من الخطأ المادي، والخطأ القانوني، ونعرضهما وبعض الأمثلة عنهما فيما يلي:

أ–الخطأ المادي: يعرف الخطأ المادي بأنه ذلك الخطأ الذي يصيب النص القانوني في أصله ومن طباعته، ولا يغير في عناصره الجوهرية، ويكون جراء سهو أو إغفال، أو عدم تحكما في اللغة، وفي الترجمة، وبالتالي يتنوع هذا النوع من الخطأ بتنوع مصادره، ولا غرابة في ذلك، فمراحل النص القانوني طويلة ومعقدة جدا، فمن لحظة بلورة فكرته وصبه في قالب النص ثم تمحيصه، وإعداده كمشروع، ثم مناقشته وإصداره فكل هذه المراحل تغير في النص الأول فالثاني، فالثالث، حتى الوصول إلى النص الأخير، الذي يكون محل نشر عن طريق الطباعة، وهنا كذلك لا يخلو الأمر من تعرض النص الصادر كذلك لأخطاء الطباعة، ويزيد من الأخطاء سرعة الوقت المخصص للنص القانوني، ولقد لاحظنا فيما سبق أن قوانين المالية وهي قوانين جد حساسة هي التي تتضمن أحكام ضريبية، وقوانين المالية سنوية ويصعب إنجازها في الوقت القصير المخصص لها، وبالتالي تكثر فيها الأخطاء، ولا يكاد يخلو قانون منها من تصحيح مواد من القانون الذي سبقه، بل إن السمة الغالبة لهذه القوانين هي التعديلات المتكررة للنصوص سنويا، وتحديدا تلك التصحيحات المتعلقة بأحكام الضرائب، ولنأخذ أمثلة على ذلك، اذ نجد المادة (02) من قانون المالية لسنة 2017[1] تعدل المادة (33) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والتعديل أصاب المقطعين 1، 2 من هذه المادة، فبالنسبة للمقطع 1 نجد التعديل تمثل في تفصيل المهن المشار إليها في المادة (22–1) من نفس القانون، فبعد أن لاحظ المشار أنه قد ألغى المادة (22) بكاملها بموجب النصوص السابقة، أصبحت الإحالة هنا خاطئة تماما، ويجب أن يعيد التفصيل في المهن من جديد، فهذا الخطأ هو مادي في الأصل وجاء في سهو المشرع حيث لم ينتبه إلى إحداث التنسيق اللازم ما بين المواد، وبحين تلك التي كانت تستند إلى مواد بعد أن ألغاها، ويتكرر مثل هذا الخطأ كثيرا، ونجده أيضا في المقطع 2، حيث اضطر المشرع إلى تفصيل الحواصل المجملة في النص قبل التعديل بعبارة – الحواصل المحددة ضمن المادة (22–1–)، وحينما لاحظ أنه ألغى هذه المادة، تدارك هذا الخطأ وأعاد التفصيل في هذه الحواصل، وما يلاحظ عن هذه التعديلات أنها لا تتعلق بالحكم القانوني، بل بتدارك أخطأ كثيرة من شاكلة الخطأ السابق، يقوم المشرع فيها على إحالات إلى مواد أخرى، ويسهى أنه قد ألغى هذه المواد، أو حولها إلى قانون الإجراءات الجبائية وتغيرت أرقامها، وهكذا، فهذه حالات سهو واضحة، وهي جد كثيرة نتيجة التغيرات والتعديلات المتكررة للنصوص الضريبية، ولكن

[1]- قانون رقم 16-14مؤرخ في 28-12-2016 يتضمن قانون المالية لسنة 2017، ج ر عدد77.

إذا تعلقت هذه التعديلات بالحكم القانوني في حد ذاته، وغيرت من نطاقه بحصره أو تعديل عناصره، فهذا ليس خطأ مادي، بل هو خطأ قانوني، ونعرضه فيما يلي.

ب- الخطأ القانوني: يعرف الخطأ القانوني بأنه: "الخطأ الواضح غير المقصود الذي تدل عليه القواعد العامة بحيث لا يوجد أدنى شك في وجوب تصحيحه."[1]، كما يعرف أيضا بأنه:" يراد بالخطأ القانوني صياغة النصوص بشكل غير مقصود، والذي يمكن أن تطلق عليه (بالغلط) حيث يعطي حكما لحالة معينة غير مقصودة بيد أن دلالة النص تشير إلى إعطائه هذا الحكم."[2] إذن الخطأ القانوني هنا، يتعلق بالحكم القانوني في ذاته مباشرة، فهو قد يتجسد في خطأ المشرع في وضع الأحكام الناتجة عن غلطه في ذلك، أو قد يتجسد في اللغة الظاهرة للنص التي لا يعني مضمونها ما قصده المشرع من حكم، وبالتالي ينبغي له أن يتدارك هذا الخطأ بإصدار نص آخر يصحح به النص القديم، وهذا نجده في كثير من النصوص الضريبية، وخاصة الإجرائية منها، حيث نجد نص المادة (85) من قانون الإجراءات الجبائية في الفقرة الأولى من بندها الثاني على أنه: " يكون التحقيق الإضافي إلزاميا، كلما قدم المكلف بالضريبة وسائل جديدة قبل الحكم."، فالمشرع هنا لا يعي مدلول التحقيق الإضافي، ولم يقصده بل قصد مراجعة التحقيق، طالما أن التحقيق الأول، أجرته الإدارة عند نظرها في الطعن النزاعي، وطالما أنه لا يجوز إثارة أي طلبات جديدة مستقلة عن الطلبات التي تم التحقيق فيها ما عدا تلك الطلبات المرتبطة بها والمتفرعة عنها، فإنه لا يجوز أن يكون هناك تحقيق إضافي طالما أن هذا الأخر يدور في حدود معناه أن يكون هناك طلبات إضافية وبالضرورة نكون جديدة ولم ينظر فيها ولم تثر من قبل، والدليل أن المشرع قد أشار إلى ذلك في الفقرة الثانية من نفس البند حيث عرفها بأنها:" وقائع وأسباب لم يسبق للمكلف أن علم (المقصود أعلم وليس علم) بها"، والمشرع يقصد هنا لإستكمال حكمه أن تقوم الإدارة نفسها بإجراء هذا التحقيق الإضافي، لكونه من جهة، أشار إلى كيفيات إجراء هذا التحقيق بما جاء في المادة (84-2) أعلاه[3]، ومن جهة أخرى، قرر أن مراجعة التحقيق يكون بناء على حكم من المحكمة الإدارية إذا رأيت ضرورة لذلك، ومنه يظهر الخلط، بين التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق، وكليهما يكون والمكلف والملف أمام المحكمة الإدارية، ولما رأى المشرع هذا الخطأ الواضح قرر تداركه إلغاء هذا البند نماما بموجب المادة (49) من قانون المالية لسنة 2017.

02-النقص والتزيد والتكرار في النص القانوني: قد يصيب الصائغ القانوني بعبارات النص القانوني، إما بالنقص، أو التزايد، وقد يعيد تكرار الجمل التشريعية، ونعرض ما المقصد من هذه العيوب وأمثلة عن كل منها، فيما يلي:

[1]- الدكتور عبد القادر الشيخلي، مرجع سابق، ص107.
[2]- الدكتور رافد خلف هاشم البهادلي، الدكتور عثمان سلمان غيلان العبودي، مرجع سابق، ص66.
[3]- هذه المادة ملغاة بموجب قانون المالية لسنة 2008، وهنا كذلك يظهر سوء التنسيق في النصوص.

أ- النقص في النص القانوني: ويراد به إغفال لفظ في النص القانوني بحيث لا يستقيم الحكم بدونه[1]، ونجد كذلك الكثير من أمثلة النقص في القانون الضريبي، وعلى سبيل المثال نعرض، الإغفال عن ذكر لفظ أرباح مهنية بالمادة (02) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لكنه عند تفصيل هذه الأرباح الصناعية والتجارية بالمادة (12) وما يليها من نفس القانون، وهي قد غفلت تماما عن المهن الحرة، أو ما كان يعبر عنه بالمهن غير التجارية، قبل أن يقرر المشرع جمعها ضمن عبارة – مهن دون تمييزها–، وحتى المادة (12) السابق ذكرها في عنوانها نجد – الأرباح الصناعية والتجارية – لكن في متنها نجد الأرباح الصناعية والتجارية والحرفية، فهذا يعد نقصا في عنوان المادة، والألفاظ الناقصة كثيرة وكثيرة جدا خاصة عند التعديلات المتكررة حيث يغفل المشرع على إحداث التنسيق اللازم وضبط العبارات والألفاظ والإنتباه إلى ذلك، لكن هناك ألفاظ يكون نقصها ذا اثر بسيط إذ أنها تتعلق بالجمل التشريعية، وهناك ألفاظ لها تأثير كبير من قبيل إغفال صنف من أصناف ضريبة الدخل، مثل المهن غير التجارية.

ب- التزيد في النص القانوني: التزيد هو المعنى المقابل للنقص، أي انه يحدث التزيد في النص القانوني، عندما يضاف إليه لفظ زائد عن الألفاظ أو العبارات اللازمة للمعنى، وهذا اللفظ أو العبارة من شأنهما إرباك هذا المعنى وإدخال المتتبع للنص في حيرة منه، والزيد يختلف عن التكرار، إذ التكرار إعادة العبارات والألفاظ ضمن النص القانوني، بينما التزيد هو عبارات مستقلة في ظاهرها عن باقي العبارات والألفاظ، لكن لا أثر لها في المعنى، ونورد أمثلة على ذلك، فقد جاء في نص المادة (38) مكرر من قانون الإجراءات الجبائية بأنه: "إن نقل عقار بملكية تامة أو بحق الإنتفاع يثبت بقدر الكفاية سواء بموجب إيجارات تبرم من طرف المالك الجديد أو صفقات أو عقود أخرى تثبت ملكيته التامة أو حقه في الإنتفاع، وذلك من اجل طلب ومواصلة دفع رسوم وحقوق وغرامات التسجيل ضد المالك الجديد."، الحكم المراد من المشرع هنا، هو تحديد وسائل إثبات مقل ملكية العقار أو نقل حق الإنتفاع بأي صورة من صور الإنتفاع بما فيها الإيجارات حتى تتمكن مفتشية التسجيل أن تحدد وعاء الحقوق الضريبية، وتستحق هذه الحقوق منه، حيث يلاحظ كيف تزيد المشرع الألفاظ في هذه المادة، خاصة إذا قارنا ذلك مع النص بالفرنسية، أي نجد ترجمته كما يلي: " يجب أن يكون تحويل عقار بنقل الملكية أو حق الإنتفاع مثبت بما فيه الكفاية من أجل طلب ومتابعة دفع حقوق رسوم وغرامات التسجيل في مواجهة الحائز الجديد، سواء فيما يخص الإيجارات المبرمة من طرفه، أو بموجب المعاملات والعقود المثبتة لملكيته التامة أو لحق الإنتفاع المحول له."[2]، فكلمة مالك جديد المذكورة في نهاية نص المادة بالنص العربي والتي هي غير موجودة في النص الفرنسي تعتبر كلمة زائدة لا معنى لها، كما نجد لفظ –صفقات– ليس لها علاقة

[1]- الدكتور رافد خلف هاشم البهادلي، الدكتور عثمان سلمان غيلان العبودي، مرجع سابق، ص66.

[2]- وللمقارنة، أنظر النص الفرنسي للمادة 38 مكرر ن الذي حرفيته هي:

"La mutation d'un immeuble en propriété ou usufruit est suffisamment établie, pour la demande et la poursuite du paiement des droits taxes et amendes d'enregistrement contre le nouveau possesseur, soit par baux par lui passés, soit par des transactions ou actes constatant sa pleine propriété ou son usufruit."

بالنص والمقصود معاملات، كما أن كلمة نقل لا معنى لها، ومن هذا القبيل نجد في نصوص القانون الضريبي عدة أمثلة لتزيد الألفاظ، وربما يعود ذلك لعدم دقة النص العربي، أو لأن هذا الأخير هو مستخلص عن طريق الترجمة من النص الفرنسي الذي يعد أولا، أو لسرعة إعداده.

ج- التكرار في النص القانوني: يعرف التكرار بأنه، تكرار أحكام أو جملة تشريعية إما في نص قانوني واحد، أو عدة نصوص، سواء أكانت من نفس الدرجة أو كانت من درجتين مختلفتين، والتكرار يعتبر من النقائص التي تعتبر من المقابح التي لن يكتشفها إلا من يملك خبرة بحثية قانونية معمقة[1]، ومن أهم صور التكرار إعادة الأحكام الدستورية ضمن القوانين، وطالما المجلس الدستوري قضى بإستبعاد مثل هذا التكرار بالنظر إلى عدم دستوريته، ونجد بالنسبة لقانون الضرائب العديد من الأحكام المتسمة بالتكرار سواء ضمن نص القانون الواحد من قبيل تكرار كل نطاق حقوق التسجيل مع كل عناصر الضريبة حيث بدا واضحا إرهاق المتتبع في حصر العناصر وحصر نطاقها فتكرار الإيجارات ومبادلات العقارات القسمة وغيرها في عدة مواطن من القانون في تحديد الأسس الضريبية وفي الالتزامات الضريبية وفي تحديد سعر الضريبة وبذلك حمل هذا القانون بعيوب التكرار ما لم يحمله غيره وافسد على المتتبع دقة فهم الحكم ووضوحه، كما نجد نصوصا أخرى متكررة ضمن قوانين أخرى من قبيل نص المواد (487) و(488) من قانون الضرائب غير المباشرة إذ تكررت هذه النصوص بنفس أحكام المادتين (357)، (358) من قانون التسجيل، وكثير من نصوص الملاحقات نجدها متكررة في كل القوانين الضريبية، وهكذا، لكن التكرار يأخذ صور كثيرة داخل الجمل التشريعية، فنجد ما هو ضروري للجملة، حيث رأينا من مستلزماتها العبارات التكرارية، ومنها ما هو غير لازم تماما، بل يفسد معنى الجملة، ونعطي أمثلة على ذلك، ولنرى ذلك ضمن نص المادة (20 مكرر) من قانون الإجراءات الجبائية، والذي يعتبر أطول نص ضمن هذا القانون، إذ الكلمات التكرارية الضرورية هي المكلف بالضريبة، التحقيق، والإدارة الجبائية، لكن هذه الكلمات استعملت بشكل مفرط جدا، حيث أنها تكررت 18 مرة، دون حساب الألفاظ المشتقة منها من قبيل محقق، وهذا يعني سوء صياغة المادة وهذا يؤكده التعديلات الإعتيادية لها وللمواد المتعلقة بالتحقيق، إذ لا يكاد يخلو أي قانون مالية من ذلك، ولنلاحظ هذه الفقرة مثلا، " أثناء هذا التحقيق، يمكن أن يطلب المكلفين بالضريبة المحقق معهم أثناء هذا التحقيق، تقديم .....والأثاوى المتعلقة بالتحقيق، لا يمكن أن ينتج هذا التحقيق بأي حال فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة."، فلنلاحظ تكرار كلمة التحقيق، وتكرار عبارة أثناء التحقيق، وكيف أثرت على هذه الفقرة، وأربكت وأرهقت المتتبع في ضبط المعنى.

[1]- الدكتور عبد القادر الشيخلي، مرجع سابق، ص110.

ثانيا– الغموض والتعارض في النص القانوني: يعتبر الغموض من أهم العيوب التي تصيب النص القانوني، وينطوي على عدة صور، أما التعارض فيستخلص من مقاربة النصوص ومقارنتها، ونعرض هذه العيوب وأمثلة عنها فيما يلي[1]:

01– الغموض في النص القانوني: ينطوي الغموض على عدة صور، ويعتبر أهم وأعقد عيب يصيب النص القانوني، ونعرض ما المقصود بهذه الصور، وأمثلة عنها في النص الضريبي، على النحو التالي:

أ–الخـــفي: يعرف الخفي بأنه:" هو اللفظ الذي يدل على معناه دلالة ظاهرة، ولكن في انطباق معناه على بعض الأفراد نوع من الغموض أو الخفاء تحتاج إزالته إلى نظر أو تأمل، فيعتبر اللفظ خفيا (غامضا) بالنسبة إلى البعض."[2]، وهذا يعني أن اللفظ الخفي يكمن غموضه في نطاق حكمه فقد يشمل بعض النطاق ولا يشمل البعض، ونجد أمثلة منه في القانون الضريبي، من قبيل عبارة – الإمتيازات العينية – الواردة في المادة (69) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، حيث مصطلح الامتياز ينحصر في عدة معاني في ظاهر اللفظ إذ يتعلق بامتياز المرافق العامة، والامتياز المقرر لبعض الديون، وكلمة العينية إنما تنطبق على الأشياء المادية، ورغم ذلك حصر المشرع ما يقصده بالامتيازات العينية ضمن نص المادة (71) من نفس القانون، في تلك الإمتيازات المتعلقة بالتغذية والمسكن والألبسة والتدفئة والإنارة، فهو هنا قد مزج بين عدة أشياء مختلفة تحت مسمى واحد، لكن الامتياز العيني يقصد به الإمتيازات الواردة على العقارات[3]، ونجد كذلك لفظ – الإكراميات– الوارد ضمن نص المادة (70) من نفس القانون، فهو اللفظ قد يشتبه في إنطباق حكمه، وكان من الأحسن بالمشرع أن يوضح ما يقصده منه كما فعل بلفظ – الإمتيازات العينية – السابق ذكره.

ب–المشكـل: يعرف المشكل بأنه: " هو ما لا ينال المراد منه إلا بتأمل بعد الطلب، وهو الداخل في أشكاله أي في أمثاله وأشباهه، مأخوذ من قولهم أشكل أي صار ذا شكل."[4]، وبمعنى أخر، فاللفظ هنا لا يدل بصيغته على المراد منه بل لا بد من عناصر خارجية تبين هذا المقصود، ومن أمثلته في القانون الضريبي، نجد لفظ –السنة– في نص المادة (139) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة حيث جاء في نصها:" تستحق الضريبة سنويا على الأرباح المحققة خلال السنة المنصرمة أو أثناء مدة إثني عشر (12) شهرا التي استعملت النتائج المحققة فيها لإعداد آخر حصيلة عندما لا تتزامن هذه المدة مع

---

[1]- يعود الغموض هنا إلى اللفظ وما ينطوي عليه في دلالته، فالأصوليين يقسمون اللفظ إلى واضح وهذا الواضح يتوزع إلى مراتب في الوضوح من الأضعف إلى الأقوى، هي الظاهر، والنص، والمفسر، والمحكم، وإلى الخفي، وهو كذلك يتدرج في خفائه من الأضعف إلى الأقوى، في: الخفي، المشكل، المجمل، والمشابه، أنظر في ذلك، الأستاذ تومي آكلي، مرجع سابق، ص167 وما يليها.

[2]- الدكتور عبد القادر الشيخلي، مرجع سابق، ص112.

[3]- هذا اللفظ غير صحيح من الأساس في هذه الجملة التشريعية، فلا يوجد امتيازات العينية بحسب ما يقابلها من مصطلح بالفرنسية – une concession – أو – un privilege- بالمعنى الذي قاله المشرع هنا، ونتأكد من ذلك حينما نرى نص هذه المادة باللغة الفرنسية نجد المقصود هو - مزايا بطبيعتها-، كما جاء بالنص التالي:

"Par avantages en nature, il ya lieu d'entendre entre autres la nourriture, le logement, l'habillement, le chauffage, et l'éclairage dont l'estimation est faite par l'employeur d'après la valeur réelle des éléments fournis ....."

[4]- الدكتور عبد القادر الشيخلي، مرجع سابق، ص113.

السنة المدنية. إذا امتدت السنة المالية المختتمة في السنة المنصرمة الى اكثر من الإثني عشر (12) شهرا الأولى تدفع مع الضريبة المستحقة حسب النتائج المحققة في تلك السنة المالية. في حالة عدم إعداد أية حصيلة خلال سنة ما، تؤسس الضريبة المستحقة بصدد السنة الموالية على الأرباح المحققة في الفترة المنصرمة ..... أو من بداية العمليات .... إلى غاية 31 ديسمبر من السنة المعتبرة .... عندما يتم إعداد حواصل متتالية في ظرف سنة واحدة، ..... بصدد السنة الموالية ....."، فلفظ سنة هنا هو مشكل، وفي ذاته يحتمل عدة معاني، سنة مالية، سنة مدنية، إثنى عشر شهرا، سنة حالية، سنة منصرمة، سنة مقبلة، سنة معتبرة، سنة عمل فعلي، وهكذا، إذ يتطلب الحال هنا مادامت السنة هي مقياس حساب الأرباح الخاضعة للضريبة، أن نحدد لفظ السنة هنا ثم نقوم بإسناد حسب الحالة إلى باقي معاني السنة المراد قياسه بموجبها أو مناط المقارنة، ونجد عدة ألفاظ مشكلة لا تسمح بتحديد نطاق الحكم الضريبي، خاصة في النصوص الطويلة.

ج–المجمل: يعرف المجمل بأنه: "هو اللفظ الذي ينطوي في معناه على عدة أحوال جمعت فيه، ولا يمكن معرفتها إلا بمبين، فهو لا يدل بصيغته على المرادفة، ولا يقترب بإمارات توصل إلى فهم المراد."[1]، ونجد أمثلة أهمها في القانون الضريبي، تسمية – قانون التسجيل –[2]، فالملاحظ أن كلمة تسجيل ليس لها أثر قانوني مباشر على الأوعية محل الحقوق، وبالتالي فهي ليست مقابل هذه الحقوق ولا ينبغي لها أن تكون كذلك، طالما أن الحقوق هنا هي ضرائب، والضريبة ليس لها مقابل فهي اقتطاع نقدي جبري وبدون أي مقابل، بعكس الرسم، وبالتالي فعبارة تسجيل المضافة للقانون ليس لها معنى مباشر بالنسبة لهذه الضريبة، حتى وإن قلنا أن التسجيل فيه متابعة لدفع هذه الحقوق، فهذا غير كاف بالنظر لكون هناك من الحقوق ما لا يحتاج إلى تسجيل بل يعفى من هذه الشكلية، ومن هنا نجد هذه العبارة تحمل من المجمل ما فيه الكافية من حيث أثر التسجيل، من حيث غاية القانون بأنها تحصيل الحقوق المختلفة تماما عن التسجيل، من حيث اتساع نقاط التسجيل وعدم انسجامه مع نطاق الحقوق، نذكر على سبيل المثال إختلافه ورسم الإشهار العقاري، حيث يستند هذا الرسم لشكلية أخرى هي شكلية الإشهار العقاري، رغم أن هذا الرسم يعد جزء من حقوق التسجيل وهكذا، وينبغي للمشرع أن يعيد النظر في هذه التسمية لما تحمله من اتساع لمعانيها وعدم عكسها لغاية المشرع.

02– التعارض في النص القانوني: يقصد بالتعارض في النص القانوني، هو تضمن النص عن أحكام متعارضة، سواء في ذاته، أو مع غيره من النصوص، والتعارض يفسد تطبيق الأحكام، ويستوجب لذلك استبعاد أو هدر أحدها لفائدة الأخر، رغم أن المبدأ "إعمال النصوص خير من إهمالها"[3]، بإستعمال عدة طرق في ذلك، إذ أن هناك من الأحكام من هو مقبول ويرجع إلى السياسة القانونية في حد ذاتها، ومن

[1]- الدكتور عبد القادر الشيخلي، مرجع سابق، ص117.

[2]- نذكر على سبيل المجمل – عبارة الأحوال الشخصية – فهذه العبارة اختلف الكثير من الفقه على تحديد نطاقها ومجالها، حتى تم تغييرها بعبارة قانون الأسرة، انظر في ذلك، المرجع السابق، ص 116.

[3]- المستشار محمود محمد علي صبره، مرجع سابق، ص336.

ذلك الأحكام العامة، والأحكام الخاصة، ونحتكم في تفضيل أحدها عن الأخر، إلى مبدأ " الخاص يقيد العام"، وهناك مبدأ أخر ينص على أن القاعدة الدنيا تخضع إلى القاعدة الأعلى منها، وهو مبدأ تدرج القواعد القانونية، وبالتالي عندما يتعارض حكمي قاعدتين، يتم تغليب القاعدة الأعلى منهما على تلك الأدنى، لكن، هناك تعارض يرجع إلى الصياغة في حد ذاتها، والمقصود بذلك العيوب التي تصيب الصياغة، ورغم ذلك يبقى أثر هذه العيوب محدود بالنسبة للحكم الواحد، فهناك لم يحدث تعارض وتناقض في الأحكام، بقدر ما يوجد الألفاظ متعارضة في ذات النص، تنتج عن إمتداد الحكم أو قصره، وقد تم وضع عدة طرق ترجيح لتلافي هذا التعارض، خاصة وقد وضحنا بعض هذه الطرق سابقا.

ونجد من قبيل تعارض الأحكام نصي المادة (70) من قانون الإجراءات الجبائية والمادة (829) من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، بخصوص التظلم المسبق، إذ الأولى توجبه تحت طائلة عدم قبول الدعوى أمام المحكمة الإدارية، والثانية تجيزه فقط وبالتالي لا يترتب عليه عدم قبول الدعوى، ونجد أيضا في هذا السياق، أحكام المادة (85) من قانون الإجراءات الجبائية والمواد المتعلقة في التحقيق في وسائل الدعوى ضمن المواد من (75) إلى (193) من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، حيث تنص الأولى على وجود طريقين وحيدين هما مراجعة التحقيق والخبرة، بينما وسائل التحقيق في المواد الثانية واسعة وغير محصورة، ونجد أحكام أخرى تبدو متعارضة في النصوص الضريبية، من قبيل تلك الأحكام المتعلقة بالضرائب غير المباشرة المتعلقة بالخمور، فهي تبدو متعارضة مع النص الدستوري، كما نجد هناك تعارض ما بين أحكام النص الضريبي وبعض مبادئ الإيرادات العامة، وحتى مبادئ الضريبة في حد ذاتها، حيث نجد أن الضريبة تكون إقتطاع للخزينة العمومية وحدها، وهذا مبدأ، بينما نجد بعض حصائل الضرائب تخصص لجهات أخرى لغير الخزينة، وهذا كذلك متعارض مع مبدأ عدم تخصيص الإيراد العام، ونورد هنا مثال جاء به قانون المالية لسنة 2018، في نص المادة (119) منه، التي أحدثت دمغة مهنية تسمى "دمغة المحاماة"، حيث نصت هذه المادة على أنه:" تنشأ دمغة مهنية تسمى "دمغة المحاماة" يتعين على كل محام إلصاقها بالعرائض القضائية ورسائل التأسيس تحت طائلة عدم القبول.... يوزع حاصل دمغة المحاماة كما يأتي: – 99,5% لفائدة صندوق الإحتياط الإجتماعي المنصوص عليه في المادة (107) من القانون رقم 13-07 المؤرخ في 23 أكتوبر سنة 2013 والمتضمن تنظيم مهنة المحاماة. – 0,5% لفائدة الخزينة العمومية. تحدد قيمة دمغة المحاماة وكيفيات تحصيلها، عن طريق التنظيم."، فالملاحظ قد أسست دمغة جبائية لم يحدد كيفيات تحصيلها، وأنشئت لفائدة صندوق المحاماة الذي يستأثر بكامل حصيلتها، في مقابل حصة جد ضئيلة لفائدة الخزينة العمومية، وهذا يخالف تماما المبادئ والأحكام السابق ذكرها.

المطلب الثاني: ماهية القاعدة الضريبية

لا تختلف القاعدة الضريبية كثيرا من حيث أنها تشريع أو قانون بصفة أدق عن باقي قواعد القانون الأخرى خاصة في عملها التشريعي كما رأينا، لكن، خصوصيات هذه القاعدة واستقلالها من حيث

موضوعها، وشكلها ومصادرها هو الذي جعلها تتميز حتى وإن اشتركت مع باقي القواعد فيما يعرف بخصائص القاعدة القانونية، وأثرها من حيث الزمان والمكان[1]، لذا سنرى في هذا المطلب، ثلاث نقاط أساسية، هي كلما يميز القاعدة الضريبية، طبيعتها، وسريانها، وذلك فيما يلي:

الفرع الأول: مفهوم القاعدة الضريبية

لا شك أن التسمية وحدها تجعل لكل قاعدة ما يميزها، فقواعد القانون الخاص، تدور حول فكرة الحقوق الخاصة للأفراد، بينما قواعد القانون العام تتأسس على فكرة المصلحة العامة للمجتمع ككل، وأكيد أن كليهما يوصفان بأنهما قانون، لكن يختلفان من الأساس، والموضوع، لذا سنرى تمييز القاعدة الضريبية عن النص، تعريفها، ثم طبيعتها في النقاط التالية:

أولا- تمييز وتعريف القاعدة الضريبية: تتميز القاعدة القانونية عن النص القانوني، وحتى نضبطها يجب الوقوف على حدودها، لذلك سنعرض في البدء تمييز القاعدة عن النص، ثم نستخلص تعريف هذه القاعدة ومكوناتها فيما يلي:

01- تمييز القاعدة القانونية عن النص: لقد بدا أن تعريف القانون هو مجموعة من قواعد السلوك التي يتعين على الأفراد احترامها[2]، أو قد يقصد به، مجموعة القواعد التي تضعها السلطة التشريعية لتنظيم أمر ما[3]، والملاحظ هنا أن القانون في كلا التعريفين مرتبط تماما بالقاعدة القانونية، لكنه يختلف في الأول عن الثاني، فالأول ينظر إلى القواعد على شكل لبنات للقانون، أما الثاني، فينظر إليها أنها نص مكتوب تضعه السلطة التشريعية، مما يعني أن هناك تلازم بين النص والقاعدة، طالما أنهما الوجه الأخر للقانون، لذا سنرى ما المقصود بهما وما طبيعة العلاقة التي تربط بينهما.

هناك العديد من التعريفات التي تناولت النص عموما والنص القانوني خصوصا، وهما يشتركان في علة واحدة وهي علة اللفظ، فيرى البعض أن أهم تعريف يمكن في ذلك أن ينطبق على النص القانوني هو أنه: "تتابع محدود من علامات لغوية، متماسكة في ذاتها، وتشير في وصفها كلا إلى وظيفية تواصلية مدركة"[4]، ومنه يظهر أن النص جملة من العناصر، هي كل من اللفظ المعبر عنه بجمل لغوية إنشائية ونحوية ظاهرية، وذبذبات صوتية تفيد التواصل، ودلالات معنوية ظاهرية وباطنية تفيد الإدراك، كما يعرف النص عند القانونين بأنه: "اللغة التي تعبر من خلالها الفكرة إلى عالم الوجود القانوني، فاللغة هي أداة التعبير عن الفكرة القانونية كما تكونت لدى المشرع."[5]، من ذلك نجد أن النص في كلا التعريفين يحتوي في ثناياه عن فكرة أو مضمون هو الغاية أو الجوهر المقصود من طرف المشرع، كما كان هناك تعريف أخر للنص بأنه: "هو القالب و الوعاء أو الإطار الذي تصاغ فيه القاعدة القانونية ليشكل الأداة أو

[1]- وللمزيد حول خصائص القاعدة القانونية بصفة عامة وأثر تطبيقها من حيث الزمان والمكان، أنظر في ذلك، الدكتور أنور سلطان، المبادئ القانونية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2005، ص....

[2]- الدكتور أنور سلطان، مرجع سابق، ص15.

[3]- المرجع السابق، ص16.

[4]- الدكتور سعيد أحمد بيومي، مرجع سابق، ص20.

[5]- دكتور مصطفى العوجي، مرجع سابق، ص54.

الوسيلة التي من خلالها يوضح المشرع للمخاطبين بها شقيها من تكليف (فرض) وجزاء (حكم)"[1]، حيث يراد هنا النص مصطلح تشريع، بينما القاعدة هي فكرة أو غاية الخطاب.

ولقد استند فريق أخر إلى فكرة أخرى لتفرقة بينهما، وذلك بجعل النص مرادف لفكرة الصياغة، أو الشكل، بينما القاعدة مرادف لفكرة المضمون، وهذا اقتداء بالفقيه جيني (JENY)، الذي ميز القاعدة القانونية في طبيعتها إلى عنصرين هما عنصر المضمون المعبر عنه بالعلم، وعنصر الشكل المعبر عنه بالصياغة التي تفيد ببساطة النص وما يميزه كما أشرنا سابقا[2]، وبذلك يتضح التمييز بينهما على أن النص هو الظاهر الملموس المعبر به، والقاعدة هي المضمون المقصود المستتر وراء اللفظ، وسنرى لاحقا كيف يحتوي النص عن قاعدة ضريبية أو عدة قواعد في آن واحد، وبالمقابل كيف تتوزع قاعدة ضريبية واحدة في عناصرها بين جملة من النصوص الضريبية.

02- تعريف القاعدة الضريبية: من الصعب أن نصل إلى تعريف يشمل المغزى الحقيقي من المعرف، لكن يمكن من خلال تفكيك القاعدة الضريبية بين قاعدة قانونية موضوعها الضريبة، نستطيع أن نصل إلى تعريف مقترح لهذه القاعدة، وفي هذا، فالضريبة قد عرفت عديد التعريفات، كما أن القاعدة القانونية قد خصت بذلك خاصة في باب فلسفة القانون، لذلك سنرى في تعريفنا للقاعدة الضريبية، هاتين النقطتين معا لنصل بهما إلى التعريف المطلوب، وذلك فيما يلي:

تعرف القاعدة في اللغة بأنها مصدر قعد، وتعني الأساس أو الضابط أو الأمر الكلي الذي ينطبق على الجزئيات، بينما تجد القاعدة ارتباطها بالقانون إذ أنها بمثابة الأداة أو الوسيلة التي يفرض بها القانون المبادئ اللازمة لتوجيه السلوك الإنساني، حيث لا تجد ارتباطها هذا بالمعنى الكيفي فقط، بل كذلك بالمعنى القياسي، خاصة إذا ما تتبعنا الأصل اللغوي لكلمة قاعدة، التي اشتقت منه هذه الكلمة، فكلمة "norma" أو كلمة "rogula" الكلمات اللاتينية التي تدل كلها على أنواع من أدوات القياس، والتي تجد تطورها في كلمة régle أو norme[3]، كما جاء في نفس السياق تعريف القاعدة القانونية ككل بأنها "مجموعة من المبادئ التي تنظم وضعا قانونيا معينا يتناول حقا معينا أو ممارسة لحق بصورة تضمن حسن وسلامة ممارسة هذا الحق"[4]، أما الضريبة، فقد كان لها العديد من التعريفات قديما وحديثا، واختلفت باختلاف المدارس والأسس التي اعتمدت عليها في ذلك، لكن، هذا لا يمنع من أن نستند إلى التعريف اللغوي أولا لكلمة ضريبة، ثم نقدم تعريفا يتلاءم وموضوعنا، فكلمة ضريبة هي مؤنث لكلمة ضريب، والذي يعني الرأس، وجاء في المعجم الوسيط أن المعنى الجديد لها: " هو ما يفرض على الملك والعمل

[1]- الدكتور أحمد خلف حسين الدخيل، تجزئة القاعدة القانونية في التشريع الضريبي، الطبعة الأولى، المؤسسة الحديثة للكتاب، لبنان، 2012، ص35.

[2]- الدكتور أنور سلطان، مرجع سابق، ص67.

[3]- الدكتور عصام عفيفي حسين عبد البصير، تجزئة القاعدة الجنائية دراسة مقارنة في القانون الوضعي والفقه الجنائي الإسلامي، الطبعة الأولى، دار النهضة، القاهرة، 2003، ص28.

[4]- دكتور مصطفى العوجي، مرجع سابق، ص23.

والدخل للدولة، وتختلف باختلاف القوانين والأحوال .... وجمعها ضرائب."[1] ، بينما نجد معاصرة عند غالبية الفقهاء أن الضريبة هي "اقتطاع نقدي جبري نهائي يتحمله الممول ويقوم بدفعه بلا مقابل وفقا لمقدرته التكليفية مساهمة منه في الأعباء العامة، ولتدخل السلطة لتحقيق أهداف معينة."[2]، ومن التعريفين السابقين للقاعدة القانونية والضريبة، نستخلص أن القاعدة الضريبية تعرف بـ:"القاعدة القانونية التي تنظم العلاقة بين الدولة وهيئاتها العامة ومن جهة المكلفين بالضريبة من جهة أخرى فيما يتعلق بالضرائب"[3]، لكن نرى أن هذا التعريف حدد الوضع بالعلاقة بين الدولة وهيئاتها من جهة، ومن جهة أخرى المكلفين حول الضرائب في حين أن القاعدة القانونية لا تشتمل العلاقة فحسب، بل تشمل إعطاء المصدرية للعلاقة لكون القاعدة هي مصدر الالتزام وبالتالي هي سبب العلاقة ومن يحدد نطاقها، كما أنها تعنى بكل ما يتعلق بالضريبة كمحور أساسي، من تحديد نطاقها، ووقائعها المنشئة، وعائها وسعرها وتصفيتها، وكذا كيفيات تحصيلها وإجبار المكلف على ذلك، إذ يجب أن يشتمل التعريف هنا على أربع عناصر أساسية تكفلها القاعدة الضريبية، هي كل من مصدر الالتزام (القانون) سبب الالتزام (الضريبة)، موضوع الالتزام (الدين الضريبي)، وكيفيات انقضائه (آثار الالتزام)، وعليه نقترح التعريف التالي:

"القاعدة الضريبية هي القاعدة التي تنظم في عناصرها كلما يتعلق بالضريبة وما ينشأ من علاقة بسببها، وتضمن تحصيل دينها متى نشأ بكل الطرق الودية والقسرية، وتعالج ما يترتب عن ذلك من آثار." ، ولقد أثير في هذا الشأن كذلك خلاف حول مسألة هل الجرائم التي يكون مخالفة الالتزام الضريبي ركنها المادي تعد قاعدة ضريبية أم لا؟، فالبعض لا يرى ذلك، باعتبار أن سبب هذه الجرائم ليس خرق الالتزامات الضريبية بل هو السلوك المنحرف المؤدي إلى ذلك، وردع هذا السلوك مسألة قانون العقوبات وليس القانون الضريبي[4]، لكن يبدو أن أصحاب هذا الرأي ينطلقون من فكرة أن القاعدة الضريبية تستند إلى ضابط مادي بحث وهو موضوع الضريبة دون سواها، لكن هذا يبدو غير كافي طالما أن القاعدة هي بالفعل تستند إلى معيار أخر هو المعيار العضوي وذلك بتواجدها ضمن قواعد القانون الضريبي، وهذا القانون يضم أيضا الجرائم الضريبية والعقوبات المترتبة عنها، بل أكثر من ذلك أن إجراءات التحقيق والمتابعة هي في يد الإدارة الضريبية وليست النيابة العامة كما قرره المشرع الجزائري في المادتين (104)، (104 مكرر) من قانون الإجراءات الجبائية، ونظن أن هذا فيه كثير من الصحة طالما أن المكلف المتهرب من ضريبة يختلف في سلوكه عن سلوك مجرمي القانون الجنائي العام.

03- عناصر القاعدة الضريبية: تتكون القاعدة القانونية بصفة عامة من عنصرين أساسيين هما عنصر الفرض أو التكليف القانوني، وعنصر الحكم أو الجزاء القانوني، والقاعدة الضريبية لا تختلف وتشذ عن

[1]- الدكتور علي محي الدين علي القره داغي، مرجع سابق، ص09.

[2]- الدكتور علي محي الدين علي القره داغي، مرجع سابق، ص12، ولأكثر معلومات حول مفهوم الضريبة وخصائصها، أنظر، دكتور برحماني محفوظ، المالية العامة في التشريع الجزائري، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2015، ص77 وما يليها.

[3]- الدكتور أحمد خلف حسين الدخيل، مرجع سابق، ص21.

[4]- المرجع السابق، ص21.

هذا المنوال، لكن ينبغي أن نشير أنه ليس لكل قاعدة قانونية عناصر (فرض وحكم)، إذ أن هناك قواعد قانونية أخرى مثل القواعد المتعلقة بالتعريفات أو بتفسير قواعد أخرى، وينطبق هذا الحال تماما مع القواعد الضريبية. التي منها من النوع الأخير الذي لا يتطلب عناصر، ومنها النوع الأول، والذي يسمى القواعد الأساسية أيضا لكن صور هذه العناصر فيه ترتبط مباشرة بالضريبة وما يترتب عنها، وسنرى ذلك في التفصيل الأتي:

أ- الفرض الضريبي: يقصد بالفرض أو التكليف الضريبي تلك الوقائع والأوضاع الجبائية التي يرتب عليها المشرع جزاء الضريبة، وهي الأوضاع والوقائع التي يجب تحديدها مسبقا وتمثل بتعريف أخر النطاق القانوني للضريبة، أو الحالة التي تحدد أوصافها ويترتب عليها حكم ضريبي، ومن أمثلة الفرض الضريبي في الجزائر، الضريبة على الدخل الإجمالي المؤسسة بموجب المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وقد تم تحديد مفهوم هذه الضريبة وأوصافها ضمن جملة من المواد التكميلية والتعريفية لهذه المادة، بينما نجد مواد أخرى تنص أيضا على الفرض الضريبي مثل المادة الأولى من قانون الرسوم على رقم الأعمال، التي تنص في فقرتها الأولى على أنه "تخضع للرسم على القيمة المضافة.."، وتحدد باقي الفقرات والمواد العمليات وأوضاع الأشخاص الخاضعين لهذه الضريبة.

إن الفرض الضريبي كما سنرى من خلال عرض العديد من القواعد خلال هذا البحث، ليس بالأمر السهل تحديده في القانون الضريبي، ربما لكونه من جهة ليس فرضا مفتوحا بمعنى أنه يسري بدون أي قيود، بل يغلب عليه نوع الفرض المقيد، وليس ذلك فقط بل يتسم بالتعقيد ووجوب البحث عن مدلولاته وشروطه من خلال العديد من النصوص الضريبية المكملة والمعرفة وحتى المفسرة لذلك.

وبذلك يكون الفرض القانوني في الضريبة يضم كل من الفرض المفتوح، والفرض المقيد معا[1]، ويغلب عليه هذا الأخير، وهذا في الفرض الصريح، غير أننا كذلك نسجل نوعا أخر من الفرض وهو الفرض الضمني الذي يحدد فيه المشرع جملة من الإجراءات أو الشروط أو الواجبات التي يرتب عليها حكم إما أثر البطلان أو رفض الاعتراضات وغير ذلك، حيث يطلق الفقه على هذا النوع من القواعد بالقواعد المقررة أي يقرر لها القانون مباشرة ما هو مطلوب ويرتب جزاء عن تخلف ذلك، والقانون الضريبي يزخر بمثل هذه القواعد التي تجتمع تقريبا في القانون الإجرائي كما سنرى لاحقا[2].

ب- الحكم الضريبي: الحكم القانوني هو الجزاء أو الغاية التي يرتبها المشرع على تحقق الفرض، وهو بعبارة أخرى الفعل القانوني الذي يطلبه من المخاطب بالقاعدة القانونية أو ما يسمى بالفاعل القانوني للقيام به، أو الامتناع عنه أو الاستفادة منه، أو غير ذلك من أوجه الأفعال المجسدة للحكم القانوني[3]، وهو يأخذ مجالا واسعا من الأفعال القانونية وصيغا متعددة مثل صيغة الأمر، والمنع، الجوازية، وغيرها،

[1]- المستشار محمود محمد علي صبره، مرجع سابق، ص220.
[2]- الدكتور أحمد خلف حسين الدخيل، مرجع سابق، 25.
[3]- المستشار محمود محمد علي صبره، مرجع سابق، ص262.

والأمر لا يبعد كثيرا عنه بالنسبة للقاعدة الضريبية، فحكمها بالنسبة لموضوع الضريبة ينحصر تماما في أربع حالات هم كل من الإخضاع والفرض الموضوعي الصريح للضريبة على شكل يخضع، أو الإعفاء منها على شكل يعفى، يلغى أو يعدل، يحصل، كما قد يكون على شكل يبطل إجراء الرقابة مثلا، ولا يقبل الاعتراض أمام لجنة التوفيق وهكذا بالنسبة للفرض الضمني الإجرائي للضريبة.

04- تجميع وتوزيع عناصر القاعدة الضريبية في نص واحد: يعتبر النص إذن هو حامل القاعدة القانونية، لأنه يحتوي على عناصر هذه القاعدة، وهذا الحامل قد يتحدد بنص واحد، وهنا نكون أمام فكرة تجميع عناصر القاعدة الضريبية، أو قد يتعدد هذا الحامل عبر أكثر من نص قانوني بإختلاف سريانها، وهنا نكون أمام حالة توزيع عناصر القاعدة القانونية، ونعرض الحالتين فيما يلي:

أ- حالة تجميع عناصر القاعدة الضريبية في نص واحد: الغالب أن النص القانوني الواحد يشمل قاعدة قانونية مكتملة بعناصرها أي بفرضها وحكمها، وقد رأينا سابقا تحديد ماهية هذه العناصر، وهذا ما يطلق عليه تجميع عناصر القاعدة ضمن نص واحد، أي نص مستوعب وتام، والقاعدة الضريبية بوصفها قاعدة قانونية ويؤطرها نص قانوني، فهي لا تخلو من شكل التجميع لعناصرها، ونجد ذلك بشكل كبير في القواعد الإجرائية التي ترتبط في الغالب إجراءاتها بشروط إذا لم تحترم تؤدي بالنتيجة إلى حكم إبطالها، فمثلا تنص الفقرة 01 من المادة (153 مكرر) من قانون الإجراءات الجبائية على أنه "1- تقدم الشكاوى التي تكتسي شكل اعتراض على إجراء المتابعة، تحت طائلة البطلان، في أجل شهر اعتبارا من تاريخ تبليغ الإجراء المحتج عليه."، إذ القاعدة هنا مكتملة في نص واحد (الواقعة المفترضة وتحديد شروطها المتمثلة في التقدم بشكوى الاعتراض على المتابعة وشروط صحتها، أما الحكم المترتب عن عدم تحقق الواقعة بشروطها هو جزاء بطلان الاعتراض على إجراء المتابعة)، ومنها الفقرات الواردة في المادة (20 مكرر)، والمواد (38 مكرر1)، و(38مكرر02)، ...وهكذا[1]، وعلى مثل هذا السياق، جاءت أغلب الإجراءات الحاسمة في الضريبة على اختلافها، وما يلاحظ، أن هذا الأمر يمتد كذلك حتى إلى الإجراءات التي يقرر عليها المشرع أثارا وأوضاعا معينة يجب أن تلتزم فيها الإدارة الضريبية، والمكلف بالضريبة وحتى الغير في ممارسة حق الإطلاع أو غيره من الالتزامات، إذ نجد الفقه يسمي القواعد المتضمنة لذلك بالقواعد التقريرية التي يكتفي فيها المشرع بالنص على الشروط والأشكال اللازمة وبالطبع تكون واجبة وملزمة للأطراف المعنية بها.

[1]- من خلال نصوص هذه المواد الإجرائية، نرى أن عناصر القاعدة الضريبية متنوعـــة، فبالنسبة لنص المادة 20 مكرر (الفرض الضريبي هو التحقيق المصوب، أما الحكم الضريبي هو تكليف أعوان الإدارة الجبائية بذلك، لكن المادة تضمنت بخصوص التحقيق في مقاطعها عدة قيود نعتبرها كفروض جديدة ولكل قيد حكم متعلق به، مثل الشروع في التحقيق يجب أن يكون بعلم المكلف ويترتب على مخالفة ذلك بطلان إجراء التحقيق،...) وبالتالي نص المادة هنا يجمع العديدة من القواعد الضريبية الإجرائية، ويمكن أن نعتبر هذا النص كله يعبر عن جملة تشريعية واحدة وكلما يتعلق بالتحقيق ووجوب العلم به قيودا للفرض، أما الحكم فهو إجراء التحقيق من حيث طبيعته هل هو وجوبي أم جوازي، وما هي شروط صحته من عدمها، وبالنسبة للمادة 38 مكرر1 (الفرض الضريبي هو الديون المعلقة بالتركة من حيث طبيعتها، أما الحكم الضريبي هو وسائل إثباتها والقيود الواردة على ذلك لفائدة الإدارة الضريبية).

أما بخصوص عناصر القاعدة الضريبية الموضوعية، فهناك العديد من النصوص التي تجتمع فيها عناصر القاعدة، نذكر منها المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي جاء نصها أنه: "تؤسس ضريبة وحيدة سنوية على دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى بالضريبة على الدخل الإجمالي، تفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة، المحدد وفقا لأحكام المواد (85) إلى (98)."، فالواقعة المفترضة هي تأسيس ضريبة تسمى بالضريبة على الدخل الإجمالي أما الحكم القانوني فهو فرضها على المكلف بها المحدد بالمواد من (85) إلى (98)، وعلى نفس السياق (سياق الجمع لعناصر القاعدة) جاءت المادة الثانية من قانون الضرائب غير المباشرة، والمادة الأولى من قانون الرسوم على رقم الأعمال التي جاء نصها بأنه " تخضع للرسم على القيمة المضافة: 1- عمليات البيع.... ويطبق هذا الرسم أيا كان: الوضع القانوني للأشخاص الذين....2- عمليات الاستيراد."، فالواقعة هي تأسيس رسم (ضريبة) القيمة المضافة، والحكم فرضها على أنواع عمليات، وأوضاع أشخاص، وعمليات الاستيراد.

وعموما، فإن تجميع عناصر القاعدة في نص واحد هو الأساس في النصوص القانونية، حيث يقتضي تأكيد الارتباط المنطقي والزمني، فالأول يعني ترابط عنصري القاعدة منطقيا، هو أن يكفل عنصر الحكم أو الجزاء الالتزام بعنصر التكليف والفرض فيكون احدهما سببا والأخر نتيجة، بينما يعني الارتباط الزمني هو توافر عنصر الفرض قبل عنصر الحكم، وإن كان هذا الارتباط الزمني هو ارتباط عملي في أصله إذ بالفعل لا يعقل أن نضع حكما وما لم نوضع الفرض أو التكليف القانوني المرتبط به، وبالتالي يستوجب الحال وضع هذه العناصر في النص على شكل التتابع بينهما، إلا أن هذا غير مجسد في كثير من القواعد الضريبية، والتي عادة ما تبدأ بالحكم قبل الفرض منها أحكام المواد السابق ذكرها.

ب- حالة توزيع عناصر القاعدة الضريبية: قد يأتي النص الضريبي مشتملا على عناصر القاعدة الضريبية على غرار النص القانوني وهذا هو الأصل، لكن قد لا يستغرق نص واحد كل القاعدة الضريبية وهذا ما يطرح فكرة توزيع عناصرها على أكثر من النص، وسنتعرض لذلك فيما يلي[1]:

ب/1- توزيع القاعدة الضريبية على أكثر من نص قانوني: يعني توزيع عناصر القاعدة الضريبية وضع كل منهما على حدا، أو بمعنى أخر وضعهما في أكثر من نص قانوني، وهذا يعني بمفهوم أخر كذلك تجزئتهما أو تقسيمهما على نصين مختلفين، وهذا خلافا لحالة التجميع التي يكون فيها النص

[1]- تحقق فكرة توزيع عناصر القاعدة الضريبية على أكثر من النص مرونة لهذه القاعدة، ووسيلة للتخلص من ثقل وتعقيد هذه العناصر، فما يلاحظ في القانون الضريبي، أن التشريعات تحتاج إلى كم هائل من المواد حتى تصل إلى قاعدة كاملة العناصر، وهذا الكم يرجع إلى كثرة عناصر الضريبة في حد ذاتها، من فرضها، وأساسها، وأسعارها، وحدثها المنشئ، وكيفيات تصفيتها وهكذا، بل أن تحديد وعاء الضريبة وحده، يحتاج إلى تفصيلات دقيقة من المشرع، ويحصر هذا الأخير أن يقع عليه وحده عبأ تحديد كل صغيرة وكبيرة، إجمالا وتفصيلا لكل شأن الضريبة تقيد بمبدأ قانونية الضريبة، وبالتالي يكون توزيع عناصر القاعدة الضريبية أكثر من ضرورة للمشرع، وسنرى نطاق حكم مبدأ قانونية الضريبة في الفصل الثاني من هذا الباب، ونستخلص مدى العبء الذي يقع على المشرع من أجل ضبط قاعدة الضريبة.

مستوعبا تماما لكل القاعدة القانونية كما سبق توضيحه، ولئن كان هذا الوضع الأخير هو الوضع الطبيعي، إلا أن تعقيد القاعدة الضريبية كما قلنا سلفا جعل من الضروري احتياجها لأكثر من النص لوضع عناصرها، ولقد ظهرت هذه التقنية في الصياغة أكثر انسجاما ووضوحا في القاعدة الجنائية، وسار القانون الجبائي على هذا النهج، فنجد على سبيل المثال أن أكثر قواعده جاءت على هذا النوع من الصياغة، فالمادة (24) من قانون التسجيل جاء فيها "إن الرسم يصفى على المبلغ الكلي للحصص المنقولة والعقارية بعد طرح الخصوم بالنسبة لعقود تكوين الشركات أو تمديدها أو دمجها لا تتضمن نقلا للأموال المنقولة أو العقارية بين الشركاء أو الأشخاص الآخرين"، فالملاحظ أن نص هذه المادة لا يستقيم إذ أين هنا حكم القانون الجبائي عليها، وبعبارة أقرب أي قيمة هذا الرسم وطبيعة إعماله، لكن حينما نلحق هذا النص بنص المادة (248) من نفس القانون، يتضح تحديد الحكم والجزء وكيفيات تغيره حسب الحالة، ومن قبيل ذلك على سبيل المثال أيضا المادة الأولى من قانون الطابع التي جاءت: "إن رسم الطابع هو الضريبة المفروضة على جميع الأوراق المخصصة للعقود المدنية والقضائية وللمحررات التي يمكن أن تقدم للقضاء"، لكن هذا النص لا يعطي مدلول تام لضريبة لرسم الطابع بل يجب أن نبحث عن الجزاء أو الحكم هو مكرس بنص المادة (03) من نفس القانون التي جاء نصها على انه " يؤسس طابع خاص لكل نوع من الورق"، لكن توزيع عناصر القاعدة إلى نصوص يتطلب توفر جملة من الشروط وهي:

– وجود نصين يحتويان عناصر القاعدة الضريبية.

– أن يكون النصين قانونيين وهذا تطبيقا لمبدأ قانونية الضريبة الذي سنراه في الفصل الثاني من هذا الباب.

– أن يكون على الأقل أحد النصين جبائي.

– أن يكون النصين متزامنين (احتراما لمبدأ التزامن السابق ذكره في عناصر القاعدة)، خاصة أن ذلك له ارتباط مباشر بمبدأ سريان القاعدة من حيث الزمن.

ب/2–القاعدة على بياض: يقصد بالقاعدة على بياض، أن يصدر النص القانوني متضمنا جزاء أو حكما هو على حالات أو وقائع أو أوضاعا لم يتم صدورها بعد، وهذا الحال يعني أن حكم القاعدة يصدر بينما فرضها لم يصدر بعد إنما من المزمع إصداره لاحقا[1]، وهذا ما تختلف به القاعدة على البياض مع توزيع عناصر القاعدة على نصين، إذ في هذه الحالة الأخيرة تكون النصوص متزامنة، أي سارية المفعول مع بعضها، خاصة أنه في الغالب تكون هذه النصوص مدرجة معا ضمن قانون واحد، كما رأينا في الأمثلة السابقة، لكن القاعدة على بياض يكون فرضها لم يصدر بعد لحظة صدور حكمها،

[1]- الدكتور عصام عفيفي عبد البصير، تجزئة القاعدة الجنائية دراسة مقارنة في القانون الوضعي والفقه الجنائي الإسلامي، مرجع سابق، ص106، ورغم أن البعض رأى بأن البياض يتعلق بأحد شقي القاعدة سواء أكان الفرض أو الحكم، لكن يبدو الرأي الصائب هو وجود حكم دون وجود حالات ينطبق عليها بعد، هذه الأخيرة التي تكون عادة جزء من مواضيع قانونية خاصة، وبالتالي لا يجوز استعارتها في نصوص الضريبة، أنظر أيضا، الدكتور احمد خلف حسين الدخيل، مرجع سابق، ص125.

وهذا الأسلوب معمول به كذلك بكثرة في النصوص الضريبية، إذ نورد أمثلة على ذلك، المادة (256) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تنص على انه: "يؤسس الرسم العقاري على الأملاك المبنية تبعا للقيمة الإيجارية الجبائية المحددة حسب المتر المربع، وحسب المنطقة والمناطق الفرعية.

ويحدد تصنيف البلديات حسب المناطق عن طريق التنظيم"، فالملاحظ من هذه المادة أنها بالفعل وضعت الحكم الذي هو تأسيس للرسم العقاري، لكنها تخلت على تحديد المناطق والمناطق الفرعية ليكون لاحقا عن طريق التنظيم، والذي كان لاحقا بموجب القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 24 مايو سنة 1994، ولمثل ذلك كانت المادة (36) الفقرة الثانية، وكذلك المادة (348) من قانون التسجيل التي تنص على أنه: " أن الحالة التي نص عليها بموجب أحكام هذا القانون بان العقد يجب أن يسجل مجانا، فأنه يمكن إلغاء هذا الإجراء بموجب مرسوم يتخذ بناء على تقرير وزير المالية.

وان الدفع نقدا لرسوم الطابع والتسجيل، يمكن أن يحل محله التسجيل على الحساب وذلك ضمن شروط محددة حسب نفس الإجراء."، فالملاحظ أن النصوص السابقة كلها قد أعطت أحكاما بينما أرجأت الحالات المتعلقة بها إلى نصوص لاحقة، مما يفيد أن القاعدة هنا على بياض، والسؤال الذي يطرح في هذه الحالة هو كيفية تكملة القاعدة، وهذا ما نراه فيما يلي:

ب/3-النص المكمل للقاعدة الضريبية: لا يمكن أن نحتاج إلى تكملة القاعدة الضريبية إلا تلك الموصوفة على بياض، والتي ينتظر أن تكمل بنص لاحق، لكن ما طبيعة هذا النص وما نوعه، الأكيد أن مبدأ القانونية، المنصوص عليه ضمن نص المادة (78) من الدستور السابق ذكرها، يستوجب بالضرورة أنه لا ضريبة إلا بقانون، مما يعني أن النص اللاحق لا بد أن يكون قانونا للحفاظ على هذا المبدأ، لكن هل يتطلب الأمر بالضرورة أن يكون القانون ضريبيا، ويبدو أن ذلك ليس ضروريا، طالما أن العديد من النصوص القانونية الخاصة التي تقترن مواضيعها بالضريبة، خاصة منها المتعلقة بالاقتصاد وبالتالي يمكن أن تضمنها الحالات والوقائع التي تكمل القاعدة على بياض، لكن ما يقال بشأن التنظيم، فالملاحظ أن النصوص المذكورة على سبيل المثال في القاعدة على بياض حددت كلها أن النص اللاحق هو ضمن التنظيم، وهنا يرى البعض أنه لا ضير من ذلك طالما أن مبدأ الضريبة بقانون، قد تحقق في نص القانون الذي تضمن الحكم والذي بحكمه تم تفويض السلطة التنفيذية لإصدار نص تنظيمي لتكملة القاعدة[1]،

ثانيا- طبيعة القاعدة الضريبية: الأكيد أن القاعدة الضريبية لا تختلف كما قلنا عن باقي القواعد من كونها تشريع مكتوب ويخضع لجملة من التدابير حتى يتجسد كقانون، لكن هذا لا يحول بينها وبين أن تكتسب طبيعتها الخاصة، خاصة أن التقسيم التقليدي لقواعد القانون يميز بين قواعد عامة وقواعد خاصة،

[1]- جاء قضاء المحكمة الدستورية العليا في مصر، أن المقصود بعبارة "بناء على قانون" هو توكيد على ما جرى به العمل في التشريع من أن يتضمن القانون ذاته تفويضا إلى السلطة التنفيذية بسن اللوائح، انظر، الدكتور عصام عفيفي عبد البصير، تجزئة القاعدة الجنائية دراسة مقارنة في القانون الوضعي والفقه الجنائي الإسلامي، مرجع سابق، ص115.

ويحتكم في ذلك إلى معايير تتوزع بين المعيار العضوي والمعيار المادي، بين المصلحة العامة والمصلحة الخاصة، لكن تداخل هذه المعايير يجعل للقاعدة ذاتية خاصة، فما هي إذا ذاتية القاعدة الضريبية، وما هي دلائل ذلك ونتائجه، وهذا ما سنراه في النقاط الآتية:

01- ذاتية القاعدة الضريبية: لقد انبرى الفقه في كثير من مسائله بل أهمها في تحديد طبيعة القواعد القانونية، وخاصة أولئك الذين مازالوا يعتقدون بوجود نوعي القاعدة، العامة والخاصة، ولا يخلو السجال هنا فيما يتعلق بطبيعة القاعدة الضريبية، فقد انقسم الرأي بين هؤلاء حولها، فيما يلي:

أ- القاعدة الضريبية قاعدة عامة: يرى أنصار هذا الرأي أن هناك العديد من المميزات الرئيسية تجعل من القواعد الضريبية قواعد تابعة للقانون العام، وهي مميزات غالبة، منها على الخصوص، أن هذه القواعد مصدرها القانون، وليست الإرادة، وأن أحد أطرافها هي الدولة ممثلة في الإدارة الضريبية[1]، وما يؤيد ذلك هو أن التشريع الضريبي يمثل جزء لا يتجزأ من التشريع المالي، الذي يعنى موضوعه بمالية الأشخاص العامة وبالأخص الدولة، وهنا يلاحظ أن الجزء الأول من قوانين المالية المقارنة والقانون الجزائري، يضم دائما النصوص الضريبية بوصفها أهم جزء من أجزاء التوازن المالي ووسائله[2]، مما يفيد أن المشرع يضع هذا القانون كجزء لا يتجزأ من قواعد القانون المالي التي تمثل أحد الأجزاء الأربعة للقانون العام[3].

ب- القاعدة الضريبة قاعدة خاصة في موضوعها: يستند هذا الفريق في تبريره بأن القاعدة الضريبية قاعدة خاصة إلى موضوع الضريبة في حد ذاتها، فهو يرى أن الضريبة تستند تماما إلى قواعد القانون الخاص، ففرض الضرائب يكون على حقوق الأفراد سواء كما هي في الضرائب المتعلقة برأس المال، أو الثروة، أو حين انتقالها وتحولها بشكل من أشكال التصرف القانوني أو الوقائع القانونية، وهنا تكون حقوق التسجيل، أو بشكل عمل مدني أو تجاري وهنا تكون ضرائب تتعلق بالدخل، وهكذا، فكل الضريبة تتعلق بقواعد القانون الخاص، (المدني، التجاري، العقاري، العمل، الأسرة ....)، وفي ذلك يبرر أصحاب الرأي أن الفرض القانوني للقاعدة الضريبية، أو شقها الأول هو من نتاج القانون الخاص، ولا يمكن فهمه أو تفسيره، إلا بالإحالة إلى كلما ما يتعلق بذلك ضمن القانون الخاص، بل حتى المنازعات هناك جزء منها ينظر فيه أمام القضاء العادي وليس الإداري في بعض القوانين المقارنة مثل الرسم على القيمة المضافة، وحقوق التسجيل، بل حتى الضرائب غير المباشرة كلها[4]، وهذا الرأي نشير أنه من أقدم الآراء الفقهية حول القاعدة الضريبية[5].

---

[1]- الدكتور أحمد خلف حسين الدخيل، مرجع سابق، ص30.
[2]- القانون 84-17، مرجع سابق، المواد 13، 67.
[3]- الدكتور أنور سلطان، مرجع سابق، ص 41-45.
[4]- دكتور مجدي الشامي، المنازعات الضريبية بين اختصاص القاضي العادي والإداري في القوانين المصرية والفرنسية، الطبعة الأولى، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، 2016، ص166، 167.
[5]- الدكتور أحمد خلف حسين الدخيل، مرجع سابق، ص29.

ج- الاستقلال التام للقاعدة الضريبية: يرى فريق ثالث أن القاعدة الضريبية تستطيع من خلال ذاتيتها المستقلة والمتميزة عن كل القانون العام والقانون الخاص أن تجد لنفسها نطاقا مميزا في فرضها وحكمها معا، ولا يحتاج بذلك إلى أية استعانة بالقواعد العامة، والقواعد الخاصة، ويؤسس هذا الفريق رأيه على استقلالية التشريع الضريبي تماما في مبادئه الموضوعية والشكلية وإعداده وتقنياته، وتطبيق أحكامه، وبالتالي يستطيع هذا التكامل أن ينضج شقي القاعدة الضريبية (الفرض والحكم) ولا تفسر وتكيف إلا من خلالها، ولا حاجة لها بباقي القواعد، وبالتالي فهذا الرأي يرفض أي تتداخل أو تكامل بين القواعد القانونية، ويرفض حتى مبدأ الإحالة بينها[1].

د- تكامل النظام القانوني وذاتية القاعدة الضريبية: يرجع أصحاب هذا الرأي إلى مبدأ التوفيق بين كل ما سبق، فهو يعترف بذاتية القاعدة الضريبية، لكنه بالمقابل يسند هذه الذاتية إلى النظام القانوني ككل سواء القواعد العامة أو القواعد الخاصة، وذلك من خلال الربط بينها وبين هذه القواعد دون تمييز عن طريق التكامل والتعاون والإحالة والتفسير، على إلا يمس ذلك بخصوصيتها التي تتمثل في المبادئ والأهداف التي أدرجت ضمنها على شكل تشريع تارة، أو التي استخلصها الفقه والقضاء تارة أخرى، ولكن مبدئيا يرى هذا الفريق أن القاعدة الضريبية تعد جزء لا يتجزأ من قواعد القانون العام في أصلها[2]، من قبيل هذا نرى في التشريع الضريبي الجزائري أن الضريبة على الدخل الإجمالي في شكل أجور مثلا تتعلق بكل من الموظف العام الذي يحكمه قانون الوظيفة العمومية والذي هو جزء لا يتجزأ من القانون الإداري، وبين العامل الذي يخضع لقواعد قانون العمل، فكلاهما مطالب بمادة ضريبية واحدة هي الضريبة على الأجر.

ونرى كخلاصة لذلك، أن هذا الرأي هو الأقرب لصواب، لأنه اتسع ليشمل كل حجج الآراء السابقة، واتسع ليشمل مبادئ النظام القانوني ككل التي تأتي قواعده لتحدث انسجاما وتوافقا وتكاملا ككتلة واحدة تسعى لغاية واحدة، بينما نوافق الرأي كذلك بأن القاعدة الضريبية هي قاعدة عامة وليست خاصة سواء في مصدرها، أو تصنيفها التشريعي، أو في التزامها ودينها وطرق تحصيله، حتى ولو استندت في وعائها إلى الحقوق الخاصة للأفراد، ونرى بعض الخصوصية المكونة لهذه الذاتية فيما يلي:

02- معالم ذاتية القاعدة الضريبية: تتجسد معالم الذاتية في جملة من المبادئ التي تفرض نفسها على المخاطبين بها، وتفرض آثارها ونتائجها عليهم، ونذكر بعضها في النقاط التالية:

أ- القاعدة الضريبية آمرة: الأصل أن قواعد القانون العام كلها آمرة، لأنها جزء من النظام العام، ومسند هذا الحكم هو مبدأ قانونية الضريبة في حد ذاته، إذ لا مجال فيه لترك الاتفاق بين المكلف بالضريبة والإدارة المالية التي هي هنا جزء من العلاقة الضريبية عليها التزامات مصدرها القانون، حالها كحال المكلف بالضريبة الطرف الآخر، مع التزامات الغير في العلاقة الناشئة عن الضريبة، وهم المأمورين

[1]- الدكتور أحمد خلف حسين الدخيل، مرجع سابق، ص30.
[2]- المرجع السابق، ص31.

بالتحصيل والحفاظ على مصدر الضريبة وتحصيلها من المنبع وغيرهم، بل حتى أن بعض الفقه استنادا لكون القاعدة هنا تسري على الجميع، ينفي مبدأ المصالحة الضريبية لكونها تخرق بأمرية القاعدة الضريبية ومبدأ قانونيتها، والقاعدة الآمرة هي التي تستند في أساسها للصلة المباشرة بالمجتمع والمصلحة العامة له، وتستمد قوتها الملزمة منه، فلا يجوز مخالفتها، وهذه الإلزامية تكون في مواجهة كل من السلطات العامة والأفراد معا[1]، إذ أن هذه القاعدة تتسم بالصرامة وحتى جمود الصياغة، فلا اجتهاد فيها لأي كان، حتى القاضي الذي ينبغي أن يتقيد في تطبيقها بحرفيتها، وضيق اجتهاده في تفسيرها إلى حد كبير جدا.

ب- القاعدة الضريبية تحقق فكرة الملائمة بين السلطة والحرية: المقصود بالملائمة أن يكون هناك توازن بين فرض الضريبة والإعفاء منها، ذلك أن الفرض فيه إرهاق وتسلط على الحقوق والحريات الأساسية للأفراد لفائدة الخزينة العامة، وتكوين الإيرادات العامة لملاحقة الإنفاق العام، بينما الإعفاء فيه مساس بمبدأ التضامن لتحمل هذه الأعباء العامة، وهنا يحتم هذا التوازن وجود وازع لتحقيقه، هو حصر اختصاص شؤون الضريبة لسلطة يختارها الأفراد وهي السلطة التشريعية، التي تجمع بين مصلحتهم بوصفها منتخبة، ومصلحة الدولة بوصفها مؤسسة من مؤسساتها.

ج- القاعدة الضريبية مؤسسة على قواعد الضريبة: لا يمكن أن تصدر القواعد الضريبية بدون أن تخضع في عناصرها إلى أسس ومعايير محددة، وأهم هذه المعايير هي اليقين والعدالة، والملائمة في الدفع والاقتصاد في التحصيل، وبدونها تنحرف القوانين الضريبية عن أهدافها وتحقق نتائج عكسية، وهي نفس المبادئ التي تنشأ منها المادة في حد ذاتها وتسمى بالعلم، وسوف نرى مكوناتها وأبعادها عند التطرق للجانب الموضوعي للقاعدة الضريبية لاحقا.

د- القاعدة الضريبية من النظام العام: لا يمكن أن نحدد ما المقصود بالنظام العام بشكل جامع ومانع، ذلك أن النظام العام شمل في جزئه الهام قواعد القانون العام بصفة عامة، سواء تلك المتعلقة بالقانون الدستوري أو تلك المتعلقة بالقانون الإداري وهكذا، ومنها القواعد المتعلقة بالنظام المالي للدولة، كما قد يشمل ويمتد إلى القانون الخاص في بعض جوانبه التنظيمية، مثل الجنسية، والحالة المدنية وغيرها، المهم أن هذه تعتبر تطبيقات متعددة وتختلف من زمان إلى أخر كما قد تختلف من دولة إلى أخرى، لكن ما قد يجمع هذه التطبيقات كلها هو المصلحة العامة للمجتمع سواء أكانت سياسية أم اجتماعية أم اقتصادية أم أدبية[2]، وعلى ذلك تعتبر قواعد الضريبة جزء لا يتجزأ من النظام العام، حيث لا يجوز أتفاق الأفراد على مخالفتها، وتغيير أحكامها، ويترتب على المساس بها عقوبات صارمة مرتبطة بما يسمى بعقوبات مخالفة التشريع الضريبي.

[1]- الدكتور أنور سلطان، مرجع سابق، ص52.
[2]- المرجع السابق، ص54.

ثالثا- أشكال القاعدة الضريبية: نجد الكثير من أنواع القواعد ضمن القانون الضريبي، فهي تختلف بحسب موضوعها، كما تختلف بحسب استقلاليتها وتميزها عن باقي القواعد، كما نجد بعض القواعد المفسرة والمكملة لأحكام القواعد المستقلة، لذا نميز هذه القواعد على النحو التالي:

01- من حيث المضمون: تتنوع قاعدة الضريبة من حيث مضمونها إلى قواعد موضوعية تأسيسية، وقواعد إجرائية، ونشير هنا أن المشرع قد اعتمد على نظام التفرقة بين القوانين التي تضم هي القواعد حسب نوعها، فبعد أن كانت كل هذه القواعد مجمعة ضمن أحكام الأوامر الخمسة الصادرة بتاريخ: 09-12-1976 المعدلة والمتممة[1]، أحدث المشرع بموجب أحكام القانون رقم01-21 المؤرخ في:29-12-2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 قانونا جديدا سمي بقانون الإجراءات الجبائية، وتم بموجبه تجميع كل القواعد الإجرائية[2]، وأصبح بالتالي النظام القانوني هنا موزع إلى نوعين من القواعد، حسب المضمون وهما:

أ- قواعد موضوعية: وهي كل القواعد التي تؤسس للضريبة، بدء من فرضها والإخضاع لها وتحديد نطاقها، أو ما يسمى بتحديد المادة الضريبة، ثم حدثها المنشئ، ثم أساس تقديرها، والرسوم والأسعار المطبقة عليها، ثم حسابها وتصفيتها، ثم قواعد تحصيلها، فضلا عن كل ما يتعلق بتعديلها أو الإعفاء منها، وبالتالي تتميز هذه القواعد بالاستقلالية[3]، فهي لا تحتاج إلى قواعد أخرى، مثالها القاعدة التي جاءت على ذكرها المادة (225) من قانون التسجيل التي تنص على أنه: "يخضع نقل الديون والتنازل عنها وتحويلها بمقابل لحق قدره 1 بالمائة."، وكذا المادة (220) من قانون التسجيل التي تنص على:"أن الإيجارات العمرية أو ذات المدة غير المحدودة لأموال عقارية تخضع لنفس الحقوق والرسوم المطبقة على نقل ملكية الأملاك المتعلقة بها بعوض".

وعموما فإن الضرائب في التشريع الجزائري تنقسم إلى المحاور الكبرى السابق ذكرها، وهي خمس محاور ضرائب مباشرة ورسوم مماثلة، رسوم على رقم الأعمال، والضرائب غير المباشرة، وحقوق التسجيل، والطابع، وكلها، ضرائب معمول بها في الجزائر منذ 1975 إلى يومنا هذا، مع العديد من الإصلاحات والتغيرات التي تعلقت بمضمونها[4].

ب- قواعد إجرائية: هي تلك القواعد التي تتعلق بالأنظمة الجبائية المقررة للمكلفين بالضريبة من أجل التعريف بأسس الضريبة الخاضعين لها، وكذا الرقابة التي تمارسها الإدارة الجبائية للتأكد من حصر

---

[1]- وهي كل الأوامر 76-102 المتعلق بقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، و76-103 المتعلق قانون الرسوم على رقم الأعمال، و76-104 المتعلق بقانون الضرائب غير المباشرة، و76-105 المتعلق بقانون التسجيل، و76-106 المتعلق بقانون الطابع، وهذه الأوامر تمت الموافقة عليها بموجب الأمر رقم 75-87 مؤرخ في 30 ديسمبر 1975 ويتضمن الموافقة على القوانين الجبائية، ودخلت حيز التطبيق بأثر رجعي ابتداء من تاريخ 05 يوليو 1975، أنظر، ج ر عدد 104.

[2]- قانون رقم01-21 مؤرخ في29-12-2001 متضمن قانون المالية لسنة 2002، ج ر عدد 79 .

[3]- الدكتور أحمد خلف حسين الدخيل، مرجع سابق، ص38.

[4]- الدكتور أنور سلطان، مرجع سابق، ص39.

الوعاء الضريبي وضبطه، وكيفيات وقواعد ممارستها والآثار المترتبة عن مخالفتها، ضبط المنازعة الضريبية قواعد سيرها والتحقيق فيها وطرق تسويتها، وكذلك منازعة التحصيل التي تنشأ بالاعتراض عن عمليات التحصيل الجبري، والمتابعات المقررة له، والضمانات المقررة لكل من الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة، ومن أمثلتها المادة (45) من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على:"يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات المنصوص عليها في المواد المذكورة أدناه"، فهذه المادة تنص على قاعدة إجرائية مفادها البحث والتحري من طرف أعوان الإدارة على ما يمكن أن يؤسس لوعاء محتمل لم يصرح به، أو حتى التأكد من صحة أو عدم صحة التقديرات التي تقدم بها المكلف بالضريبة.

ويمكن حصر الإجراءات الجبائية في القانون الجزائري، في أربع محاور رئيسية، المحور الأول مخصص للمكلف بالضريبة، يحدد له النظام الواجب عليه للتصريح بالضريبة وخياراته في ذلك، وما يجسد ذلك من وثائق شكلية، وآجال إيداع هذه الوثائق، وكيفيات التصريح، أما المحور الثاني، فيتعلق بسلطة الإدارة الضريبية في حق الرقابة الجبائية وحق الإطلاع على كلما يتعلق بها، مع سلطتها في تعزيز قيم الضريبة وذلك بتعديل الوعاء الضريبي، وضمانات المكلف في ذلك، أما المحور الثالث، فيتعلق بشروط منازعة الضريبة والإعتراض على التحصيل أمام الإدارة ولجان الطعن، أما المحور الرابع فيتناول المنازعة الضريبية أمام القضاء الإداري.

02- من حيث الدرجة: تتنوع قواعد التسجيل من حيث الدرجة إلى قواعد درجة أولى، وقواعد درجة ثانية، وبخصوصه فإن:

أ- قواعد درجة أولى: هي تلك القواعد التي تستقل بذاتها وتكتمل عناصرها، فهي لا تحتاج إلى ما يكملها أو ينفذها، ومثال ذلك أن كل قواعد فرض الضريبة، وتعديلها وجبايتها والإعفاء منها فهي قواعد مستقلة أي قواعد درجة أولى فهي محكمة بمبدأ قانونية الضريبة الذي سوف نرى مضمونه ومقتضياته لاحقا، ومن أمثلتها في قواعد حقوق التسجيل، القاعدة التي يتضمنها نص المواد 271، 248 من قانون التسجيل[1]، والأولى تتضمن إعفاء الدولة من رسوم التسجيل، بينما الثانية تتضمن الإخضاع الضريبي على عقود الشركات كما سبق أن ذكرنا أعلاه، ولقد رأينا سابقا، أن القواعد القانونية ليست كلها تحمل الفرض القانوني (التكليف) والحكم القانوني (الجزاء)، فهذا النوع من القواعد وحده يسمى القواعد المستقلة أو القواعد من الدرجة الأولى وهو الذي يسعى المشرع إلى تجسيده بل هو غايته، لكن لا بد من وجود

[1]- تنص المادة 271 من قانون التسجيل على أنه: " تعفى الدولة من جميع حقوق التسجيل فيما يخص العقود المتعلقة بالمبادلات وعمليات الشراء والتنازل عن الأموال من كل نوع وكذلك المتعلقة باقتسام هذه الأموال مع الخواص."، فهذه المادة واضحة أنها مكتفية بذاتها ومستقلة عن غيرها وهي تضم عناصر القاعدة التي فرضها التصرفات التي موضوعها أموال الدولة، أما حكمها فهو إعفاء الدولة دون أطراف التصرف الأخرى من حقوق التسجيل المقررة على هذه التصرفات.

قواعد أخرى تعتبر قواعد إسناد للنوع الأول، منها ما يعرف ويفسر، ومنها ما يقيد، وغيرها كما سنرى في تعريفها الأتي:

ب- قواعد درجة ثانية: هي تلك القواعد التي تعتمد على غيرها من القواعد لتنفيذها فهي لا تنفذ بصورة مستقلة، وتتعدد صورها من مكملة أو مفسرة، أو متممة أو موضحة لقاعدة أخرى مستقلة، وتسمى كذلك بالقواعد التابعة، ومن أمثلتها في قواعد الضريبة، القاعدة التي تضمنها نص المادة (52) التي لم ينص المشرع فيها على المعايير التي يمكن أن تقيم بها المادة الخاضعة للضريبة كأساس جبائي بل تركها لتكملة أو لنص تنفيذي ليحددها، وكذلك القواعد التي تفسر لنا العناصر الجوهرية للوعاء، حيث نجد مثلا المادة (10) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تحدد لنا ما هي مكونات الربح والدخل الخاضع للضريبة، ثم تحدد لنا كيف نتحصل على الدخل الإجمالي الصافي عن طريق تحديد كل مداخيل كل صنف من أصنافه المكونة له، والأعباء التي تخصم من هذه المداخيل ثم توضح المواد (11) إلى (76)، والمادة (85) من نفس القانون كيفيات ذلك، فهذه كلها قواعد تكميلية تحدد لنا وعاء ضريبة الدخل الإجمالي، وكذلك المواد (139) إلى (147 مكرر) من نفس القانون تحدد كيف يتم ضبط واستخلاص الأرباح الخاضعة لضريبة أرباح الشركات، وعموما، فإن هذا النوع من المواد هو أكثر القانون الضريبي الموضوعي، ونرى أن لهذه القواعد الطابع العام، فهي تتعلق بالأحكام العامة لتنفيذ القانون، من ذلك السريان من حيث الزمان والمكان، ومن حيث معايير التبعية وغير ذلك، ومن الأحكام الانتقالية التي تعدل أو تلغي أوضاع كانت سائدة وغيرها، وقد لا نجدها فقط في القوانين، بل تتعدى ذلك إلى الاتفاقيات الجبائية، فهذه الأخيرة معظم قواعدها قواعد درجة ثانية، فهي تفاضل بين أوضاع جبائية للبلدين فتزيح في بعضها قانون بلد لصالح قانون بلد أخر، ثم تعطي له أفضلية التطبيق في مقابل الجزء الأخر على أوضاع جبائية أخرى، فقواعد الاتفاقيات الجبائية تستند تماما إلى فكرة القواعد من الدرجة الثانية في معظمها فهي تحدد الأشخاص محل التطبيق والتعريفات المختلفة، ثم تعطي حلولا لتفادي الازدواج الضريبي، مع بنود تطبيق وسريان ، وكيفيات إنفاذ، وانقضاء، لكونها ليست بنود ضريبية موضوعية، بل تستمد موضوعها من القوانين الضريبية للبلدان المتعاقدة[1].

الفرع الثاني: خصائص القاعدة الضريبية وسريانها

لا تختلف خصائص القاعدة الضريبية في إطارها عن خصائص باقي القانون، لكن وجدنا أن مناقشتها والتعرف عليها يطرح نفسه على الباحث، خاصة أن من أهم مبادئ الضريبة هو قانونية الضريبة، كما أن سريان هذه القاعدة يختلف عن باقي القواعد بالنظر إلى المعايير التي يستند إليها القانون الضريبي، وعليه سنعرض كل من خصائص وسريان هذه القاعدة ضمن النقطتين التاليتين:

[1]- بوقروة إيمان، مرجع سابق، ص 53-60.

أولا- خصائص القاعدة الضريبية: إن وجوب فرض الضريبة والإعفاء منها، إنما يتطلب أن تفرغ في شكل قاعدة قانونية، ويجب أن تستوفي هذه القاعدة الخصائص التي تتوفر عليها القواعد القانونية بصفة عامة، من حيث:

01- العمومية والتجريد: من أهم الخصائص التي تمثل موضوع القاعدة القانونية، خاصيتي العمومية والتجريد، وحتى نتمكن من ضبطهما مع موضوع الضريبة، سنبدأ بتعريفهما، فخاصية العمومية تعرف بأنها:" يقصد بالعمومية أن تصاغ تلك القاعدة بصيغة تعميم تستوعب بها ما تواجهه من فروض وحالات غير متناهية، فلا تتناول بالذكر شخصا معينا باسمه، أو فعلا محددا بذاته، بل تحدد ما يجب تحققه من صفة في الشخص لتطبق عليه، وما يجب استيفائه في الفعل ليسري عليه مضمونها، فهي لا تستهدف في التطبيق شخصا بعينه، أو فعلا بذاته، بل تنطبق على كل من توافرت فيه شروط انطباقها."[1]، وبعبارة أخرى تعني العمومية تحديد شروط يحدد بموجبهم الشخص المخاطب بالنص، أو من ينطبق عليه حكم القاعدة، دون غيره، فهي لا تخاطب الفاعل القانوني بذاته، بل بالشروط المقررة بموجبها متى توفرت فيه، فالعمومية ترتبط بشروط الحكم، أما خاصية التجريد فتعرف بأنها:" ألا تبتغي القاعدة القانونية من وراء فرضها تنظيم علاقة، أو علائق معينة بالذات، بل يقصد بها تنظيم علائق نموذجية ذات طابع موحد وعام."[2]، وبعبارة أخرى، فخاصية التجريد ترتبط بعنصر الفرض القانوني، وينبغي صياغتها بطابع تجريدي تتخلص بموجبه من التفاصيل، وتكتفي بالخطوط العريضة والرئيسية حتى يمكنها أن تستوعب أكبر قدر ممكن من الحالات الواقعية التي تدخل ضمن نطاقها، وهذا ما يضمن استقرار القاعدة وإستمراريتها، ويؤكد مدى ملائمتها، لكن هل تتحقق في القاعدة الضريبية هاتين الخاصيتين بتعريفهما السابق؟

إن مخاطبة القاعدة الضريبية بحكمها للمكلفين بالضريبة عن طريق شروط محددة ومقررة بموجبها تتسم بالإبتعاد عن المخاطبة الذاتية، يجعل من خاصية العمومية متوفرة في القاعدة الضريبية ولا تحمل أي إشكال، فحتى بالنسبة لمسائل الإعفاءات الضريبية فأحكامها لا تعود لذوات الأشخاص المعفين، بل لأسس قرر عليها المشرع هذه الإعفاءات، إما جوانب اجتماعية، أو اقتصادية، أو حتى سياسية، وجوانب إنسانية وهكذا، وبالتالي فخاصية العمومية لا تطرح مشكلا بالنسبة للقاعدة الضريبية، لكن تحتاج خاصية التجريد إلى وقفة عند التطرق إليها بصدد القاعدة الضريبية، فهناك جملة من المتغيرات تفرض نفسها هنا، أولها أن قانون المالية الذي يتضمن نص الضريبة هو برنامج مالي حكومي سنوي، له أهداف مسطرة مسبقا، ولا يمكن معه أن نجد أوضاعا تتصف تماما بمعنى التجريد الحقيقي، حيث أن هذا البرنامج محكم بعدة متغيرات، بدء بأنه يتكون من جملة من المجاميع الكمية التي تشكل الإيرادات العامة والنفقات العامة، ومروره على البرلمان إنما للترخيص بتجسيد هذه المجاميع، ثم إن الإيرادات العامة محكمة أيضا

[1]- دكتور اكرامي بسيوني عبد الحي خطاب، المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية، المكتب الجامعي الحديث، 2012، ص142.
[2]- المرجع السابق، ص143.

بوجوب تحصيلها خلال السنة ذاتها طبقا لمبدأ من المبادئ الرئيسية للميزانية العامة وهو مبدأ السنوية، وإلا تم العدول عن الترخيص، كما أن البرنامج المالي يستند إلى محيط مالي واقتصادي واجتماعي، داخلي وكذا محيط خارجي، وهو رهين هذه التغيرات، خاصة المحيط الدولي (في بلادنا لهشاشة وضعها المالي والاقتصادي، ولخياراتها الاجتماعية)، ويبقى ذكر المصادر المالية للإيرادات العامة من قبيل التوازن المالي الذي يرتكز على البحث عن مصادر موارد للخزينة العامة، وبذلك تثار إشكالية الوقائع والأحداث والعلاقات النموذجية التي تشكل عنصر الفرض القانوني، في ظل فرض الواقع الراهن بشكل متسارع لنفسه على واضع النص الضريبي، وفي ظل خروج هذا النص من منحاه المعتاد ودخوله مقيدا بضوابط الميزانية العامة، ومن هنا يثار الخلاف بين عدة أراء بالنسبة لخاصية التجريد[1]، حيث يرى الفقه المصري بأن الميزانية العامة ليست قانون بالمعنى الموضوعي، فهي مجرد ترخيص وبالتالي فإرتباط القاعدة الضريبية به يفقدها خصائص القاعدة القانونية، بينما ير الفقه الفرنسي، ومنهم الفقيه –دوجي– بأن الضرائب يجب أن تدرج بطريقة معينة في قانون الميزانية السنوي، فإن لم يثبت على هذا النحو فإنه لا يمكن تحصيلها، بينما يرى رأي آخر بأن المركز القانوني للمكلف بالضريبة يتحدد بحسب قواعد قانون الضرائب في حد ذاته، وليس قانون الميزانية، بينما يؤذن هذا الأخير بتحصيلها سنويا، ويتجسد هذا التحصيل عن طريق الإجراءات التي تتم من طرف الإدارة وتمكن من تحديد المكلف وتحكم ربط الضريبة، وهي بذلك تستند إلى تطبيق القانون الضريبي، وقانون الميزانية العامة، بينما يرى فقه آخر، بأن وجود الضريبة وتحصيلها نابع من قانون الضريبة في حد ذاتها ولا يحتاج إلى الإستناد إلى قانون الميزانية العامة، ولا وجود لإرتباط بين تحصيل الضريبة والإيرادات العامة في الميزانية[2]، وفي تعقيبنا حول هذه الآراء، يبدو أن الرأي الأخير قريب من إعطاء الصورة الحقيقية لطبيعة القاعدة الضريبية خاصة في مسألة تحصيلها، فالتحصيل كما سبق ذكره هو عنصر جوهري من عناصر الضريبة ولا يمكن تصورها بدونه، لكن تقرير شروطه وضبطها، وبالتالي فهو شرط من شروط القاعدة القانونية المتعلقة بها لإكتمال حكمها، حيث يحدد بموجبه قانون الضرائب من هو المكلف بالضريبة، وهذا يوضح أن هناك فصل تام بين المقصود بتحصيل الضريبة، وتجميع الإيرادات، فالأول هو حكم قانوني محض لا يرتبط بآجال، لكن يمكن تعديله بموجب قوانين المالية سواء في كل سنة، أو في عدة سنوات وهذا التعديل ليس له علاقة بسنوية الميزانية، إنما علاقته بإرادة المشرع وتغير الحال، وفي غالب الأحيان لا تعدل شروط التحصيل العامة، وهذا ما سنلاحظه من خلال دراستنا هذه، لكن جمع الإيرادات العامة في كل سنة هو إذن بجمع المبالغ الكمية الواردة في وثيقة الميزانية على أرض الواقع، وليس إذنا لكيفية وشروط التحصيل التي لا تتأثر بهذه الوثيقة، ولأن الإيرادات العامة تقديرية، فحتى الإذن بجمعها لا يستوفي تمامه في أغلب

[1]- اكرامي بسيوني عبد الحي خطاب، المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية، مرجع سابق، ص-ص 144-145.

[2]- المرجع السابق، ص146.

الأحيان بل في كلها، كما نشير إلى أن السنوية قد تجد لها مكانا بشكل دوري في تحصيل الضريبة بحكم تحقق الواقعة المنشئة، وهذا أمر بديهي إذ لا يمكن مثلا فرض ضريبة الأرباح ما لم تنته السنة المالية، وبالتالي فهي جزء من عناصر الواقعة المنشئة وقد قررها القانون الضريبي، وليست جزء من التحصيل، وبالتالي حجة السنوية لا مكان لها، وتبدو خاصية التجريد متوفرة ضمن القاعدة الضريبية.

02- الاستقرار في القاعدة الضريبية: للاستقرار القانوني عدة معاني وصور ويختلف تعريفه باختلافها ويتعدد بتعددها، غير أننا نكتفي ببعضها لما يتوافق وقصدنا بالنسبة للقاعدة الضريبية، وعليه يمكن أن يعرف الاستقرار في القاعدة القانونية عموما بأنه: "أن تكون القواعد القانونية مؤكدة ومحددة في تنظيمها للمراكز القانونية وان تضمن تأمين النتائج، بحيث يستطيع كل فرد أن يتوقع هذه النتائج ويعتمد عليها."[1]، كما يعرف الاستقرار القانوني بأنه: " أن الاستقرار القانوني له معاني كثيرة ومتعددة ولكن أهم هذه المعاني معنى أصلي وأخر موضوعي، ويقصد بالمعنى الأصلي للاستقرار القانوني هو استمرار الحجة للقاعدة القانونية بصفة دائمة بحيث تظل القاعدة القانونية ملزمة للناس كافة في كل مكان وزمان، وفي المسائل التي لا يمكن ضبطها يجب أن تكون ملزمة على وجه الإجمال وعند التفصيل تختلف من حالة إلى حالة أخرى، ويقصد بالمعنى الوظيفي أو الواقعي للاستقرار المنطق العام للفكرة."[2]، ومن هذه التعريفات، نجد أن القاعدة الضريبية بوصفها قاعدة قانونية تقتضي بالضرورة الإستقرار، وحتى تضمنه يجب أن يكون لها حجة مستمرة وكافية وثابتة، وتستند في جوهرها إلى منطق فكرتها العامة، وبالتالي يفترض أن يلازم الإستقرار القاعدة الضريبية في كل جوانبها[3]، بدءا من ثباتها وإستمراريتها، ثم توفيقها في المحافظة على الأوضاع الظاهرة للمجتمع وتأمينها، ثم تحقيق غاية المشرع منها، وهي المحافظة على النظام الضريبي السائد والتحكم في أي خلل قد يصيبه، وهذه العناصر التي تمثل الاستقرار في القاعدة القانونية لها دلالات كبيرة أهمها تحقيق أهداف القاعدة وأمن آثارها، لذا سنرى من خلال هذه النقطة كيف تتحقق هذه العناصر ويكتمل مفهوم الاستقرار في القاعدة الضريبية عبر العناصر التالية:

أ- الثبات والاستمرارية: قد يبدو من الوهلة الأولى وبالعودة إلى طبيعة القاعدة الضريبية، انه لا يتاح لها مدى من الزمن يمكن أن تكسب فيه نوعا من الثبات ولو الثبات المفترض، ذلك أن التعديلات الموضوعية والمادية للقاعدة التي تكاد تحدث كل سنة أن لم نقل كل ستة أشهر بمناسبة قوانين المالية وقوانين

---

[1] - دكتور يس محمد محمد الطباخ، مرجع سابق، ص 24.

[2] - المرجع السابق، ص25.

[3] - قال ادم سميث: "إن علم الممول بالالتزامات الواقعة عليه علما قاطعا لاشك فيه من الأهمية بمكان، ذلك أن عدم الاستقرار في أي نظام ضريبي اشد خطرا من عدم العدالة في توزيع الأعباء الضريبية."، أنظر في ذلك، المرجع السابق، ص 24، ويؤكد الكاتب هنا أيضا على الارتباط الوثيق ما بين استقرار الأحكام الضريبية وثبات النظام الضريبي، ويقابل ذلك ما بين ثبات أحكام الزكاة وثبات نتائجها، حيث يقول: "ولا مشاحة في أن الاستقرار الضريبي مرتبط الارتباط كله باستقرار الضرائب، فكما أن استقرار المعاملات من شانه أن يؤدي إلى ازدهار الحالة الاقتصادية فكذلك الأمر بالقياس إلى الضرائب، فان كثرة التغيير الذي ينتاب الأحكام الضريبية، يفضي دون ريب إلى زعزعة الثقة، والشك في نيات المشرع، في الحقيقة، إن هذا الموضوع نظم تنظيما كاملا في الشريعة الاسلامية، وتجده واضحا في فريضة الزكاة، فتتجلى قاعدة الاستقرار، بأجل صورة في فريضة الزكاة، .... "، أنظر في ذلك أيضا، المرجع السابق، نفس الصفحة.

التكميلية لها تجعلها منعدمة للثبات والديمومة بل تجعل منها قواعد مؤقتة خاصة في ظل الأزمات والضائقة المالية، ذلك أن القاعدة الضريبية تمثل في قانون المالية وسيلة من وسائل التوازن المالي[1]، وهذا الأخير لا يحدث هكذا بشكل تلقائي بل يجب أن تتدخل الحكومة بسياساتها المالية المتعاقبة من اجل أن تحقق بها الإنفاق العام من جهة، ومن جهة أخرى، أن تحاصر بها العجز المسجل في ميزانيات الدولة ومن جهة ثالثة، أن تحقق أهداف اقتصادية وقائية من التضخم والبطالة وتحفز أنشطة اقتصادية أخرى مثل الاستثمار كما تحاول أن تحمي الطبقات الضعيفة في المجتمع ولا تؤثر في القدرة الشرائية للفرد حتى تبقي على الطلب العام قائما، لكل هذه المتغيرات بدء من المتغيرات المالية، ثم الاقتصادية، والاجتماعية فضلا على بعض الحماية التي تفرض على الدولة مثل حماية البيئة وتحقيق التنمية المستدامة، وكلها عناصر سياسة تدخل ضمن القاعدة الضريبية[2]، وتضيق أفقها، إذ قدر عليها أن تضمن الجزء الهام من وسائل التوازن المالي الذي تعول عليه الحكومة ويقره البرلمان ضمن قانون المالية من اجل تحقيق هذه الأهداف، هذا فضلا على أهداف أخرى، مثل استيعاب كل المتغيرات الخارجية مثل التغير في سياسة صرف العملة، والأسعار المرجعية لها، فضلا على التغير في الأسواق الدولية للمواد الأولية مثل النفط والغاز وتأثيرها على الوضع الداخلي برمته[3]، هذه المتغيرات المتسارعة فضلا عن سوء التقديرات الذي غالبا ما تقع فيه الحكومة، يجعل من الضريبة أداة تجارب وتؤثر بالضرورة على القاعدة التي تضمها من حيث الثبات، والاستمرارية، وينبغي هنا أيضا أن نميز ما بين الضريبة والقاعدة الضريبية، فالأهداف السابقة إنما تتعلق بالضريبة في حد ذاتها، بينما رأينا أن القاعدة تبقى قائمة بخصائصها، والتغير هنا لا يمس بالإطار العام لعناصرها، بل يمس بأثرها أكثر.

ب- الملائمة: يقصد بالملائمة استيعاب القاعدة القانونية في فرضها لعديد الظواهر التي تأتي لتأطيرها أي الظواهر موضوعها، أو بعبارة أخرى مدى المنطق العام للفكرة، فالقاعدة القانونية بصفة التجريد تتناول الوقائع والأحداث بصفاتها لا بذاتها، لكن التجريد لا يعني أن ينشأ القانون من فراغ، بل يجب أن تكون قبله دراسات وإحصائيات تستند إليها القاعدة، ويستوعب فرضها تأطيرها وتقديم الحلول لها، وبالتالي تبرز هنا الملائمة أي ملائمة القاعدة في فرضها وحكمها للواقع الاجتماعي حتى يسهل تطبيقها وتفضي نوعا من الاستقرار لوجودها، وتدخل هنا الملائمة التي تأتي بين القاعدة والواقع ضمن نطاق أوسع يسمى بنطاق السياسة التشريعية، التي تعبر عن مجمل الأفكار والمبادئ التي تؤسس القانون، وتحدد اتجاهاته

[1]- القانون رقم 84-17، مرجع سابق، المادة (67).

[2]- الدكتور رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة للطبع والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014، ص487 وما يليها.

[3]- تعتمد الجزائر في وضع ميزانيتها العامة السنوية على مؤشرين، الأول هو سعر البرميل المرجعي للنفط، وقد تم تقديره بسعر مرجعي هو 37 دولار للبرميل الواحد، والمؤشر الثاني هو سعر الدينار مقابل الدولار، وقد استقر الحال على معدل 70 دينار للدولار الواحد، انظر، التقرير السنوي لمشروع قانون المالية لسنة 2016، ص6.

وأهدافه وغاياته، وبذلك تسمى هي كذلك بعلم التشريع[1]، وتجدر الإشارة أن محددات الملائمة تنعكس في التوافق بين القانون والواقع، فهذا التوافق يستدعي مبدئيا التوافق بين نصوص القانون نفسها بحيث يجب أن تكون متناسقة وملتئمة، وتبتعد عن التضارب والغموض، وتكون جيدة الصناعة وتحقق مبدئي الوضوح والقابلية للفهم[2]، كما تبتعد عن تضخم النصوص والتسرع في انجازها، فهذا التضخم يتجسد في اتساع قاعدة مصدر التشريع ويصعب معه إتاحة علم الجميع به، وبالتالي لا يتحقق مبدأ عدم الإعذار بجهل القانون[3].

إن المرد إلى العناصر السابقة للاستهداء من خلالها عن مدى توفر الملائمة في القاعدة الضريبية، يجعلنا نقول أن مسألة السياسة التشريعية التي تقوم على كل من الأهداف المالية والأهداف الاقتصادية والاجتماعية وصعوبة التحكم فيها داخليا وخارجيا، تجعل من القاعدة محل اهتزاز مستمر، وبالتالي تغير دائم في تعديلها أو حتى العدول عنها واستحداث غيرها، الأمر الذي لا يستقيم معه مبدأ الحفاظ واستقرار الأوضاع والمراكز القانونية التي تستهدفها هذه القاعدة، وتشكل اللاأمن قانوني بحكم هذا التغير والتعديلات المتوالية التي يصعب فيها الاستقرار عند وضع معين، فالملاحظ أن قوانين المالية المتكررة والمتجددة سنويا تحمل الكثير من التغيرات والمستجدات أن على المستوى الشكلي من حيث صياغة النص، أو من حيث جملة الإجراءات والتغيير في أنظمة الضريبة، تارة تعدد الأنظمة وتارة نظام الضريبة الموحدة، وهكذا، آو على المستوى الموضوعي أي مستوى فرض الضريبة وتعديل سعرها أو وعائها، أو تصفيتها، أو إعادة توجيهها، أو الإعفاءات الدائمة والمؤقتة، الكلية والجزئية، التي يصعب للمتتبع أن يحصر جزئياتها، وعلى المستوى المالي فضعف موارد الدول النامية كما هو حال الجزائر تجعلها في حالة غياب الجباية البترولية والإنتاج، أن تعتمد على الضرائب غير المباشرة التي يقع عبئها تماما على المستهلك[4]، وبالتالي يزداد العبء والضغط الجبائي على محدودي الدخل وإضعاف القدرة الشرائية وهذا

---

[1]- لقد أثير الكثير في الآثار المترتبة عن مبدأ الملائمة في التشريع، فمنهم من قال أن التشريع أصبح الآن في أزمة، فمن جهة هناك تضخم في النصوص ومن جهة أخرى أن هذه النصوص لا تتوافق مع الواقع الاجتماعي بشكل كبير، وبالتالي فهي إما تقع في فخ عدم التطبيق، أو المعارضة الاجتماعية، أو تقع في مشكلة تناقض النصوص، أو تقع في مشكلة التعديلات المتكررة والمتسارعة التي تؤثر على استقرار القانون، وتكون بذلك قد استجابت لضغوط الجماعات ذات المصالح الاقتصادية والاجتماعية، أنظر في ذلك، فايز محمد حسين، مرجع سابق، ص206، ولقد كان العديد من ساروا في هذا الاتجاه، ومنهم المشرع الفرنسي الذي استشعر أزمة تضخيم النصوص القانونية، واستحدث لجنة من أجل معالجة هذا الأمر خاصة أمام مشكلة عدم تطبيق ما يقارب من نصفها، انظر، الأستاذ الأمين شريط، عن بعض شروط صناعة التشريع، مجلة الوسيط، مجلة دورية تصدرها وزارة العلاقات مع البرلمان، العدد5، السداسي الأول 2008، ص17.

[2]- هذان المبدآن اعتمدهما المجلس الدستوري الفرنسي ضمن كتلة الدستورية التي أسسها في الحكم على مطابقة للقوانين للدستور، بحيث أن يقرر تجريد الأحكام غير الواضحة وغير مفهومة من مجمل القانون محل الرقابة، انظر في ذلك، أ.د. الأمين شريط، مكانة البرلمان الجزائري في اجتهاد المجلس الدستوري، مجلة المجلس الدستوري، العدد 01،2013، ص16.

[3]- الأستاذ الأمين شريط، عن بعض شروط صناعة التشريع، مرجع سابق، ص17.

[4]- لقد قامت الجزائر بجملة من الإصلاحات الضريبية في بداية التسعينيات وكانت رد فعل على الأزمة المالية والمديونية التي وجدت نفسها فيها خاصة بعد تهاوي أسعار النفط بعد سنة 1986، إذ وجدت نفسها الحكومة مجبرة على تغطية النفقات العامة على إيرادات الضريبة، انظر في ذلك، الأستاذ محمد حمو والدكتور منور أوسرير، مرجع سابق، ص66 وما يليها.

لغياب تنوع الوعاء، وهذا ما يجعل الجباية وبلغة رياضية تكون منفعتها سلبية، وتستنزف أي قدرة على الادخار لدى الأفراد[1].

وينبغي هنا كذلك مراعاة جوانب جزئية في الضريبة والمكلف معا، ففي الضريبة يجب أن تكون عناصرها متوافقة إلى حد كبير مع خصائص الوعاء، فالأرباح في الشركات الخاضعة للضريبة تتماشى ونهاية السنة المحاسبية، وكيفية تقدير احتياجات هذه الشركات من تخصيص جزء منها من أجل تجديد الاستثمار، وعليه يجب أن تكون الواقعة المنشئة للضريبة على الأرباح تساير ذلك، كما هو الحال أيضا في الضريبة على المحصول الزراعي الذي يجب أن يتوافق وموسم الجني، وتكون واقعتها المنشئة تراعي ذلك، فضلا طرق تقدير الوعاء وعن كيفيات ومواعيد التحصيل وإجراءاته، وغيرها من هذه العناصر[2].

وصفوة القول، فإن مبدأ الملائمة يصعب تحقيقه مع القاعدة الضريبية، فمن جهة لأنها تقوم على سياسة تشريعية تعتبر محور برامج الحكومة ومناط التزاماتها الاجتماعية والبيئية الداخلية والخارجية التي ما فتئت تتزايد، كما أنها أداة تدعيم النظام والمجتمع، ومن جهة أخرى تقع الضريبة على أساس تحمل الأعباء العامة، وهذا يجعل الأفراد في غياب برامج أخلقية وتوعية شاملة، يجعل هؤلاء يسعون جاهدا للتنصل منها، وبالتالي فملائمتها تقع على خيط رفيع يجعل من الحكومة تمتص أي ضغوط وعراقيل قد تلقيها المعارضة مستغلة الوضع الاجتماعي للمكلفين من أجل رفض القاعدة الضريبية بل حتى إسقاط الحكومة في حد ذاتها، وبالتالي فهذه الخاصية تعد الأخطر بالنسبة للقاعدة الضريبية.

03- تحقيق غاية المشرع: غاية القانون تختلف حسب السياسة التشريعية التي يريدها المشرع، فهناك قانون من أجل تقويم السلوك، وهناك قانون أخر من أجل المحافظة على أوضاع ظاهرة في المجتمع وهناك قانون أخر من أجل المحافظة على النظام، وهكذا، غير أن للقاعدة الضريبية غاية كبيرة ومتعاظمة فمن جهة تعتبر هذه القاعدة أحد قواعد القانون المالي، وبالتالي فغايتها توفير إيرادات مالية لمواجهة النفقات العامة للدولة المتكررة والتي تمثل التمويل اللازم لتحقيق البرامج التنموية للحكومة وجملة مشاريع التجهيز المقررة خلال المخططات الخماسية لها، من جهة أخرى هي أداة من أدوات السياسة المالية للدولة تقوم من خلالها بتحقيق جملة من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية، وتؤثر في مواضع معينة على حساب أخرى لتحقيق أهداف معينة، لكن ما ينازع هنا غاية القاعدة الضريبية مشكلة فعاليتها، فإذا كان الأصل أن الملائمة التي أشرنا إليها هي التي تشكل جسر العبور للقاعدة القانونية عموما من ذهن المشرع إلى الواقع العملي، فإن الملائمة تقاس في الأساس بالفعالية والنجاعة وتحقيق القاعدة لغايتها كما أراد لها المشرع ذلك، وهذه تكتمل عموما بمدى قبولها، وهكذا نجد الملائمة والفعالية أو تحقيق الغاية هما متلازمان فكلما كان القانون ملائما كلما تحققت غايته تماما وكان ناجحا، لكن يقال الكثير عن تحقيق

[1]- سنعود بالتفصيل إلى تأثير الضريبة غير المجدية على المكلف عند التطرق إلى ذلك في الباب الثاني، الفصل الأول، ونوضح ذلك بإسهاب، عند تناول منفعة الضريبة ووفرتها.

[2]- الدكتور خالد خضر الخير، قانون الضرائب والإعفاء منها، المؤسسة الحديثة للكتاب، لبنان، 2014، ص17.

غاية القاعدة الضريبية، فالغاية هي جلب الضريبة وتحصيلها، وذلك باقتصاد في نفقة جبايتها، والتقليل من ضغطها على وعائها، لكن مسألة قلة التحصيل تفرض نفسها كثيرا خاصة وأن المشرع في الجزائر كثيرا ما يلتجأ إلى طرق ودية وتحفيزات من اجل دفع المكلفين إلى تسديد الضرائب المدينين بها[1]، وهذا بعدما كان القانون الضريبي يحتوي الكثير من وسائل الردع والعقاب الجبائي مثل الغرامات والتلجئات، والعقوبات المالية، وحتى البدنية، وهذا ما نجد مثاله في المادتين 104، 104 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، وبالتالي فمستوى تحقيق القاعدة لغايتها وخاصة في موضوعها مازالت بنسب قليلة جدا، خاصة في الضرائب المباشرة[2].

ثانيا- سريان القاعدة الضريبية: سريان القاعدة القانونية يعني حدود تطبيقها من حيث الأشخاص ومن حيث المكان ومن حيث الزمان، وعليه سنرى في هذه الفقرة كيف يتجسد سريان القاعدة الضريبية، وذلك على النحو التالي:

01- سريان القاعدة الضريبية على الأشخاص: المبدأ أن القاعدة القانونية موجهة للجميع لأنها تمتاز بالعمومية، ولأنه تأسيسا على قاعدة أنه لا يعذر بجهل القانون، فمتى تم نشرها أصبحت نافذة على الأشخاص، وعلى إقليم الدولة بسطا للسيادة، لكن الأمر ليس بقدم المساواة أمام كل القواعد، إذ يحتاج الأمر إلى توضيح جملة من المصطلحات وذكر المعايير التي تستند إليها القاعدة الضريبية في هذا المقام، وذلك على النحو التالي:

أ- معايير شمول الشخص القانوني بالضريبة: هناك جملة من المعايير المعتمدة في التشريعات المقارنة والتي استخلصها الفقه، تجعل من الأشخاص الطبيعية متى تحققت شروطها فيها مكلفة بالقاعدة الضريبية، وتختلف التشريعات في ذلك في أخذها ببعض المعايير أو كلها، وغاية ذلك هو تأسيس النظام المالي على بنى تتوافق والنظام السياسي لكل بلد، وتميز وضوح قواعده والثقة فيها خاصة أمام مسالة محاربة التهرب الضريبي، وسنرى في البدء ما هذه المعايير التي تحقق شمول الشخص الطبيعي بالضريبة ثم ما هو موقف المشرع الجزائري من ذلك، وهذا ضمن النقاط التالية:

أ/1- معيار التبعية السياسية: يقصد بالتبعية السياسية هو وجود الجنسية باعتبارها رابطة قانونية بين الفرد والدولة التي يحمل جنسيتها، والجنسية لها اعتبار داخلي وخارجي أي على مستوى القانون الداخلي الذي بناء عليها يسري قانون الدولة على كل مواطنيها سواء المتواجدين داخل إقليمها أو خارجه، وهذا ما يسمى بالمعيار الشخصي لسريان القانون، أما المستوى الخارجي، فالجنسية تعد أساسا للحماية الدبلوماسية وضابطا من ضوابط إزالة حالات تنازع القوانين الدولية، وتعتبر بذلك جزء من أجزاء القانون الدولي

[1] - الأمر رقم 01/15 مؤرخ في 2015/07/23 يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2015، لاسيما المادة (42) منه.
[2]- قانون رقم 08/16 مؤرخ في 2016/08/03 يتضمن تسوية الميزانية لسنة 2013، ج ر عدد 46.

الخاص[1]، وينظم الجنسية في كل دولة قانونا خاصا بها، يتعلق بتعريفها وأنواعها، وقواعدها، وضوابطها، وشروط منحها والتجريد منها وهكذا[2]، لكنه يثار جملة من المسائل الخلافية حول مسألة تعدد الجنسيات إذ أن القانون الدولي لا يمنع الفرد من أن يتحصل على عدة جنسيات ففي هذه الحالة، تتمسك كل دولة بالقانون الوطني على من يحمل جنسيتها، لكن هناك ضوابط إضافية يمكن الاستناد إليها في قواعد تنازع القوانين، وتظهر أهمية مسألة الجنسية في القانون الضريبي بمسألة بسط أحكام هذا القانون على كل ما هو وطني أي كل من هو حامل للجنسية الوطنية سواء أصلية أو مكتسبة[3].

والجنسية لا تتعلق فقط بحالة الشخص الطبيعي، بل تمتد عند البعض لبسطها على الشخص المعنوي، فمعرفة جنسية هذا الأخير لها أثر بالغ على معرفة القانون الواجب التطبيق، وضابطها في ذلك، هو جنسية الأعضاء، حيث يأخذ هنا الشخص المعنوي جنسية أعضائه طالما انه في الأصل يتكون من مجموعة من الأشخاص الطبيعية التي تتمتع بجنسية، كما يطلق البعض على الشركات المنشأة ضمن قانون دولة معينة أنها تحمل جنسية هذه الدولة كمعيار محل التأسيس وبالتالي فهي تخضع لقانونها الضريبي، ونفس القول يمتد إلى معيار الرقابة، فهذا المعيار يستند إلى جنسية الأعضاء المؤسسين، أو جنسية الأموال محل رأس المال، لكن، هذه المعايير بصفة مستقلة لا تسع ما ذهبت إليه كل التشريعات في هذا الشأن، لذلك هناك جملة أخرى من ضوابط تختلف عن الجنسية، مع بقاء اعتبارها في ذلك.

عموما إن معيار التبعية السياسية في تضاءل كبير لتأسيس الخضوع الضريبي عليه، بالنظر كما قلنا لمشاكل تعدد الجنسيات، لكن ظهرت معايير أخرى أكثر تفعيلا وواقعية منه، منها المعيار الاجتماعي.

أ/2- المعيار الاجتماعي: يعتمد هذا المعيار على طبيعة الرابطة الاجتماعية التي تجمع بين الشخص القانوني والوسط الاجتماعي الذي يوجد فيه[4]، ويتجسد هذا المعيار في كل من الإقامة والموطن[5]، حيث ثار خلاف حول مسألة الصلة بينهما وهل هما مصطلح واحد أمام تعدد استعمالاتهما من قبل المشرع الضريبي بصفة عامة، لكن، هناك رأي راجح يقول بأن مسألة التمييز بينهما قائمة تماما، من حيث أن الإقامة تمثل ضابطا ماديا يتميز بتحديد المدة من قبل التشريعات، وتكون هذه المدة بصفة مؤقتة، وبذلك تسعى معظم التشريعات إلى تحديد مدة الإقامة المؤقتة، ولا يتطلب ذلك إن يكون للمقيم سكنا واحدا، بل قد يعتبر مقيما كل فرد حتى ولو كان أجنبيا وسكن خلال المدة المقررة بالعديد من الأماكن بما فيها

---

[1]- أ.د الطيب زروتي، القانون الدولي الخاص الجزائري، الجزء الاول تنازع القوانين (في ضوء القانون 10/05 المؤرخ في 20 جوان 2005) دراسة مقارنة بالقوانين العربية والقانون الفرنسية، الطبعة الثانية، مطبعة الفسيلة، الدويرة، 2008، ص25 وما يليها.

[2]- أمر رقم05-01 مؤرخ في27 فبراير سنة 2005، يعدل ويتمم الأمر رقم70-86 مؤرخ في 15 ديسمبر سنة 1970والمتضمن قانون الجنسية الجزائرية، ج ر عدد 15 صادرة بتاريخ 27 فيفري سنة 2005.

[3]- د.قبس حسن عواد البداري، المركز القانوني للمكلف بالضريبة دراسة تحليلية مقارنة، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2005، ص42.

[4]- د.قبس حسن عواد البداري، مرجع سابق، ص46 وما يليها.

[5]- يختلف مفهوم الموطن في القانون الضريبي عنه في القانون المدني، فهذا الأخير أكثر اتساعا من الأول، فالأول مرده وجود قرينة تربط القاعدة الضريبية بالمكلف بناء على أسسها ومبادئها، بينما المفهوم الثاني يتسع ليجعل الموطن العام والخاص الحكمي والواقعي وهكذا، انظر في ذلك، المرجع السابق، ص49.

الفنادق داخل إقليم الدولة، بينما يمتد الموطن فضلا عن الركن المادي الذي هو الإقامة الدائمة عكس الإقامة السابق ذكرها، حيث في هذا يتوجب أن يكون له سكن دائم في المكان مع إمكانية الانقطاع والغيبة المؤقتة، أما الركن الثاني يتمثل في الركن المعنوي المسمى بالنية أي نية الاستقرار، ولئن كان السبب المباشر إلى تحميل كل من المتوطن والمقيم أعباء الضريبة هو التكافل الاجتماعي فمن غير المعقول أن يتمتع كل منهما بخدمات الدولة ولا يشاركان في الأعباء العامة لها مثل موطنيها المقيمين، لكن يبقى التمييز بين الإقامة والموطن يطرح العديد من الخلافات، كما أن المعيار الاجتماعي وبالرغم من أنه أكثر انسجاما مع أساس التكليف الضريبي من المعيار السياسي إلا أن إمكانية حدوث الإزدواج الضريبي كبيرة جدا مع هذا المعيار، خاصة إذا كان للشخص عدة مواطن أخرى.

أ/3- معيار التبعية الإقتصادية: يقوم هذا المعيار على مسألة ممارسة النشاط الاقتصادي داخل الدولة وعلى أراضيها ويستثمر أمواله فيها وينتفع بخدماتها، ويحقق أرباحه فيها، وهذا بغض النظر عن باقي المعايير سواء أكان وطنيا أم أجنبيا، مقيما أو متوطنا فيها أم لا، فالمعيار هنا يتوافق تماما مع مسألة النشاط الاقتصادي، ومبرر الدولة في فرض الضريبة على الشخص القانوني في هذه الحالة، وهو انتفاع هذا الأخير بخدماتها وبالتالي يكون من العدل الضريبي أن يتحمل جزء من الأعباء العامة كما يتحمله مواطنو الدولة المقيمون، وينظر الكثير من الفقه أن مسألة التبعية الاقتصادية تغني تماما على معيار الإقليمية، إذ أن الدخل المتولد عن هذا النشاط تم داخل إقليم الدولة ومن حقها كمبدأ من مبادئ سيطرتها على إقليمها فرض قوانينها بكل سيادة بغض النظر عن جنسية صاحب الدخل، ونرى أن هذا أكثر انسجاما مع الشركات التي تمارس أنشطة متعددة في عدة دول، ويرى البعض أن معيار التبعية الاقتصادية فيه سهولة تامة عن باقي المعايير السابق ذكرها، ويعزز مصالح الدولة التي تخضع مثل هذه الأرباح إلى الضريبة، وأيا كان النقد الذي وجه إلى هذا المعيار باعتباره يؤدي إلى الازدواج الضريبي كما انه ليس بمعيار مستقر يمكن الركون إليه، طالما أن المال سهل الانتقال أمام سهولة حركته وبحثه المستمر عن المناخ التحفيزي الذي يوفر له النماء، لكن تبقى هذه الانتقادات عارضة ففعل تولد الدخل من نشاط في إقليم الدولة يعتبر واقعة منشئة تماما للضريبة، وسهلة التحصيل، وفيها منفعة مباشرة، بينما الازدواج الضريبي فتعدد الأنشطة كفيل بالقضاء عليه[1]، فضلا عن جملة الاتفاقيات الجبائية، لكن هذا المعيار لا يستوعب كل نطاق الضريبة، فهو وإن يستوعب ضريبة الدخل لا يستوعب ضريبة الثروة مثلا.

تبقى عموما فكرة الاعتماد على معيار واحد من المعايير السابقة غير مجدية كما أن كل القوانين الضريبية لا تأخذ بمعيار واحد في ربط الأشخاص القانونية بالتكليف الضريبي، ومنها المشرع الجزائري كما سنرى تفصيلا أدناه.

[1]- د. قبس حسن عواد البداري، مرجع سابق، ص52.

ب- أشخاص التكليف الضريبي: يختلف لفظ السريان في عموم القانون عنه بالمخاطب به، فهذا الأخير يسمى بعموم الجمهور أو القاطنين بكل إقليم الدولة وحتى الأشخاص الذين لهم علاقة التبعية السياسية بالدولة المتواجدين خارج إقليمها، بينما نقصد بالسريان هو تفعيل القاعدة على من تتوفر فيهم شروط فرضها وبالتالي بسط حكمها عليهم[1]، وهؤلاء في القاعدة الضريبية هم الأشخاص المكلفين بالضريبة، ويختلف تصنيفهم القانوني ما بين الأشخاص الطبيعية، والأشخاص المعنوية، كما يختلف بسط وصف المكلف عليهم بحسب المعايير التي يستند إليها كل مشرع ضريبي، لذا سنرى ذلك في النقاط التالية:

ب/1- الشخص الطبيعي ومعايير تكليفه الضريبي في القانون الجزائري: ينصرف المقصود بالشخص الطبيعي إلى الإنسان وهو يعتبر أحد أشخاص القانون، أي أن القانون هو الذي يضفي عليه الشخصية ويحدد لها كل خصائصها والأحكام المترتبة على هذه الخصائص، فما المقصود بالشخص الطبيعي وما هي خصائصه، هذا ما سنراه بدء على النحو التالي:

ب/1-1-المقصود بالشخص الطبيعي: تعرف الشخصية قانونا بأنها مبدأ صلاحية اكتساب الحقوق وتحمل الالتزامات، ومن بين هذه الالتزامات التكليف الضريبي الذي مصدره القاعدة الضريبية، والشخصية تثبت للإنسان من لحظة ميلاده حيا، ويرد ذلك استثناء بالنسبة للحمل المستكن، وكلاهما يرتب عليه القانون الضريبي في مسألة الإرث والوصية ضريبة تسمى حقوق التسجيل على تركة الهالك وأنصبة ذوي الحقوق، وتنتهي هذه الشخصية بالوفاة، إما الوفاة الطبيعية، أو الوفاة الحكمية التي تؤسس على الغيبة والفقدان ويرتب عليها القانون الضريبي أحكامه المتعلقة بالتركة، فالميت ينتقل ميراثه لذوي الحقوق، وبذلك يثبت حق ضريبة التسجيل عليهم، وتمتاز الشخصية بمميزات قررها القانون، وهي كل من الحالة، وهي مجموعة من الصفات يترتب على توافرها آثارا قانونية معينة، تؤثر في تحديد ما للشخص من حقوق وما عليه من واجبات، وقوام الحالة، هي انتساب الشخص إلى دولة معينة أو ما يعرف بالتبعية السياسية، وهي التي تتجسد برابط الجنسية سواء الأصلية أو المكتسبة، وعلة ذلك أن معظم القوانين الوطنية ومن بينها على الخصوص القانون الضريبي تميز بين الوطني أي الذي يحمل جنسية الدولة، والأجنبي الذي لا يحمل جنسيتها، وترتب آثارا جد هامة على هذا التمييز، بينما الانتماء إلى أسرة معينة، يعني الانتماء إلى مجموعة أشخاص يرتبطون برابط القرابة، كما حددت ذلك المواد 32 وما بعدها من القانون المدني الجزائري، والقرابة يحكمها ضابطي النسب، أو المصاهرة، ويترتب على الانتماء إلى أسرة أي إلى هذه الحالة جملة من الأحكام يرتبها القانون الضريبي في مسألة انتقال التركة من الهالك إلى خلفه العام، كما

[1]- لقد ثار خلاف بين الفقهاء حول تحديد مفهوم المخاطبين بالقانون، فرأي يرى أن المخاطب به هو الفرد الذي ينطبق عليه التكليف القانوني، ورأي يرى أنه من يؤمر بتطبيق حكم القانون أي السلطة، بينما يرى رأي ثالث يرى أنه الأفراد والسلطة معا يخاطبهما القانون، فالأول يحدد نطاقه التكليف بينما الثانية تطبيق الحكم، لكن الرأي الراجح أن المخاطبة بالقانون تكون للجميع بينما مفعول القاعدة القانونية وسريانها لا يكون إلا في مواجهة الأطراف التي تنطبق عليها تماما، وهنا القاعدة الضريبية مثلا تختلف عن غيرها في أنها تسري على كل مكلف ولا أهمية لأهلية الفرد فيها إذ أن المكلف قد يكون مجنونا أو صبيا أو حتى جنينا في بطن أمه، فالتكليف هو التزام قانوني، أنظر في ذلك، الدكتور أحمد خلف حسين الدخيل، مرجع سابق، ص31 وما يليها.

يعد الانتماء إلى دين معين، احد قوام الحالة القانونية، وخاصة في الدول التي لديها تعدد الأديان إذ إن ذلك يحدد القانون الذي يسري على الأشخاص حسب دينهم وخاصة في الأحوال الشخصية، كما يمكن للقاضي الوطني في مسألة الإحالة إذا كان القانون المحال إليه تتعدد فيه الأديان والطوائف بالنسبة لقضايا الأحوال الشخصية فيما بين الأجانب، وتبقى باقي مميزات الشخصية مثل الاسم والاسم التجاري وكذا الموطن والذمة المالية يستند عليها هي الأخرى القانون الضريبي في صرف أثاره وأحكامه قي نطاق أوسع وبالأخص بالنسبة للذمة المالية وكذلك الموطن[1].

بينما تبقى الأهلية لها دورها خاصة في المسائل التي يرتب عليها القانون الضريبي أحكامه بخصوص الضرائب على رأس المال التي قد تنشأ من المعاملات، أو الشركات وغيرها، لكن عموما يبقى أثر الأهلية بسيط في أساس القانون الضريبي.

ب/1-2-معايير تكليف الشخص الطبيعي في القانون الجزائري: من خلال تعريف الشخص الطبيعي وما يميزه ترتبت روابط ضريبية على الحالات المتعلقة به، نميزها كما أخذ بها المشرع الجزائري عبر النقاط التالية:

ب/1-2-1-معيار الموطن الضريبي: لم يؤخذ المشرع الجزائري في ربط الضريبة بالمكلف الشخص الطبيعي على غرار باقي التشريعات المقارنة بمعيار واحد من المعايير السابق ذكرها بل مزج عدة معايير في آن واحد مع بعضها لكنه ادخلها ضمن إطار معيار الموطن الضريبي ومصدر الدخل، وفي هذا لم يميز بين الجزائري والأجنبي، ويتضح ذلك من خلال النصوص الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فالمادة الثالثة الفقرة الأولى منه على أنه: "1)- يخضع لضريبة الدخل، على كافة مداخيلهم الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر.

ويخضع لضريبة الدخل على عائداتهم من مصدر جزائري، الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم خارج الجزائر...)، فالملاحظ أن المشرع هنا قد اختيار معيار الموطن الضريبي عموما ومعيار التبعية الاقتصادية استثناء ونحدد المقصود بمعيار الموطن الضريبي فيما ذهب إليه المشرع، فالمشرع جعل التكليف مقترن بالموطن في الجزائر، وابتعد تماما على مسالة الجنسية أو التبعية السياسية، عكس ما فعلته بعض التشريعات المقارنة، مثل التشريع العراقي والتشريع الأردني، لكن المشرع نهج نفس المنهج الذي اختياره المشرع الفرنسي وعبر عن الموطن الضريبي مقابل المصطلح الذي استعمله نظيره الفرنسي أي العنوان الضريبي، ويشترك هذا الموطن أو العنوان الضريبي فيه كل من الجزائري وغير الجزائري[2]، لكن كيف عرف المشرع الجزائري الموطن، فهذا الجواب نجده في النص الفقرة الثانية من نفس المادة السابق ذكرها والتي تنص على ما يلي:

"2)- يعتبر أن موطن التكليف موجود في الجزائر بالنسبة إلى:

[1]- الدكتور أنور سلطان، مرجع سابق، ص215.
[2]- د. قبس حسن عواد البداري، مرجع سابق، ص 55.

أ)- الأشخاص الذين يتوفر لديهم مسكن بصفتهم مالكين له، أو منتفعين به، أو مستأجرين له، عندما يكون الإيجار في هّذه الحالة الأخيرة قد اتفق عليه إما باتفاق وحيد، أو باتفاقات متتالية لفترة متواصلة مدتها سنة واحدة على الأقل.

ب)- الأشخاص الذين لهم في الجزائر مكان إقامتهم الرئيسية أو مركز مصالحهم الأساسية.

ج)- الأشخاص الذين يمارسون نشاطا مهنيا بالجزائر سواء أكانوا أجراء أم لا."

والملاحظ هنا، رغم أن المشرع قد استعمل الموطن إلا أنه ذكر كذلك ضمنه الإقامة، فذكر في البداية الموطن الذي أسنده إلى الإقامة، حيث قال الأشخاص الذين لديهم مسكن بصفتهم مالكين له، وبالطبع لم يقصد هنا بالملكية أن تلازم الموطن بالمفهوم الواسع كما سبق ذكره في شرح المعايير، بل قصد بها الإقامة وهذا استدلالا على ما تبعه من امتداد الحكم القانوني لكل من المنتفعين، والمستأجرين، وربط ذلك بالمدة المقدرة بـ: سنة كاملة متواصلة[1]، وما يزيد الأمر وضوحا هو نص المقطع –ب- الذي يليها، الذي وضح فيه المشرع معيار أخر هو معيار الموطن مباشرة حينما قال الذي لديهم في الجزائر مكان إقامتهم الرئيسية، أو مركز مصالحهم الأساسية وهو لم يعرف أو يقيد هذه الإقامة بقيد المدة، مما يدل على أنها إقامة دائمة، وبالتالي قصد بها الموطن بمفهومه العام السابق شرحه.

لكن المشرع اعتمد كذلك في المقطع –ج- على معيار أخر، وهو معيار النشاط، فأعتبر كل من يمارس نشاطا مهنيا في الجزائر سواء أكان أجيرا أم لا له موطن في الجزائر، مما يعني أنه في هذه الحالة أسند الموطن الضريبي إلى معيار التبعية الاقتصادية، أو بصفة أدق معيار الإقليمية، وكذلك فعل بالنسبة لمسألة المصالح الأساسية فهي تستند إلى الإقليمية، وهنا لم يختلف عن المشرع الفرنسي فقد اعتمد هذا الأخير على نفس المعيار بالنسبة للنشاط والمصالح الأساسية.

بينما نجده في الفقرة الثالثة، ربط الموطن الضريبي بمعيار آخر، حيث جاء في هذه الفقرة أنه "يعتبر كذلك أن موطن تكليفهم يوجد في الجزائر، أعوان الدولة الذين يمارسون وظائفهم أو يكلفون بمهام في بلد أجنبي والذين لا يخضعون في هذا البلد لضريبة شخصية على مجموع دخلهم."، ففي نص هذه الفقرة لأول مرة يتناول المشرع مصطلح الشخص الوطني في إسناده للموطن الضريبي، فالوطني الذي هو يعمل ويؤدي مهام رئيسية في بلد أجنبي هو كذلك مقيم حكميا في الجزائر، وله موطن تكليف، لكن المشرع ربط تكليفه بعدم إخضاع مداخيله الشخصية للبلد التي يتواجد فيها، وهنا نجد المشرع قد اسند الموطن لصفة الوطني من جهة والحق به لفظ المقيم حكميا أو قانونيا طالما انه يؤدي مهاما للدولة ومرتبط بها في ذلك، وهو أي المشرع خرج تماما عن نطاق المشرع الفرنسي في ذلك، وحذا حذو كل من المشرع العراقي

[1]- وهنا المشرع لم يساير في التفاصيل المشرع الفرنسي فرغم أنهما اتفقا على عنوان رئيسي للتكليف هو إما الموطن في التشريع الجزائري، أو العنوان الضريبي في التشريع الفرنسي، فالمشرع ذكر مدة 12 شهرا لإقرار الإقامة، فضلا على اعتبار كل من له سكن أو منتفع به، كذلك مقيم، لكن المشرع الفرنسي قرن مدة الإقامة بـ: 183 يوما أي أكثر من نصف السنة بيوم واحد، وهنا نقول أن المشرع الجزائري قد خالف كل التشريعات المقارنة التي لم تتجاوز 06 أشهر، ولا يعرف علة ذلك، فإذا كان الدخل يمكن أن يتولد على أكثر الأحوال في المدة التي أخذ بها المشرع الفرنسي فلماذا لم يأخذ بذلك المشرع الجزائري، أنظر، قبس حسن عواد البداري، مرجع سابق، ص58 وما يليها.

خاصة في قيد التكليف بعدم خضوع هذه الفئة لتكليف في الدولة المتواجدين فيها، وهذا ربما عين الصواب لتفادي الازدواج الضريبي[1]، وفي هذا السياق كذلك، نجد المشرع الجزائري ربما تميز بحكم لم نجد له اثر في التشريعات المقارنة، ذلك انه ضمن المادة الرابعة من نفس القانون السابق ذكره[2]، مفاده حق التكليف على الأشخاص بغض النظر عن جنسيتهم الذين يتحصلون على أرباح ومداخيل في الجزائر، وذلك بمقتضى اتفاقية جبائية تم عقدها مع بلدان أخرى.

ب/1-2-2- معيار مصدر الوعاء: حذا المشرع الجزائري حذو العديد من التشريعات المقارنة بما فيها التشريع الفرنسي واعتبر أن كل دخل تولد في الجزائر لأشخاص يوجد موطن تكليفهم في خارج الجزائر هو دخل خاضع للضريبة في الجزائر، وهنا استند على معيار التكليف المسمى بمعيار التبعية الاقتصادية أو معيار إقليمية العائد الذي تفرض عليه الضريبة، لكن مع مراعاة أن المادة الرابعة السابق ذكرها، قد ذكرت ما يسمى بأحكام الاتفاقية الجبائية، وهذه الأخيرة قد تحول فرض الضريبة على مثل هذه العائدات إلى الجزائر وقد تحولها إلى البلد المتفق معه وهذا تفاديا لمسألة الازدواج الضريبي وسنرى لاحقا هذه المسألة.

الأكيد، أن المشرع الجزائري قد كانت له بصمته في الوضع والمزج بين هذه المعايير والتي لا نحكم عليها حاليا حتى نرى النظام الضريبي ككل وأهم الإختلالات التي يعاني منها، لكن يبقى أن نسجل أن الموطن الضريبي ينبغي أن يصرح به عن طريق التصريح بالوجود، كما ينبغي أن يطلب تصريح تحويل العائدات المتولدة في الجزائر من إدارة الضرائب وهذه الأخيرة لا تمنح التصريح بتحويلها إلى الخارج إلا بعد استيفاء مبالغ الضريبة إن كانت واجبة بالنص[3].

أ/1-2-3-معيار الحالة المدنية: معظم التشريعات المقارنة بحثت مسألة العبء الضريبي، وميزت بين حالة العبء العائلي وحالة الأعزب وهذا تحقيقا لمبدأ العدالة الضريبية الذي يقتضي أن تراعى الظروف الحقيقية للمكلف، إذ ليس من المعقول أن نساوي بين المكلف الأعزب ورب العائلة، حتى ولو تساوى دخلهما، كما تتخذ موقفا حسب سياسيتها التشريعية من مسألة الذمة المالية للمكلف، وترى إما دمجها بين أفراد العائلة، الزوجين والأولاد إن كانت لهم ذمة مالية مستقلة، أو فصل هذه الذمة حسب كل مكلف في العائلة الواحدة وهذا مراعاة للعديد من الأمور الضريبية منها مسألة تحقيق الوفرة من الحصيلة الضريبية، ومجابهة التهرب الضريبي، وتحقيق إعفاءات معتبرة للأسرة حتى تراعى مصالحها المالية، والمشرع الجزائري له كذلك موقفه في هذا الشأن، ونراه من خلال استقراء المادة (06) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، التي جاء نص فقرتها الأولى كما يلي:

---

[1]- د.قبس حسن عواد البداري، مرجع سابق، ص59.

[2]- تنص المادة (04) على انه: "يخضع كذلك لضريبة الدخل سواء أكان موطن تكليفهم في الجزائر أم لا، الأشخاص من جنسية جزائرية أم أجنبية، الذين يتحصلون في الجزائر على أرباح أو مداخيل يحول فرض الضريبة عليها إلى الجزائر بمقتضى اتفاقية جبائية تم عقدها مع بلدان أخرى.

[3]- للإستزادة أنظر في ذلك، الدكتور المستشار أحمد بديع بليح، الضرائب على الدخل تأصيل في ضوء الفقه وأحكام النقض، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1987، ص83.

"1)- تفرض الضريبة على الدخل الإجمالي على كل مكلف بالضريبة حسب دخله الخاص، ومداخيل أولاده والأشخاص الذين معه والمعتبرين في كفالته.

ومن اجل تطبيق الفقرة السابقة يعتبر في كفالة المكلف بالضريبة شريطة ألا يتوفر على مداخيل متميزة عن تلك المعتمدة أساسا لفرض الضريبة على المكلف بها:

أ)- أولاده إذا قل عمرهم عن 18 عاما أو 25 عاما إذا اثبتوا مزاولتهم للدراسة أو يثبتون نسبة عجز محددة بنص تنظيمي.

ب)- وفقا لنفس الشروط, الأولاد الذين يأويهم في بيته."، الملاحظ هنا أن المشرع أعتبر أي الدخل في البيت العائلي سواء أكان من الأب أو الأولاد هو من نتاج الأب، وبالتالي فهنا تطبق عليه ضريبة دخل واحدة هي الضريبة الخاضع لها الأب، وأنتقل في ذلك لتعريف كل من الأولاد الذين يدخلون ضمن هذا النطاق وهم كل من الأولاد الذين لا تزيد أعمارهم عن 18 سنة، والواضح هنا أن المشرع قصد سن الرشد، لكن هذه المادة لم تعدل ليتم مسايرة سن الرشد المدنية المقدرة بـ:19 سنة حسب المادة (40) من القانون المدني، او قد نحمل موقفه على الترشيد في مزاولة النشاط التجاري وفي هذه الحالة يكون قد اخذ باستثناء و ترك القاعدة، كما أن المشرع هنا قصد الأولاد المسرحين من الدراسة ولم يميز بين الذكر والأنثى، وهذا جاء مخالفة لباقي التشريعات المقارنة خاصة المستندة إلى العرف والشريعة الإسلامية منها التي تميز بينهما، حيُث تبقي الأنثى تحت رعاية أبيها إلى غاية زواجها، هذا من جهة، ومن جهة ثانية، قصد المشرع في الحالة الثانية سن إنهاء الدراسة التي قدرها بـ: 25 سنة، وهنا كذلك لم يميز بين الذكر والأنثى، لكنه في الحالة الثالثة، استثنى من يثبت لهم نسبة عجز بنص تنظيمي من تمييز دخلهم عن دخل الأب المكلف، في كل وقت، وكان من الأجدر أن يحيل ذلك إلى غاية إزالة هذا العجز حتى يصبح للحكم تقييدا، وهي نفس الشروط التي بسطها المشرع على حالة من هم في كفالة المكلف بالضريبة، إذ ربط فقط الكفالة بمسألة الإيواء.

وفي الفقرة الموالية من نفس المادة، نرى أن المشرع انتقل من الوضع العام الذي افترض فيه كل أولاد المكلف بالشروط السابقة، ومن هم في كفالته دخلهم واحد هو دخل المكلف، إلى وضع أكثر خصوصية، وهو تمييز الأولاد الذين لهم دخلهم من عملهم الخاص أو من ثروة مستقلة عن ثروة المكلف، وبالتالي يمكن له أن يطالب بتمييزهم بفرض ضرائب على هذا الدخل[1].

لينتقل المشرع في المقطع الثالث من نفس المادة، ليتطرق إلى إمكانية دمج ذمة الزوجين واستفادتهما من نظام مالي مشترك مدعوم بالتخفيض الضريبي بنسبة 10 بالمائة، ليبدو من خلال ذلك أنه يقرر أن

[1]- هنا مصطلح التمييز الوارد في نص المادة المقصود به التمايز أي استقلالية فرض الضريبة وتمايزها بين المكلف والأولاد أو من هم في كفالته، لكن المشرع استعمل خطأ مصطلح التمييز.

الأصل هو فصل الذمة المالية بينهما، لكن يمكن دمجها بإرادتيهما، ودون أن يتطرق إلى الأولاد في ذلك[1].

وخلاصة القول، نرى أن المشرع كان غامضا نوعا ما في تناوله لمعيار الحالة المدنية، فالسياسة الضريبية تقتضي أن يكون له موقفا يميزه، سواء اعتمد فيه على المصلحة العامة، أو اعتمد فيه على الجانب الاجتماعي، فالمهم أن يكون واضحا في مسألة فصل الذمة المالية التي تعتبر وعاء للضريبة أو دمجها بما يحقق أهدافه.

ب/2- الغير: يرتب القانون الضريبي بما فيه القانون الجزائري جملة من التزامات على الغير في كل مسائله الضريبية، والغير قد يكون ولي، أو وصي، أو قيم، وحارس قضائي، أو تاجر بالعمولة، أو نائب عن أجنبي، أو مسؤول أو مدير شركة، أو مؤسس لها، وهكذا، ويأتي تكليفه واسعا في ذلك، من حيث التصريح بالضريبة، فالنائب أو الممثل لشركة أو مركز رئيسي في الخارج أو التاجر الذي يتاجر مع أجنبي، في وضع تكون فيه التجارة مع الدولة وليس في الدولة أي تجارة خارجية، يكون كل منهم في وضع الغير في مواجهة هذا الأجنبي ويكلفون في مكانه بالضريبة، بدء من التصريح بها، ثم تحملها إذا تهرب منها هذا المكلف الفعلي، وهو نفس الوضع الذي ينطبق على الغير الذي يلزم باقتطاع الضريبة من المصدر، فوضع الغير في القانون الضريبي واسع الالتزام، وبالأخص في مسألة الضرائب غير المباشرة، وسنرى حينما نتطرق إلى التزامات المكلف الضريبية في الباب الثاني ذلك.

ب/3- الشخص المعنوي ومعايير تكليفه: ينبغي هنا التعرف على الشخص المعنوي المكلف بالضريبة، والمعايير التي قررها المشرع لتكليفه، وذلك على النحو التالي:

ب/3-1- تعريف الشخص المعنوي الخاضع للضريبة: يعتبر الشخص المعنوي مكلف هو الآخر شأنه شأن الشخص الطبيعي، ذلك أن القانون يعترف له هو كذلك مثل الشخص الطبيعي باكتسابه للحقوق وتحمله لالتزامات لكن بدرجة اقل تمايز بينهما من حيث الأساس، ويعرف الشخص المعنوي عموما بأنه" عبارة عن اجتماع عدة أشخاص من اجل تحقيق هدف معين، يتولد من هذا الاجتماع كائن قانوني، يتمتع بالاستقلال عن الأشخاص الذين ساهموا في تكوينه، ويمكن أن تكون في حالة أخرى من مجموعة من الأموال في سبيل تحقيق غاية، بحيث تصبح هذه الأموال في ذمة كائن قانوني جديد مستقل عن وجود

[1]- هنا المشرع الجزائري بدا موقفه مميز عن باقي التشريعات، فالمشرع المصري مثلا، لا يعيد تمييز الذمة أو دمجها إلى القواعد الاجتماعية، وإن كان الفقهاء يرون أن مسألة فصل الذمة هي الأصل، لكن المشرع المصري أوضح مقصده من خلال تحديد حالات دمج الذمة وحالات فصلها، وكأنه يريد من ذلك الاستناد مباشرة إلى طبيعة الضريبة في حد ذاتها، وهذا عكس باقي التشريعات الأخرى مثل التشريع الأردني والعراقي اللذين استندا تماما إلى الشريعة الإسلامية في مسألة فصل الذمة مع تركهما الباب مفتوح للزوجين في دمج الذمة إذا أرادا ذلك وتحسب بالطبع على الزوج الذي يسددها، لكن المشرع الفرنسي اعتمد تماما مبدأ النظام المشترك للذمة المالية للعائلة، وبالطبع مرده في ذلك مسألة السكن الضريبي، وليس الحالة الاجتماعية، والدينية وغيرها، والظاهر أن المشرع الجزائري كان غامضا، من حيث مرجعيته في ذلك، وهذا ما هو واضح من خلال نص المادة (06) الوارد أعلاه لكنه من المادة (376) وما يليها من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ذكر مسألة التضامن في أداء الضريبة ما بين الزوجين، وان مرد ذلك هو البيت الواحد، أنظر في ذلك، د. قبس حسن عواد البداري، مرجع سابق، ص66 وما يليها.

الأشخاص الذين قدموا الأموال."[1]، بينما نص عليها المشرع الجزائري تحت عنوان الأشخاص الاعتبارية في المواد 49 وما يليها من القانون المدني، فبعد أن حدد جملة من الأشخاص الاعتبارية بدء بالأشخاص العامة التي هي الدولة والولاية والبلدية، ثم المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، على سبيل الحصر، ثم ليأتي على ذكر على سبيل المثال بعض الاعتبارية الخاصة التي بدأها من الشركات المدنية التي عادة ما لا تهدف إلى الربح، ثم الشركات التجارية التي غايتها الربح، فالجمعيات والمؤسسات، الوقف، ثم استطر قائلا وكل مجموعة من أشخاص وأموال يمنحها القانون شخصية معنوية، مما يعني أن الشخص الاعتباري أو المعنوي الخاص منشِأه القانون، وليس محصورا فيما سبق ذكره، لتميز المواد التي تلي المادة (49) أهم خصائص الشخص المعنوي أو الاعتباري حسب مصطلح المشرع الجزائري وهي كل من، الذمة المالية، أهلية في الحدود التي يعينها عقد إنشائها أو التي يقررها القانون، موطن وهو المكان الذي يوجد فيه مركز إدارتها، وأن في هذه الحالة فالشركات التي يكون مركزها الرئيسي في الخارج ولها نشاط في الجزائر يعتبر مركزها في نظر القانون الداخلي في الجزائر، وهذا تماشيا ومعيار الإقليمية الذي سبق لنا أن تطرقنا إليه، ثم انه يكون للشخص المعنوي نائبا يعبر عن إرادته، وله حق التقاضي. لكن هل الشخص المعنوي كله هو شخص معنوي ضريبي؟

الجواب عن السؤال السابق يكون بالنفي، فالشخص المعنوي العام لا يكون قابلا للضريبة تماما، وبالتالي يبقى الشخص المعنوي الخاص، وهنا نميز بين المؤسسات العمومية، التي تتجسد في الجزائر في صورتين هما كل المؤسسات العمومية ذات الطابع التجاري والصناعي، والمؤسسات العمومية الاقتصادية والتي تحتوي على مساهمة كبيرة في رأسمالها من الدولة، فالمشرع خص النوع الأول بنص صريح وهو نص المادة (136) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، في حين أن المؤسسات العمومية الاقتصادية يبدو واضحا من خلال نظامها القانوني المتميز الوارد في الأمر رقم:01-04 المؤرخ في 20 غشت 2001 يتعلق بتنظيم المؤسسات العمومية الاقتصادية وتسييرها وخوصصتها المعدل والمتمم[2]، فهي حسب طبيعتها تخضع مباشرة للضريبة لأنها تعد شركة تجارية ولا تدخل في جملة الاستثناءات الواردة في المادة (136)، لكن الشخص المعنوي المتمثل في الشركات التجارية فيه قول، إذ أن المشرع لم يعترف بالشخصية الضريبية لكل الشركات التجارية، بل استثنى منها كما جاء في المادة (136) جملة من شركات الأشخاص وشركات المساهمة بمفهوم القانون التجاري، الشركات المدنية التي لم تتكون على شكل

[1]- الدكتور محمد علوم محمد علي المحمود، الطبيعة القانونية والمالية لدين الضريبة وتطبيقاتها في التشريعات الضريبية المقارنة، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2010، ص99.

[2]- نشر بالجريدة الرسمية عدد 47 لسنة 2001، متمم بأمر رقم 08-01 مؤرخ في 28 فيفري سنة 2008، ج ر عدد 11، ومن خلالها تعرف المادة الثانية المؤسسات العمومية الإقتصادية بأنها: "المؤسسات العمومية الإقتصادية هي شركات تجارية تحوز فيها الدولة أو أي شخص معنوي آخر خاضع للقانون العام، أغلبية رأس المال الإجتماعي مباشرة أو غير مباشرة، وهي تخضع للقانون العام."، وما يلاحظ أن هناك لبس في عبارة - القانون العام- ضمن النص، حيث استعملت بمعنيين مختلفتين فالمقصود بها عند المعنى الأول هو القانون العام الذي يقابله القانون الخاص، وهو لفظ في مكانه، ويراد بالمعنى الثاني للعبارة هي خضوع المؤسسة للشريعة العامة، وليس للقانون العام كما هو في المعنى الأول، وبالتالي الصحيح هو القول بخضوعها إلى القانون التجاري مباشرة لكونها شركة تجارية والإبتعاد على هذا اللبس.

شركة بالأسهم، وهيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة المكونة والمعتمدة حسب الأشكال والشروط المنصوص عليها في التشريع والتنظيم الجاري بهما العمل، لكنه أعطى إمكانية الاختيار للفئة الأولى والثانية في أن تخضع للضريبة على أرباح الشركات بشرط أن تبقى على هذا الحال طيلة مدتها القانونية، وما يلاحظ من هذا النص أن المشرع الجزائري قد ساير باقي التشريعات المقارنة في مسألة عدم إخضاع شركات الأشخاص لضريبة على أرباح الشركات واعتبارها تخضع تماما لما يخضع له أشخاصها من ضريبة على الدخل الإجمالي، أي أنه لم يعط لهذا النوع من الشركات ما يسمى بالشخص المعنوي الضريبي، كما أنه وحد بين ذمتها وذمة مكونيها، لكن يختلف المشرع هنا في مسألة شركات المساهمة فكل التشريعات المقارنة تركز كثيرا على مسألة إخضاع شركات الأموال إلى الضريبة على الشركات لكونها تتأسس خاصة شركات المساهمة على رأس مال كبير ومفتوح على الاكتتاب، لكن لا ندري ما مقصود المشرع في استبعادها رغم أنه ظهر ضمنيا أنه يحتفظ في نطاق الإخضاع بالشركة ذات المسئولية المحدودة والشخص الوحيد[1].

لقد نص القانون التجاري على جملة من الأحوال القانونية التي تمر بها الشركات التجارية وهي كل من حالة الدمج التي إما تكون على شكل اندماج شركتين قائمتين مع بعضهما لتشكيل شركة جديدة منهما، أو تكون في حالة اندماج شركة قائمة في شركة أخرى، وهذه الأخيرة لا تزول إنما يتسع رأس مالها، كما نص على حالة التجمع، وحالة التحول من إطار قانوني إلى إطار آخر، وحالة التصفية، وكلها حالات قررها القانون التجاري، وكل منها لها معاملة ضريبية خاصة بها.

ب/3-2 معايير تكليف الشخص المعنوي في القانون الجزائري: هناك العديد من المعايير التي قال بها الفقه في مسألة التعامل مع الشركات ضريبيا، وهي كل من معيار التأسيس والذي بموجبه يكون القانون الضريبي الذي يطبق على الشركة هو قانون الدولة التي تأسست فيها، وهذه الحالة تشبه إلى حد ما حالة جنسية الشركة التي تكتسب من جنسية أعضائها، وبالتالي تكون تبعتها إلى دولة الجنسية، أما المعيار الثاني، فهو معيار مركز الإدارة، وبناء عليه يسري على الشركة القانون الضريبي للدولة التي يتواجد فيها مركز إدارتها، ونفس الحال بالنسبة لمعيار الرقابة، فيسري على الشخص المعنوي قانون الدولة التي يوجد فيها مجلس المراقبة، لكن يبقى معيار مركز الاستغلال الذي يعني مباشرة معيار الإقليمية أو التبعية الاقتصادية كما رأينا، هو المعيار الأكثر نفعا[2]، وهو المعيار الذي أخذ به المشرع الجزائري، إذ جاء بنص المادة (50) من القانون المدني التي جاء في إحدى فقراتها ما يليها:"...الشركات التي يكون مركزها الرئيسي في الخارج ولها نشاط في الجزائر يعتبر مركزها، في نظر القانون الداخلي في الجزائر،..."، وهذا وسايرت المادة (137) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة نفس النسق القانوني إذ اعتبرت أن

[1]- يعتبر كل من الشركات ذات المسئولية المحدودة وشركات المساهمة من شركات الأموال، وقد نظمهما المشرع الجزائري ضمن القانون التجاري وخصهما أحكام كبيرة وخاصة شركة المساهمة، أنظر، الأمر رقم75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر سنة 1975 الذي يتضمن القانون التجاري، المعدل والمتمم.

[2]- الدكتور محمد علوم محمد المحمود، مرجع سابق، ص121 وما يليها.

الأرباح المحققة في الجزائر تكون خاضعة وفقا لمبدأ الإقليمية لضريبة الأرباح على الشركات، سواء أكانت هذه الأرباح ناتجة عن الممارسة العادية لنشاط ذي طابع صناعي وتجاري أو فلاحي عند عدم وجود إقامة ثابتة، أرباح المؤسسات الناتجة عن ممثليها غير المتميزين عليها وغير ذلك.

وصفوة القول، فإن المشرع الجزائري وعلى غرار باقي التشريعات حدد الأشخاص التي تسري عليها القاعدة القانونية كما حدد المعايير التي اختارها لتكون رابط للضريبة على هؤلاء، واختلف في بعضها مع عديد التشريعات واتفق في البعض الأخر سواء من حيث المبدأ أو من حيث شروط التطبيق.

02- سريان القاعدة الضريبية من حيث المكان: يقصد بسريان القاعدة القانونية من حيث المكان هو تطبيق حكم القاعدة على كامل اقليم الدولة، فهذا المبدأ بسند فكرة سيادة الدولة على اقليمها فيخضع لحكم قوانينها الاجنبي خضوع الوطني له، ويقابل هذا المبدأ مبدأ شخصية القوانين الذي يستند الى فكرة سيادة الدولة على رعاياها فينصرف إليهم دون سواهم أحكام قوانينها دون سواهم من الأجانب أينما وجدوا ولو في خارج إقليمها[1]، وبالنسبة للقاعدة الضريبية فقد رأينا معايير تكليف الشخص القانوني بصفة عامة وفي القانون الجزائري، لكن هذه المعايير حتى وإن كانت تتعلق بضبط شخص المكلف وتوحي بأنها تشكل نطاق مبدأ شخصية القانون الضريبي، إلا أنها تتداخل مع مبدأ الإقليمية بخصوص معيار كل من التبعية الإقتصادية (أي مكان تولد الدخل)، ومعيار الموطن والإقامة المعبر على المكان، لمن تمييزنا لمبدأ المكان في سريان القانون الضريبي، إنما يستند إلى الضريبة المتعلقة بالعقار في حد ذاته[2]، فهي بغض النظر عن شخص المكلف وعاء للضريبة، إما ضريبة ثروة كما حددها المشرع الجزائري بالضريبة على الأملاك العقارية المبنية وغير المبنية مهما كانت طبيعتها التقنية، أو ضريبة رسم عقاري، أو ضريبة دخل كما هو الحال بالنسبة للضرائب المتعلقة بإنتفاع بالعقارات و إنتاجيتها (ضرائب الإيجارات، الضرائب على المداخيل الفلاجية، وغيرها)، أو الضرائب المتعلقة بتحول الحقوق العقارية، بين الأحياء وبسبب الوفاة وهي التي يسميها المشرع الجزائري حقوق التسجيل، وبالتالي فالإلتصاق العقار بالإقليم جعل من ذلك علة للأخذ بمبدأ الإقليمية كمعيار للضريبة، ونجد عدة أحكام قانونية في القانون الضريبي الجزائري تقرر ذلك، منها المادة 248 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، التي تنص على أنه: " يؤسس رسم عقاري سنوي على الملكيات المبنية، مهما تكن وضعيتها القانونية، الموجودة على التراب الوطني، باستثناء تلك المعفاة من الضريبة صراحة."، وكذلك المادة 261د من نفس القانون التي تقرر نفس الحكم على الملكيات غير المبنية، ونجد المادة 274 من نفس القانون تقرر الضريبة على الأملاك، بسبب

---

[1]- الدكتور أنور سلطان، مرجع سابق، ص167.

[2]- نقصد هنا الضريبة العقارية، التي تعرف بأنها:" الضريبة التي تقع على العقارات المبنية وغير المبنية، التي يكون الدخل الصافي المتمثل في بدل الإيجار وغلة الأرض وعاءا لها، وهي ذات طابع عيني أكثر منها شخصي."، أنظر في ذلك، الدكتور برحماني محفوظ، الضريبة العقارية في القانون الجزائري دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص62، غير أننا نعتقد أن هذا التعريف يتناول هذه الضريبة فقد من زاوية دخل العقار، أي الريوع العقارية، ولم يتناولها من زاوية العقار= =في حد ذاته كوعاء للضريبة، أي ضريبة الثروة، كما هو الحال للرسم العقاري، والضريبة على الأملاك عند المشرع الجزائري

الإقليم، على الأشخاص المتواجد أملاكهم في الجزائر بغض النظر عن علاقتهم بالدولة، وكذلك نجد 35، 42 و77 من نفس القانون بخصوص الريوع العقارية، ومن ذلك نستخلص أن المشرع الضريبي قد قرر بالفعل إقليمية تطبيق القانون الضريبي بغض النظر عن المعايير المتعلقة بشمول الشخص بالتكليف الضريبي، وذلك استنادا للعقار، ولم يخرج بذلك على القواعد العامة الواردة في القانون المدني بخصوص الشكلية، والإختصاص القضائي، وقواعد الإسناد في تنازع القوانين من حيث المكان والقانون الواجب التطبيق في هذه الحالة[1]، وكما هو معمول به فإن مبدأ الإقليمية ليس مطلقا بل ترد عليه استثناءات[2]، كما أنه سبق أن أشرنا أنه يتداخل مع تطاق المعايير السابق ذكرها.

03- سريان القاعدة الضريبية من حيث الزمان: يقصد بسريان القاعدة القانونية من حيث الزمان هو سريان حكمها ومفعولها، على الوقائع الحالية حتى ينقضي بها العمل عن طريق الإلغاء، وإحلال قاعدة قانونية جديدة محلها[3]، وهناك العديد من صور الإلغاء التي ينتهي بها حكم القاعدة القانونية، أو يستبعد على وقائع معينة، والقاعدة الضريبية كذلك ينطبق عليها في سريانها من حيث الزمان ذلك، وكما رأينا من خلال مصادرها أنها أكثر أنواع القانون تغيرا وتعديلا ومراجعة، مما يثار بشأنها أكثر مجال تنازع القواعد من حيث الزمان، غير أننا نرجئ التفصيل في كيفيات الإلغاء إلى حين تناولنا نطاق حكم قانونية الضريبية في الفصل الثاني من هذا الباب، لنتناوله بأكثر تفصيل.

[1]- الدكتور برحماني محفوظ، الضريبة العقارية في القانون الجزائري دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص89 وما يليها، وفي جاء بخصوص ذلك، أنظر المواد 17، 19 من القانون المدني الجزائري.

[2]- وللمزيد حول إستثناءات مبدأ إقليمية الضريبة العقارية، أنظر في ذلك، المرجع السابق، ص87.

[3]- الدكتور أنور سلطان، مرجع سابق، ص171، ولتحديد ما هي الآثار المترتبة على العنصر الزمني في القاعدة الضريبية، أنظر في ذلك، الدكتور برحماني محفوظ، الضريبة العقارية في القانون الجزائري دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص95 وما يليها .

بدأنا في هذا الفصل، بما هو كائن قبل القانون الضريبي، حيث ميزنا من خلال تعدد أشكال النص الضريبي كما هي مقررة ضمن النظام القانوني الجزائري، ما بين فكرة النص من الأساس، أي تلك التي يبدأ من خلالها وضع ما قبل مشروع النص الضريبي، ومن هو المؤهل له ذلك، حيث رأينا أن الإدارة المالية التي تطبق القانون الضريبي، هي التي عن طريق وزير المالية يخول لها ذلك، كما هو معمول به مع باقي النصوص القانونية والتنظيمية، ما عدا النص الدستوري، ثم حددنا ما هو مسار كل شكل من أشكال النص الضريبي، من لحظة ما قبل المشروع إلى أن تتحقق له صفة مشروع نص مهيئ أن يودع لدى أمانة المجلس الشعبي الوطني.

إن مرحلة ما قبل مشروع النص هي عمل إداري محض، يتجسد ويكتمل مشروعا، عن طريق عملية التنسيق الإداري ما بين مختلف القطاعات الوزارية المعنية بالنص، وأن هذا التنسيق يكون عمل الأمانة العامة للحكومة في شكله، أما في موضوعه فهو نتاج التشاور الذي قد يسع العمل المشترك للوزارات أو العمل المشترك للحكومة، أو لمجلس الوزراء، بإعتباره أخر مطاف هذه المرحلة، لكن غاية النص ليس موضوعه فحسب، بل كذلك شكله، ويظهر هنا وجوب عرضه على مجلس الدولة قبل مجلس الوزراء من أجل إبداء رأيه الإستشاري حوله، وهذا الرأي يعنى بالدرجة الأولى بالجانب الشكلي، ولا يوجد من يحد من إمتداده إلى الجانب الموضوعي، ولكن يبقى محصورا على شكل القانون، والأمر.

إن إتصال المجلس الشعبي الوطني بالنص، لا يعني فقط نص الوزير الأول، بل يعني كذلك نص نواب المجلس، وهذا منظم ضمن ما يسمى بالمبادرة الدستورية بنصوص القوانين، لذا كان لازما أن نرى كيف يتشكل هذا النص الذي يسمى بإقتراح القانون، ومن له الحق في ذلك.

والنص المودع لدى المجلس الشعبي الوطني في الحالتين، يحرك عمل هذا المجلس كما قرره الدستور، والقانون العضوي المنظم لعمله وعلاقاته مع الحكومة ومجلس الأمة، والنظام الداخلي له، حيث يتجسد هذا العمل في دراسة النص، وتعديله، وعرضه على المناقشة، والتصويت عليه، وربما يكون له في ذلك ضوابط خاصة من حيث الآجال كما هو الحال بالنسبة لمشاريع قوانين المالية، على أن يودع النص المصوت عليه لدى مجلس الأمة للمصادقة عليه، ويمر كذلك بمرحلتي الدراسة والتصويت دون التعديل، وإذا لم ينته إلا ذلك، ويحدث تعارض بين الغرفتين حوله، تنعقد اللجنة المتساوية الأعضاء للنظر في إزالة هذا التعارض، ويجب مراعاة الأجل الممنوح لها، خاصة بالنسبة لقانون المالية، الذي في حالة عدم إحترام أجله يصدر رئيس الجمهورية مشروع الحكومة كقانون للمالية بأمر.

والمصادقة على النص تجعله مهيأ لمرحلة الإصدار، وضمنها يمكن أن يتعرض لعارض الإخطار للمجلس الدستوري للنظر في دستوريته (الرقابة الدستورية القبلية)، وقد يعرض مرة ثانية على البرلمان، وبإنتهاء مرحلة الإصدار وما قد يعترضها، يكتمل وصف النص بأنه قانون، وبالطبع يختلف الحال مع نص التعديل الدستوري، والإتفاقيات الجبائية فهذه الأخيرة لا تعرض على البرلمان، بينما يصادق عليها رئيس الجمهورية، في حين أن التعديل الدستوري يمر كذلك على البرلمان كما هو الحال للقانون العادي

لكن بشروط خاصة، لكن يجب أن يتم إعلام المخاطب به، إذ لا يمكن تطبيق القانون سريانه بدون نشره، وبالطبع النشر عمل مادي يكتمل بطبع نص القانون ونشره بالجريدة الرسمية من طرف المطبعة الرسمية التي تعتبر مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري، ومن تاريخه يتحدد تاريخ نفاذ القانون.

إن القانون يتجسد في تلك القواعد القانونية التي تحمل الحكم القانوني، وهذه القاعدة لا تعبر عن ذاتها مباشرة، إنما نصل إليها عبر النص القانوني، النص الذي هو جملة الألفاظ والمفردات اللغوية على اختلاف وصفها وصنفها، وهذا الأمر يحتمل علينا أن نحلل النص الضريبي، من حيث كونه شكل معين في عرضه وهيكله، لا يختلف عن أشكال النصوص القانونية الأخرى، حيث رأينا كيف تتوزع المواد إلى منهجية تشريعية، سواء في القانون الضريبي الموضوعي أو القانون الإجرائي، وقارنا حالة النص في الجزائر مع النص في فرنسا، وأين يكمن الخلل، ثم وصلنا إلى موضوع النص، تعريفه وتميزه، لغته المستعملة، وتحليل هذه اللغة من حيث النسق، من حيث معايير النصية، من حيث المفردات، من حيث الجمل التشريعية البسيطة والمركبة، ومن حيث المصطلحات، وبالطبع بإعتبار أن لغة النص الضريبي هنا هي لغة النص القانوني لكونه كذلك، وبالتالي كنا نعرض الإطار العام، ونعرض أمثلة من النص الضريبي، ثم تطرقنا إلى الصياغة التشريعية للنص القانوني، وما هي عناصرها، حيث بدا لدنا أن النص الضريبي غني بكل وسائل الصياغة القانونية المادية منها والمعنوية، لكن طالما أن الصياغة عمل بشري، فالأكيد انها تتضمن عيوبا في طياتها، لذلك عرضنا أهم العيوب من حيث الإطار العام لعيوب النص القانوني، ثم عرضنا حالات بينة على سبيل الذكر من القانون الضريبي.

إن النص والصياغة ليسا هما الغاية، لكنهما جسر للوصول إلى القاعدة الضريبية، ولذلك عرضنا ما هي القاعدة الضريبية، من حيث تعريفها، وموضوعها، وطبيعتها وعناصرها، هذه العناصر التي قد تتجمع في نص واحد، أو توزع على عدة نصوص سواء أكانت متزامنة أو مختلفة الأزمنة في سريانها، ثم تطرقنا إلى خصائص هذه القاعدة، وناقشنا مدى توفرها ومدى توفر خاصية الاستقرار وغاية المشرع فيها، لنصل إلى كيفية سريانها، وما هي المعايير التي يستند إليها في ذلك باختلاف الشخص المكلف، الشخص الطبيعي، الغير، والشخص المعنوي، وأكدنا هذه المعايير بما هو معمول به في التشريعات الضريبية المقارنة.

وبما سبق، اكتمل التصور المراد من هذا الفصل، وهو عرض كل من فكرة النص، وبنائه القانوني، حتى لحظة إصداره ونشره، وذلك على اختلاف أشكال هذا النص، لأنه لا مناص من ذلك طالما أن النظام القانوني الضريبي يستند من جهة إلى قاعدة القانونية، وطالما أن لكل نوع قانوني ما يميزه في هذا البناء عن الآخر، ثم تحليل النص، في لغته ومنهجيته، لنصل إلى القاعدة الضريبية جوهره، وكيف هي.

الفصل الثاني:
مبـــــدأ قانونيـــة الضريبـــة

الفصل الثاني:
مبـــــدأ قانونيـــة الضريبـــة

يعتبر مبدأ قانونية الضريبة أهم مبادئ القانون على الإطلاق، وفي نفس الوقت مكسب من مكاسب ترسيخ سيادة القانون في الدولة، وتطوره، وإن كان الفقه القانوني لا يرى إلى وقت قريب إلا مبدأ الشرعية في القاعدة الجنائية، فإننا نرى أن مبدأ القانونية أوسع نطاقا وأكثر صرامة من مبدأ الشرعية، فهو يضم من جهة شرعية الضريبة إذ لا ضريبة إلا بقانون، ومن جهة أخرى مشروعية ريط الضريبة، إذ يجب أن تخضع كل أعمال الإدارة الجبائية إلى رقابة المشروعية، كما أنه يشمل من إحداث الضريبة وكل ما يتعلق بها، ويشمل أيضا إجراءات ربطها، وكذلك وسائل وضمانات تحصيلها، وهذا يوازي إن لم نقل أكثر مما يتطلبه مبدأ الشرعية الجنائية.

إن ما يعزز مبدأ قانونية الضريبة أنه مرتبط ارتباطا وثيقا بالعديد من مبادئ الدستور، من قبيل التنظيم الديمقراطي ومبدأ الفصل ما بين السلطات، ومبدأ العدالة الاجتماعية وهكذا، كما أنه يستلزم في ذات الوقت حماية قانونية واسعة يحققها كل من المجلس الدستوري عن طريق رقابة مدى دستورية القوانين الضريبية، أو قضاء مجلس الدولة برقابة مشروعية القرارات الإدارية خاصة التنظيمية منها الخاصة بالضريبة، وعليه، ستعرض في هذا الفصل ما يلي:

المبحث الأول: مفهوم مبدأ قانونية الضريبة ونطاقه
المبحث الثاني: نتائج مبدأ قانونية الضريبة

المبحث الأول: مفهوم مبدأ قانونية الضريبة ونطاقه

لقد سبق للشعوب أن ناضلت الحكام بشأن الضريبة، واستخلصت من نضالها هذا مبدأ غاية في الأهمية، هو مبدأ قانونية الضريبة، الذي اقترن وجوده وتعززت مكانته بسيادة القانون، وكلما تطورت وترسخت هذه السيادة تطور وترسخ معها هذا المبدأ، ورغم أن معظم فقهاء الضريبة أشاروا إلى هذا المبدأ، إلا أنهم قصروا في بسط صورته، لذلك سنرى في هذا المبحث، مفهوم هذا المبدأ ونطاقه، في المطلب الأول، ثم نرى أهم النتائج التي يقتضيها هذا المبدأ في المطلب الثاني، وذلك فيما يلي:

المطلب الأول: مفهوم مبدأ قانونية الضريبة

تتعلق الضريبة مباشرة بمالية الأفراد، وقد عرف مركزها القانوني داخل الدولة العديد من التغيرات عبر مسار التاريخ بدء من أخذها بالقوة وانتهاء إلى الوضع الذي استقرت عليه حاليا، أين اهتدت معظم القوانين المقارنة إلى مبدأ قانونية الضريبة، ونص عليه في دساتير الدول، لذلك سوف نرى في هذا المطلب ما معنى هذا المبدأ، وكيف نميزه، ثم نرى مقتضياته القانونية في الدساتير الجزائر، وذلك من خلال النقاط التالية:

الفرع الأول: معنى مبدأ قانونية الضريبة

حتى نصل إلى معنى مقارب لمبدأ القانونية، علينا أولا أن نتتبع كيف ظهر هذا المبدأ، ثم ما هو أساسه الفلسفي والدعامات التي يقوم عليها، وذلك على النحو التالي:

أولا- تطور مبدأ قانونية الضريبة وأساسه الفلسفي: لم يستخلص مبدأ قانونية الضريبة ويعرف مكانته الحالية إلا بمرور مراحل كبيرة في تاريخ الشعوب وتاريخ التنظيمات، كما كان له تأثير مباشر على قيام الدولة الحديثة واستنادها تماما إلى سيادة القانون، وعليه سنرى كيف كان ذلك في البدء، ثم نحاول استخلاص الدعائم الفلسفية التي يقوم عليها.

01- تطور المبدأ: ظهر مبدأ قانونية الضريبة بتطور التنظيم السياسي للدولة ووضوح مفاصلها وتقسيم سلطتها، وتحديد اختصاص هيئاتها، ذلك أنه هناك ترابط تام بين الدولة وسيادة القانون، ومبدأ قانونية الضريبة، فالدولة بالمفهوم الحديث لم تحدد معالمها إلا مؤخرا، حيث لم يكن في التنظيمات الاستبدادية فصل بين الحاكم والحكم، وبالتالي لم يكن هناك مالية مستقلة للدولة، بل إن مالية الحاكم هي نفسها مالية الدولة، والتي بداهة تتسع على حساب مالية الأفراد عن طريق الضرائب[1]، وكان القانون كذلك من صنع الحاكم ومن تنفيذه وبطبيعة الحال لم يكن محل إعلان مسبق حتى يتم الاحتكام إليه، غير أن زيادة الضرائب وإرهاقها للأفراد خاصة في فترات الحروب، فضلا عن التطورات المختلفة في المجالات العلمية والاجتماعية، وحدوث ثورات، نتجت عنها نتائج جد هامة في هذا السياق، ففي إنجلترا مثلا، كان إعلان الملك جون للعهد الأعظم سنة 1215م ميلادا لحق عدم فرض أية ضريبة على الشعب إلا بموافقة مجلس الأمراء هذا المجلس الذي كان يعتبر بمثابة برلمان غير انه تطور فيما بعد ليضم كل من مجلس اللوردات ومجلس العموم حيث مثل الأخير الشعب ووقف في وجه الملك في فرض ضرائب جديدة إلى أن كللت جهوده بإصدار لائحة الحقوق سنة 1628م التي قضت بضرورة موافقة الشعب على فرض أية ضريبة عليه، غير أن الملك شارل الثاني

[1] - أنظر في ذلك، الدكتور احمد خلف حسين الدخيل، مرجع سابق، ص45.

أعاد أمور الاستبداد في فرض الضرائب إلى سابقها لينتهي الأمر تماما بقيام ثورة سنة 1688م والتي صدر على إثرها ميثاق الحقوق سنة 1689م الذي منع فرض أية ضريبة إلا في الحدود والمواعيد والطرق التي يوافق عليها البرلمان[1].

أما في فرنسا، فالحال كان كنظيرتها انجلترا حيث كان الحكم الاستبدادي وصلاحية فرض الضريبة وصنع القانون ومالية الدولة كلها مجسدة في شخص الحاكم وقراراته المطلقة إلى غاية قيام الثورة سنة 1789م حيث قررت الجمعية التأسيسية في هذا العام انه تمنع أية ضريبة إلا بالموافقة الصريحة والحرة للجمعية، وهذا الحق تأكد تماما بنص المادة (34) من دستور 1958 لفرنسا[2].

وعليه، فالملاحظ أن الدولة لم تتخلص من الحاكم إلا بعد أن ظهرت في شكلها الحديث وأصبح لها مؤسسات تمثلها، ومالية خاصة بها منفصلة عن مالية الأفراد، والقانون لم يعرف سيادة إلا عند قيام الدولة، وبالتالي بظهور سيادة القانون ظهر مبدأ قانونية الضريبة وقصرها في يد ممثلي الشعب، رغم أن هذا المبدأ هو الذي كرس حقا للأفراد كان السبب الرئيسي والمباشر في تمايز كل من الدولة وسيادة القانون.

02- الأساس الفلسفي للمبدأ: لقد اتضح لنا من خلال تتبع مراحل بروز مبدأ قانونية الضريبة، أن هناك تجاذب بين مالية الأفراد التي استخلص لأجل حمايتها هذا المبدأ، ومالية الدولة التي لم يتم التخلي عنها، وبالتالي من الواضح أن هناك مصلحتين تتقابلان خلف هذا المبدأ وهما كل من المصالح الشخصية للأفراد، والمصلحة العامة للدولة، وهما الدعامتان الأساسيتان له، ونفصل في ذلك بما يلي:

أ- حماية مالية الأفراد: كما سبق لنا أن تطرقنا فقد كان تحقيق وحماية مالية الأفراد السبب الرئيس في ظهور مبدأ القانونية، ففي القديم كانت أموال الأفراد لا قيمة لها حيث يتم سلبها ونهبها ومصادرتها من طرف الحكام بدون أي مبرر وبالقوة في أوقات السلم والحرب[3]، إلى أن منع ذلك كما رأينا، وحماية أموال الأفراد لا يجد مجاله فقط في مبدأ القانونية فقط، بل يجد مجاله أيضا في حماية الملكية الخاصة للفرد التي تعتبر من الحقوق والحريات العامة التي تبنتها معظم المواثيق والعهود الدولية والإعلان العالمي لحقوق الإنسان، كما تناولتها معظم الدول في دساتيرها وأصبحت ذات قيمة عالمية، وليست على مستوى الدولة وداخلها فقط، كما تجسدت في فتح المجال له في حرية استغلال واستعمال أمواله وولوجه إلى التجارة والصناعة وغيرها، وبالتالي فكان مبرر القانونية فيه بالفعل حماية لمالية الأفراد، لكن هذه الحماية لا تعني بداهة أن يتخلص الفرد من الضريبة، بل تعني أن تضبط وتحدد هذه الضريبة وتضبط مواعيد جبايتها، بشكل مدروس، ولا تضر بأموال الفرد، ولا يمكن أن يتأتى ذلك إلا إذا تدخل الفرد في ذلك ولا يكون له ذلك إلا عن طريق ممثليه، بل نجد أن الضريبة حاليا يجب أن تسند ولو بشكل غير مباشر أموال الفرد وتحميها، فإعمال قوانين ضريبية عالجت مستوى تأثير معدلات الضريبة ووقت تحصيلها على أموال الأفراد والمؤسسات بما يعرف

[1]- الدكتور احمد خلف حسين الدخيل، مرجع سابق، ص46.
[2]- نفس المرجع والصفحة سابقا.
[3] - يرى المقريزي (أبو العباس تقي الدين احمد بن علي 1364-1445) في كتابه تاريخ المجاعات في مصر 1404، أن من بين الأسباب الرئيسية للمجاعات التي حلت بمصر في عهد المماليك، الفساد المالي والذي تجسد في فرض الضرائب على المزارعين والمنتجين الصغار والتي يجري تحصيلها عينا، رغم أن الناس ليسوا بمستطيعين الوصول إلى الإشباع منها، أنظر، الدكتور عبد الله ساقور، الاقتصاد السياسي، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2004، ص89.

بقوانين الضغط الجبائي ودخول قوانين المنفعة الاقتصادية للضريبة وغيرها من القوانين المالية والاقتصادية، فضلا عن بعض قواعد الإعفاء ورفع الضريبة وإسقاطها كلها جاءت من أجل حماية مال الفرد والمحافظة عليه.

ب- حماية المصلحة العامة: الأكيد أن فرض الضرائب من البداية حتى وإن كان فيه تعسفا واستبدادا لا يخلو من وجود مصلحة عامة خاصة في الحروب حينما يكون الغرض منها حماية الدولة، والجماعة، لكن، حتى وان انتصر مبدأ قانونية الضريبة لمالية الأفراد، فإنه بالمقابل لم يكن ذلك على حساب مالية الدولة، بل إنه للحفاظ على مصدرها كرس بالمقابل حق للدولة عن طريق المشرع أي السلطة التشريعية التي تعتبر سلطة رسمية من سلطاتها في إقرارها، كما كرس حق السلطة التنفيذية في تأسيسها وتصفيتها وتحصيلها والإشراف على جميع شؤونها، وأعطى العديد من الضمانات والامتيازات لمال الضريبة بشأن تحصيله، ولا غرابة في ذلك، فالضريبة تمثل بالنسبة للدولة المورد الرئيس في تمويل نفقاتها العامة، والتي بالطبع تتزايد بحسب تدخلها في نواحي الحياة السياسية، الاقتصادية، الاجتماعية، والأمنية وغيرها، فالضريبة حتى وان كانت عبارة عن مبالغ نقدية[1]، إلا أن تأثيرها لم يقتصر على التمويل بل امتد للتوجيه وتنظيم وضبط العديد من الجوانب الأخرى وأصبحت بالفعل أداة مالية واقتصادية واجتماعية وحتى بيئية عن طريق استعمالها لحماية البيئة، وبالتالي تتزايد قيمتها العامة في الدولة يوما بعد يوم، لكن هيمنة الدولة على فرضها وجميع شؤونها التنفيذية، يقودنا إلى طرح سؤال أخر ما هو الأساس القانوني الذي يعطي للدولة الحق المطلق في فرض الضريبة، وسنجيب عن هذا السؤال فيما يلي:

ج- أسس فرض الضريبة: لقد تناولت العديد من النظريات تبرير حق الدولة في فرض الضريبة، وعرض أسس لذلك، لكن كل من هذه النظريات إلا وتم التصدي لها بالنقد، ونعرض أهم ما قالت به هذه النظريات وما تم عرضه من نقد في مواجهتها[2]، وذلك على النحو التالي:

ج/1- النظريات ذات الأساس السياسي: وهذه النظريات تتصدرها كل من نظرية العقد الذي قال بها جون جاك روسو وجون لوك وهوبز، ومونسيكيو، والتي مفادها أن الضريبة هي التزام يقوم به الفرد نتيجة حصوله على الحماية لنفسه وماله، ولما كان الكل يطلب الحماية فالكل متساوون في الالتزام بالضريبة، لكن بمقدار ما يتحصل عليه من حماية، ولقد وجهت عدة انتقادات لهذه النظرية أهمها أن الدولة ليست قائمة لمجرد الحماية، كما أن الحماية للجميع وهي أمر معنوي لا يقدر بمقابل مادي الذي تتحدد به الضريبة، ومن جهة أخرى، أن قول البعض من رواد هذه النظرية من كون ضريبة الأملاك والأراضي تعتبر الضريبة الوحيدة والحقيقية فيه مساس بمبدأ المساواة التي تقوم عليه النظرية، وعلى مثل الاستناد على الحماية وضمان الأمن

[1]- كان الأصل جباية الضريبة عينا، أي تجبى من المحصولات الزراعية، لكن أصبحت كل القوانين خاليا تفرض الضريبة نقدا، أنظر في ذلك، دكتور اكرامي بسيوني عبد الحي خطاب، القاضي الدستوري ورقابته للتشريعات الضريبية دراسة تحليلية مقارنة، المكتب الجامعي الحديث، 2011، ص41.

[2] - ذهب رأي في الفقه إلى أنه: " يمكن رد تلك النظريات إلى اتجاهين متعارضين الأول: يرى أن أساس الضريبة يرجع إلى فكرة المنفعة التي تعود على الفرد من قيام الدولة، بالخدمات والمنافع طبقا لعقد ضمني مبرم بين الدولة والممولين، .....والاتجاه الثاني: يرى أن الضريبة عمل من إعمال السيادة يستند إلى فكرة التضامن الاجتماعي."، أنظر في ذلك، دكتور إكرامي بسيوني عبد الحي خطاب، القاضي الدستوري ورقابته للتشريعات الضريبية دراسة تحليلية مقارنة، مرجع سابق، ص51.

على نفس الفرد وماله ومجال توسعه في نشاطه كان قيام نظرية نشوء الدولة التي ناد به سبنسر، غير أنه ترك مجالا هامشيا للدولة خارج هذه الحماية، كما أنه لم يجعل من الحماية سببا رئيسا وغاية للدولة وللضريبة، بل جعل منها وسيلة فقط، فهي بقدر ما تضمن للفرد حق التوسع والتطور واستخراج قواه الذاتية، وتضمن عدم تضاربه وتعارضه مع باقي الأفراد، وسبنسر استنتج مبادئ لأساس الضريبة منها المساواة، والعدالة، والعموم، لكن وجهت تقريبا نفس الانتقادات العارضة لنظرية العقد الاجتماعي إلى هذه النظرية، زيادة على وقوع هذه الأخيرة في خطأ افتراضها الذي اعتبر أن الدولة ثابتة طالما تقوم بنشاط سلبي والفرد كائن متطور يجب أن يساعد على ذلك[1].

وتبقى أهم أسس للنظريات السياسية في هذه الشأن، ما قالت به نظرية سيادة الدولة، والتي تلاقت فكرة الحماية وفكرة المنفعة، وغيرها واعتبرت أن الدولة سيادة في إقليمها ولها الحق أن تفرض بهذه السيادة الضريبة على رعاياها سواء أكانوا وطنيين أم أجانب، وقد رأينا أن هذه النظرية استنتج منها مبدأ الإقليمية الذي لا يخلو أي قانون ضريبي في العالم من الأخذ به، ولذلك كانت الانتقادات الموجهة لهذه النظرية قليلة، ما عاد، نعتها من كونها لم تقدم مبررا ملموسا[2].

ج/2- النظريات الاجتماعية والاقتصادية: وكل منها قام على مبرر، فالنظريات الاجتماعية، تمثلها كل من النظرية الاشتراكية، ثم الشيوعية، ثم الفوضوية، وكلها تقول بعدم وجود أي مبرر لفرض الدولة للضريبة، طالما أن الدولة هي التي تحتكر وسائل الإنتاج والإنتاج والتوزيع، وطالما أن الأفراد كلهم متساوون في الحصول على حاجاتهم، وأن مقدار ذلك يحسب على أساس العمل، والوقت المنفق لذلك، وبالتالي فإيرادات الدولة هي نفسها نفقات الأفراد في حصولهم على حاجاتهم، بل وتقوم بخصمها مباشرة قبل عرض السلع للاستهلاك، وبالتالي لا داعي للضريبة، غير أن هذه النظريات اختلفت فقط في مسألة دور الدولة، فالنظرية الأولى تقول بأن جهاز الإنتاج والثمن العام كفيل بتحقيق غايتها وبالتالي فالدولة تعتبر دولة العمل، بينما الثانية تضيف إليه الجانب الاجتماعي أي أن الجميع متساوون في الأعباء العامة على أساس مبدأ العمومية، وأن هذه المساهمة تكون حسب قدرة الفرد، بينما تفترض النظرية الثالثة عدم وجود الدولة وأن المجتمع يدار بمؤسسات وجمعيات تغطي جميع نشاطاته، وتبقى مساهمات الأفراد طواعية كفيلة بتحمل أعباء الجماعات، وأين كان موقف النظريات الاجتماعية من الضريبة، فالأكيد أن جزئيات وقواعد هذه النظريات يلفظها الواقع حتى في الدول التي طبقت مثل هذه النظريات[3].

أما النظريات الاقتصادية فقد تنوعت هذه النظريات كلها وحتى وان اختلفت في مبرراتها إلا أن القاسم المشترك بينها هو مقابل اقتصادي تتحمله الدولة في مقابل حصولها على الضريبة، فنظرية التبادل تقول أن المقابل هنا هو خدمة الحماية وتعود بنا إلى نظرية العقد الاجتماعي، وبينما نظرية عقد التأمين، فهي كذلك لا خلو من وضع عمل للدولة بصفتها عبارة عن شركة تأمين، وبالتالي فهي مؤمن، ومؤمن له الفرد في نفسه

[1]- محمد الكامل شلغوم، أساس حق الدولة في فرض الضريبة، مجلة العلوم القانونية والشرعية، جامعة الزاوية- ليبيا، العدد7، ديسمبر 2015،ص2 وما يليها، موقع الكتروني، http//zu.edu.ly/jsls/about.htm ، تاريخ الزيارة 03-09-2016، الساعة، 10سا، 30د.

[2]- المرجع السابق، ص9 وما يليها.

[3] - المرجع سابق، ص12 وما يليها.

وماله، وحتى عقد التأمين لا يخلو من فكرة الحماية والأمن، أما النظرية الثالثة، فهي نظرية الإنتاج، فهي النظرية كانت بمثابة الرد على كل من أدم سميث وريكاردو ومن معهم والذي قالوا بعدم جدوى إنتاج الضريبة أي أن الضريبة غير منتجة، فكان لهذه النظرية أن بينت كيف أن الضريبة منتجة وتساهم في توفير رأس المال عن طريق التنمية والبنى التحتية، والتي يعتبر وسيلة من وسائل الإنتاج، وبالتالي وسعت هذه النظرية من جدوى الضريبة اقتصاديا واجتماعيا، فكانت أقرب إلى الأخذ بها.

وأيا كان مبرر وأساس حق الدولة في فرض الضريبة، الأكيد، أن حق الدولة هو ثابت وقديم تاريخيا في فرضها للضريبة على مالية الأفراد، وأنه أي هذا الحق يجد مبرره وأساسه ليس في نظرية واحدة مما سبق بل في كل ما سبق من نظريات وأهمها نظرية سيادة الدولة على إقليمها، وأن القانون أصبح بدلا عن كل هذه النظريات هو المصدر الوحيد بالإلتزام بالضريبة[1]، وهذا ما جعلنا نتناول مبدأ القانونية بدلا عن التفصيل في هذه النظريات التي تبقى فقط ضمن نطاق التراكم الفكري للضريبة.

ثانيا– تمييز مبدأ قانونية الضريبة: لم يكن من الشائع استعمال مصطلح القانونية، حتى وإن كان يراد به ألا ضريبة إلا بقانون، غير أنه يضم ضمن معناه مصطلحين مختلفين هما كل من مصطلح الشرعية، ومصطلح المشروعية، وسنحاول أن نشرح ذلك، ونذكر ما يميزه ضمن الضريبة وما يشابه ذلك، فيما يلي:

01– مبدأ الشرعية: لقد اقترن مبدأ الشرعية بالجريمة إذ أنه بعد التطور والأخذ والرد عبر مراحل التاريخ استطاع الفرد أن يستخلص لنفسه مبدأ " ألا جريمة ولا عقوبة ولا تدبير أمن إلا بنص"[2]، وهو ما يعرف بمبدأ الشرعية، حيث يمكن أن نعود إلى معنى الشرعية في اللغة إذ أنها تعود لفعل شرع، شرع الدين، بينه وسنه، وقد جاء هذا الفعل في القرآن الكريم في عدة آيات كريمات منها:" شرع لكم من الدين ما وصى به، نوحا و...."[3]، وشرع الأمر جعله مشروعا أي مسنونا، والشرع ما شرعه الله تعالى، والشريعة هي المبادئ التي يتعين مراعاتها في كل الأفعال والأقوال، ولا يختلف المعنى اللغوي عن المعنى الاصطلاحي عند فقهاء القانون "إذ يقصد بها تلك المبادئ التي تكفل احترام حقوق الإنسان وإقامة التوازن بينها وبين المصلحة العامة.. "[4]، والشرعية عند اليونان قد ارتبطت بالجانب السياسي أكثر منها بالجانب القانوني، إذ كانت تعني أن يضع كل مواطن في مكانه ضمن المجتمع، كما ارتبط بالجانب الدستوري من حيث شرعية الحكم، ومن حيث شرعية الحقوق والحريات، حيث أنه في سنة 1910 تقدم مجلس العموم الإنجليزي إلى الملك جاك الأول يطالبه ببيان يحدد فيه حقوق المواطن وحرياته، إلا أن الملك رد بأنه ليس هناك ما هو أفضل من مبدأ الشرعية للاسترشاد به والحكم وفقا له[5]، بينما وضع المؤتمر الدولي لرجال القانون المنعقد في نيودلهي سنة

---

[1]- وهذا ما قررته المحكمة الدستورية للعليا في مصر، في أحد القضايا المعروضة عليها، أنظر في ذلك، دكتور إكرامي بسيوني عبد الحي خطاب، القاضي الدستوري ورقابته للتشريعات الضريبية دراسة تحليلية مقارنة، مرجع سابق، ص52.

[2]- نص على هذا المبدأ معظم القوانين في الدول جاءت أما على شكل قاعدة دستورية أو على شكل مادة قانونية، والمشرع الجزائري نص عليها ضمن قانون العقوبات في المادة الأولى منه التي جاء فيها أنه "جريمة وعقوبة ولا تدبير أمن بغير بقانون".

[3]- سورة الشورى، الآية 13.

[4]- الدكتور عصام عفيفي عبد البصير، مبدأ الشرعية الجنائية دراسة مقارنة في القانون الوضعي والفقه الجنائي الإسلامي، دار الكتب المصرية، 2003، ص10.

[5]- الدكتور عصام عفيفي عبد البصير، مبدأ الشرعية الجنائية دراسة مقارنة في القانون الوضعي والفقه الجنائي الإسلامي، دار الكتب المصرية، 2003، ص10.

1959 تعريفا لمبدأ الشرعية بأنه: "ذلك الذي يعبر عن القواعد والنظم والإجراءات الأساسية لحماية الفرد في مواجهة السلطة، ولتمكينه من التمتع بكرامته الإنسانية"[1]، وما يلاحظ إذا أن هذا المبدأ يعني بشكل مرادف تماما وجود قواعد وأيا كانت غايتها، سياسية، أو دستورية أو قانونية، فهي تتعلق وجاءت من أجل الفرد وسنت لضمان حقوقه وحرياته من تعسف السلطة وجورها واستبدادها، وهو ما نلاحظه تماما بالنسبة للضريبة، فقانونيتها تنطوي في جميع نواحيها على نطاق مبدأ الشرعية وأسبابه وغاياته، خاصة إذا ما تتبعنا إعمال هذا المبدأ الأخير، فيما يتعلق بالجريمة، إذ أنه يعتبر الركن الأساس لقيامها، فهو لا يقتصر على النص على تجريم الفعل ووضع العقوبة المناسبة له، بل كذلك يمتد إلى النص على كيفية وإجراءات وشروط التحقيق في إظهاره أي إظهار الفعل وإلحاق العقاب المقترن به، وكذلك النص على كيفية تنفيذ العقاب المسلط عليه، وهو نفس الحال بالنسبة للضريبة، إذ لا ضريبة إلا بقانون، كما أنه لا ربط لها إلا بقانون، كما أنه لا تحصيل إلا بقانون، وكأن المقابلة هنا تاما بين الجريمة والضريبة، وبالتالي فيعبر مبدأ الشرعية إذن ركن أساس ورئيس من أركان الضريبة كما هو الحال بالنسبة للجريمة، وهو يعبر عن جزء لا يتجزأ من نطاق القانونية، لكن هل هو تماما نطاق القانونية، إن السلطة التنفيذية يقتصر دورها على تطبيق العقاب في الجريمة، فلا هي مخولة للتحري عن الجرائم وضبطها، ولا هي مخولة للتحقيق فيها وكشفها وإلحاق العقاب والجزاء بمرتكبيها، بل أقصى ما تختص به تنفيذ العقاب، لكن السلطة التنفيذية عن طريق الإدارة الضريبية مخولة تماما بجميع شؤون الضريبة، من لحظة وضع لوائح تنفيذية لقوانين الضريبة لتفسيرها، إلى لحظة كشف الوعاء الخاضع للضريبة وتقديرها ومراقبتها وتصفيتها وتحصيل الضريبة واستعمال كل الضمانات الخاصة لذلك دون اللجوء إلى القضاء، بل هي المختصة في وضع الشكوى الجزائية المتعلقة بالضريبة وشكواها مقيدة لحق النيابة العامة في مباشرة وتحريك الدعوى العمومية كما تتمتع باختصاص أصيل لها في ذلك، وبالتالي فالإدارة الضريبية تكون في عملها مطبقة للقانون، فما هو المبدأ الذي يحكم أعمالها حينئذ؟

02- مبدأ المشروعية: استخلصنا أن مبدأ القانونية يضم مبدأ الشرعية، إذ أنه لا ضريبة إلا بقانون، لكن رأينا أنه ما دام هناك عمل للسلطة التنفيذية، وبالتالي فالقانونية تحتم عليها أن تمتثل في أعمالها إلى المشروعية، فما هو هذا المبدأ وما هو نطاقه؟.

أ- معنى مبدأ المشروعية: يختلف مبدأ المشروعية عن مبدأ الشرعية، في كون الأول يعني وجوب وضع نص قانوني مسبق للعمل أو النشاط، بينما الثاني، فهو مقرون بطبيعة عمل السلطة التنفيذية وتحديدا في أعمالها الإدارية، وفي ذلك يعرف أنه: "يقصد بالمشروعية أن تخضع الدولة بهيئاتها وأفرادها جميعهم لأحكام القانون وان لا تخرج عن حدوده"[2]، كما يعرف بأنه: " أن تخضع الدولة وسلطاتها وهيئاتها لأحكام ونصوص

[1] - الدكتور عصام عفيفي عبد البصير، تجزئة القاعدة الجنائية، الطبعة الأولى، 2007، ص169، وجاء أيضا في هذا المؤتمر:" إن مبدأ الشرعية هو اصطلاح يرمز إلى المثل والخبرة القانونية العلمية التي تعارف عليها جميع رجال القانون في جزء كبير من العالم وان هذا المبدأ يعتمد على عنصرين: أولهما، انه مهما كان فحوى القانون، فان كل سلطة في الدولة هي نتاج القانون وتعمل وفقا القانون، وثانيهما، افتراض أن القانون نفسه يعتمد على مبدأ سام هو احترام حقوق الإنسان." أنظر في ذلك، عصام عفيفي عبد البصير، مبدأ الشرعية الجنائية دراسة مقارنة في القانون الوضعي والفقه الجنائي الإسلامي، مرجع سابق، ص10-11.

[2]- دكتور مازن ليلو راضي، موسوعة القضاء الإداري، مبدأ المشروعية- قضاء الإلغاء- قضاء التعويض مع احدث القرارات والفتاوى، المجلد الأول، الطبعة الأولى، المؤسسة الحديثة للكتاب، لبنان، 2016، ص13.

الدستور والقانون، فيما تصدره أو تقوم به من أعمال وقرارات، تماما مثلما يخضع الأفراد أنفسهم لأحكام القانون"[1]، ولا يتحقق مبدأ المشروعية إلا إذا تحققت عناصره، والتي أهمها:

أ/1- **وجود دستور:** حتى تكون سيادة القانون قائمة يجب أن يتأسس هذا القانون على دستور، فالدولة الحديثة أهم ما يميزها هو وجود دستور ينظم قواعد الحكم، وذكر السلطات الرسمية وتوزيع الاختصاص فيما بينها، ووضع نظام الحقوق والحريات العامة، ومؤسسات الرقابة، ويعتبر بمثابة القانون الأساسي للدولة حيث يحدد مبادئها وغايتها، وواجبات مواطنيها, أي قانون لا يمتد وجوده إلا منه، وهكذا، وهذا القانون الأساسي هو رمز المشروعية، فلا يمكن بأي حال من الأحوال مخالفته، ولا يهم أن يكون الدستور مكتوبا في وثيقة أم لا، فالحاصل أن إتباع الشكلية من إجراءات وضع الدستور وتضمنيه وثيقة تسمى الوثيقة الدستورية إنما يكون في الدول التي تعتمد الدساتير المكتوبة التي في الغالب تكون دساتير جامدة تخضع شروط وإجراءات جد صارمة في تعديله وتغيير بعض بنوده وقواعده، أما في الصورة الأخرى فتكون في حالة الدول التي لها دساتير غير مكتوبة والتي غالب ما تكون دساتير مرنة، تعدل متى كانت الضرورة لذلك[2].

أ/2- **خضوع الإدارة للقانون:** هذا الخضوع الذي تتجاذب تعريفه ثلاثة أراء فقهية، فرأي يقول أن هذا الخضوع إنما يتجسد في عدم جواز إصدارها لآي عمل أو قرار أو أمر إلا تطبيقا للقانون وتنفيذا لأحكامه وبالتالي فنشاط الإدارة مقيد بتنفيذ أحكام القانون، أما رأي ثان، يقول أن هذا الخضوع لا يكفي تنفيذ القانون بل يجب أن تستند الإدارة في كل عملها وتصرفها إلى قاعدة قانونية محددة تجيز وتسمح لها بذلك، بل وأمرها بذلك حتى يتحقق لعملها المشروعية، بينما رأي ثالث يرى أن المشروعية تتحقق عندما لا يخالف عمل الإدارة القانون، وهذا يضع في اعتباره بالطبع مجالا واسعا للسلطة التقديرية للإدارة في صناعة قواعد قانونية بالصفة الموضوعية، خاصة أن مجلس الدولة الفرنسي قد صنع من وراء ذلك قدرا كبيرا من قواعد القانون الإداري، وهناك من يرى أن المشروعية في القاعدة الضريبية ذات مفهوم واسع ومفهوم ضيق، فأما المفهوم الأول، فمفاده أنه يجب أن يراعى في أعمال الإدارة ليس فقط القانون الضريبي بل كل القانون داخل الوطن، إذ لا يكفي أن تستند الإدارة إلى نص ضريبي في عملها ويكون في حد ذاته مخالف إما لنص دستوري أو لقوانين أخرى سابقة عليه وتعلوه مرتبة، بل يجب مراعاة هذا الوضع حتى تكتمل المشروعية، أما المفهوم الضيق فيقصر مبدأ المشروعية على النص المتعلق بالعمل كما هو الحال بالنسبة للضريبة[3]، لكن السؤال هل

---

[1]- الدكتور محمد رفعت عبد الوهاب، النظرية العامة للقانون الإداري، طبيعة القانون الإداري- التنظيم الإداري-وظائف الإدارة العامة-الموظفون العموميون- أعمال الإدارة العامة- امتيازات الإدارة العامة- أموال الإدارة العامة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2012، ص227.

[2]- الأستاذ الدكتور عمار عباس، مرجع سابق، ص7.

[3]- دكتور اكرامي بسيوني عبد الحي خطاب، المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية، المكتب الجامعي الحديث، 2012، ص73، وللتعقيب والتوضيح، يبدو أن الاتجاه الغالب هو أن المشروعية هي بحسب المفهوم الموسع، وخاصة بالنسبة للضريبة، فشأنها يتجاوز الحدود للدولة، وبالتالي فمسألة الازدواج الضريبي القانوني تكون قائمة وبشكل كبير، وهذا ما أدى بكثير من دول العالم إلى عقد اتفاقيات ثنائية ومتعددة الأطراف لمحاربة هذا الوضع وهذا فضلا عن الاتفاقيات المنجزة من طرف المنظمات الحقوقية، وكلها قواعد تعلو عن القانون الوطني، وبالتالي فمراعاتها واجبة، وتفرض نفسها فوق هذا القانون، وهناك مبرر أخر، هو أن أغلب الدول تخضع قوانينها للرقابة الدستورية إما أمام محاكم مختصة أو مجالس دستوريـــة وهذه الرقابة موسعة إلى حد منحها كحق من حقوق المواطن بما فيه الخاضع للضريبة وبالتالي فرقابة المشروعية توسعت إلى حد كبير، ولم تصبح من اختصاص القضاء الإداري فقط عند الدول التي تنتهج ازدواجية القضاء كفرنسا والجزائر.

هذه السلطة التقديرية تكون للإدارة الضريبية إزاء شأن الضريبة، وهذا ما سوف نراه عند التطرق إلى مناقشة مصادر القاعدة الضريبية وتفسيرها إزاء مبدأ قانونية الضريبية.

أ/3- مبدأ تدرج القواعد القانونية: يقصد بهذا المبدأ أن توضع القواعد القانونية بشكل هرمي، مترتبة من الأعلى إلى الأدنى، ثم الأدنى وهكذا، وهذا الترتيب إنما يجب أن تحترم فيه القواعد التالية[1]:

- أن تنسجم التشريعات الأدنى مرتبة مع الدستور الذي يقف في قمة الهرم القانوني ويسمو على القوانين القانونية الأخرى جميعا، وإلا تعرضت بوسائل دستورية إلى الإعدام كما سنرى لاحقا.
- عدم جواز تعديل التشريع أو إلغائه إلا بتشريع آخر يكون مساويا له أو أسمى منه مرتبة.
- عند التعارض يقدم التشريع الأسمى على التشريع الأدنى، ويقدم النص الخاص عن النص العام في حالة وجودهما في مرتبة واحدة.

وصفوة القول أن المشروعية تكون مطلوبة أيما طلب في تجسيد شأن الضريبة ككل، وبالتالي فمبدأ القانونية يقتضيه كذلك فضلا عن مبدأ الشرعية، وتكون القانونية، تعني تماما مبدأ النص والتطبيق معا، أي الشرعية والمشروعية معا، وهذا ما يجاوز به مركز الضريبة عن مركز الجريمة، وعليه سوف نرى فيما يلي، كيف عرف مبدأ القانونية، وهل تم استيفائه حقه في ذلك؟

ثالثا- تعريف مبدأ القانونية وقيمته القانونية: تعرضت عدة أراء لتعريف مبدأ قانونية الضريبة، يبدو من الضروري طرحها ومناقشتها، وهذا حتى نخلص إلى القيمة القانونية لهذا المبدأ، وسنرى ذلك فيما يلي:

01- تعريف مبدأ القانونية: لقد كانت هناك العديد من التعريفات التي تناولت مبدأ القانونية نرد بعضها ونناقشها حتى نصل إلى تعريف مقترح على النحو التالي:

التعريف الأول: "يراد بقانونية الضريبة سيادة حكم القانون في شؤون الضرائب بان لا يفرض عبؤها ولا تعدل أحكامها ولا تجبى حصيلتها ولا يعطى (يعفى)[2] احد من أدائها إلا بمقتضى قانون صادر عن السلطة التشريعية (بأعبائها)[3] ممثلة لإرادة الشعب وهذا ما أخذت به اغلب الدساتير"[4]، بينما، **التعريف الثاني:** " لكن ما أن يجتمع في مبدأ قانونية الضريبة المدلولان الموضوعي والشكلي بان يصدر تشريع قانون الضريبة عن السلطة التشريعية المنتخبة عن الشعب حتى نكون أمام مبدأ قانونية الضريبة من الناحيتين النظرية والعملية، أما إذا توافر المدلول الشكلي دون الموضوعي فنكون أمام مبدأ قانونية الضريبة من الناحية النظرية فقط..."[5].

أما التعريف الثالث فيرى أن المقصود بمبدأ قانونية الضريبة: " أن يحدد القانون عند فرض الضريبة عناصرها الجوهرية، فيحدد الأشخاص الخاضعين لها، والنشاط الخاضع لها، ووعائها وسعرها، وطريقة تحصيلها، أي كل ما يتعلق ببنيان الضريبة، وكل هذه العناصر غير اتفاقية أي أنها من القواعد الآمرة

[1]- دكتور مازن ليلو راضي، مرجع سابق، ص16.
[2]- جاء فعل يعطى خطأ في التعريف الوارد عن صاحبه، والأصح يعفى.
[3]- هذه الكلمة يبدو أنها كلمة زائدة ضمن نص التعريف.
[4]- الأستاذ الدكتور عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، العدالة الضريبية دراسة مقارنة، الطبعة الأولى، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2015، ص44.
[5]- الدكتور احمد خلف حسين الدخيل، مرجع سابق، ص50.

المتعلقة بالنظام العام، ولا يجوز لها أن تكون مخالفة للآداب لكي لا تصطدم مع قواعد الشريعة الإسلامية وتصدرها الدولة في شكل قانون مفصل تستمد مصدره من الدستور النظام الأساسي للمجتمع"[1]، **أما التعريف الرابع**، فيرى أن مبدأ قانونية الضريبة هو "القاعدة الأساسية التي تلتزم الدولة بمقتضاها بإنشاء الضريبة العامة أو تعديلها أو إلغائها بنص قانوني (موضوعي أو إجرائي صادر عن سلطة مختصة دستوريا بإصداره، أو الإعفاء منها في حدود القانون، وبغض النظر عن تنظيم أحكام تلك الضريبة بقانون واحد أو عدة قوانين، مع جواز فرض الضرائب المحلية بأداة ادني من القانون بشرط أن يتم ذلك في إطار الحدود الدستورية المعمول بها داخل الدولة"[2]، ومن خلال هذه التعريفات نستخلص النقاط التالية:

– أن للمبدأ مدلولين، أحدهما موضوعي يتمثل في حق الشعب في أن يفرض الضريبة المناسبة على أموال أفراده وينظم كل شأنها وأن هذا الحق لم ينله إلا بعد فترات من التاريخ المرير، والشعب لا يمارس هذا الحق مباشرة إنما يمارسه عن طريق ممثليه، وفي تنظيم الدولة الحديث، فممثليه يشكلون السلطة التشريعية، ولقد اتفقت كل التعريفات السابقة على هذا الدور، بينما المدلول الثاني، وهو شكلي، أي لا يكفي منح الحق بل لا بد من ممارسته، والتي يجب أن تكون في شكل مكتوب يسمى قانون، وهنا كذلك اتفقت كل التعريفات على هذا المدلول.

– أن القانون يشمل كل شأن الضريبة من جوانبها الموضوعية والإجرائية، بدء من عناصرها الجوهرية، ثم الأشخاص التي تفرض عليهم، ثم الوعاء والنشاط، وطريق التقدير، وطرق التحصيل وهكذا، ولا يترك للسلطة التنفيذية أي مجال في ذلك، وبالنتيجة المبدأ يعني سيادة القانون على شأن الضريبة دون سواه.

– أن التعريف الرابع دون سواه، يرى بإلزام الدولة في إنشائها وتعديلها وإلغائها وتحصيلها بقواعد القانون، أي التزامها بمبدأ المشروعية، ولو أن هذا المبدأ الأخير، هناك من يرى بأنه هو نفسه مبدأ القانونية نفسه[3].

وصفوة القول، أن كل التعريفات السابقة إما أنها استندت إلى فكرة الشرعية كمرادف تماما للقانونية، وإما أنها تأثرت بنضال الشعوب من أجل أخذ سيادة القانون على الضريبة وذلك يخرج الأمر عن نطاق القانون، ويقيده في خانة التاريخ أو السياسة، هذا فضلا عن عدم إعطاء هذا المبدأ امتداده، فالبعض يراه يعني المشروعية تماما، غير أننا بينا أن هذه الأخير إنما يكون مقياسا لأعمال الإدارة وقراراتها التي يجب أن تقاس بالنسبة للقانون أي الجانب العملي للضريبة، وكما رأينا سابقا عند تمييز المبدأ أنه يقتضي المشروعية لكنه أوسع نطاقا منها، وأنه يقتضي الشرعية وأوسع نطاقا منها، بل أنه يسعهما معا، وهناك من الفقه من أقر بذلك، حيث عرف مبدأ المشروعية الضريبية بأنه: "وجهان لعملة واحدة الوجه الأول هو مبدأ سيادة القانون، الوجه الثاني هي مبدأ خضوع الدولة للقانون."[4]، ورغم صوابه من حيث مضمون المبدأ، إلا أنه لم يميز ما بين هذين الوجهين وحصرهما في المشروعية، ونجد أيضا التمييز ما بين هذه المكونات واضح في تعريف منجد لاروس الفرنسي، حينما عرف مصطلح – juridisme – الذي نراه يقترب للتعبير عن القانونية،

[1]- دكتور اكرامي بسيوني عبد الحي خطاب، المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية، مرجع سابق، ص74.
[2]- المرجع السابق، ص75.
[3]- المرجع السابق، ص73.
[4]- دكتور مجدي الشامى، المنازعات الضريبية بين اختصاص القضاء العادي والإداري في القوانين المصرية والفرنسية، الطبعة الأولى، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، 2016، ص56.

ويختلف عن مصطلح – légalité – الذي تم استعماله كمرادف للقانونية رغم أنه يستعمل في موضعين آخرين دون تمييز وهما الشرعية والمشروعية، حيث جاء تعريف المنجد ما يلي:

Le juridisme est un:
Attachement étroit a la règle juridique tendance a considérer les questions de manière formelle, sous le seul anglé juridique,[1]

وعليه يمكن أن نقترح التعريف التالي: "مبدأ القانونية، يعرف بأنه "لا ضريبة إنشاء وتعديلا وإلغاء ومراجعة، وتحصيلا، وضمانا، ومنازعة، إلا بقانون صادر عن السلطة التشريعية، ولا يمكن تقريرها بقرار من الهيئات المختصة إلا تنفيذا واستنادا والتزاما بهذا القانون".

ونجد العديد من الدساتير قد تناولت هذا المبدأ ومن بينها الدستور الجزائري، وسوف نتناوله في مناقشة الأساس القانوني فيما سيأتي.

02- القيمة القانونية لمبدأ قانونية الضريبة: لقد اتضح أن مبدأ قانونية الضريبة عرف كفاحا طويلا حتى توصل إلى هذه المكانة، من معنى فلسفي وأخر قانوني، وهذا عبر تطور الشعوب، بل وارتبط بسيادة القانون، التي تعتبر المؤشر الحقيقي والرئيس لقياس مدى تقدم الدول حاليا، وهذا يقودنا إلى التتبع والتفصيل في قيمة المبدأ قانونيا، وهذا ما سنراه في نقطتين، أولهما موقع المبدأ في الأنظمة القانونية، والنقطة الثانية هل يتطلب النص عليه دستوريا أم لا، وذلك على النحو التالي:

أ-موقع المبدأ في الأنظمة القانونية: نصت العديد من الدول في دساتيرها على مبدأ قانونية الضريبة، كما نصت العديد من الاتفاقيات الإطار عن ذلك، فنجد أن الدستور الفرنسي قد تناول المبدأ ونص عليه بموجب الفقرة الثانية من المادة (34) من دستور 1958 المعدل[2]، هذه الفقرة التي قيد بموجبها الدستور للقانون تحديد القواعد المتعلقة لإخضاع الضريبي مهما كان وكذلك الضمانات الأساسية للمواطنين وكذا تحديد الجرائم وكيفيات تطبيقها، ومبدأ شرعية الإجراءات الجبائية يجد مكانته تماما بنص المادة (37) من هذا الدستور، والتي لم تترك للسلطة التنظيمية المستقلة أي قدر في ذلك، ومنها نجد المادة (28) من دستور العراق لسنة 2005 البند الأول والتي جاء نصها: "لا تفرض الضرائب والرسوم، ولا تعدل، ولا تجبى ولا يعفى منها، إلا بقانون"، والمادة (119) من الدستور المصري لسنة 1971 التي جاء نصها: " إنشاء الضرائب العامة، أو تعديلها، أو إلغائها لا يكون إلا بقانون، ولا يعفى احد من أدائها في غير الأحوال المبينة في القانون، ولا يجوز تكليف احد أداء غير ذلك من الضرائب، أو الرسوم إلا في حدود القانون."[3]، وكذلك المادة (111) من الدستور الأردني للسنة 1952[4]، ولم ينص على هذا المبدأ فقط في الدساتير بل كان محل العديد من الإعلانات والاتفاقيات الدولية، فنجد المادة (14) من إعلان حقوق الإنسان والمواطن تنص على أنه:

---

[1] - الموقع الإكتروني:www.larousse.FR/Dictonnaires/Francais/ juridisme/45211، تاريخ الزيارة 15-04-2015، 17سا، 00د.

[2]- خضع هذا الدستور للتعديل في 23 جويلية 2008، أنظر في ذلك:
Jacques Grosclaude, Philippe Marchessou, Op-cit,p5

[3]- دكتور اكرامي بسيوني عبد الحي خطاب، المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية، مرجع سابق، ص74.

[4]- الدكتور احمد خلف حسين الدخيل، مرجع سابق، ص49.

« Tous les citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessite de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi et d'en déterminer la quotité, l'assiette le recouvrement et la durée. »[1]

كما نصت المادة (13) من نفس الإعلان على أنه:

« une contribution commune également répartie entre tous les citoyens »[2]

ولنفس هذا الحكم نصت العديد من الاتفاقيات، وخاصة اتفاقية الإتحاد الأوروبي لحقوق الإنسان[3]، وبالأخص المادة الأولى من البروتوكول الإضافي رقم 01 الموقع عليه في باريس بتاريخ: 20 مارس 1952، انه كل شخص طبيعي أو معنوي له الحق في احترام أمواله وتعتبر النقود المخصصة للضريبة تعتبر مال بموجب هذه المادة.

وخلاصة القول، إن مبدأ القانونية يحتل مكانة كبيرة في الأنظمة القانونية الحديثة، لكن، هل يعتبر مبدأ دستوريا يجب كتابته وإدراجه في وثيقة الدستور، أم يكفي كونه مبدأ من المبادئ العامة للقانون، وما مركز ذلك، وسنناقش ذلك فيما سيأتي:

ب- مدى ضرورة النص على مبدأ قانونية الضريبة في الدستور: رأينا أن العديد من الدول أدرجت في دساتيرها مبدأ قانونية الضريبة، وهذا ما جعل العديد من الفقه يرى من ذلك أكثر من ضرورة، إذ أنه حسبهم "لا يكفي أن يكون إيمان لدى القابضين على السلطة بالحقيقة الفلسفية التي تؤكد على ضرورة حصر سلطة فرض الضرائب بالهيئة التشريعية المنتخبة، وإنما لا بد أن توضع هذه الحقيقة في قالب من المشروعية الدستورية ولا يتم إلا بالنص في أثناء الوثيقة الدستورية على أن لا ضريبة إلا بقانون، مما يكسبها قيمة قانونية عليا يرفعها إلى مصاف المبادئ الدستورية شكلا وموضوعا.."[4]، فهذا الرأي يبدو أنه جاء مبررا تماما لحال العديد من الدول التي رأت بضرورة النص على هذا المبدأ في دساتيرها، كما يرى بسمو هذا المبدأ أن ينص عليه دستوريا حتى تعطى له قيمة القواعد الدستورية، التي تعتبر بمثابة مبادئ عليا، وكذلك حتى ينحصر اختصاص سن القانون ضمن المجالات التي تشرع فيها السلطة التشريعية، وعطفا وتأييدا لذلك، فإن النص على مبدأ القانونية في الدستور، غايته أن يستند كذلك إلى مبادئ أخرى تدعمه في نفس المرتبة معه على سبيل المثال في الاختصاص مبدأ الفصل ما بين السلطات، ومبادئ أخرى سنراها لاحقا، لكن، إذا كان حال الدساتير التي نصت على المبدأ هكذا، فما حال الدساتير المكتوبة التي لم تنص عليه، أو لنقل تلك غير المكتوبة، هل لا يجد المبدأ قيمته؟، وحتى نناقش ذلك، علينا في البدء أن نحاول النظر لمكانة المبادئ العامة في الأنظمة القانونية، ثم نستخلص النتائج التي تمكننا من الإجابة وذلك على النحو التالي:

ج- قيمة المبادئ العامة في النظام القانوني: تعرف المبادئ العامة للقانون بأنها: "مجموعة من الأفكار الأولية من الممكن استخلاصها باستمرار من النظام الوطني، وهي تشكل الأساس المنطقي لكل القواعد التفصيلية الأخرى، فهي مجموعة مبادئ غير مشرعة يستنبطها القضاء من المقومات الأساسية للمجتمع

---

[1]-Jacques Grosclaude, Philippe Marchessou, Op-cit,p4

[2]-Ibid,p5

[3]- كان التوقيع على هذه الاتفاقية بروما بتاريخ 04 نوفمبر 1950، أنظر في ذلك، Ibid,p9

[4]- الدكتور أحمد خلف حسين الدخيل، مرجع سابق، ص48، وانظر في ذلك أيضا، الأستاذ الدكتور عبد الباسط على جاسم الزبيدي، مرجع سابق، ص46.

وقواعد التنظيم القانوني في الدولة، ويقررها في أحكامه باعتبارها قواعد قانونية ملزمة"[1]، وبالتالي فيعتبر المبدأ العام للقانون بمثابة الأصل أو قاعدة القاعدة القانونية أو الفكرة العامة للقانون التي تمهد لخلق القاعدة القانونية بإرادة الدولة بالطبع وبالتالي تعتبر الموجه الحقيقي للنظام القانوني، وهي تختلف عن المصدر القانوني، بل وتسبقه وجودا، ولها بطبيعة الحال أنواع، منها من يستتر خلف النظام القانوني للمجتمع ككل، ومنها ما تقوم على التراث الاجتماعي والديني، ومنها ما تقوم على أصول المنطق، وبذلك حتى لو كانت المبادئ قواعد غير مكتوبة وليست كقواعد القانون على المستوى الفني له، فلقد كان للقضاء دورا كبيرا فيها بل هناك من يرى أن القضاء هو منشئها، فهذا مجلس الدولة الفرنسي يجعلها ملزمة ويبين قوتها وحجيتها:

« cette force – force obligatoire – ne leur vient pas de leur rattachement a une source écrite. Le conseil d'Etat les déclares, applicables même en l'absence de texte, leur autorité est indépendante de tout élément formel. »[2]

ورغم أن هذه المبادئ يظهر أنها مرتبطة بالقضاء، إلا أن هذا لا يعني أنه منشئها بل هو مستخلصها وكاشفها فقط هذا من جهة، ومن جهة أخرى، أن تنوعها وبلورتها عبر تاريخ الأمة وامتزاجها بمعتقداتها وأعرافها ونضالها يجعل منها المرجع الأساس حتى للمشرع عند وضعه القانون، خاصة القانون الأساسي أي الدستور فطالما استند في ديباجته إلى مثل هذه المبادئ ولو بشكل غير مباشر، بينما يكون للمحاكم والمجالس الدستورية الباع الكبيرة في الاستناد عليها والاحتكام إليها في مسألة رقابة الدستورية، وسوف نوضح ذلك حين التطرق إلى هذه الجزئية لاحقا، وأيا كان، فإن المبادئ ليست قانونا بمعنى الفني، وان هذا لا يمنع من حجيتها ومرتبتها السابقة والأصلية عن قواعده، خاصة في الوقت الحالي الذي يحتاج فيه المشرع إلى مرجعية تبرر تشريعه، وبالتالي فقد يحتاج المبدأ كما هو الحال بمبدأ قانونية الضريبة أن ينص عليه ويكون محل احتفاء وتقديرا وعلوا طالما أنه استند إلى كفاح مرير في إقراره هذا من جهة، وطالما أنه يعد انتصارا للحقوق والحريات العامة، إلا أنه عندما يصبح في وجدان الدولة والأمة معا، يمكن أن يستغنى عن كتابته، وهذا بالطبع لا يمنع من حجيته وقيمته، خاصة أمام إتساع حق المواطن في مخاصمة القوانين.

وبالنتيجة، سواء أكان هذا المبدأ منصوص عليه ومدرج في وثيقة الدستور، أم لا، فقيمته وقيمة المبادئ التي تدعمه تبقى قائمة وسيدة، وراسخة ولا يمكن طمسها والتقليل منها.

الفرع الثاني: الأساس القانوني لمبدأ قانونية الضريبة في الجزائر والمبادئ التي ترتبط به

لم يكن مبدأ قانونية الضريبة بالغريب عن النظام القانوني في الجزائر، فلقد عرف حينما تم تطبيق القانون الفرنسي، ثم القانون الصادر بعد الاستقلال، وسنحاول من خلال هذا الفرع أن نسرد تطور هذا المبدأ في الجزائر أولا، على أن نقوم باستخراج أهم المبادئ المرتبطة به مركزين على القانون الجزائري، ومدعمين ذلك بالقانون المقارن ثانيا، وذلك على النحو التالي:

أولا– المبدأ في دساتير الجزائر: لقد تضمنت الدساتير الجزائرية مبدأ قانونية الضريبة، وسنحاول تتبع ذلك عبر مرحلتين هما:

[1]- الأستاذ الدكتور فايز محمد حسين، مرجع سابق، ص322.
[2]- المرجع السابق، ص323.

01- مرحلة ما قبل دستور 76: لقد كان القانون المطبق قبل الإستقلال هو القانون الفرنسي، وبالتالي كان آخر دستور يتعلق بالجزائر هو دستور 1958 وما يتأسس عليه من إعلان حقوق الإنسان والمواطن كما سبقت الإشارة إلى ذلك[1]، وقد وضحنا سابقا أن هذا الدستور قد تضمن بالفعل مبدأ القانونية ضمن الفقرة الثانية من المادة (34) منه، وهذا بعدما لم تكن مدرجة من قبل، لكن مجلس الدولة اعتبرها من المبادئ الملزمة حتى ولو لم تكن مكتوبة، وبعد الاستقلال مر النظام القانوني في الجزائر بمرحلة فراغ فعلى الرغم من إنجاز أول دستور جزائري سنة 1963 إلا أنه لم يدخل حيز التنفيذ، إذ أنه تم تعليق العمل به من طرف القيادة السياسية آنذاك تطبيقا لنص المادة (59) منه[2]، كما أنه تم إلغاء هذا الدستور كليا على اثر أحداث 19 جوان 1965، لكن كان هناك قرار حاسم من قبل اتخذته الحكومة الجزائرية بموجب القانون رقم: 62-157 المؤرخ في: 31-12-1962[3]، مفاده تمديد العمل بالقانون الفرنسي ما لم يتعارض مع السيادة الوطنية إلى تاريخ لاحق، خاصة أنه الغي دستور 63 كما سبق ذكره، وبالتالي يكون المبدأ قد استمد وجوده بتمديد العمل بالقانون الفرنسي، إلى غاية تاريخ 05 جويلية 1975، حيث تم إنهاء التمديد كما تقرر ذلك بموجب المادة الأولى من الأمر رقم: 73-29 السابق الذكر، ونقول أنه بشأن الضريبة خلال هذه المدة لم يصدر أي قانون بشكل مستقل ما عاد بعض الأحكام المتعلقة بها والتي كانت تصدر في المراسيم المتعلقة بقوانين المالية السنوية، فكل القوانين الضريبية صدرت بعد هذا التاريخ كما رأينا سابقا.

02- المرحلة ما بعد دستور 76: لم يشر دستور 1963 إلى الضريبة تماما كما انه لم يدخل حيز النفاذ، وبالتالي فأول دستور للجزائر ساري المفعول وهو دستور 1976، أي عند تاريخ 22 نوفمبر 1976[4]، فما شأن الضريبة في هذا الدستور وما لحقه من دساتير إلى وقتنا الحالي؟

أ- **في دستور 76:** هذا الدستور جاء بالفعل بنص يتعلق بالضريبة بشكل مباشر، وذلك بنص المادة (78) منه الذي جاء فيه على أنه: "كل المواطنون متساوون في أداء الضريبة، وعلى كل واحد أن يساهم، حسب إمكانياته، وفي إطار القانون، في النفقات العامة، لسد الحاجيات الاجتماعية للشعب ولتنمية البلاد والحفاظ على أمنها.

لا يجوز إحداث أية ضريبة أو جباية، أو رسم أو أي حق بأثر رجعي."، وعند قراءتنا المباشرة له نجد أن المؤسس الدستوري هنا لم يشر إلى أي قانون بل اكتفى بان أوجب كل المواطنين على السواء في أداء الضريبة، وهذه المساواة تتجسد بمساهمة كل مواطن بقدر إمكانياته وفي إطار القانون في النفقات العامة، كما لا تكون هذه الضريبة وباقي المساهمات بأثر رجعي، ولقد ذكرت هذه المادة كلمة في إطار القانون، ولا ندري

[1]- لقد كانت محاولات عديدة لإعداد وثائق دستورية من طرف الأحزاب والحركات الجزائرية بدءا من سنة 1924، وكان آخرها وضع وثيقة دستورية مؤقتة من طرف المجلس الوطني للثورة الجزائرية سنة 1959، انظر في ذلك، د. الأمين شريط، الوجيز في القانون الدستوري والمؤسسات السياسية المقارنة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الرابعة، الجزائر، 2005، ص110.

[2]- تنص المادة (59) على أنه: " في حالة الخطر الوشيك الوقوع، يمكن لرئيس الجمهورية اتخاذ تدابير استثنائية لحماية استقلال الأمة ومؤسسات الجمهورية..." ولقد تم اللجوء إلى ذلك بعد ثلاثة عشر يوما من دخول هذا الدستور حيز النفاذ، انظر في ذلك، نفس المرجع والصفحة سابقا.

[3]- القانون رقم157/62 المؤرخ في1962/12/31 المتعلق بتمديد العمل، حتى إشعار آخر، لمفعول التشريع النافذ إلى غاية 1962/12/31جريدة رسمية عدد 02 لسنة 1963.

[4]- صدر بموجب الأمر رقم 76-97 المؤرخ في 22 نوفمبر 1976، ج ر عدد 94.

هل المساهمة تكون بقدر ما يقرره القانون أم النفقات العمومية التي يكون تقريرها بالقانون، المهم انه يبدو حتى وان كانت هذه المادة غامضة في نصها أن الدستور هنا لم يقرر مبدأ قانونية الضريبة بشكل واضح، ربما آثر على ذلك فكرة سد الحاجيات الاجتماعية وتنمية البلاد وأمنها التي لا تكون إلا بتوفير أموال وهذه الأموال من مصادرها الضريبة[1]، وهنا واضح تأثير النهج الاشتراكي ومبادئه في نص هذه المادة فقد سبق أن قلنا فيما سبق أن النظريات الاجتماعية (الاشتراكية، الشيوعية، والفوضوية) لا يهمها الضريبة بقدر ما يهمها الجانب الاجتماعي، لكن قد نستشف من جهة أخرى ومن نص المادة (151) من نفس الدستور في الفصل الثالث منه المعنون بالوظيفة التشريعية التي جاء نصها على أن: "يشرع المجلس الشعبي الوطني في المجالات التي يخولها لها الدستور.

تدخل كذلك في مجالات القانون:

.....17- إحداث الضرائب والجبايات والرسوم والحقوق بجميع أنواعها، وتحديد وعائها ونسبها."، مما يبين أن إحداث الضرائب اختصاص أصيل من اختصاصات السلطة التشريعية، وهذه الأخيرة لا تصدر إلا قانونا، وبالتالي فالضرائب تكون بقانون، لكن هذا وان كان يؤكد القانونية فهو لا ينفيها على غير البرلمان، وخلاصة القول، أن هذا الدستور لا ينص صراحة على مبدأ قانونية الضريبة.

ب- في دستور 89: بعد أن تحولت الدولة الجزائرية في مبادئها ومسارها وبالتالي غاياتها السياسية إلى وجهة أخرى وهي وجهة التعددية السياسية والاقتصادية والاجتماعية تم انجاز أول دستور جزائري يكرس هذه الوجهة وهو دستور 89[2]، والذي تم الاستفتاء الشعبي عليه بالموافقة بتاريخ: 23 فيفري 1989[3]، ومن بين ما تضمنته نصوص هذا الدستور، المادة (61) منه التي جاء نصها بأنه:" كل المواطنون متساوون في أداء الضريبة.

ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية، حسب قدرته الضريبية.

لا يجوز أن تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون.

ولا يجوز أن تحدث بأثر رجعي، أية ضريبة أو جباية، أو رسم أو أي حق كيفما كان نوعه."

هذه المادة تضمنت بالفعل فقرة تنص على مبدأ قانونية الضريبة وهي انه لا تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون وبالتالي اعتبرت أول مادة بالفعل تنص على هذا المبدأ كما أنها أي المادة تختلف في أساسها عن المادة (78) من دستور 76 إذ أن المؤسس تخلص من جميع الأفكار والمتقدات الاشتراكية واكتفى بذكر أن هدف التمويل هو تغطية التكاليف العمومية ولم يحدد نوع هذه التكاليف التي في الغالب في الدول الرأسمالية تكون اقل منها وبكثير في الدول الاشتراكية بالنظر وقياسا بحجم تدخل الدولة، كما أن هذه المادة ذكرت أن مشاركة المواطن في التكاليف العمومية تكون بقدر قدرته الضريبية، وبالتالي حددت هذه

[1]- يرى الأستاذ الأمين شريط أن دستور 76 هو دستور برنامج كما هو الحال في البلدان الاشتراكية التي تتميز بالحزب الواحد الحاكم الذي يسطر على كافة مظاهر الحياة في المجتمع ولا يتداول السلطة مع أي حزب غيره، وان هذا الدستور، أي دستور 76 قد تضمن فصلا مطولا من 15 مادة يتناول فيها الاشتراكية ومحاور وطرق تطبيقها في الجزائر، انظر في ذلك، د. الأمين شريط، الوجيز في القانون الدستوري والمؤسسات السياسية المقارنة، مرجع سابق، ص115.

[2]- للإطلاع على السياق العام والمحيط الذي جاء فيه هذا الدستور وما حصل على إثره من أزمات تعلقت بهرم الحكم والنتائج التي أدت إلى ذلك، أنظر، الأستاذ الدكتور عمار عباس، مرجع سابق، ص99 وما يليها.

[3]- تم إصداره بموجب المرسوم الرئاسي رقم 89-18 المؤرخ في 28 فيفرا ير 1989، ج ر عدد 9.

المشاركة حصريا بالضريبة فكانت أدق مما جاءت بهذه المادة (78) السابقة من أن المساهمة تكون بقدر إمكانيات المواطن، وما دعم المبدأ أن المؤسس الدستوري هنا قد حصر بالفعل إحداث الضرائب والجبايات والرسوم والحقوق المختلفة من المواضيع التي تدخل في المجالات التي يشرع بها المجلس الشعبي الوطني بقانون كما أكدت على ذلك المادة (115) من نفس الدستور.

ج- دستور96 والتعديلات المتعلقة به: لم يعمر دستور 89 إلا الوقت القليل، وتم توقيف العمل به فعليا[1]، وبقي الحال إلى غاية صدور دستور 96[2]، الذي جاء بتغييرات جوهرية عن سابقه، خاصة فيما يتعلق بنظام الحكم، إلا انه بخصوص الضريبة فقد نص بالفعل على مادة تتعلق بمبدأ قانونية الضريبة وهي المادة (64) منه، وما يلاحظ أن نصها هو نص المادة (61) تماما وبالتالي فمن الوهلة الأولى يكون المؤسس الدستوري قد احتفظ بالنص ولم يغيره، لكن عرف هذا النص إضافة إلى مضمونه بمناسبة أخر تعديل للدستور، وهو التعديل الصادر بموجب القانون رقم:16-01 المؤرخ في: 06 مارس 2016[3]، جاء بنص المادة (78) منه، حيث أبقى المؤسس الدستوري على نص الأصلي السابق للمادة 64 محل التعديل، وأتمه بـ:

" كل عمل يهدف إلى التحايل في المساواة بين المواطنين والأشخاص المعنويين في أداء الضريبة يعتبر مساسا بمصالح المجموعة الوطنية ويقمعه القانون.

يعاقب القانون على التهرب الجبائي وتهريب رؤوس الأموال."، وما يلاحظ في هذا التعديل الأخير للدستور، أن المؤسس الدستوري قد احتفظ بالمبدأ لكن وفي سابقة أولى من نوعها دعم مبدأ المساواة أمام الضريبة وشدد على أي تحايل للإخلال به إذ اعتبره مساسا بمصالح المجموعة الوطنية، واعتبره محل قمع من القانون، كما أضاف تجريم أي تهرب جبائي، ولو أن المؤسس الدستوري نظنه يقصد هنا التهرب الموصوف بالغش وليس التهرب الذي فيه فراغ القانون وسنرى ذلك عند شرح معنى التهرب في أوانه من هذه الرسالة، كما أن استعمال مصطلح – الجبائي – في مصطلح التهرب الجبائي، فيه عدم دقة طالما أن المؤسس قد أسس قناعته على الضريبة دون غيرها من عناصر الجباية.

كما أنه على غرار باقي الدساتير، فقد نص دستور 96 على اختصاص المؤسسة التشريعية بمفردها في التشريع بقانون لإحداث الضرائب ومختلف الرسوم وتحديدها وعائها ونسبها، فكان ذلك قبل التعديل الأخير بنص المادة (122) منه، وبعد التعديل بنص المادة (140) منه.

وبالنتيجة، فإن الجزائر قد وضعت في أغلب دساتيرها مبدأ قانونية الضريبة وإن اختلفت دعائم هذه المبدأ ووزنه حسب قناعتها واعتقادها في مختلف مراحلها، وبالتالي فقد أمتاز بالفعل هذا المبدأ بالسمو الدستوري

[1]- لم يستطع هذا الدستور تجاوز أول أزمة سياسية مرت بها البلاد نتجت عن فوز حزب الجبهة الإسلامية للإنقاذ في الانتخابات التشريعية في الدور الأول بأغلبية المقاعد النيابية في المجلس الشعبي الوطني، وتمثلت هذه الأزمة في توقيف مسار الانتخابات في دورها الثاني، حل المجلس الشعبي الوطني قبل انتهاء عهدته، واستقالة رئيس الجمهورية، وذلك في بداية سنة 1992، انظر في ذلك، د. الأمين شريط، الوجيز في القانون الدستوري والمؤسسات السياسية المقارنة، مرجع سابق، ص110.

[2]- هذا الدستور تمت المصادقة عليه بموجب الاستفتاء الشعبي بتاريخ 28 نوفمبر 1996، وصدر بموجب المرسوم الرئاسي رقم 96-438 بتاريخ 7 ديسمبر 1996، ج ر عدد 76.

[3]- منشور بالجريدة الرسمية عدد 14 لسنة 2016.

على غرار الكثير من دساتير الدول المقارنة، لكن سمو المبدأ دستوريا والنص عليه شكلا، لا يعني أنه بمفرده في فراغ بل هناك العديد من المبادئ التي تدعمه ويقتضيها وهي ما سنراها في الفقرة التالية:

ثانيا- المبادئ الدستورية التي يقتضيها مبدأ قانونية الضريبة: هناك ارتباط وثيق بين مبدأ قانونية الضريبة ومبادئ دستورية أخرى، ليس من منطلق أن المبدأ الأول هو في أصله مبدأ دستوريا فحسب، بل لوجود علاقة مباشرة وارتباط بين هذه المبادئ والمبدأ في حد ذاته، وهذا فضلا عن وجود مبادئ أخرى أقل سموا سنتركها لمكانها ونتطرق إليها، وبالتالي سنتطرق إلى هذه المبادئ ونبين كيفية اقتضائها من طرف مبدأ قانونية الضريبة في الفقرات التالية:

01- مبدأ التنظيم الديمقراطي ونتائجه: ارتبط القانون في إرساء سيادته بنظم الحكم وأشكاله وتطور مفهوم الدولة، كما ارتبط اكتمال عناصرها به، وفي هذا الشأن فقد عرفت الشعوب ومن بينها الجزائر العديد من أنظمة الحكم وأشكاله[1]، وأهمها بالطبع النظام الديمقراطي، فماذا نعني به، وكيف يتجسد، وما هو موقف الجزائر منه؟، وهذا ما سوف نجيب عنه في النقاط التالية:

أ- معنى النظام الديمقراطي: لقد تعددت التعريفات لمصطلح الديمقراطية، فهناك من يعرفها بأنها: "حكم الشعب وللشعب وبالشعب"، وهناك من يعرفها على أساس أنها: "هي كل نظام سياسي يسمح ويمكن من المشاركة الحرة والرشيدة للمواطنين في تسيير الشؤون العمومية"[2]، وهناك من يرى فيها تركيبا لجملة من العناصر تشكل تعريفها وهي كل من:

"- هي نقيض للحكم الفردي، بل يجب أن يكون الحكم لكل المواطنين.

- هي الاعتراف بحرية التفكير والتعبير عن كل الآراء حول تسيير الشؤون العامة في المجتمع.

- هي الاعتراف بمساواة كل الآراء ووجهات النظر دون امتيازات معينة للبعض على الآخر,

- هي أن يكون القرار الواجب المراعاة والتطبيق هو الرأي الذي يتوافق عليه وتتخذه أغلبية المواطنين."[3].

وأيا كان معنى الديمقراطية، الأكيد أنها نظام حكم يكتمل مضمونه من عدة نواحي، هي كل من الجوانب الاقتصادية والاجتماعية، بحيث يهدف في ذلك إلى خلق التوازن بين مركز الفرد وحرياته وحقوقه الخاصة، بما فيها حق الملكية الخاصة واستغلالها في الصناعة والتجارة والمنافسة وغيرها، وحقه الاجتماعي في العمل، التعليم، الصحة، الضمان الاجتماعي، الحصول على الحد الأدنى من المعيشة، وبين تدخل الدولة في توفير هذا التوازن، هذا من جهة، وبين حقه السياسي المجسد من عدة اعتبارات، مبدأ السيادة ملك الشعب ويمارسها عن طريق انتخاب ممثليه، والسلطة مصدرها الشعب ويستطيع فيها الفرد أن يكون حاكما كما يمكنه أن يكون محكوما أو حتى مشاركا في الحكم عن طريق بعض الوسائل الحديثة التي تستند إليها الديمقراطية حاليا، وفي ذلك نجد من أهم مظاهر ذلك[4]:

---

[1]- يرى الأستاذ الأمين شريط أن هناك فرق بين نظام الحكم وشكله، فالشكل مرتبط أساسا بالحكم دون أن يتعداه إلى تنظيم المؤسسات، بينما النظام فهو يشمل الشكل وتنظيم المؤسسات واتجاه الدولة الاقتصادي والاجتماعي، ونظام الحريات ومركز الفرد في الدولة ، انظر، د. الأمين شريط، الوجيز في القانون الدستوري والمؤسسات السياسية المقارنة، مرجع سابق، ص159.

[2]- نفس المرجع ونفس الصفحة سابقا.

[3]- المرجع السابق، ص180.

[4]- المرجع السابق، ص 183، 184، 185.

– المشاركة الفعلية والمباشرة والمستمرة للمواطنين في تحديد اختيارات وسياسة البلاد وفي تطبيقها، وهذا ما يعني الديمقراطية التشاركية التي لا يكتفي فيها المواطنين بالانتخاب بل أن يختاروا توجهات البلاد والبرامج السياسية وان يسهروا على مراقبة تنفيذها ولهم الكلمة الفصل في المشاكل المصيرية للبلاد.

– ضمان الحريات الفردية والجماعية الخاصة والعامة، وهذا حتى تكون للمواطن سندا حقيقيا في ممارسته ومشاركته الفعلية في شأن البلاد ليس السياسي فقط بل حتى الاقتصادي والاجتماعي، فمنظومة الحريات كلما اتسعت وكانت لها آليات تضبطها كلما اتسع قرار المواطن.

– تعدد المؤسسات الممارسة للسلطة، يقتضي التنظيم الديمقراطي توزيع السلطة على عدة مؤسسات وهذا لغرض منع الاستبداد الذي يراه أصحابها مرادفا لجعل السلطة في يد حزب واحد، أو شخص واحد، أو هيئة واحدة، وتوزيع السلطة مراد منه عدة أهداف بدء من تعاون على مهام السلطة ومراقبة كل مؤسسة للأخرى وهذا حتى لا يتم استحواذ إحداها عن الباقي.

– التعددية السياسية وبها تتعدد الخيارات والبدائل والحلول ويتسع فضاء الممارسة والمشاركة الديمقراطية فلا ضبط للتمتع بالحريات وخاصة الفعالة منها ما لم تنتظم في شكل تعددية سياسية يكون منها الحاكم ومنها المعارضة.

رفض الهيمنة الإيديولوجية حسب الفكر الماركسي فان الديمقراطية ترفض كل مذهب سياسي أو إيديولوجي يفرض نفسه باعتباره ثابتا وخالدا ودائما ولا يقبل الاختلاف، ولئن كان رأي الكلاسيك الليبراليين قد سوغ نظريا أن الديمقراطية تقبل الاختلاف وترفض الهيمنة، لكن الواقع الحالي والعملي يعتبر من الديمقراطية نفسها مذهبا وإيديولوجيا سياسيا واقتصاديا واجتماعيا وثقافيا ولا تقبل إطلاقا غيره من المذاهب.

العمل برأي الأغلبية: إن قيام الديمقراطية يستند تماما إلى الأغلبية، وبالتالي يكون رأيها هو الغالب والسائد، لكن ذلك لا يعني أنه يتم محو المعارضة والأقلية تماما بل إن المعارضة تعتبر في حد ذاتها كفة التوازن ونقطة تأثير الديمقراطية وسوادها، ونرى أن كل قوانين العالم حاليا تخصص الحيز الكبير لفتح مساحات للمعارضة وتفعيلها.

ب– مظاهر التنظيم الديمقراطي في الدستور الجزائري: لقد تكرس التنظيم الديمقراطي في الجزائر خاصة بدستور 89، وأصبح أكثر اتزانا وانسجاما مع الدساتير المقارنة بالتعديل الأخير لدستور 96 الساري النفاذ، وسوف نرى أهم مظاهر التنظيم الديمقراطي ضمن هذا الدستور، حيث لا يخلو دستور الجزائر من دعائم ومظاهر التنظيم الديمقراطي، فنجد المادة (15) منه تنص على أنه: " تقوم الدولة على مبادئ التنظيم الديمقراطي..."[1]، ولهذا التنظيم عدة دعائم بدء من المستوى السياسي، ضمن نطاقه نجد نص المادة (07) التي تنص على أن الشعب مصدر كل سلطة، وأن السيادة ملك للشعب وحده، والمادة (08) التي تليها التي تنص على أن السلطة التأسيسية ملك للشعب، وأن الشعب يمارس سيادته بواسطة المؤسسات الدستورية التي يختارها وأيضا عن طريق الاستفتاء وبواسطة ممثليه المنتخبين، كما يلتجئ إلى إرادة الشعب مباشرة من

[1]- تم تتمة هذه المادة، فبعد أن كانت المبادئ التي تقوم عليها الدولة تنحصر في كل من التنظيم الديمقراطي والعدالة الاجتماعية قبل التعديل الأخير للدستور(أنظر في ذلك المادة (14) قبل التعديل)، تم إضافة مبدأ ثالث، وه مبدأ الفصل ما بين السلطات، الذي لم يكن منصوص عليه دستوريا، رغم أن المجلس الدستوري يعتبره من مبادئ الدولة.

طرف رئيس الجمهورية، وبنص المادة (11) من الدستور فان الشعب حر في اختيار ممثليه ولا حدود لتمثيله إلا ما نص عليه الدستور وقانون الانتخابات، وأنه بذلك يكون للشعب أن ينتخب رئيس الجمهورية عن طريق الاقتراع العام المباشر والسري، ويتم الفوز في الانتخاب بالحصول على الأغلبية المطلقة من أصوات الناخبين المعبر عنها كما تقرر ذلك المادة (85) من الدستور، وتحدد المادة (88) منه مدة العهدة الرئاسية وتقرر عدم تجديدها لأكثر من عهدة مما يتلاءم مع الشكل الجمهوري للدولة، كما أن نواب المجلس الشعبي الوطني أي الغرفة السفلى هم كذلك يجب أن تقرر لهم العهدة النيابية بعد فوزهم في الاقتراع العام المباشر والسري كما قررت ذلك المادة (118) من الدستور، مما يعني أن توسيع حق الشعب كمحكومين في تعيين الحكام، لكن دور الشعب أو المواطن لا يتوقف عند هذا الحد، فالفقرتين الثانية والثالثة من المادة (15) من الدستور السابق ذكرها تنص على أن: "المجلس المنتخب هو الإطار الذي يعبر فيه الشعب عن إرادته، ويراقب عمل السلطات العمومية.

تشجع الدولة الديمقراطية التشاركية على مستوى الجماعات المحلية."، وهذا يعني أن التعديل الأخير للدستور قد قفز قفزة نوعية من خلال توسيع فضاء مشاركة المواطن في تسيير الشأن العام، وأكدت ذلك المادة (17) من الدستور التي جاء فيها: "يمثل المجلس المنتخب قاعدة اللامركزية، ومكان مشاركة المواطنين في تسيير الشؤون العمومية."، حتى وإن كانت هذه المشاركة لا ترقى حاليا إلا المستوى المركزي فإن ترقيتها على المستوى المحلي وتعبئة المواطن وتشجيعه على ممارستها فيه تطور هام في الجانب السياسي له، وهذا فضلا على تعزيز حق المواطن بعدما كان بإمكانه الطعن بعدم مشروعية أعمال الإدارة أمام القضاء، أصبح من حقه ممارسة الطعن في القوانين والتنظيمات المستقلة التي تعترض حقه إذا كانت تحمل من أحكامها المراد تطبيقها عليه ما يتنافى وقواعد الدستور، وهي آلية جديدة تسمى بآلية الدفع بعدم الدستورية[1].

ولا يخلو الدستور خاصة بعد التعديل من توسيع نظام الديمقراطية إلى الجوانب الاقتصادية والاجتماعية، وهي كثيرة، فنجد في الجانب الاجتماعي حماية الفئات الضعيفة ذات الاحتياجات الخاصة إذ تعمل الدولة على تسهيل استفادتها من الحقوق المعترف بها لجميع المواطنين وإدماجها في الحياة الاجتماعية، حماية الأسرة، المرأة، الطفل، حماية البيئة، توفير الصحة، العمل، ضمان ظروف معيشة المواطنين الذين لم يبلغوا سن العمل، أو الذين لا يستطيعون القيام به، أو الذين عجزوا عنه نهائيا، وغيرها، أما الجانب الاقتصادي، فنجد المادة (43) من الدستور تؤكد على حرية الاستثمار والتجارة وتعترف بها، كما أن الدولة ضامنة في ذلك على تحسين مناخ الأعمال وتشجيع ازدهار المؤسسات دون تمييز خدمة للتنمية الاقتصادية الوطنية، كما تكفل الدولة ضبط السوق، وبالمقابل يحمي القانون حقوق المستهلكين، يمنع القانون الاحتكار والمنافسة غير النزيهة، هذا فضلا على جملة من الحريات الفردية والجماعية، الخاصة والعامة الموجودة في الدستور، وتنظيم التعددية السياسية عن طريق إقرار إنشاء الأحزاب وتنظيمها، وحماية حقوق المعارضة والعمل على ترقية وضمان وحماية نشاطها[2].

[1]- الأستاذ الدكتور عمار عباس، مرجع سابق، ص11 وما يليها.
[2]- المرجع السابق، ص29 وما يليها.

ومجمل القول، أن التعديل الأخير للدستور، قد عزز التنظيم الديمقراطي، فرغم أننا لم نذكر إلا قليلا مما جاء فيه، فهذا القليل يدل على وعي المؤسس الدستوري في هذا الجانب، لكن ما هي آثار ذلك على مبدأ قانونية الضريبة؟

ج- الحوكمة الضريبية: إن آثار التنظيم الديمقراطي على الضريبة واضحة ومباشرة، وأهمها أن التنظيم الديمقراطي يكرس دولة القانون، وسيادته، ويهيأ جملة من المبادئ الأخرى التي تحقق ما يسمى بالحوكمة الضريبية[1]، التي ترتكز خصوصا على مجموعة قواعد هي كل من[2]:

ج/1- المشاركة في شأن الضريبة(Concertation) : وهذا يعني أن الحوكمة تقتضي أن يشارك المواطن في صناعة شؤون الضريبة بشكل مباشر، إذ أن الفرد قد تحصل في فترة من فتراته غير البعيدة على مبدأ قانونية الضريبة لكن لا يحققه بنفسه إنما يحققه عن طريق ممثليه في مختلف المجالس المنتخبة، وهذا بالطبع تطبيقا للديمقراطية التمثيلية، لكن والحال قد تغير حديثا بأن تم الانتقال إلى الديمقراطية التشاركية التي لا يكتفي فيها المواطن بانتخاب من يمثله بل يشارك بنفسه في صناعة القرار، فمن جهة يمكنه أن يشارك في صناعة النص الضريبي، ومن جهة أخرى يشارك في تفسيره وتنفيذه، وهناك عدة وسائل في العالم لتكريس هذه المشاركة، منها ما يعرف بالديمقراطية المباشرة المنتهجة في سويسرا، ومنها المبادرة الشعبية التي تتم عن طريق الاستفتاء، ومنها التجمعات المهنية والمختصة وهكذا، والملاحظ، أن المؤسس الدستوري في الجزائر قد قرر هذه المشاركة في الشأن المحلي، كما سبق أن قلنا، وأما على المستوى المركزي وبخاصة على مستوى قرار التشريع فهذا حذا فيه المؤسس الجزائري حذو المؤسس الدستوري الفرنسي لم يأخذ بالمشاركة من الأساس، لكن هذا الأخير جعلها آليات مشاركة بشكل غير مباشر ومنها تفعيل دور مجلس الضرائب، ومجالس ولجان عديدة مرتبطة ارتباطا وثيقا بتوجيه وتحليل وتقويم الضريبة، ثم الأخذ بدراساتها عند إعداد النصوص القانونية، بينما في الجزائر لا تواجد مثل هذه الآليات ما عاد تنصيب مؤخرا المجلس الوطني للجباية، والذي مازال لم يتضح دوره وعمله بعد، كما أن تشكيلته تبدو بعيدة عن تحقيق الغرض[3].

ج/2- مبدأ الرؤية الشاملة (Visibilité) ومبدأ الإتقان (Performance) : أنه لا يكفي أن ننتج أحكام قانونية للضريبة، بل انه في كثير من الأحيان يصبح حجم القانون عبأ وتضخما يصعب المغزى من قانونية الضريبة ويدفع بأهداف المبدأ من الأساس إلى نتائج سلبية خاصة إذا أخذنا الأساس التاريخي والفلسفي له، لذلك فإن الرؤية الشاملة، التي تعتبر هنا بمثابة التوقع والتنبؤ أو التبصر بالأحداث المستقبلية الاقتصادية

---

[1] - الحوكمة مصطلح حديث النشأة وهو مرتبط في ظهوره بالعولمة، وتعرف بعدة تعريفات متعددة بحسب الزوايا التي ينظر إليها منها، منها ما ينطلق من ارتباطها الوثيق مع العولمة والعالمية، ومنها ما ينظر إليها بأنها منهج للمناجمانت، وينظر لها أيضا بأنها أداة للضبط من اجل تسوية العديد من المشاكل الاقتصادية السياسية الاجتماعية والثقافية بصفة عامة كلما ما يتعلق بالحياة الجماعية، أنظر في ذلك:

Mustapha Bensahli, La Gouvernance En Fiscalité Et Ses Sept Règles Capitales-Expériences Algérienne, ENAG EDITIONS, Alger, 2014.P47

[2] - تعتبر الضريبة أهم موضوع يمكن أن تختبر فيه عناصر الحوكمة، خاصة أنها أي الضريبة أهم موضوع من مواضيع المالية العامة، وهذه الأخيرة هي ارتكاز الاقتصاد، ومن ثمة يأتي سعي الحوكمة إلى توحيد أسس الاقتصاد وتعميمها، أنظر في ذلك،

Ibid., P.53

[3]- Ibid., P55.

والاجتماعية وحتى السياسية والثقافية، والبيئية، على المستوى الداخلي والمستوى الخارجي لها انعكاساتها المباشرة والوثيقة على قاعدة الضريبة، وحتى تنشأ هذه الأخيرة سليمة، ينبغي أن تراعى كل هذه التنبؤات والرؤى التي يجب أن تكون ضمن إطار متسق، حيث أن الأمر يتطلب إستراتيجية شاملة تكون فيها الضريبة فاعلا وأداة في نفس الوقت، يبدأ من عمليات التقييم الكمي والكيفي، التقييم للأنشطة السابقة ووضع تقدير للأنشطة المستقبلية، برمجة لكل جوانب الضريبة وما يتعلق بها من أدوات المالية العمومية وأهمها الإيرادات العامة والنفقات العمومية، الميزانية العمومية، والأهداف المراد تحقيقها على مختلف الفترات، المؤشرات المؤثرة في ذلك منها النمو الاقتصادي، التضخم وقيمة النقد، وهكذا، التنظيم والوسائل التكنولوجية والبشرية، هذه عوامل كلها من شأنها أن تحقق نموذجا توقعيا يتم ضبطه ومراجعة نقائصه وتصحيحها مع الوقائع، والملاحظ أن التقارير المطلوبة والتي تعدها وزارة المالية وترفقها سنويا مع مشاريع قوانين المالية، حتى وإن كانت تصب في هذا الاتجاه، وتعطي نظرة ولو بسيطة عن تبرير أحكام الضريبة ومنتوجها، إلا أنها غير كافية، رغم أن المشرع مؤخرا أصدر قانونا يسند فيه المالية العامة إلى إطار تسير متوسط المدى، ويربطها بالبرامج القطاعية عبر مخططات الحكومة[1]، فالدول حاليا تعمل جاهدة على علمية التوقعات وتبني على الإحصاءات وتغير المحيط الداخلي والخارجي رويتها الشاملة لفترات مستقبلية، ويتأتى لها ذلك بدراسات تقوم بها العديد من الهيئات تجسد ضمن أحكام القانون الضريبي، ففي فرنسا مثلا هناك عدة هيئات تقوم بدراسات تستغل في هذه الرؤية الشاملة، منها مجلس التحليل الاقتصادي، المجلس الاقتصادي الاجتماعي، مجلس الضرائب، فضلا عن عدة هيئات أخرى متخصصة في الإحصائيات، أما في الجزائر، فهناك نقائص بالجملة تتعلق بهذا المبدأ منها على المستوى المركزي، عدم التوقع على مستوى المالية العامة، عدم التوقع في قوانين المالية الذي أثره كثرة قوانين مالية تكميلية، الغموض والسرية والمركزية في إعداد قوانين المالية، عدم ضبط مستويات الضغط الجبائي، عدم وجود توقع للنفقات العمومية، عدم وجود معرفة حقيقية بالاقتصاد الموازي، عدم وجود معالم للرقابة الجبائية، أما على المستوى المحلي، غياب تام لوجود جبائية محلية مستقلة وفعالة، ووجود أحكام قانونية خاصة بها، عدم وجود إحصائيات عن النفقات المبذولة في تحصيل الضرائب[2].

وعموما فمبدأ الرؤية الشاملة الذي مظهره المادي تسيير وربحية، واقتصاد، فهو يعد جوهرا لأحكام القانون الضريبي، ولتكريس القانونية في مداها طالما أنها لم تأت إلا لحماية مالية الأفراد، وتحقيقها موضوعيا لا يتأتى إلا بذلك، إذ لا يكفي الجانب الشكلي.

ويصاحب مبدأ الإتقان أو الجودة تطبيق الرؤية الشاملة، إذ يعتبر من أهم ما تستهدفه الدول، والإتقان يعني بالمختصر، أن تنجز كل البرمجة على كل المستويات الضريبية وغير الضريبية بشكل منتج وفعال ومستحدث ومعمم على المستوى العضوي، بدءا من المستوى المحلي إلى المستوى العالمي مرورا بالمستوى الجهوي، أما على المستوى الوظيفي يكون بشأن النصوص، وتطبيقاتها، وعلى الجانب التنظيمي، بضبط

[1]- قانون عضوي 18-15 المتعلق بقوانين المالية، مرجع سابق، والذي يبدو من خلاله المشرع قد اعتنى بالمالية العامة للدولة ووضع لها إطار تسيير- وميزها عن كل من الميزانية، والبرامج القطاعية، لكن قرر لكل منها مبدأ التقدير على المدى المتوسط، وهذا يجعل للمالية العامة، دورا منسجما مع هذه التوابع، ويقترب من الرؤية الشاملة مستقبلا.

[2]- Mustapha Bensahli, Op.Cit.,P101

تنظيم الإدارة ووسائل عملها، ورقابتها لتنفيذ الإستراتجية المنجزة والأهداف المحققة وتصحيح أي إختلالات آنية في ذلك، كما بشأن الوسائل المستعملة، وبالأخص الرقمنة، وعلى مستوى التقني في تبسيط وتسهيل شان الضريبة وما يتعلق بها من جوانب التسيير الاقتصادي، والاجتماعي.

ج/3- مبدأ الوضوح (Lisibilité): يرتبط مبدأ القانون مباشرة بالمنفعة المادية للقانون والتي تعني قبوله وتطبيقه بشكل سلس وهذا ما يجعل بالمقابل أن القانون إذا كان غامضا فانه لا يلقى قبولا ويمس كذلك بغاية القانونية، ويختلف مفهوم الوضوح ما بين النص والقاعدة، فقد اشرنا من قبل إلى فكرة الوضوح في النص القانوني، أي وضوح عباراته وألفاظه، لكن مبدأ الوضوح هنا يتعلق بالقاعدة القانونية في حد ذاتها، لذا فهو لا يتوقف عند العبارات فحسب بل يمتد إلى عدة جوانب، منها حجم القانون، وتقريبه، واستيعابه، وتسهيل الوصول إلى معناه، فضلا على تقليل عدة جوانب في القانون الضريبي منها الجانب الشكلي أو الوثائقي، وغيرها، ولعل أهم هذه الجوانب في الوقت الحالي هو حجم القانون، إذ أن حجمه أي تراكم كميات الأحكام بشكل كبير ستعيق لا محالة الاطلاع عليه واستيعابه، ومشكلة الوضوح في القانون الضريبي تفرض نفسها خاصة كما قلنا أن الغموض يعيق تحقيق القانونية ويفتح المجال للتفسير والتأويل وهذا يؤدي إلى هدم المبدأ من الأساس، والشغل الشاغل حاليا لجل الدول هو الوصول إلى تقليص أحجام القانون وتبسيط أحكامه وتسهيل الوصول إليها من طرف مستعمليه أي الخاضعين للضريبة، حيث قال موتكسيو في كتابه روح القوانين (1758): "أن القوانين غير المفيدة تضعف القوانين الضرورية"[1]، ونرى أن هذا المبدأ يتلاءم تماما ومبدأ القانونية، وفي هذا الشأن فالقانون الضريبي الفرنسي مثلا قد تقلص إلى كتابين فقط هما كل من الكتاب المتعلق بالضريبة والمسمى القانون العام للضريبة وهو يشمل جميع الضرائب، ويقابله في الجزائر 05 كتب ضريبة كما سبق ذكرها، أما الكتاب الثاني، فهو كتاب الإجراءات الجبائية ويقابله في الجزائر قانون الإجراءات الجبائية، لكن ما يلاحظ أن القانون العام للضرائب في فرنسا يضم آلاف من الصفحات وآلاف من المواد فضلا عن أربع ملاحق تضم مئات المواد، حيث ارتفع عموما معدل القوانين المصادق عليها سنويا خلال ثلاث عقود إلى َ35%، وهذا ما جعل فرنسا سنة 1983 تحدث لجنة من أجل تبسيط الوثائق الإدارية والإجراءات الجبائية، وتوصلت الى نتائج جد هامة في ذلك، وجاء مؤكدا لذلك القانون المؤرخ في 02 جويلية 2003، وفي هذا المنحى فقد أكد القانون المصادق على الأمر المؤرخ في 07 ديسمبر 2005 المتعلق تبعا بإجراءات تبسيط المادة الجبائية وتنسيق وتهيئة نظام العقوبات والذي قرر إلغاء عدد كبير من التصريحات والوثائق يقدر تحديدا بـ: 1,6 مليون التي كان ملزم بها المكلف بالضريبة سنويا وملزم معالجتها من طرف الإدارة الضريبية، كما أن هذا القانون ألغى أكثر من 50 مادة من القانون العام للضرائب، تقليل مراحل تجسيد الإخضاع الضريبي فضلا على إعطائه انسجاما ووضوحا للعقوبات الضريبية والتفريق بين أنواعها خاصة تلك المتعلقة بالآجال والأخرى المتعلقة بالمخالفات الضريبية، ولقد أكد المجلس الدستوري الفرنسي على قاعدتي الوضوح والدقة واعتبرهما مبدأين من مبادئ دستورية القانون، وجاء حكمه في ذلك كما يلي:

[1]- Mustapha Bensahli, Op.Cit.,P163.

"Considérant qu' en matière fiscale, la loi, lorsqu'elle atteint un niveau de complexité tel qu' elle devient inintelligible pour le citoyen, méconnait en outre l'article 14 de la déclaration de 1789 (,,,,) Considérant que la complexité de ces règles se traduit notamment par la longueur de l'article 78, par le caractère imbriqué, incompréhensible pour le contribuable, et parfois ambigu pour le professionnel, de ses dispositions, ainsi que par les très nombreux renvois qu'il comporte a d'autre dispositions elle-même imbriquées; que les incertitudes qui en résulteraient seraient source d'insécurité juridique, notamment de malentendus, de réclamations.. [1]"

يفهم من النص السابق دلالتان، الأولى أن عدم الوضوح يتعلق بأحكام القانون وأن له عدة جوانب، منها التعقيد، ومنها التراكم والتداخل بين الأحكام القانونية الأخرى، ومنها الغموض وعدم الفهم حتى من قبل المختصين، أما الدلالة الثانية، فهي أن عدم الوضوح يكون نتيجته اللاأمن قانوني وهذا يعد مخالفا لأحكام ومبادئ إعلان حقوق الإنسان والمواطن، ومن ثمة يعد مبدأ وضوح القانون مبدأ دستوريا ومخالفته تؤدي إلى إعدام الأحكام القانونية محل الرقابة الدستورية.

وفي الجزائر، يبدو أن المجلس الدستوري لم يتخط المراحل الأولى في استخلاص مبادئ تمكنه من تكوين قاعدة صلبة للدستورية، ولم يتضح أنه قد أخذ بمبدأ وضوح النص القانوني، لكن ما دام أنه يسير على نهج المجلس الدستوري الفرنسي فإنه حتما سيأخذ بهذا المبدأ طالما أنه اتسع تدخله بموجب التعديل الدستوري الأخير، وبالتالي سيتسع اجتهاده، وطالما أن مبدأ الوضوح يعد أحد المبادئ الهامة المرتبطة بمبدأ القانونية بخصوص الشأن الذي يتطلب هذا المبدأ وأهمه بالطبع الضريبة، وطالما من جهة ثالثة، أن المبدأ يعتبر أهم مبادئ الحوكمة، التي خطت فيها دول خطوات كبيرة لتكريسها.

ج/4- مبدأ الأمن القانوني(Sécurité Juridique) ومبدأ الاستقرار (Stabilité): الأمن القانوني هو مصطلح قديم حديث، قديم من الناحية الفلسفية، حيث تجاذبت أساسه عدة نظريات، أهمها نظريتي القانون الطبيعي والعقد الاجتماعي، اللتان تعتبران الرائدتين في استخلاص هذا الأساس، والذي يتمثل في الفصل ما بين فكرتي الحق والقانون، القاعدة القانونية والحقوق المكتسبة، والمراكز القانونية، فالقانون كان في البداية يستند إلى الحق، حسب نظرية القانون الطبيعي، وهذا ما يجعل من القانون يستند إلى مبادئ مثل العدل والفضيلة التي تعتبر مبادئ كأصول للقانون الذي يستمد منها روحه ومثاليته، وهذه المبادئ مرتبطة بالإنسان في حد ذاته وبالتالي فهي سابقة عن القانون، لكن ما فتئ أن تطور مسند القانون من فكرة الحق إلى فكرة الالتزام وهذا أمام النقد الذي عرفته نظريات القانون الطبيعي، وبالتالي تجسد بالفعل الفصل بين القانون والحقوق المكتسبة والمراكز القانونية، فأصبحت حمايتها من القانون الذي هو في تغير وتطور مستمر وبالتالي فحمايتها تعد أكثر من واجب للقانون، فظهر بذلك مبدأ الأمن القانوني للحقوق المكتسبة والمراكز القانونية كمبدأ قانوني.

وهذا المبدأ يجد امتداده كذلك في مجال الضريبة، بل يعد مبدأ يسند وبشكل كبير مبدأ قانونية الضريبة، طالما انه يتعلق بحقوق المكلف بالضريبة، وهنا نجد أن هذه الحقوق قد تعززت بحماية خاصة عبر مختلف القوانين، وبقواعد القانون، وفي هذا تعرفه محكمة العدل الأوروبية بأنه :

[1]- Mustapha Bensahli, Op.Cit.,P167

« le principe de sécurité juridique impose la clarté et la précision des règles de droit et des actes individuels qui constituent a un certain moment le cadre juridique dans lequel les autorités exercent leurs compétences el les particuliers leurs activités »[1]

ومن أهم ما يتجسد به مبدأ الأمن القانوني في الضريبة، فضلا عن الحماية التي نجد صورها في كثير من الأحكام الإجرائية وهذا بالطبع إضافة إلى ما يقرره مبدأ القانونية من وجوب تحكم الأفراد عن طريق ممثليهم في جميع شان الضريبة، نجد أهم صورتين لمبدأ الأمن القانوني لهما انعكاس مباشر على الضريبة هما كل من، صورة وضوح ودقة القانون وجودته وقد سبق لنا أن تطرقنا إلى النص الضريبي وما يقتضيه سابقا، وصورة عدم رجعية القانون الضريبي، وفي هذا نجد جل الدساتير قد نصت على هذا المبدأ، ومنها الدستور الجزائري، حيث جاء في المادة (78) السابق ذكرها أنه ".... ولا يجب أن تحدث بأثر رجعي، أية ضريبة..."، وهذا يعني وبشكل صريح وقاطع أن المؤسس الدستوري في الجزائر قد فصل قطعيا في عدم رجعية القانون الضريبي دون أن يضع أي استثناءات لذلك، وهو المبدأ الذي تبناه في الدساتير السابقة وهذا يساير فيه الدستور الفرنسي، الذي يستند إلى إعلان حقوق الإنسان والمواطن، ومن هنا تبدو هذه الصورة صورة واضحة من صور الأمن القانوني للحقوق المكتسبة والمراكز القانونية القائمة، لكن نجد الدستور المصري في ذلك له اتجاه مخالف حيث جاء في المادة (187) منه التي أكدت على مبدأ عدم الرجعية كقاعدة، أن تتضمن فقرة استثنائية مفادها " ... ومع ذلك يجوز في غير المواد الجنائية النص في القانون على خلاف ذلك بموافقة أغلبية أعضاء مجلس الشعب"[2]، وهذا يعني أن الدستور المصري يؤخذ بالرجعية المقيدة في جميع مواضيع القانون ما عاد الجنائية منها لكن بشروط هو ألا يتعلق التشريع بمواد جنائية، وان يتم تقرير الرجعية بقانون، وان يصوت على القانون بأغلبية نواب الشعب، لا بأغلبية حاضري جلسات التصويت[3]، لكن ما يميز هذا الاستثناء والتقييد أنه يتسع إلى القانون الضريبي، فبالرغم من أن هذا القانون الأخير يضم عقوبات وجزاءات على مخالفات موضوعها مخالفة تشريع الضريبة، وقد اعتبر البعض وجود هذه الأحكام ذات الطبيعة الجنائية ضمن قانون الضريبة يحصنه من الرجعية، إلا أن المحكمة الدستورية العليا في مصر، قررت غير ذلك، إذ جاءت في ذلك على قول: "إن القوانين الضريبية لا تعتبر بطبيعتها قوانين جزائية تقرر عقوبة جنائية، ولا هي تعدل من الآثار التي ترتبها العقود فيما بين أطرافها، ولكنها وسيلة تلجأ إليها الدولة محققة بها قدرا من التناسب بين أعبائها المالية ممثلة في التكاليف الكلية لنفقاتها، وبين ما ينبغي أن يؤديه إليها هؤلاء الذين يستفيدون أكثر من غيرهم من خدماتها، وحق عليهم بالتالي أن يتحملوا جانبا من أعباء الدولة ونصيبا من تبعاتها"، ولقد قررت ذات المحكمة شرطين للممارسة رجعية القانون الضريبي هما شرط المصلحة المشروعة وشرط ارتباط القانون الرجعي بهذه المصلحة، وإلا اعتبر القانون الرجعي غير دستوري، وأيا كان موقف الدساتير من إطلاق مبدأ عدم الرجعية أو مزاحمته بإمكانية الرجعية في النصوص الضريبية، الأكيد أن هذا المبدأ يعد صورة حقيقية من صور الأمن القانوني ويوفر حماية للحقوق المكتسبة والمراكز القانونية.

[1]- Mustapha Bensahli, Op.Cit., P.212.

[2]- دكتور اكرامي بسيوني عبد الحق خطاب، المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية، مرجع سابق، ص 121

[3]- نفس المرجع، نفس الصفحة.

ويؤكد الأمن القانوني مبدأ آخر، هو مبدأ الاستقرار، الذي يعني ببساطة الثبات النسبي للأحكام القانونية والتنظيمية، هذا الثبات الذي يقتضيه حال توظيف الوعاء الضريبي من جهة، ومن جهة آخري، حال استعمال الضريبة في حد ذاتها، فالضريبة تؤثر بشكل مباشر على الاقتصاد وعناصره، وبالأخص في جانب الاستثمار، الذي عادة ما يستغرق وقتا من الزمن حتى يوفر مخرجاته، وبالتالي فحسبان الضريبة كعنصر من عناصره يكون بشكل مسبق، وأي تغير في حالها أثناء قيام الاستثمارات يؤدي إلى تحميل هذه الأخيرة بأخطار مالية لا يمكن تفاديها، ومنه فعدم استقرار النظام القانوني للضريبة يؤدي إلى انكماش الاستثمارات كما يؤثر بشكل سلبي على توظيف رؤوس الأموال، ومستوى التشغيل وغير ذلك من الآثار السلبية على بنية الاقتصاد[1]، بل حتى تهريب رؤوس الأموال، وعليه، فاستقرار النظام القانوني تسعى إليه كل الدول حتى تحافظ على وتيرة نمو الاقتصاد، وبالتالي تسعى إلى تجزئة نظام الضريبة بأن تجعل للاستثمار نظامه الضريبي الخاص به ولا تعدل في مضمونه، وتفصله عن باقي النظام وهذا حتى لا تعدم وسيلة الضريبة بوصفها أهم الوسائل المالية لتفادي الأزمات المالية التي قد تحدث فيها أو معالجتها، هذا من جهة، وحتى لتقلص من دورها كأداة للتوجيه، وتصحيح الأوضاع الاجتماعية، وبذلك فإن جل الدول تسعى إلى ضمان الاستقرار لنظامها الضريبي، والجزائر في هذا الشأن تبدو بعيدة جدا، خاصة إذا نظرنا إلى الكم الهائل من التعديلات في القوانين المالية العادية والتكميلية لكل ما يتعلق بشان الضريبة في فترات متقاربة جدا، وهذا يدل على عدم وجود رؤية صحيحة بشأن الوضع الضريبي ومن خلاله الوضع المالي ومن خلاله الوضع الاقتصادي والاجتماعي ككل، وعدم وجود أداوت تضمن جودته كما سبق أن أشرنا إلى ذلك.

ج/5- المساواة أمام الضريبة: إن المساواة عموما تعتبر أهم مكسب من مكاسب الفرد حديثا بغض النظر عن مصدرها، حيث تستخلص أهميتها من مكانتها السامية فلسفيا وقانونيا، وبغض النظر على الجانب الفلسفي، فإن القانون يعتبرها أهم مبدأ من مبادئه، ولقد قيل فيه: "أن فيه يكمن التوتر بين المشرع والقاضي، وبين السياسة والقانون، مما يؤدي إلى تدخل القضاء لمواجهة تحكم المشرع."[2]، وتجسد بمبدأ المساواة أمام القانون، هذا المبدأ الذي كان مضمون كل المواثيق والعهود الدولية، فنجد الإعلان العالمي لحقوق الإنسان ينص عليه في المادة (07) منه بأنه: " كل الناس سواسية أمام القانون – ولهم حق التمتع بحماية متكافئة عنه، دون تفرقة – كما لهم جميعا الحق في حماية متساوية، ضد أي تمييز يخل بهذا الإعلان وضد أي تحريض على تمييز كهذا" [3]، ولقد كانت لجل الدساتير إن لم نقل كلها نفس التعامل مع المبدأ، ومنها

---

[1]- يبني كينز نظريته، على فكرة استخدام رأسمال في الاستثمار والاستهلاك، والتقليل من حجم الادخار باعتباره يؤثر على مستوى التشغيل الكامل الذي يهدف إليه، انظر في ذلك، عبد الله ساقور، مرجع سابق، ص130.

[2]- دكتور اكرامي بسيوني عبد الحق خطاب، المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية، مرجع سابق، ص127-128.

[3]- دكتور اكرامي بسيوني عبد الحق خطاب، المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية، مرجع سابق، ص 127، ويمكن القول في ذلك أيضا، أن المساواة التي يتكلم عليها هذا الإعلان منشؤها هو منشأ إسلامي في حقيقة الأمر، وليس مفهومها النظري فقط ومفهومها التجريدي أي الحسابي، بل في مفهومها التطبيقي، فالأصل أن الإسلام قد أخضع الناس كلهم لمبدأ المساواة في البدء حينما قال رب العزة في الآية 13 من سورة الحجرات، أن أصل الخلق الذكر والأنثى وصورته المنتهى شعوبا وقبائل إنما تكون بالتعارف، وأنه لا فرق بينهم إلا بتقوى الله معيار الإكرام، وهناك عدة آيات وأحاديث في ذلك، لكن التقوى لا تكون إلا بالعمل، وهذا جوهره التكليف، والتكليف يكون بقدر وسع النفس، إذ لا يكلف الله نفسا إلا وسعها، ولا تحاسب إلا بقدر ما كسبت، وبالتالي ينتقل المبدأ من الحيز النظري والتجريدي إلى الحيز التطبيقي، ونجد لهذا صورة حديثا خاصة في مجال الضريبة.

الدستور الجزائري، حيث نجد المادة (32) منه تنص على أنه: " كل المواطنين سواسية أمام القانون. ولا يمكن أن يتذرع بأي تمييز يعود سببه إلى المولد، أو العرق، أو الجنس، أو الرأي، أو أي شرط أو ظرف أخر، شخصي أو اجتماعي."، وكانت هناك مواد أخرى تتعلق بهذه المادة منها المادة (34) التي تنص على استهداف المؤسسات ضمان مساواة كل المواطنين والمواطنات في الحقوق والواجبات بإزالة العقبات التي تعوق تفتح شخصية الإنسان، وتحول دون مشاركة الجميع الفعلية في الحياة السياسية، والاقتصادية، والاجتماعية، والثقافية، وكذلك المواد (35)، و(36)، المتعلقة بالمرأة، وتحقيق المساواة بينها وبين الرجل، فكلها نصوص تتعلق بالمساواة، لها جانب نظري وصور تطبيقية، وتعتبر المساواة أمام الضريبة من أهم صور المساواة أمام القانون، ولقد وضحنا فيما سبق كيفية الارتباط بين الضريبة وسيادة القانون، وفي هذا الشأن، لقد كان لإعلان الحقوق للإنسان والمواطن الفرنسي السبق في الانتقال من المساواة النظرية القانونية الحسابية إلى المساواة الفعلية، وذلك في باب الضريبة، حيث أضاف أن مساواة المواطنين أمام الضريبة تكون وفقا لقدراتهم، ولا تقتصر أي المساواة هنا على فرض الضريبة فحسب بل يجب أن تشمل أيضا تحصيلها، وبذلك اشتق مبدأ تطبيقيا أخر هو مبدأ المساواة في تحمل الأعباء والتكاليف العامة، والذي يكون تخصيصا منه مبدأ المساواة أمام الضرائب، ولقد سار المؤسس الدستوري في الجزائر على غرار الفرنسي في ذلك، فجاء نص المادة (78) من الدستور الحالي وقرر على أنه: "كل المواطنون متساوون في أداء الضريبة. ويجب على كل فرد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية، حسب قدرته الضريبية..."، ويبدو أن المؤسس الدستوري كان موفقا في ذلك، فهو من جهة اعتبر المساواة هنا في أداء الضريبة بمعنى المساواة في تحصيلها، ولم ينص على المساواة أمامها، بل استند في المساواة في فرضها إلى المساواة أمام القانون التي نص عليها في المادة (32) السابق ذكرها، وهذا على اعتبار أن فرض الضريبة لا يكون إلا بقانون كما سبق لنا أن وضحنا مبدأ القانونية، ومن جهة ثانية يبدو التوفيق مسايرا للمؤسس الدستوري حينما ربط المشاركة في تمويل التكاليف العمومية بالقدرة الضريبية، وهذا على اعتبار أن قدرة الفرد قد تكون ملائمة لكن قدرته الضريبية قد تقل على ذلك بكثير لاعتبارات يقررها قانون الضريبة في حد ذاته، أي أن القدرة المالية ليست هي القدرة الضريبية، والمؤسس الدستوري لم يتوقف عند هذا الحد، بل تجاوزه بأن قرر فقرتين جديدتين بعد التعديل الدستوري الأخير، جاء نصهما: ".... كل عمل يهدف إلى التحايل في المساواة بين المواطنين والأشخاص المعنويين في أداء الضريبة يعد مساسا بمصالح المجموعة الوطنية، ويقمعه القانون. يعاقب القانون على التهرب الجبائي وتهريب رؤوس الأموال."، وهذا يدل على أن الدستور لم يكتف بالنص على مبدأ المساواة في أداء الضريبة بل نص على حمايته من أي عمل يهدف إلى التحايل عليه، كما نص على صورة من أخطر صور عدم المساواة في أداء الضريبة وهي التهرب الجبائي، وجرمها بالقانون.

وحتى نستخلص تعريفا يتعلق بمبدأ المساواة أمام الضريبة، علينا أن ننطلق في البدء من تعريف المساواة أمام القانون، والتي يقصد بها البعض: "خضوع كافة المراكز القانونية المتماثلة لمعاملة قانونية واحدة على نحو يتناسب بطريقة منطقية وفقا للهدف الذي توخاه القانون، ويتحقق هذا المبدأ بتقرير معاملة قانونية مختلفة

للمراكز القانونية المختلفة بسبب المصلحة العامة، إذا كان كله متفق مع الهدف الذي توخاه القانون"[1]، يستخلص من هذا التعريف أن المساواة أمام القانون تتبني على فكرة المراكز القانونية، فإذا كانت متماثلة في عناصرها فينبغي أن تعامل من طرف القانون معاملة واحدة، وبالمقابل تعامل المراكز المختلفة معاملة مختلفة، وترى في ذلك المحكمة الدستورية المصرية، أن المساواة أمام القانون تعني ألا تخل السلطتان التشريعية والتنفيذية باختصاصاتهما في الحماية المتكافئة للحقوق التي صنعها المشرع، فيكون هذا المبدأ عاصما من إصدار قوانين تلحق تميزا تتنافر به مراكز قانونية متماثلة في عناصرها، أو تضيق مداها أو تسعه بما لا يماثله ضمن حكم قانوني واحد[2]، والتمييز ليس محظورا تماما بمبدأ المساواة، بل يمكن أن يكون في حالات استثنائية لكن يجب أن يرتبط بأسباب منطقية حيث يجب أن تكون علاقة منطقية بين أساس التمييز والنتيجة التي رتبها المشرع عليه، واستنادا إلى ذلك، فقد رأى البعض بأنه يقصد بمبدأ المساواة أمام الضريبة: " أن يخضع جميع الأفراد المتماثلين في الثروة والظروف الاجتماعية في تحمل عبء متساو من الضرائب"[3]، ويبدو أن هذا التعريف يحصر المساواة في تحمل الضريبة مراعاة بالمركز القانوني للمكلف، لكن هناك من ينتقل إلى أبعد من ذلك، فينطلق من تلازم المساواة أمام الضريبة بالمساواة أمام القانون، ويرى أن كل من السلطتين التشريعية والتنفيذية مسئولتين بضمان هذا المبدأ، فالأولى مسئولة عند إصدار القانون، والثانية عند تطبيقه، وبذلك فمبدأ المساواة بشأن الضريبة هنا لا يتوقف عند المساواة أمام القانون الضريبي، بل يتعداه إلى المساواة بالقانون الضريبي والمساواة بواسطة القانون الضريبي، فكلها معان ثلاث يجب أن تتناسق وتتكامل مع بعضها البعض، وبالتالي فهو يقترح التعريف التالي: " معاملة جميع الممولين أصحاب الأوعية الضريبية المتماثلة بذات المعاملة القانونية بداية من مرحلة إنشاء القانون، ومرورا بجميع مراحل تنفيذه، وانتهاء بالجزاءات المقررة على مخالفته، مع إمكانية تقرير معاملة قانونية منحازة لأصحاب الأوعية الضريبية المنخفضة إما بإعفائهم نهائيا منها أو خضوعهم لها بنسب اقل من أقرانهم أصحاب الأوعية الضريبية المرتفعة تحقيقا للهدف العام للضريبة، والذي ينبغي ألا يكون قاصرا على مجرد الجباية."[4]، وفي تعليقنا على ذلك، نقول أنه، حتى وإن كان التعريف قد جمع جميع مراحل الضريبة وأسبغ عليها المبدأ، وأنه بذلك وسع نطاقه، فنقول أن المساواة في القانون، تقوم على العدل، وهو مصبوب في مبدأ أخر هو مبدأ العدالة الاجتماعية الذي لا يخلو منه أي دستور أو عهد دولي هو أيضا إلى جنب المساواة، وبالتي فينبغي أن نراعي ذلك، بينما المساواة بواسطة القانون فغايتها تحقيق المساواة كمبدأ فلسفي مثالي إذ أن المبدأ هو

[1]- دكتور اكرامي بسيوني عبد الحق خطاب، المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية، مرجع سابق، ص 131.
[2]- نفس المرجع، نفس الصفحة.
[3]- المرجع السابق، ص132.
[4]- اكرامي بسيوني عبد الحق خطاب، المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية، مرجع سابق، ص133، وما يلاحظ أن هذا التعريف متأثر بمفهوم مبدأ المساواة أمام القانون للدكتور أحمد فتحي سرور، حسبما يورده هو نفسه، والذي يرى أن المبدأ يعني المعان الثلاثة، أي المساواة أمام القانون التي تتحقق بأن يطبق القانون بالطريقة نفسها على الجميع مهما كانت مستوياتهم، باعتباره قواعد عامة ومجردة متى تحققت فروضها تطبق بدون استثناء أحكامها، ويرى أن هذا المبدأ هو الذي= =قصدته الثورة الفرنسية، بينما المساواة داخل القانون فيقصد بها أن القانون يجب أن يكون عادلا، بان يقرر المعاملات بحسب المراكز القانونية، فالمتماثلة منها تقرر لها معاملة واحدة والمختلفة تقرر لها معاملات مختلفة بحسب دراجات اختلافها، أي تحقيق المساواة عن طريق الاختلاف، أما المساواة بواسطة القانون، فيكون بتقرير معاملة واحدة آو العكس بالعكس إذا اقتضى ذلك سبب موضوعي منطقي، أنظر، نفس المرجع، ونفس الصفحة.

ضمن القانون، وتحقيقه بالقانون أي بواسطته يخرج عن نطاق القانون لأنه يعتبر القانون هنا وسيلة لتحقيق المساواة، وبالتالي نرى بالفعل أن المبدأ يقتصر كما جاء في الثورة الفرنسية على المساواة أمام الضريبة التي هي صورة للمساواة أمام القانون، وهذا حتى وان سلمنا أن التعريف جاء بالفعل شاملا وبالتالي قد حصر كل جوانب الضريبة، وهو لا يخلو من فرض المساواة في شرعية الضريبة، وفرضها في مشروعيتها، أي تطبيق نصوصها، وهذا ما خلصنا من قبل بتسميته قانونية الضريبة إنشاء وإقرارا وأداء وتحصيلا، وبالتالي يظهر مدى التلازم بين مبدأ المساواة بشأن الضريبة ومبدأ قانونية الضريبة.

ج/6- مبدأ الإعلام : يقوم مبدأ الإعلام بشكل مبسط على فكرة الحصول على المعلومة، وهذه الفكرة، إنما تجد نفسها في شكلها التقليدي بالنسبة للقانون، بأن نفاذه يكون من لحظة نشره في الجريدة الرسمية كما سبق ذكره، وافترض الدستور، ذلك قرينة على وصول القانون وبالتالي وصوله كمعلومة، يجب تطبيقها، وقرر مبدأ على ذلك، هو أنه لا يعذر بجهل القانون، لكن الحال في وقتنا هنا قد تغير وبشكل جذري على مستوى الواقع، فالحاصل أن كثرة القوانين التي وصلت حد التضخم، وما تحمله من أحكام نافذة، وتركيبها، ومساسها بكل نواحي الحياة في الدولة والحياة الاجتماعية، جعل من حصرها والإلمام بها بل حتى علمها أمرا يصعب يوما بعد يوم، وإذا كان هذا الشأن مع الأحكام القانونية، فالأمر أكثر تعقيدا بالنسبة للأحكام التنظيمية التي تصدرها الإدارة إما لتفسير القانون، أو لتنفيذه، خاصة في الجانب الضريبي إذ يزداد سنويا حجم هذه التنظيمات أمام كثرة تعديل القانون الضريبي، وبالضرورة كثرة التنظيمات واللوائح المتعلقة به، ونفس الحكم يمتد إلى مسألة الإتفاقيات الجبائية.

إن تجربة الجزائر في ميدان الإعلام، والحصول على المعلومة على مستوى النصوص كانت منذ سنة 1988، إذ صدر المرسوم التنفيذي رقم:88-131 المؤرخ في:1988/07/04 المتعلق بعلاقة المواطن مع الإدارة[1]، لكن رغم ذلك، فهذا المرسوم لم يكد يفعل ويلتفت إليه من جانب الإدارة والقضاء في آن واحد، وبقي الحال، حتى التعديل الأخير للدستور، إذا أدرج المؤسس الدستوري مبدأ الإعلام والحصول على المعلومات وما يتعلق بها ضمن أحكام الدستور، ضمن المادة (51) منه التي جاء نصها بـ:" الحصول على المعلومات والوثائق والإحصائيات ونقلها مضمونان للمواطن..."، واستثنى من نطاق هذا المبدأ ما يتعلق بالحياة الخاصة للأفراد وحقوقهم، وكذلك ما يتعلق بالأمن الوطني ومقتضياته، والمصالح المشروعة للمؤسسات، على أن يتم تنظيم مبدأ الإعلام عن طريق قانون خاص به، ولحد الآن لم يصدر هذا القانون، أما على المستوى العملي، فإن المديرية العامة للضرائب، قد أحدثت جملة من التدابير الخاصة بهذا المبدأ، منها فتح بوابة إلكترونية لها هي، www.mfdgi.gov.dz،[2] وتضمينها كل الأحكام القانونية والتنظيمية، وكذلك الملتقيات والندوات الخاصة بالجانب الضريبي، كما أن نفس المديرية قد أحدثت في تنظيمها المركزي، وعلى المستوى المديريات التابعة

[1]- جريدة رسمية عدد 27.

[2]- ما يلاحظ أنه بالرغم من أن المديرية العامة للضرائب قد فتحت هذا الموقع، وتحاول من خلاله أن تجعله جسر إعلامي، إلا أن المديريات الولائية وحتى الجهوية للضرائب ليس لها مواقع الكترونية ذات نفس النشاط والوتيرة، رغم أنه من جهة، يجب أن يتم تفعيل التعامل الإلكتروني بالنسبة للتصريحات الجبائية، ومن جهة أخرى، فالمكلف الضريبي يتعامل مع هذه المصالح أكثر من تعامله مع المديرية العامة للضرائب.

لها على مستوى الولايات، مكاتب خاصة بالإعلام والتوجيه، فضلا على إصدار كتيبات ومطويات تخص أنواع الضريبة والإجراءات الجبائية يتم تحيينها سنويا، ورغم ذلك، تبقى على هذه الجهود العديد من المأخذ في كمها وكيفيها، فهي مرتبطة بقلة وعي وثقافة الموظف الضريبي من جهة، وبقلة وسائل الإدارة من جهة أخرى، وبصعوبة التحكم في الوضع الجبائي من جهة ثالثة، أما على المستوى الدولي، فالأمر فيه بون شاسع بين ما وصلت إليه الدول في مسألة الإعلام والإتصال خصوصا في الجانب الضريبي وما هو في الجزائر التي تبقى في مراتب متأخرة في هذا الشأن، حتى في مقارنتها بكل من تونس والمغرب المجاورتين.

02- مبدأ الفصل ما بين السلطات: يعتبر مبدأ الفصل بين السلطات من المبادئ الأكثر تأثيرا في التنظيم الديمقراطي، ولكنه لم يلد حديثا بل اخذ مكانه في الدساتير الحديثة وبهذا المفهوم الذي يعني توزيع السلطة عن طريق توزيع الاختصاص لمهامها، بل بعد تطور كبير واستنادا إلى العديد من النظريات التي تجد مبرراتها في أنظمة وأشكال الحكم، سواء تلك التي كانت قائمة، أو تلك التي نتجت عن ثورات متعددة، ولعل بذلك يعود نشأة هذه الفكرة إلى أرسطو حيث سماها بفكرة الفصل بين الوظائف في السلطة الواحدة، ثم تجاذبها فقهاء كل من بريطانيا وفرنسا، فالأولى كان فقهائها متأثرين بشكل الحكم الملكي، والثورات التي شهدها، ومن بينهم جون لوك، الذي ساند ثورة 1688م وكتب كتابه حول الحكومة المدنية واستخلص لها ثلاث مهام هي مهمة إصدار القوانين التي تعهد للسلطة التشريعية والتي تتصدر باقي السلطات بينما السلطة التنفيذية تأتي في درجة اقل منها وتنفذ إرادتها أما السلطة الثالثة فهي السلطة الفيدرالية التي تختص بالعلاقات الخارجية، وأفكار لوك هنا خرجت بفكرة أرسطو من قالبها النظري إلى الحيز العملي المجسد بدعوة لوجود أجهزة تختص بوظائف الدولة[1]، لكن جاء في فرنسا، موتسكيو الذي قفز بالفكرة في كتابه روح القوانين إلى ما يقارب الفصل ما بين السلطات بشكله الحالي، حيث يرى بوجوب المزج بين أنظمة الحكم الثلاثة، الملكية، والأرستقراطية، والديمقراطية لتفادي تحول كل نظام إذا كان بمفرده إلى نقيضه (الاستبداد، الأوليغارشية، الديماغوجية)، ودع إلى وجود ثلاث سلطات متضادة تضعف الأخرى بمهامها نظيرتها بشكل متبادل للحيلولة دون تقوية أي منها لتغليبها على الحريات ولقد كان هذا الفقيه متأثرا بأجهزة الحكم في بريطانيا ومعجبا بها إذ كان يراها تحقق توازن الأنظمة السابق ذكرها، فمجلس العموم يمثل الشعب، ومجلس اللوردات يمثل الطبقة الأرستقراطية، والملك، واستعاض في ذلك بثلاث أجهزة مشابهة، هي كل من السلطة التشريعية، والسلطة التنفيذية، وسلطة الحكم (سلطة القضاء)، وبالتالي فهدف موتسكيو يقوم على مبدأ أن السيادة ملك الأمة وأنه لا يمكن إعطائها لسلطة واحدة تستبد بها، وبالتالي يجب أن توزع هذه السيادة بتوزيع السلطة على عدة هيئات، تكون متساوية ومتقابلة وتضعف الواحدة الأخرى باختصاصاتها، وهذا كله من أجل الوصول إلى حكومة معتدلة، لا تتغاضى فيها السلطة على الحريات[2]، وأيا كانت تطبيقات هذا المبدأ في الدساتير الحديثة المهم أنه قائم وما زال له بريق، ففي الجزائر، نجد المادة (15) من الدستور تنص عليه صراحة وتجعله احد أسس قيام الدولة، ولطالما استخلصه المجلس الدستوري كمبدأ من مبادئ الدستورية قبل

[1]- بوكرا ادريس، المبادئ العامة للقانون الدستوري والنظم السياسية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2016، ص 114.
[2]- المرجع السابق، ص 115-117

النص عليه في التعديل الأخير للدستور[1]، ولكن يبدو أن المبدأ قد اهتزت مكانته خاصة بعد أن تحولت معظم السلطة (التشريعية والتنفيذية) في يد حزب الأغلبية، وتوحد القرار بينهما، وتحولت معظم الدساتير إلى تحويل الميزان إلى ثنائية الأغلبية والمعارضة[2]، وأصبحت كل غالبية الدساتير تفرض حيزا يتسع يوما ليوم للمعارضة ومنها التعديل الأخير للدستور الجزائري، إذ اتسع دور المعارضة إن على مستوى أعمال البرلمان، أو فيما يخص المبادرة بالقوانين، ومسألة الإخطار الدستوري، وهناك العديد من المجالات التي خصصت لها[3].

03- مبدأ العدالة الاجتماعية: لا يكاد يخلو أي دستور أو نظام حكم من مبدأ العدالة الاجتماعية، وكما قلنا بخصوص المساواة، فالعدالة الضريبية تعد صورة ومن أهم صور العدالة الاجتماعية، فهي ترتكز على العدل، والقيم الاجتماعية لكل مجتمع، والدستور الجزائري لم ينص على العدالة الضريبية، إنما نص على العدالة الاجتماعية، كما جاء ضمن المادة (15) منه حيث جعلها كذلك هي من أركان قيام الدولة، وهذا على غرار كل الدساتير الجزائرية السابقة، أما الدستور المصري فقد نص صراحة على مبدأ العدالة الضريبية، إذ جاء بالمادة (38) منه أنه: "يقوم النظام الضريبي على العدالة الاجتماعية"[4]، ولم يحدد كلا الدستورين ما المقصود بالعدالة الضريبية، لكن المحكمة الدستورية العليا بمصر، وأثناء نظرها في دستورية القوانين الضريبية تصدت إلى مفهوم العدالة الضريبية بأنها: "إن الدستور، وان خلا من تحديد لمعنى العدالة، إلا أن المقصود بها ينبغي أن يتمثل فيما يكون حقا وواجبا سواء في علائق الأفراد فيما بينهم أو في نطاق صلاتهم بمجتمعهم، وان تعين دوما تحديدها من منظور اجتماعي، ذلك إن العدالة تتوخى – بمضمونها – التعبير عن القيم الاجتماعية السائدة في مجتمع معين خلال فترة زمنية محددة ومن الناحية الفلسفية، فإن مفهومها قد يكون مطلقا ولكنها عملا – ومن زاوية نتائجها الواقعية – لا تعني شيئا فاطراد بل تتباين معانيها، وتتموج توجهاتها تبعا لمعايير الضمير الاجتماعي ومستوياتها"[5]، ما يلاحظ على هذا التعريف القضائي، انه ينطلق من عدم ثبات مطلق للمعنى الفلسفي للعدالة فهي معصبة العينين، ولا يصب تفسيرها الواقعي في مختلف نواحي تطبيقها، بأنها غير ثابتة وفي تغير بحسب تغير القيم الاجتماعية في كل مجتمع وحتى في تغير هذه القيم داخل المجتمع الواحد عبر فتراته الزمنية، وأنها تستند في ذلك إلى تقابل الحقوق والواجبات، لكن حتى وان كان هذا مؤشرها ظاهريا فهي في الحقيقة تتجاوزه بان تكون هي في الأصل والأساس القاعدة التي تقوم عليها الحقوق والواجبات وإلا كانت نتيجة وليست علة، اثر وليست مبدأ، وهناك من يرى تعريفا آخر للعدالة الاجتماعية للضريبة، بأنها: "الهدف العام والغاية التي يجب أن تقوم عليها الضريبة في جميع مراحلها ابتداء من إعداد مشروع قانونها حتى إصداره، ومرورا بمراحل تحديد وعائها وإجراءات ربطها حتى تحصيلها، وذلك من خلال التأكيد على حق الممولين في توزيع أعبائهم الضريبية بقدر يتناسب مع قدرة كل منهم في تحمل

[1]- أ.د. الأمين شريط، مكانة البرلمان الجزائري في اجتهاد المجلس الدستوري، مرجع سابق، ص 16.
[2]- المعارضة يزيد مكانها في مجال السلطة بقدر ما يزيد مكان المواطن في ذلك، ورأينا سابقا أن عماد الحوكمة وهو اتساع مشاركة الفرد في السلطة سياسيا، اقتصاديا، اجتماعيا، وحتى ثقافيا، أنظر في، د. الأمين شريط، الوجيز في القانون الدستوري والمؤسسات السياسية المقارنة، مرجع سابق، ص185.
[3]- الأستاذ الدكتور عمار عباس، مرجع سابق، ص29.
[4]- دكتور اكرامي بسيوني عبد الحق خطاب، المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية، مرجع سابق، ص101.
[5]- المرجع السابق، ص102.

تلك الأعباء، مع ضرورة أن يمنح الممولين الأقل مقدرة القدر المناسب من الحماية حتى يمكنهم الإعفاء منها، أو دفعها دون عناء، ويتناسب تحقيق ذلك الهدف العام طرديا مع إقدام الأفراد على دفع الضريبة اختيارا، وعكسيا مع زيادة حالات التهرب منها."[1]، وهذا التعريف حتى وإن كان يبدو قد ربط فيه صاحبه العدالة بجميع مراحل الضريبة بدء بقانونيتها وانتهاء بأثرها على الأفراد في دفع الضريبة اختياريا أو التهرب منها، إلا أنه يبدو تعريفا يتعلق بالقانونية أكثر منه بالعدالة الضريبية، وإن كان المبدآن مترابطين، لكن يمكن أن نعدل التعريف السابق بإضافة متغير القيم الاجتماعية وبإضافة حكم الأفراد في المشاركة في شأن الضريبة بأكثر فعالية ومباشرة فضلا على بنائه أي شأن الضريبة على عناصر الحوكمة السابق ذكرها، وبالتالي ممكن باختصار تعريف العدالة الضريبية بأنها: "كل ما يتعلق بتحقيق حوكمة شأن الضريبة وأثرها"، ويرى البعض أن العدالة الضريبية تتحقق بصورة من صورتي المساواة، وهي إما المساواة الحسابية، التي جاء بها ادم اسميث، حينما رأى بأنها تتحقق بالضريبة النسبية، التي تحقق عبأ ثابتا يتحمله كامل الممولين، لا ينظر إلى حالة الوعاء، أو ظرف الممول، بين الصورة الثانية، فهي المساواة في التضحية، التي مفادها مساهمة الممولين في تحمل الأعباء العامة وفقا لمقدرة كل منهم التكليفية، بحيث يتحمل الممولون ذوي الدخل المرتفع عبء ضريبيا أكبر مما يتحمله الممولون الذين يحققون دخلا اقل، وتبعا لذلك تم تفضيل الضريبة التصاعدية تحقيقا للعدالة الضريبية.

وصفوة القول، فإن المحكمة الدستورية العليا في مصر قد عددت بعض حالات اللاعدالة الضريبية وهي: فرض الضريبة على فئة دون فئة رغم توافر مناط استحقاقها فيهم جميعا، وكذلك الأثر الرجعي للضريبة على معاملات منجزة قبل صدور القانون الرجعي دون أن يتوقع الأفراد هذه الأحكام، إضرار الضريبة بالوعاء المحملة به باستغراقه، وإنقاصه والدفع إلى زواله، ومنها أيضا فرض الضريبة على رأسمال لا يدر دخلا بشكل دوري ومتجدد، فضلا على ذلك، التفرقة بين الممول القانوني والممول الفعلي وجعل هذا الأخير هو المكلف وليس الأول، ورفع أي أعباء قانونية بشأن الضريبة عليه.

المطلب الثاني: نطاق مبدأ قانونية الضريبة

رأينا فيما سبق نظرة موسعة على مبدأ قانونية الضريبة، من حيث المفهوم ومن حيث الارتباط بمبادئ أخرى في القانون في نفس مرتبته وسموه الدستوري، وننتقل في هذا المطلب إلى جزئية أكثر تخصصا، وهي النطاق الذي يشمله هذا المبدأ، ويفرض حكمه عليه، وقلنا أن شأن القانون مع الضريبة يشبه بشكل كبير شأنه مع الجريمة، إذ ينظم في هذه الأخيرة شرعيتها، وشرعية إجراءات التحقيق فيها، وشرعية تنفيذ العقاب، وعلى هذا المنوال يكون حال الضريبة، كذلك، سنرى في هذا المطلب ثلاث أجزاء رئيسية، هي كل من

[1]- دكتور اكرامي بسيوني عبد الحق خطاب، المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية، مرجع سابق، ص 106، في نفس السياق، لقد تعددت تعريفات العدالة الضريبية، باختلاف رؤى أصحابها واتجاهاتهم، فهناك من ينطلق من الوجهة الإقتصادية، باعتبار الضريبة تحقق موارد مالية وتساهم بشكل كبير في تحقيق المشرعات وتفعيل الأنشطة، فأصحاب هذا الإتجاه يبحثون عن المنفعة، ومن الوجهة الاجتماعية باعتبارها تمس مباشرة قدرة وطاقة الفرد، وتقلل من حجم حاجاته الفردية والجماعية، وقد تنشأ آثار سلبية على المجتمع تظهره بمظهر التفاوت الطبقي، أنظر في ذلك، الأستاذ الدكتور عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، مرجع سابق، ص16 وما يليها، وتعقيبا على ذلك، نرى أنه يجب أن نعرف العدالة الضريبية تعريفا شاملا، ولا يتحقق ذلك إلى بالتعريف القانوني، الذي يراعى فيه جميع مكونات المجتمع، وحقوق الأفراد وحرياتهم، وهكذا.

تأسيس الضريبة الذي نخصص له الفرع الأول، وربط الضريبة الذي نخصص له الفرع الثاني، أما كيفية تحصيل الضريبة فنخصص له الفرع الثالث، وذلك فيما يلي:

الفرع الأول– قانونية إحداث الضريبة ومعالجة أثر الإزدواج الضريبي

يعد أهم موضوع استخلص لأجله مبدأ قانونية الضريبة والسبب المباشر له، هو إحداث أو فرض الضريبة، وهذا ما جعل جل النصوص الدستورية تبدأ بفكرة انه لا ضريبة إلا بقانون، والإحداث أو الإنشاء لا يستقيم ما لم يمتد إلى فكرتي التعديل والإلغاء[1]، كما انه لا يستقيم ما لم يتعلق بجميع العناصر الأساسية للضريبة، والدستور ينص على المبدأ بينما يتكفل القانون بهذه لعناصر، فما هي هذه العناصر، وما امتداد حكم القانون عليها، وخاصة القانون في الجزائر، هذا ما سنرى الإجابة عليه في الفقرات التالية:

أولا– إحداث الضريبة: يعني إحداث الضريبة إنشاؤها أو فرضها، من حيث لم تكن قائمة، والقانون هو الذي ينشأ الضريبة، لكل ما هي حدوده في ذلك، والدستور الجزائري ضمن نص المادة (78) منه، كان واضحا جدا في مسألة إحداث الضريبة، وجاء فيه أنه لا يجوز أن تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى قانون، وعليه سنرى هنا كيف يبسط القانون حكمه على ذلك، في النقاط التالية:

01– الوعاء: حتى نتعرف على الوعاء، علينا أن نحدد تعريفه، عناصره وصوره، وذلك فيما يلي:

أ/ تعريف الوعاء: مصطلح وعاء في اللغة العربية، هو من فعل وعى، ونقول وعى الشيء أي حفظه وجمع بداخله[2]، ويعرف اصطلحا بأنه: " الموضوع أو المادة التي تفرض عليها الضريبة، ويوسع البعض من تعريف وعاء الضريبة ليشمل طريقة توزيع الضريبة بين المادة المفروضة عليها أو بدمج ذلك الوعاء بفكرة المقدرة التكليفية على اعتبار أن المقدرة التكليفية هي التي تشكل موضوع الالتزام."[3]، كما يعرف الوعاء الضريبي بأنه: "الموضوع أو المادة التي تفرض عليها الضريبة، أي المادة الخاضعة للضريبة، أو المجال الخاضع للضريبة، سواء كان نشاطا أو سلعة أو عملا، وبالتالي فان الوعاء الضريبي يعني العنصر الاقتصادي الذي يخضع للضريبة، سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة."[4]، ويعرف أيضا بأنه: "فوعاء الضريبة إذن هو المال المحمل بعبئها، والذي يشترط أن يكون محددا، فوعاء الضريبة على الدخل هو ومجموع الدخل، أو الإيراد الذي يحققه الممول من المصادر المختلفة، أما وعاء الضريبة على رأس المال فهو رأس المال نفسه، أو بعض مكوناته."[5]، والملاحظ، من خلال التعريفات السابقة، أن الوعاء يقصد به المادة التي أخضعها القانون الضريبي لاقتطاع الضريبة منها، أي المادة التي حملها القانون بهذا العبء، وأن تسميتها بالوعاء ليست تسمية سائدة، إذ قد نجد تشريعات ضريبية تستعمل مصطلح آخر للدلالة عليها، مثل مصطلح مطرح

---

[1]- جاء في قضاء المحكمة الدستورية في مصر على انه: " إن السلطة التشريعية هي التي تقبض بيدها على زمام الضريبة العامة إذ تتولى بنفسها تنظيم أوضاعها بقانون يصدر عنها متضمنا تحديد نطاقها، وعلى الأخص من خلال تحديد وعائها وأسس تقديره وبيان مبلغها، والملتزمين أصلا بأدائها والمسئولين عنها وقواعد ربطها وتحصيلها وتوريدها، وكيفية أدائها وغير ذلك مما يتصل ببنيان هذه الضريبة." أنظر في ذلك، دكتور إكرامي بسيوني عبد الحي خطاب، المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية، مرجع سابق، ص76.

[2]- الأستاذ الدكتور عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، مرجع سابق، ص 28.

[3]- نفس المرجع، ونفس الصفحة.

[4]- الأستاذ محمد حمو، الدكتور منور اوسرير، مرجع سابق، ص37.

[5]- دكتور اكرامي بسيوني عبد الحي خطاب، المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية، مرجع سابق، ص 173.

المستعمل في التشريع اللبناني[1]، بينما يستعمل المشرع الجزائري مصطلح وعاء، كما جاء في عديد مواد قانون الإجراءات الجبائية منها المواد (20)، (70)..، ونعتقد أن المشرع هنا كما مسايرا للمشرع الفرنسي الذي استعمل مصطلح assiette، التي من بين مرادفاتها مصطلح وعاء، كما يمكن استخلاص أن الوعاء أو المادة الخاضعة للضريبة لها شروط، كما لها عدة صور، وسنرى ذلك، فيما يلي:

ب- شروط الوعاء: حتى توصف المادة الضريبية حسب القانون الضريبي بأنها وعاء ضريبي، لا بد أن يتحقق فيها شروط، وهما كل من:

ب/1- أن يكون الوعاء محققا: ونعني بتحقق الوعاء أن يكون قائما كما قرره المشرع ويقتضيه حكم العدالة الاجتماعية في الضريبة[2]، ليقوم به دليل تحميله بالضريبة، والتحقق يعني قيامه فعلا في الزمن والمكان، فلا وعاء ما لم يتحقق بعد، أو محتمل الوقوع.

ب/2- أن يكون الوعاء محددا: يعني أن تكون عناصر الوعاء ثابتة ومقدرة، أو قابلة للتقدير، فلا يمكن أن نتخيل ضرب ضريبة على مال لم تعلم عناصره وتحدد بعد.

ب/3- الواقعة المنشئة للضريبة: حتى يراعي المشرع شروط اكتمال الوعاء من تحقق وثبات، فقد أقرن إدخال الضريبة في مجمل المال من لحظة قيام الواقعة المنشئة، التي هي عبارة عن فرض قانوني يفترضه المشرع من وضع أو نشاط، أو واقعة إلى غير ذلك، ترتبط تميزا بكل ضريبة، متى تحققت ترتبت الضريبة على الوعاء الخاص بها، ولا يقف حكم الواقعة المنشئة عند تحميل الوعاء فقط، بل تمتد لتكون الرابط المباشر بين الوعاء والمكلف بالضريبة، والمشرع الجزائري استعمل عدة مصطلحات للتعبير عن الواقعة المنشئة، منها مصطلح الحدث المنشئ للضريبة كما جاء بمواد من (29) وما يليها من قانون الضرائب غير المباشرة، وكذلك المواد (14) وما يليها من قانون الرسوم على رقم الأعمال، كما استعمل مصطلح التصرف المنشئ كما جاء بالمواد (122 مكرر) وما يليها من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ورغم ذلك نجد هناك العديد من الوقائع المنشة في القانون الضريبي[3].

02- صور الوعاء: تختلف صور الوعاء حسب اختلاف التصنيفات التي تعتمدها التشريعات الضريبية، وقد نجد أحيانا استعمال أكثر من تصنيف في آن واحد، وعليه سوف نرى باختصار هذه التصنيفات ونميز ما اعتمده المشرع الجزائري منها، وذلك فيما يلي:

أ- معيار طبيعة المادة الضريبية: هذا التصنيف يقوم على التفرقة بين كل من الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، وهو مستعمل في كثير من التشريعات منها التشريع الجزائري، الذي اعتمده كجزء هام من أجزاء التمييز بين الضرائب في الجزائر، إذ نجد أهم قانونين هما قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

[1]- دكتور برحماني محفوظ، المالية العامة في التشريع الجزائري، مرجع سابق، ص83.

[2]- التحقق له ارتباط وثيق بالعدالة الاجتماعية من خلال مبدأ الملائمة والذي يعني أن يتناسب الوعاء مع قدرة المكلف به، وهذا حتى يحقق الأسس الموضوعية له، انظر في ذلك، دكتور اكرامي بسيوني عبد الحي خطاب، المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية، مرجع سابق، ص158 وما يليها.

[3]- الحقيقة أن استعمال مصطلح الواقعة لا يغني من استعمال مصطلحات أخرى، مثل الحدث، أو التصرف المنشئ، وهذا على اختلاف الوعاء، ففي التصرفات القانونية على غرار نقل الملكية، الأكيد يحمل وعائها هنا متى تحقق التصرف الناقل للملكية، أي العقد، ولا نقول حدثا على اعتبار جنس الوعاء، بينما في الضريبة على التركات أو على الميراث، فالوفاة هي التي تنشئها، وهي ليست تصرف بل واقعة قانونية، وهكذا، وبالتالي فالمصطلح هنا يكون من جنس الوعاء ولا يخالفه.

التي تضم الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات، الرسم على النشاط المهني، وغيرها، وقانون الضرائب غير المباشرة، الذي يضم التبغ، المنتجات البترولية، الرسم الصحي، وغيرها، وهذا إلى جانب ضرائب أخرى غير مصنفة بهذا التصنيف، لكن ما يعاب على معيار التصنيف هذا أنه لا يتوافق في نقاط سنده النظرية والتصنيفات العملية التي تستعملها التشريعات التي تأخذ بهذا المعيار، فالفقه يستند للتفرقة إلى كل من معيار الثبات، فيقول أن الضرائب المباشرة هي ضرائب ثابتة نسبيا وبالمقابل فالضرائب غير المباشرة هي ضرائب متغيرة، ورغم ذلك نجد تداخل وعدم احترام لهذا المعيار، كذلك يضيف الفقه معيار آخر، يسمى معيار قانوني وهو يتعلق بطريقة التحصيل، ومفاده أن الضرائب المباشرة يكون تحصيلها وفق جداول معدة بشكل مسبق سنويا، وبالتالي تكون هذه الضرائب معرفة مسبقا للإدارة، بينما تكون الضرائب غير مباشرة لا تجبى على شكل جداول، بل تجبى بمناسبة حدوث الوقائع المنشئة لها مثل واقعة تسليم البضائع، ورغم ذلك فهذا المعيار يقلل من شأنه تقسيم المشرع، أما المعيار الثالث، فهو معيار نقل العبء الضريبي، فكلما أمكن نقل عبء الضريبة من الملتزم بها فعليا (أي المكلف الاقتصادي) إلى غيره(المكلف القانوني)، كنا أمام ضرائب غير مباشرة، وكلما تعذر ذلك كنا أمام ضرائب مباشرة، ورغم ذلك تبقى فعالية هذا المعيار غير مجدية طالما أن هناك ضرائب مباشرة يكون اقتطاعها من المصدر مثل الرواتب والأجور وإيرادات القيم المنقولة، وبذلك يبقى للمشرع وحده الحق في تصنيف ضرائب من هذا الجانب وضرائب من الجانب الآخر[1].

ب- معيار امتداد مجال التطبيق: ونجد ضمن هذا المجال مجموعات متقابلة من أنواع الضرائب، حيث يجمع امتداد المجال، حسب نوعية الضريبة، وحسب إجمالها أو تخصيصها، وحسب وحدتها أو تعددها، فنجد ما يلي:

ب/1- الضريبة العينية والضريبة الشخصية: يقصد بالضريبة العينية هي تلك الضريبة التي تكون حيادية عن الشخص المكلف، وترتبط ارتباطا وثيقا بالمادة الخاضعة للضريبة، فنقول ضريبة عينية أو ضريبة حقيقية، وهذا النوع يتقاطع مع اغلب الضرائب غير المباشرة التي يمكن وصفها بأنها ضرائب عينية، فالرسم على القيمة المضافة وكذلك ضرائب الاستهلاك والرسوم على نقل الحقوق عن طريق التصرفات العقارية كلها من هذا النوع، ويقال على هذه الضريبة أيضا بأنها ضريبة تحليلية، بينما الضريبة الشخصية فهي الضريبة التي يؤخذ فيها بعين الاعتبار مقدرة المكلف وحالته الاجتماعية، ويقال عليها بأنها ضريبة شاملة أي لا تكتفي بالمادة الضريبية في حد ذاتها، بل تستند في الأساس إلى وضع المكلف، وهي التي يستند إليها في مبدأ المساواة في التضحية، أحد مقومات العدالة الاجتماعية كما اشرنا إلى ذلك سابقا، ومن أمثلة هذا النوع من الضريبة، الضريبة على الدخل الإجمالي، والمشرع الجزائري، قد اخذ بكل النوعين معا، فالنوع الأول نجده مجسدا في الضرائب غير المباشرة، والرسوم على رقم الأعمال، وجزء كبير من حقوق التسجيل والطابع، بينما

[1]- دكتور اكرامي بسيوني عبد الحق خطاب، القاضي الدستوري ورقابته على التشريعات الضريبية دراسة تحليلية مقارنة، مرجع سابق، ص 46، وأنظر أيضا في ذلك، الدكتور خالد خضر الخير، مرجع سابق، ص19.

النوع الثاني، نجده بكثرة متوافقا مع الضرائب المباشرة، وبعض حقوق التسجيل أي تحديدا الحقوق المترتبة على التركات والميراث[1].

ب/2- الضريبة العامة والضريبة الخاصة: وهذا التمييز يعتمد على فكرة تجميع جزء من الضرائب ضمن تسمية واحدة بالنسبة للضريبة العامة، أو تخصيص لكل ضريبة أحكام خاصة بها وتوصف بأنها ضريبة خاصة، ونجد النوعين في التشريع الجزائري، فالنوع الأول، نجده ضمن الضريبة على الدخل الإجمالي التي تضم جملة من الأصناف سماها المشرع، أصناف الدخل وهي كل من، الأرباح الصناعية والتجارية، أرباح المهن غير التجارية، الإيرادات الفلاحية، المداخيل العقارية الناتجة عن إيجار الأملاك المبنية وغير المبنية، ريوع رؤوس الأموال المنقولة، المرتبات والأجور والمنح والريوع العمرية، أما النوع الثاني، فهو كذلك موجود في أغلب التشريع الجزائري، وتمثله على الخصوص الضرائب غير المباشرة، وكذا رسوم التسجيل[2]..

ب/3- الضريبة الموحدة والضرائب المتعددة: وهذا يعني إما يكتفي نظام الضرائب بضريبة واحدة وهذا كان معمولا به عند دعاة الفيزيوقراط في فرنسا الذين نادوا بان تكون هناك ضريبة واحدة على الأرض الزراعية باعتبارها المنتج الوحيد، بينما الواقع التشريعي الحالي تجاوز هذا الطرح تماما، ولا يكاد يخلو أي قانون ضريبي من تعدد الضرائب، ورغم ذلك، يمكن القول أن المشرع الجزائري قد اخذ بالنوعين معا، نوع سماها بالضريبة الجزافية الوحيدة، مع وجود تعدد في الضرائب الأخرى، مستندا في ذلك إلى اختلاف أنظمة التصريح بينهما[3].

ج- معيار الطابع الاقتصادي للضريبة: يقصد بالطابع الاقتصادي للضريبة، هو الاستناد إلى الطبيعة الاقتصادية للوعاء أو المادية الضريبية، وفي هذا نميز ثلاث أنواع من الضرائب، الضرائب على الدخل، الضرائب على رأس المال، الضرائب على الإنفاق، وبشيء من التفصيل في ذلك، يمكن القول:

ج/1- الضرائب على الدخل: وهي ضرائب تفرض على الدخل المجمع من عدة مصادر، فقد يكون مصدر الدخل عملا ماديا أو ذهنيا، وهنا تستوجب الضرائب على الأجور والمرتبات والمنح والريوع العمرية وهكذا، وقد يكون مصدر الدخل مستمد من رأس المال عقارا أو منقولا وهنا تستوجب على سبيل المثال الضرائب على الإيجارات وعلى إيرادات الأموال المنقولة وعلى فائض قيمة العقارات وهكذا، وقد يكون مصدر الدخل هو اجتماع العمل مع رأس المال، وهنا تكون الضريبة على أرباح المشاريع التجارية والصناعية مثلا، ويختلف التعامل مع الضرائب على الدخل، فقد تؤخذ كما هو معمول له في فئة واحدة عامة تسمى كما هو في الجزائر وحتى فرنسا بالضريبة على الدخل الإجمالي، وقد تؤخذ على شكل ضريبة خاصة بكل مصدر دخل، عموما يقال أن هذا النوع من الضرائب يتعلق بضبط الادخار[4].

---

[1]- الدكتور خالد خضر الخير، مرجع سابق، ص 47.

[2]- دكتور اكرامي بسيوني عبد الحق خطاب، القاضي الدستوري ورقابته على التشريعات الضريبية دراسة تحليلية مقارنة، مرجع سابق، ص45.

[3]- المرجع السابق، ص 47، وأنظر في ذلك، دكتور برحماني محفوظ، المالية العامة في التشريع الجزائري، مرجع سابق، ص84.

[4]- الدكتور رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2014، ص149.

ج/2- الضرائب على رأس المال: ويقصد برأس المال ما يمتلكه الشخص من أموال عقارية أو منقولة في لحظة زمنية معينة، كما يقصد به الثروة التي يمتلكها، وبغض النظر إن كانت منتجة، أو غير منتجة أي ثابتة[1]، وتأخذ الضرائب على رأس المال ثلاث صور رئيسية هي كل من، الضرائب على تملك رأس المال وتمثلها في الجزائر الضرائب على الأملاك، الضريبة على رأس المال المكتسب، وهي ضريبة في الحقيقة تقوم على تحول الحقوق والكيفيات التي تكون بها، فقد تكون بالمجان مثل الهبة والوصية والإرث، وقد تكون بالمقابل التصرفات القانونية التي ترد على العقارات والمنقولات، وقد تكون الضريبة مقابل نمو رأس المال، ويقال عموما أن هذا النوع من الضرائب يتعلق بالاستثمار، والمشرع الجزائري قد اخذ به، ضمن فرضه لضريبة دخل إجمالي على فوائض القيمة المحققة في نطاق النشاط التجاري أو الحرفي أو الفلاحي أو الحر، كما جاء ذلك بالمادة (81) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة[2]، مع أننا نجده كذلك أخذ بالضريبة على الأملاك كما قررت ذلك المواد من (274) وما يليها، ونجد كذلك الرسم العقاري حسبما قرره المشرع (-248) وما يليها من نفس القانون السالف الذكر، وهذان النوعان من الضريبة تقعان تماما على أموال تمثل رأس مال غير منتج، كما أنها تفرض بشكل سنوي أي دوري وليس عرضي.

ج/3- الضرائب على الإنفاق: وهذه تتعلق بإنفاق المال واستعماله في المجالات المختلفة، وهي تماثل تماما الضرائب غير المباشرة، وتتنوع إلى نوعين ضرائب على الاستهلاك، وضرائب على التداول، أمام الأولى، فقد تكون ضرائب نوعية بالاستهلاك إذ تمس سلعا وخدمات معينة، وهذا قد يرجع إلى غزارة هذه السلع والخدمات وزيادة استهلاكها، أو لحماية منتوجات وطنية منافسة لها، وهكذا، أما النوع الثاني، فهو يتعلق بالضرائب العامة على الاستهلاك، وهي ترتبط بمجموع استهلاك الفرد، وتأخذ إما صورة الضريبة على المبيعات، أو على المشتريات، أو على رقم الأعمال، أما الصورة الثانية من ضريبة الإنفاق، فهي تلك المتعلقة بالتداول، وهي لا تتعلق بسلع وخدمات استهلاكية بل تتعلق بتداول سلعا استثمارية أو رأس مالية، مثل تداول العقارات والمنقولات والقيم المنقولة، وهي تتجسد أي الضريبة في ضرائب الطابع وضرائب التسجيل، والمشرع الجزائري، قد اخذ بهذا المعيار وتجسد بالنسبة للاستهلاك في الضرائب على المشتريات، والمبيعات،

[1]- سبق أن أشرنا بأن المحكمة الدستورية في مصر، اعتبرت أن رأس المال الثابت غير خاضع للضريبة، أو لنقل، يمكن ذلك بصفة عرضية استثنائية، فقصد حسب هذه الهيئة القضائية، أن الضريبة لا تنقص الوعاء أو تعدمه، ولا يكون هدفها فقط إثراء الخزينة العمومية، دون مراعاة لطبيعة الوعاء، إذ في ذلك، مساسا بمبدأ العدالة الاجتماعية، حيث جاء قضائها تحديدا أنه: " فرض ضريبة على رأسمال لا يغل دخلا وبطريقة دورية ومتجددة ولفترة غير محددة مع زيادة تحكمية مفترضة في قيمة الضريبة السنوية المستحقة عليه فإنه ينطوي على عدوان على الملكية، كما يناقض مفهوم العدالة الاجتماعية التي نصت المادة (38) من الدستور على قيام النظام الضريبي على أساسه." أنظر في ذلك، دكتور إكرامي بسيوني عبد الحي خطاب، المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية، مرجع سابق، ص109.

[2]- لقد كان المشرع يأخذ بالضريبة على فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية، كما كان مقررا بنص المواد (77) وما يليها حتى المادة (80 مكرر) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، لكنه ألغى هذه الضريبة تأسيسا وتقييما وتحصيلا بموجب أحكام القانون رقم: 08-21 المؤرخ في: 30 ديسمبر سنة 2008 المتضمن قانون المالية لسنة 2009، وترك فقط الفوائض الناتجة عن الأنشطة السابق ذكرها بالمادة (81) أعلاه، ويبدو هنا أن المشرع انتبه بالفعل إلى أن العقارات التي لا تدخل ضمن الأنشطة السابق ذكرها ليس فيها أي نمو لرأس المال، وبالتالي أكد بقراره ما سبق أن نقل عن المحكمة الدستورية بمصر، لكن في التعديلات الأخيرة لقانون المالية 2017، تم إعادة هذا النوع من الضريبة.

الضرائب على الكحول والتبغ وغيرها، الرسوم على رقم الأعمال، إما بالنسبة للتداول نجد قانوني، رسوم الطابع، ورسوم التسجيل[1].

د- المعيار القائم على أساس المادة الضريبية: هذا المعيار يستند إلى فكرة الضريبة في ذاتها، فقد تكون ضريبة على الأموال، وهو المعمول حاليا فكل الضرائب متعلقة تماما بالأموال، بينما النوع الثاني، فهو ضرائب على الأشخاص، وهذا النوع لا نجد له في الوقت الحاضر أي تواجد.

وصفوة القول، ينظم المشرع الوعاء تماما استنادا إلى مبدأ القانونية، من حيث شروطه، ومن حيث صوره وتصنيفاته، والملاحظ في هذا الشأن أن اغلب التصنيفات الضريبية حسب المعايير السابق ذكرها موجودة ضمن القانون الضريبي الجزائري على غرار جل التشريعات الضريبية المقارنة[2].

03- نطاق القانونية في عناصر الوعاء: يقوم المشرع استنادا إلى مبدأ قانونية الضريبة، إلى النص وتنظيم على كل عناصر الوعاء والتي هي على النحو التالي:

أ- قانونية تحديد الوعاء: ويقصد بذلك أن للمشرع الحق وحده في إختيار وتحديد المادة الخاضعة للضريبة، فهو الذي يحدد أي نشاط، أو حادثة، أو واقعة أو تصرف يستوجب عليها الضريبة، وبالطبع المشرع لا يحدد ذلك بطريقة جزافية، بل تحكمه في ذلك جملة من المبادئ والأبعاد والسياسات التي تتحكم في اختياراته[3]، وكما أشرنا سابقا، أن المشرع الجزائري قد تدخل بموجب عدة أحكام قانونية في تحديد الضرائب التي تشكل أساس النظام الضريبي في الجزائر، ونذكر بعض صور ذلك، من خلال تحديده للدخل الإجمالي وكذا الأصناف المشكلة له ضمن ضريبة الدخل الإجمالي في المواد (10) وما يليها، إذ عرف المادة الخاضعة للدخل تعريفا تشريعيا، وعرف الملكيات الخاضعة للضريبة الرسم العقاري ضمن قانونها كما جاء بالمواد (248)، و(249) كما انه لا يكتفي بتعريف هذه المواد، بل يقوم بتصنيفها حسبما يرى ذلك التصنيف، وكذلك يدمجها أو يفصلها، بين الضرائب العامة التي تشكل مصدر الإيرادات العامة للخزينة العمومية، وبين الضرائب المحلية التي تشكل مصدرا لإيرادات ميزانيات الجماعات المحلية، وفي حالة الإدماج كما هو معمول به في القانون الجزائري، فإن مبدأ القانونية يسري على الضريبة العامة والضريبة المحلية معا[4]، وفي هذا نجد أن المشرع الجزائري على سبيل المثال خصص الجزء الثاني ضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم

---

[1]- الأستاذ محمد حمو والدكتور منور اوسرير، مرجع سابق، ص34.

[2]- نذكر هنا أن المشرع اللبناني رغم أنه اختار تصنيف مكونات الضرائب المقررة إلى ضرائب مباشرة وأخرى غير مباشرة، إلا أنه ضمن الأولى بكل من الضرائب المتعددة، والضريبة الموحدة، ضرائب الدخل، وضرائب رأس المال، ضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال، وضمن الضرائب غير المباشرة كذلك بالضريبة العامة، والضرائب الفرعية، وهذا يعني أنه بالتصنيف الذي قرره قد استوعب أغلب تصنيفات الضرائب الأخرى ضمن نطاقه، أنظر في ذلك، الدكتور خالد خضر الخير، مرجع سابق، ص20 وما يليها.

[3]- يجب أن يراعى العديد من الأسس لتحديد وعاء الضريبة، أهمها علاقة الربط بينهما، فالملاحظ، أن مبادئ العدالة تقتضي أن يكون الوعاء مدرا لدخل وبناء عليه يكون فرض الضريبة، وألا يكون هذا الفرض غرضه فقط تحقيق إيرادات عامة للدولة، بل ألا يضر بالوعاء كذلك وينقصه أو يعدمه تماما، ومن بين هذه المبادئ أيضا، أن تكون هناك علاقة مباشرة بين الوعاء الذي يحدده المشرع وبين الضريبة، فتؤسس هذه الأخيرة مستندة إلى العلاقة المشروعة بينهما، وكانت المحكمة الدستورية قد قضت بالعديد من الضوابط التي تحكم المشرع في اختيار الوعاء وتحديده، إذ لا يجوز أن تفرض الضريبة ويحدد وعائها بما يؤدي إلى زوال رأس المال المفروضة عليه كلية، أو الانتقاص منه بدرجة جسيمة، أنظر في ذلك، دكتور اكرامي بسيوني عبد الحي خطاب، المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية، مرجع سابق، ص173 وما يليها.

[4]- ما هو معمول به، أن مبدأ قانونية الضريبة يسري فقط على الضرائب العامة أي تلك التي المتعلقة بالإيرادات العامة في ميزانية الدولة، بينما الضرائب المحلية فهي لا يسري عليها هذا المبدأ، أنظر في ذلك، المرجع السابق، ص74.

المماثلة للضرائب المحصلة لفائدة الجماعات المحلية، ومنها الرسم على النشاط المهني، الرسم على نشاط المهن غير التجارية، كما خصص ضمن هذا الجزء بابا مستقلا يتعلق بالضرائب التي تعود حصيلتها للبلديات دون سواها، منها حصيلة الرسم العقاري، رسم التطهير، كما جعل للجماعات المحلية جزءا من توزيعات حصيلة كل من الضريبة على الأملاك والضريبة الجزافية الوحيدة، مع وجود حصيلة ضرائب أخرى يوزع منها حصة لفائدة البلديات مثل الرسم على القيمة المضافة كذلك الرسم الصحي للحوم يخصص بأكمله للبلدية موقع المسلخ[1].

وعموما، فإن تحديد المادة واختيارها، وتصنيفها، واختيار مدى ملائمتها مع الواقعة المنشئة لها من صميم اختصاص المشرع، ولقد تطور الأمر في هذا الشأن، أن أصبح على عاتق المشرع أن يوازن بين الحقوق والضريبة، عن طريق تحديد الوعاء في ذات الوقت، فلا يكتفي بفرض الضريبة بقدر ما يتحقق من سلامة الوعاء وعدم تآكله وإعدامه، إذ يجب عليه أن يحافظ عليه بقدر ما يحرس على الضريبة بصفتها مورد للدولة، وهذا بالطبع فضلا عن مراعاته لكل المبادئ التي تعزز ذلك مثل مبادئ المساواة والأمن القانوني، والعدالة وغير ذلك، ومما أصبح يشكل تهديدا لعمل المشرع وإنقاصا من صحته، مسألة الازدواج الجبائي، أي ازدواج فرض الضريبة، ولا يمكننا أن نتغاضى عليها في مسألة تحديد الوعاء، طالما أنها تمثل الشغل الشاغل في وقتنا الحالي أن على مستوى الدولة التي تسعى إلى تصحيح نظامها الضريبي وجعله أكثر تنافسية أمام باقي الدول لجلب رؤوس الأموال وتطوير وزيادة وتيرة الاستثمار أو على مستوى المنظمات الدولية التي ما فتئت تشجع الدول بشكل ثنائي أو متعدد لمعالجة مشكلة الازدواج الضريبي على المستوى الدولي عن طريق الاتفاقيات الدولية التي جعلت لها نماذج للأخذ بها، وبالتالي نلاحظ إن أثار مسألة تحديد الوعاء أو المادة الخاضعة للضريبة لم تعد في يد المشرع استنادا إلى سيادة الدولة وسيادة سلطاتها على إقليمها ورعاياها بل امتدت إلى المستوى الدولي، إن على صعيد الدول فيما بينها أو على صحيح المنظمة العالمية للأمم المتحدة أو المنظمات الدولية الجهوية، وسنحاول التعرف على ذلك فيما بعد.

ب- الأساس الجبائي: يقصد بالأساس الجبائي، ذلك التقويم أو التقييم الذي يعطى للوعاء أو المادة الخاضعة للضريبة، حيث يتحدد من وراءه قيمة هذا الوعاء، وهذا الأمر هو كذلك من اختصاص المشرع استنادا إلى مبدأ قانونية الضريبة، اذ تنص المادة (140) من الدستور بأنه: "يشرع البرلمان في الميادين التي يخصصها له الدستور، وكذلك في المجالات الآتية:

.....إحداث الضرائب والجبايات والرسوم والحقوق المختلفة، وتحديد أساسها ونسبها..."، فالملاحظ أن اختصاص البرلمان هنا لا يتوقف عند إحداث الضرائب بل يمتد إلى تحديد أساسها، بمعنى إعطاء عناصر تقويم وتقييم للوعاء المحمل بالضريبة، وهو في هذه الحالة في الغالب سيكون مختلفا عن قيمته المالية، لأن القيمة الجبائية تتحكم فيها جملة من العناصر التي تعدل من القيمة المالية بالنقصان غالبا أو بالزيادة أحيانا، وهذا هو نطاق تدخل المشرع، وحتى نقف على موقع ذلك في التشريع الضريبي الجزائري، نسرد بعض نماذج

[1]- تتجه الحكومة في الجزائر المبادرة بمشروع قانون يتعلق بالجباية المحلية، وهو الآن بصدد التحضير من طرف وزارة الداخلية والجماعات المحلية، غير أن المشروع يلاحظ عليه، أن مبدأ القانونية يبقى هو السائد في مسألة فرض وإحداث الضريبة المحلية، وهذا على خلاف ما هو معمول به في التشريع المقارن.

الأساس الجبائي التي جاء بها المشرع، وفي هذا السياق، نجد المواد من 10 وما يليها من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في باب الضريبة على الدخل الإجمالي، تبدأ بتعريف الدخل الخاضع للضريبة، حيث نجد المشرع يعرف الدخل أو الربح الخاضع للضريبة[1]، "بأنه فائض الناتج الإجمالي المحقق فعلا، بما في ذلك قيمة الإرباح والامتيازات العينية التي يتمتع بها المكلف بالضريبة، على النفقات المخصصة لكسب الدخل والمحافظة عليه,"، وما يلاحظ هنا أن المشرع أراد القول أن الأساس الجبائي للدخل الخاضع للضريبة هو الفرق الايجابي بين الإيرادات المكونة للدخل والتي ذكرها عموما ضمن هذه المادة والنفقات المخصصة لكسب هذه الإيرادات والمحافظة عليها، ليستأنف تحديد الأسس الجبائية للأصناف الضريبية المكونة للدخل بدءا من المادة (11) وما يليها، والمشرع بصدد تعريف الأسس الجبائية، إما يقابل بين الإيرادات والمصاريف، ويحدد هذه الأخيرة، وإما يتغاضى على هذه الأخيرة تماما، أو يكتفي بخصم نفقات محددة، كما هو الحال في المادة (85) من القانون السابق ذكره، وإما يعدل الأسس الجبائية بتخفيض أو زيادة، أو أحيانا يعتمد معايير قياس القيمة كما هو الحال بالنسبة للتقدير الجزافي الأدنى للدخل الذي تفرض عليه الضريبة حسب طريقة المعيشة، وكما هو حال الريوع والديون في حالة تأسيسها أو إعادة التنازل عليها، الذين حددت أسسهم الجبائية المواد (21) وما يليها من قانون التسجيل أو الإيجارات الدائمة والعمرية، إذ يضع معيار القيمة الإيجارية السنوية ويفترض لها معامل يضاعفها به كما نصت على ذلك المواد (17) وما يليها من قانون التسجيل، وأحيانا أخرى يكتفي بقول القيمة التجارية أو الحقيقية، دون أي خصم، وهكذا.

ومجمل القول، أن القانونية تمتد إلى أن يحدد المشرع بنفسه الأسس الجبائية أي بأن يقوم بنفسه بإعطاء أحكام تفصيلية لتقييم وتقويم الوعاء الخاضع للضريبة، وهذا بالطبع كما رأينا سابقا بعد أن يقوم بتحديده بدقة، والطرق المستعملة في تحديد الأسس كثيرة منها طريق الموازنة بين الإيرادات والنفقات، ومنها طريق تحديد الحد الأدنى الخاضع، ومنها طريق القيمة التجارية، ومنها طريقة القياس وهكذا.

ج- قانونية سعر الضريبة: يمتد أيضا اختصاص المشرع إلى تحديد سعر الضريبة، وكما رأينا في المادة (140) من الدستور الجزائري، بأن البرلمان يختص بالتشريع كذلك بتحديد أساس الضريبة، ونسبها، وأيا كان المصطلح المستعمل، نسب الضريبة، أو مقدارها، أو نسب اقتطاعها، الأكيد أن اختلاف هذه النسب لا تسمح بوضع مصطلح جامع لها، لكن يمكن أن نختار معدل الضريبة بالمقابل أن هذا المعدل تتعدد صوره، ونقصد به، ذلك الحكم الذي يناسب اقتطاع الضريبة من وعائها، كما قرره المشرع، وهو في الجزائر كما باقي التشريعات المقارنة متعدد الصور[2]، والتي نتطرق إليها فيما يلي:

ج/1- الرسم الثابت: وهو ذلك الرسم أو المبلغ الذي يقرره المشرع على المادة الخاضعة للضريبة، والملاحظ أن هذا المبلغ يكون مقدارا ثابتا لا يتغير مهما تغيرت قيمة الوعاء زيادة أو نقصانا، وهنا المشرع لا يكون في حاجة إلى تحديد الأساس الجبائي، وما يلاحظ أن هذا النوع من الرسوم لا يكون إلا في الحالات التي يفرض

[1]- ما يلاحظ هنا، أن المشرع وقع في عيب عدم توحيد المصطلحات ففي حين أن موضوعه يتكلم على ضريبة الدخل استعمل مصطلح الربح أو الدخل، فحتى وان كان هذا الأخير أي الدخل يتكون من جملة عائدات أصناف مختلفة منها الإرباح إلا انه كان يجب على المشرع أن يلتزم مصطلحا واحدا للتعبير عن المادة التي أخضعها للضريبة وهي الدخل الإجمالي كضريبة عامة تتجمع فيها جملة من الأصناف.

[2] - الدكتور حسن عواضة والدكتور عبد الرؤوف قطيش، مرجع سابق، ص423 وما يليها.

لها المشرع واقعا ضريبيا خاص بها لتميزها، وهو في الغالب لا يستهدف وفرة ضريبية معينة، بقدر ما يستهدف أهدافا أخرى، والتشريع الجزائري لا يخلو من مثل هذا الرسم، فنجده خصوصا في أحكام قانون التسجيل وقانون الطابع، إذ في الأول نجد العديد من المواد التي تنص على الرسم الثابت، منها المادة (263 مكرر 2) التي تحدد مجالات مبلغ الرسم على رقع القمامات المنزلية، ونجد أن قانون الطابع اغلب أحكامه تتعلق برسوم وتعريفات ثابتة، منها ما يتعلق بالأوراق والعقود المدنية والقضائية والمحررات التي تقدم للقضاء كدليل، ومنها ما يتعلق بعقود النقل ومنها ما يتعلق بالمخالصات وهكذا، ونذكر هنا بعض المواد المتعلقة بهذه التعريفات، منها المادة (58) المتعلقة بفرض تعريفة ثابتة على الأوراق المدموغة، ومنها المواد (128) وما يليها المتعلقة بطابع النقل البحري وكلما يتعلق بسندات الملاحة البحرية والنقل الأخرى، طابع جوازات السفر ضمن المواد (136) وما يليها، أما بخصوص التسجيل، فنجد العديد من الرسوم الثابتة كذلك منها ما يتعلق برسوم المتعلقة بالقضاء، والرسوم المترتبة على بعض العقود غير الناقلة للملكية أو أي جزء منها، ومنها عقود حل الشركات وتصفيتها، وشهادة نقل الملكية، وهذا ما نجده مفصلا في المواد من (208) إلى (216) من قانون التسجيل، وكذلك تطبق التعريفات الثابتة على إجراء الشهر العقاري، كما جاءت حسب الحالات المنصوص عليها ضمن نص المادة (353 مكرر2)، والتي عددتها على سبيل الحصر.

ج/2- الرسم النسبي: نقصد بالرسم النسبي هي تلك النسبة المئوية الثابتة الاقتطاع التي تفرض على المادة الضريبية، وذلك بغض النظر عن حجم هذه المادة أكانت كبيرة أو قليلة، أارتفعت أو قلت، ولقد عرف هذا النوع من الرسم شيوعا كبيرا في البداية، وحتى الآن ما زال قائما، لكونه حسب أصحاب النظرية الرأسمالية الكلاسيكية يحقق العدل الضريبي، فهذه النسبة تكون معصبة وتنظر فقط إلى الوعاء دون أي اعتبارات أخرى، ومسند هؤلاء أن ذلك يحقق المساواة الحسابية التي هي أحد مقومات العدل، والتي يرى أصحابها بأنها تمنع وتحول دون المحاباة المشرع لطبقة دون أخرى فالجميع يخضعون للضريبة بسعر واحد، مع إمكانية إعفاء ذوي الدخول الصغيرة منها[1]، وأيا كان الحال، فمعظم التشريعات ما زالت تعتمد عليها خاصة في الضريبة المفروضة على التصرفات[2]، ومنها المشرع الجزائري، حيث نجد العديد من الصور على هذا الرسم، ضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال، والتي تحدد فيها المعدلات المفروضة على الرسم على القيمة المضافة ضمن أحكام المواد (21) وما يليها التي تطبق أسعار عامة على الوعاء الخاضع لهذه الضريبة وكذلك بعض الأسعار الخاصة التي تدخل المشرع وحصر مادتها الضريبية، كما نجد المادة (24) تتعلق بالمعدلات المطبقة كرسم داخلي على الاستهلاك، كما خصص قانون الضرائب غير المباشرة جملة من المعدلات النسبية لكن بطريقة مخالفة للنسب المئوية، إذ اعتبر أن حصة ثابتة من ضريبة مقابل حجم معين، كأن يفرض مبلغا من مال مقابل لحجم معين من المنتوجات السائلة كرسم للمرور، كما جاء ضمن المواد (27)، (176)، (340) منه، وهذه كذلك هي ضريبة نسبية، طالما أن هذه مقدار الضريبة يتغير تناسبيا مع

[1]- دكتور اكرامي بسيوني عبد الحي خطاب، المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية، مرجع سابق، ص 149، 150.

[2]- رغم القول بأن هذه الوسيلة من المساواة لا تحقق العدالة الاجتماعية، وتخطتها معظم التبريرات إلى الوسيلة الأخرى، أي المساواة في التضحية، والتي لا تتلاءم تماما مع التسعيرة النسبية للضريبة، أنظر في ذلك، المرجع السابق، ص151.

الحجم المفروضة عليه، ولا يتدخل المشرع لتعديل سعرها على مستوى أحجام معينة، كما نجد العديد من التسعيرات الضريبية المفروضة في بعض الضرائب المباشرة مثل الرسم على النشاط المهني، الرسم العقاري، وعلى ضريبة الشركات، وتوزيع الأرباح ضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وكذلك معظم التصرفات التي تقع على الحقوق العقارية والحقوق المنقلة بمقابل أو بدونه ضمن قانون التسجيل، فكل هذه الصور التي تكاد تؤكد نتيجتين الأولى أن السعر النسبي يتناسب تماما مع الضرائب غير المباشرة، والثانية، أن القانون الضريبي الجزائري لا يكاد يعتمد تماما على هذا النوع من السعر الضريبي، وبالتالي فهو لا يؤخذ كثيرا بمبدأ المساواة في التضحية.

ج/3- الرسم التصاعدي: يقصد بالرسم التصاعدي أو الضريبة التصاعدية بأنه: "الضريبة التي يزداد سعرها مع زيادة قيمة المادة الخاضعة للضريبة"[1]، كما تعرف بأنها: "الضرائب التي يزداد سعرها بزيادة الوعاء الخاضع لها."[2]، وبذلك فهذه الضريبة تختلف على الضريبة النسبية بان غلة هذه الأخيرة ثابتة في عبئها بالنسبة للمكلف بها مقارنة مع باقي المكلفين، وتتناسب مع زيادة الوعاء، وأهم ما يميزها أنها نسبة لا تتغير مهما تغير الوعاء، بينما الضريبة التصاعدية فهي عكسها أي يزداد عبئها على المكلف بقدر زيادة وعائه الخاضع لها، كما تتجسد بزيادة نسبتها المئوية إلى الوعاء كلما ازداد، وبالتالي فزيادة الوعاء ستؤدي بالضرورة إلى تغير النسبة نحو الأعلى مما كانت عليه، والعوامل التي تؤثر في هذه الضريبة كثيرة، منها حجم الوعاء بالدرجة الأولى، منها كذلك مصدره وهل هو جاء نتيجة لحركة إرادية مثل الدخل، أو جاء لحركة غير إرادية من المكلف، منها مراعاة قدرة المكلف، فلقد قيل الكثير عن الضريبة التصاعدية من أنها تلاءم بشكل كبير المساواة في التضحية، وأصبحت هذه الوسيلة، يستخدمونها كمؤشر يحقق العدالة الاجتماعية، وكبديل عن عجز المساواة الحسابية على ذلك، فالمساواة في التضحية، مؤداها: "أن الممولين غير متساوين في تحمل الأعباء العامة، بل إن كل منهم ساهم في تحملها وفقا لقدرته التكليفية أي حسب قدرته على الدفع."[3]، وبالتالي فالممولون الأكثر دخلا يرتفع تكليفهم مقارنة بمن هم أقل منهم وهكذا، ويستند أصحاب هذه الوسيلة إلى عدة نظريات منها نظرية المنفعة الحدية ونظرية القدرة على الدفع، وأيا كان تبريرهم لهذه الوسيلة لتحقيق العدالة الاجتماعية، فقد كانوا محل نقد بالنظر لكون التصاعد الضريبي لا يخلو من أوضاع تمس بالعدالة خاصة في فكرة الطبقات وما يقابلها من نسب إذ الزيادة البسيطة في طبقة ولو بدينار واحد قد تجعل المكلف ينتقل من هذه الطبقة إلى طبقة أخرى ترتفع فيها نسب التكليف والضريبة، وبالتالي يكون دخلين متوالين أحدهما يخضع لضريبة والأخر يخضع لضريبة أكثر منه بكثير، ورغم ذلك، فقد كانت هناك العديد من التصحيحات لفكرة التصاعد والطبقات سنراها في صور التصاعد، كما أن التشريعات أخذت بفكرة التصاعد، خاصة في مستوى الدخول والضريبة على الممتلكات، ثم سنحاول أن نرى ذلك مع المشرع الجزائري.

---

[1]- الأستاذ الدكتور عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، مرجع سابق، ص118.

[2]- نفس المرجع، ونفس الصفحة.

[3]- دكتور اكرامي بسيوني عبد الحي خطاب، المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية، مرجع سابق، ص151.

إذ أن مجالات وصور التصاعد الضريبي تأخذ عديد من الصور التي تجسد بها تصاعدية الضريبة، حسب اختيار الدول لذلك بما يتلاءم وأنظمتها الضريبية، وهي:

التصاعد الحسابي، الذي يتزايد فيه معدل الضريبة تزايدا حسابيا كما هو في المتواليات الحسابية، التي يكون لها حد أول، وأساس تتزايد بمضاعفته، وهذا التصاعد إنما يكون منسجما مع تزايد حجم الأساس الجبائي للوعاء، كما قد يكون التصاعد على شكل هندسي، كما هو الحال في متواليات الهندسية، أين يتزايد الحد الأول بتزايد أسس الأساس الرياضي، وهذا بالطبع تناسبا وزيادة حجم الأسس الجبائية، كما قد يكون التصاعد بشكل عشوائي، كما يمكن أن يستند التصاعد في نسب المعدل الضريبة عن طريق الطبقات فتحدد طبقات متتالية بدء من حد أدنى تمثل تزايد الأساس الجبائي ولكل طبقة يقابلها نسبة ضريبة محددة، وعند حساب أي ضريبة يتم تحديد في البدء الطبقة التي ينتمي إليها، ثم يصفى بالنسبة المئوية المقررة للطبقة، وهذه الطريقة معمول بها بشكل كبير في تجسيد فكرة الضريبة التصاعدية، بينما النوع الثاني من الطبقات بالشرائح، وفيها يتم حساب الضريبة عن طريق التراكم، إذ يقسم الوعاء الضريبي على شكل طبقات، ثم يفرض لكل طبقة معدل ضريبي خاص بها وبالطبع مع مراعاة التزايد في المعدلات حسب تزايد الطبقات، لكن في هذه الحالة لا يختار لكل وعاء الطبقة التي ينتمي إليها حسب أساسه الجبائي فقط، بل يتم تجزئته عبر مختلف الطبقات التي يحتويها إلى أن يصل في مرتبته إلى جزء من الطبقة الأخيرة التي تعنيه، وبالتالي تحسب الطبقات حسب معدلها، ويتم تجميع حواصلها لنصل إلى الضريبة المفروضة[1]، ولنأخذ مثالا في ذلك[2]، نفرض أن وعاء مقدر أساسه الجبائي بـ: 135.000دج، ولنفرض أن المشرع قرر إخضاع هذا الوعاء إلى التصاعدي الطبقي عبر الشرائح، ووضع لذلك التقسيم التالي من 0- 50.000دج معدل 2 بالمائة، من فوق 50.000دج -100.000دج 4 بالمائة، من فوق 100,000دج-150.000دج بمعدل 6 بالمائة، وما يلاحظ عند مقارنة أساس الوعاء المفروض حساب ضريبته، نجده يضم الطبقة الأولى بأكملها أي يحتوي 50.000دج وبإخضاعها إلى معدلها نجد الضريبة 1.000دج، كما يضم الطبقة الثانية، بأساس 50.000دج يقدر بـ: 4 بالمائة إذا الضريبة هي 2000دج، بينما يمثل جزء 35.000دج بمعدل 6 بالمائة وتقدر ضريبته بمبلغ 2.100دج، وبالتالي فالضريبة المفروضة على الوعاء الكلي المعطى حسب أساسه هي مجمـــــــــوع:

1.000دج+2.000دج+2.100دج = 5.100دج، ورغم ذلك، هناك طريقة أخرى من طبقات الشرائح، منها ما يحدد لكل شريحة معدل يراعى مقاربته بمعدل الشريحة التي تسبقها، فيطبق مباشرة على الوعاء آخر شريحة استغرقها ثم الباقي يطبق من الشريحة التي تليها، كما أن هناك طرق آخري تقيد من طبقات الشرائح بالخصم منها، أو بإعفاء أجزاء منها، وأيا كان الأمر، فالأكيد أن كل نظام ضريبي يتبنى ما يناسبه في ذلك.

[1]- هناك من يرى بأنه كانت الدول سابقا تلجأ إلى طريقة أخرى لمعدل الضريبة، فهي لا تحدده بشكل عام ومجرد، إنما تحدده بشكل إجمالي، كأن تطالب بتحصيل على مستوى كامل الإقليمي نسبة محددة، وتوزيعها على الأقاليم المحلية، والجهوية، وعلى هذه الأقاليم أن تقدر كيف تتحصل على ما هي مكلفة به وهكذا، فمقدار الضريبة في البداية والنهائية معروف، لكن معدلها وحصة كل مكلف فيها غير محددة ولا هي معروفة سلفا، ولقد تم العدول عن هذا النوع من الصور، لما فيه من مساس بالعدالة الضريبية، وتم الاكتفاء بالمعدل الثابت، الذي قد يأخذ صورة ثابت كمبلغ وثابت كنسبة، والمعدل التصاعدي، أنظر في ذلك، الدكتور حسن عواضة، والدكتور عبد الرؤوف قطيش، مرجع سابق، ص423 وما يليها.

[2]- هذا مثال مفترض.

وبالرجوع إلى القانون الجزائري، نجده بالفعل وعلى غرار أغلب التشريعات المقارنة قد تبنى نظام الطبقات المستقلة في فرض الضريبة التصاعدية وكان ذلك تحديدا في ضريبة الدخل الإجمالي، إذ نجد المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تنص على أنه: " تحسب الضريبة على الدخل الإجمالي تبعا للجدول التصاعدي التالي:....."، وهنا نجد أن المشرع قد اخذ بالضريبة التصاعدية على أساس الشرائح، إما الضريبة التصاعدية على أساس الطبقات المستقلة فنجدها ضمن المادة 281 مكرر8، ضمن نفس القانون وذلك عند حساب الضريبة المقررة على الأملاك، وغير ذلك لا نجد أن المشرع قد قرر ضريبة تصاعدية أخرى، وعليه، نستخلص أن المشرع له الاختصاص وحده في تحديد سعر الضريبة باختلافه ممثله مثل باقي عناصر الوعاء، لكن سنرى أن هذا الاختصاص له عديد القيود القانونية، فضلا على القيود الاقتصادية والاجتماعية، حينما نتطرق إلى كل من حماية مبدأ القانونية وما يقتضيه، كما نتطرق إلى أبعاد الضريبة لاحقا.

ثانيا- الازدواج الضريبي: مصطلح الازدواج لغة من فعل ازدوج الذي يعني الشيء أصبح اثنين، أما اصطلاحا فيقصد بالازدواج الضريبي: "خضوع نفس المال لأكثر من مرة لضريبة من نفس النوع لنفس الشخص عن نفس المدة"[1]، وهذا تعريف قانوني إذ أن للازدواج الضريبي مفهومان، احدهما قانوني وهذا ما نركز عليه، والأخر اقتصادي وسنذكره على سبيل المقارنة والفهم، وعليه، فإنه حسب التعريف السابق يكون للازدواج الضريبي أربع عناصر يجب توفرها معا حتى يتحقق، وهي التي نراها في البدء، ثم نرى صور هذا الازدواج، ثم الجهود المبذولة لمعالجته، وذلك على النحو التالي:

01- عناصر الازدواج الضريبي: حتى يتحقق الازدواج الضريبي من الناحية القانونية، يجب أن تتوفر عناصرها الأربعة معا، والتي كل من: العنصر الأول: هو وحدة الشخص المكلف، نقصد به هنا، هو أن يكون الشخص الذي يتعرض إلى الازدواج واحد، وإن كان قانونا ممكنا، لتمايز الشخص القانوني عن غيره على العموم، لكن من الناحية الاقتصادية، الشخص الطبيعي هو الذي يضع المال وينشئ الشخص المعنوي، فمن هذا المنطلق يكون فقط هنا شخص طبيعي واحد، لكنه مجسد في شخصيتين قانونيتين متميزتين، وهنا يثار الخلاف، أما العنصر الثاني: فهو وحدة المادة الخاضعة للضريبة، أي وحدة الوعاء، ونقصد به هنا، أن المال أو النشاط، أو الوضع أو التصرف الذي يقع تحت طائلة الازدواج هو واحد، وهنا تتسع رقعة الإشكالات القانونية، فالوعاء دائما هو المقصود إن على مستوى الدولة الواحدة، فيما بين سلطاتها المركزية والمحلية، إن كانت دولة بسيطة، أو فيما بين دولها المكونة لاتحادها وسلطته إن كانت فيدرالية، أو على المستوى الخارجي فيما بين دولتين أو أكثر بحسب اختلاف المعايير التي تلجأ إليها في تأسيس نظامها الضريبي، والتي هي متعددة مثل معيار التبعية السياسية، أو معيار الإقامة، أو معيار السيادة الإقليمية، أو معيار التبعية الاقتصادية أو النشاط الاقتصادي، أو معيار الدمج بأكثر من معيار من المعايير السابقة في آن واحد، وبتعدد هذه المعايير يتعرض لا محالة الوعاء الواحد للازدواج الضريبي، أما العنصر الثالث: فهو وحدة الضريبة المفروضة، ونقصد به تعرض نفس المال لنفس النوع من الضريبة مرتين في آن واحد،

[1]- الأستاذ الدكتور عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، مرجع سابق، ص95.

وبمفهوم المخالفة فلا يتحقق عنصر وحدة الضريبة المفروضة إذا لم تتم مضاعفة تصفيتها من نفس المال تحت نفس المسمى أي مسمى الضريبة، ذلك أن معظم الأنظمة الضريبية في العالم إنما تقوم على مبدأ تعدد الضرائب ولا يوقع المال تحت طائلة الازدواج الضريبي إذا ما هو تعرض لضريبة أو ضريبتين أو أكثر من أنواع مختلفة، فقد يتعرض الشخص في أن واحد لضريبة على راتبه، كما يتعرض إلى ضريبة على رؤوس الأموال المنقولة التي لديه فيها سندات، كما قد يتعرض إلى ضريبة على إيجار عقاره، وكلها ضرائب تدخل تحت مسمى ضريبة الدخل الإجمالي، ولكن لا نقول هنا أنه وقع دخله تحت نفس الضريبة بالنظر إلى اختلاف الأصناف المكونة للدخل الإجمالي والتي هي في الأصل ضرائب متعددة، ولكن يمكن القول، أن الدخل إجمالا من الناحية الاقتصادية يتحمل في النهاية عبئا واحدا مهما اختلفت مسمياته القانونية، وبالتالي يتأثر بكثرة الاقتطاعات، وهو من الناحية الاقتصادية يحقق ازدواجا، مثله مثل تعدد الضرائب على مصدر رأس المال، أما العنصر الرابع، فهو وحدة المدة المفروضة عنها الضريبة، إذا توفرت العناصر السابقة، أي وجود مكلف واحد خضع على عنصر واحد من ذمته المالية إلى أكثر من ضريبة واحدة على نفس المدة الزمنية، نقول أنه تحقق بالفعل أزواجا ضريبيا، سواء أكان الإخضاع داخليا، أو داخليا وخارجيا في آن واحد، لكن، هذا لا يعني أن تجزئة الضريبة وترحيلها السنوي عند تعدد الخسائر يمثل ازدواجا طالما أن الضريبة هنا يختلف بالفعل تاريخ تأسيسها عن تاريخ استحقاقها.

وعموما أن العناصر السابقة تشكل الازدواج من الناحية القانونية، وأن هذا الأخير يختلف تماما عنه من الناحية الاقتصادية، فهذه الأخيرة يهمها المال أو المادة الخاضعة للضريبة فكلما تحملت عبئا إضافيا كلما حقق ذلك ازدواجا[1].

02- صور الازدواج الضريبي: هناك العديد من صور الازدواج الضريبي[2]، حيث نجده يتمثل في كل من الازدواج الداخلي والذي لا يتعدى إقليم الدولة الواحدة، وهناك الازدواج الخارجي أو الدولي، والذي ينشأ كما سبق ذكره عن اختلاف أسس الأنظمة الضريبية، وكذلك هناك الازدواج المقصود، والذي نجده على المستوى الداخلي عموما، والذي ينشأ بنية وقصد الدولة، وتهدف من خلاله إلى تحقيق أهداف معينة، منها الرغبة في الحصول على إيراد، الرغبة في تحقيق العدالة وتكسير التفاوت الطبقي، الرغبة في إعطاء الهيئات المحلية مصدرا إضافيا لمواردها، الرغبة في تصحيح أوضاع النظام الضريبي واختلالاته وهكذا، أما الازدواج غير المقصود، وهو الأكثر شيوعا على المستوى الداخلي والخارجي، فهو لا يعود إلى قصد ونية قائمة لدى الدولة، أو باقي الدول، إنما يعود على المستوى الداخلي لعدة اعتبارات غير مقصودة منها عدم التناسق في التشريع الضريبي وكثرة أحكامه، التي يكثر فيها الغموض والخطأ والتركيب وغيرها، عدم توضيح اختصاصات السلطات في فرض الضرائب، وبالتالي تتعدد الضرائب من كل سلطة دون مراعاة التنسيق بينهما، أما على المستوى الدولي، فقد اشرنا إلى أن اختلاف المبادئ التي يقوم عليها نظام الضريبة في كل دولة تجسيدا لسيادتها هو الذي يولد مشكلة الازدواج الضريبي، أما الصورة الأخرى، لهذا الازدواج، فهي الأزواج القانوني والازدواج الاقتصادي، والواضح أن هذين الصورتين ترتبطان من حيث التسمية، إنما

[1]- الأستاذ الدكتور عبد الباسط علي جاسم الزوبيدي، مرجع سابق، ص103.
[2]- الدكتور رضا خلاصي، مرجع سابق، ص411 وما يليها.

تختلفان بقدر عمق كل منهما في تعريف الازدواج، فالازدواج الاقتصادي كما أشرنا يعنى بالمال أو المادة الخاضعة للضريبة، فإذا افترضنا أن مساهما في شركة أسهم، فإن هذا الشخص سيخضع إلى ازدواج لا محالة إذا كان هناك ضريبة على أرباح الشركة، والتي تقتطع بدء على أن يتم توزيع الباقي من الأرباح على المساهمين، من جهة، وهؤلاء المساهمين يخضعون هم بدورهم إلى ضريبة على عائدات رؤوس الأموال المنقولة، من جهة أخرى، وبالتالي يكون شخص واحد ومال واحد قد أدى الضريبة مرتين في آن واحد، ومثله حال الشركة ذات الفروع المختلفة، التي قد تخضع كما تخضع فروعها إلى الضريبة على أرباح الشركات، أما من الناحية القانونية، فالازدواج هنا غير قائم لعدم توفر شروطه، طالما أن شخص الشركة يختلف عن شخص المساهم، وماله يختلف عن مالها، ونوع الضريبة مختلف، وهكذا.

03-أساليب معالجة الازدواج الضريبي: الملاحظ، أن الدول تسعى وبجد إلى معالجة أنظمتها وتجنيبها الوقوع في مشكلة الازدواج الضريبي[1]، وفي ذلك اتخذت عدة تدابير منها وحدة اختصاص التشريع الضريبي، وهذا على غرار المشرع الجزائري، الذي خول البرلمان وحده اختصاص إحداث الضرائب بكل أنواعها، سواء أكانت ضرائب عامة تؤول إلى ميزانية الدولة، أو ضرائب محلية تؤول إلى ميزانيات الجماعات المحلية، كما أن هناك تدابير أخرى تقنية منها تسهيل وتقريب النظام الضريبي فيما بين الدول فتلجأ الدول التي لها مصالح مشتركة إلى اعتماد نفس الأسس للنظام الضريبي حتى تتفادى الإزدواج، كما قد تلجأ إلى معاملات التفضيل في أنظمتها من قبيل الخصم، والإعفاء وغير ذلك، أما على المستوى الدولي، فقد كانت هناك جهود كبيرة من أجل معالجة هذه المشكلة، واهتدت المنظمات الدولية، إلى فكرتين، الفكرة الأولى تصميم نماذج اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي، أما الوسيلة الثانية فهي تسهيل إبرام الاتفاقيات الدولية، وبالتالي تكون هذه الاتفاقيات السند الحقيقي لامتصاص المشكلة وتوفير المعلومات، وتقريب الأنظمة الضريبية وتسهيل الوصول إليها، وجعل الاتفاقية بصفتها الدولية من أهم مصادر القانوني الضريبي، كما سنراه في الفقرة المخصصة لذلك[2].

الفرع الثاني: قانونية إلغاء أو تعديل الضريبة

كما أن للمشرع الاختصاص في إحداث الضريبة لكونها تعد جزء لا يتجزأ من نطاق مبدأ القانونية، فإن له بالمقابل الاختصاص في تعديلها وإلغائها، وعليه، سوف نتطرق في هذه الفقرات إلى فكرتي الإلغاء والتعديل، ونرى دعائم المشرع في اختصاصه بهما، وما هي القيود التي قد تطرأ على ذلك، مع النظر في موقف المشرع الجزائري في ذلك،

أولا- قانونية إلغاء الضريبة: إلغاء الضريبة هو المقابل المناسب تماما لإحداثها، فكما سبق وقلنا إن إحداث الضريبة يعني توفر جميع عناصر الإحداث من تحديد وعاء وتحديد أساسه الجبائي ووضع التسعيرة الضريبية المناسبة له وتحديد واقعته المنشئة وهكذا، فان الإلغاء قد يتجسد في صورة واحدة وواحدة فقط هي إخراج الوعاء من دائرة الإخضاع الضريبي، وهذا الإلغاء يتم بصورة صريحة تتمثل في إلغاء القاعدة القانونية

[1] - الدكتور حسن عواضة، الدكتور عبد الرؤوف قطيش، مرجع سابق، ص-ص440-441.
[2] - الأستاذ الدكتور عبد الباسط علي جاسم الزوبيدي، مرجع سابق، ص104، وأنظر أيضا في ذلك، رضا خلاصي، مرجع سابق، ص622 وما يليها.

التي تؤسس الضريبة كما مثاله فيما قرره قانون المالية لسنة 2009 بإلغاء المواد من 76 وما يليها من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وبالتالي إلغاء موضوعها الذي كان يتعلق بضريبة فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية[1]، فكان أن خرجت هذه الضريبة من نظام الضرائب في الجزائر، إذن الصورة المباشرة والمعمول بها هي صورة إلغاء مواد مؤسسة لضرائب بمواد مناسبة لها، وهذا طبقا لقاعدة توازي الأشكال القانونية، وقواعد ومبادئ إلغاء التشريع، ومن ثمة فاختصاص الإلغاء يجد نفسه في اختصاص الإحداث والإنشاء، ونجد في هذه الصورة هناك دساتير لم تترك المجال لأي تأويل فكما أنها نصت صراحة على مبدأ إحداث الضريبة بقانون، نصت كذلك على مبدأ إلغاء الضريبة أو تعديلها بقانون، نذكر على الخصوص هنا، المادة (28) من دستور العراق لسنة 2005 كما سبقنا الإشارة إليها، فقد أكدت على اختصاص التشريع ليس فقط في فرض الضرائب والرسوم، بل يمتد إلى تعديلها، ويعتقد هنا أن التعديل بالمعنى الشامل للمصطلح، أي التعديل الكلي الذي يعني الإلغاء، والتعديل الجزئي[2]، بينما الدستور المصري فقد كان صريحا في مسألة الإلغاء، فنص المادة (119) لدستور 1971، تؤكد على أن إنشاء الضرائب العامة، أو تعديلها، أو إلغائها لا يكون إلا بقانون[3]، وعلى نفس المنوال كان هناك العديد من الدساتير، لكن المادة (78) من دستور الجزائر، ومن قبلها المادة 64 قبل التعديل، وكل المواد التي تناولت مبدأ قانونية الضريبة في الجزائر، لم تشر إلى مسألة الإلغاء أو حتى التعديل من باب أوسع، بل ذكرت فقط إحداث الضريبة، كما أن المادة (140) من الدستور التي تناولت مجالات التشريع في قوانين عادية كما هو الحال بالنسبة للضريبة، لم تذكر كذلك من بين المجالات ما يتعلق بإلغاء الضرائب، أو حتى تعديلها، ورغم أن الواقع العملي في الجزائر يؤكد أن مسألة إلغاء القاعدة الضريبية من اختصاص المشرع، كما ذكرنا حالة المادة (76) وما يليها التي ألغتها المادة (08) من قانون المالية سنة 2009، لكن ما هو السند القانوني للمشرع في ذلك؟

إن الإجابة على هذا السؤال تقودنا إلى مسألة إلغاء التشريع حسب القواعد العامة، وفي هذا نجد العديد من صور الإلغاء، فالمادة الثانية من القانون المدني الجزائري تنص على أنه: " لا يسري القانون إلا على ما يقع في المستقبل ولا يكون بأثر رجعي.

ولا يجوز إلغاء القانون إلا بقانون لاحق ينص صراحة على هذا الإلغاء.

وقد يكون الإلغاء ضمنيا إذا تضمن القانون الجديد نصا يتعارض مع نص القانون القديم أو نظم من جديد موضوعا سبق أن قرر قواعده ذلك القانون القديم."، والملاحظ من خلال النص القانوني المبدئي هذا أمر قطعي واحد، وهو أنه لا يجوز إلغاء القانون إلا بقانون لاحق له، وهذا يؤكد أن مسألة إحداث الضريبة بقانون، يحتم وبالضرورة أن يكون إلغائها أو تعديلها بقانون مماثل له على الأقل في الدرجة أو يفوقه تدرجا، طبقا لقاعدة توازي الأشكال، وطبقا لمبدأ تدرج القواعد القانونية، وأن القاعدة الأعلى يمكنها أن تلغي القاعدة

[1] - هنا ضرب المثال لتقريب الصورة، فرغم أن المشرع قد ألغى هذه الضريبة بإلغائه هذه المادة ككل، إلا أنه أعاد فرضها من جديد بتتمة المادة (02) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بموجب قانون المالية لسنة 2017، وسنرى ما يتعلق بهذه الضريبة في الفصل الأول من الباب الثاني من هذه الرسالة.

[2]- الدكتور احمد خلف حسين الدخيل، مرجع سابق، ص47.

[3]- دكتور اكرامي بسيومي عبد الحي خطاب، المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية، مرجع سابق، ص74.

الأدنى، إذ يمكن هنا أن يكون سند البرلمان في اختصاصه إلغاء الضريبة هو هذا النص المبدئي، لكن، هذا النص لا يقيد القانون بطبيعة محددة إذ يكفي أن تتحقق مبادئ التوازي أو علو النص الملغي على النص الملغى، وهي في قانون الضرائب، تتوفر إما في نص قانوني عادي مماثل، أو في نص قانون عضوي أو دستوري، وهنا تظهر مسألة الدستورية التي سنراها لاحقا، لكن، هناك صور للإلغاء لا تتعلق بقوة النص، بل تتعلق بطبيعة حكمه وصفته، هل هو واضح صريح، ظاهر، أم هو ضمني ينبغي استخلاصه، فالمادة السابق نصها، قد حددت نوعين من الإلغاء، الإلغاء الصريح الذي يتحقق بإحدى الطريقتين[1]، إما الطريقة اللفظية التي تعرض نص قاعدة الإلغاء ظاهره كما باطنه لا يحتمل أي تأويل أو تفسير ويقرر إن قاعدته هذه تلغي القاعدة القانونية القديمة، إلغاء غير مشروط، أو يكون بأن تعطى للقاعدة القانونية القديمة مدة زمنية معينة ينتهي مع انتهائها المفعول والأثر القانوني لحكمها، والمشرع الجزائري، قد استعمل الطريقة الأولى واشرنا إلى ذلك سابقا، كما استعمل الطريقة الثانية، وذلك ضمن نص المادة (43) من قانون المالية التكميلي لسنة 2015، التي جاء نصها على أنه: "يؤسس برنامج للامتثال الجبائي الإرادي، وتكون الأموال المودعة، في هذا الإطار لدى البنوك من طرف كل شخص طبيعي مهما كانت وضعيته، محل إخضاع جزافي تحدد نسبته 7٪.

.... يحدد الدخول الفعلي لتنفيذ هذا الإجراء بـ 31 ديسمبر سنة 2016.

وبانتهاء هذه الفترة، يكون الأشخاص ... محل إعادة تقييم حسب القانون العام مع تطبيق الغرامات والعقوبات المنصوص عليها في هذا المجال...."، فالملاحظ هنا أن المشرع طرح برنامجا إراديا للأشخاص غير المصرحين بأموالهم وهذا مقابل قيمة اقتطاع نسبتها 7 بالمائة مهما كان حجم هذه الأموال، وتكون بالتالي محررة من أي ضريبة كانت، لكن على أن يتم إيداع الأموال قبل 31 ديسمبر من سنة 2016، وبعدها يلغى هذا البرنامج الجبائي الإرادي وكلما يتعلق به من أحكام جبائية خاصة به، مع أنه هناك العديد من الأحكام الضريبية المقرر لها مدة زمنية محددة.

أما بالنسبة للإلغاء الضمني، فنجده مجسدا كذلك في صورتين، الأولى تتمثل في أن يتضمن القانون الجديد أحكاما تتعارض مع القانون القديم، وهنا نشير إلى ثلاث نقاط رئيسية، أولها يتعلق بطبيعة القانون فيجب أن يكون القانون الجديد في مثل درجة القانون القديم أو يفوقه مرتبة، وثانيها، يتعلق بمساحة الإلغاء، فقد تكون جزئية أي أن القانون الجديد يتعارض في بعض أحكامه فقط مع القانون القديم فهنا يكون الإلغاء جزئيا أي فقط القواعد التي اختلفت وتجسد معها التعارض، كما قد يكون الاختلاف والتعارض كليا وهنا يكون القانون الجديد قد ألغى تماما القانون القديم، أما ثالث النقاط، فهي تتعلق بطبيعة الحكم القانوني، فإن كان من نفس الطبيعة تم الإلغاء، وإن اختلفت الطبيعة بين ما هو حكم خاص وما هو حكم عام، فإن الغلبة تكون لصالح الحكم الخاص في حدود ما تعارض فيه مع الحكم العام على أن خارج نطاق التعارض من هذا الحكم الأخير يبقى صحيحا، وهذا الإلغاء في الأحكام حسب طبيعتها، ليس مرتبطا بمسألة الحكم اللاحق أو الحكم السابق، بل أن الحكم الخاص يسري ولو جاء الحكم العام لاحقا له[2]، وسنضرب هنا مثلا بحكم خاص بخصوص

[1]- الدكتور أنور سلطان، مرجع سابق، ص172.

[2]- المرجع السابق، ص175.

مسألة إجبارية مسألة الطعن النزاعي في مادة الضريبة أمام الإدارة بخصوص موضوع الوعاء والتحصيل معا، كما قررت ذلك التوالي المواد (70)، (153) من قانون الإجراءات الجبائية، أما الحكم العام فهو ما تضمنته المادة (829) من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي جعلت من الطعن الإداري جوازيا وليس إجباريا، وهذا في تعديلها للأوضاع التي كانت تلزم الطاعن بالإلغاء في مواجهة القرارات الإدارية بوجوب التظلم إداري، قبل مباشرة دعوى الإلغاء أمام القضاء الإداري، أما الصورة الأخرى للإلغاء، فهي تتمثل في تنظيم نفس الموضوع من جديد، وإعادة التنظيم هنا تفيد أن المشرع قد عدل تماما وبشكل كلي عن القانون القديم، وبالتالي يكون هذا نوع من الإلغاء الضمني، ونتساءل الآن، ما شرعية صور الإلغاء هذه من أحكام الضريبة؟.

إن مبدأ قانونية الضريبة، يقتضي بالضرورة أن تلغى الضريبة بنفس الطريقة والشكل القانوني الذي أحدثت بموجبه، أي أن يكون قانونا هو الذي يلغيها وان يكون هذا القانون قانونا ضريبيا، وربما هذا الذي حرس عليه الدستور المصري، إذ لم يكتف كما اشرنا بإنشاء الضرائب العامة بقانون بل تعداها إلى وجوب أن تلغى بقانون أيضا، فهو لم يترك الأمر لقواعد القانون المدني رغم أنه تناول موضوع إلغاء القاعدة التشريعية[1]، وبالتالي يكون بتخصيصه هذا الحكم وإدراجه ضمن الدستور أراد الإلغاء الصريح أيضا وليس الإلغاء الضمني، طالما أن هذا الأخير قد يرجع لفكرة التفسير ومقابلة النصوص وهذا قد يصح وبشكل واسع عند قواعد القانون الخاص، لأن القاضي له في ذلك سلطة كبيرة في تفسيرها واستعمال عديد الوسائل في ذلك تقف حد القياس وخلق قاعدة جديدة، لكن الحال بالشأن الضريبة مغاير تماما، يكون مجال الإلغاء الضمني ضيقا جيدا أو حتى أنه غير وارد إطلاقا، وبالتالي يكون أن الصواب أن ينص مبدأ القانونية على الإلغاء بجانب الإحداث، لكن قد نرى للمؤسس الدستوري في الجزائر بعض التبرير، فهو حينما لم يدرج حكم إلغاء قاعدة الضريبية في الدستور أو حتى تعديلها ويلحق اختصاصها بالمشرع، إنما قد أوعز ذلك إلى المبدأ الوارد في القانون المدني كما أشرنا سابقا، ولا يمكننا أن نقول أنه بذلك قد سها عليه، حتى وإن كان من الأجدر أن يدرجه في الدستور، طالما أن نطاق مبدأ قانونية الضريبة وأهميته، يقتضي ذلك لا محالة، هذا من جهة، ومن جهة ثانية، يبدو من غير اللائق أن نحتكم إلى مبدأ من مبادئ القانون المدني، ويصح حكمه أكثر في قواعد التشريع الخاص، بينما نجد أن شأن الضريبة هو موضوع من مواضيع القانون العام، وهناك عديد الاختلاف بينهما، إذ كيف يتصور أن تلغى ضريبة بإعادة تنظيمها، فكثرة قواعد القانون الضريبي وعلاقته بالحريات والحقوق العامة تقتضي أن يتدخل المواطن بشكل كبير في بنائها، والأهم من ذلك، في العلم بها، فهي تتجه إلى الدقة والخصوصية ما لا يسمح لسلطة الإدارة ولو بالحد الأدنى بالاستئثار بمعلوماتها، وبالتالي يقطع الطريق على أي توسيع أو اجتهاد، أو حتى مقابلة لو بشكل مباشر بين القواعد الضريبية لتحديد الساري المفعول منها من غيره الملغى، بل أن الأمر يتطلب أن يحرس المشرع أن يوضح

[1]- تنص المادة الثانية من القانون المدني المصري على أنه: " لا يجوز إلغاء نص تشريعي إلا بتشريع لاحق ينص صراحة الإلغاء، أو يشمل على نص يتعارض مع نص التشريع القديم، أو ينظم من جديد الموضوع الذي سبق أن قرر قواعده ذلك التشريع."، وفضلا عن ذلك، فقد جاء إلغاء الضريبة بقانون صريحا بالمادة (119) من الدستوري المصري، أنظر في ذلك، دكتور اكرامي بسيوني عبد الحق خطاب، المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية، مرجع سابق، ص74.

مواطن الإلغاء داخل نفس المادة، وأن يدفع ذلك إلى فكرة التجميع حتى يتم تقييم النظام الجبائي، لكن، رغم ذلك، يبقى القانون الضريبي كغيره من القوانين يحتاج إلى بعض الوسائل التي تسهل تفعيله ومرونته، من ذلك المقابلة بين الأحكام، أي أحكامه وأحكام باقي القانون، وأحيانا يستعمل المشرع قانون آخر كقانون الإستثمار من أجل وضع أحكام جديدة خاصة بالضرائب، وتعديلها وإلغائها على فئات معينة، وأحيانا نجد الاتفاقيات الدولية هي كذلك تفعل نفس المفعول أي مفعول الإلغاء والتعديل، وتعارض الأحكام، ومنه، فإنه قد نجد كذلك مجالا لصور الإلغاء الأخرى تستعمل في القانون الضريبي.

ثانيا– قانونية تعديل الضريبة: يقصد بالتعديل الضريبي، تغيير بعض الأسس الموضوعية التي تقوم عليها الضريبة دون كلها، والتعديل يقصد به البعض أنه صورة أعم من الإلغاء كما قلنا آنفا، لكن سنبدأ أولا بالنظر إلى مسألة قانونيته، ثم نرى صوره، فبالنسبة لقانونية التعديل بالنص الدستوري، فهي كذلك قد وقع فيها اختلاف كما هو بالنسبة لقانونية الإلغاء بمثل هذا النص، فنجد الدستور المصري سنة 1971 كذلك بنص المادة (119) منه، يقرر صراحة تعديل الضريبة بقانون، لكن الدستور العراق، جمع بين التعديل والإلغاء في مصطلح واحد هو التعديل، بينما الدستور الجزائري، لم يشر إطلاقا إلى مسألة التعديل مثلها مثل مسألة الإلغاء، حتى وإن كان المشرع يعمد تماما وصراحة إلى النص على التعديل الضريبي خاصة ضمن قوانين المالية، إلا أن السند القانوني يبقى في نصوص المادة الثانية من القانون المدني الجزائري كما أشرنا سابقا، ويتسع ما قلناه من تحليل بشأن سمو قانونية الإلغاء إلى سمو قانونية التعديل، لاشتراك في علة الإلغاء، لكن التعديل يتجاوز مسألة الإلغاء التي تعتبر عملا سلبيا في التشريع بأدق معنى الكلمة، إلى فكرة إحداث جديد للضريبة، وبالتالي ففكرة التعديل هنا تستمد سمو قانونيتها من سمو قانونية الإحداث الضريبي، وهنا يكون القول مغايرا تماما لقصد أن التعديل يحتوي الإلغاء الكلي والجزئي[1]، إلى فكرة أن التعديل يضم ويشمل كل من الإلغاء والإحداث الضريبي في آن واحد، ويؤكد ذلك، نطاق التعديل في حد ذاته، فنطاق التعديل يتسع تماما إلى كل عناصر الضريبة، فهو قد يشمل التعديل في التعريف بالمادة الضريبية، كما قد يشمل تعديل أسسها الجبائية، كما قد يشمل تعديل نسبها، أو طرق تصفيتها، أو حدثها المنشئ، أو تاريخ استحقاقها، فضلا على اشتماله نطاق تحصيلها وربطها وهكذا، والأكيد، انه يعتمد على وضع قائم، ويقوم بتغييره الجزئي دون تغييره الكلي، لأن هذا الأخير كما قلنا يدخل في الإلغاء الضمني بإعادة تنظيم الموضوع أو إحداث أحكام جديدة تتعارض مع ما كان قائما، وبالتالي فالتعديل يضم الإلغاء والإحداث في آن واحد، وليس له صورة واحدة كما رأينا بل له العديد من الصور التي تتنوع بحسب تنوع عناصر الضريبة، وهذا التنوع هو تنوع موضوعي أي يرتبط تماما بعناصر وأسس الضريبة في حد ذاتها، وليس مثل تنوع وسائل وطرق التشريع المعمول بها في إلغاء النص الضريبي، فهذه الأخيرة هي طرق شكلية تخص القاعدة القانونية في حد ذاتها وليست مرتبطة بالضريبة أو عناصرها بشكل مباشر، وهنا وجه الاختلاف، الذي من آثاره أن جاءت صيغة الإلغاء واحدة وإن تعددت وسائل التشريع في ذلك، وهي ببساطة إعدام قاعدة قانونية تتعلق بضريبة بأكملها، بينما التعديل تأتي صوره متعددة بتعدد وتغير موضوع التعديل في حد ذاته، وبالتالي هناك فرق بين

[1]- يرى البعض إن مصطلح التعديل مطلق ويجري على إطلاقه فيشمل التعديل الكلي والجزئي أي التعديل والتعطيل والإلغاء، انظر في ذلك، الدكتور احمد خلف حسين الدخيل، مرجع سابق، ص51.

كل من إحداث الضريبة، وإلغائها، وتعديلها، ليس فقط على مستوى النطاق بل حتى على مستوى الطبيعة، فالإحداث مثل التعديل هو يتعلق مباشرة بالضريبة وعناصرها وأسسها وبالتالي فهو عمل موضوعي، وله عديد الصور في ذلك، بينما الإلغاء يتعلق مباشرة بالقاعدة القانونية وله صيغة واحدة وهي إعدام الضريبة، وهو عمل شكلي تتعدد وسائله.

ثالثا- مدى امتداد نطاق القانونية إلى الإعفاء من الضريبة: رأينا فيما سبق ثلاث أعمال تبدو من صميم سمو قانونية الضريبة، وهي كل من إحداث، تعديل، وإلغاء الضريبة، لكن يبدو أن هناك عمل رابع غاية في الأهمية، وهو الإعفاء الضريبي، فهل يمكن أن نعتبر الإعفاء، يدخل في دائرة العناصر السابقة ويتحقق له السمو في ذلك، أم إن الإعفاء لا تتحقق له حتى القانونية، ولاستيفاء التساؤل حقه، سنرى، أولا ما معنى الإعفاء الضريبي، ثم نتطرق إلى طبيعته هل هو جزء من نطاق القانونية وذلك باستقراء الدساتير في ذلك، لنرى أخيرا موقف القانون الجزائري من ذلك، وذلك من خلال الفقرات التالية:

01- التعريف بالإعفاء الضريبي ومبرراته وصوره: القاعدة أن الضريبة كما هو الحال بالنسبة للقاعدة القانونية ككل تخضع إلى مبدأ عموميتها، فمتى تحققت عناصرها في الشخص أو في المادة الخاضعة للضريبة، يجب تفعيلها، وهذا بالطبع تحقيقا لعديد المبادئ التي سبق لنا أن شرحناها، منها مبدأ العدالة الاجتماعية، ومبدأ المساواة أمام الضريبة، لكن قد يكون هناك استثناءات مردها كذلك إلى هذه المبادئ، واستنادها إلى قدرة ومقدرة المكلف، وهذا بالطبع تأسيسا على مبدأ المساواة في التضحية وليس مبدأ المساواة الحسابية في تحقيق العدالة الضريبية، ومن ذلك يظهر عنصر الإعفاء الضريبي الذي هو رفع التكليف عن المكلف الذي وجبت عليه الضريبة، وهذا الإعفاء يخلصه منها تماما، ولا يوجد تعريف يكاد يكون جامعا ومانعا ومتفقا عليه للإعفاء الضريبي، إنما يمكن القول بما قاله البعض في ذلك، بأن الإعفاء هو: "عدم فرض الضريبة على دخل معين، إما بشكل مؤقت وبشكل دائم، وذلك ضمن القانون وتلجأ الدول إلى هذا الأمر لاعتبارات تقدرها بنفسها بما يتلاءم مع ظروفها الاقتصادية والاجتماعية."[1]، وهذا التعريف إنما يخلط ما بين عدم فرض الضريبة والإعفاء منها، فعدم فرضها يعني ببساطة أنه لا توجد ضريبة ومن الأصل لا يمكن أن نتحدث على إعفاء، وبالتالي فحتى نصل إلى هذا الأخير، يجب أن تكون هناك ضريبة، ويجب أن يكون هناك تكليف، أي ارتباط ما بين الضريبة والمكلف بها، ومن ثمة نستطيع القول، إنه لتوفر بعض الأسباب المقررة سلفا يكون هناك رفع أو تعطيل أو تجاوز عن إعمال النص الضريبي، وإعمال فرض الضريبة، وبالنتيجة يكون للإعفاء شروط يجب توفرها، أهمها قيام حق الضريبة في المكلف المعفى منها بما فيها حلول تاريخ استحقاقها، فالمشرع الذي يجنب مادة معينة من فرض الضريبة وقيامها من الأساس كتجنيب الدخل الذي يقل على مستوى معين من الخضوع، وان كان فيه من المبررات التي أدت به للقيام بذلك، لا نقول انه قد قرر إعفاء من الضريبة، لان الضريبة لم تؤسس هنا إطلاقا، وبالتالي لم توجه إلى أي مكلف بعينه ولا تتحقق صفة عمومية وشخصية الضريبة، ولم تكن هنا أي قاعدة من الأصل، بل هذا العمل يدخل ضمن السياسة الضريبية للمشرع التي قدرت أنه يجب أن تختار أوعية ضريبية معينة يحسب شروطها،

[1]- الأستاذ الدكتور عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، مرجع سابق، ص81.

وتتجنب أوعية أخرى قد يكون فيها ضرر أكبر من نفع ليس على مستوى الإيراد فحسب بل قد يكون ضررها بالفئة التي ستوجه إليها أو بالمواد التي ستخضعها، أو قد يكون ضررها مستقبليا حتى وإن كان يحقق بعض المكاسب حاليا، وبالتالي فلا نقول هنا أننا أمام إعفاء ضريبي، بل هذه سياسة ارتأى من خلالها المشرع أن يسلك طريقا ضريبيا دون طرق أخرى، لتمكينه من خيارات مستهدفة سلفا، أما الإعفاء بالمعنى الدقيق، فهو كما قلنا يكون بوجود ضريبة، لكن لا تفعل لوجود أسباب قررها المشرع لتعطيلها إما بشكل مؤقت، أو شكل دائم، حتى وإن كان هذا الأخير فيه افتراض رياضي فقط، لأنه لو كان المشرع سيعفي فئة معينة من ضريبة بشكل دائم لا ما نص عليها أصلا أو على أقل تقدير لعدل أسس الضريبة وقطع عنها ما يمكن أن يتعلق بهذه الفئة نهائيا، لأن مبدأ القانونية يقتضي انه لا ضريبة إلا بقانون، فما لا يوجد له نص قانوني سيكون غير خاضع للضريبة من الأساس، فلنلاحظ مثلا ما نص عليه المشرع الجزائري ضمن القسم الثاني المعنون بالإعفاءات الدائمة من الفصل الأول المعنون بالرسم العقاري على الملكيات المبنية في المواد 250 وما يليها من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، إذ انه ذكر جملة من المباني المعفية بشكل دائم، وهي مباني المرافق العمومية التابعة لأشخاص القانون العام، وكذلك المباني المخصصة للشعائر الدينية والمباني التابعة للدول الأجنبية والمخصصة للإقامة الرسمية للقنصليات، وكذلك مباني الأملاك الوطنية العمومية، ونتساءل ماذا ولم يدرج هذا النص من هذا القانون من الأساس، ويكتفي المشرع في تحديده لنطاق تطبيق الرسم العقاري بذكره المباني الخاضعة لهذا الرسم فقط، وهذا المنطق القانوني يساير فيه القاعدة الجنائية إذ انه لا جريمة بدون نص كذلك لا ضريبة بدون نص، ويتفادى بذلك ما يسمى بالإعفاءات الدائمة التي تصبح وكأنها نص يثقل القانون الضريبي ولا طائلة لتغييره أو تعديله عبر الزمن، فضلا عن تكراره المتواصل[1].

وعلى العموم، هنالك عدة صور في الإعفاء، يتجمع من خلالها فيه إما اعتبار مركز المعفى من الضريبة، أو اعتبار بعض عناصرها أو طرق تحصيلها، أو لأهداف توجيهية مراد تحقيقها من قبل المشرع، ونذكر من هذه الصور استنادا إلى ما يتعلق بأسبابها، فهناك أسباب اجتماعية، يتحتم أن ينجر عنها إعفاءات ذات طبيعة اجتماعية، مثل تلك المتعلقة بحماية الأفراد ذوي الدخل المنخفض، وضمان استقرار الحد الأدنى من المعيشة، فتقدر تخفيضات من الأساس الجبائي لبعض الرواتب والأجور والمكافآت التشجيعية، والريوع العمرية، أو على شكل معدلات تفضيلية، أو منح ضريبية في شكل تقسيط أو على شكل إعفاءات وقتية في الزمن، كما قد تكون هذه الإعفاءات مقررة لشخص معنوي مثل الجمعيات الخيرية، سواء أكانت ذات طبيعة اجتماعية، أو علمية، أو ثقافية، أو حتى دينية، فالأوقاف غالبا ما تعفى من الضرائب، كما تقرر الإعفاءات لأسباب اقتصادية، وهنا تكون موجهة توجيها مباشرا، فتتحكم الحكومة في الضريبة كأداة لتحقيق وحماية وإحداث توازن نقدي، مالي، واقتصادي، المراد منه الوصول إلى استقرار ونمو وتنمية

[1] - الحقيقة انه لا يكاد تشريع ضريبي في الجزائر او غيرها يخلو من جملة الإعفاءات التي تصاحبه، وهذا ربما من جهة يبرأ المشرع من أي غموض قد يفصد وضوح ورسوخ قناعته في الأخذ بأوضاع المجتمع، وخصوصيات الأنشطة وغيرها، ومراعاته أيضا لمصالح الأفراد، وأوضاعهم المعيشية وغيرها، وهذه هي التي تشكل أساسه في فرض الضريبة، وحدها جزئيا أو كليا، بشكل دائم وبشكل مؤقت بالإعفاءات، فدراسة الإعفاءات التي يقررها المشرع دائما تحدد سياسته في فرض الضريبة وتحقيق مبادئها داخل المجتمع، حتى وإن كنا نرى بأن تحقيق السياسة والقناعة ومنطق المشرع ومدى حرسه على مبادئ الضريبة، يتحقق دون أن يشرع للإعفاءات أيضا، أنظر في أسباب الإعفاءات، الأستاذ الدكتور عبد الباسط علي جاسم الزوبيدي، مرجع سابق، ص 83 وما يليها.

الاقتصاد الوطني، وحمايته من أية منافسة أجنبية وعلاجه مما قد يصبه من اختلالات وإشكالات تلحق ببنيته، وهذا النوع من الإعفاءات له كذلك عدة صور، مثل إعفاء الاستثمارات في بدايتها، إعفاء مشاريع الشباب لمدة معينة، التخفيض من الضرائب على بعض المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، حماية بعض المنتجات ذات الاستغلال الواسع، وهكذا، وهناك أيضا صور إعفاء أخرى تتعلق بالجانب السياسي والدولي، وهي تلك المقررة في الاتفاقيات الدولية، أو الامتيازات الضريبية التي تمنحها الدول لبعضها البعض، وهكذا.

والمشرع الجزائري، لا يكاد يفرغ أي نص جديد من النصوص الضريبية وبالأخص تلك الواردة ضمن قوانين المالية السنوية من جميع صور الإعفاءات السابق ذكرها، نذكر منها ما تضمنته المواد (104) وما يليها من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي قررت العديد من صور الإعفاء الجزئي في ضريبة الدخل الإجمالي سواء تعلق هذا الإعفاء بحساب أصناف الدخل المكونة له وبالتالي يتم حسابها جبريا في النهاية بعد أن تحذف منها التخفيضات المتعلقة بكل صنف، أو تعلق الحال بالدخل الإجمالي، والتخفيض من أساسه الجبائي خاصة للعديد من الفئات التي ذكرتها هذه المواد، أو تلك الحال، ببعض التخفيضات المتعلقة بتصفية الضريبة وهكذا، كما أن المواد 142 وما يليها من نفس القانون تتكلم على ما يسمى بالتحفيز الجبائي الذي مفاده إعفاء الشركات من الضريبة على أرباحها بالنسبة للمبالغ المخصصة من اجل تجديد الاستثمارات لمدة أربع سنوات، كما يمكنها ترحيل الخسائر السنوية وان كانت هذه تعبر تسوية جبائية أكثر منها إعفاء أو لنقل قرضا جبائيا، وهناك أيضا العديد من الإعفاءات الواردة ضمن قانون الضرائب غير المباشرة منها على سبيل المثال ما تضمنته المادة (485 مكرر3) التي تعفي من الرسم النوعي والرسم على القيمة منتوجات للاستقبال الإذاعي والتلفزيوني المخصصة للتصدير، والمواد 45 وما يليها التي تعفي المنتوجات المصدرة إلى الخارج وفق الحالة من الرسم على الاستهلاك، أو رسم المرور، كذلك نجد الإعفاء بشكل كبير مطبق في قانون الرسوم على رقم الإعمال منها المواد 42 وما يليها بالنسبة للرسم على القيمة المضافة، وكذلك باقي القوانين الضريبية.

02- مدى قانونية الإعفاء من الضريبة: قد نستند هنا من باب القياس إلى قاعدة توازي الأشكال القانونية، ونقول أنه كما أن إحداث الضريبة يكون بقانون، فإن الإعفاء منها يكون بقانون أيضا والى مثل هذا ذهبت بعض الدساتير، وقررت أن مبدأ قانونية الضريبة يمتد أيضا إلى الإعفاء منها، ومنها الدستور العراقي في المادة (28) منه التي سبق أن ذكرناها والتي تلحق عنصر الإعفاء الضريبي بمبدأ القانونية، وبالتالي فلا إعفاء إلا بقانون، وهذا مسنده كذلك طبيعة الحق الضريبي في حد ذاته، فهذا الحق هو مال عام، وفي الأصل لا يجوز أن يتم التفاوض أو التصالح على المال العام[1]، وبالتالي فمن غير اللائق أن يعهد كل شأن الضريبة إلى المشرع بحكم حماية الحقوق وتوازن المصالح الفردية والمصلحة العامة، ثم يكون الإعفاء والتخلص من الضريبة للسلطة التنفيذية، خاصة أن الإعفاء يحقق مبدأ هام من المبادئ التي يرتكز عليها مبدأ القانونية وهو مبدأ العدالة الضريبية ومن قبلها العدالة الاجتماعية، الذي يقتضي بأنه من غير العدالة أن تحمل فئة بعبء الضريبة في حين تعفى منه فئة أخرى، لكن رغم ذلك، هنالك من يرى رأيا آخر ويستند فيه

[1]- الدكتور احمد خلف حسين الدخيل، مرجع سابق، ص52.

كذلك إلى مبدأ العدالة، ويكرسه في دستوره، فالدستور المصري استثنى الإعفاء من الضريبة العامة من نطاق مبدأ قانونية الضريبة، حيث أن المادة (119) منه والتي سبق ذكرها، لم تنص عليه، بل اكتفت بالإنشاء، والتعديل، والإلغاء الضريبي، وأكدت المحكمة الدستورية هذا الاتجاه حينما قررت بأن الإعفاء ليس ضمن نطاق وعناصر قانونية الضريبة[1]، والمؤسس الدستوري الجزائري في المادة (78) السابق ذكرها، لم يتطرق هو كذلك إلى مسألة الإعفاء من الضريبة كعنصر من عناصر مبدأ القانونية، غير أنه في الواقع يكون الإعفاء الضريبي بموجب القانون الصادر عن السلطة التشريعية مباشرة وهذا ما هو غالبا، وربما يستند لبعض الاعتبارات هنا، منها ما هو قانوني من قبيل أن القانون الضريبي يحيل للسلطة التنفيذية أمر تحديد الحالات التي تخضع للإعفاء إذا كان الأمر يتطلب قدرا كبيرا من التنظيم والتحقيق والإحصاء وهي حالات لا يستطيع المشرع أن يحصرها ضمن أحكام القانون، كما قد يكون الأمر فيه سلطة تقديرية مباشرة للسلطة التنفيذية، طالما أن الدستور لم يتطرق إلى مجال الإعفاء من الضريبة ولم يخصصه للسلطة التشريعية، وطالما أن الإعفاء في حد ذاته ليس إلغاء أو تعديلا للقاعدة القانونية بما يترتب عليه المساس بالمبادئ الشكلية في ذلك، فالإعفاء كما قلنا يصبح ممكنا حينما تستوفى جميع عناصر الضريبة ونصل بها إلى مرحلة التحصيل، هنا يفعل بتفعيل أسبابه المقررة لذلك، وبالتالي قد يكون من الصائب أن تكون مكانة الإعفاء مخصصة للقانون، لكن من الجائز أن يحيل في حصرها وتطبيقها ذلك إلى اللوائح التي تصدر عن السلطة التنفيذية، خاصة أنه كما أشرنا يمكن أن نجزأ عناصر القاعدة القانونية، بين السلطتين، عن طريق القاعدة على بياض التي سبق لنا أن شرحنا معناها، ولقد سبق لنا ذكرنا عديد الحالات المقررة بالقانون الضريبي للإعفاء، كما أن هناك حالات يتركها القانون للوائح التنفيذية نذكر منها على سبيل المثال المادة (348) من قانون التسجيل على تنص على أنه: "إن الحالة التي نص عليها بموجب أحكام هذا القانون بان العقد يجب أن يسجل مجانا، فإنه يمكن إلغاء هذا الإجراء بموجب مرسوم يتخذ بناء على تقرير وزير المالية. وان الدفع نقدا لرسوم الطابع والتسجيل، يمكن أن يحل محله التسجيل على الحساب وذلك ضمن شروط محددة حسب نفس الإجراء."، كما نجد حالات يبدو أن المشرع قد ترك فيها سلطة واسعة للإدارة من أجل التعامل في دين الضريبة، فنجد المواد (93) وما يليها من قانون الإجراءات الجبائية، وهذه الحالة تكون بتقديم طلب التماس الإعفاء من الدين الضريبي، وهي تختلف عن تلك الأسباب التي يقررها المشرع لإعمال الإعفاء الجزئي أو الكلي، المؤقت أو الدائم، فهنا يكون سبب الطلب راجع إلى الضيق والعوز الذي يقع فيه المكلف، وهنا تبدو سلطة الإدارة واسعة من عدة نواحي، بدء من فكرة البث في طلب الالتماس، وإحداث الإعفاء الجزئي أو الكلي، وقد تكون من ناحية حكم عديم القيمة للحصص غير القابلة للتحصيل والمقيدة لدى القابضين إما بالتماس يقدمه هؤلاء متى توفرت شروط معينة أهمها مرور مدة من الزمن، والتوصل إلى أن الحصص غير قابلة للتحصيل، وإما إن تكون بحكم القانون، كما أنه من ناحية ثالثة، نجد الإدارة لها سلطة التعاقد على الغرامات الجبائية والعقوبات، كما قررت ذلك المادة (93 مكرر) وما يليها.

[1] - دكتور اكرامي بسيوني عبد الحق خطاب، المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية، ص74.

وعموما، يمكن القول، أنه بالرغم من عدم وجود نصوص دستورية أو قانونية صريحة تخصص للبرلمان حق التشريع بالإعفاء الضريبي[1]، فإن الحاصل أن هذا الأخير يقوم فعلا بإصدار أحكام قانونية بذلك، كما أنه نجد بعض الحالات ترك فيها المشرع السلطة التقديرية للإدارة، ويمكن أن نقتنع أن هذا المآل القانوني للإعفاء فيه ما يزيل الشك إذا كانت أعمال الإدارة فيه خاضعة للرقابة القضائية، وطالما أن أعمالها في الأساس لا تبدو أنها تنقص أو تضيق على مبدأ القانونية، بل تجعله أكثر مرونة وتقلل من جموده، وإلا أنه يبقى من الأجدر أن يشمل هذا المبدأ أيضا عنصر الإعفاء الضريبي[2].

رابعا- موقع السلطة التنفيذية في إحداث الضريبة، أو إلغائها أو تعديلها ومبرره القانوني: بعدما رأينا فرض المشرع يده على زمام أمور الضريبة تحقيقا لمبدأ القانونية، سنرى الآن هل يمكن أن نجد مكانا للسلطة التنفيذية بالنسبة لإحداث أو تعديل أو إلغاء الضريبة، وهل يوجد في الدساتير ما يبرره، وبالأخص في الدستور الجزائري، وذلك عبر الفقرات التالية:

01- شكل تدخل السلطة التنفيذية في شان الضريبة ومبرراته: يحدد أي دستور للدولة اختصاصات السلطة التنفيذية التي بالتأكيد تختلف عن اختصاصات السلطة التشريعية، لكن، قد تعمد بعض الدساتير رغم أنها تتبنى مبدأ الفصل بين السلطات، على فكرة التعاون والتداخل، والفصل المرن الذي يمكن من أن تقوم في حدود سلطة ببعض مهام سلطة أخرى، فهل للسلطة التنفيذية مهام في مجال التشريع، وكيف يكون ذلك، وسنجيب عن ذلك من خلال الفقرات التالية:

أ- حدود السلطة التنفيذية في موضوع التشريع: يعرف التشريع بأنه: "النص الذي يصدر من السلطة العامة المختصة بسنه في الدولة المتضمن قاعدة قانونية أو أكثر صياغته فنية مكتوبة"[3]، ومن خلاله، يبدو أن التشريع هو نص مكتوب، ثم أنه يحتوي في جوهره على جملة من القواعد القانونية العامة والمجردة، ومن جهة ثالثة، أنه صادر عن سلطة عامة مختصة، وهي السلطة التشريعية في جل دول العالم الديمقراطية، لكن، لو اختل عنصر من العناصر السابقة، وليكن ركن السلطة المختصة، فإنه بالتأكيد سيتم خلع صفة التشريع بمعنى القانون عليه، وهذا بالضبط ما يقال عن جملة النصوص المكتوبة التي تصدر عن السلطة التنفيذية حتى ولو كانت تحتوي جملة من القواعد التي تتوفر فيها خصائص القاعدة القانونية (العمومية، التجريد، الإلزامية)، لكن، قد تكون هذه النصوص من الاختصاصات الأصلية للسلطة التنفيذية، مثلما هو عليه الحال بالنسبة للتشريع الفرعي الذي يصدره الوزير الأول، أو ما يسمى باللوائح التنظيمية التنفيذية، فهي عبارة عن قواعد قانونية حسب المعيار الموضوعي، كما يمكن أن نقول نفس الحكم على اللوائح التنظيمية المستقلة التي يصدرها رئيس الجمهورية خارج نطاق مجالات التشريع بقانون، كما قد تكون النصوص هي

[1] - جاء بالمادة 18 من قانون عضوي 18-15 مؤرخ في 02 سبتمبر 2018 يتعلق بقوانين المالية، بأنه: " تنص قوانين المالية دون سواها على الأحكام المتعلقة بوعاء ونسب وكيفيات تحصيل الإخضاعات مهما كانت طبيعتها وكذا في مجال الإعفاء الجبائي."، ورغم أن هذا القانون لم يدخل حيز التطبيق إلا عند سنة 2023 كما سبق ذكره، إلا أن المشرع هنا تبنى فكرة قانونية الإعفاء الجبائي بموجبه على ما يبدو.

[2] - سنرى لاحقا، أن هناك مجالا من الإعفاءات لا تخضع فيه الإدارة الضريبية لرقابة القاضي الإداري بحكم النص، ونقصد بذلك الإعفاء في حالة العوز والضيق المالي للمكلف بالضريبة، والتمسك بقانونية الإعفاء في هذه الحالة إنما هو انتصار للعدالة الضريبية والمساواة أمام القانون الضريبي.

[3]- الدكتور رافد خلف هاشم البهادلي، الدكتور عثمان سلمان غيلان العبودي، مرجع سابق، ص13.

من صميم مجالات القانون إنما تصدر عن السلطة التنفيذية في شخص رئيس الجمهورية بشكل غير عادي، وينبغي أن يصدرها استنادا إلى شروط يضعها الدستور، وتكتسب طبيعة قانونية معينة، ولمثل هذا التدخل الذي تتصدر فيه السلطة التنفيذية التشريع في مكان السلطة التشريعية، نجد اتجاها إلى موضوعنا، لكون المبدأ أن الضريبة يتولاها القانون، والقانون يصدر عن السلطة التشريعية في الظروف العادية، كما يمكن أن يصدر عن السلطة التنفيذية في شخص رئيس الجمهورية في ظروف غير عادية، ومنها بالطبع التشريع الضريبي، ولقد تبنت العديد من الدساتير هذا الموقف الدستوري، لكن اختلفت فيها التسمية كما اختلف فيها المبرر، وطبيعة النص، فالدستور المصري، نجده قد خصص لرئيس الجمهورية إصدار قرارات لها قوة القانون كما قرر ذلك ضمن كل من المادتين (108)، (147) منه، حيث نجد في المادة الأولى يسند هذا الاختصاص بناء على فكرة التفويض التي مفادها أن يقوم مجلس الشعب بأكثر من ثلثي أعضائه ولمدة محدودة وعند حالة الضرورة والظروف الاستثنائية، وفي مواضيع محددة أن يصدر قرارات بقانون على أن يتم عرضها في أول جلسة على المجلس من اجل إقرارها أو إعدامها، كما تقرر المادة الثانية نفس الصلاحية لرئيس الجمهورية عند غيبة مجلس الشعب التي تبدو أنها تتعلق بحالة الاستعجال[1]، ومن ثمة فانه على الراجح أن يكون من بين موضوع القرارات بقانون موضوع إحداث أو تعديل الضريبة العامة، بل أن هناك تفويض كما هو الحال في فرنسا التي تمنح لرئيس الجمهورية إباحة إصدار التعريفات الجمركية وتنفيذها حتى قبل موافقة البرلمان عليها، وهذا بالنظر إلى خطورة العلم بنصها واتخاذ تدابير من التجار الخاضعين لها للاستفادة من هذا الوضع في فترة مصادقة البرلمان بغرفتيه والتي تستغرق وقتا ليس بالبسيط[2]، وهي العلة ذاتها التي هي تربط إلى حد كبير هذه التعريفة بالضريبة، لكن يجمع الرأي أن هذه النصوص التي تصدر من رئيس الجمهورية لا يمكنها أن ترتقي إلى قوة القانون، فهي تبقى قبل عرضها على البرلمان قرارات إدارية، وهي بهذه الصفة يمكن أن تخضع لرقابة مجلس الدولة، ويمكن أن تلغى، أما عند عرضها على البرلمان فهي إما أن يوافق عليها وتكتسب صفة القانون، وإما لا يوافق عليها، وبالتالي تفقد وجودها ليس كقانون بحسب بل حتى كقرارات إدارية، ومن لحظة صدورها ويبطل كلما نتج عنها[3]، على أن الدستور الفرنسي كذلك قد قرر هو أيضا تفويض اختصاص التشريع لكن بأوامر لرئيس الجمهورية في ظروف غير عادية، تشبه إلى حد ما ذهب إليه الدستور المصري، وعليه سنرى ما هو عليه الحال في الجزائر؟

[1]- دكتور اكرامي بسيوني عبد الحي خطاب، المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية، مرجع سابق، ص80.

[2]- المرجع السابق، ص79.

[3]- حتى وإن اعتبرت المحكمة الدستورية في مصر أن عدم الموافقة على هذه القرارات من البرلمان، يفقدها أثرها من تاريخ عدم الموافقة هذا، وليس من تاريخ صدورها، ولقد قيل الكثير عن هذا القضاء الذي تجاوز طبيعة هذه القرارات، وعد ذلك تحيزا من المحكمة للدولة على حساب الأفراد، إذ أن عدم سحب قضاء المحكمة إلى تاريخ صدور القرارات والتشريعات الضريبية، سببه عدم تحميل الدولة بالتزام إعادة الأموال التي أخذتها من الممولين بأحكام باطلة، وبذلك يكون قضاء المحكمة هنا، متسما بالطابع السياسي أكثر منه من الطابع القانوني، أنظر في ذلك، دكتور إكرامي بسيوني عبد الحق خطاب، القاضي الدستوري ورقابته على التشريعات الضريبية دراسة تحليلية مقارنة، مرجع سابق، ص127، بينما نرى في الجزائر، أن سلطة البرلمان على الأوامر قائمة مادام أن هذه الأوامر تبقى مجرد قرارات ولا تتحول إلى قوانين إلا من لحظة المصادقة عليها من طرف البرلمان، وتعد لاغية إذا لم يصادق عليها البرلمان، لكن الدستور لم يحدد هل حكم الإلغاء يمتد من تاريخ صدورها، أو من تاريخ عدم المصادقة، لكن يبقى هذا الحكم فقط على أوامر الاستعجال، أما الأوامر أثناء الفترة الاستثنائية، فقد توصل المجلس الدستوري في رأيه 08-99 المؤرخ في 21 فيفري 1999 ج ر عدد 15 بأنها غير خاضعة لرقابة البرلمان، أنظر في ذلك، الأستاذ الدكتور عمار بوضياف، مرجع سابق، ص25.

02- التشريع من قبل رئيس الجمهورية في الجزائر: لقد نظم الدستور مجالات التشريع، واللوائح التنظيمية، فقرر للبرلمان التشريع بقوانين عادية بموجب المادة (140) منه، كما قرر له التشريع بقوانين عضوية، بينما خصص لرئيس الجمهورية السلطة التنظيمية في المسائل غير المخصصة للقانون كما تنص على ذلك الفقرة الأولى للمادة 143 منه، بينما خصص للوزير الأول، فضلا على اختصاص المبادرة بمشاريع القوانين كما جاءت به المادة (136) منه، يخصص له أيضا تطبيق القوانين التي تندرج ضمن مجاله التنظيمي كما جاءت به الفقرة الثانية من المادة (143) السابق ذكرها، لكن، نجد المادة (142) قد أعطت اختصاصا استثنائيا بالتشريع بأوامر في مسائل عاجلة في حالة شغور المجلس الشعبي الوطني أو خلال العطل البرلمانية، كما يمكنه أن يشرع بهذه الأوامر في الحالة الاستثنائية التي نظمتها المادة (107) من الدستور، على أن يعرض النصوص التي اتخذها على كل غرفة من البرلمان في أول دورة له لتوافق عليها، وتعد لاغية عند عدم الموافقة عليها، لكن ما يلاحظ على هذا النص أنه يختلف على ما تناوله الدستور المصري بخصوص شروط التفويض، إذ لم يضع أي شرط لا من حيث الموافقة المسبقة، ولا من حيث مدة التفويض، ولا من حيث تحديد المسائل العاجلة، هذا من جهة، ومن جهة ثانية، لم يتضح طبيعة الأوامر بأي اجتهاد من مجلس الدولة، إذ لم يكن هناك أي قضية توضح موقفه منها، هل هي قرارات إدارية ولو أن هذا غالب بإجماع الفقه بالنظر إلى فقدانها لمعيار العضوي في القانون، وأنها قرارات إدارية بالنظر إلى هذا المعيار العضوي لكونها صادرة على سلطة مختصة في إصدار القرارات الإدارية، ولكن الدستور الجزائري، وضع في مجال آخر للأوامر قوة قانونية حتى ولو لم يوافق عليها البرلمان، فالمادة (138) منه في فقرتها العاشرة التي سبق لنا أن اشرنا إليها في الفصل الأول، وهي أن لرئيس الجمهورية أن يصدر مشروع الحكومة المتمثل في مشروع قانون المالية بأمر إذا لم يصادق عليه البرلمان في الآجال المحددة لذلك، ولا ندري ما طبيعة هذا الأمر، الأكيد هو مختلف تماما على الأوامر الواردة في المادة (142) الفقرة الأولى وليس لها نفس المسار والأثر القانوني وربما تكون تشابه الأوامر المتخذة في الحالة الاستثنائية طالما أن هذه الأخيرة ليس لها أي مسار واثر يعرضها للإلغاء، وقانون المالية بأمر هو مقصدنا طالما أنه يتضمن العديد من الأحكام الضريبية، كما أن رئيس الجمهورية يصدر نوعا آخر من الأوامر هو الأوامر المتضمنة قوانين المالية التكميلية وهذه الأخيرة كذلك لم تتضح بعد طبيعتها فلا هي مدرجة ضمن الأوامر التي حددها الدستور، ولا هي منصوص عليها ضمن القانون رقم: 84-17 المتعلق بقوانين المالية والذي سبق لنا أن استندنا إلى بعض أحكامه[1].

وترتيبا على ما سبق، يقتضي مبدأ قانونية الضريبة أن يكون للسلطة التشريعية مطلق اليد في تشريع الضرائب، لكن، قد يجري على إطارها لكونه قانونا ما يجري على باقي القوانين باختلاف مجالاتها، وقد يكون

[1]- يرى الكثير من الفقه الضريبي وتوافقا مع الفقه الجنائي، أن الغلو في حصر اختصاص الضريبة للبرلمان وحده، قد أدخل الضريبة التي يجب أن تكون مرنة وتتلاءم مع سرعة تغير الأوضاع خاصة المالية، والإقتصادية منها، ضمن حالة من الجمود، ونادوا بضرورة أن يتسع تشريع الضريبة إلى السلطة التنفيذية، للعديد من الأسباب، حتى نقلل من هذا الجمود، ولا يكون ذلك إلا عن طريق تفويض التشريع، وكذلك إعطائها سلطة تقديرية في شأن الضريبة، أنظر في ذلك، الدكتور أحمد خلف حسين الدخيل، مرجع سابق، ص77 وما يليها، وأنظر أيضا بشأن أزمة قانون العقوبات الناتجة مبدأ الشرعية الجنائية، حيث أصاب هذا المبدأ القانون بالجمود والعجز عن حماية الجماعة، أنظر في ذلك، الدكتور عصام عفيفي عبد البصير، تجزئة القاعدة الجنائية دراسة مقارنة في القانون الوضعي والفقه الجنائي الإسلامي، مرجع سابق، ص219.

لرئيس الجمهورية تدخلا للتشريع فيها بأوامر، إما من باب الاستعجال، أو من باب الاستثناء، أو بحكم الدستور كما هو الحال بالنسبة لقوانين المالية، إلا أن هذا التفويض يبدو أن غير مقيد بشروط، إلا شرط العرض والموافقة، والأثر المترتب عنها بالإلغاء، لكن من أي تاريخ هل من تاريخ نفاذها، أم من تاريخ عدم الموافقة عليها، وهنا يبقى باب القضاء وتفسير المجلس الدستوري أو مجلس الدولة حسب الحالة، رغم أن هذا الأخير كما سنرى لاحقا ليس له أي دور لحد الآن في مجال النص والشأن المتعلقين بالضريبة.

الفرع الثالث: قانونية ربط الضريبة وتحصيلها

لا يكفي أن نحدث ضريبة أو نعدلها أو نلغيها، وحتى يقرر الإعفاء منها، بل لابد أن نتجاوز حيز النظر المدون في النصوص إلى حيز آخر هو حيز التطبيق وتفعيل النصوص وهذا يتم على اتجاهين، الاتجاه الأول يتعلق بإجراءات وشروط ربط الضريبة، أي ربط حكمها القانوني بالمكلف به، والاتجاه الثاني، هو تحصيلها الذي هو غاية الضريبة طالما أنه يؤسس لنا موردا سنت لأجله، وهذين الاتجاهين هما أيضا ضمن نطاق مبدأ القانونية إذ لا ربط لضريبة ولتحصيل لها إلا بقانون، وبالتالي سنرى من خلال هذا الفرع هذين العنصرين فيما سيأتي أدناه:

أولا–ربط الضريبة: يقصد بربط الضريبة جملة من الإجراءات التي تلحق الضريبة بالمكلف متى تحققت عناصر الضريبة، وبالتالي فمبدأ القانونية لا يتوقف على إحداث الضريبة وعناصرها بل يتعدى ذلك إلى تشريع كل الإجراءات الواجبة لربط الضريبة، وعليه سوف نرى باختصار ما هي هذه الإجراءات وما موقف المشرع الجزائري منها، وذلك في النقاط التالية:

01– التصريح: التصريح الجبائي هو باختصار التعريف بالمكلف لدى مصلحة الضرائب، ويعتبر من أهم الوسائل الديمقراطية، والتي تبني الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية، وتجعله يشعر بالاهتمام بواجبه، كما تشعره أنه محل حسن نية، فإمكانه بمفرده، أن يصرح بتوطينه الجبائي، كما يصرح بالوعاء الخاضع للضريبة، فضلا على تصريحات أخرى، تتعلق به كما يمكن أن تتعلق بغيره من المكلفين، وتساهم هذه التصريحات في وجود ميثاق وعهد اجتماعي وأخلاقي قوي بين أطراف الضريبة[1]، وعليه نجد معظم القوانين الضريبية في العالم تقيم ربط الضريبة على قاعدة التصريح الإرادي للمكلف، والتصريح يأخذ العديد من الأشكال حسب مراحل إتمام عناصر الضريبة، حتى لحظة تسديد مبلغها، وكلها يحددها القانون، كما انه يسمى لدى البعض بالتقدير من طرف الأفراد أنفسهم بالمادة الخاضعة للضريبة أو بمبلغها[2]، وعليه سنتعرض إلى أشكال التصريح كما يلي:

أ– التصريح بالوجود: ويعتبر أهم تصريح طالما أنه يعتبر الخطوة الأولى لتوطين المكلفين الجدد الخاضعين لبعض الضرائب، وهي كل من الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة، الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي، الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات، وعلى هؤلاء أن يبادروا إلى التصريح بوجودهم ضمن آجال حددها القانون على مطبوعات تحمل أرقاما خاصة بكل تصريح، وهذا التصريح قد يكون بشكل عادي بإيداع هذا التصريح لدى مركز الضرائب، أو المركز الجواري للضرائب، حسب الحالة، كما قد يكون

[1]- Jacques Grosclaude, Philippe Marchessou, Op-cit,p76.

[2]- الأستاذ محمد حمو، الدكتور منور اوسرير، مرجع سابق، ص39.

التصريح الكترونيا وهذا بعد تحميل نموذج مطبوعة التصريح وملئه بالمعلومات المطلوبة، ونجد القانون الجزائري قد نص علـى التصريح بالوجود من قبل المكلفين بالضريبة والخاضعين للضريبة على الشركات أو للضريبة على الدخل الإجمالي أو للضريبة الجزافية الوحيدة، وهذا طبقا لنص المادة (183) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والمادة (04) من قانون الضرائب غير المباشرة التي تلزم الأشخاص الذين يقومون بعمليات إنتاج الكحول والمشروبات الأخرى وصنع الذهب والفضة والبلاتين بان يصرحوا ببدء نشاطهم.

ب- التصريح بالوعاء: وهذا التصريح هو الأوسع استعمالا والأوسع كذلك عدد مطبوعات، طالما أنه يتعلق بعديد المواد الخاضعة للضريبة، بل أننا نجد أنه في ضريبة الدخل الإجمالي، يقرر لكل صنف من أصنافها مطبوعة خاصة بمداخيله، كما أنه يشمل التصريحات المتعلقة بجملة ما للمكلف لدى الغير، من مداخيل لدى مؤسسات، أو فوائد على قيم منقولة لدى البنوك، أو رواتب وأجور ومكافآت وغيرها فكلها تأتي من اجل حصر الوعاء الخاضع للضريبة، والمشرع الفرنسي ينص في هذا الشأن على 60 وثيقة تصريح[1]، ويلاحظ على هذه التصريحات أنها تكرر في كل السنة المالية في آجال يحددها القانون ويرتب عليها عقوبات جبائية، ومن أمثلتها في القانون الجزائري، ما نصت عليه المواد (11)، (18)، (151)، (224)، (281 مكرر10)، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والمواد (76) وما يليها من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

ج- التصريح المتعلق بالضريبة ذاتها: لا يكتفي القانون في بعض الضرائب، بمسألة التصريح بالوعاء الخاضع لها من طرف المكلف فقط، بل يرخص له أن يقدر الضريبة ويبدأ في العمل على تسديدها حسب أقساط فصلية حتى إقرار النتائج النهائية في آخر السنة، والحال هنا ينطبق على كل من أرباح الشركات التي يكون لأصحابها حق تقدير الأرباح ثم حساب الضريبة منها، حتى الوصول إلى النتيجة النهائية عند نهاية السنة المالية، وكذلك بالنسبة للرسم على القيمة المضافة وكذلك الحال بالنسبة للمؤسسات المالية مع وسطائها الماليين[2]، ومن أمثلتها في القانون الجزائري المواد (151) وما يليها من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

د- التصريح بالوعاء الصادر من الغير المكلف القانوني: عادة ما يكلف القانون العديد من الغير بصفته مكلف قانوني أن يقتطع الضريبة من المصدر من ذمة المكلف الحقيقي، وهذه الطريقة مبررها التزام مبدأ الاقتصاد في تحصيل الضريبة، ومبررات عملية أخرى من قبيل عدم قدرة الإدارة الضريبية على حصر كل جوانب المادة الخاضعة للضريبة، وبالتالي يكون هنا الغير مكلف بالتصريح بوعاء الغير لديه لدى مصلحة الضرائب، ونجد له العديد من الأمثلة في القانون الجزائري منها، المواد (163) وما يليها من قانون التسجيل المتعلقة بالتزامات الموظفين العموميين المكلفين بالبيع العمومي للمنقولات، ومنها المواد (177) وما يليها من نفس القانون بخصوص إلزام الإدارات العمومية والمؤسسات والهيئات أيا كانت الخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية والشركات وأصحاب البنوك والموثقين وكتاب الضبط الذين يكونون من المودع لديهم أو الحائزين أو

[1] - Jacques Grosclaude, Philippe Marchessou, Op-cit, p82.
[2]- Ibid., p83.

المدينين بسندات أو مبالغ أو قيم مستحقة بسبب الوفاة أن يصرحوا بها قبل الدفع للورثة، وكذلك المادة (130) وما يليها من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي تلزم المستخدمين أو المدينين بالرواتب للتصريح عن الغير بهذه المبالغ، وكذلك المواد (262مكرر)، (262مكرر1) التي تلزم كل من مصالح التعمير والهيئات الإدارية العقارية والبلدية بأن تقدم المعلومات بخصوص بالتراخيص ومطابقة المباني ووضعيتها القانونية وهكذا.

هـ- التصريح في حالة التنازل أو التوقف أو الوفاة: وهذه التصريحات تفيد التصريح بالإنهاء الفعلي لوضعية المكلف بالضريبة تجاه أحكامها، ومن البديهي طالما أن الوضعية في كثير من الأحيان وبالأخص في الضرائب المباشرة، والرسم القيمة المضافة، تبدأ بالتصريح بالوجود، والتصريح بالمهنة، ثم يتم الربط الاعتيادي للضريبة عن طريق التصريحات الخاصة بكل من الوعاء أو التصريحات المتعلقة بالضريبة ذاتها، فإنه لاستكمال الحلقة، يكون من الضروري عند التنازل أي التنازل على النشاط الخاضع للضريبة لفائدة الغير، أو التوقف الإرادي على ممارسته، او التوقف غير الإرادي بسبب الوفاة يجب أن يكون هناك تصريح بذلك، لينتهي ربط الضريبة، والمشرع الجزائري، قد نص على مثل هذا التصريح في المادتين 103، 132 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

02- التقدير: إلى جانب التصريح الذي عادة هو أهم أداة لربط الضريبة، فإن التقدير الإداري يبقى في كثير من حالات الضريبة قائما، ويأخذ العديد من الصور، أهمها، التقدير الذي يقرره القانون، والتقدير الذي يكون نتيجة تعارض وتنقض في تصريحات المكلف[1]، ونتناولها بشيء من التفصيل على النحو التالي:

أ- التقدير الإداري المباشر: لم يعتمد المشرع فقط على تصريحات المكلف في ربطه للضريبة، بل ترك عديد الحالات وبالأخص تلك الضرائب المباشرة المحلية للتقدير الإداري دون أي تدخل للمكلف، حيث يقصد هنا بالتقدير وضع أسس جبائية تعمل الإدارة وفق معايير محددة على تقديرها بمفردها، وهذا بالطبع لا ينفي بقاء بعض التصريحات من طرف المكلف وأهمها هنا التصريح بالوعاء، ومن أهم الضرائب التي يشملها التقدير المباشر، ضريبة الرسم العقاري، فالمشرع الجزائري وضع لها أسس تقدير بناء على القيمة الايجارية الجبائية حسب المتر مربع وحسب المنطقة والمناطق الفرعية، وفي هذا الصدد أحالت المادة (254) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تصنيف البلديات حسب المناطق الفرعية إلى التنظيم، وبالفعل تضمن القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 24 مايو 1994 تصنيف البلديات حسب المناطق والمناطق الفرعية لتحديد القيمة الايجارية الجبائية في مجال الرسم العقاري المطبق على الملكيات المبنية وغير المبنية وتقييم الأملاك العقارية في حالة وجود نقص في التصريح، وبالتالي فانه لن يكون للمكلف أي مجالا في تقدير المادة الخاضعة لهذه الضريبة سوى انه يصرح بها، وما يلاحظ هنا أن المشرع الفرنسي يختلف عن المشرع الجزائري، فهو من جهة يعتمد على القيمة الإيجارية المسحية التي ينبغي تحيينها كل ثلاث سنوات ومراجعتها كل ست سنوات لكن عمليا لم تطبق بشكل دوري إنما تم تعويضها بالتحيين السنوي الجزافي مع تحديد المناطق والمناطق الفرعية[2]، ومن جهة ثانية، كان هنا المشرع متميزا ومنظما حينما سمى بالمادة الخاضعة

[1]- الأستاذ محمد حمو والدكتور منور اوسرير، مرجع سابق، ص37 وما يليها.

[2] - Jacques Grosclaude, Philippe Marchessou , Op-cit,p85.

لهذا الرسم أو الضريبة بمجموع الضرائب المباشرة المحلية وحددها بأربع أنواع، وخصص ضمن القانون رقم 2010-1658 بتاريخ 29 ديسمبر 2010 المتضمن قانون المالية التكميلي[1]، وتحديدا المادة (34) منه أحكاما جديدة تتعلق بمعايير مراجعة القيمة الإيجارية المسحية بالنسبة للمحلات المهنية فقط، حيث تضمنت كذلك تصنيف المحلات إلى أربع مجموعات هي كل من المحلات السكنية، المحلات ذات الطابع الاجتماعي، المحلات المهنية، والمحلات ذات الطابع الصناعي[2]، وهذا عكس المشرع الجزائري الذي نلاحظ أنه في التقييم يعتمد على قرار قديم، كما أنه لم يصنف المحلات الخاضعة للرسم العقاري.

ب- التقدير الجزافي: ويقر القانون الضريبي أيضا التعامل بالتقدير الجزافي من طرف الإدارة في تحديد بعض الضرائب أهمها الضريبة الجزافية، وهنا الإدارة لا تعتمد على معايير معينة كما هو الحال بالنسبة للتقدير المباشر، إنما تعتمد على تحديد دخل افتراضي ترسله إلى المكلف وله الحق خلال مدة إن يقبله أو يعترض عليه ليتم مناقشة مبررات اعتراضه على أن تصل في الأخير الإدارة إلى فرض دخل نهائي كأساس للضريبة، ويرى البعض إن هذا النوع من التقدير فيه غموض وقلة، دقة ولذلك تحاول كل التشريعات الضريبية الحديثة الابتعاد عنه[3]، والمشرع الجزائري قد أعتمد هذا النوع من التقدير لكنه تراجع عنه مؤخرا بعد إلغائه كنظام ضريبي.

ج- التقدير على أساس المظاهر الخارجية: هذه الطريقة في التقدير تعتمد على مظاهر الإنفاق والثروة الظاهرة في يد الأشخاص سواء أكانوا خاضعين للضريبة أم لا، والمشرع الجزائري قد اعتمد عليها أيضا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، حيث قرر ضمن نص المادة (21) من قانون الإجراءات الجبائية، التحقيق في هذه الوضعية التي بالتأكيد تخرج عن نطاق التحقيق في المحاسبة، بل هي تتبع المظاهر الخارجية للشخص محل التحقيق سواء أكان له موطن جبائي، أو كان شخصا غير محصى أصلا، ولم يترك المشرع عناصر المظاهر الخارجية أو عناصر المعيشة كما سماها ضمن نص المادة (98) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

هـ- التقدير العقابي: وهذا النوع من التقدير يقرره القانون الضريبي نتيجة لتخلف المكلف بإيداع تصريحاته، أو نتيجة لوجود معلومات غير صحيحة ومتناقضة فيها أو نتيجة لعدم وجود أي تبريرات يقدمها لدعم معلوماته المحاسبية الأكيد إن هذا النوع من التقدير أكثر اتساعا بالنظر لاعتباره عملا مضادا لعمل المكلف ولاعتباره قد يستعمل حتى في الرقابة والتحقيقات الجبائية فيما بعد، ولكونه أيضا مقرونا بالعديد من العقوبات الجبائية وحتى الجنائية.

وعموما، فإن آليتي التصريح والتقدير، هما دعائم ربط الضريبة، وهما بمثابة إجراءات الضبط، والتحقيق في الجريمة، فكما أنه لا جريمة بدون إجراءات جزائية، كذلك لا ضريبة بدون إجراءات ربط الضريبة التي هي جزء أساسي من قانون الإجراءات الجبائية[4]،

---

[1] - Jacques Grosclaude, Philippe Marchessou , Op-cit , p87.

[2] - Ibid.,p86.

[3]- الأستاذ محمد حمو، الدكتور منور اوسرير، مرجع سابق، ص38.

[4]- ما يلاحظ، أن المشرع الجزائري رغم اعتماده على معيار التفرقة بين الأساس والإجراء في الضريبة، إلا أن أحكام كبيرة من الإجراءات مازالت لم تحول من القوانين الضريبية المتعلقة بها إلى قانون الإجراءات الجبائية.

ثانيا- تحصيل الدين الضريبي: سنرى في البدء، ما هو مبرر التحصيل وجعله جزءا لا يتجزأ من القانونية، ثم نمدد بعد ذلك حكم القانونية إلى عناصر التحصيل وذلك فيما يلي:

01- قانونية التحصيل: رغم أن المادة (78) من الدستور لم تشر صراحة إلى مسألة الجباية أو التحصيل بقانون، إلا أنه واضح الإشارة إليها من القراءة الضمنية لفقرتين: "أنه لا تحدث الضريبة إلا بقانون"، ولا تكون الجباية بأثر رجعي، وهذا ما يساير العديد من الدساتير التي أكدت مبدأ ألا تحصيل للضريبة إلا بقانون، على غرار المادة (119) من الدستور المصري، فالتحصيل في الأصل يمثل امتدادا طبيعيا للضريبة، لكونه يخرج مالها من ذمة المكلف ويلحقه بالخزينة العامة ويصنفه كإيراد من الإيرادات العامة للدولة، فبالرجوع إلى مكونات الإيرادات العامة في ميزانية الدولة نجد أن أهمها الضرائب، وبالتالي فتحصيلها ينبغي يستمد طبيعته وقوته من طبيعة الضريبة والمال الذي تمثله، وهنا المحكمة الدستورية العليا كان لها قضاء يصب في طبيعة التحصيل، حينما قضت بعدم دستورية نص قانوني حكم بتحصيل مبالغ دمغات لفائدة نقابة علمية، فأسست قضائها بان الدستور حينما ألزم المشرع بفرض الضريبة بقانون إنما استلزم ذلك لكي يحيط الضريبة بسياج يقيها من التدخلات المختلفة، ولكي يضمن شرعية تحصيلها لا لكي يتم تحصيلها لصالح هيئة، فتوجيه الضريبة لخزانة أي جهة ما عاد خزينة الدولة يخرجها من طابعها المميز باعتبارها مخصصة أصلا للإنفاق العام وليست معينة لأية جهة كانت[1]، ومنه يكون بالفعل التحصيل مشمول بالقانونية، لكن ما هي عناصر هذا التحصيل المشمولة بالقانونية، وهذا ما سنرى إجابته في الفقرات التالية:

02- عناصر التحصيل المشمولة بالقانونية: لقد حدد المشرع الضريبي كل عناصر التحصيل التي يقوم عليها، بدء بآجاله، ثم ضماناته، وكيفياته، وسنرى ذلك بشيء من التفصيل فيما يلي:

أ- آجال التحصيل: تجد آجال التحصيل مبرراتها وسندها الحقيقي في مبدأ الملائمة احد المبادئ الرئيسية للضريبة، فالمشرع لا يضع مواعيد للتحصيل ما لم تتلاءم مع حصيلة الضريبة بشكل مناسب، فآجال التحصيل لضريبة أرباح الشركات تكون عند تحقيق الربح في نهاية السنة المحاسبية ورقم الإعمال في النشاط المهني يكون عند نهاية السنة وهكذا يترتب اجل التحصيل بعد أن تتحقق الواقعة المنشئة للضريبة وهذه مرتبطة تماما بمبدأ الملائمة، لكن في الغالب فإن آجال الاستحقاق تختلف عن تحقق الوقائع والأحداث المنشئة، وهنا يمكننا تمييزها حسب طبيعة الضرائب، فالغالب إن الضرائب المباشرة تحصل عن طريق الجداول التي تعدها الإدارة، وتكسبها الصبغة التنفيذية، وبالتالي تكون تواريخ هذه الأخيرة هي تواريخ التحصيل، أما باقي الضرائب فيختلف تحصيلها وتسوية الضريبة فيها حسب اختلاف أنواع الدفع، ونميز هنا، كل من الدفع الفوري، وهذا يتم حالا ويكون في الغالب في ضرائب الدخل الإجمالي، والرسم القيمة المضافة، والرسم على النشاط المهني، كما أن هناك الدفع بالتقسيط، وهذا إما يكون بقوة القانون، وقد يجيزه القانون بطلب من المكلف، وهناك العديد من الحالات تخضع للدفع المسبق، منها الضريبة على أرباح الشركات التي تسدد على شكل أربع أقساط سنويا من الربح المحتمل على أن يتم تصفيتها في نهاية السنة

[1]- دكتور اكرامي بسيوني عبد الحي خطاب، المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية، مرجع سابق، ص194.

المالية للشركة، كما قررت ذلك المادة (164) من قانون الإجراءات الجبائية، كما أن بعض الحالات قد قرر فيها المشرع الاقتطاع من المصدر، وهي وسيلة جد هامة لما لها من فوائد عملية ومالية في التحصيل.

ب- ضمانات التحصيل: التحصيل ينصب على دين عام، وهذا الدين بالنظر إلى خطورته كما سبق وأن وضحنا استنادا إلى قضاء المحكمة الدستورية في مصر، فإن المشرع في أغلب الدول عززه بالعديد من الضمانات منها التي أسسها القانون مباشرة وبشكل إجباري كما فعل القانون الجزائري في ضمان دين الضريبة بالامتيازات والرهون القانونية، ومنها ما هو اختياري يقدمه المكلف حينما تقدم بطلبات إرجاء الدين الضريبي.

ج- طرق التحصيل (الاختياري، الإجباري، سقوط التحصيل): لقد نص أيضا القانون الضريبي على الطرق المقررة لتحصيل الدين الضريبي، وإن كان من الطبيعي أن يكون التحصيل والدفع الاختياري هو الأساس على اعتبار أن بعض حالات الضريبة تسدد على شكل أقساط مسبقة، لكن هذا لم يمنع المشرع أن يضع نظاما صارما في التحصيل الجبري والمتابعات، وعززه بطرق تنفيذ متنوعة، منها الحجز، والتنفيذ وبيع المنقولات والعقارات الخاصة بالمكلف وهكذا، كما أنه لم يعط للقاضي صلاحية توقيف إجراءات الحجز والبيع عن طريق الطلبات الإستعجالية ما لم يقدم المكلف ضمانات مناسبة لمبلغ الدين محل التحصيل.

وعموما، فأنه رغم طبيعة دين الضريبة من أنه دين عام ويختلف تماما عن الدين المدني، إلا أنه تقرر سقوطه بالتقادم مثله مثل هذا الدين الأخير، كما جاء في المادة (159) من قانون الإجراءات الجبائية.

وخلاصة القول، فان نطاق مبدأ قانونية الضريبة لا يشمل فقط إحداث أو تغير عناصر الضريبة أو إلغائها، بل يشمل كذلك إجراءات ربطها، وتحصيلها، والمشرع الجزائري قد ساير في ذلك باقي التشريعات الضريبية وإن كان بنص المادة (78) من الدستور اكتفى بعبارة: "لا يجوز أن تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون.".

المبحث الثاني: نتائج مبدأ قانونية الضريبة

يترتب على مبدأ قانونية الضريبة، نتائج جد هامة، ترتبط مبدئيا في حصر مصادر القاعدة الضريبية، وطرق تفسيرها، وانتهاء في الحماية القانونية المقررة لهذا المبدأ، لذلك سنرى في هذا المبحث، مصادر القاعدة الضريبية وتفسيرها في المطلب الأول، والحماية القانونية لمبدأ قانونية الضريبة في المطلب الثاني، وذلك فيما يلي:

المطلب الأول: مصادر القاعدة الضريبية وتفسيرها

يستوجب مبدأ قانونية الضريبة أن يكون مصدر القاعدة القانون وحده دون سواه، وان كان يبدو للوهلة الأولى بساطة هذا الحكم، إلا أنه قد يأخذ أبعادا لا تتعلق بالقانون بشكل مباشر، لذلك سنرى في البدء (الفرع الأول) ما هي المصادر القانونية للقاعدة الضريبية، ونحلل ذلك ضمن النظام القانوني للدولة، حتى نراعي من خلالها ما سبق لنا أن ذكرناه من مبادئ أهمها مبدأ التدرج القانوني، ومبدأ إنفراد المشرع بالتشريع الضريبي، ثم نتعرض بعدها إلى أثر ذلك من خلال حدود تفسير النص الضريبي، من خلال تقاربه مع النظرية العامة للتفسير، ومن خلال بعض التطبيقات القضائية، وهذا في الفرع الثاني:

الفرع الأول: مصادر القاعدة الضريبية

ضمن نطاق القانونية تتوسع مصادر القاعدة الضريبية، لذا سنرى هذه المصادر من حيث قوتها القانونية، لا من حيث أتساع رقعة أحكامها على شأن الضريبة، ويكون من الأجدر البدء بما يتعلق بالدستور، ثم ما يليه مرتبة وهكذا، وذلك عبر الفقرات التالية:

أولا- الكتلة الدستورية: لا يختلف قانونا وفقها أن الدستور يعد القانون الأسمى والأساسي في أي دولة على اختلاف شكله، سواء أكان مكتوبا أو غير مكتوب، وأنه لا يقبل أن يكون أي نص قانوني يخالف أحكامه ومبادئه، وبالتالي تعمد الدول على تأسيس إما محاكم دستورية ذات طبيعة قضائية، أو مجالس دستورية ذات طبيعة مزدوجة سياسية وقضائية من أجل ضمان دستورية قوانينها، وفي عمل هذه الهيئات، ظهرت جملة من المصادر التي استخلصتها هذه الهيئات من أجل ضمان مصدرية أحكامها وقراراتها ومن بينها ما ظهر في فرنسا، من مصطلح الكتلة الدستورية[1]، فسنرى في البدء ما المقصود منها، ثم موقعها في القانون الجزائري عموما، وانعكاسها على القانون الضريبي خصوصا، وذلك عبر الفقرات التالية:

01- المقصود بالكتلة الدستورية: لقد ظهر مصطلح الكتلة الدستورية من قبل المجلس الدستوري الفرنسي منذ مدة، واتسع في مفهومه ونطاقه باتساع تدخله في مجال رقابة دستورية القوانين، حيث شمل في الأساس الدستور، المبادئ التي تضمنها إعلان حقوق الإنسان والمواطن لسنة 1789، ثم مبادئ دستور سنة 1946، وديباجته، ثم ما فتئ المجلس الدستوري الفرنسي يتوسع إلى أن ابتدع ما سمي بالمبادئ الأساسية المعترف بها في قوانين الجمهورية، ثم توسع إلى حد ابتكاره جملة من المبادئ سماها بالمبادئ ذات القيمة الدستورية[2]، وبذلك تشكل نطاق ومصدر واسع لمعيارية القوانين سمي بالكتلة الدستورية أي

[1]- Jacques Grosclaude, Philippe Marchessou , Op-cit,p04

[2]- أ.د. الامين شريط، مكانة البرلمان الجزائري في اجتهاد المجلس الدستوري، مرجع سابق، ص 15.

– le bloc de constitutionnalité– التي عرفت بأنها: "مجموعة النصوص القانونية والوثائق والمبادئ التي يستند إليها المجلس الدستوري لقياس مدى دستورية النص التشريعي أو التنظيمي المعروض عليه، وهي تتضمن الدستور وغيره من النصوص التي يعتبرها المجلس ذات قيمة أو أهمية دستورية."[1]، كما تعرف بأنها: "مجموع المبادئ والقواعد ذات القيمة الدستورية المفروض احترامها على السلطتين التشريعية والتنفيذية، وفي مقدمتها الدستور، كونه القاعدة العليا التي تستمد منها القواعد القانونية الأخرى صحتها، وتشمل إلى جانب ما سبق إعلان حقوق الإنسان والمواطن لسنة 1789، وديباجة دستور 1946."[2]، ما يلاحظ من التعريفات السابقة، أن الكتلة الدستورية ترتكز على الدستور، في المقام الأول، لكنها تتجاوزه إلى مبادئ أساسية وراسخة وذات قيمة عالية مهما اختلف مصدرها حتى ولو كانت جملة قوانين الجمهورية، أو الأعراف الدولية، المهم ألا تأخذ بشكلها قاعدة قانونية بل يجب أن تستخلص كمبدأ ذو قيمة راسخة وأصلية وواسعة، قد يكون من روح الأمة وقيمها، وقد يتجاوز ذلك إلى تراث الإنسانية الدولي، لكن يبدو من خلال توسعها أنها غير محددة وليست مرتبطة بقواعد تمكن من استدلالها واستخلاصها مسبقا، بل أنها فقط في يد من لهم حق رقابة دستورية القوانين، وهذا يصعب معرفة اتجاههم المسبق في ذلك، وعلى الرغم من ذلك، فإنه عبرت الكتلة الدستورية بالدستور وما يتبعه من مبادئ على مصدر أعلى وأسمى للقواعد القانونية، بل له في ذات المكانة العليا والمطلقة.

وفي الجزائر، نحى المجلس الدستوري إلى صنع كتلة دستورية خاصة به كما فعل نظيره الفرنسي، حيث كانت له الأسبقية على إعطاء الديباجة في الدستور موقع القواعد الدستورية وهذا قبل أن يقررها المؤسس الدستوري في التعديل الأخير له كذلك[3]، إذ قرر ذلك واعتمد عليها في أحد آراءه في رقابة الدستورية، كما استخلص من روح الدستور كل من مبدأ الفصل بين السلطات، ومبدأ توزيع الاختصاص، الذي تقرر كذلك في التعديل الأخير من الدستور[4]، كما اعتمد في بعض أرائه على أحكام ميثاق الأمم المتحدة لحقوق الإنسان وكذلك الميثاق الإفريقي لحقوق الإنسان والشعوب، وكذلك الأعراف الدولية في عدم دستورية الحصانة الدبلوماسية لنائب البرلمان، فضلا على المبادئ المستخلصة من قوانين الجمهورية في مسألة استثار قانون الجنسية بعناصرها دون أي قانون آخر، ونظن أنه مازال هناك اتساع في كتلة الدستورية خاصة مع توسيع صلاحيات المجلس الدستوري مستقبلا[5].

02- الكتلة الدستورية والقاعدة الضريبية: الأكيد أن الدستور هو أساس الكتلة الدستورية، وله العديد من الأحكام القانونية المتعلقة بالضريبة سواء بشكل مباشر، وبشكل غير مباشر، ولقد سبق لنا في الجزائر أن وضحنا جملة الأحكام التي جاء بها الدستور والمتعلقة مباشرة بالضريبة سواء من قبيل كونها قانونا، وما يتعلق بهذا الأخير من أحكام دستورية، أو ما يتعلق بالضريبة بحد ذاتها ولقد سبق لنا كذلك أن تناولنا ذلك،

[1]- أ.د. الامين شريط، مكانة البرلمان الجزائري في اجتهاد المجلس الدستوري، مرجع سابق، ص 15.
[2]- الدكتور سعيد بوالشعير، المجلس الدستوري في الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2012، ص118.
[3]- جاء في الفقرة الأخيرة من الديباجة في الدستور بعد التعديل: " تشكل هذه الديباجة جزءا لا يتجزأ من هذا الدستور.".
[4]- جاء ذلك، بنص المادة (15) من الدستور بعد التعديل وقد سبق لنا شرح المبادئ التي جاءت ضمنها سابقا.
[5]- ولإلقاء نظرة على أهم إجتهادات المجلس الدستوري منذ نشأته سنة 1989، أنظر في ذلك، بوكرا ادريس، المبادئ العامة للقانون الدستوري والنظم السياسية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2016، ص248 وما يليها.

أما بشكل غير مباشر فلقد ذكرنا جملة من المبادئ المتعلقة بمبدأ قانونية الضريبة، وبالتالي الأحكام الخاصة بها كمصدر لها، لكن في الجزائر لا توجد مبادئ مباشرة تعد مصدرا للضريبة بينما يوجد في كل من مصر كما سبقنا أن رأيناه ما يجعل من رصيد المحكمة الدستورية العليا في مصر مجالا واسعا لخلق كتلة دستورية متعلقة فقط بالضريبة، وكلما يتعلق بها، ورأينا بعضا منها، كما سنتطرق إلى البعض الآخر في مواطن لاحقة من هذه الرسالة، والمجلس الدستوري الفرنسي له كذلك هو باع في صناعة مثل هذه الكتلة الخاصة بالضريبة، ونجد في هذا، أن الكتلة تتعلق بكل من المواد (08)، (13)، (14)، (23) من إعلان حقوق الإنسان والمواطن، وكذلك المواد (34)، (37)، (55)، (61)، (62) من الدستور الفرنسي، ولقد كان للمجلس الدستوري الفرنسي جملة من القرارات في مسألة الدستورية بالنسبة للأحكام الضريبية ظهرت فيها بوضوح جملة المبادئ المتعلقة بالمساواة أمام القانون، المساواة أمام الأعباء العمومية، المساواة أمام الضريبة أو أمام القانون الضريبي، المساواة بين المكلفين بالضريبة، فضلا على إمكانية أن يحتوي القانون الضريبي على بعض التمييز من اجل محاربة التهرب الجبائي مثل حالة فرض المعاملات التي تفوق مبلغ معين باستعمال الصكوك، وهذا ما يؤكد أن مثل هذا المجلس سيكون له أن يوسع في الكتلة الدستورية بعد التعديل الأخير للدستور الفرنسي سنة 2008 وإدخال طلبات أخرى عن طريق القضاء في مسألة الدستورية[1].

وستكون مستقبلا الكتلة الدستورية أهم مصدر للقوانين الضريبية، كما من شأنها أن تدعم مبدأ قانونية الضريبة وتعزز سيادته وسموه من خلال الحماية التي يوفرها له المجلس الدستوري أو المحاكم الدستورية، في ممارستها لمسألة الرقابة الدستورية على القوانين، والتي من شأنها تعدل وتنقح وتصل بهذه القوانين إلى المعيارية.

ثانيا- الاتفاقيات الدولية: تعد الاتفاقيات الدولية مصدرا هاما من مصادر القانون في أية دولة، ويزداد نطاقها اتساعا عددا وموضوعا، بالنظر إلى تداخل الدول واتساع المساحات المشتركة بينها وتنوع موضوعاتها في ذلك، ومنها الموضوعات الضريبية خصوصا، وسبق لنا أين رأينا موقف الدستور الجزائري منها، وكيف يتم تحضيرها حتى التصديق عليها، والآن سنرى قراءة بسيطة في هذه الاتفاقيات من حيث الجهود المبذولة لتشكيل نموذجها ثم محتواها القانوني باعتبارها مصدرا من مصادر القاعدة الضريبية بشكل عام، ثم نميز وضعها في الجزائر، قيمة وكما، وذلك عبر الفقرات التالية:

01- الاتفاقيات الجبائية النموذجية: لقد سبق لنا أن وضحنا بشكل غير مباشر كيف أن للدولة سيادتها في وضع نظامها الضريبي، كما وضحنا أن معايير وضع هذا النظام متعددة منها الإقليمية ومنها الجنسية، منها مصدر الدخل أو الربح وهكذا أو السيادة الاقتصادية على الإقليم، ومنها من يأخذ بجميع هذه الضوابط معا، ومنها من يأخذ بعضها، وبذلك نشأ الازدواج الضريبي ذو الطبيعة الدولية، والتهرب والغش الضريبي خاصة مع سهولة نقل الأموال وسهولة إقامة النشاطات والاستثمارات داخل الدول، لذلك كانت هناك جهودا دولية كبيرة لمعالجة هذا الوضع، وسنبدأ بإعطاء نظرة عن هذه الجهود، ثم محتوى هذه الاتفاقيات النموذجية وذلك فيما يلي:

[1]- Jacques Grosclaude, Philippe Marchessou , Op-cit,p20-28

أ- الجهود الدولية في وضع اتفاقيات جبائية نموذجية: بدأ التنظيم الدولي منذ مدة طويلة البحث على وضع اتفاقيات جامعة ما بين الدول بالنسبة للموضوع الضريبي، لكونه أمام سيادة الدول الضريبية وتمايزها، وأمام زحف رأس المال وعدم توطينه، والبحث وإزباد الاستثمارات الأجنبية، والبحث عن نمو تجاري واقتصادي عالمي، نتجت عدة مشاكل مرتبطة برأس المال، أهمها ما يتعلق بمسألة الازدواج الضريبي، فضلا عن مسألة التهرب والغش الضريبين، وبالتالي كان للتنظيم الدولي في عديد أشكاله أكثر من سبب ومبرر وهدف يدفعه إلى جهوده هذه، والتي نسردها فيما يلي:

أ/1- جهود غرفة التجارة الدولية: لقد بدأت هذه الغرفة منذ إنشائها في سنة 1920 في دراسة مشكلة الازدواج الضريبي الدولي ومحاولة علاجه، ولعل دافعها في ذلك إزالة أي عوائق أمام تدفقات رؤوس الأموال الدولية، وحركة التجارة الدولية، ولقد تمثلت جهودها في وضع لجنة خاصة للبحث ودراسة ووضع حلول للمشكلة، ووضعت هذه اللجنة تقريرها تمت مناقشته من طرف غرفة التجارة في مؤتمرها المنعقد في لندن سنة 1921[1]، فكان من نتائج التقرير أن اقترح حلولا لمعالجة هذه المشكلة، تمثلت في منح دولة الإقامة خصما ضريبيا للمكلف يعادل مبلغ الضريبة عن الدخل المحقق في الدولة التي اقتطعته منه بصفتها دولة مصدر، كما اقترحت لجنة ضريبية دولية بفرعين أحدهما إداري، وثاني قضائي لمعالجة أي نزاعات قد تحدث، ومع ذلك ورغم أن اللجنة المعدة للتقرير أرادت أن تضع حلا يوازن بين ضابط الإقامة وضابط المصدر وجعلت من هذا الأخير قاعدة، أو على الأقل أن تكون هناك اقتسام للضريبة ما بين الدولتين، على أن يكون فرض الضريبة عند دول الإقامة مراعيا لما يشجع بقاء رأس المال في الدول النامية، كما أوصت بالتشجيع على التقارب ما بين الأنظمة الضريبية، في تشريعات الدول، وحثها على إبرام الاتفاقيات الثنائية الجبائية للتقليل ومعالجة مشكلة الازدواج الضريبي، ورغم أن غرفة التجارة الدولية، بذلت وما زالت إلى اليوم تبذل جهودا في هذا السياق، إلا أنها لم تصل إلى اتفاقية نموذجية لمعالجة شاملة للمشكلة.

أ/2- جهود عصبة الأمم: لقد كان لعصبة الأمم أكثر جهودا واتساعا في مشكلة الازدواج الضريبي الدولي، وأعمالها كانت هي الأساس التي تم تكملته فيما بعد لإنتاج اتفاقيات نموذجية لهذه المشكلة، وبدأت عصبة الأمم جهودها منذ سنة 1897 عندما عقد معهد القانون الدولي دورته في كوبنهاجن وقدم تقريرا بالدراسات التي أجريت لبحث الازدواج الضريبي بالنسبة لضريبة الشركات والتي أثارت الكثير من المنازعات خاصة من أجانب المستعمرات البريطانية[2]، ثم تقدم عمل العصبة بإنشاء لجنة الضرائب سنة 1921 حيث كان تشكيلها مراعيا بقدر الإمكان تعدد الأنظمة الضريبية الهامة في العالم، وبدء عملها بدراسة واسعة للتشريعات الضريبية للدول للتعرف على الضوابط والأسس التي يستند إليها في التشريعات الوطنية في معاملة المشروعات الوطنية والأجنبية والفت بذلك مؤلفا بعنوان: "فرض الضرائب على المشروعات الوطنية والأجنبية"[3]، فكانت النتائج الأولية أن أعد تقرير يؤكد على تقسيم الأموال إلى قسمين: أموال عقارية، وأموال منقولة، وسريان الضريبة الأولى استنادا إلى مصدر الدخل، بينما الضريبة الثانية استنادا إلى معيار الموطن،

[1]- بوقروة إيمان، مرجع سابق، ص47، وأنظر أيضا في ذلك، الدكتور رضا خلاصي، مرجع سابق، ص622 وما يليها.
[2]- الأستاذ الدكتور عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، مرجع سابق، ص106.
[3] - بوقروة ايمان، مرجع سابق، ص48.

كما كان هناك تقرير للخبراء الفنيين ظهر فيه تقسيم الدخل إلى فئتين وحدد اختصاص الضريبة لكن منهما فأعطي الاختصاص لدولة تحقيق الدخل أي دولة المصدر بالنسبة للضرائب النوعية كما أعطي لدولة الموطن أو دولة الإقامة عادية كما سماها التقرير بالنسبة للأشخاص الطبيعية، أو تكون للأشخاص المعنوية هي دولة المركز الرئيس للإدارة، ولها في الحالتين اختصاص الضرائب العامة للدخل[1]، ولقد توصلت جهود لجان عصبة الأمم إلى نموذجين للاتفاقيات الجبائية، نموذج سمي بأنموذج عام 1933، الذي ركز على فكرة تقسيم الأرباح التي تحققها المنشأة المستقرة وكيفيات توزيعها بينها وبين فروعها، كما كان أنموذج آخر في سنة 1935، كما كانت هناك العديد من المشاريع المنجزة في هذا الشأن، منها مشروع للتعاون الإداري حول كيفية ربط الضريبة، ومشروع آخر يختص بمعالجة مشكلة الازدواج الضريبي في الدخل والتركات، ومشروع ثالث، يتعلق بالتعاون الإداري لتحصيل الضرائب، ورغم أن هذه الهيئة توصلت سنة 1943 في مؤتمرها المنعقد بالمكسيك إلى إعداد اتفاقية ثنائية نموذجية لمنع الازدواج الضريبي على الدخل، وبروتوكول لها، وكانت بنود هذه الاتفاقية تخدم بشكل واضح مصالح الدول النامية، إلا انه تم إعادة صياغتها من طرف الدول المتقدمة سنة 1946 في مؤتمر لندن، ولم تلق في الأخير إجماعا، عليها، لتكمل كل من هيئة الأمم المتحدة، ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية هذه الجهود.

أ/3- جهود هيئة الأمم المتحدة: كان لإنشاء لجنة المالية العامة من طرف المجلس الاقتصادي والاجتماعي سنة 1964 نقطة انطلاق لبحوث دراسات مشاكل الضرائب، حيث قامت هذه اللجنة باستقصاء التشريعات الضريبية التي يخضع لها الأجانب ورؤوس الأموال الأجنبية والمعاملات الخارجية التي تخرج عن نطاق الاختصاص الإقليمي للدول، تم الاستناد إضافة إلى ذلك لنموذجي المكسيك ولندن، لكن هذه الجهود فشلت في البداية، مما جعل المجلس الاقتصادي ينشئ فريقا من الخبراء من الدول المتقدمة والنامية سنة 1968، توجه عمله في اجتماعه الثامن بجنيف سنة 1979 بوضع مشروع اتفاقية جبائية نموذجية لمعالجة الازدواج الضريبي بين الدول المتقدمة والدول النامية بنصها النهائي وشرحها وتم نشرها سنة 1980، كما ألحقت بدليل للتفاوض بشأن المعاهدات الضريبية بين الدول المتقدمة والدول النامية، وكانت المراجعة والتحيين الأخير لهذه الاتفاقية سنة 1997، بإدخال التعديلات الحديثة ضمن بنودها، وبذلك أصبحت هذه الاتفاقية النموذجية مصدرا أساسيا لعمل الاتفاقيات ولوضع قواعد قانونية دولية مصدرا للقاعدة الضريبية الوطنية[2].

أ/4- جهود منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية: هذه المنظمة كانت تسمى بمنظمة التعاون الأوروبي وكان لها مجالا كبيرا لبحث مشكلة الازدواج الضريبي التي تعيق التجارة الدولية وتؤثر سلبيا على توسع الاستثمارات الأجنبية، فبدأت هذه المنظمة جهودها في المشكلة بإنشاء اللجنة الضريبية التي أعدت مشروع اتفاقية بالنسبة للدخل والثروة الذي نشرته رفقة تقارير حوله سنة 1963، ثم وسعت عملها ليشمل مشروع اتفاقية نموذجية بشان الازدواج الضريبي على العقارات والتركات سنة 1966، لتقوم من حين لأخر بتعديل هذه الاتفاقية، إلى أن وصلت إلى نموذجها الحالي، لتصبح اتفاقية المنظمة مناسب كبير لاتفاقية الأمم المتحدة، رغم أنه لا توجد اختلافات كبيرة بينهما سوى أن الأولى تستند إلى ضابط دولة الإقامة في

[1]- الأستاذ الدكتور عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، مرجع سابق، ص107.
[2]- المرجع السابق، ص109.

اختصاص الضريبة والتي تخدم الدول المتقدمة أكثر لامتلاك رؤوس الأموال وبالتالي نجد هذه الأخيرة تعتمدها تماما في اتفاقياتها الثنائية، بينما الاتفاقية الثانية تستند إلى ضابط اختصاص الدولة مصدر الدخل، والذي عادة ما تكون الدول النامية التي تستقبل رؤوس الأموال[1].

ومجمل ما سبق، فإن جهود التنظيمات الدولية، قد استقرت تماما عند كل من الاتفاقية الجبائية النموذجية للأمم المتحدة، والاتفاقية الجبائية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، وكل الاتفاقيات الجبائية في العالم تستند إلى احدهما أو كليهما معا في أن واحد، وسنستخلص أهم محتوى الاتفاقيات الجبائية باعتبارها مصدرا لقاعدة الضريبة منهما، وسنرى ذلك، ما يلي:

ب- عرض محتوى الاتفاقية الجبائية الدولية: تتميز الاتفاقية الجبائية بمجموعة من المحاور التي لا يجب تغييب أيا منها وهذه المحاور تعالج مشكلة الازدواج الضريبي والتبادل المعلومات لحصر التهرب والغش الضريبي، كما يكون فيها بنود تخص مسألة التعاون على التحصيل، وتفصيل فإن محاور الاتفاقية تضم كل من:

ب/1- نطاق تطبيق الاتفاقية: وهو بنود يتحدد من خلالها الأشخاص الطبيعية والمعنوية، التي تخضع الاتفاقية كما يتحدد من خلالها ضابط الوصف، وهو في الأغلب يكون الإقامة، كما اعتمدته كل من الاتفاقيتين النموذجيتين، ويمكن أن يدعم بضابط الجنسية لتحديد الإقامة خاصة عند إبطال مفعول كل المعايير التي عادة توضع لاستقامة وصف الإقامة حسب أغراض الاتفاقية، على أن الإقامة بالنسبة للشخص الطبيعي تتحدد بالمسكن الدائم، بينما بالنسبة للشخص المعنوي الضريبي تحدد بالمركز الرئيس للإدارة، أو مكان التأسيس أو غيرها، مع أنه تلجأ بعض الدول إلى ذكر مبدأ عدم التمييز الذي للأشخاص الذين لا تتوفر فيهم جنسية أي دولة من الدولتين المتعاقدتين، فتشمل هذه الأشخاص ببنود الاتفاقية[2].

ب/2- الضرائب التي تشملها الاتفاقية: عادة ما تشمل الاتفاقية نوعين من الضرائب، وهما ضرائب الدخل، هي التي تتوزع إلى ضريبة واحدة تسمى ضريبة الدخل الإجمالي، وهي ضريبة عامة تشمل كل أصناف المداخيل، وضريبة نوعية حسب كل صنف من أصناف المداخيل السابقة، كما أن النوع الثاني، يتمثل في ضريبة على رأس المال، وهي ضريبة ثروة وتدفع من الدخل الناتج عن رأس المال، تتجسد إما في بعض الضرائب الاستثنائية، وضرائب على فائض القيمة لمكونات الثروة، أو ضرائب على التركات[3].

ب/3- الأحكام الأخرى للاتفاقية: وهي تشمل من جهة مختلف التعريفات اللازمة مثل تعريف الإقليم، وتعريف الضرائب، وتعريف الإقامة، المصدر، المنشأة المستقرة وغيرها من الضوابط، كما تعين مكان التنفيذ، وزمانه، وكيفياته، وأهم من ذلك معايير وكيفيات توزيع الاختصاص الضريبي، حيث يتعمد هذا الأخير في الأساس عن الإقامة ومصدر الدخل، فتكون بالنسبة للمداخيل العقارية للدولة التي يقع فيها العقار[4]، أما أرباح المؤسسات وكذلك بالنسبة للإتاوات فإذا كانت هناك منشأة مستقرة فيكون الاختصاص في اقتطاع الضريبة

[1] - بوقروة إيمان، مرجع سابق، ص51.
[2]- المرجع السابق، نفس الصفحة.
[3]- المرجع السابق، ص54.
[4]- الدكتور برحماني محفوظ، مرجع سابق، ص93.

على الأرباح من حق الدولة التي تتواجد فيها هذه المنشأة، وفي حالة عدم وجود منشاة مستقرة (هي عادة ما تعرف بموجب الاتفاقية) فيكون الاختصاص للدولة مصدر الربح، أما بالنسبة لمداخيل الملاحة البحرية والجوية فيكون اختصاص فرض الضريبة عليها فيكون للدولة التي يتواجد فيها مقر الإدارة الفعلية للسفن والطائرات، أما أرباح الأسهم والفوائد فيكون الاختصاص لبلد المقيم، وهكذا، فإن الاتفاقيات كلها تستند إلى هذا التوزيع في الاختصاص، كما تترك باقي المداخيل إلى الاتفاق ما بين الدولتين حول مسألة فرض الاختصاص، وهذا الاتفاق استند إلى تفعيل إحدى الطريقتين المعتمدتين لتوزيع الاختصاص بين الدول المتعاقدة في المداخيل غير المفصول فيها، لذا سنبدأ بحديد بالضبط ما هي هذه المداخيل، وذلك فيما يلي:

الدخل محل الازدواج الضريبي: حتى نفهم ما معنى طرق توزيع الاختصاص، علينا أن نوضح أولا ما هو الدخل محلها، فالأصل أننا نتكلم على توزيع دخل لمكلف واحد خاضع في آن واحد لقانوني دولتين، ولنوضح ذلك بمثال افتراضي[1]، فدولة الإقامة يحق لها أن تفرض ضريبة على المقيم فيها تسمى الضريبة على الدخل الإجمالي والذي كما رأينا هذه ضريبة شاملة وإجمالية ويدخل في تشكيلها عدة أصناف أو ضرائب نوعية متعددة، منها ما هو مصدره داخل الدولة، وهذا لا يطوله الازدواج الضريبي الدولي ولنفرضه بمبلغ 30.000ون، ومنها ما يطوله هذا الازدواج وهو يتعلق بالمداخيل التي تنشأ في دولة أخرى ولنفرض أنها تقدر بمبلغ 10.000ون، ويحق بالطبع وفق معيار نشأة الدخل والتبعية الاقتصادية لهذه الدولة الأخيرة أن تفرض هي الأخرى ضريبة على هذا الدخل بالذات، أي الدخل المتكون بإقليمها، وبالتالي ينشأ حول هذا الدخل الأخير حقين ضريبين، حق لدولة الإقامة طبقا لضريبة الدخل الإجمالي على المقيم فيها، ودولة المصدر لكونه نشأ فيها هذا الدخل، وهو الذي نستند إليه في طرق توزيع الاختصاص في الضريبة بين البلدين بموجب الاتفاقيات الجبائية، ولكن لو نفترض عدم وجود أي اتفاقية، وبإكمال معطيات المثال السابق، بأن نضع ضريبة الدخل في دولة المصدر تقدر بـ:30 بمائة، بينما ومن خلال جدول حساب ضريبة الدخل الإجمالي حسب شرائحه تصاعديا نجد المطيات التالية:

من 0–10.000 معدل الضريبة 0بالمائة، من أكثر من 10.000–20.000 معدل الضريبة هو 5 بالمائة، من لأكثر من 20.000 –30.000 المعدل المفترض هو10 بالمائة، أكثر من 30.000ون معدل الضريبة هو 20 بالمائة، فسيتحمل المكلف من دولة الإقامة الضريبة على كامل المبلغ أي 40.000ون، وهي 500+1000+2000=3500ون بينما يتحمل من دولة المصدر ضريبة على 10000ون وتحدد بمبلغ 3000ون، والمكلف يتحمل مجموعهما من مداخيله أي 6500 ون التي تمثل كعبء من مداخيله يقدر بنسبة 16,25بالمائة، بينما بإعمال طرق تفادي الازدواج نجد ما يلي:

طريقة الإعفاء: تعد هذه الطريقة أسهل الطرق لتفادي الازدواج الضريبي، وهي تتوزع إلى نوعين من الإعفاء، الإعفاء الكامل والإعفاء التصاعدي، ونفصل فيهما بشيء من الشرح على النحو التالي:

الإعفاء الكامل: يكون إما من طرف دولة المصدر أي دولة تحقق الدخل، وهنا تترك لدولة الإقامة الحصول على كامل ضريبة الدخل الإجمالي، وحتى نوضح الأمر نستعمل معطيات المثال السابق ونجد في الحالة

[1]- هذا مثال مفترض، سنقوم بناء عليه بالتعرف وبطريقة عملية عن طرق تفادي الازدواج على الدخل المشترك أي الوعاء المشترك بين الدولتين، ونحاول تحليله باختصار.

الأولى: إعفاء دولة المصدر إذن تستأثر بكامل المداخيل دولة الإقامة وتحقق مبلغ الضريبة يساوي 500+1000+2000=3500ون، وبدولة المصدر تكون الضريبة صفر، وبالتالي فالمكلف يتحمل ما مجموعه 3500ون، وهي تمثل معدل عبء من مجمل مداخيله يقدر بـ: 8,75بالمائة، وفي الحالة الثانية، أي حالة إعفاء دولة الإقامة نجد، 500+1000= 1500ون، أي أنها لا تفرض الضريبة على الدخل المحقق داخل دولة المصدر، في حين تقدر الضريبة التي تفرضها هذه الأخيرة على هذا الدخل بـ: 3000ون بتطبيق معدل 30 بالمائة، وبالتالي سيخضع المكلف لمجموع ضريبة من الدولتين هو 1500+3000=4500ون، وما يلاحظ أنه بتطبيق الإعفاء الكامل في الحالتين قد نقص عبء المكلف بالضريبة على حالة عدم وجود اتفاقية (لاحظ الفرق بين 6500 وكل من 3500، 4500 على التوالي)[1].

طريقة الإعفاء التصاعدي: هذه الطريقة ترتكز تتعلق أولا بتصرف دولة الإقامة بالنسبة لحساب الإعفاء، فهذه الأخيرة لا تحسبه بشكل عددي حسبما تقرر في دولة المصدر بل تحسبه حسب نسبة تحقق ضرائبها على كامل المداخيل، ولنوضح دائما اعتمادا على معطيات المثال السابق، هنا تحسب نظريا دولة الإقامة الضريبة على كامل المداخيل أي على 40000 والتي تقدر بـ: 3500 وتستخرج على أساسها المعدل الضريبي المتوسط أي 40000/3500 والذي يساري 8,75 بالمائة، وبناء على هذا المعدل تحسب الضريبة المستحقة على المداخيل دون الدخل المحقق في الدولة المصدر أي 0,0875×30000=2625ون، وفي المجمل سيتحمل المكلف مجموع الضريبتين 2625+3000=5625ون[2].

طريقة الخصم: وهي تستند إلى فكرة خصم الضريبة التي تحملها المكلف في الدولة المصدر من الضريبة التي سيتحملها في دولة الإقامة، والاختلاف بينها وبين الإعفاء، أن الإعفاء يتعلق بالمداخيل أي المادة الخاضعة للضريبة، بينما الخصم يتعلق بالضريبة في حد ذاتها، لكن يتخذ كذلك حسب الاتفاقية ثلاث طرق، وهي:

– الخصم المباشر الكامل: فدولة الإقامة حينما تحسب ضريبتها المستحقة تخصم منها ضريبة دولة المصدر والباقي هو المستحق لها، وبالرجوع إلى مثالنا نجد الخصم يتحقق بالفرق ما بين الضريبتين أي 3500–3000=500ون تكون لدولة الإقامة، بينما يتحمل المكلف المجموع الكلي أي 3500ون.

– الخصم الجزئي: وهذا لا يتعمد بالحسم المباشر للضريبة بحسب ما هي مقدرة في دولة المصدر بل يجب إعادة تقديرها بحسب نظام دولة الإقامة، وذلك بناء على القاعدة التالية:

الخصم = (الضريبة في دولة الإقامة × الدخل المحقق في دولة المصدر)/مجموع المداخيل المحقق في الدولتين، وبحسابه عددا حسب معطيات المثال أعلاه، نجد الخصم هو (3500×10000)/40000= 875ون، وبالتالي تكون الضريبة في دولة الإقامة هي 3500–875= 2625ون، بينما يكون مجموع الضريبة التي يتحملها المكلف على مداخيله هو 2625+ 3000= 5625ون[3].

[1] المثال مصاغ بالتصرف، أنظر في ذلك، بوقروة ايمان، مرجع سابق، ص 84

[2] المثال مصاغ بالتصرف، أنظر في ذلك، المرجع السابق، ص 85.

[3] المثال مصاغ بالتصرف، أنظر في ذلك، المرجع السابق، ص 87.

– حالة القرض الضريبي: وهذه الحالة تحقق إما بأن تمنح دولة المصدر إعفاءا تشجيعا للمكلف بشرط أن يحسب لدى دولة الإقامة على أنه قرض ضريبي إفتراضي، وهذا يتم بأن تضيف دولة الاقامة مبلغ الضريبة في دولة المصدر على أساس انه دخل إضافي وتحسب على أساسه الضريبة الكلية المستحقة، ثم تستخرج معدلها من مجموع المداخيل بما فيها القرض الضريبي الإفتراضي، ثم تحسب الضريبة من الدخل المحقق في دولة المصدر بنـاء على هذا المعدل، وهو الخصم الذي ستحسمه، ويتحقق في المثال السابق بالعملية التالية:

مجموع المداخيل هو 40000+ 3000 (تمثل قرض ضريبي وهمي وتعتبر كدخل إضافي هنا) وبالتالـي مجمـوع المداخيـل هـو 43000ون، والضريبـة المستحقـة عليهـا حسب جدول الضرائـب في دولـة الإقامـة هـو: 0+500+1000+2600=4100 ون، ومعدلهـا المتـوسط إذن: 9,535=43000/4100 بالمائة، وبحساب مبلغ الضريبة بناء على هذا المعدل من الدخل المحقـق بالدولـة المصدر نجـد 953,5 ون وهي القيمـة التي لا يمكـن لدولـة الإقامة تجاوزها كسقـف للخصم بنـاء على القـرض الوهمـي، ومبلـغ الضريبـة المقـرر علـى المكـلف هو 4100–935,5=3146,5ون، كما تطبق بالتقريب نفس الطريقة مع قرار دولة المصدر أن تطبق تخفيضا من الضريبة على الدخل المحقق بها على المكلف، لكن يختلف بالطبع المداخيل والنسب[1].

وعموما، واضح أن الازدواج الضريبي بدون اتفاق سيكون عبؤه كبيرا على المكلف، بينما بوجود طرق لتفادي الازدواج الضريبي ما بين الدولتين وهي طرق مقررة في الاتفاقيتين النموذجيتين، سوف يزيل بشكل كبير هذا العبء حسب الطريقة المطبقة وحسب اختلاف النسب التي توجد في الدولتين، على أن الازدواج الضريبي يمكن تفاديه بالاتفاقيات الثنائية لكن، يصعب معالجته في حالة تعدد الدول خاصة تلك التي أكثر من ثلاث دول، وتبقى لحد الآن مثل الاتفاقيات الثنائية فعالة وتبدو أنها تتعلق بتوزيع الاختصاص وهي قواعد شكلية أكثر منها موضوعية ومجالها القانون العام الدولي، لكن الحاصل أنها تنشأ أيضا قواعد قانونية موضوعية تتعلق بتقسيم الحواصل المشتركة للدخل والثروة، والتركات، فضلا على أنها تتضمن بعض البنود المتعلقة بتبادل المعلومات حول المسائل الجبائية، وكذلك بنود تتعلق بكيفيات التحصيل، لنرى ما هو الحال بالنسبة للجزائر في هذه الاتفاقيات، فيما يلي:

03– الاتفاقيات المتعلقة بالضريبة في التشريع الجزائري: لقد تطرق الدستور الجزائري كما سبق أن رأينا إلى أحكام عديدة تتعلق بالاتفاقيات والمعاهدات الدولية وقرر بموجبها أنواع هذه الاتفاقيات وسلطة إبرامها والتصديق عليها، والشروط اللازمة لذلك، غير انه لم يحدد بدأ العلم بها، ورأينا انه قياسا بالقوانين وما قرره المجلـس الدستوري أن تسري الاتفاقيـة في مواجهـة الكـل وتدخل ضمـن نطاق القانـون الوطنـي من لحظـة نشرها في الجريدة الرسميـة، وعليه سنرى في البدء ما هي أهم الاتفاقيات التـي أبرمتها الجزائر في الجانب الضريبي ثم نتطرق إلى قيمتها في التشريع الجزائري وذلك على النحو التالي:

[1]- المثال مصاغ بالتصرف، أنظر في ذلك، بوقروة ايمان، مرجع سابق، ص 89.

أ- **الاتفاقيات الجبائية المبرمة من طرف الجزائر:** لقد أبرمت الجزائر العديد من الاتفاقيات الجبائية المتعلقة بالازدواج الضريبي، منها الاتفاقية الجبائية مع جنوب إفريقيا المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 2000-95 المؤرخ في04-05-2000[1]، ومنها الاتفاقية الجبائية المبرمة مع كندا المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 2000-364 المؤرخ في 16-11-2000[2]، والاتفاقية المبرمة مع ايطاليا المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 1991-231 المؤرخ في 20-07-1991[3]، وكذلك الاتفاقية المبرمة مع مصر والمصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي 2003-143 المؤرخ في 25-03-2003[4]، ومن بين أهم الاتفاقيات على الإطلاق تلك المبرمة مع فرنسا بالنظر إلى عدة اعتبارات، ومن عدة جوانب، فالجوانب الاقتصادية تكمن في أن فرنسا تعتبر من أهم الشركاء الاقتصاديين للجزائر(تجارة، استثمار..)، أما الجوانب الاجتماعية فهي تعود إلى مسألة الجالية الكبيرة المشتركة ما بين البلدين، وهكذا نجد كذلك جوانب جغرافية وحتى تاريخية، وسياسية، وهذه الاتفاقية هي الاتفاقية المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 2002-121 المؤرخ في 07-04-2002[5]، والتي جاءت على أنقاض الاتفاقيات السابقة التي مع هذا البلد، حيث كانت أول اتفاقية مبرمة بينهما بتاريخ 12 أكتوبر 1968، ثم تم استبدالها باتفاقية أخرى في شهر مايو سنة 1982، والتي تم تعديلها بالتعديل المصادق عليه بموجب المرسوم الرئاسي رقم 22 أكتوبر سنة 1983، حيث تم إنجاز الاتفاقية السارية المفعول على أساس بنود الاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية في أغلبها وكذلك بعض بنود اتفاقية هيئة الأمم المتحدة، وبالطبع شملت أكثر الضرائب ما بين البلدين، كما شملت بنود لتبادل المعلومات الضريبية ما بين البلدين، لمنع محاولات التهريب والغش الضريبي، والمساعدة في عمليات التحصيل.

وعموما، نجد أن الجزائر، قد أبرمت العديد من هذا النوع من الإتفاقيات منها ما تمت المصادقة عليه، وهو حيز التنفيذ، ومنها التي تم المصادقة عليها لكنها لم تدخل حيز التنفيذ، ومنها ما لم يتم المصادق عليه[6].

ولأغراض تنفيذ الاتفاقيات الجبائية المتعلقة بموضوع الإزدواج الضريبي، نجد أن المشرع الجزائري، قد نص في المادة (79) من قانون المالية لسنة 2015[7]، التي نصت على أنه: "يتعين على البنوك والمؤسسات المالية وشركات الاستثمار والصناديق المشتركة للتوظيف وشركات التأمين وكل شركة أو هيئة مالية أن تقدم للمديرية العامة للضرائب حسب الأشكال والآجال المطلوبة، المعلومات التي تخص الخاضعين للضريبة المنتمين للدول التي أبرمت مع الجزائر اتفاق تبادل المعلومات لأغراض جبائية. تحدد كيفيات تطبيق هذه

[1]- الصادرة بالجريدة الرسمية عدد26-2000.
[2]- الصادرة بالجريدة الرسمية عدد68-2000.
[3]- الصادرة بالجريدة الرسمية عدد35-1991.
[4]- الصادرة بالجريدة الرسمية عدد23-2003.
[5]- الصادرة بالجريدة الرسمية عدد24-2002.
[6]- حيث نجد حتى تاريخ 31 ديسمبر 2008، هناك 17 اتفاقية سارية المفعول، ومنها 10 اتفاقيات مصادق عليها ولم تدخل حيز التنفيذ حتى التاريخ السابق ذكره، ومنها 10 اتفاقيات لم يتم المصادقة عليها رغم توقيعها، انظر هذه الإحصائيات، بوقروة ايمان، مرجع سابق، ص 124، 118، 119.
[7]- قانون رقم14-10 مؤرخ في في 30 ديسمبر سنة 2014 يتضمن قانون المالية لسنة 2015، ج ر عدد 78.

المادة عن طريق التنظيم."، وبالفعل فقد جاء المرسوم التنفيذي رقم 2017-107 المؤرخ في 7 مارس سنة 2017 يحدد كيفيات إرسال إلى الإدارة الجبائية، المعلومات التي تخص الخاضعين للضريبة المنتمين للدول التي أبرمت مع الجزائر اتفاق تبادل المعلومات لأغراض جبائية[1]، هذا المرسوم الذي خول الإدارة الجبائية وحدها كيفيات إرسال هذه المعلومات، بعدما أن تتحصل عليها من طرف الهيئات المالية، كما خولها حق استقبال طلباتها من طرف الدول المتعاقدة.

ورغم ذلك، علينا أن نميز بين موضوع الاتفاقيات، فقد أشرنا فقط إلى نوع واحد منها وهو المتعلق بإزالة الازدواج الضريبي ومحاربة التهرب والغش الضريبي، لكن هذا النوع رغم انتشاره وتدويل اتفاقياته التي أصبحت جزء لا يتجزأ من المعاهدات الدولية الإطار، إلا أنه لا ننسى أن هناك اتفاقيات رغم أن موضوعها خاص إلا أنها تتضمن جملة من الضرائب، وهي اتفاقيات الشراكة والتعاون على ترقية الاستثمار وحمايته المتبادلة وتشجيعه[2]، فهذا النوع من الضرائب يتعلق بالنظام الداخلي للبلد والمعاملة بالمثل حيث يتضمن هذا النظام بنود وقواعد مباشرة لجلب الاستثمارات كما يمكن أن ينتج ذلك عن طبيعة وبنود الاتفاقية نفسها وهنا لا نقول أن هناك ازدواج ضريبي طالما أن الضرائب تعني إقليم الاستثمار في حد ذاته ولا تتعداه، ورغم ذلك، تبقى هذه الاتفاقيات مصدرا هاما من مصادر القاعدة الضريبية، وفي هذا السياق، فقد كان كذلك للجزائر عديد الاتفاقيات الدولية المبرمة لهذا الغرض، نذكر منها، الاتفاقية المبرمة مع فرنسا التي مدتها 10 سنوات وموضوعها التشجيع والحماية المتبادلة للاستثمارات المصادق عليها بتاريخ 02-01-1994[3]، الاتفاقية المبرمة مع ألمانيا التي مدتها 10 سنوات، وموضوعها تشجيع والحماية المتبادلة للاستثمارات المصادق عليها بتاريخ 07-10-2000[4]، وغيرها من الاتفاقيات التي لا يسعنا أن نقوم بعرضها.

ومجمل القول، فإن حجم هذه الاتفاقيات يتحكم فيه على الخصوص حركة رؤوس الأموال من وإلى إقليم الدولة، كما تتحكم فيها السيادة الضريبية للدولة على إقليمها والتي تتجسد في قوانينها الداخلية، هذه الأخيرة التي نجد لها مكانة كبيرة في الاتفاقيات على اعتبار أنه لا يمكن للاتفاقية أن تحدد كيفيات فرض وربط وتصفية الضريبة وتحصيلها ما لم يعد في ذلك إلى أحكام هذه القوانين الداخلية، فضلا على أن هذه الأخيرة هي التي يعود إليها في حالة إثارة نزاعات حول تفسير المصطلحات، الواردة في الاتفاقية والتي لم تعرفها فعادة ما تتضمن هذه الاتفاقيات إحالة إلى هذه القوانين الداخلية، كما قد تتضمن بسط حكمها على قوانين قد تنشأ حين إبرامها والمصادقة عليها أي تنشأ مستقبلا فتفتح لها باب الاتفاقية وهذا لفائدة الدولتين المتعاقدتين، بشرط الإعلام.

ب- قيمة الاتفاقية في التشريع الداخلي: الأكيد أن الاتفاقية تنشأ ما بين دولتين أو أكثر، وبالتالي فهي تنشأ في محيط قانوني غير الذي تنشأ فيه القوانين الداخلية، وبطرق مختلفة، لذلك نجد معظم الدساتير، لا تبقى عند تنظيم كيفيات إبرام والمصادقة على الاتفاقيات إنما تتعدى ذلك، إلى تحديد القيمة القانونية لهذه

[1]- صادر بالجريدة الرسمية عدد 17-2017.
[2]- الدكتور رضا خلاصي،مرجع سابق، ص267.
[3]- الصادرة بالجريدة الرسمية عدد01-1994.
[4]- الصادرة بالجريدة الرسمية عدد58-2000.

الاتفاقيات، وتحديد موقعها ضمن النظام القانوني للدولة، وهنا نميز أن مكانة الاتفاقيات الدولية عموما على مستوى القانون قد اتخذت مبدأي مقارنة بالقانون الداخلي، اعتبار مبدأ وحدة القانون أي وحدة القانون الدولي والقانون الداخلي، أم مبدأ ثنائية القانون، ففي الحالة الأولى ننتقل إلى أي منهما أسمى هل القانون العام الدولي أسمى أم القانون الداخلي أسمى، وإن كان الواقع الحالي يرجح أو يهمن لصالح سمو القانون العام الدولي عن القانون الداخلي، وهذا بعد هيمنة الأخير عن الأول في فترات سابقة، وجعل أنصار الفقه المدافع عنه يؤكدون سببه وعلته في تواجد القانون الدولي، بينما في الحالة الثانية: نرى أنه لم يبق لها وجود لعدة أسباب أهمها قطبية القوة واتجاهها نحو عولمة حتى القوانين، وفي مقام أخر، فننطلق لنميز مكانة الاتفاقية في القانون الداخلي، هل هي قانون عادي، وبالتالي يصبح مفعولها وأثرها بأثر سريان القانون، وأثر ووسائل إلغائه، أم هي أسمى من القانون، لكنها أقل من الدستور، أم هي أسمى من هذا الأخير، والحقيقة أن دساتير الدول قد اختلفت في ذلك، وبالعودة إلى دساتير الجزائر، فنجد أنه قبل دستور 76 لم يتم التنصيص على هذا الوضع، بينما دستور 76 في مادته (159) قرر أن الاتفاقية مثل القانون، أي أنها قانون وبالتالي فيسري عليها كما قلنا منطق مقاربة ومكانة القوانين، وسريانها وترجيحها، بل وحتى إلغائها بقانون لاحق عليها، لكن، دستور 89، ومن بعده دستور 96 الساري المفعول، قرر كما اشرنا غليه سابقا، أن الاتفاقية والمعاهدة الدولية تسمو على القانون، وبالتالي فهي تأتي في مرتبة ثانية بعد الدستور، وهي نفس القيمة التي أولها دستور فرنسا الحالي للمعاهدة الدولية وكذلك دستور مصر، وبذلك تكون الاتفاقيات والمعاهدات الدولية بما فيها الجبائية سواء تلك المتعلقة بتفادي الازدواج الضريبي ومكافحة التهرب والغش الضريبي، آو حتى الاتفاقيات التي تتضمن أحكاما ضريبية كلها تأتي في المرتبة الثانية بعد الدستور، وسنرى لاحقا كيف يتم تفسيرها وكذا مراقبة شرعيتها، ومشروعيتها.

ثالثا- القانـــون: سبق لنا أن تطرقنا إلى كل من أشكال القانون الضريبي حينما تطرقنا إلى كيفية صناعة هذه الأشكال، وصياغتها، ومنها بالطبع النص بقانون ضريبي، وحددنا في ذلك ما هي القوانين الضريبية الأساسية وكيفيات تعديلها وتدعيمها، كما سبق لنا أن تكلمنا على طبيعة القانون القانونية وذاتيتها، وبالتالي لا نعيد ذكر ما سبق لنا ذكرها، وسنحاول هنا أن نرى كيف يتقاطع القانون الضريبي مع عدة قوانين ليجعل منها مصادر كذلك لقواعده، وذلك من خلال بالطبع طبيعته الخاصة، وهذا على النحو التالي:

لاشك أن الطبيعة المتميزة للقانون الضريبي تجعلنا نتساءل هل أن باقي القوانين تعتبر مصادر للقاعدة الضريبية؟ الأكيد أن الإجابة لا يمكن سردها بشكل متسرع بل يجب علينا في البدء أن نحدد هل هناك معالم لهذه القوانين داخل التشريع الضريبي، ثم هل هذه المعالم مخصص لها مساحة متميزة داخل هذا التشريع أم لا، لنقوم باستخلاص ما يمكن استخلاصه كإجابة، ولنبدأ بذكر أهم معالم وأثر القوانين الأخرى على القانون الضريبي، وما هي المعالم التي تميزه؟.

01- معالم القوانين الأخرى بقواعد القانون الضريبي[1]: القانون الضريبي صدر من اجل غاية واحدة أساسية وهي تحصيل الضريبة واستيفائها، لكن هذه الضريبة تتركب على مادة أو وعاء خاضع لها، وعندما

[1] - من كثرة التشابه ما بين ما يستند إليه القانون الضريبي وباقي القوانين الأخرى، العامة منها والخاصة، وما ذهب إليه كثير من الفقه بالقول بأنه مجرد من أي قوة قانونية فهو إما في القانون العام، يستند إلى القانون الإداري أو المالي أو حتى القانون=

نتتبع الوعاء نجده من الوهلة الأولى عبارة إما على أحداث، أو وقائع، أو تصرفات، أو أوضاع معينة، نلاحظ ذلك بدء في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، نجد الوعاء يتمثل في مختلف أصناف الدخل، والتي هي كل من الأرباح الصناعية والتجارية، رؤوس الأموال المنقولة، المرتبات والأجور، والمكافآت والتعويضات وغيرها، وما يلاحظ عنها، أنها أعمال قانونية، فالصناعة والتجارة، لها قواعد معينة يتم ضبطها بها، وقبل ذلك نجد أساسي الدخل، وهما الضريبة على الأشخاص الطبيعية، والضريبة على شركات الأموال، يحتاجا إلى ضبط قانوني، وعندما نناقش ذلك من وجهة نظر ما هو الشخص الطبيعي وما هو الشخص المعنوي، نجد أن القانون المدني حدد هذه الأشخاص والفروق والآثار القانونية عن كليهما، وبالتالي لا يمكن أن نفهم هذه الأشخاص دونما قرره القانون المدني بصفة عامة، لكن، هل الشخص القانوني بهذا الوصف المميز والتكييف القانوني منقول كما هو في القانون الضريبي، الجواب أكيد بأنه نعم ولكن بتحفظ كبير، إذ نجد القانون الضريبي استند عليهما في فرض الضريبة كما استند عليهما في تفرقة بين ضريبة الدخول الإجمالية وأصنافها النوعية، وضريبة أرباح شركات الأموال، لكن ليس بنفس المفهوم في القانون المدني، فالشخص الطبيعي الضريبي ليس هو دائما الشخص الطبيعي المدني، فهناك أشخاص معنوية يعتبرها القانون الضريبي في حكم الأشخاص الطبيعية، منها شركات الأشخاص، وشركات الواقع، وشركات التوصية البسيطة، حتى شركات المساهمة في القانون الضريبي الجزائري يعتبرها في حكم الشخص الطبيعي ويخضعها لقواعد ضريبة الدخل وليس لضريبة شركات الأموال كما قررت ذلك العديد من القوانين الضريبية المقارنة[1]، كما أن الأشخاص المعنوية الخاضعة لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية أمام القانون الضريبي ليست بالمفهوم الذي أعطاه القانون التجاري للشركات التجارية، فهي لأغراض الضريبة يحكمها معيار التفرقة بين الدخل، وأرباح شركات الأموال، كما أن طبيعة النشاط والعمليات التجارية والمبادئ التي تحتكم إليها من الاحتراف والاعتياد والاستمرارية قد يتأسس عليها تعريف النشاطات الخاضعة لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية، لكن نجد من جهة أخرى، هناك أنشطة لا تمت بأية صلة للأعمال التجارية، ورغم ذلك نجد أن القانون الضريبي يضعها ضمن نطاق الأرباح التجارية والصناعية، وفي المقابل هنا أنشطة أخرى تتوفر على هذه المعايير نجده يخرجها من هذا النطاق، وحتى نميز ذلك، نقول أن الدخل، يتولد من ثلاث حالات، الحالة الأولى هي العمل مهما كانت طبيعته، والحالة الثانية هي رأس المال، بينما الحالة الثالثة، فهي امتزاج العمل برأس المال، ويعبر عنها عند الأشخاص الطبيعية، بحالة الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، وعند ملاحظة، نطاق هذه الضريبة نجد ضمنه السماسرة والوكلاء وغيرهم، وهؤلاء في الغالب لا يستعملون رؤوس أموال وبالتالي يكون ضمهم هنا إلى ضريبة الأرباح التجارية والصناعية على أساس معيار تمييزها غير منطقي بمنظور القانون العادي، فمن جهة نجد عدم التمييز الضريبي بين الأنشطة التجارية والأنشطة

=الجنائي بالنسبة للعقوبات الضريبية، أو يستند إلى القانون الخاص، على رأسها القانون المدني، حيث قال عدة فقهاء بذلك، منهم Gény ، Demante، Pilot، وغيرهم، وكذلك بأنه يستند إلى القانون التجاري، إلا أن ذاتية وتميز القانون الضريبي قد ظهرت على كل أدلة هؤلاء، وهذا لا ينفي أن هذا القانون يحتوي على عصارة كل هذه القوانين، ويصقلها ويفرض عليها غايته وهدفه، أنظر في ذلك، الدكتور محمد علوم محمد علي المحمود، مرجع سابق، ص25 وما يليها.

[1]- منها القانون الضريبي المصري، أنظر في ذلك، الدكتور المستشار أحمد بديع بليح، الضرائب على الدخل تأصيل في ضوء الفقه وأحكام النقض، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1987، ص210 وما يليها.

الصناعية في المعاملة الضريبية[1]، بينما نجد في المقابل استثناء النشاطات الفلاحية ما لم يضاف على المحاصيل نشاطا جديدا يخرجها من حالتها الطبيعية أو يزيد في تحسينها وقيمتها المضافة، رغم أنها يمكن أن تتضمن العمل ورأس المال معا، ونفس الشيء يقال عن الضريبة على رؤوس الأموال المنقولة التي تعبر في مضمونها عن أوراق مالية وتجارية وسندات وأسهم، فهذه بالرغم من أنها أعمال تجارية محضة بحسب الشكل إلا أن القانون الضريبي أخرجها من الأرباح التجارية والصناعية، كما نلاحظ من جهة أخرى بالتالي، فأحكام القانون التجاري، كما هي أحكام القانون المدني، فضلا على عديد الأحكام مثل أحكام قانون الأسرة، قانون السجل العقاري، وقانون العمل، والقانون البحري، قانون التأمين، قانون النقد والقرض، قانون الجنسية، القانون العام، المالي، الجنائي، الدستوري، الإداري، وهكذا، فيمكننا القول أن اغلب القوانين الخاصة والعامة، نجد مصطلحاتها ضمن القانون الضريبي، وبالتالي حتى وإن كانت لا تعبر في الكثير من الأحيان عن المراد منه في هذا القانون إلا أنها تجعل من جملة القوانين السابقة كلها مصادر للقاعدة الضريبية.

02- مقومات القانون الضريبي: على ضوء ما تقدم توضيحه من الأثر البالغ للقوانين في تكوين القانون الضريبي، فرغم ذلك، نجد ولغايات الاستقلالية والذاتية والتفسير القانوني، نجد تميز القانون الضريبي واضح وغالب ويتسم بخصوصيات، ومعالم نحدد بعضها في النقاط التالية:

أ- **قانـــون واقعـــي:** وهذه الميزة إنما مردها إلى غاية هذا القانون، فغايته التقليدية هي الحصول على موارد الضريبة وتحصيلها، والأكيد إنها الغاية التي تأسس من أجلها ولأجلها[2]، وهي تعني أنه قانون يعتمد فقط على الأحداث الحقيقية لتحقيق عملية الإخضاع، وفي ذلك فهو لا يهتم بتحديد المصطلح حتى ولو تعلق بالمادة الضريبية، بقدر ما يسعى عبر طرق ومناهج معينة إلى تحديد عمليات الإخضاع المسجلة فيه، ونذكر هنا على سبيل المثال، أن هناك اقتطاعات لا ترتبط بمدلولها القانوني بقدر ما ترتبط بتواجدها، مثل مظاهر المعيشة بالنسبة للدخل، وجعلها سندا للدخل حتى ولو لم تسترشد الإدارة الضريبية إلى ما يؤكد المادة الخاضعة للضريبة، كما نجد أوضاع أخرى مثل حالات التلبس الجبائي والتي نجد اغلب أسسها تقع على مواد ليست قانونية بالمعنى الصحيح، منها حال الشركات الفعلية، وهي الحالات التي تناولها المشرع الضريبي الجزائري في أحكام المادة (20 مكرر3) من قانون الإجراءات الجبائية، ووضع لها غرامات وعقوبات بالمادة (194 مكرر) من قانون الضرائب المباشرة الرسوم المماثلة، كما نجد أن من الواقعية أن هذا القانون يحمل في ثناياه مواد ذات بعد جنائي سواء من حيث العقوبات الموضوعية أو من حيث الإجراءات الجزائية، للحصول على غاياته المنشودة عن طريق الإكراه البدني[3]، ففي هذه الحالة نجد الدعوى العمومية تباشر بناء على نظام الشكوى الضريبية، كما قررت ذلك المادة (104) وما يليها من قانون الإجراءات

---

[1]- الدكتور المستشار أحمد بديع بليح، مرجع سابق، ص57.

[2]- لم تعد هذه الغاية بالأهمية الكبيرة التي تؤسس القانون الضريبي، فالحاصل أن هذا القانون أصبح يسعى إلى الموازنة بين المصلحة العامة أي تحقيق المورد العام من الضريبة، والحقوق والحريات العامة، وبالتالي ظهرت عديد المبادئ الدستورية التي تؤيد هذا الاتجاه، كما ظهر اتجاه جديد للقضاء وخاصة القضاء الدستوري، مهمته إحداث التوازن بين الاتجاهين، وبالتالي نحى القانون الضريبي منحى حديثا، انظر في ذلك، دكتور إكرامي بسيوني عبد الحق خطاب، المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية، مرجع سابق، ص 196 و مايليها.

[3]- ما يلاحظ، أن المشرع الفرنسي كذلك يعتمد على مبدأ الإكراه البدني والقمعي في تحصيل الضريبة، كما قررت ذلك المواد بـ: L288 من قانون الإجراءات الجبائية LPF، انظر في ذلك: Jacques Grosclaude, Philippe Marchessou, Op-cit,p366.-

الجبائية التي تنص على انه: " تتم المتابعات بهدف تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في القوانين الجبائية بناء على شكوى من مدير الضرائب بالولاية."، وبالتي فالدعوى العمومية بيد الإدارة الضريبية إذ بإمكانها تحريكها، كما بإمكانها توقيف مباشر، وفي نفس السياق نجد المادة (155) من قانون الإجراءات الجبائية التي تضع مسئولية عدم التحصيل الضرائب والرسوم على أي شركة نتيجة مناورات تدليسية ملقاة على عاتق كل من المدير أو المسير، ويجب تسديدها من ذمتهم المالية، وهكذا، فالأحداث هي التي تحرك القانون الضريبي وبالتالي فهو قانون غايات أي نهائيات وليس قانون مبادئ، وسنرى ذلك عند التطرق إلى التفسير.

ب- قانون مفاهيـم خاصة: ما يلاحظ من خلال أثر القوانين الأخرى في القانون الضريبي، أن هذا الأخير هو محمل بمصطلحاتها إلى أبعد حد، إلى درجة أن في المادة الضريبية لا نجد القانون الضريبي يكاد يبتكر نطاقا آخر لمصطلحات مستقلة وذاتية عن هذه القوانين، ولكن، هل يستعملها بمدلولاتها، الأكيد أنه في كثير من الأحيان لا يستعمل هذه المصطلحات بمدلولاتها بل يضفي عليها الطابع المميز له، ولقد رأينا ذلك حينما تتطرق إلى مسألة الشخص الضريبي، واختلافه عن الشخص المدني، بينما نجد مفاهيم أخرى يبتكرها القانون الضريبي لوحده، ولغرضه، منها بطبيعة الحال، الوقائع المنشئة، ومنها المفاهيم المتعلقة بأسس الضريبة وربطها أي جملة الأنظمة الإجرائية لربط الضريبة، ومنها بعض الإلتزامات والإجراءات، ومنها تلك المتعلقة ببعض المنازعات، وهكذا، إذ بذلك نجد هناك ثلاث مفاهيم متحدة ضمن القانون الضريبي، مفاهيم المأخوذة من القوانين الأخرى وما أكثرها، ومنها الجزء الذي يضفي عليه القانون الضريبي معناه ومدلوله الخاص به، ومنها ما منشؤه الخالص هو القانون الضريبي.

ج- قانون مركب Superposition وغامض: وبالنتيجة لما سبق يكتسب بلا شك القانون الضريبي ميزة خاصة به، وهو أنه قانون مركب أي يحتوي على العديد من المفاهيم التي ترجع إلى العديد من القوانين، كما قد ترجع إليه، وبالتالي فهو يحمل علتها وعيوبها في ضبط المصطلحات وصعوبة ذلك، كما أنه قانون غامض ومعقد بالنظر إلى الطبيعة التقنية والمفاهيم المتعلقة بها، والتي يصعب في كثير من الأحيان الإلمام بها وتطويعها من أجل صياغتها ضمن قواعد قانونية عامة ومجردة، ونجد من بين المبادئ التي اعتنقها المجلس الدستوري الفرنسي لأول مرة، مبدأ الوضوح والذي صاغه بمناسبة مسألة رقابته لأولوية الدستور، حينما قرر بعدم دستورية قانون ضريبي بالنظر لعدم كفاية وضوحه، ومن لحظتها أي منذ سنة 2005 أصبح هذا المبدأ فضلا على مبدأ الدقة من مكونات الكتلة الدستورية[1].

رابعا- اللوائح التنظيمية وباقي المصادر القانون: تبقى أهم مصادر القاعدة الضريبية المصادر السابق ذكرها، لكن هل يمكن أن نجد لكل من لوائح تنظيمية، واجتهاد القضاء، وبقية المصادر الأخرى مكانا ضمن مصادر القاعدة الضريبية، خاصة وأن مبدأ قانونية الضريبة كما رأينا سابقا هذا ما سوف نتطرق إليه من خلال الفقرات التالية:

[1] - Jacques Grosclaude, Philippe Marchessou, Op-cit,p29.

01- اللوائح التنظيمية: يقصد باللوائح التنظيمية، جملة اللوائح المستقلة التي يصدرها رئيس الجمهورية وتكون خارج المجالات التي يشرع فيها البرلمان، واللوائح التنفيذية التي تصدر على شكل مراسيم تنفيذية، قرارات وزارية ومناشير وتعليمات، وهدفها تنفيذ القوانين، واللوائح الداخلية التي تتعلق بسير المصالح الإدارية والمرافق العامة، وبالنتيجة هي كلها صادرة عن السلطة التنفيذية، وصحيح أن مبدأ قانونية الضريبة قد خصص الشأن الأكبر والأساس منها للمشرع، إذ رأينا أن إحداث الضريبة بما يقتضيه من تعديل وإلغاء، وربطها، وتحصيلها هو من اختصاصه، وهناك بعض الاختلاف حول مسألة الإعفاء كما رأينا، ومن هنا ننطلق إذ أن هذا الاختلاف جعل من بعض الدساتير التي لا تدخل الإعفاء ضمن نطاق المبدأ إنما جعلت مساحة معتبرة للسلطة التنفيذية أن تقرر حالات الإعفاء وشروطها وإجراءاتها وذلك عن طريق اللوائح التنفيذية، طالما أن المشرع غير استغنى عن تفصيلها سواء نص عليها بشكل عام أم نص على بعض عناصر القاعدة وترك بعضها في تفويض منه للسلطة التنفيذية بالإحالة، وبذلك يكون سن وقرر قاعدة قانونية على بياض وقد تكتمل عناصرها كما سبق أن وضحنا بتدخل السلطة التنفيذية عن طريق التنظيم وهنا يكون التنظيم في محل المصدر القانوني طالما كمل القاعدة القانونية، لكن بشرط ألا تكون هذه القاعدة تتعلق بنطاق مبدأ القانونية، وإلا اعتبر هذا خرقا لهذا المبدأ شكلا، وبالتالي المساس بسموه الدستوري، ولقد رأينا الكثير من هذه الإحالات التي قررتها قواعد على بياض رغم أن فيها الكثير من القول في مساس بمبدأ القانونية، وبالتالي يعتبر التنظيم كمصدر لمصادر القاعدة الضريبية، كما أن التشريع بلوائح تنفيذية ممكنا طالما أنه يكون خارج نطاق مبدأ القانونية، الذي سبق لنا أن تطرقنا إليه، حيث ليست كل القاعدة الضريبية ترتبط بهذا النطاق، فهناك قواعد تنظيم الإدارة الضريبية وتنظيم عملها، وقد رأينا اختصاصات كل من وزير المالية، وهناك تنظيم اللجان، وعمل المجلس الوطني للجباية، وكذلك الوثائق الجبائية، وتنظيم التصريحات والالتزامات ووثائق المحاسبة ودفاترها وكيفيات الاندثار أو الإهتلاك وغيرها، فكلها قواعد تخرج عن نطاق القانونية، وهي تنظم بموجب لوائح تنفيذية[1].

وتبقى أهم مصادر الضريبة وأخطرها مساسا بمبدأ القانونية هي التشريع بأوامر صادرة عن رئيس الجمهورية، وسبق وأن تطرقنا إليها.

02- المصادر القانونية الأخرى: لقد نص القانون المدني على جملة من المصادر الاحتياطية للتشريع، كما جاء ذلك بالمادة الأولى منه، منها ما هو مكتوب ومقنن، ومنها ما هو غير مكتوب، فبالنسبة للمصادر

[1] - رغم أن مبدأ القانونية في الضريبة، يسيطر تماما على أغلب شأنها، إلا أنه نشأ هنا كم هائل من اللوئح التنظيمية خاصة التنفيذية منها، وهي تلك التي تتدخل بواسطتها السلطة التنفيذية بتنفيذ قواعد القانون، ونشأ بذلك مذهب إداري من هذه اللوائح ترتب عليه العديد من الآثار، سواء تلك التي قد تنشئ الحق في تعريضه إلى الإلغاء من طرف مجلس الدولة، أو تلك التي هي في صالح المكلف، من قبيل التفسيرات التي لا يمكن أن يتم التراجع عنها من طرف الإدارة الضريبية، ومن قبيل المحررات الضريبية التي هي قرارات تحدد بموجبها الإدارة الضريبية قواعد تطبيق القانون الضريبي على وقائع يرفعها إليها المكلف بالضريبة، وسترى تعريفها لاحقا، والأكيد أن في فرنسا، يعتبر مجال وأثر اللوائح التنفيذية واسعا ومهما، لكل من الإدارة والمكلف معا، بل أن القانون العام للضرائب في هذا البلد مقرن تماما بالتنظيمات الضريبية على إختلافها، لكن لا توجد هذه المكانة لهذه التنظيمات في الجزائر، أنظر في ذلك كل من:

Mustapha Bensahli, Op., cit,p228
Jacques Grosclaude, Philippe Marchessou, Op-cit,p16

المكتوبة نجد الشريعة الإسلامية، ولأحكامها مكانة معتبرة في التشريع الضريبي، خاصة في بسط أحكامه على الميراث والتركات، فقانون التسجيل في تأسيسه لرسم على التركة ككل وعلى كل وريث وتعامله في شأنها وما يترتب عليها من أحكام بوصفها مادة ضريبية، إنما يستقي ذلك من أحكام قانون الأسرة المستمد مصدره من الشريعة الإسلامية، ومرجعه إنما إليها حيث نجد المادة (222) منه تنص على أنه : " كل ما لم يرد فيه النص عليه في هذا القانون يرجع فيه إلى أحكام الشريعة الإسلامية."، مما يعني أن الشريعة الإسلامية تعتبر من مصادر القاعدة الضريبية، ومن وجهة أخرى، نجد أن من مبادئ الدولة الأساسية في الدستور هي أن الإسلام دين الدولة، وبالتالي فيكون هذا المبدأ مرجعا تأسيسيا للقانون الضريبي ككل، ومع ذلك لا يمكن أن نعتبر في حالات أخرى أن قانون الضريبة يعتمد في المقام الثاني بعد التشريع على الشريعة الإسلامية، إذ أن وعاء هاما من وعاء الضريبة إنما مرده إلى أعمال التجارة، كما سبق أن قلنا، وهذه الأخيرة لها حكمها المقرر لها في القانون التجاري، وهذا الأخير في مادته الأولى مكرر إنما تجعل من الأعراف التي تقتضيها المهنة مصدرا ثانيا لقواعدها[1]، وبالتالي نجد كما نرى الاختلاف في ترتيب المصدرية في القانون الضريبي، لكن بشرط أن تكون هذه القواعد المصدرية خارج نطاق القانونية طالما أنه من شروط القانونية صدور تشريع مكتوب عن هيئة مختصة ومنتخبة وهي السلطة التشريعية، لكن هل يمكن أن نعتبر المصادر الأخرى حسبما قررها القانون المدني هي مصادر للقاعدة الضريبية؟

لقد قرر القانون المدني، من مصادر القانون غير المكتوبة كذلك، كل من مبادئ القانون الطبيعي وقواعد العدالة، وسبق لنا أن تطرقنا إلى تعريف المبدأ وتمييزه عن القاعدة القانونية، إلا أننا نستبعد أن يكون المبدأ بشكله الفلسفي مرجعا للقاعدة الضريبية، ما عدا تلك التي يستخرجها ويعتمد عليها المجلس الدستوري ويضعها عنصرا من عناصر الكتلة الدستورية كما سبق توضيحه، ومن هذا يتضح لنا مصدر آخر من مصادر القاعدة الضريبية، وهو مصدر ذو طبيعة سياسية قضائية إن صح التعبير هو المجلس الدستوري، والذي باتساع نطاق تدخله كما سنرى واختصاصه بمسألة المعيارية تكون أرائه وقراراته مصدرا حقيقيا للقاعدة الضريبية طالما أنها قد تصادق أو تلغي أو تعدل القوانين، أو تفسرها، لكن، هذا الدور لا يضطلع به باقي الاجتهاد القضائي الذي مهما وجد في أحكامه إلزامية، فهي لا ترقى أن تخلق قاعدة قانونية، لارتباطها بنزاعات معينة.

ومجمل القول، إن مبدأ قانونية الضريبة، إنما يضيق إلى حد كبير نطاق مصادر القاعدة الضريبية، ويجعل أكثر شأنها إنما ينحصر في الكتلة الدستورية، والاتفاقيات الجبائية، والقانون وخاصة القانون الضريبي، ويبقى ما خارج نطاق القانونية مصدره اللوائح التنظيمية، لكن يبقى بعض المصدرية لمصادر القانون الاحتياطية كما قررها القانون المدني.

[1]- تنص المادة الأولى مكرر من القانون التجاري على أنه: "يسري القانون التجاري على العلاقات بين التجار، وفي حالة عدم وجود نص فيه يطبق القانون المدني وأعراف المهنة عند الاقتضاء.".

الفرع الثاني: تفسير القانون الضريبي

من الآثار البالغة لمبدأ قانونية الضريبية، نجد مسألة التفسير وإن كانت في عموم القانون تلقى نظرية التفسير مكانة واسعة، لكونها الجسر الذي يعبر بالقانون من مرحلة النظر إلى مرحلة التطبيق[1]، ويضع في ذلك تقنيات وطرق خاصة به تؤمن عمليات التفسير وتحقق غاياته، وعليه، سنرى من خلال هذا الفرع، ثلاث نقاط أساسية في تفسير النص الضريبي، النقطة الأولى سنتعرف فيها على مسألة التفسير كما تقتضيه النظرية العامة له، أما النقطة الثانية سنرى موقع النص الضريبي بمقوماته من هذه النظرية، بينما في النقطة الثالثة سنتطرق إلى أنواع التفسير في النص الضريبي، وذلك على النحو التالي:

أولا- النظرية العامة للتفسير: تنص المادة الأولى من القانون المدني الجزائري على أنه : "يسري القانون على جميع المسائل التي تتناولها نصوصه في لفظها أو في فحواها."، ومن البديهي أن القاعدة القانونية جاءت للتطبيق على جملة الأحداث والوقائع، ومن البديهي أن النص الضريبي الذي يعتبر نصا إطارا هو كم متناسق من الألفاظ لن يخرج القاعدة التي تكتنفه بمجرد القراءة البسيطة لهذه الألفاظ والجمل التي تشكلها، حتى وإن كان هذا هو المنشود وغاية كل تشريع، لذلك ظهر موضوع التفسير، فما هو التفسير، وخصائصه، وأدواته ومذاهبه، وذلك على النحو التالي:

01- التفسير والتأويل: كل نص قانوني لا غنى له عن التفسير، كما أنه قد يدفع الحال إلى تجاوز هذا النص بشكل من الأشكال في حالة قصوره أو غموضه وإعتواره، وبالتالي لا يفيد التفسير بقدر ما يفيد التأويل، فما هو المقصود بهما هذا ما سنراه فيما يلي:

أ- **المقصود بالتفسير:** هناك العديد من التعريفات التي تناولت التفسير، ومنها: " التفسير هو الاستدلال على الحكم القانوني من نصوص التشريع، أي استظهار إرادة النص القانوني من ثنايا الألفاظ والعبارات التي منها يتكون، توطئة لتطبيقه على نحو يحقق غاية النظام القانوني، دون المساس بألفاظه."[2]، كما يعرف بأنه: " يقصد بالتفسير المعنى المباشر للكلمة أو النص القانوني المراد تفسيره.[3]، كما يعرف من جهة أخرى بأنه: "إعطاء المعنى اللغوي للكلام الوارد فيه النص، إظهار المبدأ الذي يعبر عنه هذا الكلام، إعطاء البعد العملي لهذا المبدأ، إظهار نية المشرع من وراء النص، تحديد نطاق النص ضمن الإطار الوارد فيه، تركيز معنى النص عندما يكون عاما ومبهما أو غير دقيق، إزالة الغموض منه في حال حصوله، استخراج القاعدة القانونية من مجمل النص."[4]، وما يلاحظ عن هذه التعريفات، أنها تنطلق من نص قانوني وتنتهي إلى استخراج قاعدة قانونية أو حكم قانوني، ونميز هنا حالات التفسير مع النص بما يلي:

أ/1- حالة النص القانوني الواضح: يكون التفسير بشكل مباشر عن طريق آلية الألفاظ والعبارات، وهي الأساس الذي يحمل قول المشرع، وهو المختص بالتشريع وبالتالي بالضرورة فهي تعبر عن نيته ولا يجوز

[1] - يقول الفقه إن الجوهر أو المضمون في القانون غاية، أما الشكل فهو وسيلة لتحقيق الغاية، لذلك فان الشكل كوسيلة لا يتحقق إلا بالصياغة القانونية وكلما كان شكل القاعدة واضحا بسيطا ودقيقا، كلما كانت القاعدة القانونية قادرة على تحقيق الغاية المطلوبة وهي الأمن والاستقرار في المجتمع"، أنظر في ذلك، الأستاذ تومي آكلي، مرجع سابق، ص114.

[2]- الدكتور سعيد احمد بيومي، مرجع سابق،ص423.

[3]- المستشار محمود محمد علي صبره، مرجع سابق، ص319.

[4]- دكتور مصطفى العوجي، مرجع سابق، ص 161.

الخروج عن هذه النية، وبالتالي يظهر في النقاط الأساسية فكرة اللفظ والعبارة من جهة والمعنى المرتبط بهما من جهة أخرى وهو المقصود الوصول إليه، لكن يكون التفسير مستندا تماما إلى علة التشريع، وليس الحكمة منه، والفرق واضح بينهما، فيقصد بالحكمة المصلحة المقصودة من تشريع الحكم، بينما يقصد بالعلة الوصف الظاهر المنضبط الذي يظل وجود الحكمة الباعثة على التشريع معه غالبا، وبعبارة أخرى، أي أنه يحقق هذه المصلحة المقصودة[1]، فالعلة هنا بمثابة إطار أو أساس يضعه المشرع ليحقق غرضه، حيث قضت محكمة النقض المصرية على انه: "متى كان النص واضحا جلي المعنى قاطعا في الدلالة على المراد منه فانه لا يجوز الخروج عليه أو تأويله بدعوى الاستهداء بالحكمة التي أملته، لان البحث عن حكمة التشريع ودواعيه إنما يكون عند غموض النص أو وجود لبس فيه مما يكون معه القاضي مضطرا في سبيل تعرف الحكم الصحيح إلى تقصي الغرض الذي رمى إليه والقصد الذي أملاه، ذلك أن الأحكام القانونية تدور مع علتها لا مع حكمتها، ومن ثم لا يجوز إهدار العلة والأخذ بالحكمة عند وجود نص واضح سليم."[2]، مما يفيد بالضرورة أن الأصل في النصوص هو النص الواضح الذي يعبر عن دلالته ومعناه من ألفاظه وعباراته، وهنا تكون نتيجة التفسير متطابقة من الناحتين، الناحية الأولى هو التفسير اللفظي ومن الناحية الثانية هو التفسير المنطقي، وبالتالي يكون الوصول إلى إرادة المشرع الحقيقية التي تستر وراء ظاهر النص، وبذلك يكون القول بأن المشرع قال ما أراد وأراد ما قال، كما قد يتسع اللفظ في نطاقه عن المفهوم، ونقول إن المشرع قال أكثر مما أراد، أو قد يضيق الأول في نطاقه عن الثاني، ونقول أن المشرع قد أراد أكثر مما قال، وفي كلتا الحالتين يبحث عن الإرادة، وعموما إن التفسير اللفظي يعني الحصول على دلالة منطوق النص القانوني استنادا إلى العبارة، أو الإشارة أو الاقتضاء، فتفسير العبارة يعني أن المعنى والمقصود منها يتبادر إلى الذهن من الوهلة الأولى، وبالتالي تكون هناك سلاسة وسهولة وتطابق يكاد يكون تاما بين العبارة والمعنى، لكن بشرط أن يتقيد المفسر بقيدين هما: أن العبرة بالمقاصد والمعاني وليست بالألفاظ والمباني، كما أنه يغلب المعنى الفني والاصطلاحي على المعنى اللغوي ما لم يثبت العكس، أما المعنى المستقى من الإشارة، ففيها لا تتبادر الدلالة للمفسر من الوهلة الأولى إنما يجب أن يمعن التفكير للوصول إليه، لكنه في ذلك مسترشد بفكرة التلازم فعبارة النص ترشده معنى يستلزم بالضرورة المعنى الواجب الوصول إليه وهنا يكون الاسترشاد من عبارات النص إلى المعنى قد تم عن طريق الإشارة، أما دلالة اقتضاء النص القانوني فيقصد بها المعنى الذي لا يستقيم النص القانوني إلا بتقديره، فهنا يكون التقدير وليست الإشارة، بمعنى أن النص حتى يستقيم يقتضي كذا من المعنى وإلا كان نصا بدون معنى عمليا، ومنه نستخلص أن الأدوات السابقة إنما ترتبط بشكل أو بأخر بمنطوق النص القانوني لوجود الحكم محل البحث مذكورا فيه، أما بخصوص دلالة مفهوم النص القانوني فالحكم محل البحث يخرج تماما عن منطوقه، لكن لفظه يدل على حكم الشيء غير المذكور فيه، وبالتالي يرتبط هذا الحكم فقط باللفظ، ويحصل إما بدلالة مفهوم الموافقة التي تعني أن الألفاظ تدل على حكم مسكوت عنه يشترك في علته مع الحكم تستوجبه الألفاظ، "فدلالة مفهوم الموافقة إذن هي دلالة النص على ثبوت حكم لشيء منصوص عليه لشيء آخر مسكوت عنه لاشتراك

[1]- الدكتور سعيد احمد بيومي، مرجع سابق، ص 434.
[2]-. المرجع سابق، ص 434.

الشيئين (المنصوص عليه والمسكوت عنه) في علة هذا الحكم التي يمكن فهمها بمجرد فهم اللغة من غير حاجة إلى اجتهاد أو رأي"[1]، أما الدلالة الثانية، فهي دلالة مفهوم المخالفة، هي دلالة لفظ المنطوق في حكمها على مخالفة حكم مسكوت عنه لاختلاف العلة بينهما، وهذا يدل على ثبوت نقيض حكم المنطوق به للمسكوت عنه، سواء أكان الحكم المنطوق إثباتا أو نفيا، وعليه فمجمل القول، أن التفسير يستند إلى البحث عن نية المشرع، كما أنه يكون في النصوص الواضحة، حيث يتوزع فيها بين التفسير اللفظي، أو دلالة المنطوق للنص القانوني، أو في دلالة المفهوم للنص القانوني.

أ/2- حالة النص القانوني المعيب: قد تكون بعض النصوص تنطوي بعض الخفاء أو الغموض، كما قد تحتمل عدة معاني من يصعب الحصول على المعنى المراد، نقول في هذه الحالة أن النص معيب، ويميز الفقهاء العيب بعدة أشكال، أهمها وجود الخطأ المادي أو المعنوي غير المقصود من طرف المشرع بالنص، فالخطأ الأول يجسد بسقوط أو زيادة حرف أو كلمة فتخل بالمعنى المقصود أما الخطأ الثاني فهو ما يسمى بأخطاء القلم بان تضع كلمة في غير موضعها فيترتب على ذلك اختلال المعنى المقصود بداية[2]، كما قد يكون في حالة إبهام المعنى نتيجة للفظ أو عبارة، كما قد يكون لنقص، أو تعارض، وعموما فإنه لا يكفي أن يقف في النص المعيب المفسر عند نية المشرع، فهي في الغالب لا تفيد إنما قد يعمد إلى الاستناد هنا إلى حكمة النص في حد ذاته، فضلا على استعمال أدوات خارجة عن النص سوف نراها في الفقرات أدناه.

ب- التأويل: يقصد بتأويل هو: "أما التأويل، فيقصد به تطبيق النص القانوني على وقائع القضية المنظورة."[3]، إذا ما يلاحظ أن التأويل يكون بمناسبة تطبيق النص القانوني على وقائع معينة، وبالتالي فهو في الغالب يكون من قبل القضاء، حيث يعبر عنه بالتكييف، "وعندما تؤول المحكمة نصا تشريعيا ما، فإنها تفسره أولا، حسب معناه الحرفي ثم ثانيا تطبق هذا المعنى على الوقائع المنظورة أمامها، وفي الخطوة الثانية، تحدد المحكمة ما إذا كان النص التشريعي ينطبق، وفقا للتفسير الذي انتهت إليه، على وقائع القضية التي تنظرها، أم لا، وغالبا، لا تدرك المحكمة أنها تقوم بعملية من خطوتين وليست خطوة واحدة، لكن هذا هو ما يحدث بالفعل."[4]، وبالتالي هاتين الخطوتين يبدو أنهما يجمعان ثلاث وحدات، الوحدة الأولى هي الواقعة العملية المعروضة على القاضي، والوحدة الثانية، هي النص، أما الوحدة الثالثة، فهي عملية التأويل التي تنطوي على عنصرين، أهمها التفسير الذي يلحق بالنص، ومعاينة التطبيق أي تطبيق الحكم الذي يلحق بالواقعة، ومن هذا يبدو أن التكييف أو التأويل هو الفعل المجدي من التفسير إذ لا معنى من تفسير النصوص دون السعي لتطبيقها، فالنص شرع لكي يطبق، وإنما تعميمه وتجريده لحكمة أن يتسع نطاق حكمه

---

[1]- الدكتور سعيد احمد بيومي، مرجع سابق، ص 457.

[2]- المرجع السابق، ص 464.

[3]- المستشار محمود محمد علي صبره، مرجع سابق، ص319، وقد نرى في ذلك تجاوزا نوعا ما لعمل المحكمة، فالمحكمة أول ما تسعى إليه هي تحديد الواقعة المنتجة للنزاع، ثم تحاول عن طريق الاقتراب الانتقائي للقاعدة القانونية أي أنها تختار القواعد القانونية الأقرب للواقعة حتى تنتهي إلى التي تستوعب تماما بفرضها هذه الواقعة لتوفر جميع عناصرها ضمن نطاقها، وهنا تكون المحكمة قد قامت بالتفسير والتكييف معا حتى تصل في النهاية إلى الوصف القانوني لوقائع النزاع الذي تطبق عليه حكم القاعدة القانونية المتوصل إليها، انظر في فهم الوصف القانوني، دكتور مصطفى العوجي، مرجع سابق، ص182.

[4]- دكتور مصطفى العوجي، مرجع سابق، ص187 وما يليها.

على الحالات، وبالتالي نجد أن اجتهاد القضاء في التفسير هو أكثر نفعا، وهو دائما الهدف الملازم لتفسير النصوص، وبذلك التفسير جزء لا يتجزأ عن التأويل، ويكون القاضي في عملية تطبيقه للقانون، قد يعتمد على كل عناصر نظرية التفسير.

02- مذاهب التفسير: هناك العديد من الاتجاهات أو المدارس التي تميزت في موضوع التفسير، واختلفت نظرياتها حوله، وسنحاول عرض أهمها فيما يلي:

أ- مدرس الشرح على المتون: وهي مدرسة التزام بالنص القانوني، "ويقصد بها التفسير الحرفي للنص لمعرفة النية الحقيقية للمشرع وقت كتابته، فإذا لم تعرف النية الحقيقية، يتم البحث عن النية المفترضة حسب الظروف التي وضع التشريع فيها حتى ولو أدى ذلك إلى تفسير منافي للمنطق والمصلحة"[1]، معنى ذلك، أن هذه المدرسة تلزم ألفاظ النص متنا متنا، كما أنها تهدف إلى الوصول إلى نية المشرع الحقيقية، أو في حالة تعذرها نيته المفترضة وقت وضع النص، فهي لا تخرج عن نطاق المشرع والنص، وتستعمل في ذلك التقارب، والقياس والمقابلة والمقارنة بين النصوص ولا تخرج عن نطاقها.

ب- المدرسة التاريخية أو الاجتماعية: وهذه المدرسة ترى أن للنص القانوني كيانه المستقل عن المشرع، ويقصد بذلك أنه: "ينفصل النص القانوني عند أتباع هذه المدرسة بمجرد وضعه عن إرادة واضعيه، ويصبح له كيانه المستقل الذي يتطور مع تطور المجتمع، وبهذا تكتسب النصوص مرونة تجعلها قادرة على مواجهة الظروف الاجتماعية الجديدة المتكورة."[2]، ومبرر أصحاب الاتجاه أن مصدر القانون هو المجتمع وليس المشرع وان المجتمع متجدد في حاجاته ومن بينها بالضرورة الحاجة إلى قانون يحكمها، وبالتالي يجب عند التفسير البحث عن النية المحتملة للمشرع عند الظروف المستجدة وليس عند وضع النص، وهذا ما تختلف فيه مع مدرسة الالتزام.

ج- المدرسة العلمية: وتسمى أيضا بمدرسة البحث العلمي الحر[3]، وهي اتجاه وسط بين المدرستين السابقتين، إذ ترى أن تفسير النص القانوني يقوم: "على أساس البحث عن إرادة المشرع مع عدم إهمال العوامل المختلفة التي تساهم في تكوين القاعدة القانونية."[4]، ويبدو أن هذا الاتجاه يرى أصحابه أنه لا غنى في البدء عن البحث عن النية الحقيقية للمشرع وقت وضع النص، فإن لم تتبين جاز إعمال البحث في مكونات القانون سواء المثالية، التاريخية والاجتماعية وحتى الأخلاقية، وهي بعبارة أخرى يعني إعادة تكوين قاعدة قانونية عن طريق البحث لكن ليس خلقها من الأساس، بل استخلاصها، ونرى أن هذا يتناسب تماما مع نص المادة الأولى من القانون المدني الجزائري، فالمشرع رأى أنه لا غنى عن التشريع في لفظه وفحواه، لكن إذا لم يجد القاضي جاز له أن يبحث في المصادر الأخرى للقانون، مثل الشريعة الإسلامية، والعرف، ومبادئ القانون الطبيعي وقواعد العدالة.

---

[1]- المستشار محمود محمد علي صبره، مرجع سابق، ص322.
[2]- الدكتور سعيد احمد بيومي، مرجع سابق، ص444.
[3]- المستشار محمود محمد علي صبره، مرجع سابق، ص323.
[4]- الدكتور سعيد احمد بيومي، مرجع سابق، ص445.

03- أنواع التفسير: تتعد الجهات التي تعنى بعملية التفسير للنص القانوني، وهذا حسب تنوع أغراضها، فقد تكون بدافع علمي، أو بدافع اختصاص، أو بدافع تطبيق، أو تنفيذ، وعليه نميز حسب هذه الإغراض، جهات التفسير بما يلي:

أ- التفسير التشريعي: وهو تفسير مقصود منه إما تدارك النص وتصويبه فهما عندما يعتريه الغموض، فيتدخل المشرع صاحب النص بإصدار نص قانوني لاحق يفسر فيه النص الغامض، وهنا بالطبع يفترض أن يكون الغموض واضحا، وإلا كان التدخل هنا بدون معنى فالأصل أن المشرع لا يختبر سلامة النص عند التطبيق، وبالتالي لا يكون هناك بد من أن يسعى في كل مرة المشرع إلى إصدار نص ثم يلحقه بتفسيره، أما التفسير التشريعي الثاني فليس مراد من خلاله توضيح النص الغامض، إنما مراد من خلاله التفسير الذي يقدمه المجلس الدستوري بما يتوافق مع معيارية النص، لأن هذه الهيئة أو حتى المحاكم الدستورية، حينما ترى أن النص في لفظه أو حتى في مفهوم المشرع وإرادته إنما يعارض أحكام الدستور، تسعى أحيانا غلى توضيح تفسيره دونما إلغائه، أو تعديله، وبالتالي يكون لهذه الهيئات باع كبيرة في عمليات تفسير النصوص القانونية.

ب- التفسير القضائي: ولقد رأينا فيما سبق بالنسبة للتأويل أن القاضي المختص في تطبيق القانون على النزاعات التي تثار أمامه يسعى دائما في عمله لوجود حلول قانونية لها، إلى عمليات التفسير وبالتالي يكون من الاعتياد والبداهة أن يكون القضاء جهة تفسير.

ج- التفسير الإداري: من اختصاص السلطة التنفيذية ممثلة في الوزير الأول عادة تنفيذ القوانين، وهذا التنفيذ يتعين إتيانه على أكمل وجه صدور لوائح تنفيذية، يكون من بينها ما يضع تفسيرا للنصوص القانونية وتسير فهمه على الإدارات المركزية والمصالح الخارجية من أجل تنفيذه وتطبيقه، وبالطبع ستكون هذه اللوائح محل رقابة من مجلس الدولة، فحتى وإن كانت تضع تفسيرا معينا للقانون، فهذا التفسير هو الذي تنجز على أساسه القرارات الإدارية التي تكون محل رقابة المشروعية، لأنها مرتبطة بمراكز قانونية للأشخاص وحقوق مكتسبة، ولذا نجد أن تفسير الإدارة للقانون ربما يأخذ أكثر اتساعا وقدرة أحيانا طالما أنه إذا رجعنا إلى ما تطرقنا إليه سابقا، فإن الإدارة هي في الغالب ما تضع مشروع القانون، وبالتالي هي لأدرى وصاحب النية المستترة في ذلك، فحتى البرلمان لا يقوم بتعديلات مشاريع القوانين ما لم يكن في مواجهتها وبالتالي تكون تفسيراتها للقانون أقوى حتى من القضاء الذي لم يكن حاضرا في مراحل تكوين وإقرار التشريع[1].

د- التفسير الفقهي: وهذا التفسير معروف غرضه وهو غرض علمي بحث إذ نجده في مؤلفات فقهاء القانون في مراكز البحوث والدراسات العلمية الجامعية، وقد سبق لنا أن ذكرنا نختلف مدارس الفقه التفسيرية.

04- طرق وأدوات التفسير: نميز ما بين أدوات التفسير وقواعده كما يلي:

أ- طرق التفسير: تتنوع طرق التفسير إلى الطرق التالية[2]:

[1]- Jacques Grosclaude, Philippe Marchessou, Op-cit,p16

[2]- في تفصيل هذه الطرق انظر، المستشار محمود محمد علي صبره، مرجع سابق، ص 323-326.

– قاعدة القصور التشريعي: وهي قاعدة تستعمل في حالة وجود قصور في التشريع يرد من الكلمات الغامضة التي تثير الشك، وبهذه القاعدة يبحث عن علاج هذا القصور بأن يستعرض النصوص القانونية والمبادئ القضائية السابقة لصدور التشريع، ثم يحدد القصور، وكيف عالجه البرلمان، وما هو مبرره في ذلك.

– قاعدة التفسير الحرفي: ومؤداها تتبع تفسير الكلمات كلمة بكلمة وفيها كثير من القول حول فعاليتها خاصة أمام الكلمات التي تحمل معنى عام.

– القاعدة الذهبية: وبموجبها يمكن للمحكمة أن تنحرف عن المعنى العادي للألفاظ إذا ما كان هذا المعنى معنى عبثي فيه تعارض وعدم ملائمة، ومنهج هذه القاعدة، أن يبدأ القاضي بالتفسير العادي للألفاظ فإذا ما اصطدم بمعنى عبثي يقوم بتحوير هذا المعنى ليتجنب التعارض والتناقض، ولا تفعل هذه القاعدة عندما يصل القاضي إلى معنى عادي.

– قاعدة النظرة الواسعة للسياق: وهي قاعدة تجعل القاضي ينتقل عبر سلسلة من الخطوات ليصل إلى المعنى الحقيقي من خلال سياق النص، حيث يبدأ بالنظر في تفسير الألفاظ للحصول على المعنى العام والاصطلاحي، وإذا رأى في هذا المعنى تعارض مع التشريع والحكمة منه، ينتقل إلى المعنى ثانوي، وإذا لم يصل كذلك ينتقل إلى المعنى الضمني اللازم وهو معنى يفترضه القاضي مستترا خلف الألفاظ تقتضيه ضرورة الحال، ورغم ذلك وبالنظر إلى عدم سلطة القاضي في تبديل وتغيير وحذف وإضافة الألفاظ يجب عليه أن يلتزم الحذر حتى يصل إلى معنى لازم والا كان افترضه غير سليم من البداية.

ب– أدوات التفسير: تتنوع أدوات التفسير حسب مركز النص القانوني منها إلى كل من:

ب/1– أدوات التفسير الداخلية: هذه الأدوات ترتبط مباشرة بالنص وهي[1]:

فحص التشريع ككل أو على الأقل الأجزاء التي تتناول موضوع النص المراد تفسيره.

عنوان التشريع.

المذكرة الإيضاحية.

العناوين الرئيسة والفرعية.

الهوامش الجانبية.

الترقيم.

ب/2– أدوات التفسير الخارجية: وهي ترتبط بما خارج النص القانوني وهي[2]:

الخلفية التاريخية.

الأعمال التحضيرية.

الممارسة العملية.

التشريعات الأخرى.

الاتفاقيات الدولية.

[1]- المستشار محمود محمد علي صبره، مرجع سابق، ص326.

[2]- المرجع السابق، نفس الصفحة.

ب/3- قواعد التفسير المستمدة من السياق اللغوي: وهي وسائل إجرائية منطقية، إنما تستمد في الأصل من السياق[1]، وتجسد تحديدا في قرائن تستنبط منها الأحكام وفي هذا نسجل جملة من القواعد هي[2]:

قاعدة –أعط لكل ما يخصه–: وهي إذا كان ترتيب الألفاظ في الفرض الضريبي هو نفسه ترتيب أجزاء الحكم، فيعود كل جزء لكل جزء من الفرض، مثل أن تكون ضريبة كذا وكذا هي كذا وكذا، فهنا يكون كل جزء لما يخصه.

قاعدة –تعرف الكلمة من أقرانها–: وهي إذا كانت كلمة غامضة أو مشكوك في معناها فانه يعرف هذا المعنى من خلال الكلمات المحيطة بها.

قاعدة –النوع الواحد–: ومفادها أنه إذا كان جملة من المفردات ترتبط بسمة واحدة وبها تشكل نوعا واحدا، وأعقبها حكم عام، فإن هذا الحكم يكون يرتبط فقط بما يضم ضمن نطاق هذا النوع.

قاعدة –التخصيص يعني استبعاد ما ذكر–: تعني هذه القاعدة انه اذا ذكر شيء ما على وجه التخصيص فهذا التخصيص يستثني ما عداه.

ومجمل القول، فالنظرية العامة للتفسير تتعلق بالنص القانوني مهما كانت طبيعته، لكن، قد تستعمل عناصرها بشكل ضيق في بعض النصوص كما قد تستعمل بشكل واسع في بعضها الأخر، وهذا حسب طبيعة هذه النصوص، وعليه سنرى فيما يأتي الإجابة عن السؤال الهدف وهو أي مكانة القانون الضريبي ضمن هذه النظرية؟.

ثانيا- مكانة القانون الضريبي ضمن نطاق النظرية العامة للتفسير: بدء من تحديد طبيعة ومقومات القانون الضريبي، ومما سبق ذكره حول نظرية التفسير، سنحاول أن نضع القانون الضريبي عبر مختلف التفسيرات أمام مكانة له ضمن هذه النظرية، سواء بالمفهوم التقليدي، او بالمفهوم الحديث، وسنختار الوصول إلى المبتغى عبر عرض تفسير القانون الضريبي حسب اختلاف جهة التفسير، ونميز هذه الجهات فيما يلي:

01- التفسير الفقهي للقانون الضريبي: لقد اهتم الفقه بتحديد معالم تفسير النص الضريبي، وربما أهم ما جلبهم لذلك هو طبيعة هذا القانون وتميزه كما سبق ذكره عن باقي القانون، بل إن معالم باقي القانون وآثاره بادية في أحكام هذا القانون، وبالتالي كانت كل أراء الفقه تنطلق من هذه الخلفية، فمنهم من ينفيها عليه، ومنهم من يستند عليها ويقرها له، وفي هذا تميز الرأي عبر ثلاث اتجاهات ونعرضها فيما يلي:

أ- **الرأي الأول:** يرى أصحاب هذا الرأي أنه يجب أنه يجب تفسير نصوص القانون الضريبي تفسيرا ضيقا بالنظر إلى طبيعته، لكن إذا حصل هناك شك فهو يفسر لمصلحة المكلف بالنظر إلى ان القانون الضريبي هو قانون استثنائي يضيق على الحقوق والحريات للفرد، وهو تحكيمي لا يراعي رغباته، على أنه يمكن التوسع في التفسير ما لم يكن هناك خروج عن إرادة المشرع وعن مبدأ القانونية، أي أن المفسر لا يجوز له أن يصل في توسيعه التفسير لحد إنشاء وخلق قاعدة قانونية جديدة، وإلا اصطدم بمبدأ القانونية[3]، وهذا الرأي

[1]- هناك العديد من القواعد التي توصل إليها الأصوليون وكونت بذلك علم أصول الفقه، وهذا القواعد أصبح لها مكانا في استنباط أحكام القانون، أنظر في ذلك، الدكتور سعيد احمد بيومي، مرجع سابق، ص448.

[2]- وفي تفصيل هذه الأدوات، أنظر، المستشار محمود محمد علي صبره، مرجع سابق، ص326-330.

[3]- الدكتور أحمد خلف حسين الدخيل، مرجع سابق، ص56.

يبدو أنه يقر بالطبيعة المميزة للقانون الضريبي، فهو لا يخرج عنها، لكنه يبدو أنه يرى في طبيعة النص التئاما مع مدرسة الالتزام التي تلتزم إطار النص ولا تخرج عنه، وتحاول دائما التفسير الضيق اللصيق بالنص وتبحث عن نية المشرع وقت وضعه له، وبالتالي فيكون لأصحاب هذا الرأي جملة من أدوات التفسير الداخلية المتعلقة بالنص والتي أشرنا إليها أعلاه، لكن ما يعاب على هذا الرأي، أنه يعتبر القانون الضريبي قانونا جامدا تماما ولا يصلح معه إلا التفسير الضيق، مع إن استطالة القانون الضريبي وغوره في الواقعية كما سبق أن قلنا، يجعله قد لا يستقر تماما في الزمن كما استقر في ذهن المشرع لحظة وضعه وهذا ما جعل المشرع يعتاد على إصدار أحكامه في قوانين خاصة جدا مثل قوانين المالية، على الأقل يمكن القول هنا، ان هذا القانون كما يضم لطبيعته قواعد جامدة تظهر جليا في صياغته، كذلك يضم قواعد مرنة وكان على أصحاب الرأي تدارك ذلك، كما يعاب على أصحاب الرأي، قولهم بأن القانون الضريبي هو استثناء من قواعد الحقوق والحريات، وهذا غير صحيح، فمن الناحية التاريخية، كان هناك الضريبة أسبق من حرية الفرد، وما جاء مبدأ القانونية إلا ليرفع من هذه الحرية أمام سلطة فرض الضريبة ويضعها في مكانة توازيها، هذا من جهة، ومن جهة أخرى، فمبررات الضريبة كلها تتفق على أن منفعتها تعود على الفرد في الأخير، وأن فرضها إنما لتحمل الأعباء العامة، وعليه فعدم تكافؤ المصالح، أي المصلحة العامة التي تستند إليها الضريبة، ومصالح الخاصة التي تستند إلى الحريات، يجعل من الضريبة ليست قانونا استثناءا، كما أنه ليس قانون بغيضا بالنظر إلى أنه يستند إلى أسس ومبررات تجعل منه قانونا ملائما، ذلك أنه كما رأينا أن الفرد بموجب بداية تكريس مبدأ القانونية كان يعول على سلطة منتخبة من طرفه لتختص بشأن الضريبة وخاصة إحداثها، وهذا من مقتضيات المبدأ الرئيسية، لكن تطوره حاليا، جعل الفرد يكاد يشارك بنفسه في شأن الضريبة، فالفرد بموجب الديمقراطية التشاركية، التي تعتبر جزءا من مبادئ حوكمة الضريبة يمكنه استنادا إليها وخاصة في الضريبة المحلية أن يشارك بشكل مباشر ويوافق ويعترض على المداولات المحلية التي تفرضها، كما أن مبادئ الدستور الأخرى كلها تصب في خانة أن القانون الضريبي ليس قانون تحيكمي.

ب- الرأي الثاني: يرى أصحاب هذا الرأي أن القانون الضريبي لم يعد ذلك القانون الاستثنائي، فبعد أن تطورت نظرية المالية العامة وأحكام الضريبة وأصبحت تجد مكانها شيئا فشيئا ضمن النظام القانوني كباقي القوانين، وبالتالي فقد أي تميز واستثناء، أو مكانة للسلطة العامة والإيرادات العامة، وعليه فأصبح يخضع تماما لأحكام نظرية التفسير، بما فيها أن المفسر وبالأخص القضاء يتوسع في تفسيره حد القياس وإنشاء قاعدة قانونية جديدة، في حالتي النقص والتعارض بين الإحكام القانونية وبالتالي لا حاجة إلى تفسير القانون الضريبي في حالة الشك بما يوافق مصلحة المكلف باعتباره المدين في الالتزام الضريبي[1]، ما يلاحظ على هذا الرأي انه ادمج القانون الضريبي بحكم الاعتياد ضمن نطاق باقي القوانين، وأنه يجيز توسيع التفسير حد خلق القاعدة القانونية، وبالتالي فهو يستند إلى منطق المدرسة التاريخية والاجتماعية التي كما رأينا تفصل القانون عن واضعيه وتجعل منه كيان مستقل يتكيف مع الظروف والمستجدات التي تحيط به، وستعمل معه المفسر جميع أدوات التفسير الخارجية حتى القياس، وما يعاب عن هذا الرأي أنه، للعلم فإن

[1]- الدكتور أحمد خلف حسين الدخيل، مرجع سابق، ص57.

القانون في حد ذاته في الأنظمة التي تأخذ بمبدأ الازدواجية يخصص لكل قسم منه في هذه الازدواجية خصائصه ومميزاته، وهي أساس التفرقة ومعيارها، وبالطبع يعود القانون الضريبي إلى القانون المالي الذي هو جزء لا يتجزأ من القانون العام، الذي يتميز بأن أغلب أحكامه من النظام العام، وقواعدها جامدة، وتكون فيها السلطة ممثلة للمصلحة العامة ولها في قضائها ما يميز ذلك، أي القضاء الإداري، وهذه القوانين في أغلب أحكامها لا تقبل التوسع في التفسير، كل ذلك يبين أن من المنشأ القانون الضريبي يميزه بخصائص، كما أن تطوره يزيد في هذه الخصائص حتى يكاد ينفصل ويتميز بها عن القانون المالي وباقي قوانين القانون العام ككل، وبالتالي ففكرة أن القانون الضريبي أصبح قانون عادي لا تقبل من جميع النواحي، هذا من جهة، ومن جهة أخرى، أن مبدأ القانونية الذي لا يقبل أن تحدث الضرائب إلا من المشرع، كما يمنع حتى المشرع أن يتنازل عن اختصاصه فيها عن طريق التفويض، وبالتالي فإفراط هؤلاء في عملية التفسير حد إنشاء القاعدة القانونية فيها مساس مباشر بهذا المبدأ وانتهاك له، كما أنه ينسفه من الأساس، طالما أن غير المشرع يمكنه أن يضع ما يشاء من قواعد قانونية في الضريبة.

ج- الرأي الثالث: ويرى أصحاب هذا الرأي انه بالفعل يبقى القانون الضريبي قانون كبقية القوانين لكنه يتميز باستقلاليته ومقوماته التي تبرزه والتي تستند إلى مبادئه وعلاقاته وأهدافه وطبيعة صياغة أحكامه، لكنهم يرون بأنه قانون يتوزع ما بين الأحكام العامة التي تتعلق بفرض الضريبة، وما بين الأحكام الاستثنائية التي يقصرونها في أحكام الإعفاء من الضريبة، وبالتالي يجب على المفسر أن يميز بين هذه الأحكام ويتعامل معها حسب هذا التمييز، يكون التفسير حسب إرادة المشرع فإذا انصرفت إلى تقرير الأحكام العامة يكون التفسير واسعا حد القياس على الحالات التي تتضمنها القاعدة الضريبية، كما يكون بمقابل ضيقا إذا انصرفت إرادة المشرع إلى تقرير حكم استثنائي، يرى هؤلاء أن القواعد لاستثنائية إنما تنحصر في الإعفاء الضريبي لأن حسبهم الخضوع الضريبي هو أساس هذا القانون، وبالتالي إذا حصل شك لا يفسر لمصلحة المكلف إنما يفسر لمصلحة الخزينة، وأصحاب هذا الرأي يرفضون أي محاولة للصلح على الضريبة بالنظر إلى طبيعة الدين، واختلافه عن الدين المدني، وعدم تساوي مركز الخزينة كدائن ومركز المكلف كمدين[1]، ونرى من مزايا هذا الرأي انه بالفعل أقر باستقلالية القانون الضريبي كما أقر بمكانة فرض الضريبة وتميز الدين الضريبي، ويبدو انه أراد أن يستند إلى الطريقة العملية أو منهج البحث العلمي الحر الذي رأيناه سابقا، إذ أقر بالتفسير الضيق، والتفسير الواسع في آن واحد بالقانون الضريبي، لكن يبقى فرضية الرأي من الأساس غير صلب غير صلبة، فمن جهة، يوزع الأحكام ما بين عامة واستثنائية، ويلحق الأولى بفرض الضريبة والثانية بالإعفاء ولم يتضح على أي أساس كان هذا التوزيع والتقسيم، هذا من جهة، ومن جهة ثانية، هل مبدأ القانونية يقتضي أن يهتم المشرع أكثر اهتمام وتفصيل بقواعد فرض الضريبة التي تسلط على الحقوق، أم يهتم بقواعد الإعفاء، ففي الأولى اهتمام المشرع يجعلها تكون أحكاما مستعصية على أية محاولة للتفسير وبالتالي يكون من الأجدر تفسيرها تفسيرا ضيقا لا يخرج عن نطاق إدارة المشرع لاقتضاء مبدأ القانونية ذلك، أم الثانية فهي قواعد إعفاء وقد رأينا بأن هناك من الدساتير من لا يعتبرها من الأساس

[1]- الدكتور أحمد خلف حسين الدخيل، مرجع سابق، ص58.

ضمن نطاق القانونية وبالتالي يكون فيها للتفسير مجالا واسعا لأن المشرع قد لا يهتم بتفاصيلها، هذا من جهة، ومن جهة أخرى، إن سلامتها وصحتها والحكمة منها تقتضي كذلك هذا التوسع، لكن أيا كان منحى هذا الرأي الأكيد أنه يخالف مبدأ القانونية بشكل مباشر.

د- الرأي الراجح: هناك من يرى أن كل الآراء السابقة إنما يعوزها الصواب طالما أنها لم تراع مبدأ القانونية وما يقتضيه من جهة، ولم تستوعب خصوصية ومقومات القانون الضريبي من جهة أخرى، لذلك يرى الرأي الراجح، "ونرى إن تفسير القانون الضريبي يجب إن يتم في ضوء مبدأ قانونية الضريبة بحيث يمتنع على المفسر ان يخلق القاعدة الضريبية، ولكن هذا لا يعني الالتزام بالحرفية في النصوص والتفسير الضيق لها، إنما الأمر يعتمد على الصياغة التي يعتمدها المشرع للنصوص الضريبية فإذا اعتمد المشرع الصياغة المرنة جاز للمفسر أن يستغل هذه المرونة إلى الحد الذي يجعل القاعدة الضريبية شاملة لكل ما أراد المشرع لهذه القاعدة أن تشمل مستعينا في ذلك بوسائل التفسير كافة بشرط عدم تحميل النصوص أكثر مما تحتمل وتوسيع إرادة المشرع لأكثر من نطاقها الحقيقي."[1]

ويبدو أن هذا الرأي فيه كثير من الصواب، طالما يستند إلى محددات ثلاث هي مبادئ رئيسية في القانون الضريبي، هي كل من: مبدأ القانونية، الذي يحتم مبدأ إنفراد المشرع بالتشريع ووضع إرادته وحده دون إرادة أيا كان، ومبدأ الصياغة كمظهر خارجي تعتبر كقرينة على جمود القواعد وبالتالي تضيق تفسيرها، ومرونة القواعد وبالتالي التوسع في تفسيرها، لكن يؤخذ على هذا الرأي، أنه رأي تحفظي لدرجة أنه يستند إلى مبادئ خلفية ومحددات لمسار التفسير، ولا يبارح من خلالها علة المشرع التي تعني الترخيص، بينما في المقابل، يهمل غاية القانون الضريبي، كما لا يستقيم هذا الرأي مع النصوص المعيبة، كما انه يفترض أن الصياغة دائما دليل على طبيعة النص، رغم أنه حتى في النصوص الواضح لفظها تحتاج إلى البحث عن دلالتها ومفهومها، خاصة أمام تعدد المعوقات التي تصل بنا إلى نصوص نوعية، منها تضخم النصوص، غموضها، عدم استقرارها وهكذا، فالصياغة قد لا تعبر عن الإرادة فإما تزيد عن نطاقها أو تقل، هذا من جهة، ومن جهة أخرى يهمل النص مقوم الواقعية في القانون الضريبي، وبالتالي سنرى خلاصة رأينا عندما ننهي باقي التفسيرات، والآن نتعقب التفسير الإداري، فكيف يكون:

02- التفسير الإداري للقانون الضريبي: يختلف موقع الإدارة بالنسبة لتنفيذ القانون الضريبي عن موقعها في تنفيذ باقي القوانين، إذ نجد لها مساحة خاصة في مسألة التفسير القانون الضريبي، وهذا ما يجعل من تفسيراتها عن طريق جملة اللوائح والقرارات والمناشير والتعليمات تمثل رصيدا كبيرا من التفسير عند ارتباطه مباشرة بقواعد الضريبة التي يختص بها القانون، وعلى ذلك، نجد دول كثيرة ومنها فرنسا تعاني التضخم وكثرة الموضوعين معا، الموضوع التشريعي، والموضوع التنظيمي، حيث نجد القانون العام الضريبي CGI يضم هذه التنظيمات بالطبع إلى جانب الكتاب الأول الخاص بتشريع الضريبة العامة وتشريع الضريبة المحلية، نجده يجمع إلى جانبه هذه التنظيمات في أربع ملاحق، الأول مخصص لوائح الإدارة العامة بينما الملحق الثاني مخصص مراسيم مجلس الدولة بينما الثالث مخصص للمراسيم والملحق الرابع مخصص

[1]- الدكتور أحمد خلف حسين الدخيل، مرجع سابق، ص58.

للقرارات، وهذا يكشف الكم الهائل لهذه التنظيمات التي توازي أو تفوق التشريعات الضريبية[1]، ورغم أن التنظيمات في الجزائر كثيرة العدد وتسعى المديرية العامة للضرائب في كل مرة إلى تجميعها في شكل مستقل عبر السنوات، إلا أنها لم تجمعها مع التشريعات كما فعلت الإدارة الفرنسية، ولم يظهر عددها ولا مقارنتها وأثارها القانونية بشكل مباشر، وعليه، فهذا الكم الهائل يوضح لنا كيف تسعى الإدارة الضريبية أن تحيط بكل صغيرة وكبيرة، وتجعل من دورها في التفسير يكاد يهيمن عن أي دور آخر، حتى دور القضاء، لكن ما يميز مذهب الإدارة الضريبية في التفسير شيء آخر، هو أن القانون يحصن هذا التفسير ويجعل منه قاطعا حتى أنه غير قابل للمراجعة، وفي هذا نجد أن معظم القوانين الضريبية ومنها القانون الجزائري، يأخذ بمسألة المحرر الجبائي كما ذكره المشرع الجزائري، فما هو أساس هذا المحرر وماذا يعني، وتكون الإجابة على ذلك بعرض ما يلي:

أ- **المحرر الجبائي:** تنص المادة (174 مكرر) على انه" لا تجري أي زيادة في الإخضاع الضريبي السابق إذا كان سبب الزيادة المتمم من طرف الإدارة يعود إلى تباين في تقدير الوضعية بالنظر إلى النص الجبائي من طرف المكلف بالضريبة حسن النية الذي يتبع لاختصاص مديرية كبريات المؤسسات وإذا ثبت أن طريقة التقدير المقدمة من طرف المكلف بالضريبة قد قبلتها الإدارة. وتطبق الضمانة المنصوص عليها في الفقرة الأولى عندما:

تبلغ الإدارة بموجب رسالة مكتوبة واضحة وتامة من طرف المكلف بالضريبة حسن النية.

تكون الإدارة قد اتخذت قرارا قطعيا فيما يخص وضعية بالرجوع لنص جبائي في اجل أربعة (4) أشهر ولم ترد في هذا الأجل.

يكون اتخاذ القرار سابقا لتاريخ انتهاء اجل التصريح الذي يتوفر لدى المكلف بالضريبة أو في غياب التزام بالتصريح السابق لتاريخ تحصيل الضرائب التي تماثل التصفية التلقائية للضريبة.

تحدد كيفيات التطبيق، لاسيما المضمون والمكان وكذا كيفيات إيداع هذا الطلب عن طريق التنظيم." هذا النص هو نص حديث إذ ادخله المشرع بموجب قانون المالية لسنة 2012، وهذا النص هو مقابل لنص المادة (L 64 B) من قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي LPF، والتي هي مادة متكونة من فقرتين، وقد أدخلها المشرع الفرنسي في قانونه الضريبي القانون المؤرخ في08 جويلية 1987[2]، وبالتالي يعد الحكم الإجرائي قديم في النظام الفرنسي، إما من حيث المضمون فيبدو أن المشرع الجزائري لم يكن واضحا ضمن النص، فالنص غامضا حتى وان كان يريد القول انه يبني جسرا بين المكلف بالضريبة والإدارة، بأن يقوم الأول في إطار بحثه على تقدير وضعيته بأن يحدد وضعيته التقديرية والنصوص التي تحكمها ويقدمها في طلب إلى الإدارة مع كافة المعلومات والبيانات وتقوم الإدارة بتفسير الأحكام والاسترشاد إلى بسط حكمها على الوضعية أم لا، وعند الموافقة أو سقوط الآجال المقررة لردها، يصبح ذلك قرارا قطعيا بأن الإدارة توافق على تقدير الوضعية وفق الأحكام التي استند إليها المكلف، وتكون هذه ضمانة له من أي زيادة في الإخضاع المؤسس عليه هذه الوضعية، ولقد بسط المشرع هذا المحرر وفصل في طلبه والآثار المترتبة عنه

[1]-Jacques Grosclaude, Philippe Marchessou, Op-cit,p15.

[2] - Ibid., p269 .

بموجب المرسوم التنفيذي رقم 12-334 المؤرخ في 08 سبتمبر سنة 2012 يتعلق بالمحرر الجبائي، وما يلاحظ على جملة الإجراءات المقررة بهذه الآلية، أنها فقط مقررة للمكلفين التابع اختصاصهم لمديرية كبريات المؤسسات، وبالتالي لم يعمم على باقي هيئات الإدارة الضريبية، هذا من جهة، ومن جهة ثانية أن المرسوم وإذ يقدم المكلف طلبا ثانيا بإعادة المراجعة مع رفض مضمون طلبه الأول، أن يشكل مجلسا لدراسة طلب إعادة المراجعة، لكن من الواضح أن هذا المرسوم بعيدا كل البعد عن الإجراءات والشروط والصارمة التي جاء بها تطبيق المادة (L 64 B)، فيما المحرر الجبائي (le rescrit)،هناك أربع شروط لتحقيق هذا المحرر، أهمها تعميم الطلب الذي لا يرسل كما في الجزائر إلى مديرية كبريات المؤسسات بل يرسل إلى المديرية العامة للمالية العمومية مصلحة المنازعات، كما ان هذا الاجراء يبدو عملا مسبقا يريد به مساعدة المؤسسات على تحديد وضعية قانونية ضريبية لاستفادة منها في رسم مسارها، وأن ضمانة هذا المحرر هي قطعية غذ حتى ولو أخطأت الإدارة تفسير القانون، فإن القانون قد ضمن عدم تراجعها عن هذا التفسير، ولو كان التفسير غير مشروعا، وهذا ضمانة للمكلف.

ب- وهناك ضمانة أخرى، وضعها القانون الفرنسي، ويبدو أن القانون الجزائري لم يضع لها نصا مماثلا، وهو نص المادة (L80) من قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي، حيث قررت هذه المادة ضمانة التفسير الوارد في الإجابة عن كل الأسئلة التي يطرحها المكلفين ولا تختص فقط بالوضعية الجبائية بل يمكن أن تتعداها إلى نظام الإعفاءات، أنظمة الإهتلاكات الاستثنائية، تأهيل المؤسسة المستقرة في فرنسا وهكذا وهذه الأسئلة التي تجيب عنها الإدارة إجباريا تصبح بمحل تفسير تقدمه لنص جبائي ولا يجوز الرجوع عنه[1]، وهذا الإجراء، إنما يختلف على المحرر الجبائي، من حيث أساسه، ومن حيث شروطه، لكن نتيجتهما واحدة وهي عدم التراجع عن التفسير الإداري، كما قررت ضمانة التفسير المتضمن في جملة المراسيم والتعليمات والقرارات والمناشير التي تضعها الإدارة لتفسير الوضعيات الجبائية حسبما قررها القانون الضريبي، فلا يجوز أن سحب هذا التفسير والتراجع عنه، وهذا على اختلاف طرق الإعلام التي قررها القانون الضريبي وتسمح للمكلف من الإطلاع عليها، وفي الجزائر، نجد ضمانات لكنها ليست بنفس القوة والأتساع مثل ضمانات عدم إعادة مراجعة المحاسبة والوثائق بعد إخضاعها ما لم يكن المكلف قد استعمل طرق تدليسية، فضمانة عدم إعادة مراجعة المحاسبة والأسس الضريبية التي سبق إخضاعها بناء عليها يعد تكيفا للوضعية وجعلها موافقة للتفسير الذي توصلت إليه الإدارة، لكن تبقى مشكلة طبيعة التنظيم واللوائح هل تعتبر حجة، وضمانة في يد المكلف لا يمكن التراجع عنها، أم أن هذه التنظيمات تطالها رقابة المشروعية، والواضح أن القضاء الجزائري لحد الآن لم يكتسب الخبرة الواسعة التي يتحدد من خلالها موقفه ومتى يستعمل الرقابة للمحافظة على المشروعية، ومتى لا يستعملها لتفعيل الضمانات التي وضعها المشرع للمكلف بالضريبة اتجاه التفسير الذي تتوصل إليه الإدارة وتعرضه ضمن هذه اللوائح.

لا يتوقف تفسير الإدارة للقانون الضريبي، عند القانون الداخلي، بل يتعداه إلى الاتفاقيات الدولية الجبائية، فالإدارة هي التي أسست هذه الاتفاقيات وهي التي تعمل على تنفيذ بنودها، ونجد أنه في حالة إثارة

[1]--Jacques Grosclaude, Philippe Marchessou, Op-cit,p 46-49 .

خلاف هناك بعض بنود الاتفاقية النموذجية مثل اتفاقية التعاون والتنمية الاقتصادية تنص في مادتها 25 على أنه يكون حل الخلاف عن طريق الحل الودي، والذي يتجسد بالتبادل المستمر لرسائل تقريب وجهات النظر حتى يصل طرفي الاتفاقية إلى تفسير مشترك لأحكام المثار خلاف حولها، كما أنه يمكن أن يصل حل الخلاف عن طريق التحكيم، الأكيد أن الإدارة تضع تفسيرها، وقد يتعدى نطاقها إلى ما ينتجه التفسير المشترك، فهل يكون هذا التفسير ضمانة للمكلف، هذا الأمر عرف تقدما خاصة في فرنسا التي تعد جزءا من الإتحاد الأوربي وتخضع سلطاتها إلى كل من محكمة العدل الأوربية أو المحكمة الأوربية لحقوق الإنسان، وبالتالي تثار هذه المسالة ويكون للمكلف حق مواجهة الدولة أمام هذه الهيئات.

03- التطبيقات القضائية لتفسير الأحكام الضريبية: لا يختلف عليه، أن تفسير القانون إنما يكون لفرض تطبيقه، وتطبيقه يكون من قبل القضاء، ورأينا أنه هناك العديد من التطبيقات التي وضح فيها القضاء تفسيره لنصوص الضريبة، لكن، يبقى أهم تدخل هو تدخل الهيئات الدستورية المختصة برقابة الدستورية، والتي تقدم تفسيرا من نوع أخر، وهو تفسير المعيارية، ولقد رأينا سابقا كيف أن المحكمة الدستورية العليا في مصر كان لها باع كبيرة مع قواعد الضريبة عند رقابته للدستورية، من حيث المبادئ الدستورية لها مثل العدالة والمساواة والقانونية، والقوالب الشكلية للنص الضريبي، وكذلك المساحة المخصصة للسلطة التنفيذية في مجال إحداث الضريبة، كما أن لها اتساع أيضا في مبادئ الضريبة وتحصيلها، إذ وضعت أساسا قويما لهذه المبادئ، فضلا على الحماية الدستورية للقانونية، بينما كان للمجلس الدستوري دوره كذلك لكن ليس على مستوى الدعوى الدستورية بل على مستوى ممارسة الرقابة، وبالتالي كان تدخله في النصوص بعد سريانها قليل، قبل التعديل الدستوري لسنة 2008، بينما بعدها فقد جاء التعديل بآلية الدفع بعدم الدستورية، وهذه الآلية توسع في نطاق تدخل المجلس لكن تبقى مقيدة بالإحالة من الهيئتين القضائيتين العليتين، بينما نجد فرنسا لا يبقى قضائها ينحصر في هذا الحد، بل يتعداه إلى قضاء محاكم الإتحاد الأوربي التي كان لها تأثير كبير، أما في الجزائر، فحظها في هذا الجانب قليل جدا إن لم نقل معدوم فالمجلس الدستوري لم يكن له أي سابقة في تفسير نص مالي بما فيه من أحكام ضريبية كما لم يكن له حق إبطاله لعدم الدستورية، هذا للممارسة الضئيلة للرقابة اللاحقة، بينما بعد التعديل الأخير، فيمكن أن يتسع نطاقه بإدخال آلية الدفع بعدم الدستورية التي أحدثها حيز التطبيق، وسنتطرق إلى ذلك بالتفصيل في الجزء المخصص للحماية، أما مجلس الدولة فلم يعط تفسيرات للقانون الضريبي لافتة للنظر، وعليه، تبقى جهود القضاء الجزائري بسيطة وبسيطة جدا في إعطاء تفسيرها للقانون الضريبي في الجزائر[1].

04- تقييم عام لتفسير النص الضريبي: خلاصة لما سبق، إن التفسير الضريبي يتحمل عديد المذاهب في آن واحد، لكونه يجمع عديد القوانين والتي استفاد من مفاهيمها ووظفها في تركيبه، لكن، أهم شيء يبقى أنه قانون واقعي، وهو متطور وجد معقد، وبالتالي نسلم بداهة أن الصياغة لا يمكن أن تحصر كلما أراده المشرع عند وضع النص، بل حتى أن المشرع في حد ذاته لا يمكنه أن يتبادر إلى ذهنه وتشمل إرادته كل الحالات

[1]- وللوقوف على حجم الاجتهادات في هذا السياق لما تم التوصل إليه خاصة في الدول العربية، وأهمها مصر، عن طريق المحكمة العليا الدستورية في مصر، أنظر، دكتور إكرامي بسيوني عبد الحي خطاب، المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية، مرجع سابق، ص67 وما يليها.

التي يريد إخضاعها ضريبيا، خاصة أمام تزايد مسألة التهرب الضريبي، وإرهاق الوسائل المستعملة من طرفه للملاحقة المستمرة لأساس وإيراد الضريبة، ولأن غاية المشرع تبقى ثابتة حتى وإن بدا أن علته في التشريع، أي الترخيص القانوني لتحصيل إيراد الضريبة تضعف يوما بعد يوم، لذا يكون ما ذهب إليه بعض الدول من الاعتماد على القضاء وأحكام القضاء ذات بعد حاسم في التأسيس لنظرية تفسير جديدة أو على الأقل تجديد النظرية القديمة، وذلك من خلال فصل تقنيات التفسير عن غاياته، وأن تفسير القانون الضريبي يخضع للغاية وليس للتقنيات، وفي سياقه، نجد أن غايات القانون الضريبي هو الحصول على الأموال العامة دون التفريط في الجانب المقابل لها وهو الحقوق والحريات وما يتضمن ذلك من مبادئ مثل الأمن القانوني وعدم الرجعية، وغيرها، فهذه الموازنة تعتبر إذا ميلادا لتفسير جديد يصنعه القضاء عن طريق أحكامه القضائية، ورأينا سابقا بعض نماذج من أحكام المحكمة الدستورية.

المطلب الثاني: الحماية القانونية لمبدأ قانونية الضريبة

رأينا مفهوم المبدأ ومقتضياته، كما رأينا أهم نتائجه، وسنرى الآن من خلال هذا المطلب، ما هي الحماية الدستورية والقضائية لمبدأ قانونية الضريبة[1]، إذ أنه العبرة، كل العبرة من هذه الحماية، فلا معنى من النص على المبدأ وسموه ما لم تكن هناك آليات لحمايته، هذه الحماية بالطبع تتعلق بكامل نطاق المبدأ شكلا وموضوعا، كما أنها حماية تتكامل فيما بينها لتحقق بتمامها حماية للمبدأ، أي حماية شرعية وهذه التي يوفرها الدستور عن طريق الرقابة الدستورية، وحماية مشروعية، وهذه التي يوفرها القضاء عن طريق أحكامه، وبالتالي فهي حماية شرعية ومشروعية في آن واحد، وسنحدد آلياتها وهيئاتها، ومبرراتها، والنتائج المترتبة عنها، وعليه، سنرى في الفرع الأول: الحماية الدستورية للمبدأ، بينما نخصص الفرع الثاني: للحماية القضائية المبدأ وذلك على النحو التالي:

الفرع الأول: الحماية الدستورية

تتجسد الحماية الدستورية عن طريق الرقابة على دستورية القوانين، والتي لا يكاد يخلو دستور من تنظيمها وتنظيم الهيئة التي تختص بها، ومنها الدستور الجزائري، حيث وضع أساس قانوني لهذه الرقابة، كما خولها إلى هيئة دستورية هي المجلس الدستوري، لذلك سنرى في البداية ما هو المجلس الدستوري، ثم ما هي آليات الرقابة التي يختص بها وكيف يمارسها ثانيا، ثم نخصص مجالا لأحكامه وقيمتها القانونية، وأثارها في المقام الثالث، وذلك على النحو التالي:

أولا- المجلس الدستوري الجزائري: لقد قررت كل الدساتير الجزائرية ماعدا دستور 76 إنشاء رقابة على دستورية القوانين، وإنشاء هيئة مستقلة مختصة بها هي المجلس الدستوري، ولعل أخر تعديل دستوري، قد أعاد تنظيم هذه الهيئة ووسع مجال اختصاصها، لذا سنتعرف في البدء عن المجلس الدستوري وتنظيمه، ثم نتعرف على أهم اختصاصاته الدستورية وطبيعتها ثانيا، وذلك فيما يلي:

[1] - لقد قررت العديد من الدساتير المقارنة حماية لها، وخصصت لذلك إما مجالس دستورية أو محاكم قضائية، لكن الحماية هنا تكون لمكونات الدستور بإعتباره القانون الأسمى، ومنها كذلك مبدأ قانونية الضريبة والمبادئ المرتبطة به، التي هي مبادئ دستورية، ونجد كما سبق القول في ذلك، المحكمة الدستورية العليا في مصر، وكذلك المجلس الدستوري في فرنسا وغيرها، ومن أهم ما تتصدى له هذه الهيئات هي مدى دستورية التشريعات الضريبية.

01- تعريف المجلس الدستوري وتنظيمه: لنتعرف على المجلس الدستوري وطبيعته، وتنظيمه، ينبغي أن نعود إلى مصدر نشأته وهو الدستور، وسنبدأ من تعريفه وذكر طبيعته فيما يلي:

أ- **تعريف المجلس الدستوري:** تنص المادة (182) من الدستور على أن: " المجلس الدستوري هيئة مستقلة تكلف بسهر على احترام الدستور..."، وبالتالي فالمجلس الدستوري هو هيئة دستورية مستقلة تماما عن باقي السلطات الثلاث تتمتع بالاستقلالية الإدارية والمالية كما جاء بالفقرة الأخيرة من المادة السابق ذكرها، ولها تنظيمها وتشكيلتها واختصاصاتها، ويصنف هذا المجلس على أساس أنه هيئة رقابة، ذلك أن تقريره بالدستور جاء ضمن الباب الثالث المعنون بـ- الرقابة ومراقبة الانتخابات والمؤسسات الاستشارية- الفصل الأول – الرقابة-، لكن ما طبيعتها، الظاهر أن تصنيفه كهيئة رقابة يخرج مهامه عن الوظائف التي تختص بها السلطات الثلاث (التنفيذية، والتشريعية، القضائية)، لكن يبدو أن توسع نطاق رقابته إلى كل هذه الوظائف، فبدء يمكنه رقابة التنظيمات وهذه تصدرها السلطة التنفيذية، كما يراقب التشريعات وهذه تصدرها سلطة التشريعية، بينما له بعض المهام ذات الطبيعة القضائية مثل الفصل في الطعون التي يتلقاها في نتائج الانتخابات الرئاسية والتشريعية، فضلا عن التطور الحاصل بعد تعديل الدستور في تدخله غير المباشر في النزاعات الفردية التي تطرح على الهيئات القضائية، ومجاله الاستشاري الدستوري، تجعله هيئة دستورية تعلو على كل هذه السلطات وتختلف عنهم، وهذا ما انعكس على قيمة أرائه وقراراته، بغض النظر عن طبيعته، حتى وإن كان الراجح أنها طبيعة سياسية[1]، وعليه سنتطرق إلى تنظيم المجلس الدستوري فيما يلي:

ب- **تنظيم المجلس الدستوري:** يتوزع تنظيم المجلس الدستوري، ما بين وظيفتين، الوظيفة الإدارية لكنه هيئة إدارية، والوظيفة الدستورية، وعليه نميزهما بشكل مختصر على النحو التالي:

ب/1- تنظيم المصالح الإدارية للمجلس الدستوري: لقد زود المجلس الدستوري بجهاز إداري لإدارة مصالحه، ونظم هذا الجهاز كما جاء بأحكام المرسوم الرئاسي رقم89-143 المؤرخ في 7 غشت 1989 المتعلق بالقواعد الخاصة لتنظيم المجلس الدستوري والقانون الأساسي لبعض موظفيه، المعدل والمتمم، والذي قرر إحداث أمانة عامة، ومصلحة إدارية، على أن يكون تنظيمها بموجب مقرر من رئيس المجلس الدستوري، كما عدد صلاحيات رئيس المجلس في تنظيم وتسير وتوظيف موظفين بالمصلحة الإدارية والآمر بالصرف وهكذا، وبالفعل، فإن المقرر الصادر عن رئيس المجلس بتاريخ11-01-1993 يتضمن التنظيم الداخلي للمصلحة الإدارية للمجلس الدستوري[2]، قد أحدث إلى جانب الأمانة العامة، كل من مديرية الوثائق،

[1]- أغلب الفقه يميز طبيعة الرقابة على دستورية القوانين، بطبيعة الهيئة المخول لها ممارسة هذه الرقابة، فإذا كانت محكمة كما هو حاصل في مصر من تولي المحكمة الدستورية العليا هذه الرقابة، تصنف الرقابة إذن على أنها رقابة قضائية، ويوجه لها بعض النقد من كونها تعد مساسا صريحا بمبدأ الفصل بين السلطات، هذا فضلا على أن أعضاء هذه الهيئة تكون لهم المكانة العليا وهم معينون من السلطة التنفيذية عن نواب منتخبين، لكن ما يميز هذه الرقابة أنها رقابة مباشرة ومستمرة في الزمن إذ ليست وقائية واختيارية، بينما الرقابة المقابلة لها هي الرقابة السياسية ومظهرها كذلك هو طبيعة الهيئة الموكلة لها، حيث تختلف عن المحكمة بل هي معينة أو منتخبة ومعينة في آن واحد، وهذه الرقابة تضمن الحفاظ على مبدأ الفصل ما بين السلطات، باعتبار الهيئة هنا ذات طبيعة سياسية، وهذا على غرار ما هو حاصل في فرنسا التي بدأ العمل معها بمثل المجلس الدستوري منذ دستور 1958، رغم أن محاولات تبني هذا النوع من الرقابة كانت قبل ذلك، وكذلك الجزائر، التي بدأت بتبني هذه الرقابة منذ دستور 63 الذي لم يدخل حير النفاذ، ثم استبعدت تماما في دستور 76 وعادت بعده، لكن ما يعاب على هذه الرقابة أنها محدودة وانتقائية، أنظر حول ذلك، د. الأمين شريط، الوجيز في القانون الدستوري والمؤسسات السياسية المقارنة، ص142 وما يليها.

[2]- جريدة رسمية عدد 13.

مديرية الموظفين والوسائل، على أنه كان يعين الأمين العام من قبل رئيس الجمهورية، لكن، المرسوم الرئاسي رقم01-102 مكرر المؤرخ في21-04-2001[1]، المعدل للمرسوم الرئاسي89-143 السالف الذكر، أصبح يتم تعيين الأمين العام بناء وباقتراح من رئيس المجلس الدستوري، كما عدل هذا المرسوم التنظيم المصلحي الوارد ضمن المقرر السابق ذكره، كما أن المرسوم الرئاسي رقم157/2002 المؤرخ في16-05-2002[2]، الذي عدل المرسوم الرئاسي المتعلق بتنظيم المجلس الدستوري، فبدلا من مديرين للدراسات والبحث سابقا، فقد نصت المادة (06) منه على إحداث مركز للدراسات والبحوث الدستورية، وبغض النظر على اختصاصات هذه المصالح، فما يهمنا بشكل مباشر هو التشكيلة الدستورية، والتي نعرضها فيما يلي:

- **التشكيلة الدستورية للمجلس:** نصت المادة (183) من الدستور على أنه: " يتكون المجلس الدستوري من اثني عشر (12) عضوا، أربعة (4) أعضاء من بينهم رئيس المجلس ونائب رئيس المجلس يعينهم رئيس الجمهورية، واثنان (2) ينتخبهما المجلس الشعبي الوطني، واثنان (2) ينتخبهما مجلس الأمة، واثنان (2) تنتخبهما المحكمة العليا، واثنان (2) ينتخبهما مجلس الدولة، .....، يعين رئيس الجمهورية رئيس ونائب رئيس المجلس الدستوري لفترة واحدة مدتها ثماني (8) سنوات.

يضطلع أعضاء المجلس الدستوري بمهامهم مرة واحدة مدتها ثماني (8) سنوات، ويجدد نصف عدد أعضاء المجلس الدستوري كل أربع (4) سنوات ..." ، من هذا النص الدستوري، نلاحظ أن تشكيلة المجلس الدستوري قد حددت وبشكل حصري من حيث عدد التركيبة (12)، وحيث كيفيتها، ومن حيث مدة تجديد نصفها، ومن حيث سلطة تعيين الرئيس ونائبه، ومن حيث مدة العهدة، ولم يترك فيها أي مجال لسلطة أو قانون والتنظيم في ذلك، هذا من جهة، ومن جهة ثانيـة، تبدو أن التركيبة متوازنة إذ يبدو أن كل سلطة من السلطات الثلاث تشارك بنفس عدد الأعضاء أي أربعة في تشكيلة هذا المجلس، وهذا على خلاف ما كان ساريا قبل تعديل الدستور[3]، كما نميز فيها أنها تركيبة مختلطة ما بين أعضاء منتخبين، وأعضاء معينين وهذا ما من شأنه أن يرفع عنها أي حرج في أداء مهامها.

أمـا بالنسبـة للشروط الواجب توفرها لاكتساب عضوية المجلس، فق حددت المادة (184) من الدستور ذلك، بأن قررت أنه: " يجب على أعضاء المجلس الدستوري المنتخبين أو المعينين ما يأتي:

- بلوغ سن أربعين (40) سنة كاملة يوم تعيينهم أو انتخابهم.
- التمتع بخبرة مهنية مدتها خمس عشر (15) على الأقل في التعليم العالي في العلوم القانونية، أو في القضاء، أو في مهنة محام لدى المحكمة العليا أو لدى مجلس الدولة أو في وظيفة عليا في الدولة."، فتعتبر

[1]- جريدة رسمية عدد 58.

[2]- جريدة رسمية عدد 36.

[3]- كانت المادة (164) من الدستور قبل التعديل الأخير تنص على ان المجلس يتكون من تسعة أعضاء أربعة من السلطة التشريعية اثنان من مجلس الأمة واثنان من المجلس الشعبي الوطني، وعضوان عن السلطة القضائية واحد من مجلس الدولة والأخر من المحكمة العليا، بين ثلاث أعضاء يتم تعينهم من طرف رئيس الجمهورية الممثل للسلطة التنفيذية، وبالتالي لا نرى توازنا كما في هذه التركيبة.

هذه الشروط دستورية[1]، ولا نقاش فيها، كما أن هناك شروط أخرى أيضا دستورية من قبيل أداء اليمين الدستورية، ومن قبيل ترك المهام التي كانوا يشغلونها كالعضوية أو المهمة أو الوظيفة أو المهنة وغيرها.

لكن، هناك واجبات على العضو يجب الالتزام بها أثناء في عهدته، وهي كما قررتها المواد 76 وما يليها من النظام المحدد لقواعد عمل المجلس الدستوري المحرر في 05 أبريل سنة 2016 [2]، حيث أتت على ذكر أربع واجبات للعضو، وهي كل واجب النزاهة، وواجب الحياد، وواجب الحفاظ على سرية المداولات، وواجب التحفظ، على أن يتمتع أعضاء المجلس بالحصانة القضائية في المسائل الجزائية خلال عهدتهم إذ لا يكونوا محل متابعات أو توقيف بسبب ارتكاب جناية أو جنحة إلا بتنازل صريح عن الحصانة من المعني بالأمر أو بترخيص من المجلس الدستوري كما قررت ذلك المادة (185) من الدستور.

وعموما، فإن الدستور قد تناول تشكيلة المجلس وترجيح التصويت فيه، ولم يترك للنظام المحدد لقواعد المجلس في هذا الشأن إلا قليل المساحة، حيث نجد أن هذا النظام، تناول كيفيات عمل التشكيلة، ونصاب مداولات المجلس، وكيفيات استدعائه وترأسه، فضلا على صحة أرائه وقراراته، وتنظيم المجلس في حالة وفاة رئيسه.

ثانيا- ممارسة الرقابة الدستورية: أهم أعمال واختصاص المجلس الدستوري، هو الرقابة على دستورية القوانين، التي قد تأخذ شكل سابق، أو شكل لاحق، وهو الهدف من الحماية الدستورية لمبدأ قانونية الضريبة من القوانين غير الدستورية، لذا سنكتفي بهذا الاختصاص، وسنحدد في البدء أنواع الرقابة ومحلها، ثم كيفيات ممارستها، وذلك فيما يلي:

01- أنواع الرقابة على دستورية القوانين ومجالها: تعني الرقابة على دستورية القوانين، هو قياس مدى معيارية النص القانوني محل الرقابة وفق أحكام الدستور، وكما رأينا أن مبدأ التدرج يقضي أن تخضع القاعدة الدنيا للقاعدة العليا، وأن أعلى قواعد القانون في الدولة هو الدستور، وعليه، سنرى كيف تتنوع هذه الرقابة فيما يلي:

أ- أنواع الرقابة الدستورية: تتنوع الرقابة الدستورية عبر عدة معايير، وسنعدد هذه الرقابة وفقا لكل معيار على النحو التالي[3]:

أ/1- حسب معيار طبيعة الرقابة: نميز حسب هذا المعيار الرقابة على دستورية القوانين بين رقابة سياسية ورقابة قضائية، فالأولى تظهر من خلال طبيعة الهيئة التي تمارسها وطبيعة الوسيلة التي تحرك بها، والوسائل التي تقرر بها نتائج الرقابة، ومنها في الجزائر كما في فرنسا، نجد الهيئة هي المجلس الدستوري الذي يحمل الطبيعة السياسية، بينما الوسيلة التي تحرك بها هذه الرقابة هي الإخطار، بينما الوسيلة التي يقرر بها نتائج الرقابة هي الآراء والقرارات، بينما الرقابة القضائية تتميز هيئتها الدستورية بأنها ذات طبيعة قضائية أي محكمة، وأن وسيلة تحريكها هي الدعوى، وأن نتائج الرقابة تكون في شكل أحكام قضائية، وما

[1]- هل جاءت هذه الشروط على سبيل الحصر، الملاحظ أنه ليس هناك شروط غير التي ذكرت في أحكام المواد (183) وما يليها من الدستور، فحتى النظام المحدد بقواعد عمل المجلس الدستوري لم يأت على ذكر أي شروط أخرى.

[2]- جريدة رسمية عدد 29-2016.

[3] - أنظر في ذلك، نطاق الرقابة، بوكرا ادريس، مرجع سابق، ص235 وما يليها.

نلاحظ، أن في وسيلة تحريك الرقابة تدخل بعض الدساتير وسيلة الدفع بعدم الدستورية والتي أخذ بها كل من الدستور الجزائري بعد التعديل، وكذا الدستور الفرنسي وهناك من يرى فيها نوع من الدعوى غير مباشرة باختلافها عن الإخطار، وهناك من يرى فيها إخطار بطريقة غير مباشرة.

أ/2-حسب معيار النص محل الرقابة: نميز الرقابة حسب طبيعة النص القانوني، فهناك نصوص يستوجب إعمال الرقابة الدستورية قبل صدورها، وتسمى برقابة المطابقة، وهي الرقابة التي أوجبها الدستور، حيث عدد حالاتها، بأن جعلها تتعلق بكل من القوانين العضوية، والأنظمة الداخلية للبرلمان، حيث حصرت حالاتها الفقرتين الثانية والثالثة من المادة (186) من الدستور، بينما الرقابة الثانية، هي رقابة الدستورية التي تعمل في باقي النصوص، وقد تكون سابقة وقد تكون لاحقة.

أ/3- حسب معيار الزمن الذي تحرك فيه الرقابة: وهما نميز ما بين رقابة قبلية وهي تلك التي تحرك قبل صدور القانون، والدستور الجزائري قد نص عليها ضمن المادة (186) في الفقرة الأولى التي تنص على انه " .....يفصل المجلس الدستوري برأي في دستورية المعاهدات والقوانين والتنظيمات."، حيث إذا ارتأى المجلس الدستوري عدم دستورية معاهدة أو اتفاق، أو اتفاقية فلا يتم التصديق عليها كما قررت المادة (190) من الدستور، كما أنه إذا ارتأى المجلس الدستوري أن نصا تشريعيا أو تنظيميا غير دستوري، يفقد هذا النص أثره ابتداء من يوم قرار المجلس[1]، كما قررت ذلك الفقرة الأولى من المادة (191) من الدستور، وهناك رقابة بعدية، وهذه الرقابة كانت قبل التعديل مخولة لجهة الإخطار الدستوري كما كانت مقررة بالمادة (166) من الدستور، كما النص عليها واضحا ضمن المادة (165) منه التي جاء في نصها: " يفصل المجلس الدستوري..... في دستورية المعاهدات والقوانين، والتنظيمات، أما برأي قبل أن تصبح واجبة النفاذ، أو بقرار في الحالة العكسية..."، وهذا يدل على أن الرقابة البعدية أو اللاحقة كانت مقررة وبشكل صريح، كما أن وضوح النص ميز أيضا ما بين إعمال الرأي الذي يكون قبل نفاذ القانون أي قبل صدوره، وإعمال

[1]- عند مقابلة نصوص الدستور فيما بينها، يتضح أن وسائل المجلس هي آراء عند عدم إصدار النص أو المصادقة على المعاهدة، وقرارات عندما يكون النص محل الرقابة نافذا واستعمال مصطلح قرار هنا يوحي بان هذه رقابة بعدية وليست رقابة قبلية رغم أنه بتقابل هذه الفقرة والفقرة التي تليها يتضح صراحة اهتزاز هذا الفهم لان القرارات تكون هنا بالطبع واحدة أي سواء أكان الإخطار مباشرا أو كان غير مباشر بالإحالة من هيئات القضاء العليا، وبالتالي يجب أن يعامل نفس المعاملة القانونية، وهي ترك للمجلس ما يراه مناسبا في تحديد تاريخ نفاذ قراره، وهذا كما سنشير إليه بشيء من الإسهاب لاحقا- حفاظا على المراكز والحقوق المكتسبة، وعليه هذه المقارنة والمقابلة لنصي المادة تشير بأن المؤسس الدستوري إما أنه تخلى عن الرقابة البعدية ووقع في خطأ مادي، حينما استعمل كلمة قرار بدلا من صحيح كلمة رأي، أو أنه وقع في غموض وتناقض أحكام، وما نراه هو الأول، وهذا بالطبع استنادا إلى عدة دلائل أهمها النظام المحدد لقواعد عمل المجلس الدستوري، وتحديدا المادتين، (08)، و(09) منه، حيث تتعلق الأولى منهما بالرقابة القبلية وتحصرها تماما ضمن نطاق الإخطار المنصوص عليه بالمادتين (186)، (187) من الدستور، بينما تتعلق المادة الثانية (المادة 09) بالرقابة البعدية وتخصص للكيفية المقررة بالمادة (188) من الدستور، وبالتالي هذا النظام لا يتطرق إلى أي رقابة بعدية من صلاحيات الأشخاص المخولة لها حق الإخطار، كذلك نجد المادتين (25)، (26) من نفس النظام تميزان بين كل من الرأي والقرار، وتؤكدان بذلك ما سبق شرحه، فالمادة (25) تتعلق بالرأي وتقرر أن الرأي يبلغ إلى رئيس الجمهورية، والجهة صاحبة الإخطار، بينما المادة (26) التي تليها تتعلق بتبليغ القرار وتقصره بإحدى الجهتين القضائيتين الأعلى، ولا تشير إطلاقا إلى أي جهة إخطار، وما يؤكد كذلك هذا المنحى هو أن النص القديم للمادة (169) أي قبل تعديل الدستور، وهو نفسه حرفيا نص الفقرة الأولى للمادة (191) بعد التعديل، مما يعني في الغالب أن النص الدستوري مشوبا بخطأ مادي، أي وضع كلمة مغايرة للكلمة التي كان يجب أن تضع وهي رأي بدل قرار، وهنا نجد النص بدون معنى ماذا يعني أن أثر الرأي يجعل النص التشريعي يفقد أثره من تاريخه، أي اثر لمشروع لم يصدر بعد كقانون؟؟؟.

القرار الذي يكون بعد نفاذ النص، أما بعد التعديل الدستور، فإن المؤسس الدستوري يكون قد عدل بالفعل على هذه الرقابة بشكلها القديم وحصرها فقط في شكلها الجديد، رقابة الدفع بعدم الدستورية[1].

أ/4- حسب معيار الوجوب وعدم الوجوب: وهنا نشير إلى أن الدستور يقرر الرقابة الوجوبية، وهي كل من رقابة المطابقة كما وضحنا أعلاه، ورقابة بعض المعاهدات الدستورية كما هو الحال في تلك المعاهدات الواردة ضمن المادة (111) من الدستور، بينما رقابة عدم الوجوب فتكون في باقي القوانين والتنظيمات.

ب- نطاق الرقابة الدستورية: لقد حدد الدستور ما هي النصوص التي تخضع للرقابة الدستورية، فحصرت المادة (186) منه على ذلك، حيث أخضعت المعاهدات وقد سبق أن ميزنا بين المعاهدات أو الاتفاقيات البسيطة التي منها الاتفاقيات الجبائية، وقلنا أن هذه حتى مرحلة التصديق عليها لا تتطلب عرضها على البرلمان، ولا تلقي أي رأي حولها من المجلس الدستوري، فهذه تكون من اختصاص رئيس الجمهورية في إبرامها والمصادقة عليها بمرسوم رئاسي، مما يعني أنها تمثل جزء من التنظيم، لكن نجد أن كل من معاهدات الهدنة والسلم، حسبما تقرر المادة (111) من الدستور وجوب عرضهما على المجلس الدستوري قبل التوقيع عليهما من طرف رئيس الجمهورية، وهذه الرقابة هي التي يكون حكمها كما جاء ضمن المادة (191) من الدستور، كما أنه يبدو أن حصر مثل هذه المعاهدات إنما لوجوب تلقي رأي المجلس حولها بينما يمكن أن تكون المعاهدات الأخرى قبل التصديق عليها أن تكون محل إخطار على سبيل الاختيار وليس الوجوب مثلها مثل القوانين قبل الإصدار، وهنا يطبق عليها نفس حكم المادة (191) السابق ذكرها، لكن، السؤال المطروح، هو ماذا بعد نفاذ الاتفاقية والمعاهدة، هل يمكن أن تكون محل رقابة بعدية، عند تطبيقها من طرف هيئات القضاء على النزاعات المعروضة عليها، لأن الرقابة البعدية كما أشرنا تنحصر في هذا المنحى فقط، دون منحى المتعلق بالسلطات الإخطار المباشر، خاصة أن الدستور لخص آلية الدفع لعدم الدستورية، في دفع الحكم التشريعي كما حددت ذلك المادة (188) منه.

أما النص الثاني، فهو النص التشريعي أو القانوني، وهو على اختلافه أي كل من نص القانون العضوي، ونص القانون العادي معا، وإن كان من غير المعقول أن تكون الرقابة البعدية في القوانين العضوية التي من المقرر أنها تخضع لمطابقة الدستورية قبل إصدارها، بينما يكون النص الثالث هو التنظيم[2]، والذي يمكن أن نتصور رقابته تكون في حالة مساسه بمجال التشريع، وهذه النصوص السابقة كلها مرتبطة بشكل النص الضريبي، خاصة النصوص القانونية، لكن يبقى السؤال مطروحا حول إمكانية أن يكون محل الرقابة الدستورية الأمر بقانون، فمن البديهي أنه إذا كان قبل أن يعرض على البرلمان، فهو لا يكسب

[1]- أحدث المشرع الدستوري رقابة الدفع بعدم الدستورية، أو رقابة الامتناع بموجب تعديل يوليوز 2011، لكنه استغنى عن المجلس الدستوري تماما، وعوضه بالمحكمة الدستورية، وبالتالي ميز الرقابة بطابعها القضائي تماما، حيث جاء نص المادة (133) منه أنه: " أن المحكمة الدستورية تختص بالنظر في كل دفع متعلق بعدم دستورية قانون، أثير أثناء النظر في قضية، وذلك إذا دفع احد الأطراف بأن القانون الذي سيطبق في النزاع يمس بالحقوق والحريات التي يضمنها الدستور."، أنظر في ذلك، سعيد الطواف، الجمع بين الرقابة السابقة واللاحقة للدستور المغربي بمقتضى تعديل يوليوز 2011، مجلة الفقه والقانون، العدد الثاني عشر، أكتوبر 2013، ص48، الموقع الإلكتروني، www.majalah.new.ma، تاريخ الزيارة 15-02-2016، الساعة 11سا، 00د.

[2] - التنظيم المقصود هنا هو المراسيم الرئاسية التي يصدرها رئيس الجمهورية فقط، وهذه المراسيم لم تخضع للرقابة الدستورية منذ إنشاء المجلس الدستوري بموجب دستور 89 بسبب عدم ممارسة الإخطار من طرف كل من رئيس المجلس الشعبي الوطني، ورئيس مجلس الأمة، أنظر في ذلك، بوكرا ادريس، مرجع سابق، ص143.

صفة قانون، كما أنه لا يكسب صفة التنظيم المستقل، وبالتالي يبقى فقط ذا طبيعة قرار إداري، أما إذا كان الأمر مثل حالة التي يصدر بها قانون المالية كما نصت على ذلك المادة (138) من الدستور فهل يخضع هذا الأمر لدفع بعدم الدستورية، لأنه في الأصل ما هو بتنظيم وما هو بقانون، والمادة لم تذكر مثل هذه الحالة، وهي معنية بالمادة الضريبية خاصة أن قوانين المالية هي أكثر القوانين التي تتضمن النصوص الضريبية؟.

02- اتصال النص محل الرقابة بالمجلس الدستوري: يتوصل المجلس الدستوري بالنص محل الرقابة عن طريق الإخطار، فما المقصود بالإخطار، أنواعه، وما هي الجهات التي لها حق ممارسته، وكيف تكون ممارسته، وسنتعرف على ذلك، فيما يلي:

أ- المقصود بالإخطار: لم يكن هناك تعريفات كثيرة للإخطار، فهناك من يرى أن الإخطار: "هو كيفية وضع المجلس الدستوري يده على النص المراد رقابة دستوريته.."[1]، ورغم ذلك، نرى أن وصف الإخطار بالكيفية فيه نقص لمدلوله ومفهومه، فالدستور في الأصل لا ينص على كيفيات بل ينص على اختصاص يخول للمؤسسات الدستورية، وبالتالي فالأصل أن يكون الإخطار هو اختصاص تمارسه السلطات الدستورية في تحريكها للرقابة على دستورية القوانين، وبالطبع يحدد القانون أو النظام كيفيات ممارسة الاختصاص أي وضع جملة الإجراءات والشروط لذلك، وما يهمنا أن الإخطار يختلف على بعض وسائل تحريك الرقابة، مثل الدعوى الأصلية التي تمارس من قبل الأشخاص في مواجهة القوانين لعدم دستوريتها أمام محكمة متخصصة، كما تنص عليه بعض الدساتير، وترتيبا عليه، نرى أنواع الإخطار فيما يلي:

ب- أنواع الإخطار: نميز أنواع الإخطار حسب المعايير المتعلقة بها إلى ما يلي:

ب/1- الإخطار حسب طبيعته: وحسب هذا المعيار نميز كل من الإخطار الوجوبي الذي أوجبه الدستور، وهذا رأينا أنه يكون في رقابة المطابقة والتي معنية بنصوص محددة، ولقد حدد المؤسس الدستوري وقته بما قبل الإصدار، حيث أن الفقرة الثالثة من المادة (141) من الدستور تنص على أنه: "يخضع القانون العضوي لمراقبة مطابقة النص مع الدستور من طرف المجلس الدستوري قبل صدوره."، وسلطة الإصدار هي لرئيس الجمهورية كما نصت على ذلك المادة (144) التي تنص على أن: " يصدر رئيس الجمهورية القانون...."، كما تأكد ذلك المادة (186) الفقرة الثانية أن رئيس الجمهورية هو الذي يخطر في حالة القوانين العضوية قبل إصدارها، كما أن الفقرة التي تليها تجعل من رقابة النظامين الداخليين لكل من المجلس الشعبي الوطني، ومجلس الأمة، محل إخطار وجوبي، حيث جاء في المادة (132) من الدستور أنه: " يعد المجلس الشعبي الوطني، ومجلس الأمة نظامهما الداخلي ويصادقان عليهما."، مما يعني أن الإخطار يكون من طرف من رئيسيهما.

أما الإخطار الثاني، هو الإخطار الاختياري والذي من تسميته يتضح انه جوازي وبالتالي فهو يمارس خارج نطاق الإخطار الواجب في المواضيع غير تلك المخصصة لهذا الأخير والسابق ذكرها، وهذا الإخطار متعدد السلطات كما انه يمارس قبل إصدار النصوص من قبل سلطات معينة وبعد إصدار النصوص من قبل

[1]- بوسالم رابح، المجلس الدستوري الجزائري - تنظيمه وطبيعته، رسالة ماجستير كلية الحقوق ، جامعة منتوري - قسنطينة، 2005، ص26.

سلطات أخرى حسبما تبين من تفرقة بين الرقابة القبلية والرقابة البعدية بعد تعديل الدستور، ونجد السند الدستوري في ذلك، في كل من المواد، (144)، (186)، و(191) من الدستور.

ب/2- الإخطار حسب أثره: وهنا كذلك نميز الإخطار بحسب السلطات التي تمارسه، فإما أن يكون إخطار مباشر والذي حددت سلطاته بنص المادة (187) من الدستور، وهو يشمل سلطات الإخطار الوجوبي والاختياري معا، وكان معمول به قبل تعديل الدستور وحتى بعده مازال ساريا، مع توسيع سلطاته كما سنرى.

أما النوع الثاني، هو الإخطار غير المباشر، وهذا هو المتعلق بالرقابة البعدية، وقد أحدث بعد التعديل الدستوري الأخير، وهذا الإخطار منصوص عليه بالمادة (188) من الدستور، وهو يختلف في ممارسته عن الإخطار المباشر، كما أن المادة (215) من الدستور، حددت آجالا لبدء هذه الآلية بعد ثلاث سنوات من بداية سريان أحكام تعديل الدستور، ولكن تحدد شروط وكيفيات تطبيقها بموجب قانون عضوي، وقد أصدر المشرع بالفعل هذا النص، وذلك بموجب قانون عضوي رقم 18-16، مؤرخ في 02 سبتمبر 2018، يحدد شروط وكيفيات تطبيق الدفع بعدم الدستورية[1]، رغم أن هذه الآلية، أدخلها الدستور الفرنسي بعد التعديل الدستوري الأخير لسنة 2008، وتبين فعاليتها لارتباطها بمصالح الأفراد، وكان لها انعكاسات كبيرة بخصوص النص الضريبي، وسنرى ذلك، لاحقا.

ج- جهات الإخطار: لقد حصر الدستور السلطات خولها اختصاص ممارسة الإخطار وهي على نوعين وذلك حسب طبيعة الإخطار، ونميزها على النحو التالي:

ج/1- الجهات المباشرة للإخطار: هذه السلطات حددت بموجب المادة (187) من الدستور، والتي نصت على أنه: "يخطر المجلس الدستوري رئيس الجمهورية أو رئيس مجلس الأمة أو رئيس المجلس الشعبي الوطني أو الوزير الأول.

كما يمكن إخطاره من خمسين (50) نائبا أو ثلاثين (30) عضوا في مجلس الأمة....."، ما يلاحظ، أن هذه السلطات قد توسعت بعد التعديل الدستوري، حيث كانت قبله محصورة في كل من رئيس الجمهورية، ورئيس المجلس الشعبي الوطني، أو رئيس مجلس الأمة، كما نصت على ذلك المادة (166) منه، لكن، توسعت دائرة السلطات إلى كل من الوزير الأول، وكذلك عدد (50) من نواب المجلس الشعبي الوطني، وعدد (30) من أعضاء مجلس الأمة، وواضح أن ذلك إنما إعطاء مساحة للمعارضة في مسألة الإخطار، كما جاءت به المادة (114) من الدستور، حينما نصت على أنه: " تتمتع المعارضة البرلمانية بحقوق تمكنها من المشاركة الفعلية في الأشغال البرلمانية وفي الحياة السياسية، لاسيما منها:

..... 6- إخطار المجلس الدستوري، طبقا لأحكام المادة (187) الفقرتين (2و3) من الدستور، بخصوص القوانين التي صوت عليها البرلمان..."، وهذا يعني أن المؤسس الدستوري يريد أكثر موازنة كيفية كما تقتضيه الديمقراطية التشاركية التي أشرنا إليها من قبل.

[1]- الجريدة الرسمية العدد 54 لسنة 2018، ونصت المادة 26 منه على أنه: " يسري مفعول هذا القانون العضوي ابتداء من من 07 مارس سنة 2019، وفي هذا السياق، نجد الدستور الفرنسي قد نص على آلية الدفع بعدم الدستورية بموجب المواد (61) فقرة 1، و(62) من التعديل الدستوري بتاريخ 23 جويلية 2008، وقد اصدر القانون العضوي المتعلق بذلك بتاريخ 12 ديسمبر 2009، أنظر في ذلك:

-Jacques Grosclaude, Philippe Marchessou, Op-cit,p5.

ج/2- الجهات غير المباشرة للإخطار: كما قلنا الإخطار غير المباشر له إطاره الخاص كما له سلطاته، وهي محددة بنص المادة (188) من الدستور، التي جاء فيها أنه: "يمكن إخطار المجلس الدستوري بالدفع بعدم الدستورية بناء على إحالة من المحكمة العليا أو مجلس الدولة، عندما يدعي احد الإطراف في محاكمة أمام جهة قضائية أن الحكم التشريعي الذي يتوقف عليه مآل النزاع ينتهك الحقوق والحريات التي يضمنها الدستور..."، وبالتالي فالسلطات التي يمارس من خلالها الإخطار في شكل إحالة من قبل المحكمة العليا ومجلس الدولة، وأن هاتين الهيئتين لا تتخذ ذلك من تلقاء نفسها بل يجب أن يكون نزاع وأن يكون الدفع من قبل أحد أطرافه بعدم دستورية نص تشريعي لانتهاكه الحقوق والحريات[1]، وبالتالي أعطي لهذين الهيئتين الدور الحاسم في ممارسة إخطار بالإحالة، حيث جاء ذلك أيضا ضمن كل من أحكام المادة 17 من القانون العضوي رقم 18-16 السالف الذكر،

وعموما، نرى أن توسيع الإخطار، بتوسيع سلطاته فيه نظريا خدمة كبيرة للتحقق من دستورية القوانين وخاصة القوانين الضريبية، وبالأخص عن طريق المعارضة والأفراد، باعتبارها الجهات الأكثر مهاجمة لهذه النصوص، كما أن هذه النصوص كما رأينا من المفروض أنها تقع في نقطة التوازن بين السلطة والحريات وبالتالي ستكون أكثر مهاجمة بآلية الرقابة، إما الرقابة القبلية من طرف المعارضة، وإما الدفع بعدم الدستورية من طرف الأفراد[2].

د- مواعيد الإخطار وإجراءات ممارسته: قد يرتبط الإخطار بمواعيد محددة، ونرى ذلك في البدء، على أن نرى إجراءات ممارسة الإخطار بعده، وذلك فيما يلي:

د/1- مواعيد الإخطار: الأصل أن الإخطار غير المباشر الذي يكون في الرقابة البعدية، وتكون النصوص التشريعية نافذة ليس له مواعيد، لكن الإخطار المباشر الاختياري يرتبط بمواعيد الإصدار، فالمادة (144) من الدستور السابق ذكرها، تحدد مدة الإصدار بثلاثين يوما، حيث جاء فيها أن: " يصدر رئيس الجمهورية القانون في اجل ثلاثين (30) يوما، ابتداء من تاريخ تسلمه إياه،.." وهذا يعني أن ممارسة الإخطار من قبل سلطاته تكون خلال هذه المدة وإلا تم إصدار القانون بدون أن يكون هناك موقف لآجال إصداره، ويبقى هذا الأجل كذلك مقيد بإجراء مداولة ثانية للقانون بناء على طلب من رئيس الجمهورية، إذ أن رئيس الجمهورية أمام ثلاث حالات في اجل الإصدار، وهي كل من الإصدار العادي، أو توقيف الإصدار بناء على ممارسة الإخطار، أو توقيف الإصدار بناء على طلبه هو إجراء مداولة ثانية، وبالطبع يمكن أن نعود لنقطة البداية عند إتمام المداولة الثانية للقانون بشروطها كما قررت ذلك المادة (145) من الدستور، وهذا بالطبع بخصوص مواعيد الإخطار الاختياري، بينما الإخطار الوجوبي، فليس مقيد بمواعيد طالما أن مدة

[1]- لا يمكن أن يقبل الدفع بعدم الدستورية إلا إذا استوفى الشروط الثلاثة المحددة بالمادة 08 من القانون العضوي 18-16 السالف الذكر، وهي كل من، - أن يكون الحكم التشريعي المثار حوله الدفع بعدم الدستورية متوقف عليه مآل الفصل في النزاع، - أن لا يكون الحكم التشريعي المعترض عليه، قد سبق التصريح بمطابقته للدستور من طرف المجلس الدستوري باستثناء حالة تغير الظروف، - أن يكون الوجه المثار جدي.

[2] - كانت جهات الإخطار قبل التعديل، محصورة فقط في كل من رئيس الجمهورية، رئيس المجلس الشعبي الوطني، ورئيس مجلس الأمة، وهم فقط المؤهلون بالإخطار في الرقابة القبلية، والرقابة البعدية، أنظر في ذلك، نص المادة (166) من الدستور قبل التعديل.

الإصدار لا تبدأ إلا في حالة إنتهاء المطابقة، لأن النص الذي يصدره رئيس الجمهورية في هذه الحالة النص الذي يخرجه المجلس الدستوري بعد إجراء المطابقة وليس النص الذي أقره وصادق عليه البرلمان.

لكن، قد تثار هنا مسألة رقابة قوانين المالية، فالملاحظ أن هذه القوانين مرتبطة بآجال محددة لسريانها، وقد سبق أن وضحنا أن مشاريعها تودع لدى البرلمان قبل تاريخ 30 سبتمبر من كل سنة، وأن للبرلمان مدة 75 يوما والتي عمليا تنتهي في أواخر شهر ديسمبر ويصدر بعدها مباشرة هذا القانون حيث لا يكون لسلطات الإخطار وبالأخص المعارضة من عرضه على الرقابة، فكيف سيكون الأمر[1].

د/2- إجراءات ممارسة الإخطار: لم يحدد الدستور كيفيات ممارسة الإخطار، لكن النظام المحدد لقواعد عمل المجلس الدستوري، قد تطرق إلى هذه الإجراءات، حيث نصت المادة (08) منه بأنه في إطار الرقابة القبلية الممارسة بالمادتين (186)، (187) من الدستور، يكون الإخطار بمجرد رسالة يرفق معها النص محل طلب الرقابة، والمادة (10) خصصت للإجراءات المتعلقة بممارسة الإخطار من طرف النواب والأعضاء، حيث جاء في هذه المادة أنه يجب أن تتضمن رسالة الإخطار موضوع الإخطار والتبريرات المقدمة بشأنها، كما أضافت أنه يجب إرفاقها بقائمة أسماء وألقاب وتوقيع النواب أو الأعضاء المخطرين، على أن تكون مرفقة أيضا بنسخ من بطاقات النائب أو العضو لإثبات الصفة، على أن يخطر المجلس رئيس الجمهورية بموضوع الأحكام محل الإخطار حتى يتم توقيف إصدار النص كما يخطر كل من رئيس الجمهورية ورئيس مجلس الأمة، ورئيس المجلس الشعبي الوطني، والوزير الأول، بالحكم أو الأحكام التي أخطر بشأنها من النواب أو الأعضاء، وكذلك التبريرات المقدمة من قبلهم، على أنه إذ كان هناك أكثر من إخطار في حكم أو أحكام واحدة يقوم بإدماجها والنزر فيها برأي واحد.

تسجل رسالة الإخطار لدى أمانة المجلس الدستوري في سجل الإخطار ويسلم إشعار باستلامها، ليبدأ حساب الآجال المقررة في المادة (189) من الدستور، وعلى إثره تبدأ إجراءات النظر في الرقابة.

بينما المادة (09) من نفس النظام والتي تتعلق بتطبيق الإخطار بالإحالة فلم يوضح نصها كيفية ممارسة هذه الإحالة، أما القانون العضوي رقم 18-16 السالف الذكر، فقد نصت مواده على عدة إجراءات من أجل إتصال المجلس الدستوري بوسائل الدفع بعدم الدستورية، وهنا نميز أن الإجراءات تكون محددة بحسب الجهة القضائية التي يثار أمامها الطلب، إذ أن هذا القانون أعطى لكل جهات القضاء العادي، المحكمة الإبتدائية، المجلس القضائي، المحكمة العليا، محكمة الجنايات الإستئنافية، وغرفة الإتهام، ما عدا محكمة الجنايات الإبتدائية التي لا يثار أمامها هذا الدفع، وأعطى أيضا هذه المكنة لجهات القضاء الإداري، أي المحكمة الإدارية أو مجلس الدولة، كما يثار هذا الدفع في أي درجة كانت عليها الدعوى، أي في إفتتاحها، عند الإستئناف، وعند الطعن بالنقض، وقيد هذا الدفع، بعدم إثارته عند رفضه أمام المحكمة بعدم إثارته مرة أخرى، إلا عند إستئناف الحكم، أما من حيث آثار هذا الدفع أنه عند قبوله يؤدي إلى وقف الدعوى بإرجاء الفصل فيها إلى غاية تحديد مآل حكم المحكمة فيه أمام المحكمة العليا المحال إليها أو أمام المجلس

[1]- يمكن أن نقيس هذه الحالة بحال وجود طارئ الذي يجعل من المجلس الدستوري يقلص إتمام رقابته من 30 يوما إلى 10 أيام كما قررت المادة (189) من الدستور، مع أن هذا يبقى افتراض سيجيب عنه ربما المجلس الدستوري لاحقا عند ممارسة الرقابة ضمن هذا الإطار، طالما أن النظام المحدد لقواعد عمل المجلس الدستوري لم يحدد حالة الإستعجال في الرقابة.

الدستوري في حالة تحقق الإحالة إلى هذا المجلس[1]، ونصت المواد من (06) إلى (24) من نفس القانون على مسار طلب الدفع بعدم الدستورية، حيث ميز المشرع ما بين المسار أمام المحاكم والمجالس من جهة، حيث يتم إثارة الدفع بموجب مذكرة مكتوبة منفصلة ومستقلة، يفصل فيها بقرار مسبب بعد إستطلاع رأي النيابة العامة أو محافظ الدولة حسب الحال، ويكون إما برفض إرسال طلب الدفع إلى المحكمة العليا أو مجلس الدولة، ويكون القرار هنا غير قابل لأي طعن فيه ما لم يكن مقرون بالطعن في حكم الفصل في النزاع أو جزء منه، وفي حالة قبول إرسال الطلب، يحال الملف برمته إلى المحكمة العليا أو مجلس الدولة، أما المسار أمام هاتين الجهتين الفضائيتين الأعلى، فإما تستقبل ملفات الإحالة بالدفع من طرف الجهات الفضائية الأدنى، أو قد يثار ابتداء أمامها هذا الدفع، وتتعامل أمام كلتا الحالتين، بجملة من الإجراءات، حددتها المواد (13) وما يليها من نفس القانون، حيث يتم إرسال الدفع إلى كل من رئيس المحكمة العليا أو رئيس مجلس الدولة حسب الحالة، ويقوم كل منهما بإستطلاع رأي كل من النائب العام، أو محافظ الدولة، وتمكين الأطراف من تقديم ملاحظاتهم الكتابية، ثم يتم إنشاء التشكيلة المكونة من كل من نائب رئيس الجهة الفضائية، ورئيس غرفة، وثلاث مستشارين، ويكون للجهة القضائية أجل شهرين لإصدار قرارها إما بعدم القبول، أو بالقبول والإحالة على المجلس الدستوري، على أن يبلغ هذان القراران إلى الجهة المرسلة للدفع من أجل تبليغها للأطراف، والتعامل مع الدعوى في حالة التوقف، ويكون المسار أمام المجلس الدستوري في حال إتصاله بالإحالة. في البدء بتبليغ هذا الدفع لكل من رئيس الجمهورية، ورئيس المجلس الشعبي الوطني، ورئيس مجلس الأمة، من أجل تقديم ملاحظاتهم الكتابية وكذلك الأطراف عن طريق محاميهم، ويتم بعدها الفصل في الدفع ضمن الآجال المحددة دستوريا، وتبلغ قراراته إلى جهة الإحالة المحكمة العليا، أو مجلس الدولة، وقرار المجلس لا يتأثر بالدعوى القضائية نهائيا وجودها أو انقضائها,

ثالثا- أراء وقـرارات المجلس الدستوري: يتوج عمل الرقابة برأي المجلس الدستوري، أو قراره وهذا حسب الحالة، لكن، قبل ذلك، تكون هناك جملة من الإجراءات السير في التحقيق في ملف الرقابة، فكيف تتم في البدء، ثم كيف نناقش أراء وقرارات المجلس وأسسها تاليا.

01- إجراءات سير تحقيق الرقابة: بعد أن تودع رسائل الإخطار لدى أمانة المجلس يعين لها مقرر أو أكثر من أعضاء المجلس الدستوري من قبل رئيسه للتحقيق في الملف وإعداد مشروع الرأي أو القرار، وله أن يجمع المعلومات والوثائق اللازمة لعمله، كما له أن يستعين بأي خبير يراه، ويسلم المقرر عند انتهاء عمله إلى رئيس المجلس الدستوري، وإلى كل عضو من أعضائه، نسخة من ملف التحقيق، ونسخة من التقرير، ومشروع الرأي أو القرار حسب الحالة، لتعقد بناء على ذلك جلسة لأعضاء المجلس بناء على استدعائه رئيسه للنظر في التقرير والملف ومشروع الرأي والقرار والتداول حوله، ينعقد اجتماع المجلس في جلسة تحت رئاسة رئيسه أو نائبه في حالة حصول مانع أو برئاسة العضو الأكبر سنا، إذا حصل لهما معا مانعا متزامنا، ويجب أن لا يقل نصاب الحضور عن 10 أعضاء، ويتم التداول ويتخذ أرائه وقراراته بأغلبية أعضائه

[1]- تضمنت هذه الأحكام والشروط بالمواد(02) إلى (05) من القانون العضوي رقم 18-16 السالف الذكر، وحددت المادة 04 طبيعة الدفع بعدم الدستورية بأنه ليس من النظام العام، فالقاضي لا يثيره من تلقاء نفسه بل يجب أن يثار من طرف الأطراف غير أنه لا يسقط إذا لم يثر من أول وهلة بل يمكن أن يثار أمام أي جهة حكم كما أشرنا.

الحضور، يتولى الأمين العام كتابة الجلسة، ويتم إعداد محاضر الجلسات من طرفه على أن يمضي عليها جميع الأعضاء الحاضرين، وتسجل الآراء والقرارات وتوقع من طرف رئيس المجلس، وتحفظ نسخة منها في الأرشيف، كما تبلغ الآراء إلى رئيس الجمهورية، والجهة المخطرة، بينما تبلغ القرارات إلى المحكمة العليا أو مجلس الدولة حسب الجهة المخطرة منهما، وترسل نسخة منها إلى الأمانة العامة للحكومة من أجل نشرها بالجريدة الرسمية[1].

على أن يراعى في هذا العمل كله، حتى تاريخ إصدار الرأي أو القرار الآجال المنصوص عليها في المادة (189) من الدستور، حيث نميز هنا ثلاثة آجال وهي بالنسبة للرأي، الأجل العادي لإصداره هو 30 يوما من تاريخ الإخطار الذي بالطبع يوضح على الإشعار باستلام رسالة الإخطار، بينما هناك أجل آخر متعلق بحال وجود الطارئ، وبطلب من رئيس الجمهورية، يخض الأجل إلى 10 أيام من تاريخ الإخطار.
بالنسبة لقرارات المجلس فيتم إصدارها خلال 04 أشهر التي تلي تاريخ إخطاره، ويمكن أن يمدد هذا الأجل بنفس المدة لكن بناء على قرار مسبب يبلغ إلى الجهة القضائية صاحبة الإخطار.

وعموما، فإن مجال تدخل المجلس في الرقابة قد حددته كل من المواد (05) وما يليها من النظام المحدد لقواعد عمله، حيث نجده قد يتصدى إلى حكم واحد، أو أحكام من قانون، إذا كانت محل إخطار، فإذا توصل إلى عدم دستوريتها يجب أن تفصل من النص إن كان ذلك ممكن، وفي هذه الحالة، يصدر رئيس الجمهورية القانون دون تلك الأحكام، إما إذا كانت غير قابلة للفصل من موضوع النص، فيعود النص بأكمله إلى الجهة المخطرة، وهذا يدل على إعدامه بأكمله، كما يمكن للمجلس عند تحقيقه في دستورية حكم قانوني مخطر به، واقتضى ذلك الحكم الامتداد إلى أحكام أخرى لم تكن محل إخطار، وثبت من التحقيق أنها غير دستورية، وتصدى لها بتصريحه بذلك، سواء أطال الحكم محل الإخطار أم لا، فوجب فصلها من النص، وفي حالة أدى فصلها المساس بكامل بنيته، يعاد النص إلى الجهة المخطرة.

02- حجية أراء وقرارات الرقابة وآجال نفاذها: لقد تضمن الدستور أحكاما تتعلق بكل من حجية أراء وقرارات المجلس الدستوري، كما تصدى لآجال نفاذها، وسنتطرق إلى ذلك بشيء من التفصيل فيما يلي:

أ- **مضمون أراء وقرارات المجلس الدستوري:** يتنوع تدخل المجلس الدستوري في النص المعروض للرقابة، وذلك حسب طريقة تفسيره، حيث نسجل ثلاث أنواع من هذا التدخل وهي:

أ/**1**- **التفسير التحييدي:** وهذا النوع من التفسير إنما يهدف إلى إعدام وإبطال وتحييد الأحكام غير الدستورية، وفصلها تماما من النص، وهذا ما يسمى بالبتر بدون أي تعديل أو تحوير أو حصر التفسير[2].

أ/**2**- **التفسير التوجيهي:** وفيه يتم توجيه أوامر للمشرع بتعريف وتحديد كيفيات تطبيق النص، وهذا النوع من التدخل يكون على شكل توجيه أوامر ملزمة للمشرع بضرورة التزام إطار التشريع وطبيعته، وأساسه الدستوري وهكذا[3].

---

[1]- المادة (16) من النظام المحدد لقواعد عمل المجلس الدستوري، ج ر عدد 2016/29.
[2]- الدكتور سعيد بوالشعير، مرجع سابق، ص102..
[3]- المرجع السابق، ص103.

أ/3- التفسير البنائي: وهذا هو الذي يجعل من المجلس الدستوري يحل محل المشرع، حيث يتدخل مباشرة في إعادة بناء أحكام النص القانوني، سواء بتعديل الصياغة وضبطها، وهذا بعدما يحدد خللها ويفسر المصطلحات غير الصحيحة ويعوضها بالمصطلحات المناسبة، أو قد يضيف من البداية أحكاما خاصة من الجانب القانوني يراها ضرورية للنص، وربما يعد هذا التدخل أخطر تدخل، طالما أن العملين السابقين يدخلان ضمن المجال السلبي في النص، بينما المجال الإيجابي هو التفسير البنائي، الذي يرمي من وآرائه المجلس إلى بناء النص، ربما يلتزم فيه مجال الملاءمة وهذه هي القاعدة، لكن يمكن أن يتجاوز هذا المجال[1].

ب- حجية أراء وقرارات المجلس الدستوري: نصت الفقرة الثالثة من المادة (191) من الدستور على أن: "تكون أراء المجلس الدستوري وقراراته نهائية وملزمة لجميع السلطات العمومية والسلطات الإدارية والقضائية."، وهذا، يعني أن هذه الآراء والقرارات لها حجية مطلقة، فهي نهائية، وملزمة، وفي مواجهة جميع السلطات دون استثناء، وهذا النص نفسه تم نقله وتضمينه بنص المادة (71) من النظام المحدد لقواعد عمل المجلس الدستوري[2].

ج- آجال نفاذ أراء وقرارات المجلس الدستوري: إن قوة المجلس وحجية أرائه وقراراته تجعل منها نافذة، فور صدورها، لكن، هناك أحكام دستورية قد نظمت نفاذها، فالنسبة للآراء نجد الفقرة الأولى من المادة (191) من الدستور تنص على أن: " إذا ارتأى.....، يفقد هذا النص أثره، إيتاء من يوم قرار المجلس."، وسبق وان وصلنا إلى أن ذكر قرار هنا ورد خاطئا فالأصح هو ابتداء من يوم رأي المجلس، وهذا يدل على أن المؤسس الدستوري حينما أقرن تاريخ رأيه بتاريخ نفاذه، إنما لم يبارح قوة رأيه الملزمة، هذا من جهة، ومن جهة أخرى أن ظروف النص قد ساعدته في ذلك، فالرأي يكون في مواجهة النصوص التشريعية والتنظيمية التي لم تصدر بعد، وبالتالي لم تكن محل نفاذ، وهي في إعدامها لا تحدث أي أثر لكونها لم تبدأ في السريان ولم تطبق فتصنع مراكز وتؤثر في الأوضاع ، وهكذا، وبالتالي فالرأي لا يكون مضمونه نافذا فوريا.

لكن، نجد الفقرة الثانية من نفس المادة السابق ذكرها تنص على أنه: " إذا اعتبر نص تشريعي ما غير دستوري على أساس المادة (188) أعلاه، فان هذا النص يفقد أثره ابتداء من اليوم الذي يحدده قرار المجلس الدستوري."، وهنا يتضح الاختلاف، بين أوضاع الرقابة، فالملاحظ أن هذه الفقرة تعني مباشرة الرقابة البعدية، تعني الرقابة التي تتم على أساس المادة (188) أي رقابة الدفع بعدم الدستورية، تعني أننا أمام قانون نافذ وساري المفعول، وترتب على تطبيقه أوضاعا، وتكونت مراكز قانونية وحقوق ولالتزامات، فلنفرض أن النص هو نص ضريبي، فكم ترتب من خلاله إيرادا للدولة تطبيقا لغرامات وعقوبات وإعفاءات، وهكذا، وكم بقي مدة من لحظة بداية سريانه لأنه كل ما طال تطبيقه زاد تراكم آثاره على الأفراد، وعندما يثبت للمجلس الدستوري أن هذا النص غير دستوري، ويصرح بذلك، كيف سيصل إلى تاريخ يحدده لنفاذ قراره هذا،

[1]- ا الدكتور سعيد بوالشعير، مرجع سابق، ص106.

[2]- لا ندري ما الفائدة من إعادة نص الفقرة الثالثة من المادة (191) من الدستور حرفيا وجعلها في المادة (71)، مع أن المجلس الدستوري في كثير من حالات ممارسة الرقابة أعاب على المشرع نقل أحكام من الدستور، ووضعها داخل التشريع محل الرقابة لكون هذا اعتداء على أحكام من صنع المؤسس الدستوري، وهو يختلف عن المشرع.

كيف سيوازن بين المصلحة العامة، التي ستسدد خسائرها من الخزينة العمومية، أم أنه يتجنى على حقوق الأفراد ويغلب هذه المصلحة عليهم، وبالتالي يتجنب مبادئ كبيرة ربما هو أول من أنشأها وكرسها، سنرى بعض الحالات في تطبيق هذا بالنسبة للحماية الدستورية أدناه، لأن المجلس الدستوري في الجزائر ما زال لم يتعامل مع هذه الآلية بعد، ولصعوبة الأمر فقد ترك الدستور لهذا المجلس اختيار تاريخ نفاذ قراره هذا، وربما لهذه الصعوبة، كان هناك تمديد الآجال التي نصت عليها الفقرة الثانية من المادة (189) من الدستور والتي أشرنا إليها أعلاه.

03- أساس آراء وقرارات المجلس الدستوري: لقد وقع اختلاف كبير بين الفقه حول مسألة نظرة صاحب الرقابة التي يستند إليها كأساس لها، حين ممارستها[1]، فمنهم من يرى أن هذه النظرة لا يجب أن لا تتجاوز القانونية الشكلية، وبالتالي فصاحب الرقابة سواء أكان مجلسا أو محكمة يجب أن يلتزم الرقابة كرقابة المشروعية، ولا يتعداها لرقابة التقدير والملائمة، التي تبقى من اختصاص المشرع، ومنهم من يرى العكس، ويجعل لصاحب الرقابة نظرة موضوعية تمكنه من عمق النص وعمق الدستور، ومنهم من يري الدمج ما بين النظرتين، فلنرى بعض التفصيل عن هذه الآراء، ونقيم أيها أساس أراء وقرارات المجلس الدستوري، وذلك على النحو التالي:

أ- النظرة القانونية الشكلية: تعود فرضية أصحاب هذه النظرة إلى كونهم ممن يتحفظون على القاضي الدستوري، فهم يرون أن القاضي الدستوري إن توسع إلى التعمق وفرض منطقه وأيدلوجيته السياسية وقناعته إنما يكون قد تجاوز حدود مهمته، كما تجاوز الدستور نفسه الذي يقر مبدأ الفصل ما بين السلطات، والتوازن في اختصاصاتها والقاضي الدستوري حتى وإن اختلفت تسميته وتصدر مركزه بالدستور، فهو يبقى ينتمي إلى السلطة القضائية التي تعتبر سلطة موازية للبرلمان وبالتالي لا يجوز لها التدخل في تقديره لمواضيع التشريع، ويضع هؤلاء حدا لعمل صاحب الرقابة هو يتمثل في مقابلة النصوص وتحكيم القاعدة الأدنى بالقاعدة الأعلى وبالطبع إلى أن نصل إلى الدستور باعتباره القاعدة الأسمى، فإذا ظهر تعارض معه تم التصريح بعدم دستورية النص، ولا يمنع ذلك، من النظر في شكل النص وهل تم إخضاعه لشروط وإجراءات التشريع، وكذلك موضوع النص ومقابلة أحكامه بما يتناسب معها من أحكام باقي مكونات النظام القانوني، باختصار يرى هؤلاء أن العمل يجب أن يكون ظاهريا ولا يمتد إلى عمق النص، وإن كان في موضوع، لأن في الشكل الأمر لا يحتاج خلاف فيه[2].

ب- النظرة القانونية الموضوعية: يرى أصحاب هذه النظرة أن فحص النص وظهور عيوبه التي تؤدي إلى عدم دستوريته، ليس بالعمل السطحي المباشر والظاهر، كما أن المشرع ليس بالمبتدأ حتى يخطأ المنهج الدستوري في إعداد التشريع، خاصة وأنه يمر على عدة مراحل من لحظة تبلوره كفكرة ثم التشاور حوله من قبل صناعه، إلى لحظة التصديق عليه وإصداره، وحتى أحيانا في حالات تطبيقه لا يظهر هذا الخطأ،

[1] - تختلف طبيعة أراء وقرارات الرقابة على دستورية القوانين بإختلاف، طبيعة الهيئة الصادرة عنها، وبإختلاف مجال ممارسة الرقابة على القانون، وبإختلاف الآراء أو القرار، وبالتالي من الصعب أن نحدد طبيعة هذه والهيئة والعمل الصادر عنها، من كونها سياسية، أو قضائية، أو كونه قانوني شكلي، أو موضوعي، أو كوني قضائي.

[2] - دكتور إكرامي بسيوني عبد الحي خطاب، القاضي الدستوري ورقابته للتشريعات الضريبية دراسة تحليلية مقارنة، مرجع سابق، ص110.

وبالتالي العمل هو عمل متفحص عميق ليس مقصودا منه الأخطاء الظاهرية البسيطة إنما مقصود به الأخطاء المستترة التي تقف خلف الألفاظ والعبارات بل حتى المفاهيم أحيانا ما دام مرجع الفحص هو الدستور الذي هو في الغالب جملة مبادئ وقيم قانونية يصعب تحديد ترابطها ونطاقها ما لم يتم التعمق فيه وحده لتفسيره واستخراجها منه، ثم جعلها نصا معياريا واضحا لكشف عيوب النص محل الفحص، إذن أصحاب الرأي يرون أن صاحب الرقابة إنما يعمل كما يعمل القاضي إذ يجعل من النص المعروض عليه، وكأنه واقعة، أما الدستور فهو القانون، ولا يستطيع أن يصل إلى وصف الواقعة وصفا قانونيا صحيحا ما لم يفهم أولا مقوماتها وحدودها وأسسها، كما أنه لا يرى قانونيتها ما لم يفهم ويتعمق ويستوضح النص محل التطبيق عليها الذي هو هنا الدستور، إذن أساس الفحص هو أساس أعمق من النظرة القانونية بل هو أساس سياسي يجعل من صاحب الرقابة لا يقف عن ظاهر النص بل يتعمقه، لا يقف عند مشروعية النص بل يتجاوزها إلى ملائمته وتقديره، غير أن هذا الرأي يؤخذ عليه، تجاوز طبيعة النص التي تبقى قانونية كما طبيعة الدستور، وأن تعمق النص واستظهار وفحص ملائمته يعني أن صاحب الرقابة قد جرد المشرع من جميع صلاحياته، وأصبح هو منشئ القانون بأتم معنى الكلمة من توليف مادته الأساسية إلى إفراغها في شكل قانون[1].

ج- نظرة الإدماج بينهما: الحقيقة أن أصحاب النظرة القانونية، إنما يجانبهم الصواب، حينما يقصرون فحص النص بالفحص الظاهر المباشر، الذي يقتصر على المشروعية التي حسبهم تقتصر في مقابلة النصوص وإسقاط بعضها وترجيح البعض الآخر، وترتيبها في بناء قانوني منسجم، فحتى البناء القانوني المنسجم لا يستقيم شكلا، ما لم يتم فهم موضوعه، علته، وحكمته، كما أنه في ذات الوقت يتجاوز أصحاب النظرة السياسية كل الحدود بقصر أساس فحص النص في عمقه وتقديره وحلول مكان المشرع، فهذا فيه عدم تجاوز وعلو ومساس باختصاصات المشرع، فيصبح صاحب الرقابة كما هو حال المجلس الدستوري الفرنسي في فترة زمنية ماضية يتدخل في كل حكم حتى وصف بأنه حكومة قضاة, لذا يكون تقدير الأساس الأرجح ما بين الأساس القانوني، والأساس السياسي معا، أي أن عمل صاحب الرقابة هو السهر على احترام الدستور، إذ ينطلق من هذا الأساس، ولا في أساسه أساسا قانونيا يمكن أن يتعمق في بعض الأحيان[2].

د- موقف المجلس الدستوري في الجزائري: المجلس الدستوري في الجزائر حديث النشأة، وبالتالي ترصد أعماله والحكم عليها يبقى إجحافا في حقه، طالما أن مجال الرقابة كان قبل التعديل بسيطا، وسلطاته محدودة، وطالما أن المجلس أمام الأزمات السياسية التي أصابت البلاد آثار ألا يحدث سياسة الاصطدام ويكرس المحافظة على استقرار السلطات وانسجامها[3]، لذلك قد يبدو أن التزامه بأساس معين غير واضح وإن كان البعض يقول أنه يلازم الأساس القانوني، ولا ينجر إلى الأساس السياسي، حتى وإن كان الحكم يمكن أن يتحدد عند الممارسة الفعلية لرقابة الدفع بعدم الدستورية، هذا من جهة، ومن جهة ثانية، فالمجلس الدستوري

[1]- دكتور إكرامي بسيوني عبد الحي خطاب، القاضي الدستوري ورقابته للتشريعات الضريبية دراسة تحليلية مقارنة، مرجع سابق، ص127.
[2]- المرجع السابق، ص128.
[3]- بوكرا ادريس، مرجع سابق، ص 248 وما يليها.

في الجزائر وعلى غرار المجلس الدستوري الفرنسي وبخطوات محتشمة قد اتجه إلى تكوين كتلة دستورية، حول الدستور، ومن خلالها توصل إلى بعض الآراء الحاسمة، مما يعني أنه في تجاهه بالفعل إلى أن يتبنى أيضا الأساس السياسي على غرار نظيره الفرنسي، ويستوضح ذلك، خاصة حينما يتدخل وحده وبسلطة مستقلة في التسير الزمني والكيفي للأوضاع عند تقريره عدم الدستورية في رقابة الدفع التي يكون أحكامها قائمة[1]، وعدم تسير نفاذ قراراته فيه ضرر كبير لهذه الأوضاع وبالتالي يكون بالفعل قد أدخل الملائمة والتقدير في عمله بلا منازع.

رابعا- تطبيقات حول الحماية للدستورية: لقد قلنا سابقا أن عمل المجلس الدستوري في الجزائر محتشما، فإن كان ذلك في عموم الدستورية كذلك، فإن في دستورية النص الضريبي هو منعدما تماما، بينما نجد العديد من الهيئات الدستورية لها مساحة واسعة في الحماية الدستورية للنص الضريبي، ولذا سنرى بعض التطبيقات في هذا الشأن بينما سنرى في الجزائر، تطبيقا أو أثنين خاصة بالاتفاقيات الدولية، وهذا على النحو التالي:

01- المجلس الدستوري الفرنسي: كان للمجلس الدستوري الفرنسي العديد من ملفات الرقابة الدستورية للقوانين خاصة بعد التعديل الأخير للدستور الذي كان سنة 2008، وكرس الحق في ممارسة رقابة الدفع بعدم الدستورية، فالرقابة السابقة وإن كان لهذا المجلس كثيرة، فهي لا تهمنا كثيرا باعتبار أن النص محلها يكون ليس بقانون مكتمل وهو غير نافذ، وبالتالي سنركز على هذه الرقابة البعدية باعتبارها تعد هدفا مباشرا لنص قانوني نافذ، وفي هذا نسجل أن المجلس الدستوري الفرنسي كان أول تدخل له أسابيع قليلة بعد دخول هذه الرقابة حيز النفاذ أي في شهري جويلية وأوت 2010 وثاني كان بعده بقليل في أفريل 2011، وتوالت العديد من الرقابة التي أضطلع بها هذا المجلس عبر هذه الوسيلة أي وسيلة الدفع بعدم الدستورية، وبالتالي فبذلك قد تعددت بالفعل أحكامه، من جهة، يقرر عدم الدستورية، ومن جهة أخرى، يقرر تاريخ نافذ إلغاء النص المعيب، ومن جهة ثالثة، يحدد حجم أثر هذا النص على جملة الأوضاع والعلاقات التي إما اكتملت مع تطبيقه، أو مازالت قيد الاكتمال، ومن جهة رابعة يحدد وضع انتقالي خاصة إذا عين تاريخ نفاذ قراره في المستقبل، فهنا يكون أمام المجلس زمن انتقالي ما بين إعلانه عدم الدستورية الحكم، وما بين تاريخ نفاذه أي إلغاء هذا الحكم، فعليه أن يحدد أحكاما انتقالية لتسير الأوضاع خلال هذه الفترة، ونجد المؤسس الدستوري الفرنسي قد لخص ذلك في نصه بالمادة (62) من الدستور التي جاء فيها:

"Une disposition déclarée inconstitutionnelle sur le fondement de l'article 61-1 est abrogée a compter de la publication de la décision du conseil constitutionnel ou d'une date ultérieure fixée par cette décision. Le conseil constitutionnel détermine les conditions et limites dans lesquelles les effets que la disposition a produits sont susceptible d'être remis en cause.[2] "

حيث لم يكتف بإعطاء للمجلس الدستوري بأن يحدد تاريخ نفاذ قراره، بل تأكد وأحاط بأن المسألة ليست بالوضع السهل، ولذا، أكد هذه القناعة بالقول أن على المجلس أن يحدد الشروط اللازمة للآثار التي ترتبت

[1]- دكتور سعيد بوالشعير، مرجع سابق، ص118.

[2] -Dominique Rousseau, le conseil constitutionnel, maitre des horloges, les nouveaux cahiers du conseil constitutionnel 1.54.pp5-18p9.

عن الحكم محل الإلغاء، والواجب الأخذ بها، أو مراعاتها، وعليه، نرى أن المجلس من خلال تطبيقاته اتخذ عدة أوضاع وهي:

إما أوضاع متعلقة بوسائل الزمن، أي تاريخ النفاذ، وهي:

– تقرير عدم الدستورية وإلغاء الحكم لكن مع تأجيل تاريخ النفاذ، مثلما فعل بقرار صادر بتاريخ 21 أكتوبر 2016، ووضع تاريخ نفاذ الإلغاء حتى تاريخ: 31 ديسمبر 2017، وقد كانت له بهذا الاختيار العديد من القرارات، حيث قصد هنا أن يعطي الفرصة اللازمة للمشرع لتصحيح القانون.

– كما قد لا يقرر الإلغاء بل يقرر البقاء على النص بتحفظ يتعلق بتفسيره لسريانه، حيث يقرر أن النص دستوري لكن بتحفظ لتاريخ سريانه.

– كما قد اختار كذلك نظام انتقالي،

أو أوضاع متعلقة بالتعامل مع الآثار القانونية وهنا نميز:

إما إبقاء بعض الأوضاع التي بدأت تتشكل في القانون المقرر عدم دستوريته ليستمر اكتمالها ضمن نطاقه.

وإما يقرر الانقطاع النسبي لهذه الأوضاع.

ما يلاحظ، أن المجلس الدستوري الفرنسي لم يكن له تدخل حاسم في القانون الضريبي بموجب الرقابة البعدية بوسيلة الدفع بعدم الدستورية، سوى أنه قرر بعض المبادئ التي بدأها قبل ذلك، مثل إمكانية التمييز الضريبي المبرر لمحاربة التهرب الضريبي بموجب تبريره للمادة (168) من القانون العام الضريبي CGI، حيث وضعت تمييز بين المكلفين بالضريبة على الرواتب في مسالة الدستورية بموجب قراره 21 جانفي 2011، وكذلك تبرير التمييز كذلك لمحاربة الغش الضريبي بموجب قراره 28 جويلية 2011، وكذا قراره المؤرخ في 23 سبتمبر 2011، مثل نسبية العقوبة الضريبية، مثل تحديد مجال رجعية الحكم الضريبي، وغيرها، وعموما يقال أن المجلس الدستوري الفرنسي في رقابة النص الضريبي كان إلى جانب المشرع في اغلب الأحيان، حيث انه غلب المصلحة العامة وبرر ذلك بالجانب الاقتصادي التقني الذي يستند أليه المشرع سواء أمام التكاليف والأعباء حينما تبنى المساواة بالتضحية أو أمام المساواة أمام القانون وهكذا، ونستثني من ذلك فيما هو بارز صياغة النص الضريبي التي ابتدع من خلالها هذا المجلس مبدأي الدقة والوضوح فيه لأنه نص يميل إلى الغموض[1].

02- المحكمة الدستورية العليا في مصر:

كان حظ النص الضريبي واسعا مع المحكمة الدستورية العليا في مصر منه في المجلس الدستوري الفرنسي، ولقد سبق لنا أن أشرنا إلى بعض المبادئ التي ابتدعتها وكرستها هذه المحكمة سواء في مسألة حماية مبدأ القانونية وما يتعلق به، من مبدأ العدالة الاجتماعية، والعدالة الضريبية، أو مبدأ المساواة حينما تبنت تعريفا واضحا لها واعتبرتها أن تقوم على التضحية وليست المساواة الحسابية، أو مبدأ القالب الشكلي للضريبة، كما كانت جريئة فعلا في التصدي إلى نصوص ضريبية لعدم دستوريتها، وسنرى بعضها فيما يلي:

[1]--Jacques Grosclaude, Philippe Marchessou, Op-cit,p20-27

– حكم المحكمة الدستورية العليا الصادر بالجريدة الرسمية بتاريخ 17-02-1996، والذي قضت فيها المحكمة إبطال نص ضريبي صادر كأمر من رئيس الجمهورية يعدل جداول الضريبة، وهذا بعد أن منحه البرلمان ذلك، فبررت المحكمة أن هذا التفويض باطل من الأساس، وبالتالي يبطل ما نتج عنه من أوامر من رئيس الجمهورية[1].

– حكم المحكمة الدستورية العليا الصادر في الجريدة الرسمية بتاريخ 21-01-1993، والذي اعتبرت من خلاله أن المكلف بالضريبي والملتزم بها هو المفروض عليه الحقيقي والذي يتوفر فيه شرطين الأول أن وجود وعاء خاضع للضريبة والثاني أن يكون هناك علاقة مباشرة بين هذا الوعاء والشخص المعين حتى يكون هناك التزام hصلي hاما باقي الالتزام كما حال المكلف القانوني فهو تحايل من اجل جلب الضريبة بأقل نفقة ممكنة، كما لهذه المحكمة جرأة حد أن تلغي العديد من أحكام الضريبة، وتخضع للرقابة حتى القواعد الضريبية التي تم إلغائها أو تعديلها، ذلك أنها ترى، وبمنتهى المنطق القانوني، ان القاعدة هنا لها مسار زمني، يبدأ من لحظة نفاذها، وينتهي لحظة إلغائها، وأنه خلال هذا المسار تنشأ أوضاع نتيجة تطبيقها وقد يتضرر منها شخص، فيحق له أن يطعن فيها، وقد تضمن ذلك في حكمها المنشور بالجريدة الرسمية عدد 27 لسنة 16 قضائية دستورية, أي أن إلغاء المشرع لقاعدة قانونية بذاتها، لا يحول دون الطعن عليها من قبل من طبقت عليه خلال فترة نفاذها[2].

– كما كان للمحكمة حكم يتعلق بعدم دستورية المواد (01، 02، 04، 05) من قانون الضريبة على مرتبات العاملين في الخارج حيث ميزت ما بين القطاع العام أي لؤلئك العاملين التابعين للدولة وأخضعتهم كما لم تكف بذلك بل جعلت إخضاعهم يختلف عن العاملين في الدولة بالداخل في حين لم تخضع العاملين بالقطاع الخاص بالخارج فكان هذا مساس بمبدأ المساواة إمام الضريبة[3],

أما بخصوص نفاذ أحكام المحكمة الدستورية في المادة الضريبية، فقد اختارت النفاذ الفوري لأحكامها، حفاظا على مكتسبات الخزينة العمومية، ولم تلجأ إلى النفاذ بأثر رجعي، أو تتعامل مع الأوضاع وفق ثنائية الزمنية والآثار.

يمكن القول، أن المحكمة الدستورية في مصر والتي أنشئت منذ سنة 1979[4], ولها دور مباشرة في الرقابة الدستورية، وبالأخص رقابة القوانين واللوائح السارية المفعول، ومن البديهي أن تتصدى للعديد الكبير من الطعون، وبالتالي كان لها غزارة كبيرة في مجال الحماية الدستورية للنص الضريبي، سواء حماية مبدأ القانونية كمبدأ دستوري، ولا يجوز المساس به، أو المبادئ المتعلقة به، او كلما يتعلق بشأن الضريبة والتحصيل، وبالتالي نرى فيها بالفعل أنها أضافت تفسيرا ونضوجا قانونيا كبيرا في النص الضريبي، وهذا بالطبع مقارنة مع المجلسين الدستوريين الفرنسي والجزائري.

[1]- دكتور إكرامي بسيوني عبد الحي خطاب، المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية، مرجع سابق، ص 82.
[2]- المرجع السابق، ص 115.
[3]- المرجع السابق، ص 136.
[4]- المرجع السابق، ص38.

03- المجلس الدستوري في الجزائر بالنسبة لكل الرقابة على القوانين: لم نعثر في بحثنا عن مواضيع تدخل المجلس الدستوري الجزائري في رقابة دستورية القوانين والتنظيمات، على أي موضوع له علاقة بالنص الضريبي، ما عد بعض المبادئ الدستورية، وبالطبع لا نتكلم على الرقابة البعدية فهي ما زالت لم تدخل حيز النفاذ بعد، أو بعض المواضيع المتعلقة بالاتفاقيات وبالتالي سنعرض بعضها وذلك على النحو التالي:

- لقد اصدر المجلس في تأكيد مبدأ المساواة أمام الأعباء الضريبية واشتراكات الضمان الاجتماعي، حيث استند إلى تعريف المساواة أمام القانون أنها تقتضي خضوع المواطنين المتواجدين في أوضاع مماثلة لنفس القواعد المماثلة، وكرس ذلك ضمن الرأي رقم 4 المؤرخ في 13 جوان 1998، والذي صرح بعدم دستورية بعض المواد التي تتعلق بحساب ضريبة المرتبات والأجور في القانون المتضمن نظام التعويضات والتقاعد لعضو البرلمان، كما كانت له عديد الآراء سواء في رقابة المطابقة أو رقابة الدستورية فيما يخص مبدأ المساواة.

- كما كان له في توسيع نطاق مبدأ الفصل ما بين السلطات وتوضيح معالمه من خلال بعض المبادئ مثل ضرورة عدم تجاوز إرادة المؤسس الدستوري (رأي رقم 2 بتاريخ 06 مارس 1997)، ضرورة احترام التوزيع الدستوري للاختصاصات (رأي رقم13 بتاريخ 16 نوفمبر 2002)، حماية مجالي القانون والتنظيم (رأي رقم 6 بتاريخ 19 مايو 1998)، لا يمكن لمجلس الأمة تعديل النصوص المعروضة عليه (رأي 4 بتاريخ 10 فبراير 1998).

- أما في موضوع المعاهدات والاتفاقيات الدولية، فقد كان للمجلس الدستوري، قراره الأول لتأكيد مكانة المعاهدات في القانون الداخلي، حيث جاء ذلك في القرار رقم01 الصادر بتاريخ:20 أوت 1989[1]، وفي التعليق المباشر على هذا القرار، الذي كان بمناسبة فحص قانون الانتخابات، تبين عدة نتائج، أولها، أن المجلس الدستوري، قد وسع من نطاق الفحص فلم يكتف بالدستور، بل تعداه إلى الاتفاقيات الدولية التي صادقت عليها الجزائر، أما ثانيها، فهو الأخذ بمبدأ وجوب المطابقة للقانون الداخلي للاتفاقيات والمعاهدات الدولية، وبالتالي خالف وبشكل صريح منحى المجلس الدستوري الفرنسي الذي امتنع تماما على مطابقة القانون الداخلي للاتفاقيات الدولية واعتبر أن وظيفته هو الدستور وليس الاتفاقيات، وهذه المخالفة وصلت بالمجلس الدستوري الجزائري إلى نتيجة ثالثة، وهي تعزيز مكانة الاتفاقية والمعاهدة في القانون الداخلي لكن بشرط نشرها بالجريدة الرسمية، ويبدو من جهة رابعة، فإن المجلس كان له نية وقناعة راسخة من الخوض في مثل هذه المطابقة، لكنه ما فتئ أن تراجع عمليا عن ذلك، وإن كان هذا شأن قيمة المعاهدة والاتفاقية، فالشأن يكتنفه كثير من الغموض في موضوع الرقابة البعدية لهذه الاتفاقيات، فنص المادة (165) من الدستور قبل تعديله يوحي أن المؤسس الدستوري يقرر الرقابة الدستورية القبلية والبعدية لكل من المعاهدات، والقوانين، والتنظيمات، وهذا بشمل حكم الرأي عليهم في الحالة الأولى أي قبل النفاذ، وشمل حكم القرار عليهم في الحالة الثانية، أي بعد النفاذ، لكن عمليا لم يصادف أن فحص المجلس دستورية معاهدة نافذة، وربما لان سلطات الإخطار محدودة وهي التي تحرك الرقابة، أما بعد التعديل، فالمادة (190) تطرقت إلى

[1]- ميلود خيرجة، مرجع سابق، ص26

الرقابة الدستورية للمعاهدة قبل التصديق، لكن المادة (191) التي تناولت الرقابة البعدية، وخاصة في الفقرة الثانية منها، التي حصرت من حرفيتها الرقابة في النص التشريعي دون سواها، فهل يمكن أن نجد ممارسة آلية الدفع بعدم الدستورية تفعل في مواجهة اتفاقية؟؟؟.

ومجمل القول، إن الدستور قد وضع حماية للقانون، بموجب الرقابة الدستورية التي خولت للمجلس الدستوري، وأن من شأن هذه الرقابة سواء أكانت قبلية بعد أن وسعت سلطات الإخطار إلى تعريض النصوص للمعيارية الدستورية، وبالتالي حماية مبدأ القانونية الضريبية في حد ذاته في المهد، أو كانت رقابة بعدية والتي من المؤكد أن تتوسع من لحظة سريانها، خاصة وأنها تعرف توسعا في فرنسا على الرغم من حداثة سريان هذه الكيفية، من شأنه الأكيد أن تحمي النص الضريبي وتصحح مساره حيث يحقق التوازن بين السلطة والحرية.

الفرع الثاني: الحماية القضائية

إن مبدأ القانونية يتسع إلى كل من مبدأ الشرعية، ومبدأ المشروعية معا، وقد سبق لنا أن وضحنا الإطار الدستوري لحماية الشرعية، وحماية الضريبة ككل، وسنتعرض ضمن هذا الفرع إلى حماية من نوع أخر، هي الحماية القضائية، التي تعتبر أهم حماية طالما أن الحماية الدستورية إنما تكون لصالح الدستور، وليس لصالح الفرد، بينما هذه الحماية في أغلبها تكون لمصلحة الفرد بشكل مباشر، ويمكننا بشكل بسيط أن نرى التكامل ما بين الحمايتين، الأولى تحقق شرعية النص ودستوريته من حيث الأساس، بينما الثانية، تحقق سلامة تطبيقه، عليه سنتعرف أولا على الهيئات القضائية التي تكفل هذه الحماية، وثانيا، نحدد نطاق هذه الحماية، ثم ثالثا: نرى أهم مواضيع المادة الضريبية في قضاء مجلس الدولة في الجزائر، مع المقارنة في ذلك، ونعرض ذلك في الفقرات التالية:

أولا- الهيئات القضائية المختصة بالحماية في الجزائر: لقد مر القضاء الجزائري ضمن القانون الجزائري بمرحلتين متميزتين ، المرحلة الأولى، كانت قبل دستور 96، والمرحلة الثانية بعد هذا الدستور[1]، ونحن ما يهمنا أكثر هو هذه المرحلة الأخيرة، التي تمايزت فيها هيئات القضاء إلى هيئات قضاء إداري على رأسها مجلس الدولة، وهيئات قضاء عادي على رأسها المحكمة العليا، وبالنظر إلى أن القضاء الإداري هو صاحب الاختصاص في المشروعية، لذلك، سنرى القضاء الإداري في الجزائر، وذلك على النحو التالي:

01- القضاء الإداري: حتى نميز القضاء الإداري في الجزائر، علينا أن نحدد في البدء ما هو القضاء الإداري، وذلك فيما يلي:

أ- التعريف بالقضاء الإداري: يختلف القضاء في الدول باختلاف النظام القانوني، فهناك دول تأخذ بوحدة القانون، ووحدة القضاء، وهناك دول أخرى، تأخذ بمبدأ الازدواجية، أي ازدواجية القانون (قانون عام، وقانون خاص)، وازدواجية القضاء (قضاء إداري، وقضاء عادي)، وهذه الازدواجية إنما يؤسسها تميز موقع الإدارة فيها، فالقضاء الإداري يعرف بأنه قضاء الإدارة، أي القضاء التي تتميز عن خصمها فيه، بمعيار السيادة

[1]- مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية- الجزء الأول- الهيئات والإجراءات، الطبعة الخامسة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2009، ص211 وما يليها.

والمصلحة العامة، وبالطبع لا نقصد الإدارة بشكل المصالح بل بشكل أنها القائمة بالوظيفة الإدارية بإسم ولحساب الدولة على المستوى المركزي، والهيئات المحلية اللامركزية (اللامركزية إدارية)، وهي الجماعات المحلية، وهذا بالطبع في أبسط وأقدم معايير التمييز، المعيار العضوي، إذن القضاء الإداري، يستند في الأصل إلى معيار تواجد الأشخاص العامة في الخصومة، مستندة إلى تمثيلها للسلطة العامة والمصلحة العمومية، فعندما نرى المادة (800) من قانون الإجراءات المدنية والإدارية نجدها تحدد اختصاص المحاكم الإدارية بوجود الدولة أو الولاية، أو البلدية، أو المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري المحلية طرفا في النزاع، وهذا بغض النظر عن طبيعة النزاع في حد ذاته، وعندما نعود بشكل تاريخي إلى ظهور هذا القضاء الذي كان بشكل بارز في فرنسا، نجد أن أصحاب الثورة الفرنسية إنما مهدوا له، لمبررات أهمها، المبررات التاريخية التي تتمثل في سلوك القضاء العادي – البرلمانات القضائية– قبل الثورة اتجاه الإدارة، حيث اتسم بالتدخل السافر في نشاط الإدارة في المنازعات التي تكون طرفا فيه، وحيلولة هؤلاء دون أي إصلاح للإدارة ووفائهم للملك مما جعل رجال الثورة يكنون لها العداء، وبرغم من وجود هيئات قضائية لبعض مواد عمل الإدارة مثل الضرائب تابعة للملك قبل الثورة، إلا أن عمل هذه الهيئات كان متواضعا جدا ولم تكسب أي تخصص بسبب برلمانات القضاء العادي، وبذلك كانت المبررات العملية، وهي تميز نشاط الإدارة وعدم قدرة لا القضاء العادي ولا الهيئات الخاصة من تفهم هذا النشاط وتميزه عن نشاطات الأفراد[1]، وهذا ما جعل أصحاب القرار يعمدون إلى فصل منازعات الإدارة عنها، وأن تنظم منازعاتها بنفسها، حيث بدأ ما يعرف بالإدارة – القاضي، ثم القضاء المحتجز، ثم ظهور مجلس الدولة في البداية على شكل هيئة استشارية، ثم على شكل هيئة قضاء مفوض، أي قضاء بات ومستقل، وإنشاء محاكم إدارية، إلى الوصول إلى إنشاء محاكم الاستئناف بموجب القانون الصادر بتاريخ 31-12-1987[2]، ولكون القضاء في فرنسا يعتبر قضاء مرجعي في الجزائر، فسنرى مراحل تميز هذا القضاء في الجزائر.

ب– تميز القضاء الإداري في الجزائر: لقد تميز القضاء الإداري في الجزائر عبر أربع مراحل، ويظهر ذلك، من خلال التنظيم القضائي والإجراءات القضائية، حيث نجد هذه المراحل مجسدة على النحو التالي:

ب/1– المرحلة الأولى(1965–1986): تبدأ هذه المرحلة بصدور الأمر رقم 65– 278 المؤرخ في 16-11-1965 المتضمن التنظيم القضائي، حيث اتضح من خلالها، أن المشرع قد حول المحاكم الإدارية الثلاث التي كانت قائمة عند نهاية الاستعمار، إلى غرف إدارية جهوية وألحقها بثلاث مجالس قضائية هي كل من مجلس قضاء الجزائر اختصاصها الإقليمي (أي الغرفة الإدارية الملحقة به) هو كل ولايات الوسط، وكذلك مجلس قضاء قسنطينة اختصاصها الإقليمي هو ولايات الشرق، وكذلك مع مجلس قضاء وهران حيث يمتد اختصاصها إلى كل ولايات الغرب، ولقد كرس هذا التنظيم قانون الإجراءات المدنية، هذا التنظيم على المستوى القاعدي، أما في الهرم، فكانت أسست غرفة إدارية على مستوى المجلس الأعلى الذي أنشئ سنة 1963[3].

1 - مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية- الجزء الأول، مرجع سابق، ص76.

2- المرجع السابق، ص 75 وما يليها.

3- المرجع السابق، ص199 وما يليها.

ب/2- المرحلة الثانيـة(1986-1990): تتميز هذه المرحلة بأنها بدأت بصدور المرسوم رقم 86-107 المؤرخ في 29 أفريل 1986 الصادر تطبيقا للقانون رقم 86-01 المؤرخ في 28 جانفي 1986 المعدل والمتمم لقانون الإجراءات المدنية لاسيما المادة (07) منه، حيث وسع هذا المرسوم مجموع الغرف الإدارية إلى عشرين غرفة، ورغم ذلك لم يساير مع التقسيم الإقليمي للبلاد المحدث سنة 1984، وبقيت العديد من المجالس القضائية ممثلة بغرف في مجالس أخرى، هذا فضلا على الولايات التي ليس بها مجالس من الأساس، وانتهت هذه المرحلة بصدور دستور 89 وصدور قانون المحكمة العليا، أي القانون رقم:89-22 المؤرخ في 12 ديسمبر 1989 المتعلق بصلاحيات المحكمة العليا، تنظيمها وسيرها[1]،

ب/3-المرحلة الثالثة (1990-1996): بدأت هذه المرحلة بصدور القانون رقم 90-23 المؤرخ في 18 أوت 1990 المحدد لقواعد الاختصاص المنصوص عليها في المادة (07) من قانون الإجراءات المدنية، وبها نسجل إعادة هيكلة الغرف الإدارية، من حيث الاختصاص النوعي، حيث احدث بخمس مجالس قضائية وهي كل من الجزائر العاصمة، وهران، قسنطينة، بشار، ورقلة، ما يسمى بالغرف الجهوية، هذا فضلا عن الغرف الإدارية المتواجدة بها، يكون اختصاص الغرف الجهوية هو النظر في مشروعية قرارات الولاة، بينما يبقى اختصاص الغرف المحلية باقي المنازعات الأقل، ويتوزع اختصاص المجالس القضائية على الغرف الجهوية في اختصاصها النوعي، وبقي هذا الحال، إلى غاية صدور دستور 96، وبها بدأت المرحلة الحالية.

ب/4-المرحلة الرابعة (ما بعد 1996): هذه المرحلة هي المرحلة الحالية، والتي بدأت بإحداث دستور 96 مجلس الدولة وذلك بموجب المادة (152) منه، الذي مهمته توحيد الاجتهاد القضائي للجهات القضائية الإدارية، وبذلك يكون قد أسس لمرحلة قضائية جديدة، تتمثل في ازدواجية القضاء في الجزائر، وبصفة نهائية، وتوالت تركيبة هذا القضاء ومقتضاه أي محكمة التنازع كما يلي:

02- هيئات القضاء الإداري: لقد كانت الغرفة الإدارية على مستوى المحكمة العليا هي المختصة بالطعون الابتدائية والنهائية في القرارات الصادرة عن السلطات المركزية، والطعون النهائية في استئناف قرارات الغرف الإدارية المحلية والغرف الإدارية الجهوية، وبقيت كذلك حتى بعد صدور دستور 96 وكذا القانون العضوي رقم 98-01 المؤرخ في 30 ماي 1998 يتعلق باختصاصات مجلس الدولة، تنظيمه، وعمله، المعدل والمتمم حيث جاء في إحكامه الانتقالية لاسيما المادة (43) منه التي نصت على وجوب إحالة القضايا المسجلة و/أو المعروضة على الغرفة الإدارية للمحكمة العليا إلى مجلس الدولة بمجرد تنصيبه، فكان ذلك بالفعل بموجب المرسوم التنفيذي رقم 98-262 المؤرخ 29 غشت 1998 يحدد كيفيات إحالة جميع القضايا المسجلة و/أو المعروضة على الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا إلى مجلس الدولة[2]، وبذلك بدأت مرحلة التواجد الفعلي للقضاء الإداري، بتنصيب مجلس الدولة، والذي نتعرض له، فيما يلي:

أ- مجلس الدولة: يمكن أن نعرف مجلس الدولة كما يلي:

[1]- بوحميدة عطاء الله، دروس في المنازعات الإدارية، جامعة الجزائر- بن يوسف بن خدة كلية الحقوق- بن عكنون، الجزائر، السنة الجامعية 2010/2009، ص18.

[2]- جريدة رسمية عدد 64-1998.

أ/1- التعريف بمجلس الدولة: مجلس الدولة في القانون الجزائري هو هيئة قضائية تتمتع بالاستقلال الإداري والمالي، وبجميع خصائص القضاء، حيث أدرجه الدستور ضمن باب السلطة القضائية، مهمته الأساسية هي تقويم أعمال الجهات القضائية الإدارية، كما انه جهة قضائية في حد ذاته، يعتبر مستشاروه ومحافظو الدولة فيه قضاة ويخضعون للقانون الأساسي للقاضي شأنهم شأن قضاة القضاء العادي، حيث نميز تركيبته، فضلا على الجانب الإداري الذي سير مصالحه، نجد بالنسبة لوظيفته الدستورية، كل من المستشارين، ومحافظي الدولة، يتوزعون بشكل موازي سلميا، المستشارون من رئيس مجلس الدولة، نائب الرئيس، رؤساء الغرف، رؤساء الأقسام، مستشاري الدولة، وبالمقابل نجد محافظ الدولة، ومحافظي الدولة المساعدين، كما يتوزع المستشارون بالنسبة للمهام، ما بين مستشاري الخدمة العادية وهم القضاة الحقيقيون، ومستشاري الخدمة غير العادية، وهم من أعوان الدولة خارج مجلس الدولة، وليسوا قضاة إنما يعينون بعضويته في أدائه للقسم الاستشاري المتعلق بالنصوص القانونية وليس بالقسم القضائي (الخدمة العادية)[1]، كما يأخذ مجلس الدولة في تنظيمه الهيكلي شكل الأجهزة التالية:

أ/2- أجهزة مجلس الدولة: يتشكل مجلس الدولة، من القسم الاستشاري (اللجنة الإستشارية)، وقد سبق لنا أن تطرقنا إليه في الفصل الأول من هذه البحث، والقسم القضائي، ويتكون من غرف وكل غرفة متكونة من أكثر من قسم، الجمعية العامة للقسم القضائي، مكتب مجلس الدولة الذي يرأسه رئيس المجلس، والذي له العديد من المهام، منها مهام إدارية، وهي إدارة المجلس، ومهام تشريفية، ومهام قضائية، كما يضم إليه كل محافظ الدولة نائبا له، ونائب رئيس مجلس الدولة، رؤساء الغرف، عميد رؤساء الأقسام، وعميد المستشارين، كذلك نجد أجهزة أخرى، وهي كل من الأمانة العامة لمجلس الدولة، أمانة ضبط مجلس الدولة.

أ/3-الاختصاص القضائي لمجلس الدولة: لقد سبق لنا أن تطرقنا إلى الاختصاص الاستشاري، وبالتالي لا داعي لتكراره، وعليه، سنتطرق إلى الاختصاصات مجلس الدولة القضائية، وهي التالية:

أ/1/3- مجلس الدولة قاضي ابتدائي ونهائي: لقد حددت المادة (09) من القانون العضوي رقم 98-01 المعدل والمتمم المتعلق بمجلس الدولة، والتي جاء فيها أنه يخص مجلس الدولة كدرجة أولى وأخيرة في دعاوى الإلغاء والتفسير، وتقدير المشروعية في القرارات الإدارية الصادرة عن الجهات الإدارية المركزية، والهيئات العمومية الوطنية، المنظمات الوطنية المهنية، ويختص أيضا بالفصل في القضايا المخولة له بموجب نصوص خاصة[2]، وما يلاحظ أن كلمة قرارات إدارية بهذه المادة إنما كانت قبل تعديل المادة (09) متعلقة بكل من القرارات التنظيمية، والقرارات الفردية، لكن، هل الاكتفاء بوصفها إدارية دون تفصيل سيؤدي إلى الطعن في كل القرارات الإدارية كما يراها الفقه وهي كل من القرارات التنظيمية، والفردية معا، لأنه لا معنى لهذه القرارات دون ذلك.

[1]- مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية –الجزء الأول – الهيئات والإجراءات، مرجع سابق، ص226.

[2]- لقد أثار المجلس الدستوري، تحفظا حول كلمة نصوص خاصة، وقدم تفسيره لها، وربطه بأن تكون هذه النصوص من نفس درجة القانون العضوي، ولها ارتباط بمجلس الدولة، وبالتالي يعتبر قد أعطى تفسيره لها على شكل هذا التحفظ، أنظر تحفظ المجلس الدستوري، رأي رقم 02 بتاريخ 06 يوليو 2011، جريدة رسمية عدد 64-2011.

أ/2/3- مجلس الدولة قاضي استئناف: حددت المادة (10) من القانون العضوي رقم 98-01 المتعلق بمجلس الدولة المعدل والمتمم، والتي جاء فيها أن مجلس الدولة يختص بالفصل باستئناف الأحكام والأوامر الصادرة عن الجهات القضائية الإدارية. ويختص أيضا كجهة استئناف في القضايا المخولة له بموجب نصوص خاصة[1].

أ/3/3- مجلس الدولة قاضي طعن بالنقض: حددت المادة (10) من القانون العضوي رقم 98-01 المعدل والمتمم المتعلق بمجلس الدولة، والتي جاء فيها أن مجلس الدولة يختص بالنظر في الطعون بالنقض في الأحكام في أخر درجة عن الجهات القضائية الإدارية. ويختص أيضا بالطعون بالنقض المخولة له بموجب نصوص خاصة[2].

ومجمل القول، فإن اختصاصات مجلس الدولة هي اختصاصات نوعية يتقاسمها مع المحاكم الإدارية، وبعض الجهات المتخصصة التي لها أعمال شبه قضائية، مثل المجلس الأعلى للقضاء، مجلس المحاسبة، وهكذا، ولكونه جهة واحدة ووطنية فإن اختصاصه الإقليمي هو كامل الوطن.

ب- المحكمة الإدارية: بصدور القانون رقم 98-02 المؤرخ في 30 ماي 1998 يتعلق بالمحاكم الإدارية[3]، تم بموجبه إحداث محاكم إدارية كجهات قضائية، وربما كان هذا مقابلا لعبارة الجهات القضائية الإدارية التي وردت في المادة (152) فقرة 2 من دستور 96 قبل التعديل الدستوري الأخير، وعليه، سنتعرف على المحكمة الإداريـة تنظيمها واختصاصها، وذلك على النحو التالي:

ب/1- التعريف بالمحكمة الإدارية: تعتبـر المحكمـة الإدارية هي الهيئة القضائية القاعدية للقضاء الإداري، حيث لها الولاية العامة في النزاعات التي تكون الدولة، ممثلة بمصالحها غير الممركزة، والولايـة، والبلديـة، والمؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية المحلية، طرفا في النزاع، ولقد صدر المرسوم التنفيـذي رقـم 98-356 المؤرخ في 14-11-1998 يحدد كيفيات تطبيق أحكام القانون السالف الذكر[4]، ورغم أن تنصيبها قد استغرق وقتا معتبرا من صدور هذه الأحكام، وهذا إلى ما بعد صدور وسريان قانون الإجراءات المدنية والإدارية، أي بعد سنة 2009، وعليه، حيث عددها نص المادة (02) من المرسوم السابق ذكره، وهي 31 محكمة تنصب تدريجيا، سنتعرض لتنظيمها فيما يلي:

---

[1]- لقد ذكر النص القانوني مصطلح جهات قضائية، مع العلم أن هذه الجهات ما هي إلا محاكم إدارية فقط، فلماذا عبر عنها النص بكلمة جهات قضائية، وكأن هناك تعدد نوعي في الجهات القضائية، وهذا ما يتناقض المادة (902) من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي جاء نصها بأنه: " يختص مجلس الدولة بالفصل باستئناف الإحكام والأوامر الصادرة عن المحاكم الإدارية، فما هو الضير أن استعمل مصطلح المحاكم الإدارية دونما استعمال مصطلح الجهات القضائية، اللهم كان في نية المشرع انه ستحدث جهات قضائية متمايزة عن المحاكم الإدارية نوعيا ولها اختصاص ابتدائي في بعض القضايا ويكون استئناف أحكامها فضلا على استئناف أحكام المحاكم الإدارية أمام مجلس الدولة.
كما نسجل أن الأحكام والأوامر هنا إنما تكون فاصلة في الغالب في وقائع النزعات بما فيها القرارات الإدارية التي هنا قرارات فردية، لأنه من غير المعقول أن تختص المحاكم الابتدائية للفصل في دعاوى قرارات تنظيمية.

[2]- ما يلاحظ، أن هذه المادة هي نفسها المادة (903) من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، مع اختلاف في ذكر مصطلح مغاير واحد في هذه المادة وهو بدل أحكام استعمل مصطلح قرار، وربما حينما تم إعداد هذا القانون، كانت المحاكم الإدارية لم تنصب بعد، وكانت الغرف الإدارية تصدر قرارات نسبة إلى انتمائها إلى المجالس القضائية التي تصدر القرارات القضائية، لذلك استعمل المشرع هذا المصطلح، والأصح هو ما جاء بالمادة (11) من القانون العضوي، إذ هنا قصد الأحكام الإدارية التي قد يسقط عليها الطعون العادية (المعارضة والاستئناف)، كما أن مصطلح آخر درجة يثير كثيرا من لبس.

[3]- جريدة رسمية عدد 37-1998.

[4]- جريدة رسمية عدد 85-1998.

ب/2- تنظيم المحكمة الإدارية: تتشكل المحكمة الإدارية من جهتين متوازيتين كما هو الحال بالنسبة لمجلس الدولة، محافظ الدولة ومساعده أو مساعدوه أحيانا، والذي يتولى السلطة السلمية والتأديبية على كتاب الضبط، وبالجهة المقابلة نجد رئيس المحكمة والقضاة الذين يشكلون حسب حجم المحكمة وتشكيل غرفها، ويتولون النظر في القضايا، وتتوزع المحكمة حسب المرسوم السالف الذكر إلى على الأقل غرفة واحدة وعلى الأكثر ثلاث غرف، كما توزع كل غرفة من قسمين على الأقل وأربع أقسام على الأكثر[1].

ب/3- اختصاص المحكمة الإدارية: تتفرد المحكمة الإدارية باختصاص واحد، وليس كما هو الحال في مجلس الدولة، وهذا الاختصاص هو اختصاص قضائي، حيث يتحدد نوعيا بموجب القانون، سواء قانون كل من مجلس الدولة أو قانون المحكمة الإدارية، كما يتحدد بقانون الإجراءات المدنية والإدارية، حيث تم توزيع القضايا بينهما، حتى وإن كانت المحكمة الإدارية لها الولاية العامة في النزاعات الإدارية، كما أن هناك اختصاص إقليمي، فعدد المحاكم يحتم أن يكون هناك ضوابط لتوزيع هذا الاختصاص الذي هو من النظام العام، أما بالنسبة للقضايا النوعية فنجد المواد (800) وما يليها من قانون الإجراءات المدنية والإدارية حددتها بما يلي:

المحاكم الإدارية هي جهات الولاية العامة في المنازعات الإدارية.

تختص بالفصل في أول درجة، بحكم قابل للاستئناف في جميع القضايا، التي تكون الدولة أو الولاية أو البلدية أو إحدى المؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية طرفا فيها.

كما تختص بالفصل حسب المادة (801) من في:

1- دعاوى إلغاء القرارات الإدارية الدعاوى التفسيرية ودعاوى فحص المشروعية للقرارات الصادرة عن: الولاية والمصالح غير الممركزة للدولة على مستوى الولاية.

البلدية والمصالح الإدارية الأخرى للبلدية.

المؤسسات العمومية المحلية ذات الصبغة الإدارية.

2- دعاوى القضاء الكامل.

3- القضايا المخولة بموجب نصوص خاصة.

ثانيا- نطاق الحماية: قد يبدو أن نطاق الحماية إنما يتعلق بكل شأن الضريبة وهذا صحيح على العموم لأن القضاء هو الضمانة للمكلف بالضريبة من قرارات الإدارة التعسفية، لكن، المهم في هذه الضمانة هو رقابة مشروعية القرارات الإدارية، خاصة القرارات التنظيمية، وعليه سوف نرى هذه الرقابة، أولا، ثم نتطرق إلى قضاء المسئولية وذلك على النحو التالي:

01- قضاء الإلغاء: يعتبر قضاء الإلغاء أهم قضاء بالنسبة لشأن الضريبة، فحتى وإن كان قضاء لا يلبي المصلحة المباشرة للمكلف، إلا أن من شأنه أن يصحح ويكبح في ذات الوقت الإدارة عن قراراتها المخالفة للقانون، أو بعبارة أخرى قراراتها غير المشروعة، إذا قضاء الإلغاء محله القرارات، فما هي القرارات الضريبية

[1]- بوحميدة عطا الله، دروس في المنازعات الإدارية، مرجع سابق، ص46.

التي يتعلق بها هذا القضاء، من حيث النوع، ثم من حيث الصور الممكنة في الضريبة، ثانيا، ثم الآثار المرتبة عنه، وهذا ما سوف نراه في هذه الفقرات:

أ- **مفهوم قرار الإلغاء:** القرار المعني بالإلغاء هو في الأصل قرار إداري، ودعوى الإلغاء إنما ابتدعها في الأصل مجلس الدولة الفرنسي[1]، وبالتالي فالقرار الإداري هو محل الدعوى وسببها وهدفها في ذات الوقت، لطبيعة الدعوى[2]، وعليه، نتصدى لتعريف هذا القرار الإداري، والذي يعرف بأنه: "القرار الإداري هو عمل قانوني يصدر عن السلطة الإدارية من جانب واحد وتحدث أثرا قانونيا"[3]، كما يعرفه القضاء المصري بأنه: "إفصاح الإدارة عن إرادتها الملزمة بما لها من سلطة بمقتضى القوانين واللوائح بقصد إحداث اثر قانوني معين ابتغاء مصلحة عامة."[4]، وما يميز هذه التعريفات هو من جهة وجود المعيار الشكلي أي الإدارة التي يصدر عنها هذا القرار بإرادة منفردة، والتي تتمثل في الهيئة المختصة، حتى وإن نافسها في ذلك هيئات أخرى، إذ نجد في بعض الحالات هناك قرارات تصدر عن السلطة التشريعية في شطب العضوية مثلا، أو السلطة القضائية، التي قد تصدر قرارات لإدارة موظفيها[5]، كما أن العمل القانوني كذلك يميز هذا القرار لأنه يختلف عن العمل المادي، وهو ذلك النشاط الذي لا يستند فيه إلى القانون، وعليه، فالقرار هنا يقوم على المعيار الشكلي (الإدارة بصفة عامة، حتى وإن كان هناك استثناءات)، والمعيار الموضوعي (طبيعة النشاط، أن يكون عملا قانونيا)، وبذلك نميز القرار بخصائص، هي أن يكون عملا قانونيا، نهائيا ونافذا، صادرا عن هيئة إدارية مختصة، بإرادة منفردة، يحدث أثرا قانونيا في مراكز الأطراف[6]، وعليه، يكون القرار نوعين هما:

أ/1- **القرار الإداري التنظيمي:** وهو يتمثل بجملة اللوائح التنفيذية، والأعمال المتعلقة بكيفية تطبيق القانون بصفة عامة، ومنه القانون الضريبي، وما يميز هذا النوع، أن موضوعه يحمل قواعد عامة ومجردة، ولقد كان لمجلس الدولة الفرنسي السابقة في تعريض مثل هذه القرارات التنظيمية الخاصة بالضريبة إلى الإلغاء، حيث نجده بتاريخ 4-5-1990، قد أبطل قرارا لأنه تضمن إضافات في القانون الضريبي[7]، ومن ذلك الوقت، أزداد حجم إلغاء القرارات التنظيمية الضريبية من قبل هذا المجلس، فنجد هذا المجلس على الرغم من اقتسامه الاختصاص الضريبي بينه ممثلا للقضاء الإداري، وبين القضاء العادي التي تختص بكل من حقوق التسجيل، الطابع، والضرائب غير المباشرة إلا أنه تعدى ذلك في مسألة إلغاء القرارات التنظيمية التي هي من اختصاصه وحده حتى ولو ارتبطت بضرائب من اختصاص القضاء العادي[8]، لان مبرره في ذلك، أنه قاضي إلغاء من جهة، وبالتالي من يملك ذلك يملك التفسير، وفحص المشروعية، كما أن هذه القرارات

---

[1]- دكتور مازن ليلو راضي، مرجع سابق، ص139.

[2]- دعوى الإلغاء هي دعوى موضوعية، أو عينية، غرضها المشروعية، وحكمها في مواجهة الكافة، ويترتب أثره على كل الأعمال المتعلقة به، أنظر، المرجع السابق، ص140-141.

[3]- المرجع السابق، ص145.

[4]- المرجع السابق، نفس الصفحة

[5]- تبقى هذه قرارات من الناحية الموضوعية لأنها تجمع ضمنها عناصر القرار ماعدا الإدارة، وتنتج أثرها القانوني، وبالتالي يجوز الطعن فيها بالإلغاء، لكن، تبقى حالات استثنائية، أنظر، المرجع السابق، ص146.

[6]- بوحميدة عطا الله، مرجع سابق،

[7]- خضر الشويكي باحث ومستشار قانوني، منازعات الوعاء الضريبي الأصول الإجرائية وطرق الطعن (دراسة مقارنة)، ص133.

[8] -Jacques Grosclaude, Philippe Marchessou, Op-cit,p350.

إنما هي قرارات إدارية، وهي نشاط قانوني يحدث اثر قانوني في مراكز الأطراف، وعليه، توسع مجلس الدولة في نطاق هذه القرارات، لكنه اشترط أن يكون يحمل بالفعل مساس بمصالح الأطراف، كما أنه ابتدع اجتهادات تم تقنينها فيما بعد من أجل حمل الإدارة الضريبية على عدم تأخير الردود على طلبات المكلفين، كما حمل مجلس الدولة الفرنسي عبء عدم تدخل المجلس الدستوري في دستورية مطابقة القانون الداخلي للاتفاقيات حيث صعب عليه ذلك إلغاء القرارات الصادرة تنفيذا لهذه القوانين الداخلية لأنها حسب الظاهر مشروعية حتى ولو كانت مخالفة لاتفاقية أو معاهدة دولية[1]، أما مجلس الدولة في الجزائر فليس له أي سابقة إلغاء قرار تنظيمي، حتى وان كان اختصاصه قائما في ذلك، لأنه قبل تعديل المادة (09) من القانون العضوي المتعلق به كان النص صريحا على ذكر القرارات التنظيمية، ولم يتم ذكره صراحة بعد التعديل، وإن كان هذا الاختصاص بقي قائما حتى ولو ذكرت المادة السابقة بعد تعديلها مصطلح القرارات الإدارية الذي يشمل هذه القرارات التنظيمية.

أ/2- القرار الإداري الفردي: يميز هذا النوع من القرارات أنه يخاطب مركزا قانونيا بذاته، فهو يختلف عن القرار التنظيمي الذي لا يخاطب المراكز بذاتها بل بأوصافها، وهذا القرار يشترك مع القرار السابق في جميع خصائصه، لكن يختلف فقط في توجيه الخطاب، وهذا النوع من القرارات هو المتواجد بكثرة سواء أكان مرتبط بربط الضريبة حسبما يقتضيه قانون الإجراءات الجبائية، من حيث التبليغ، من حيث الضمانات، من حيث التحصيل، من حيث المتابعات للتحصيل الجبري، المنازعات، وهكذا، فنجد تقريبا عدة إجراءات يربطها المشرع تحت طائلة البطلان، فهي قرارات في الأصل حتى وإن كان موضوعها إجراء، بينما في تأسيس الضريبة، فكذلك هناك عدة أعمال تقتضي وجود إصدار هذه القرارات، وبالتالي فحسب القانون الجزائري، تكون موضوع طعن بالإلغاء لكونها قرارات إدارية (تأسيس، ربط)، وهذا لأن القانون الجزائري يأخذ بالمعيار العضوي أي تواجد الإدارة، ويأخذ بالنتيجة، بوحدة الضريبة ووحدة النزاعات المتعلقة بها والتي كلها من اختصاص القاضي الإداري، أما حسب القانون الضريبي الفرنسي، فمنازعات تأسيس الضريبة يتقاسمها كل من القضاء الإداري (بالنسبة للضرائب المباشرة، والرسوم على رقم الأعمال)، والقضاء العادي (بالنسبة لباقي أنواع الضريبة)، ورغم ذلك يختص القضاء الإداري بالقرارات الإدارية، لكن تلك المنفصلة والتي لا تتعلق بنزاعات تأسيس الضريبة إذ أن هذه الأخيرة تكون مقسمة بين الجهتين القضائتين حسب المادة الضريبية وما يثار حولها، أما النزاعات ذات الطبيعة الإجرائية فهي تتوزع على عدة جهات بحسب طبيعة النزاع ونوع الضريبة كما سنرى لاحقا.

02- قضاء المسئولية: المكلف لا يستفيد مباشرة من قضاء الإلغاء حتى وإن كانت له مصلحة في ذلك، فهي لا تجبر، لكن هناك مجال آخر جعله القانون حتى القانون الضريبي لجبر مصلحة المكلف هو قضاء المسئولية، أو قضاء التعويض، فما هو هذا القضاء؟

أ/-تعريف المسؤولية الإدارية: تعرف المسؤولية الإدارية عموما بأنها: "الحالة القانونية التي تتشكل من الضرر الذي تسببه الإدارة للغير عن أعمالها المشروعية وغير المشروعة بخطئها أو بدون خطئها، وينشأ

[1] - Jacques Grosclaude, Philippe Marchessou, Op-cit,,p355.

عنها التزامها لهذا الغير بالتعويض."[1]، فهذه المسؤولية كما هو حاصل بالنسبة للمسؤولية المدنية، تتأسس على ركن الخطأ، حيث نجد أن المادة (124) من القانون المدني تنص على أنه: " كل فعل أيا كان يرتكبه الشخص بخطئه، ويسبب ضررا للغير يلزم من كان سببا في حدوثه بالتعويض."، فأركان المسؤولية هنا واضحة، وهي كل من الخطأ والضرر، والعلاقة السببية بينهما، أما التعويض فهو أثر المسؤولية، ويتم به عن طريق دعوى التعويض لجبر ضرر المتضرر، لكن المسؤولية الإدارية، قد تنشأ على أساس الخطأ كما هو الحال بالنسبة للمسؤولية المدنية، والخطأ هنا قد يكون شخصي أي أنه ينسب إلى الموظف العام في شخصه، وهنا إما يكون خارج الوظيفة ويكون خطأ ماديا، وإما يكون داخل الوظيفة ويكون خطأ تأديبيا لكنه في كل الأحوال ليس الخطأ الذي تتأسس عليه المسؤولية الإدارية[2]، وأما الخطأ الذي تتأسس عليه هذه الأخيرة فهو الخطأ المرفقي، هذا هو الخطأ الذي تقوم عليه المسؤولية الإدارية، حيث يعرف هذا الخطأ بأنه:" ذلك الخطأ الذي ينسب فيه الإهمال أو التقصير المولد للضرر إلى المرفق ذاته، حتى ولو قام به ماديا احد الموظفين"، ومجلس الدولة الفرنسي تدرج في الأخذ بدرجة الخطأ المؤسس لهذه المسؤولية[3]، إذ في البدء، كان يأخذ بالخطأ الجسيم، لكن تراجع عن ذلك وأصبح يأخذ بالخطأ البسيط، مع استثناءات أوردها عن اختصاصه، حيث أخرج من اختصاصه النظر في الأضرار الناجمة عن الخطأ الجنائي، إذ هي تقود إلى القاضي الجنائي، وكذلك الأضرار الناتجة عن الأخطاء في عقود المتابعة في التحصيل الجبري، فهي من اختصاص القاضي العادي، بالنظر لكون القاضي الضريبي في فرنسا يضم كل من القاضي العادي والقاضي الإداري، أما في التشريع الضريبي الجزائري فلا يوجد ما يشير إلى التعويض عن أخطاء الإدارية الضريبية، ورغم ذلك، نرى بجواز حكم المحكمة الإدارية بالتعويض عن مسؤولية الإدارية الضريبية[4]، ويبقى

---

[1]- يعرف الأستاذ عمار عوابدي المسؤولية الإدارية بأنها: " الحالة القانونية التي تلتزم فيها الدولة أو المؤسسات والمرافق والهيئات العامة الإدارية نهائيا بدفع التعويض عن الضرر أو الأضرار التي تسببت للغير بفعل الأعمال الإدارية الضارة سواء كانت هذه الأعمال الإدارية الضارة مشروعية أو غير مشروعية، وذلك على أساس الخطأ المرفقي أو الخطأ الإداري أساسا، وعلى أساس نظرية المخاطر وفي نطاق نظام القانوني لمسؤولية الدولة والإدارة العامة."، انظر في ذلك، الأستاذ عمار عوابدي، نظرية المسؤولية الإدارية دراسة تأصيلي، تحليلية، ومقارنة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1994، ص24.

[2]- يتميز الخطأ الشخصي، متى تحققت فيه معايير قد يقرر المشرع ذاته، أو الفقه، الذي وضع معايير تتمثل في نظير الأهواء الشخصية، نظرية مدى جسامة، نظرية مدى انفصال الخطأ عن الوظيفة العامة، بينما القضاء، وبالأخص مجلس الدولة الفرنسي، فقد كرس معايير خاصة به لتمييز هذا الخطأ عن الخطأ المرفقي هي معيار مدى ربط صلة الخطأ بالمرفق العام، معيار إذا كان الخطأ عمديا مستهدفا غير خدمة المصلحة العامة، معيار إذا كان الخطأ قد بلغ درجة خاصة من الجسامة، أنظر في ذلك، المرجع السابق، ص 135 وما يليها.

3- يعرف مجلس الدولة الفرنسي الخطأ المتعلق بالضريبة بأنه:

Qu'un faute commise par l'administration lors de l'exécution d'opérations se rattachant aux procédures d'établissement et de recouvrement de l'impôt est de nature a engager la responsabilité de l'Etat a l'égard du contribuable ou de toute autre personne si elle leur a directement causé un préjudice, Voir, Jacques Grosclaude, Philippe Marchessou, Op-cit,p385.

[4]- نجد من بين قرارات مجلس الدولة في الجزائر، ما يتعلق موضوعه مسؤولية الإدارة الجبائية، نذكر القرار رقم 007470 الصادر بتاريخ 18-03-2003 والذي جاء ضمن أساسه ما يلي: " وحيث أن الدعوى الحالية الرامية إلى استرجاع مبالغ مقبوضة بغير حق من طرف إدارة الضرائب بعد وقوع حادث تحصيلها، حيث نصت عليه المادة (63) من قانون الضرائب دعوى مؤسسة على خطأ الإدارة الجبائية، نتيجة ثبوت امتناعها عن إرجاع المبالغ المقبوضة بمجرد تبليغها بالقرار القاضي بإبطالها. وحيث انه لا يمكن من جهة أخرى الاحتجاج بالمادة (350) من قانون الضرائب للدفع بعدم استحقاق المدعية للتعويض لان النص يعني المنازعات التي تخضع للشكوى المسبقة والمتمثلة أساسا في منازعات الوعاء والتحصيل، وبالتالي فطلب التعويض في إطار الدعوى الحالية مبرر لثبوت الخطأ المرفقي ليس في تأسيس الضريبة بل في مسك المبالغ المحصلة بعد إبطال قرار رفضها من جهة وبعد استمرار الإدارة في حجز المبالغ غير مستحقة ..."، انظر في=

أن نشير إلى أن مجلس الدولة الفرنسي يأخذ كذلك بنظرية المسؤولية الإدارية بدون الخطأ وأساسها في ذلك حسبه، هي إما نظرية تبعة المخاطر، أو نظرية المساواة أمام الأعباء العامة، لكن هذه المسؤولية لم نجد لها قرار له في مادة الضريبة، ونؤيد ذلك بالنظر لكون هذه المسؤولية هي استثنائية في الأصل، وتكميلية للأولى، ونرى أن المشرع الجزائري قد أعطى للمكلف الحق في ألتماس الإعفاء الجزئي أو الكلي في حالة العوز كما رأينا بدراستنا للمادة (92) من قانون الإجراءات الجبائية سابقا.

ب/- دعوى التعويض: لا تختلف دعوى التعويض في حالة مسؤولية الإدارة العامة عموما عن الدعوى المقررة في حالة قيام مسؤولية الإدارية الضريبية، إذ تدخل دعوى التعويض في هذه الحالة، ضمن دعوى القضاء الكامل المنصوص عليها في المادة (801) من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وتباشر من المكلف أو أي شخص أخر في مواجهة مدير الضرائب بالولاية أو مدير كبريات المؤسسات حسب الحالة، وما يميز هذه الدعوى أنه ليس لها آجال، وأنها من اختصاص القاضي الإداري، وأنه ينظر بمناسبتها في كل عناصر النزاع.

ثالثا: المادة الضريبية في قرارات مجلس الدولة: رأينا نطاق تدخل القضاء لحماية المكلف، ومما رأيناه دعوى الإلغاء، ودعوى المسئولية، وإن كان القضاء الجزائري ليس له عمليا حراك مطلق مع إلغاء القرارات التنظيمية، وباعه في إلغاء القرارات الفردية، كذلك يعد بسيطا، ربما في بعض إجراءات التبليغ، لكن دعاوى القضاء الكامل تجد لها مكانا ولو من حيث الكم، لا الكيف في قضاء مجلس الدولة بالجزائر، لذا سنرى، ذلك، من خلال بعض التطبيقات في دعاوى الوعاء أولا، ثم دعاوى التحصيل ثانيا، وذلك على النحو التالي:

01- قرارات التحصيل الصادرة عن مجلس الدولة: كان لمجلس الدولة منذ نشأته عدد كثير من القضايا التي نظر فيها في التحصيل، وكان منها ما هو لافت للنظر، حيث نجد أنه من باب تقادم دين الضريبة، فقد كان له القرار رقم 16272 الصادر بتاريخ 15-02-2005، حيث عاين أن الضرائب المطالب بها لمدة أربع سنوات من إدارة الضرائب، إنما لم يطالب بها طيلة هذه المدة، وبالتالي قرر أن ما قضى به قاضي الدرجة الأولى من سقوط دين هذه السنوات بالتقادم كان صائبا ويؤد حكمه[1]، ونجد في باب الإعفاءات أن مجلس الدولة كان متابعا وفاحصا جيدا لمسالة الامتيازات الجبائية، حيث نجده في قضية إعفاء منشآت سياحية محدثة من مستثمرين وطنين، قرر أنه استنادا إلى إعفاء قانون المالية لسنة 1990 هذه المنشآت لمدة 10 سنوات، واستنادا أن سنة 1992 تدخل ضمن سنوات الإعفاء التي قررها المشرع، وأن تقرير الضريبة على هذه السنة يعتبر مخالف للقانون، وبالتالي فإن الإنذار المرسل إلى المستأنفة يدخل في دائرة القرارات المعدومة، وأنه يتعين الاستجابة لطلب الإلغاء[2]. كما نجد للمجلس قرارا جريئا في مسألة ربط الضريبة، وهو القرار 1987 الصادر بتاريخ 30-07-2001، والذي أبطل فيه المجلس ربط ضريبة، واستند في ذلك إلى الأحكام التي تتعلق بتركيبة فرقة التحقيق المختلطة، وتوصل إلى أن الفرقة التي قامت بالتحقيق

=ذلك، الدكتور فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهاد مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2011، ص 103و104.

[1]- المرجع السابق، ص123.

[2]- المرجع سابق، ص109

الجبائي باطلة لمخالفتها أحكام المرسوم المتعلق بتشكيلتها، ثم واصل انه كان على الفرقة أن تشعر المكلف إشعارا مسبقا لكن لم يتم هذا الإشعار وهذا يبطل إجراءات التحقيق، ثم إن من ضمانات المكلف تبلغه بنتائج التحقيق وما توصل اليه من ضريبة ومنحه مدة شهر للرد عليها وهذا ما يكن، ثم ان التحصيل والمتابعات هي من مهام قابض الضرائب بينما قد تم تبليغ المستأنف من قبل مفتش الضرائب دون احترام التبليغ والسرية بوضع الإنذار في ظرف مغلق، وبعد أن ناقش المجلس ربط الضريبة من الأساس أي فرقة التحقيق وضمانات المكلف ومخالفة إجراءات التحصيل الجبري، قرر بتأييد القرار المستأنف والذي قضى ببطلان ربط الضريبة[1].

وعلى العموم نجد تدخلات مجلس الدولة هنا كثيرة لكن أغلبها يكون لصالح الإدارة، خاصة عند بدء التحصيل الجبري، والمتابعات، ودخول إجراءات التنفيذ الجبري، ومسألة الضمانات، كما مسألة قبول دعاوى الاعتراضات، التي يستند فيها المجلس تماما إلى ما نص عليه قانون الإجراءات الجبائية.

02- قرارات الوعاء الصادرة عن مجلس الدولة: أكثر تدخلات مجلس الدولة حسب القضايا المعروضة عليه، كانت متعلقة بالوعاء، أي تلك التي أثيرت حول تأسيس الضريبة، ونظرا لكون هذا النوع من القضايا هو أصعب من النوع الأول، لكون النوع الأول يرتبط بقرارات حتى وإن كانت إجرائية، ويكون الحال إما إلغائها، أو عدم قبول طلب إلغائها، لكن قضايا الوعاء أكثر تعقيدا لاحتوائها على وقائع ضريبية وأعمال إدارة وقرارات تأسيس، فضلا عن قرارات الناتجة عن الطعن النزاعي أمام الإدارة وأمام اللجان الضريبية، وعليه، سنرى بعض التطبيقات في قرارات مجلس الدولة حول هذه القضايا:

القرار رقم 532 بتاريخ 05-02-2001، والذي أعطى مجلس الدولة فيه تفسيرا بأن أراء لجنة المصالحة تعد قرارات إدارية قابلة بالطعن بالإلغاء، وعلى ذلك، تصدى لقرار قاضي الدرجة الأول الذي قدر بأنها أراء وأنها والإنذارات ليست قرارات إدارية، كما فسر مجلس الدولة نص المادة 105 من قانون التسجيل[2]، بأن آجال الزيادة التلقائية المقدرة بـ: 20 يوما هي نفسها آجال الطعن في رأي لجنة المصالحة، وبالتالي قرر بناء عليه، مجلس الدولة إلغاء الحكم المستأنف والتصدي من جديد بعدم قبول الطعن لسقوط الآجال، والحقيقة هذا حكم أغرب من الخيال، ولا ندري كيف فسر مجلس الدولة هذه المادة، ومن أي أتى بأن آجال الزيادة التلقائية التي تعتبر بمثابة غرامات جبائية هي نفسها آجال الطعن القضائي، هذا من جهة، ومن جهة أخرى، لم يشر القرار إطلاقا إلى صحة إشعار المكلف بإعادة التقييم، إذ أن نص المادة السابقة متوقف عليه، وهذه التفسيرات الغريبة هي التي لا تترك الحصول على اجتهادات معتبرة في مجال الضريبة، وحيث لمثل هذا التفسير نجد قرار مجلس الدولة رقم 463 الصادر بتاريخ:15-10-2002، وهذا القرار أيضا قرر فيه المجلس تفسيرا غير مؤسس أو على الأقل غير مبرر، إذ اعتبر أن مدير الضرائب من حقه مباشرة دعوى في القرار الصادر عن لجنة الضرائب المباشرة، بينما لا يعقد دعواه في مواجهة المكلف، إنما يعقدها في مواجهة اللجنة نفسها، ورغم أنه لا يجوز ان تباشر أو توجه الدعوى إلا من قبل ذو صفة إلى ذو صفة،

[1]- الأستاذ سايس جمال، الاجتهاد الجزائري في القضاء الاداري، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، منشورات كليك، الجزائر، 2013، ص1156، 1157.

[2]- أدرجت ضمن قانون الإجراءات الجبائية بموجب قانون المالية لسنة 2011 توافق المادة (38 مكرر 2هـ).

ورغم أن مراكز الخصوم في الدعوى إنما تكون لأشخاص القانون وليس لسواهم، ورغم أنه لا يوجد لا في تشكيل لجنة الضرائب ولا حتى في القانون الضريبي ما يدل على أن اللجنة تتمتع بالشخصية القانونية، ورغم ذلك أعطى مجلس الدولة لها الشخصية بهذا الاجتهاد، هذا من جهة، ومن جهة أخرى، رفض الدعوى من الأساس، رغم أنه كان يجب أن لا يقبلها لأن جزاء تخلف شروط الدعوى ليس الرفض المتعلق بالوقائع بل عدم القبول.

ومجمل القول، لا نستطيع أن نحصر كلما صدر عن مجلس الدولة في هذا الشأن، لكن يمكن القول أن معظم خرجاته في مجال تفسير الضريبة تكون في الغالب غير صائبة، أما من حيث الموضوع فقد كان له أن حكم للمكلف ولو في قضايا ليست بالعدد الكبير، بينما الأغلب كان في صالح الإدارة، كما أنه من خلال قراراته يبدو أنه ليس له ملامح واضحة تكرس الحماية، ومشروعية العمل الضريبي[1]، مثلما عليه الحال في مجلس الدولة الفرنسي حتى ولو لم يكن مستأثرا تماما بشأن الضريبة، فهذا المجلس نلتمس منه المنطق الراسخ في قراراته الضريبية، بدء من الموازنة بين السلطة والحرية، ووصلا إلى الانتصار للمشروعية، مع مراعاته الكثير من المؤشرات المتعلقة بامتداد القانون، وتغير الأسس الضريبية، وكذلك المبادئ التي ما فتئ يحتكم إليه، وهذا الحال، كذلك نلمس جزء كبيرا منه عند مجلس الدولة في مصر.

[1]- حتى لا نتجنى على عمل مجلس الدولة الذي هو فتي إذا ما قرن بكل من مجلس الدولة في فرنسا، أو نظيره في مصر، نقول، كما قيل على مجلس الدولة في لبنان من أن هناك العديد من المعوقات التي تضعف عمل القاضي في المادة الضريبية، أنظر في ذلك، الحدود المرتبطة بحدود القاضي الضريبي، خضر الشويكي باحث ومستشار قانوني، مرجع سابق، ص 161 وما يليها.

هذا الفصل، كان مجالا لعرض أهم مبدأ من المبادئ الشكلية للقاعدة الضريبية، فهو أساسها، وعمادها، وهو ما يميزها عن باقي القواعد القانونية، فإن كان للقاعدة الجنائية مبدأ الشرعية، وما يترتب عليه من نتائج هامة، فإن مبدأ القانونية للقاعدة الضريبية أوسع منه نطاقا وأرسخ قدما، وامتدادا وآثارا، لذلك رأينا فلسفة هذا المبدأ وتاريخه المقترن بتاريخ سيادة القانون، وهذه المكانة إنما استندت إلى فكرة القانون، وفكرة الموضوع معا، لذلك قررته كل التشريعات الضريبية الحديثة، إما بسموه الدستوري، أو لإقراره مبدأ غير مكتوب، ثم تناولنا مدلوله تمييزه، وتعريفه، حيث بدا أنه يختلف عن كل من مبدأ الشرعية، من كون هذا الأخير إنما يجعل النص القانوني هو أحد أركان العمل، إذ لا وجود للعمل بدون النص، كما هو الحال بالنسبة للجريمة والعقوبة إذ لا جريمة ولا عقوبة ولا تدبير أمن إلا بقانون، ويقابله لا ضريبة إلا بقانون، ومن جهة أخرى، وفضلا على ذلك، يتطلب المبدأ أن يكون عمل الإدارة الضريبية مقيدا بالقانون، وبالتالي يمتد مبدأ القانونية، إلى مبدأ آخر هو مبدأ المشروعية، إذ كل عمل غير مشروع يلزم إلغائه.

إن مبدأ القانونية وبالنظر لارتباطه بسيادة القانون، ومعناه استخلاص الشعب بنفسه الحق في فرض الضريبة على نفسه، يكون بذلك يقتضي مبادئ أخرى غاية في الأهمية، ولا معنى له بدونها، ومنها مبدأ التنظيم الديمقراطي، فسن قانون الضريبة يكون عن طريق ممثلي الشعب في أساسه، ولا معنى لذلك ما لم يوجد تنظيم ديمقراطي، وهذا ما جعلنا نعرض أهم مظاهر هذا التنظيم في القانون الجزائري، وما نتج عنها من مبادئ حوكمة الضريبة، ثم مبدأ الفصل ما بين السلطات، فهذا المبدأ بالرغم من ارتباطه بسابقه، إلا أنه لا معنى للقانونية ما لم تختص السلطة التشريعية بمجالات القانون المخولة لها، لأنه لولا هذا المبدأ لأصبح للسلطة التنفيذية أن تقرر الضريبة، وهذا ينسف مبدأ القانونية وفلسفته التي بني عليها ويستند إليها تماما، وأخيرا نعرض مبدأ العدالة الضريبية، فلا يكفي أن نقرر الضريبة بقانون، إذا كان هذا القانون لا يستند لعماد سيادته وهو العدالة الاجتماعية بشكل عام، والعدالة الضريبية بشكل خاص، وقد رأينا أن المبادئ التي يتطلبها مبدأ قانونية الضريبة، إنما أجمعها المؤسس الدستوري بنص المادة 15 من الدستور التي جاء فيها:" تقوم الدولة على مبادئ التنظيم الديمقراطي والفصل بين السلطات والعدالة الاجتماعية.".

ومبدأ القانونية، لا ينحصر في قانونية الضريبة، لكن يمتد إلى أن يشمل في حكمه كامل نطاقها، إذ يشمل إحداث وإنشاء الضريبة، تعديلها، وإلغائها، ويشمل في ذلك جميع عناصرها، من حدثها أو واقعتها المنشئة،، وعائها، أساسه الجبائي، سعرها، وتصفيتها، وسلطة الإدارة الضريبية في التحقيق في الأسس الجبائية، والتحري على المخالفات الجبائية، وحق الإطلاع الواسع لدى كافة المؤسسات والهيئات العمومية، وجهات القضاء والإدارات العمومية، وغيرها، كما يمتد إلى قانونية إجراءات ربط الضريبة، ووسائل وإجراءات تحصيلها وتفعيل الضمانات المقررة للدين الضريبي.

يترتب على مبدأ القانونية نتائج جد هامة، تنعكس على مصادر القاعدة الضريبية وتفسيرها، فالبنسبة للمصادر يقتضي المبدأ أن تنحصر تماما في كل من القانون والاتفاقيات الجبائية، وأحكام الدستور ومبادئ الكتلة الدستورية، في جميع الأحكام المتعلقة بعناصر الضريبة(فرض الضريبة تعديلها وإلغائها، ربطها، وتحصيلها)، ورغم ذلك يمكن أن تكون للسلطة التنفيذية مجالا ولو ضيقا في ذلك، خاصة بالنسبة لقرارات

رئيس الجمهورية عن طريق التفويض اختصاص التشريع والضرورة، أو ترك بعض التفاصيل من طرف المشرع لتنظيمها عن طريق القرارات التنظيمية، وهذا الحال ينعكس كذلك على تفسير القاعدة الضريبية، فإن كانت النظرية العامة للتفسير تتحدد من حيث مدارسها، وأنواع التفسير وأدواته وطرقه، فإن طبيعة القاعدة الضريبية قد أحدثت ارتباكا في الاحتكام إلى هذه النظرية، وعليه عرضنا ما هي الآراء الفقهية والقضائية التي تناولت تفسير هذه القاعدة، وخلصنا إلى أنواع التفسير المنسجمة مع هذه القاعدة.

لقد تعزز مبدأ قانونية الضريبة، بدعائم الحماية القانونية، ومن كونه يقرر أن الضريبة تكون بقانون، يكون لقانونها كل ضمانات سلامة القانون وصحته وعدم مخالفته للدستور، ومن هما تظهر الحماية الدستورية لقانون الضريبة، وعلى غرار كل التشريعات المقارنة، يضطلع المجلس الدستوري في الجزائر بهذه الوظيفة، حيث غرضنا ما هو المجلس الدستوري، وكيف يتصل بالنص موضوع الرقابة، وما طبيعة هذه الرقابة، كيف يتدخل هذا المجلس لتجسيدها وإصدار آرائه وقراراته، وبالطبع تناولنا ذلك بحسب التعديلات الأخيرة للدستور في الجزائر، وتناولنا رقابة جد هامة من حيث جديتها في الجزائر، ومن حيث أنها وسيلة جديدة في يد المواطن ليمارسها في مواجهة الأحكام القانونية غير الدستورية، وهذه الرقابة تعرف برقابة الدفع بعدم الدستورية، وبالنظر إلى أنها لم تدخل حيز التنفيذ بعد في الجزائر، فقد عرضنا بعض خصائصها وتطبيقاتها في فرنسا من طرف المجلس الدستوري الفرنسي، كما عرضنا بصفة عامة كيف تدخلت المحكمة الدستورية العليا في مصر بالنسبة لرقابة الأحكام الدستورية، وبالطبع عرضنا بعض تطبيقات الرقابة الدستورية في الجزائر، لكن لم نجد مواضيع تتعلق بأحكام الضريبة.

إن الرقابة الدستورية على الأحكام الضريبية لم يتكون لها بعد تاريخ يذكر في الجزائر، بعكس ما هو عليه مثلا في فرنسا ومصر، ولذلك تظهر رقابة أخرى لا تعلق أهمية على الأولى لارتباطها بالأعمال اليومية للإدارة ومنها الإدارة الضريبية، إنها رقابة المشروعية، أو رقابة الإلغاء كما يسميها البعض، ولذا عرضنا هذه الرقابة كمن خلال تحديد الجهة القضائية التي تجسيدها، وهي القضاء الإداري، ثم على ماذا تنصب أي عرضنا جملة القرارات الإدارية التي تتعلق بالإلغاء، وكيفيات ممارسته، ثم أهم تطبيقات مجلس الدولة في الجزائر بالنسبة لرقابة الإلغاء على قرارات الوعاء الضريبي، وقرارات التحصيل الضريبي، ولاحظنا أنه على كثرة القضايا المعروضة عليه، إلا أن جرأته في إحداث أثره في الاجتهاد الضريبي قليلة وقليلة جدا.

أردنا من خلال هذا الباب، أن نوضح كل البناء الشكلي المتعلق بالقاعدة الضريبية، فكان أن بدأنا من فكرة النص المادي، وعرضنا كيف ينتقل من ذلك إلى أن يصل إلى ما قبل المشروع، أي يصل إلى أن يكتمل تحت إشراف الأمانة العامة للحكومة، ثم يعرض كحلقة نهائية على مجلس الوزراء، بعد أن يبدي مجلس الدولة رأيه الاستشاري فيه وجوبا، مع مراعاة تغير أشكال النص واختلاف اكتمال مشاريعها من نص إلى آخر.

إن المشروع تكتمل له الصفة، وكذلك الاقتراح الذي يضع بموجبه النواب نصا قانونيا، حيث تتجسد بهما المبادرة الدستورية بالنصوص القانونية، عندما يتم الإيداع لدى أمانة المجلس الشعبي الوطني، بالنسبة النص القانوني، في مرحلته أولى، وتنتهي بالتصويت عليه بعد الدراسة والتعديلات والمناقشة، أما المرحلة الثانية والأخيرة هي مرحلة عرض النص المصوت عليه على مجلس الأمة، حيث تبدأ بإيداعه وتنتهي بعد المصادقة عليه، وإذا كان هناك اختلاف بين المجلسين نصل إلى مرحلة ثالثة، هي عرض النص على اللجنة المتساوية الأعضاء، بالطبع هناك خصوصية بالنسبة لمشروع قانون المالية، في مقابل باقي مشاريع النصوص القانونية الأخرى.

إن النص القانوني ليس وحده شكل القاعدة الضريبية، بل هناك الاتفاقيات الجبائية وهذه من اختصاص رئيس الجمهورية دون غيره ولا تمر على البرلمان، أما التعديل الدستوري فله هو أيضا ضوابط خاصة به، وفي الأخير ينبغي أن يصدر النص القانوني المصادق عليه من رئيس الجمهورية، حتى يكتمل له وصف القانون القابل للنفاذ، وهذا لم يتعرض إلى عارض الإخطار الدستوري، أو عرضه ثانية على البرلمان في دورة ثانية، ونفاذ القانون لا يسري إلا بعد تاريخ نشره بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، وهذا الحكم ينطبق على القانون، والاتفاقية الجبائية معا.

وتطبيق القانون، إنما يتحكم فيه ضابطان، هما كل من النص في حد ذاته، والقاعدة القانونية، فالأول يعبر عن اللغة وكم المفردات والجمل التشريعية وكيفها، لذلك عرضنا حالة النص القانون عموما، والنص الضريبي خصوصا، واستخلصنا بنائه، ولغته، و مصطلحاته، وغير ذلك، ثم صياغته، والعيوب التي تتخللها، بينما القاعدة تعتبر جوهر ومضمون هذا النص، انقلنا غلى عرضنا في المقام التالي، من حيث شكلها، نوعها وكلما يتعلق بها، ثم خصائصها ومعايير سريانها.

وبذلك، نكون قد عرضنا كل من النقاط الرئيسية: شكل النص الضريبي، فكرة النص الضريبي، انجاز النص المادي، المبادرة الدستورية بذلك، ثم اكتمال الوصف القانوني للنص، وبعد ذلك انقلنا إلى تحليل النص، لنخلص إلى عرض جوهره، وهي القاعدة الضريبية، وسريانها.

إن القاعدة الضريبية، تستند تماما إلى عمودها الفقري وهو مبدأ قانونية الضريبية، فالقاعدة لا يمكن أن نجدها إلا محكمة في عناصرها وجميع أجزاء موضوعها بهذا المبدأ، الذي يقترن بسيادة القانون، وفلسفته تعني أن الشعب يفرض الضريبة على نفسه بنفسه، وهذا دفعنا إلى غرض جميع المبادئ الرئيسية التي يقتضيها مبدأ قانونية الضريبة وهي مبدأ التنظيم الديمقراطي وما توصل إليه من مبادئ حوكمة الضريبة،

ومبدأ الفصل ما بين السلطات، وتعزيز مكانة السلطة التشريعية وعدم السماح لها بتفويض اختصاصها التشريعي، ومبدأ العدالة الضريبية.

ويترتب على أهمية مبدأ القانونية، أنه يقتضي قواعد تفسيرها لا تخرج عن حكمه أثناء تفسير القاعدة القانونية، وكذلك مصادر قانونية محددة، إذ من أهم حدود هذا المبدأ أن مصادر القاعدة الضريبية تتحدد بالقانون أو اتفاقية التي تسمو عليه، ثم القانون الأساسي الدستور، دون غيرها من المصادر، وبعبارة أخرى يقتضي المبدأ حماية الضريبة من قرارات السلطة التنفيذية حتى في حالة تفويض اختصاص التشريع لها، أو في حالة الضرورة الدستورية، لذلك عرضنا الاستثناءات الممكن تقبلها والشروط اللازمة التي تسمح بتدخل السلطة التنفيذية في تشريع الضريبة.

إن تعانق هذه المبادئ، ودعمها لمبدأ القانونية، لا يكفي، بل يجب أن تكون هناك ضمانات لحمايته، وعلى أساس استيعابه إلى الشرعية و المشروعية، اقتضت الضمانة أن تتوزع ما بين الضمانة الدستورية التي تتجسد بحماية القانون وعدم مخالفته للمبادئ الدستورية، عن طريق الرقابة الدستورية التي يضطلع بها المجلس الدستوري، ثم الحماية القضائية لضمان مشروعية قرارات الضريبة في تأسيسها وفي تحصيلها، وهذا يضطلع به القضاء الإداري صاحب الاختصاص بمفرده في الجزائر بشأن الضريبة.

الباب الثاني:
البناء الموضوعي للقاعدة الضريبية

يرتبط البناء الموضوعي للضريبة، بكل من مدخلاتها ومخرجاتها، فالنسبة للمدخلات، تتعلق بالمادة الأولية للضريبة، وهي تتشكل من عدة أبعاد، من قبيل الأبعاد العامة والخاصة، المتواجدة في المجتمع وحتى في الدول الأخرى، وتجميعها يكون ضمن ما يسمى بالسياسة التشريعية حيث بهذه المادة وبقناعة المشرع يتم وضع النص عن طريق الصياغة، فالمادة الأولية هنا هي العلم، بينما يستخرج في نهاية المطاف على شكل ضريبة، في عدة تقسيمات، يختار المشرع كذلك معايير تمييزها، كما يراه، من أجل بسط الأحكام المتعلقة بكل صنف على حدا، خاصة من باب التصريحات والرقابة الجبائية، والمنازعات وسبل تسويتها.

ولا نرى أمر موضوع الضريبة، يقتصر عند حدها هذا، بل يتعدى ذلك إلى المبلغ الذي هو غايتها، والذي ينشأ في شكل دين ضريبي ينشأ مقابل إلتزام ضريبي مصدره القانون في حد ذاته، وينبغي أن يكون الوفاء بهذا الدين، عن طريق تحصيله وتسوية أي أثر ينشأ حول هذا التحصيل، لذلك نرى أن نعرض في هذا الباب:

في الفصل الأول: مادة الضريبة وتقسيماتها

في الفصل الثاني: الدين الضريبي.

الفصل الأول:
مادة الضريبة وتقسيماتها

تتنوع المادة الأولية للضريبة في الجزائر، حيث تتجلى في أبعاد إجتماعية، دينية، إنسانية وأخلاقية، وبيئية، كما يجب مراعاة بشكل كبير البعد الإقتصادي، فهذا البعد هو مناخ الضريبة ومجال تدخلها بشكل كبير، لكن نسج هذه الأبعاد يتم ضمن السياسة الضريبية، والتي ينشأ حولها نظام ضريبي مميز، والتي يضع من خلالها المشرع الضريبة، لذلك علينا التعرف على هذه المادة وإطارها الخاص أي السياسة الضريبية، ونرى كيف تطور الأمر في الجزائر، حتى استقر على ما هو عليه حاليا، مرورا بأهم الإصلاحات الضريبية، ثم نستظهر أهم مظاهر هذه المادة الأولية في نصوص القاعدة الضريبية، حتى نرى مدى انسجام هذه النصوص مع المجتمع، ومدى تقبل هذا الأخير لها.

كما نرى في المقام الثاني أهم أنواع الضرائب التي يختارها ويقررها المشرع، وكيفيات تقسيماتها، فضلا عن إظهار كل ضريبة على حدا، لخصائصها، وعناصرها، كما قرر المشرع أحكامه عليها، ونستعرض كل ذلك في هذا الفصل من خلال المبحثين التاليين:

المبحث الأول: المادة الأولية ومظاهرها ضمن القاعدة الضريبة

المبحث الثاني: تقسيمات الضريبة

المبحث الأول: المادة الأولية ومظاهرها ضمن القاعدة الضريبية

لا تخلو أية قاعدة قانونية من مادة أولية تنطوي عليها، ومنها القاعدة الضريبية، لكن هذه المادة لا تستخلص هكذا، بل تجمع في شكل سياسة ضريبية، وهذه الأخيرة إنما يقام عليها نظام ضريبي، وتظهر أبعادها لا محالة ضمن جزئيات القاعدة الضريبية في حد ذاتها، وعليه، سنرى من خلال هذا المبحث، كل من السياسة الضريبية وتطور النظام الضريبي في الجزائر، في المطلب الأول، بينما نخصص المطلب الثاني، لمظاهر المادة الأولية في القاعدة الضريبية، وذلك فيما يلي:

المطلب الأول: السياسية الضريبية وتطور النظام الضريبي في الجزائر

النص القانوني هو الإطار، ومضمونه هو المادة التي يؤطرها، وهذه المادة ليست كمادة خام في الطبيعة، يكون استخلاصها في كل آن وفي كل حين، بل مادة ترتبط بالإنسان وبيئته، يجب تجميعها، ثم توليفها بحسب الأهداف المراد تحقيقها، وتطويعها وإفراغها في قواعد قانونية، هنا تكمن الصعوبة، وبالتالي يكون القانون جهازا كوسيلة وليس غاية لتحقيق ذلك، هذا العمل كله يظهر في السياسة القانونية، وبما أن مادة بحثنا الضريبة فيكون هنا السياسة مرتبطة بها، لذا سنتناول في الفرع الأول هذه السياسة، ولأن هذه السياسة إنما تبني بنيانا وتؤثر في تركيبته وانسجامه وفعاليته، لذلك سنتطرق في الفرع الثاني للنظام الضريبـي في الجزائر، وذلك على النحو التالي:

الفرع الأول: السياسة الضريبية

حتى نستوفي موضوع السياسة الضريبية حقه من الناحية القانونية، علينا أن نربطه أولا بفكرة السياسة القانونية عموما والسياسة التشريعية خصوصا وكيف تتعلق بالمادة الأولية للضريبة، وما هي طبيعتها (هذه المادة) الفلسفية، ثم نميزها، وهذا لنستخلص فيما بعد ما يميز السياسة الضريبية، وذلك فيما يلي:

أولا- السياسة القانونية والتشريعية: لقد تم البحث كثيرا في تركيبة القاعدة القانونية، وتم الاستقرار على إنها من جزأين مادة ومضمون[1]، من جهة، ومن جهة ثانية، شكل تعبر عنه الصياغة، لذلك سنرى موطن السياسة القانونية وبالتالي التشريعية من هذا المضمون، و في ذات الوقت نحدد طبيعتها ثم نستخلص تعريفها في المقام الثاني، كما يلي:

01- طبيعة السياسة القانونية: تطرقنا إلى شكل القاعدة القانونية وهي الصياغة، وإن كانت تنحصر فقط في الألفاظ والكلمات وغيرها وهي محل تعبير عن مضمون معين، ومنه فالمضمون هو الجوهر، فما هو هذا المضمون، وما هو إطاره؟

أ- مضمون القاعدة القانونية: لقد انبرت الكثير من المدارس الفقهية لتحديد المضمون الذي يدخل في تكوين القاعدة القانونية، واهتدوا إلى أن هذا المضمون إنما يستند إلى قاعدتين، الأولى، هي قاعدة

[1]- الدكتور أنور سلطان، مرجع سابق، ص94.

الواقعية التي تبني على المشاهدة والتجربة، وهي تتمثل في جملة العوامل الطبيعية التي ترتبط بطبيعة الإنسان، أو من طبيعة المجتمع الذي يعيش فيه، فالإنسان من لحظة ولادته حيا، بل في لحظة تواجده كجنين، إلى لحظة وفاته مرورا بمراحل حياته وهو محل قواعد القانون، بما فيها علاقات التنظيم التي تتكون منه مع غيره في الأسرة ومنشؤها وآثارها وغير ذلك، كما يتأثر بعوامل اقتصادية، بل أن الماركسية تقول أن القانون إنما هدفه الأساسي هو تنظيم العلاقات والأنشطة والتنظيم الاقتصادي، لكن بالرغم من أن العوامل الاقتصادية لها تأثير كبير في تكوين مضمون القاعدة القانونية، لكونها أي هذه القاعدة تسع وبشكل كبير إلى تنظيم مجال الحقوق وحركتها، وتنظيم المعاملات عليها، وتنظيم العلاقات التي تقوم عليها، وكذلك حمايتها بدء من القوانين المدنية إلى القوانين الخاصة التي منها قوانين الضرائب، إلا أن القانون يتجاوز هذه العوامل في تكوينه إلى العديد من العوامل الأخرى، ومنها أيضا العوامل الاجتماعية والسياسية، فالقاعدة تنطوي على الملامح الاجتماعية لكل مجتمع وما يتعلق به من تنظيم سياسي، فنجد للدول الاشتراكية قواعدها المتأثرة بما يسمى بالطبقة العاملة، والمذهب الجماعي، وهكذا، بينما نجد في الدول الرأسمالية قواعدها المتأثرة بالحرية والمذهب الفردي، كما نجد أيضا من العوامل الهامة التي تتأثر بها القاعدة في تكوينها، نجد العوامل الدينية والأخلاقية، فنجد ذلك ضمن قوانين الأحوال الشخصية، منها نظام الزواج، ونظام التبرع، ونظام الميراث وهكذا، وبالتالي تعتبر كل هذه العوامل مؤثرة في تكوين مضمون القاعدة القانونية، وقد تزيد في قاعدة وقد تنقص إلى حد كبير في قاعدة أخرى، فقاعدة توزيع الاختصاص مثلا لا نرى فيها عوامل كبيرة من العوامل السابقة، غير عامل واحد هو العامل السياسي، لكن، القاعدة الأخرى التي لا تقل أهمية عن الواقعية والعوامل المرتبطة بها، وأهميتها إنما جعلت الكثير من الاختلاف حولها، هي قاعدة أو معيار المثالية في تكوين القاعدة القانونية، وهذه القاعدة إنما تنطوي وتنبي على فكرة العدل في القاعدة القانونية، سواء أكان ذلك العدل بالمفهوم الخاص الذي مركزه الفرد، والذي مناطه أن تحدد حقوق الأفراد، بقدر المساواة والتكافؤ بينهم، وأنه لا فرق بينهم إطلاقا، وبالتالي يتولى القانون تنظيم ذلك وحمايته، أو قد يكون العدل العام الذي مناطه علاقة الفرد بالجماعة باعتباره عضوا فيها، وهدف هذا العدل إنما هو الصالح العام، وهو ما لا يتحقق عن طريق المساواة الحسابية بين الأفراد، إنما يتحقق على المساواة التناسبية التي أساسها اختلاف الحاجات والقدرات، والذي يأخذ أي هذا العدل إما صورة العدل التوزيعي الذي نجد من صوره الأساسية توزيع المنافع بقدر حاجة الإفراد منها، توفير الحد الأدنى المضمون للأجر كما تعمل عليه الكثير من الدول، وهي تسمى بالضريبة السلبية لأرباب العمل، كما أن صورته الأخرى هي العدل الاجتماعي أو العدل القانوني الذي مفاده تحديد ما يجب على الفرد للجماعة وفي ذلك، نجد الواجبات التي منها الضرائب[1].

[1]- الدكتور أنور سلطان، مرجع سابق، ص 68 وما يليها، ونجد كذلك بروز هام للمذاهب المختلطة في فلسفة تكوين القانون، فهذه المذاهب، تستند إلى فقه المصالح الذي يعد أبرز فقهائه رسكو باوند، وكذلك العلاقة بين القانون والظروف=

لقد ثار الخلاف الكثير حول الأساس الفلسفي لقاعدة المثالية في القاعدة القانونية، فأول ما تصدوا إلى ذلك، كانوا أصحاب القانون الطبيعي، الذين يروا على اختلاف نظرهم باختلاف الزمان، بأن أساس القانون الوضعي هو القانون الطبيعي وإن اختلفوا في مصدره، فمنهم من يرى أنه نتاج العقل السليم والموافق للطبيعة، ومعلوم للجميع، ومنهم من يرى أنه جزء من القانون الإلهي وهو ذلك الجزء الذي استطاع الإنسان بعقله استخلاصه، ومنهم من يرى أنه في تغير نسبي، لكنهم أجمعوا على انه يتجاوز الدول والمجتمعات إلى كل الإنسانية، ونتج في مقابله مذهب أخر، يرى أن النسبية في القانون والتجدد والتغير من حال إلى حال ومن مجتمع إلى آخر إنما يعود إلى أن القانون ظاهرة تاريخية، وبالتالي فهي مستقلة وتستمد مضمونها من تغير الظروف والبيئة، وبالتالي فقد ناهضوا فكرة تقنين القانون، كما أنكروا أن تكون هناك إرادة واعية توجه القانون وتصنعه، وأن يكون للقانون هدف لأن ذلك سيحده وهو ظاهرة متجددة، وبالتالي أدى هذا التقابل إلا ظهور تيار وسطي، وهو الذي يرى في مضمون القاعدة القانونية بأنها علم، وصياغتها بأنها فن، وعلى رأسهم جيني، هذا التيار ينكر خلود وثبات قواعد القانون الطبيعي وإن كان لا ينكر مصدريتها في توجيه القانون واستخلاص الإرادة الواعية في صنعه، والهدف الأمثل له، كما ينكر بالمقابل ظاهرة إنكار إرادة صنع القانون وأهدافه، وإن كان يأخذ بفكرة أن الوقائع والظروف عبر التاريخ هي مادة القانون، ولا يجب إهمالها والغوص في مثالية القانون الذي تأخذه إلى الخيال[1].

أيا كان موقف هذه المذاهب، فالمهم أنه بالفعل يستند مضمون القاعدة القانونية، إلى أمرين، الأول، هو العوامل الواقعية، والثاني هو العدل باختلافه، وأن الوصف العلمي لمضمون القاعدة إنما يستجيب بالفعل لمنطقها وقواعدها، ومنهجها الذي يبدو أنه يتعلق تماما في السياسة القانونية، ولذا سنرى تعريف هذه السياسة، وما يميزها فيما يأتي:

ب- تعريف السياسة القانونية: تعرف السياسة القانونية، بأنها: "هي الأفكار الموجهة التي تهيمن على عمل القانون وتنميته وتطبيقه وهي القدرة على تطوير الأفكار الموجهة التي تتولى توجيه القانون وصياغة هذه الأفكار، وتمارس السياسة القانونية تأثيرا كبيرا في فلسفة القانون.."[2]، ومن خلال هذا التعريف، يتضح أن السياسة القانونية ليست هي مضمون القانون، كما أنها ليست هي القاعدة القانونية أو الصياغة القانونية، إنما هي التدبير الذي يجمع معطيات القاعدة ومادتها الأولى، ويحدد كيفيات صقلها وتكييفها على شكل قانون، ويحدد أهداف هذا القانون، هي أيضا الدراسات التي تبين حاجة المجتمع إلى القانون، كما هي التي تحدد مدى نجاعة وفعالية القانون، ومدى فشله، هي إدارة وفن وضع القانون، وهي التي تحدد مساره في المستقبل، هي التي تحدد مدى انسجامه ومدى انفصامه، وهكذا، وإذن، فإنها تهتم بحركة

=الإجتماعية، وغيرها، فهؤلاء، يرون أن القانون مرتبط تماما بكل ما هو في المجتمع في لحظة زمنية معينة، ومن بينها المصالح، وخلق التوازن فيما بينها وهكذا، انظر في ذلك، الدكتور علي مراح، مرجع سابق، ص174 وما يليها.

[1]- سميت هذه بالمذاهب المختلطة أو المتوسطة، حيث يتم فيها الجمع ما بين الواقعية والمثالية، أنظر في ذلك، الدكتور أنور سلطان، ص88 وما يليها.

[2]- الأستاذ الدكتور فايز محمد حسين، مرجع سابق، ص203.

القانون كل، وتجميع مادتـه الأولية، وتوليفها، ومنها يستمد المشرع ويضع حاجته إلى سياسته التشريعية، أي كيف يخطط ويضع التشريعات اللازمة ومتى يعدلها أو يلغيها، والإحصاءات التي يتطلبها في ذلك، ومدى ملائمة وتقبل أو عدم ملائمة وعدم تقبل التشريع من قبل المجتمع، فنطاق السياسة القانونية أوسع من نطاق السياسة التشريعية التي يبقى موضوعها علم التشريع، بينما السياسة القانونية موضوعها علم القانون ككل، ومادته الأولى، ولذا نجد أن هذه الأخيرة كما سبق في التعريف تؤثر على فلسفة القانون، ويبدو أن أزمة التشريع التي بدت في كثرته، وفي عدم ملائمته، وفي التسرع في إصداره، وفي كثرة تعديلاته وتضخمه، أصبحت تفرض نفسها كعوائق وعراقيل للسياسة التشريعية، يجب أن تجد لها حلول، ومن بين السياسة التشريعية نجد السياسة الضريبية، وعليه سنتعرض إلى تعريفها من وجهة نظرة اقتصادية، ثم نستخلص تعريفها القانوني ونستعرض إلى ما يتعلق بها على النحو التالي:

ثانيا- تمييز السياسة الضريبية: لقد كانت هنالك عدة تعريفات تتعلق بالسياسة الضريبية، لكنها تختلف من حيث طبيعة مصدرها، فهناك على الخصوص فقهاء الاقتصاد، وهناك فقهاء المالية العامة، لكن هناك أيضا وما يهمنا في بحثنا فقهاء القانون، وعلينا حتى نصل إلى تجميع كل هذه التعريفات واستخدامها بشكل صائب في مقصدنا، يجب أن نتعرض إلى الجانب التقني أولا، ثم نصل إلى التعريف أو التمييز الذي سيتعلق بمفهوم السياسة الضريبية بالمنظور القانوني، وذلك عبر الفقرات التالية:

01- السياسة الضريبية في الفقه المالي والاقتصادي: لا يمكن أن نتصور للسياسة الضريبية ضمن إطار المفهوم المالي امتدادا كبيرا لكون هذا المفهوم له أهدافه المحددة، ولكون الضريبة تعتبر جزء لا يتجزأ منه، ولكون هذا المفهوم ارتبط إيديولوجيا بدور الدولة الحارسة، لذا نحاول أن نقصر نطاق التعريف في البدء ضمن هذا المجال، وذلك على النحو التالي:

أ- التعريف المالي للسياسة الضريبية: حتى نقف على مفهوم صلب للسياسة الضريبية عند الماليين، علينا أولا أن نعود إلى تعريف الضريبة في حد ذاتها، ثم طبيعتها، ثم هدفها، حيث من خلال ذلك، يتضح مجال رؤى هؤلاء ويتضح تمييزهم عن غيرهم، وفي هذا، فالضريبة كما سبق معنا، هي كل اقتطاع نقدي وجبري وبدون مقابل تقوم به السلطة العامة، وهذا التعريف الذي هو تعريف مجرد، إنما يقف بنا عند فكرة واحدة هي طبيعة الضريبة[1]، فطبيعتها كما نرى هي نقد أي مال، وهو يقتطع جبريا، أي يكون بالإلزام المصحوب بالجزاء، كما أنه بدون مقابل فهذا ليس قرضا، وليس تنفيذا لعقد، وما شابه ذلك، فهو اقتطاع حر بدون أي قيد أو مقابل، أو إمكانية استرداد، كما أن السلطة هي التي تقوم به، فإذن طبيعة الضريبة، هي أنها مال، وإذا عدنا إلى أسسها أو مبررات أخذها واقتطاعها من طرف السلطة العامة أي الدولة، نجد الغالبية من أصحاب هذه الأسس إنما يجمعون على أن هدفها هو توفير موارد عامة للدولة، بغض النظر عن سبب ذلك، أو تبريره، وبالتالي فالضريبة هي جزء من الإيرادات العامة للدولة، ومنها فهي جزء

[1]- ومن أجل الإحاطة في تعريف الضريبة، طبيعتها، هدفها، أنظر، دكتور اكرامي بسيوني عبد الحي خطاب، القاضي الدستوري ورقابته للتشريعات الضريبية دراسة تحليلية مقارنة، مرجع سابق، ص39 وما يليها.

من موازنتها السنوية، كما سبق أن قلنا، لكن، لماذا هذه الإيرادات العامة، هنا يبدأ هدف الضريبة بشكل خاص والإيرادات بشكل عام، إذ أن هذه الموارد إنما تجمع لتغطية نفقات الدولة العامة، وبالتالي تحدث التوازن المالي في موازنتها، وهنا بالضبط، يقف أصحاب الفكر المالي، فهم يرون في الضريبة إنما هي مورد لتغطية النفقات العمومية للدولة، وبالتالي فهي بالذات هدف مالي، وهي لتحقيق التوازن المالي[1]، هذا بالطبع جعل الكثير من التقليديين المتأثرين بقدسية هذا الدور، يدافعون على عدم تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، وبالتالي كانت كل تعريفاتهم، بل وفرضياتهم في ذلك إنما تقوم على هذا الأساس، حيث نجدهم يعرفون السياسية الضريبية بأنها مجموعة الأدوات والوسائل والقرارات التي تتخذها الدولة من أجل تأسيس الضريبة وتحصيلها بما يوافق تغطية النفقات العمومية الضرورية للدولة، ولا يزيدون على ذلك، ويقصرون هذه النفقات في جوانب محددة هي كل من الأمن، والقضاء، والدفاع عن الحدود الإقليمية للدولة، وبالنتيجة، أن السياسة الضريبية في الفكر المالي تنحصر في هدف واحد هو إحداث التوازن المالي للدولة، وهذا التوازن، إنما يقوم على فكرة التعادل الحسابي الرياضي الذي مفاده، أن الإيرادات يجب أن تتعادل مع النفقات العامة في الميزانية، إذ أن نقصان الأولى عن الثانية ستؤدي إلى عجز، وهذا العجز ستبحث له الدولة إما عن الاقتراض لتغطيته، وبالتالي زيادة النفقات العمومية (أصل القرض، وتغطية فوائده)، ثم تتمادى في الاستقراض أو إعادة الجدولة حتى تسقط في فخ الإفلاس، أو قد تلجأ لطريقة أخرى، هي طريقة الإصدار النقدي، وهذا سيؤدي إلى زيادة وسائل الدفع عند الأفراد، وبالتالي زيادة الطلب لديهم على السلع والبضائع، دون أن يقابل ذلك زيادة حقيقية في العرض، أي في هذه السلع، مما يؤدي بالضرورة إلى ارتفاع أسعارها، وهذا الارتفاع سيقابله لا محالة انهيار قيمة النقد، وبالتالي تكون قيمته الحقيقية أقل بكثير من قيمته الاسمية حتى ولو لجأ بنك الدولة إلى محاولات التقريب بينهما، وهذا ما يعرف بالتضخم، لذلك، فأصحاب الفكر المالي، يعارضون تماما المساس بفكرة التعادل[2]، فالتوازن المالي عند هؤلاء يعني حماية التوازن النقدي، ومنه فالسياسة الضريبية بالنسبة إليهم أداة مالية هامة لتحقيق ذلك، عن طريق سياسة الحياد التي مفادها عدم تأثير الضريبة في الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية، ويجب أن تكون أدوات وقرارات ووسائل السياسة الضريبية ملتزمة بذلك بل وجعله هدفا لها، ولا تتضمن أي تمييز يذكر ضمن القوانين والقرارات أو الإعفاءات وغيرها، كما يكون من الأنسب تماما

[1] - التوازن المالي بالرغم من أنه في أبسط صوره التقليدية التي كانت تسعى إليها الدول الليبرالية غير المتدخلة هو تعادل النفقات العامة مع الإيرادات العامة، إلا أنه ما فتئ يتطور ويأخذ صور متحررة عن ذلك، وذلك بعدما أصبح أي هذا التوازن جزء من توازن أكبر هو التوازن الاقتصادي والاجتماعي، بعدما انتقل دور الدولة من الحارسة إلى المتدخلة، وزادت وظائفها، ويظهر التوازن المالي الذي نجده في مقابل جداول الميزانية العامة في قوانين المالية، وهو يعبر عن السياسة المالية للدولة، وهنا يظهر الارتباط ما بين جزئيات المالية العامة والتشريع المالي، أنظر في ذلك، الدكتور حسن عواضة والدكتور عبد الرؤوف قطيش، مرجع سابق، ص319 وما يليها.

[2] - المرجع السابق، ص 318.

الابتعاد عن المساواة في التضحية، بل التزام المساواة النسبية التي لا ترى المكلف بقدر ما ترى الوعاء والوعاء فقط[1].

ب- السياسة الضريبية ضمن المفهوم الاقتصادي: لقد اتسعت أهداف الضريبة ولم تعد تقتصر على الجانب المالي، أو ما يسمى بالوظيفة التقليدية لها، وسنرى، أهم التعريفات لها، ثم نناقشها لنتعرف على المفهوم الحالي للسياسة الضريبية، حسب تغير طبيعة الضريبة وأهدافها، وفي هذا نورد التعريفات التالية:

تعرف السياسة الضريبية بأنها: "مجموعة من البرامج التي تضعها الدولة مستخدمة كافة مصادرها الضريبية الفعلية والمحتملة، لإحداث آثار اقتصادية واجتماعية وسياسية مرغوب فيها، وتجنب أية آثار غير مرغوب فيها من أجل تحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية، والسياسية."[2]، كما تعرف بأنها: " فن الاقتطاع بأحسن صيغة ممكنة مبلغ من الضرائب محدد مسبقا، وتمتد عبارة أحسن صيغة ممكنة إلى عدة جوانب منها العدالة الاجتماعية، التجارة الخارجية، التطور التقني،..... وكذلك تنمية الادخار."[3]، كما تعرف أيضا بأنها: " السياسة الضريبية هي مجموع القرارات المتخذة لتأسيس وتنظيم، وتطبيق الاقتطاعات الضريبية طبقا لأهداف السلطات العامة."[4]، كما كان تعريفها بأنها: "مجموع التدابير ذات الطابع الضريبي المتعلق بتنظيم التحصيل الضريبي قصد تغطية النفقات العمومية من جهة، والتأثير على الوضع الاقتصادي والاجتماعي حسب الوجهات العامة للاقتصاد من جهة ثانية."[5]، ما يلاحظ من التعريفات السابقة، أنها تجمع ثلاث عناصر في آن واحد حول الضريبة، القرار الخاص بالضريبة، المكرس بجملة من التدابير، التي توجه اقتطاع الضريبة إلى وجهات متعددة، إذن، كانت وجهة الضريبة عند الماليين تحدد بوظيفتها المالية فحسب، وتستخدم لذات الغرض أي إحداث توازن مالي فقط، لكن، السياسة الحالية، تغير قرارها الإيديولوجي، والحاصل، انه فيما مضى كانت هناك الدولة الحارسة التي يمنع عليها التدخل في الاقتصاد والاجتماع، وتكتفي بتوفير الأمن، لكن، حاليا، تطور مفهوم الدولة بتطور وظيفتها، وأصبحت دولة متدخلة بامتياز، ليس فقط بالنسبة للدول التي لم تكن تؤمن بنظرية الحياد، بل حتى هذه الأخيرة أصبحت دول تدخلية، وتتنافس بتأطير العلاقات على اختلافها ضمن إقليمها وخارج

---

[1]- الدكتور برحماني محفوظ، المالية العامة في التشريع الجزائري، مرجع سابق، ص13.

[2]- مشري حم الحبيب، السياسة الضريبية وأثرها على الإستثمار في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في الحقوق تخصص قانون أعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية - جامعة محمد خيضر بسكرة، 2009-2010، ص88.

[3]- المرجع نفسه، نفس الصفحة.

[4]- المرجع السابق، ص89.

[5]- "تعرف البيئة الجبائية على أنها نوع من الأدوات الإقتصادية لمعالجة المشاكل البيئية وهي مصممة للإستيعاب التكاليف البيئية وتوفير حوافز اقتصادية للأشخاص والشركات لتعزيز الأنشطة المستدامة بيئيا بحيث أن إسقاط وصف البيئية على الجباية في حالة إذا كانت وعاؤها أو ما ينوب عنه عبارة عن وحدة طبيعية."، ويظهر أن المكلف هنا بالجباية البيئية هو ذلك المكلف الذي يخضع لمبدأ - من يلوث يدفع-، أنظر في ذلك، بن عزة محمد، القانون الجبائي ودوره في حماية البيئة من أخطار التلوث – دراسة تحليلية لنموذج الجباية البيئية في الجزائر، مجلة الفقه والقانون، العدد الثاني عشر، أكتوبر 2013، الموقع الإلكتروني، www.majalah.new.ma، تاريخ الزيارة 15-02-2016، الساعة 11سا، 00د.

إقليمها، وبالتالي تعقد أمر السياسة الضريبية، ولم تعد ذلك الفن الذي يسهل التحكم فيه بالنظر إلى الأسس التي يعتمد عليها والأهداف التي يريد بلوغها، لقد اتسعت الأهداف، وباتساعها اتسعت أدوات السياسة الضريبية، كما اتسعت قراراتها، ويكفي أن نقول أنه حتى الآن فقد تغيرت هذه الأهداف وشملت الجوانب البيئية، وعناصر التنمية المستدامة، وأصبح من بين اهتمامات والأهداف الموضوعية لها، تنظيم وتسيير الضريبة البيئية، وعليه، تكون الضريبة محل تسيير في عدة جوانب من الحياة داخل الدولة وخارجها، باختلافها، ومعها يتسع نطاق السياسة الضريبية.

إن أمر السياسة الضريبية وتخطيطها لم يعد في يد أصحاب الضريبة والماليين، بل تعدى ذلك للوصول إلى جعل السياسة الضريبية جزء من أجزاء السياسة الاقتصادية، والسياسة التنموية، شأنها في ذلك، شأن السياسة النقدية المتعلقة بتنظيم حركة النقود وكفاءتها وفعاليتها في الدولة، وبالتالي اندمجت كل هذه السياسات في سياسة أشمل وأكبر هي السياسة الاقتصادية التنموية، ربما في الدول الاشتراكية كان ذلك معقولا لكونهم لا يرون في الضريبة والسياسة المقامة بشأنها، إلا تحقيق أهداف اشتراكية اجتماعية اقتصادية بالدرجة الأولى، لكن الدول الرأسمالية كانت تنأى عن ذلك، لكن اليوم تغير واقعها، لذلك أصبحت نجاعة السياسة الضريبية والحكم على نجاحها أو عدمه، إنما هو نجاح السياسة الاقتصادية ونجاعتها من عدمه.

02- السياسة الضريبية في المفهوم القانوني: واضح أن السياسة الضريبية إنما تعتمد في أهدافها على أهداف اقتصادية واجتماعية، وسياسية، وحتى بيئية، وواضح أن التعريف الذي استند إليه كل من الماليين والاقتصاديين، إنما اعتمد فقط على المادة مباشرة في المجالات التي تؤثر فيها الضريبة، أو تستطيع أن تؤثر فيها، وبالتالي تنطلق هذه التعريفات وتقيم الربط بين كل من طبيعة الضريبة وبين توجيهها إلى وجهات متعددة هي الإطار الذي يلتزمه هؤلاء التقنيون، لكن الأمر يختلف عند القانونيين، ولنرى وجه هذا الاختلاف، علينا أن نعود إلى فكرة المضمون وتوجيهه، كما سبق أن أشرنا إلى ذلك، فالمضمون بالنسبة للضريبة هو ما تكلم عليه هؤلاء التقنيين، المقيدين بفكرة طبيعة هذا الموضوع، والأهداف التي يمكن أن يحققها، لكن، كما سبق أن قلنا تختلف السياسة القانونية عن مضمون المادة القانونية، فهذه الأخيرة تعتبر علما، بينما الأولى هي فن، يتحقق بجملة من القرارات والوسائل، وبالتالي علينا أن نجمع بين المضمون، والوسائل، وحتى نحدد الربط، وما يقتضيه، سنرى ما هو المضمون الذي يجب أن يلتزمه القانونيين بشأن الضريبة، ثم ما هي وسائلهم في ذلك، لنصل إلى تعريف هؤلاء القانونيين للسياسة الضريبية[1]، وذلك على النحو التالي:

[1]- تستمد السياسة الضريبية بالمفهوم القانوني وجودها من السياسة التشريعية، وهذه الأخيرة إنما تنشأ من جملة الأفكار التي تهيمن على عمل القانون، والتي يعبر عنها بالسياسة القانونية، وبالتالي يكون موقع نظر القانوني يختلف تماما على موضع نظر غيره، فهو لا يستطيع أن يتجاوز هذا الموقع في نسج خطوط السياسة الضريبية حسب منظاره، أنظر في ذلك، الدكتور فايز محمد حسين، مرجع سابق، ص203.

أ- **المادة الأولية للضريبة بمفهوم قانوني:** لقد لخص كل من الاقتصاديين والماليين، الجانب التقني المجرد للضريبة وأوجه استعمالها، لكن، هل هذا كاف، ويستطيع أن يقيم سياسة متكاملة، الأكيد لا، فالجانب التقني المتعلق بالضريبة إنما نجده يدخل في قاعدة الوقائع أو الواقعية التي سبق أن قلنا عليها بالنسبة لمضمون القاعدة القانونية، لكن، يبقى معيار أدق أو أهم هو المعيار المثالي للقاعدة القانونية، فهو مرتبط كما قلنا بالمضمون، بل إن لم نقل هو المعيار الذي أثيرت عليه عدة مذاهب فلسفية[1]، ومثالية المادة الضريبية إنما ترتبط بعدالتها، وهذا هو الهم الكبير كيف نصل إلى ضريبة مثلى، وهنا نعود إلى المبادئ الأساسية التي تكلمنا عنها في الفقرات السابقة، هذه المبادئ التي تنمو يوما بعد يوم، من لحظة انتزاع الأفراد لفرض الضريبة وشأنها ككل وجعلها تؤسس من قبل سلطة ينتخبونها، إلى يومنا هذا، وهذه المبادئ تتزايد، وهي تدخل كلها في باب العدالة وباب المثالية للضريبة وتعتبر جزء لا يتجزأ منها، وما من شيء يتحرك في الضريبة إلا وصاحبته هذه المبادئ وهذه المفاهيم بل وقيس بمرجعيتها، في إحداث الضريبة، في ربطها، في تحصيلها، في الرقابة عليها، حتى في صرفها، وصولا إلى حوكمة الضريبة، التي رأينا مبادئها منها مبدأ التشاركية، أي تشاركية إحداث الضريبة، ومنها مبدأ الشفافية، أي شفافية تحصيل أموال الضريبة وشفافية صرفها، منها مبدأ الإتقان، ومبدأ الأمن القانوني، وغيرها، الأكيد أن مجالات المثالية لم تعد مجرد مفهوم فلسفي إنما تعمق واستند إلى فكرة أساسية هي حقوق وحريات الأفراد، وتدخل ضمن إطارها، وغالبا ما نجد المحاكم الضريبية على اختلاف طبيعتها في بسط رقابتها على شأن الضريبة إنما تنظر أكثر إلى هذا الجانب المثالي في الضريبة، ولا يهمها الجانب الوقائعي، أو التقني، حتى في الأبعاد الواقعية تنظر فيها إلى الجانب المثالي الذي يتخللها، وأصبحت المحاكم والهيئات الدستورية بذلك لا تتوقف عند دستورية قاعدة الضريبة من حيث اتفاقها القانوني مع الدستور، أي رقابة مشروعية، فحسب، بل تمتد إلى رقابة ملائمة هل هذه القوانين تتوافق مع مبادئ مثالية معينة، كل هذا جعل القانونيين في حيرة وعبء كبير في وضع سياسة ضريبية متكاملة تجمع شتات هذه الوقائع والمثالية فضلا على تحقيق الأهداف وتحقيق القبول والنجاح.

ب- وسائل السياسة القانونية الضريبية: إن وسائل القانونيين في السياسة الضريبية هي جملة القوانين والتنظيمات والاتفاقيات الدولية، لكن، هل هذه الوسائل كافية، الأكيد أن الاعتناء بهذه الوسائل واستخدمها إنما يحقق الغرض، فالمشرع كما سبق أن قلنا إنما يؤخذ من السياسة القانونية ما يلزمه، ويضع سياسته التشريعية في شكل قوانين يختلف توزيعها زمنيا على اختلاف استحقاقها من طرف المجتمع، لكن، الأكيد أن الوسائل ليست فقط قوانين، بل هي كذلك جملة الدراسات والبحوث، وحتى الأحكام القضائية لفترة من الزمن، وكذلك القانون المقارن، والإحصاءات ونجد في ذلك معاهد ومجالس جد متخصصة تقوم بالبحث ونشر البحوث وتزود السلطة التشريعية بما يلزم، ففي فرنسا بشأن الضريبة مثلا، نجد العديد منها، ومنها

[1] - دكتور يس محمد محمد الطباخ، مرجع سابق، ص45 وما يليها.

مجلس الجباية الذي يعد بحق إطار شامل لمواضيعها، كما أن مجلس الدولة والمجلس الدستوري لهم العديد من المؤتمرات والملتقيات حول ذلك، فضلا انه على المستوى الأدنى نجد العديد من اللجان والمجالس المشكلة في مختلف جوانب الضريبة تقوم سنويا بتقييم القوانين والأنظمة وتقدم نقائصها وتقترح كيفيات معالجتها[1]، بينما على المستوى الفوقي نجد بلدان مثل سويسرا إنما تستعمل الديمقراطية المباشرة وللشعب الحق في سياسة القوانين، ومنها الضريبة، وهذا عن طريق الاستفتاءات، وعليه، فتستعمل كل الجهود وتتضافر في صنع السياسة الضريبية، وعليه، فالقوانين تعتبر في شكلها الأخير أي نصوصها، ما هي إلا وسيلة من الوسائل التي تستعمل في هذه السياسة، فمن جانب إعلامي، نجد إدخال وسائل متطورة منها المواقع الرسمية، من أجل نشر الوعي الضريبي، ونشر النصوص، والتفسير وهكذا، فكلها لا تتجزأ من الوسائل المستعملة.

إن ذلك، يقودنا إلى استخلاص التعريف التالي للسياسة الضريبية بالمفهوم القانوني، ونعرضه فيما يلي:

ج- التعريف القانوني للسياسة الضريبية: على ضوء المضمون المكون من الواقعية، والمثالية والذي يجب أن تستخدمه السياسة، وعلى ضوء وسائل تميزها، يمكن أن نقترح التعريف القانوني التالي:

السياسة الضريبية هي: الاستخدام القانوني الأمثل للمادة الضريبية المتاحة والمحتملة، لتحقيق توازن المصالح المستمر، وتوجيهها لتحقق نمو وتقدم المجتمع، في كل جوانبه، وذلك بوسائل القانون.

هذا التعريف، الذي أردت أن أوضح من خلاله أن السياسة الضريبية، هي في الأساس إرادة قانونية، وبالتالي تستخدم أدوات قانونية محضة، أما مصطلح الأمثل فيدخل ضمن إطاره جميع الأفكار والمشاركات والجهود المتخصصة أيا كان شكلها ومصدرها والوسائل المتعلقة بالمادة الأولية للضريبة، من وقائع خاصة تقنية متاحة أو محتملة ومثل، والتي يستقيها القانوني ويتولى بمفرده صقلها وتطويعها وربطها ربطا أمثلا من طبيعته كمتاح يحقق الأهم، وهو جميع المصالح، المصلحة العامة، وهي إيرادات الدولة، والمصالح الخاصة، وهي عدم انتهاكها وإعدامها بالضريبة، وهذا التوازن ليس محدودا بل هو مستمر، كما أنه ليس غاية إنما هو وسيلة لغاية أكبر وهي تقدم المجتمع ونموه في كل جوانبه، السياسية، الاقتصادية، الاجتماعية، البيئية، وغير ذلك، ومن هنا يظهر الفرق مع باقي التعريفات.

وعليه، سنرى، ما هي المقومات والخصائص التي ترتبط بالسياسة الضريبية، وذلك فيما يلي:

ثالثا- ضوابط السياسة الضريبية ومعوقاتها: لقد رأينا السياسة الضريبية تؤثر وتتأثر، تؤثر لتحقيق أهداف، وهنا ينبغي أن تكون هناك مؤشرات لقياس مدى نجاحها، كما أنها تتأثر بما هو متاح من وضع في المجتمع، فلسفيا، قانونيا، وواقعيا، لذا، سنرى من خلال ذلك، في البدء، ما هي العناصر المرتبطة بالسياسة الضريبية، ومعوقاتها، وذلك على النحو التالي: .

[1] -Mustapha Bensahli, Op-cit,p 73.

01- مبادئ وأهداف السياسة الضريبية: ترتبط السياسة الضريبية بمبادئ أغلبها متعلقة بالضريبة، كما تهدف إلى تحقيق أهداف معينة، وسنورد ذلك فيما يلي:

أ- مبادئ السياسة الضريبية: تنحصر مبادئ السياسة الضريبية فيما يلي[1]:

أ/1-العدالة: وقد رأينا أن هذا يدخل في قاعدة مثالية القاعدة الضريبية، كما يجب أن تستخلصه السياسة الضريبية وتستند إليه في وضع برامجها وتدابيرها، وهذا الاستناد لا يقتصر على اتجاه واحد، فالعدالة تعتبر ركن أساسي من أركان الضريبة، بحيث يجب ان يخطط ويبرمج لشأن الضريبة استنادا إليها، وقد سبق لنا أن رأينا كيف تتحقق عن طريق مبدأين المبدأ الأول 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 بحسب ما يجب أن يشارك به الآخرين في هذا العبء، أي مساواة حسابية، والعدالة ليست ركن فقط بهذا الشكل تتأسس عليه السياسة الضريبية، بل هي كذلك هدفا اجتماعيا لها.

أ/2- مبدأ الانتفاع: وهذا يعني أن الأشخاص التي تنتفع وبشكل مباشر ومختلف عن الغير هم المسئولون أولا على دفع الضريبة، نظير النفقات بذلت وتبذل في مستويات التنمية التي أنجزتها الدولة، وبذلك، يكون هنا وكأننا أمام تقابل المنافع بعوض، ونجد مثال ذلك، مثلا فرض ضريبة تطهير بمستوى أعلى على المصانع والأنشطة التي تلطخ أكثر الشوارع مقارنة بالمساكن، وهذا لأن ضريبة التطهير مرتبطة بنظافة المحيط.

أ/3- القدرة على الدفع: وهذا المبدأ يعني أن للممول بالضريبة قدرة إضافية على دفعها، تنبع أساسا من الإنتاج الإضافي الذي يحققه، ومن ثمة يجب أن تكون الضريبة من هذا المجال، ولا تتعداه إلى الإنقاص من القدرة الرأسمالية له، وإلا كانت نتيجة الضريبة هنا سالبة، وهذا المبدأ الحديث إنما يرتبط بعدة عوامل تقنية ومبدئية، تقنية تتعلق بالضغط الضريبي على الممول، وعلى المستوى العام للاقتصاد الوطني، فيجب أن يدرس بشكل جيد، أما من حيث المبدأ فمن غير المعقول أن تفرض ضريبة على وعاء لا يدر دخلا، لأن هذا فيه تآكل لهذا الوعاء، ومن ثمة تظهر المشاكل العويصة للضريبة.

أ/4- قاعدة اليقين: وهذه القاعدة هي ملتقى الدراسة الجيدة لوضع الضريبة، اختيارها، واقعتها المنشئة، أسسها الجبائية، نسبها، مقدراها، استحقاقها، تحصيلها، وبالمقابل توضيح النص المتعلق بكل ذلك، فقاعدة الوضوح التي استخلصها مجلس الدولة الفرنسي إنما استند فيها إلى قاعدة اليقين.

أ/5- قاعدة الملائمة: وهذه القاعدة تقتضي أن تراعي السياسة الضريبية متى يتم تحصيل مبالغ الضريبة من المكلف، الأكيد أنه يجب أن تكون تواريخ استحقاق الضريبة وتحصيلها مناسبة وملائمة للمكلف، وتسمح له بأن يسدد الضريبة بأيسر الطرق، ونرى كثيرا أن هذه القاعدة واضحة في النصوص الضريبية،

[1] - تسمى هذه المبادئ أيضا بدستور الضريبة، وأول من قال بها هو ادم سميث في كتابه – ثروة الأمم، أنظر في ذلك، الدكتور خالد خضر الخير، مرجع سابق، ص16 وما يليها.

فاستحقاق ضريبة أرباح الشركات إنما تكون بعد نهاية السنة المالية، كما أن ضريبة المرتبات والأجور تكون عند دفع هذا الوعاء، وهكذا.

أ/6- قاعدة الإقتصاد: وهذه متعلقة بقدرة تحصيل الضريبة بأقل تكلفة ممكنة، فإذا كان التحصيل من شأنه أن يكلف أكثر من حصيلة الضريبة، فهنا من الأفضل الاستغناء على الضريبة، إذ لم يكن سبب التكلفة يعود إلى تخلف أو عدم استعمال الإمكانيات المتاحة والحديثة، فضلا على أن أصحاب قرار الضريبة هنا يعتمدون على طرق متنوعة لتفادي التكلفة، منها الاقتطاع من المصدر، ومنها إلزام المكلف القانوني وهكذا....

ب- أهداف السياسة الضريبية: لقد رأينا فيما سبق ما هي العوامل المؤثرة في تغير السياسة الضريبية، وخلصنا أنه يعود ذلك إلى اتساع نطاق أهدافها، وعلى ذلك نورد باختصار أهم هذه الأهداف على النحو التالي:

ب/1- الأهداف المالية: ويعتبر هذا الدور الأساسي للضريبة ومبتغى السياسة الضريبية، فهي مورد مالي من الموارد العامة للدولة، وتدخل ضمن ميزانيتها، وهدفها هو نفسه هدف جميع الموارد العامة وهو تغطية النفقات العمومية للدولة، التي في العادة تنقسم إلى نفقات تسيير ونفقات تجهيز، وتعتبر من أهم وسائل التوازن المالي لمرونتها وحركيتها، ونجد ذلك في عامل فرضها والإعفاء منها في هيكلها ونسبها وهكذا، فهي بذلك أداة فعالية في يد الماليين لخلق هذا التوازن، ليس على المستوى الداخلي أي داخل مكونات الميزانية، بل أكثر على المستوى الخارجي.

ب/2- الأهداف الاقتصادية: ولقد اتسع كما سبق القول إلى هذه الأهداف دور الضريبة بتدخل الدولة، وبالتالي أصبحت أداة فعالة لإحداث تأثيرات واضحة على مستوى الاقتصاد الكلي وعلى مستوى وحدات الاقتصاد الجزئي، وفي هذا، فوظيفتها عن طريق توجيه هيكلها 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، وهكذا، فضلا على استيعابها البيئة الداخلية نجد كذلك استيعابها للبيئة الخارجية، فالنظام الضريبي الجيد ينفذ إلى الاقتصاديات الدولية، ويأخذ مؤشراتها ويستند عليها فيها وضع ضرائب تنافسية داخليا وخارجيا، مما من شأنه أن يقلل من تكلفة المنتج الوطني، ويسهل تنافسيته في السوق الخارجية، كما أنه يوفر مجالا واسعا لجلب الأموال لاستثمار في الداخل، ويكبح أي محاولة لتهريبها إلى الخارج[1].

ب/3- الأهداف الاجتماعية: تجتمع العديد من الأهداف الإجتماعية التي تستهدفها السياسة الضريبية، منها أن فرض الضريبة بشكل مميز وعلى أساس المساواة في التضحية من شأنه أن يقلل الفوارق بين

[1] - دكتور اكرامي بسيوني عبد الحي خطاب، القاضي الدستوري ورقابته للتشريعات الضريبية دراسة تحليلية مقارنة، مرجع سابق، ص55، أنظر أيضا في ذلك، د. علي زغدود، مرجع سابق، ص178.

فئات المجتمع، فضريبة الدخل التي تستعمل هنا من شأنها أن تحقق ذلك، بالطبع إذا ما توافرت ضوابط أخرى مثل وجود وعاء صحيح في الضرائب المباشرة، ولا وجود جهاز صحيح ونظام ضريبي قوي يمنع أي تهرب ضريبي، هذا من جهة، ومن جهة أخرى 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، إن معالجة ظاهرة الفقر حتى وإن كانت من أهداف السياسة الضريبية إلا أنه يجب أن تتكامل فيها مع السياسة المالية التي تضع وتمول نظاما اجتماعيا معينا، والسياسة الاقتصادية، والتنمية، وهكذا.[1]

ب/4- الأهداف الأخرى: لقد تجاوزت السياسة الضريبية الأهداف السابقة، إلى أهداف أخرى، يجب أن تخطط لها، وهي الأهداف البيئية، والتنمية المستمدة، فالملاحظ، أن معالجة ظاهرة التلوث إنما أصبحت عن طريق ارتفاع الضريبة على الأنشطة التي ترتب ذلك، كما أن هناك نشاطات من شأنها أن تحافظ على التوازن البيئي أو الإيكولوجي أصبحت تحظى بمعاملات تفضيلية ضريبية.

02- وسائل ومرتكزات السياسة الضريبية: لقد سبق أن قلنا أن أهم الوسائل التي تستعملها السياسة الضريبية لنشر قراراتها وتدابيرها هي القوانين، لكن، هنا نتطرق إلى الوسائل المباشرة لتحقيق وتنفيذ قرارات السياسة الضريبية، كما نتطرق إلى أهم المرتكزات التي ترتكز عليها، وذلك على النحو التالي:

أ- الوسائل: من أهم الوسائل التي تستعملها السياسة الضريبية لنفاذ قراراتها هي كل من:

أ/1- الإعفاءات: والتي سبق أن تطرقنا إليها، فالإعفاءات هي الحصة التي يمكن للدولة أن تتنازل عليها من مورد الضريبة، وهذا التنازل إنما يكون لفائدة أخرى أو بمقابل، فقد يكون المقابل ربحا معتبرا للضريبة في حالة الإعفاءات على الاستثمار والصناعات الناشئة والمحلية وهذا قصد ضمان نموها وبالتالي ضمان مورد مستقبلي للضريبة، كما قد تكون هذه الإعفاءات بدون مقابل مادي في حالة الأهداف الاجتماعية، وتكون الإعفاءات إما بشكل دائم، كما قد تكون بشكل مؤقت، وقد سبق لنا التطرق إليها.

أ/2- التخفيضات الضريبية: وتتلخص في وسيلتين، الأولى، تتمثل في نظام الإهتلاك، وهو نظام تجديد الاستثمار، فالحاصل أن الطاقة الإنتاجية المادية تخضع لعامل الإهلاك، وعامل التغير في الإبداع التقني، وبالتالي يجب على المؤسسة أن تترك مخصصات سنوية لتجديد طاقتها، وهذه المخصصات ستكون محل استبعاد من أسس الضريبة، أما التخفيض الثاني، فهو تحويل الخسائر، ويعني ذلك، أن الضريبة لا تفرض بداهة على الخسارة، لكن، في ذات الوقت لا يمكن للمؤسسة أن تعزل خسارتها للسنة الماضية مقابل أن تخضع ربحها بشكل منفصل للسنة الحالية، بل تبقى الخسارة الماضية جزء من تكاليف السنة الحالية ويجب تداركها، وجعلها عنصر من عناصر النتيجة، والضريبة تأخذ هذا بداهة[2].

---

[1]- دكتور اكرامي بسيوني عبد الحي خطاب، القاضي الدستوري ورقابته للتشريعات الضريبية دراسة تحليلية مقارنة، مرجع سابق، ص54.

[2] - أ. يوسف مامش وأ.د. ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص83 وما يليها.

ب- مرتكزات السياسة الضريبية: هناك جملة من المرتكزات التي تستند إليها السياسة الضريبية، نورد بعضها فيما يلي[1]:

- التوليف المناسب بين أدوات السياسة الضريبية، خاصة فيما يتعلق بـ:

بإحكام عناصر الهيكل الضريبي، من حيث اختيار نوعية الضرائب المناسبة، ونسبها، وأسسها الجبائية، وكل ما يتعلق بها ويناسب الحالات المرتبطة بها.

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

- إن التنسيق الصارم بين السياسات السابقة، لا يتحقق بشكل صحيح ما لم يرتب الأولويات بخصوص الأهداف، فترتيبها يؤدي بالضرورة إلى إزالة أي تعارض بينها وبالتالي تحقيقها بسلسلة ومرونة أكبر.

- الأداء الضريبي، ترتكز كذلك السياسة الضريبية 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 التي قد يصعب التحكم في أداء الضريبة إذا ما تم مراعاتها، كما أن هنا متغيرات أخرى مثل التصريح الحقيقي بالدخل، ومثل عدم التهرب من أداء الضريبة، كل ذلك مرتكزات يجب أن تراعيها السياسة الضريبية بل يجب أن تستند إليها.

03- فعالية السياسة الضريبية ومعوقاتها: الأكيد أن السياسة الضريبية قد وضعت لها مؤشرات لقياس فعاليتها من عدمه، كما باقي السياسات ذات البعد التقني، وعليه، نجد أن هذه المؤشرات تستند إلى كل من الكفاءة والمردودية، وسنرى ما المقصود من ذلك، فيما يلي:

أ- فعالية السياسة الضريبية: لقد كان هناك العديد من التعريفات المتعلقة بالفعالية بصفة عامة، والفعالية الضريبية، بصفة خاصة، وعليه سنورد أهمها، وهو التعريف القائل بأن "الفعالية الضريبية تتمثل في التوفيق بين العدالة الضريبية والفعالية الاقتصادية"[2]، فهو بالفعل يعبر عن معنى الضريبة المثلى التي تسعى إليها كل سياسة ضريبية، وللفعالية الضريبة مؤشرات وهي[3]:

أ/1- مؤشرات فيتو تانزي: لقد وضع هذا الفقيه جملة من المؤشرات التي يعتمد عليها في تصميم الأنظمة الضريبية، وهي كل من:

أ/2 مؤشر التركز: نطاق هذا المؤشر هو الحصيلة الأكبر مع قلة الضرائب في عددها ونسبها، فهذا من شأنه أن يغني عن الضرائب ذات الحصيلة الضئيلة، أو تلك ذات التكاليف العالية.

---

[1]- مشري حم الحبيب، مرجع سابق، ص100، 101.

[2]- الأستاذ محمد حمو، الدكتور منور اوسرير، مرجع سابق، ص184.

[3] - في جملة هذه المؤشرات أنظر، المرجع السابق، ص 185 وما يليها.

أ/3 مؤشر التشتت: يقتضي هذا المؤشر التخلي على الضرائب المنعزلة والمزعجة ذات المردود الضعيف لأنها ستكلف جهدا ووقتا وتحسب على النظام دون أن تمثل فيه ما هو معتبر.

مؤشـر التآكـل: وهذا المؤشر إنما يستند إلى وجوب أن تكون الأوعية الفعلية مقاربة في مداها من الأوعية الممكنة، لأنه كلما كان التقارب كبير كلما زادت الإيرادات، حتى ولو كانت نسبة الضريبة قليلة، بينما كلما زاد التباعد بسبب الإعفاءات والفساد، وغيرها، كلما كثرت الفجوة، وزاد التهرب، وتآكل الوعاء في النهاية.

أ/4 مؤشر تأخير التحصيل: يهدف هذا المؤشر للنظر في هل هناك تأخر في التحصيل أم لان فالتالي هذا المؤشر يبين خطورة ذلك، فكلما زاد تأخر التحصيل وزاد نطاقه أثر سلبا على فعالية السياسة الضريبية وتحقيق أهدافها، بدء من بنود ميزانية الدولة.

مؤشر التحديد: وهذا يتعلق بمدى مرونة هيكل الضريبة، هل يمكن جمعه وتحديد معدلاته في ضرائب قليلة أم لا، كما يتعلق بإمكانية إحلال بعض الضرائب في نطاق ضريبة واحدة وشاملة، وهذا يؤدي إلى الحكم على مرونة النظام.

أ/5 مؤشر الموضوعية: وهذا المؤشر يستند تماما إلى قاعدة اليقين.

مؤشر التنفيذ: وهذا من أهم المؤشرات لأنه يستند إلى فكرة مدى تحقيق التقديرات المخطط لها في السياسة الضريبية، وما كفاءة الإدارة الضريبية في الوصول إلى كافة الأوعية، وتحصيل مبالغ الضريبة منها.

أ/6 مؤشر تكلفة التحصيل: وهو يستند تماما إلى مبدأ أو قاعدة الاقتصاد التي سبق ذكرها.

هناك مؤشرات أخرى لفقيه أخر، وهو موريس إليه، نوردها باختصار، وهي كل مؤشر عدم التمييز يتطابق مع مبدأ المساواة، مؤشر الحياد، وهو يعني أن تفرض الضريبة دون أن تؤثر على خيارات الأعوان الاقتصاديين، مؤشر عدم التعسف، وهذا يطابق مبدأ شرعية الضريبة، مؤشر الموضوعية، والذي يعني أن تفرض الضريبة على المال دون الإنسان احتراما لأدميته.

وعموما، فإن قياس الفعالية يتجاذبه أمران، هما كل من تحقيق أهداف السياسة الضريبية، والمردودية الضريبية، وهما أمران من الأرجح أن يكونا في اتجاه واحد، لأن الأصل أن تفرض الضريبة من أجل الحصول على مبالغها أو مردوديتها، لكن يمكن أن يختلفا وهذا وارد جدا خاصة في الوقت الحديث الذي تشعبت فيه أهداف الضريبة، إذ نذكر أن الضريبة يتجاذبها كما سبق القول العدالة الضريبية وهذه الأخيرة قد لا تتعلق إطلاقا بالمردودية، فمثلا الضريبة السلبية التي تعني تحديد الحد الأدنى المضمون للأجر، تصنف على أساس أنها ضريبة سلبية إذ يقتطع من الدولة لصالح الأفراد[1]، وهذه

[1] - الضريبة السلبية ليست ضريبة بالمفهوم المالي، بل هي عمل قانوني مفاده توفير الحد الأدنى للدخل المضمون للأفراد، فالدولة تسعى لرفع الأجور المتدنية لتصل إلى حد يرتفع عند حد الفقر، وهذا الفرض لا يقع على الدولة فحسب ضمن قانون العمل بل حتى أرباب العمل، وهنا الدولة لا تقتطع من الأفراد بل هي وأرباب العمل يدفعون للأفراد وبذلك سميت=

الضريبة فيها عادلة رغم عدم إنتاجها إطلاقا، بينما نجد ضرائب أخرى تفضيلية وتحفيزية قد لا يكون لها مردود بالشكل المطلوب لأن المردودية تقتضي العمومية وعدم التفضيل وكثرة الإعفاءات والتخفيضات، وكما قد نجد التفاوت بينهما (أي الأهداف والمردودية) يرجع إلى سوء وضعف التحصيل أو قدرة الإدارة الضريبية، كما قد نجد الدولة أحيانا ولمعرفتها بضعف محيط الضريبة تلجأ إما إلى ضرائب عادلة غير منتجة، كما هو الحال في الضرائب المباشرة، أو قد تلجأ إلى ضرائب منتجة غير عادلة كما هو الحال بالنسبة للضرائب غير المباشرة التي عادة ما تكون على الاستهلاك والتي يتحملها ضعفاء الدخل، وعموما، إن المردودية الضريبية ليست هي كل أهداف الضريبة، بل هناك أهداف أخرى، وبالنتيجة، قد تحقق الفعالية نتيجة لكل هذه الأهداف وليس فقط المردودية[1].

ب- معوقات السياسة الضريبية: السياسة الضريبية لا تتحرك في فراغ، بل هناك العديد من الإشكالات والعوائق التي تعترضها، 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، وعليه، سنرى هذه الأخيرة، طالما ان العوائق المرتبطة بالأنظمة سنرى ملامحها في الفرع التالي، وذلك كما يلي:

ب/1- 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، حيث قد يبدأ من لحظة التصريح، إلى غاية التحصيل، وهذا بالتلاعب بالتصريحات، بالوثائق المحاسبية، وبالإثباتات، وبالتالي فالغش الضريبي هو جريمة تامة الأركان، ولتفاديها نجد من السياسة الضريبية الرشيدة فرض جزاءات وعقوبات جبائية فضلا عن تلك الجزائية، لكن، الأكيد أن الظاهرة ترجع إلى خلل في السياسة الضريبية في حد ذاتها، غما لضعف عدالتها، أو عدم تأسيسها على معطيات جيدة، او عدم إرساء قواعد للوعي أو لعدم وضوحها، وعدم مشاركة الفرد فيها، وهكذا[2].....

ب/2- 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

=بالضريبة السلبية، وهي ضريبة عادلة، أنظر في ذلك، الأستاذ محمد حمو والدكتور منور أوسرير، مرجع سابق، ص189.

[1] - المرجع السابق، ص189.

[2] - هناك من يسمي الغش الضريبي بالتهرب الضريبي غير المشروع، ويعرفه بأنه:" الغش ليس إلا حالة خاصة من التهرب يتضمن مخالفة لأحكام القوانين والأنظمة ولذلك يطلق عليه أحيانا التهرب غير المشروع لتمييزه عن التهرب المشروع غير المشوب بالغش والذي لا يتضمن أية مخالفة للقانون."، انظر في ذلك، الدكتور حسن عواضة والدكتور عبد الرؤوف قطيش، مرجع سابق، ص433.

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[1].

ب/3- عوائق أخرى: هناك العديد من العوائق التي تعترض السياسة الضريبية، على خلاف ما ذكر، منها تلك العوائق المتعلقة بالتجارة الإلكترونية، ووسائل الدفع المتطورة التي قد تضعف مردود السياسة الضريبية.

رابعا- حالة السياسة الضريبية في الجزائر: بعدما رأينا الجانب النظري فيما يتعلق بالسياسة الضريبية، بدء من المادة الأولية، ووصولا بالعوائق التي تعترضها، سنحاول أن نقيم هذه السياسة في الجزائر، والأكيد أننا نبدأ من كيفية إنجازها، وما هي صورتها النهائية، على أن نحلل تطبيقا عنها فيما يخص قانون المالية لسنة 2016[2]، وهذا على النحو التالي:

01- كيفية إعداد السياسة الضريبية في الجزائر: لقد سبق لنا أن رأينا كيف يتم إعداد مشروع قانون المالية، وما هي الجهة المخول لها ذلك، والحقيقة أن هذه الجهة هي التي يخول لها استخلاص عناصر السياسة الضريبية، فالملاحظ أن هذه الجهة تختزل في ثلاث مواقع، الموقع الأول، هو اللجنة العليا التي يرأسها المدير العام للضرائب، والتي هي لجنة داخلية من المديريات العامة لوزارة المالية، أما الموقع الثاني، فهو مجلس الحكومة، ثم مجلس الوزراء، لكن، يكون بالطبع التركيز على اللجنة الأولى لكونها هي التي تحضر جميع عناصر السياسة الضريبية وحتى المالية، لكن من أين لهذه اللجنة بالمعلومات التي تستند عليها، الأكيد، أن هناك بعض العمل المشترك، مثل جمع أراء الشركاء الاقتصاديين والاجتماعين، وجمع أراء واقتراحات القطاعات التنفيذية، كما هناك أراء الإدارات غير الممركزة لوزارة المالية، وبعض المؤشرات التي تتعلق بالمحيط الدولي، نستطيع أن نلاحظ كيفيات جمع عناصر هذه السياسة من خلال المرسوم التنفيذي رقم:07-368 المتعلق بتنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية[3]، نجد تنوع مديرياتها العامة الثمانية، حيث يتضح الملاحظات التالية:

- أن المادة الثانية من المرسوم السالف الذكر، تنص على أنه: "المديرية العامة للتقدير والسياسات تكلف بما يلي: - إعداد تقديرات الاقتصاد الكلي.....- ....إعداد العناصر الضرورية لصياغة السياسات الميزانية والجبائية، - تقييم السياسات الميزانية والجبائية. - متابعة توازنات الأنظمة الاجتماعية وتقييمها. - إعداد تأطير الاقتصاد الكلي والمالي لقوانين المالية. - تحضير تقارير تقديم قوانين المالية. - تصور آثار التدابير ذات الطابع الاقتصادي والاجتماعي."، وهذا يعني أن كل عناصر السياسة الضريبية يتم إعدادها من قبل هذه المديرية بوزارة المالية.

[1] - الأستاذ الدكتور عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، مرجع سابق، 63.
[2]- نقصد مشروع قانون رقم 18/15 مؤرخ في 2015/12/30 يتضمن قانون المالية لسنة 2016، ج ر عد 72.
[3] - الجريدة الرسمية عدد 75-2007.

– أما الأمر الثاني، فتركيبة باقي المديريات العامة بوزارة المالية، نجدها تشمل قسمين، قسم ضريبي، مالي محاسبي، وقسم تنفيذ، متابعة، رقابة، تقييم للجانب المالي، مما يعني أن كل إحصاءات الضريبة وحتى باقي الوسائل المالية (حسابات الخزينة، عائدات أملاك الدولة، والجمارك، القروض، ...) الصعوبات المتعلقة بها تجتمع لديها من مختلف مصالحها الخارجية غير الممركزة.

– الأمر الثالث، أن حتى عناصر تقييم النصوص التشريعية، وإعدادها، وتعديلها، وصياغتها موجودة ضمن فروع هذه المديريات العامة.

النتيجة، عمل السياسة الضريبية في الجزائر هو عمل إداري محض، لكن، هل يفتح الباب لأي مشاركة خارجية، كما هو الحال في تطور العمل التشاركي في المجال الضريبي خصوصا، وفي نطاق مواضيع كثيرة من القانون، الأكيد، أن اللجنة التي تتولى إعداد قوانين المالية سنويا، تحاول أن تخلق فضاء تشاركيا في هذا الشأن، لكنه غير كافي تماما، فالدراسات المختصة نادرة جدا، كما أنه نادر الأخذ بها، فالمجلس الاقتصادي الاجتماعي ليس له مردودا كافت وفعالا ومحينا، كما أنه حتى المجلس الوطني للجباية الذي نص على إنشائه قانون المالية لسنة 1999 لم ينصب إلا مؤخرا أي سنة 2012 مع ضعف تركيبته، كما هو نفس الحال لهيئات أخرى كان يجب أن تلعب دورا حاسما في الضريبة مثل المجلس الوطني للطاقة التي قرر قانونيا منذ سنة 1998، لكنه لم يوظف إطلاقا، كما هو الحال بالنسبة لمجلس المنافسة، فكلها هيئات وأخرى كان يمكنها أن تقدم دراسات تتعلق بالضريبة ويكون لها انعكاس مباشر على السياسة الضريبية ومن ثمة تقدم النظام الضريبي[1]، وعليه، يبقى المحيط المتعلق بالضريبة والمتخصص بعيدا عن المشاركة في صنع السياسة الضريبية في الجزائر.

إن آثار نواب الشعب في السياسة الضريبية حظه ليس أحسن من حظ باقي الشركاء، بل انه ما يلاحظ أن النواب لم يستعملوا يوما المبادرة في اقتراح قانون عموما وقانون ذو طابع مالي مع أن الدستور يخول لهم ذلك ضمن الشروط الدستورية[2]، فيما عدا عمل الجنة المالية في كل من غرفتي البرلمان التي تناقش وتعدل أحكام مشاريع قوانين المالية، كما أن قانون المالية التكميلي في الغالب لا يمر على البرلمان بل يصدر في شكل أمر رئاسي، وإذا كان هذا حال البرلمان مع السياسة الضريبية، فإن حاله مع تقييمها أضعف شأنا، طالما أن قوانين تسوية الميزانية وضبطها لم يتم المطالبة بها، وأنها فقط في السنوات الأخيرة بدأت تعرف طريقها إلى البرلمان، بل إنها في تأخر تام مما يصعب عملية التقييم وفعالية السياسة الضريبية ومتابعة تحقيق أهدافها.

[1] -Mustapha Bensahli , Op-cit,p 90.

[2]- هذا الحكم جاء ضمن لجنة أروبية لمراقبة الانتخابات التشريعية بتاريخ 10 ماي 2012، حيث علقت على عمل البرلمان في القوانين، كما علقت على تجميع السلطات، وعدم وجود مجال للفصل بينها عمليا، أنظر في ذلك:
-Ibid, Op-cit,p 87.

02- السياسة الضريبية من خلال تقارير المالية: سنرى من خلال هذه الفقرات ما هي الأداة المستعملة في رصد السياسة الضريبية في الجزائر، وما هي تركيبتها، ثم نتطرق فيما بعد إلى بعض تطبيقات هذه السياسة في قوانين المالية المؤثرة، وذلك على النحو التالي:

أ- التقرير السنوي لقانون المالية إطار للسياسة الضريبية: ألزم القانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية وتحديدا المادة (68) منه، الحكومة بأن ترفق بقانون المالية تقريرا تفسيريا يتضمن التوازن الاقتصادي والمالي والنتائج المحصل عليها وأفاق المستقبل مبرزا على الخصوص وضعية تقديرات الإيرادات بالعملة الصعبة المحررة بالدينار ومشروع توزيعها على النفقات[1].

كما يلحق هذا التقرير بجملة من الملحقات التفسيرية الأخرى، وهي كل من:

- التقييمات حسب كل صنف من أصناف الضرائب، لاسيما تلك المتعلقة بالإجراءات الجديدة وبصفة عامة تقديرات الحواصل الناتجة عن موارد أخرى.
- توزيع نفقات التسيير لمصالح الدولة حسب كل فصل ويكون مرفقا عند الاقتضاء بتقييم حول تطور تكاليف الخدمات.
- توزيع النفقات ذات الطابع النهائي للمخطط السنوي حسب كل قطاع.
- قائمة الحسابات الخاصة للخزينة تبين مبلغ الإيرادات والنفقات والمكشوفات المقررة لهذه الحسابات.

ما يلاحظ، أن هذا التقرير والملحقات المقررة معه يعتبر هو ملخص السياسة الضريبية، وهو مبررها في قانون المالية المعد للسنة المستقبلية، والأكيد أنه يجب أن التوازن الاقتصادي والمالي، على المستوى الداخلي وعلى المستوى الخارجي إنما هو لتقييم الوضع، كما أن أفاق المستقبل من شأنها أن تضع التوقعات الممكنة والتي تعتبر إما أهداف يرغب في الحصول عليها، أو مساوئ يجب تفاديها وتجنبها، ومن هذه المعطيات والتقييمات والتوقعات، يتم الحكم على مدى تناسق الإيرادات وتوجيهها، والنفقات وتخصيصها.

ب- تطبيقات السياسة الضريبية في بعض قوانين المالية: إنه بملاحظة التقرير السنوي لمشروع قانون المالية لسنة 2016، نجد أن الوزارة المالية، قد وضحت العديد من النقاط التي تمثل عناصر السياسة المالية، ومنها الضريبية التي تم الاعتماد عليها في إنجاز هذا المشروع، وفي هذا الشأن، فقد تميز هذا المشروع حسب وزارة المالية بالنقاط التالية:

---

[1]- يقابل هذه المادة، المادة 75 من القانون العضوي رقم 18-15 المتعلق بقوانين المالية السابق ذكره، والتي تنص على أنه: " يرفق مشروع قانون المالية للسنة بما يأتي: 1) تقرير عن الوضعية والأفاق الإقتصادية والإجتماعية والمالية على المدى المتوسط ويبرز على الخصوص التوازنات الإقتصادية والمالية التقديرية....."، كما نجد المادة 72 من نفس القانون تنص أيضا على أنه: " تعرض الحكومة أمام البرلمان قبل نهاية الثلاثي الأول من السنة المالية، في إطار إعداد مشروع قانون المالية للسنة، تقريرا حول تطور وضعية الإقتصاد الوطني وحول توجيه المالية العمومية، يحتوي على ما يلي:
- عرض التوجيهات الكبرى لسياستها الإقتصادية والميزانياتية. – تقييم للمدى المتوسط لموارد وأعباء الدولة. يمكن أن يكون هذا التقرير محل مناقشة في المجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة."، وما يلاحظ على هذه النصوص أنها تتهلق بدرجة أولى بالسياسة والتوجه العام للدولة، كما أن المادة 72 مادة مستحدثة، وأراد المشرع أن يوسع دائرة المشاركة بخصوص السياسة المالية والتقديرات التي تبنى عليها الحكومة نقديراتها وتحدد إطارا للميزانية، منسجم مع معطياتها.

– أن المشروع يهدف إلى تمويل البرامج المقررة للمخطط الخماسي 2015–2019.

– أن مشروع التمويل جاء بين ضيقتين الأولى، انهيار أسعار البترول، والثانية انكماش النمو في الاقتصاد العالمي وبالأخص لدى شركاء الجزائر الأوروبيون.

وبالتالي يتطلب الحال، الاستغلال الأمثل للموارد لإحداث التوفيق بين الطلب المالي وتقلص الموارد.

– ولتحقيق ذلك، تقوم الحكومة بجملة من الإجراءات الاستباقية، في البدء تراجع النفقات العمومية، وتقلص من حجم نفقات التسيير، للمحافظة على التوازنات المالية والاقتصادية، وهي الإجراءات التي تم البدء في جزء منها ضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2015.

– أن ترشيد النفقات يصاحبه فرض نجاعة الاستثمار العمومي ذي الطابع الاستثنائي وغير قابل للتعجيل، كما يدعمه تنشيط وتنويع في الاقتصاد الوطني وذلك بالحد تدريجيا من التبعية لقطاع المحروقات.

– وضمن ذلك، يكون وضع إصلاحات من شأنها أن تحدث ديناميكية وتؤدي إلى تقوية الإنتاج الزراعي والصناعي، كما يؤدي تنويع النسيج الإنتاجي الى تحفيز التشغيل من خلال توسع قاعدة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة إلي يجب أن تستغل التنوع الكبير في الإمكانيات المادية والبشرية للبلاد.

أخير، يقدم مشروع قانون المالية لسنة 2016 التدابير التي تتضمن استمرار سياسة الترشيد، خصوصا نفقات التسيير وزيادة نجاعة الاستثمار العمومي مع الأخذ بعين الاعتبار الطلب الاجتماعي والتحسين المستمر لمناخ الأعمال[1].

وللإشارة، فإن أهداف هذه السياسة، وأهداف قانون المالية في الجزائر، تستند إلى مؤشرات محددة، منها، نمو الاقتصاد العالمي، منها معدل صرف الدولار بالدينار، وهذا لان صادرات الجزائر تقدر بالدولار واهمها البترول، كما يعتمد على السعر المرجعي لبرميل البترول في السوق العالمية، وقد كان تقدير هذين المرجعين لسنة 2016 هما كل من 1 دولار مقابل 98 دج، بينما البرميل الواحد من البترول سعره المرجعي 37 دولار، وعلى هذا الأساس قدرت الإيرادات العامة.

ومن خلال النقاط السابق ذكرها، نميز إن السياسة الضريبية ليست لها معالم مستقلة إنما هي جزء من السياسة المالية، وضمن هذا التقرير فقد وردت في فقرة جاءت في الصفحة 10 منه، بعنوان السياسة الجبائية، كما ورد تفصيل التدابير التشريعية المتعلقة بها، ضمن الصفحات من 19 إلى 22 من نفس التقرير، حيث جاء فيها العمل على تحسين التحصيل، وتوسيع الوعاء الضريبي، ثم إدخال بعض التدابير لتعزيز القدرات المالية للجماعات المحلية عن طريق الجباية العقارية، كما العمل على رفع العبء الضريبي على المؤسسات الخالقة للثروة وفرص العمل لتحسين مردوديتها.

[1]- تقرير متعلق بعرض مشروع قانون المالية لسنة 2016.

– كما تهدف السياسة الضريبية بالنسبة للوعاء، وعن طريق الضرائب غير المباشرة (الرسم على القيمة المضافة، والرسم على المنتجات البترولية، والضرائب الأخرى) من اجل ترشيد نفقات الطاقة، والصحة، فضلا على التقليل من استهلاك (تبذير) بعض المنتجات الأخرى بفضل زيادة بعض الضرائب غير المباشرة عليها، والتي تعتبر أداة فعالة لترشيد الاستهلاك، مع المحافظة على سياسة دعم سعر السلع الأساسية.

– أما بالنسبة للإجراءات الجبائية، وفي إطار تبسيطها تكون هناك جملة من التدابير والإجراءات الرامية إلى ذلك والتي هدفها كل من تحسين علاقة الخاضعين للضريبة مع الإدارة الضريبية، وكذلك تشجيع بعض الأنشطة غير الرسمية للاندماج في المجال القانوني.

وعموما، يكون القول، أن أساس وضع عناصر السياسة الضريبية هو الذي يطرح العديد من الإشكالات طالما أن عناصر وضعها قد تمت بدون مشاركة، كما أن هذه الأرقام لا تعكس بالطبع الوضع الهيكلي للضرائب، وما هي فعاليتها في الجزائر.

كما يمكن أن نضع تطبيقا مباشرا للسياسة الضريبية في قانون المالية لسنة 2006، حيث نلاحظ من خلاله، جملة من التدابير التي اتخذتها الحكومة وهي كل من[1]:

– تدابير على شكل رسوم وضرائب لمكافحة التلوث وحماية البيئة

– تدابير لتشجيع الاستثمار على شكل إعفاءات وتخفيضات

– تدابير لمحاربة التهرب والغش الضريبي وتبيض الأموال منها تقوية العقوبات وتشديدها، منها حق الاطلاع من طرف الإدارة الضريبية لدى البنوك في إطار مكافحة التهرب وتبيض النقود، منها إجبار البنوك بالتصريح بالحسابات المفتوحة والمستعملة، أو التي تم غلقها في الخارج لذات الغرض، ومنها وضع بطاقية جبائية لمتابعة هذه الحالات، وتعقبها.

الفرع الثاني : تطور النظام الضريبي في الجزائر من خلال تطور التشريع الضريبي

السياسات إنما تؤسس لأنظمة، والأنظمة إنما تتحرك وتتفاعل بسياسات وهكذا، وبالتالي فلا يمكن أن نجد سياسة بدون نظام، ولا نظام بدون سياسة، وعليه، بعدما تطرقنا إلى السياسة الضريبية، سنتطرق في هذا الفرع إلى النظام الضريبي في الجزائر، ونتعرف عليه، عبر عدة مراحل، سنرى في البدء، ما هي معالم تأسيسه بعد الاستقلال، ثم ما هي أهم الإصلاحات التي عرفها، لنصل في الأخير إلى تقييمه، وذلك عبر الفقرات التالية:

أولا– معالم النظام الضريبي قبل الإصلاح الجبائي: قد أن نتكلم على تأسيس النظام الضريبي في الجزائر، سنبدأ بالتعرف على ما هو النظام الضريبي، وما هي أنواعه، ثم كيف بدأ في الجزائر، وذلك فيما يلي:

[1] - Yahia Denideni, études de droit fiscal algérien, Dar Elkhaldounia, Algerie, 2013, p9 -10.

01- مفهوم النظام الضريبي: يتحدد مفهوم النظام الضريبي من خلال تعريفه، وأنواعه وأهدافه، ومكوناته، وعليه سنتعرف على هذه النقاط فيما يلي:

أ- **التعريف بالنظام الضريبي:** لقد هناك العديد من التعريفات التي تناولت النظام الضريبي، فهو يعرف بالمفهوم الواسع بأنه: " مجموعة العناصر الأيدلوجية والاقتصادية والفنية التي يؤدي تراكبها إلى كيان ضريبي معين، ذلك الكيان الذي يمثل الواجهة الحسية للنظام والذي تختلف ملامحه بالضرورة في مجتمع متقدم اقتصاديا عن صوره في مجتمع متخلف."[1]، كما يعرف بأنه: "مجموعة الضرائب التي يراد باختيارها وتطبيقها في مجتمع معين وزمن محدد لتحقيق السياسة الضريبية التي ارتضاه ذلك المجتمع."[2]، كما يعرف بأنه: " يشكل مجموعة الضرائب المطبقة فعلا في هذا البلد، والمرتبطة بينها والمتناسقة ومنسجمة مع العلاقات الاقتصادية، والاجتماعية السائدة، أو بتعبير آخر، مع النظام الاقتصادي والاجتماعي السائد."[3]، مما سبق، يتضح أن النظام هو بنيان متكامل له أسسه الإيديولوجية والاقتصادية والاجتماعية التي تميز بلده، وأن أجزاء هذا البنيان، هو مجموع الضرائب المكونة له، والمنسجمة والمترابطة فيما بينها، وكذلك مجموع الأجهزة التي تعمل على هذه الضرائب، في توجيهها، وضبطها، وتحقيقها، وبذلك، فإن النظام يختلف عن السياسة من حيث كونها متغير ومرن بشكل معين، وهي أداة للتوجيه، أما النظام هو كيان مميز للتحقيق، ومنه نجد مكونات النظام الضريبي ما يلي:

ب- **مكونات النظام الضريبي:** من التعريفات السابقة نجد أن النظام الضريبي بالمفهوم الضيق والظاهر، والمجرد، هو متكون من عنصرين هما:

ب/1- **العنصر الأول:** هو الضرائب وما يتعلق بها، والمشكلة بمجموعة القوانين، واللوائح، حيث أن المبدأ كما رأينا لضريبة بدون قانون وبالتالي فكل الضرائب هي موضوع قواعد قانونية، واللوائح تكمل وتفسر وتنظم أحوالها في إطار القانون.

ب/2- **العنصر الثاني:** هو الإدارة الضريبية، فهذه الأخيرة تعتبر الجهاز المكلف بالتنفيذ، ومتابعة شأن الضريبة، من لحظة تأسيسها إلى لحظة تحصيلها، وبالتالي فلا يمكن أن نتوقع نظام بدون جهاز تنفيذ، وهو الإدارة، بل في كثير من الأحيان يكون موضوع النظام جيد أي تأسيس الضرائب، لكن تجسيدها الفعلي يكون سيئا، لكون هذا المكون أي الإدارة ليس في المستوى، ويكون في حالة العكسية كذلك الحال، وهذا لا يعزى إلى الإدارة مفهومها العضوي فقط، بل أيضا إلى مفهومها الموضوعي، أي جملة الكفاءات والمهارات وقدرات القيادية لتجميع المجهودات والمواد المتاحة وتوجيهها ناحية الاستغلال الأمثل.

---

[1]- الأستاذ محمد حمو، الدكتور منور اوسرير، مرجع سابق، ص51.

[2]- المرجع السابق، نفس الصفحة.

[3]- الدكتور حسن عواضة، الدكتور عبد الرؤوف قطيش، مرجع سابق، ص449.

02- تقسيم الأنظمة الضريبية: يتميز النظام الضريبي عند الفقهاء بحسب عدة معايير تقسيم تستعمل لذلك، وهذه المعايير منها ما هو تقني قياسي، ومنها ما هو نوعي، وعلى ذلك، سنرى من خلال هذه المعايير ما هي الأنظمة الممكنة، وكيف نميز أنظمة الدولة النامية، وذلك كما يلي[1]:

أ- تقسيم النظم الضريبية حسب ثقل العبء الضريبي: يستند هذا المعيار إلى قياس الاقتطاع الضريبي مقارنة بالناتج الإجمالي الخام للبلد، أو قياسا بمجموعة الإيرادات العامة للدولة وإن كان هذا المقياس الأخير لا يعطي نتائج ذات جدوى كبيرة، إنما المقياس الأول له دلالات كبيرة، وبموجبه، نستطيع أن نميز بين الأنظمة الضريبية القوية، والأنظمة الضريبية الضعيفة، وهنا لا يقصد بالقوة ثقل وعدم تحمل المكلف للضريبة، إنما يقصد بذلك مردودية النظام الضريبي، وطاقته الإنتاجية، إذ أن الأنظمة الضريبية القوية قد تصل فيها النسبة إلى أكثر من ربع الدخل القومي الخام، وهذه الأنظمة نجدها في كل من الولايات المتحدة الأمريكية، انجلترا، ألمانيا، فرنسا، بينما لا تتجاوز هذه النسبة معدل 10٪ أو 15٪، ومثل هذه البلدان نجد أكثرها دول نامية، ومنها الدول العربية، وبالطبع الجزائر، وهذا المقياس ليس ضغطا جبائيا، بقدر ما هو مقياس لنمو الطاقة الضريبية، ولكن، حينما نعود إلى تفسير ذلك، نجد أن من الطبيعي أن الدول المتقدمة تزيد فيها نسبة الحاصلات إلى الدخل القومي بالنظر إلى طبيعة الاقتصاد، حيث إن اقتصادياتها، تتميز بأنها اقتصاديات إنتاج ونمو إنتاج متزايد، وأن مصدر الدولة يكون من الضرائب التي تزيد حصيلتها بحصيلة الإنتاج ونموه، بينما نجد في الدول النامية، أن الإنتاج ضعيف، ومكلف وبالتالي غير تنافسي، وبالتالي لا يمكن إرهاقه بالضرائب المتزايدة، وإلا أضمحل، وتلاشى، وتؤدي الضرائب بالتالي نتائج عكسية، مما تؤديه في الدول المتقدمة، وهناك عامل أخر بنيوي في الدول النامية، وهي أنها تأسست أغلبها على عقلية تدخل الدولة وامتلاكها على العديد من المؤسسات العمومية، وهذا نتيجة تأثرها بالنظام الاشتراكي، وبالتالي هيمنتها بنسب متفاوتة على القطاع الإنتاجي عن طريق الاستثمار العمومي، وهذا ما يجعلها تستغني بشكل كبير عن الضرائب، وتحل محلها سياسة أسعار السلع والخدمات التي تنتجها نتيجة عامل الاحتكار، ولذا نجد الدول الاشتراكية في تخطيطها لا تضع الضريبة من بين أهدافها الأساسية، بل تستغني عليها بجهاز الأسعار، لكن، ما عدم إهمالها بشكل كلي، نتيجة وجود قطاع خاص ولو بحجم صغير، يكون موردا للضريبة، وعليه، فهذا التباين في الخيارات ما بين الدول المتقدمة، والدول ذات التأثير الاشتراكي ومنها الجزائر التي مازالت تسير بفكر المؤسسات العمومية، جعل هذا الأمر ينعكس على بنية حصيلة الضرائب من الناتج الخام الإجمالي[2].

ب- تقسيم النظم الضريبية استنادا إلى طبيعة الضرائب السائدة[3]: هذا المقياس في الأصل هو مقياس كيفي لكنه يجسد كميا، ومفاده هو النظر إلى طبيعة هيكل النظام الضريبي، وبالتالي تكون المقارنات

[1]- الدكتور حسن عواضة، الدكتور عبد الرؤوف قطيش، مرجع سابق، ص450.
[2]- المرجع السابق، ص452.
[3]- المرجع السابق، ص453.

بين الضرائب المباشرة، والضرائب غير المباشرة، وهذه المقارنة تبين أن الدولة المتقدمة تسود فيها الضرائب المباشرة وبنسب مرتفعة، عن الضرائب غير المباشرة، وهذا بالطبع إلى تنامي الدخل، وقوة الإدارة الضريبية على متابعته وتحصيله، كما أن عدالته توفر الوعي الكافي للمكلف لعدم التهرب منه، بينما الضرائب غير المباشرة نجدها مرتفعة في البلدان النامية، وهذا كما قلنا يرجع إلى قلة الدخل، ويرجع إلى ضعف الإدارة الضريبية على متابعته وتحصيله، وبالتالي تكون الضرائب غير المباشرة أكثر سهولة في التحصيل، كما أنها أكثر مردودية لهذه البلدان، رغم قلة عدالتها لأنها تمس الإنفاق والاستهلاك أكثر، كما يواكب هذا النوع من الضرائب عادة الضرائب النوعية، وبالطبع لسهولتها، رغم كثرتها، بينما في الدول المتقدمة نجد الضريبة العامة، والضريبة الإجمالية مثل ضريبة الدخل الإجمالي، وضريبة الإنفاق، وهكذا، وبالطبع فهذا التباين في تركيبة الضرائب هو الذي يميز الأنظمة الضريبية، كما يوضح قوتها من ضعفها، ورغم ذلك، نجد أنظمة مختلطة في دول متقدمة مثل فرنسا، حيث نجدها تعتمد على كل من الضرائب المباشرة، والضرائب غير المباشرة، كما نجدها توازن بين ضرائب الدخل، وضرائب الإنفاق، وهذا التوازن يجعلها أنظمة متحركة بشكل جيدا[1].

ج- تقسيم النظم الضريبية على أساس وحدة الضريبة: يعتمد هذا المعيار على أساس مركزية فرض الضريبة أو لا مركزيتها، وبعبارة أخرى، وحدة الضريبة، أم ازدواجيتها، ضريبة عامة تصب في ميزانية الدولة، وضريبة محلية تصب في ميزانية الهيئات المحلية، وإن كان غالب الدول قد عدلت عن وحدة الضريبة، وانتهجت ازدواجية الضريبة، عامة- محلية، إلا أنه ما زال العديد من الدول تأخذ بمركزية فرضها، إذ تفرض الضرائب المحلية إلا جانب الضرائب العامة للدولة بموجب قانون واحد، وهذا القانون يتضمن نسب توزيعها، ومن هذه الدول الجزائر، التي مازال قانونها الضريبي موحد، ومازال قرار فرض الضرائب المحلية مركزيا، رغم أنها تسعى حاليا لكي يكون نظام الضريبي ديمقراطيا، كما تتخلص من عبء تمويل الجماعات المحلية، أن تؤسس لقانون خاص بالجباية المحلية.

وعليه، سنتعرض إلى تطور النظام الضريبي في الجزائر وذلك عبر الفقرات التالية:

ثانيا- تطور النظام الضريبي في الجزائر والإصلاحات التي تعرض لها: لقد تبنت الجزائر منذ البداية وامتدادا لسيادتها على إقليمها، تأسيس نظام ضريبي سيد، يختلف على ذلك الذي كان سائدا أثناء الاستعمار، لكن، تمايزت بنيته عبر فترات التاريخ إلى يومنا هذا، وعليه، سوف نرى، في البداية، كيف كان النظام الضريبي في البداية، وما هي مبررات ذلك، ثم نتطرق غلى أهم الإصلاحات التي تعلقت به، لنصل إلى تقييمه حاليا، وما هي النقاط المتعلقة به، وذلك فيما يلي:

[1]- الدكتور حسن عواضة، الدكتور عبد الرؤوف قطيش، مرجع سابق، ص454.

01- بداية النظام الضريبي في الجزائر: حتى نستوفى عرض النظام الضريبي في الجزائر، علينا أن نلتزم مكوناته الثلاث، وهي التشريع الضريبي، البنية الضريبية، أي تركيبة الضرائب، والإدارة الضريبية، لكون هذه المكونات هي التي يتضح منها معالم أي نظام، وسنتطرق إلى ذلك إجمالا فيما يلي[1]:

أ- بالنسبة لبنية الضريبة: لقد سبق لنا رأينا أن أول تشريع جبائي بالشكل الصحيح، بدأ مع إصدار القوانين الخمسة المتعلقة بمختلف أنواع الجباية، وهي كل من الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وقانون الرسوم على رقم الأعمال وغيرها، وبعد تفحص هذه التشريعات يمكن استخلاص الملاحظات التالية:

- أن لكل مجموعة من الضرائب لها قانون خاص بها.
- أن كل قانون يجمع بين عدة الضرائب، وداخل كل ضريبة نوعية، جملة من المعدلات والالتزامات المتعلقة بها، وكل ما يرتبط بها.
- أن تعداد ضرائب المداخيل النوعية إذ كان تسع ضرائب، في حين كان تعداد ضرائب الإنفاق أربعة، فضلا على عدد أخر من ضرائب الرسوم على رقم الإعمال، والضرائب غير المباشرة.
- أن هذه القوانين قد ألحقت بالضرائب كم كبير من المعدلات، بل حتى في ضريبة واحدة مثل الضريبة على الأجور كان هناك أكثر من 20 معدلا.
- أنه لا يوجد أي فصل بين الضريبة العامة والضريبة المحلية، رغم أن هناك توزيعات لحصائل الضريبة تخصص لفائدة البلديات والولايات والصندوق المشترك بينهما، كما لا يوجد فصل بين الضريبة العادية والضريبة الجبائية، فكلها مصدرها قانون واحد، وتتضمنها وثيقة واحدة، وتخضع لوسائل والتزامات التعريف والربط الجبائي.
- أنه لا يوجد فصل بين الأساس في الضريبة، وبين إجراء ربط الضريبة، وبالتالي جاء كل قانون يحتوي على كم كبير من المواد، والمواضيع.
- أنه يلاحظ، أن حتى توجيه الضريبة لم يكن مستندا إلى مبادئ الإيرادات العامة، التي تقتضي أن الضريبة أو أي مورد من الموارد العامة لا يجب تخصيصه لأي جهة كانت، وهذا طبقا لمبدأ عدم تخصيص الإيراد، لكن، هناك العديد من الضرائب يتم تخصيصها مثل الضرائب المتعلقة بالبث، تخصص للإذاعة والتلفيزيون.

ب- بالنسبة للإدارة الضريبية: إن واقع الإدارة الضريبية بعد الاستقلال لا يختلف كثيرا عن الإدارة الجزائرية ككل، لكن أثرها كان أبلغ وأكثر سلبا بالنظر إلى دورها الهام وارتباطها بالأهداف المالية، وعليه، سنرى كيف حالة هذه الإدارة، من حيث التأطير، ومن حيث الوسائل والإمكانيات المتاحة، وذلك كما يلي:

ب/1- التأطير من حيث كمية الموظفين: إن الانفتاح التدريجي للاقتصاد الوطني، وتحرير الأنشطة خاصة الأنشطة القاعدية أمام التجارة والحرف، وبعض الصناعات، رتب تكوين قاعدة معتبرة من الأوعية

[1] - الأستاذ محمد حمو، الدكتور منور اوسرير، مرجع سابق، ص67.

الجبائية ومن المكلفين بالضريبة، تزداد بحسب ازدياد هذه الأنشطة، وأمام ذلك لم يكن توفيق الإدارة الضريبية بالحظ الكبير، حيث بدأت هذه الإدارة بوجود كم قليل من الموظفين، وأعوان الإدارة محدودي الكفاءة، حيث نجد بعض الإحصاءات قدرت أنه في فترة الثمانيات بلغ 3000 ملف لكل موظف، في حين استدعى الأمر لتغطية كم الملفات الجبائية والعمليات المتعلقة بها إلى احتياج على الأقل 25000 موظف في الظروف العادية، والمشكل الذي كان يطرح بشدة هو العدد القليل من المراقبين، خاصة أن الرقابة كانت العملية الهامة والفعلية لضبط الضريبة واستخلاصها والتقليل أو على الأقل مواجهة التهرب والغش الضريبي، حيث بلغت الإحصاءات سنة 1992 بأن الموظفين المكلفين بالرقابة الجبائية عددهم 472 مراقبا على المستوى الوطني مقابل 499.000 ملفا، أي بمعدل 1038 ملفا للمراقب الواحد، وهذا بالطبع ينعكس على سعة الوقت التي يستغرقها كل ملف، من حيث البيانات ومن حيث الوثائق، والتأكد من صحتها، ثم مقارنتها بالتصريحات والبحث عن الاستدلالات التي تبرر النتائج والطعون وهكذا[1].

ب/2- التأطير من حيث كفاءة الموظفين: أن هذا الموضوع أكثر تعقيدا من سابقه لأن المقصود بالتأطير بالنسبة للعمل الجبائي ليس الأعوان الإدارية المشتركة، فهذه مقدور عليها، بل الموظف الكفء، فعندما ترك الموظفين الفرنسيين والأجانب إدارة شؤون ومصالح الإدارة في الجزائر، كان هناك فراغ كبير، في وجود من يسر ويدير هذه المصالح، ومنها الموظف الجبائي، فكانت هناك عدد قليل ممن لهم قدرة على تسير هذا العمل، وأمام هذه القلة واتساع الإدارة والمصالح الجبائية في التنظيم هذا جعل الموظفين ذوي الكفاءة على قلتهم يشغلون مناصب نوعية بالمديريات الفرعية، بينما بقيت أمكنتهم شاغرة بدون تعويض بالمفتشيات والقباضات، كما أن العمل بقاعدة تخصيص مصالح مستقلة لكل نوع من الضرائب، وكثرة هذه الأخيرة[2]، زاد في تجهيل الأعوان بالنظر لانفصال العمل الجبائي، فكان للضرائب المباشرة مصالح خاصة بها، وللضرائب غير المباشرة مصالح خاصة بها (تأسيس وتحصيل)، وهكذا، ومما زاد الأمر تعقيدا، عدم وجود مدارس ومعاهد تكوين متخصصة، لإعادة تكوين أعوان الجباية، وغياب أي سياسة محكمة في ذلك، وتأطير خريجي الجامعات من أجل تأهيلهم للعمل الجبائي، ورغم ذلك، تدخلت الحكومة سنة 1994 من أجل تغطية جزء من العجز على توظيف 2400 جامعي من اختصاصات مختلفة (قانون، اقتصاد، تسيير، ..) مما يقرب إلى جوانب العمل الجبائي، كما تم زيادة حجم التوظيف سنة 1995 ليصل عدد الموظفين حسب البرنامج إلى 21500 موظف، لكن بقي هذا التدخل دون المستوى المطلوب لتغطية كامل الوطن، على الأقل من جانب الكفاءة في العمل الضريبي.

ب/3- بالنسبة للوسائل والإمكانيات المادية: نسجل هنا أنه في البدء كان المشكل ينصب على المقرات، لكنه اتسع شيئا فشيء إلى وسائل نوعية أخرى متطورة، حيث كانت المقرات والهياكل الإدارية لا

[1]- الأستاذ محمد حمو، الدكتور منور اوسرير، مرجع سابق، ص85.
[2]- المرجع السابق، ص86.

تتوفر على أدنى شروط العمل، كما أن اللوازم المكتبية لم تكن بالقدر الضروري، وأن وسائل تنقل الموظفين، لأداء مهامهم اليومية، سواء مهام الربط الإداري بين وحدات الإدارة الجبائية على مستويات المختلفة (المحلية، الجهوية، والمركزية)، وعلى من أجل ضمان العمل الجبائي الفعلي مثل الرقابة الجبائية، والبحث والتحري على الأوعية، والحصول على المعلومات الضرورية والإحصاءات اللازمة لذلك، لأن هذا العمل يعتبر عمل متكامل ولا يمكن تحقيقه دون حركة واسعة ومشتركة وتنسيقية مع كل المصالح العمومية الأخرى، وهذا يدل أن السلطات المركزية لم تكن لتخصص نفقات تسير ضرورية لضمان العمل الجبائي ومتطلباته، ومع ذلك، لم تعد الإدارة الجبائية تفتقر فقط إلى ما هو ضروري، بل أصبحت تبتعد شيئا فشيء عن مجال المعلوماتية وتوفير الإعلام والاتصال الحديثين، ذلك أنه كانت حتى سنة 1990 هناك انتشار للتجارة الإلكترونية، وما زالت الإدارة في الجزائر تبحث عن لوازم مكتبية، وحاسبات وأجهزة إعلام آلي، وهذا ما يعكس الهوة الساحقة بين إدارة داخلية منوط بها حتى الرقابة الخارجية للأموال الداخلة والخارجة إلى إقليم الدولة، وتحارب ظاهرة التهريب الجبائي والغش الجبائي[1].

ب/4- التنظيم الإداري: لم يكن ذلك هذا التنظيم يتماشى وطبيعة واتساع العمل الجبائي، لا من حيث تصميم الإدارة ولا من حيث تنظيمها بإدارة مركزية ومصالح غير مركزية، ولا من حيث توزيعها حسب مبادئ العمل الجبائي المعمول به دوليا، ولقد حاولت الحكومة أن تؤسس تنظيم الإدارة الضريبية، لكنها بدأت رؤيتها بالجانب الوزاري ولم تستند إلى فصل هذه الإدارة كجهاز تخطيط وتصميم وتنفيذ عن الوزارة التي تستند إليها[2]، فإن انعكس هذا على اختلاف تسميتها الوزارة ما بين وزارة الاقتصاد، وبين وزارة المالية، أو المكلفة بالمالية مع حقائق أخرى، وهكذا، فانعكس ذلك على المراسيم التنظيمية للإدارة، سواء المرسوم التنفيذي رقم 90-190 المؤرخ في 23 جوان 1990، المتعلق بتنظيم الإدارة المركزية لوزارة الاقتصاد[3]، والمرسوم التنفيذي رقم 91-61 المؤرخ 23 فيفري 1991،المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و اختصاصاتها[4].

إن تنظيم الإدارة الضريبية تذبذب ولم يستقر بالنظر إلى العوامل التي ارتبط بها العمل الجبائي، من موظفين، وكفاءة وتطور عدد الأوعية، وملفات المكلفين، لكن، رغم ذلك كان هناك عوامل أخرى تتجاذب التنظيم الإداري، منها تصميم عمل الحكومة ووحدته، والوظيف العمومي ومتطلباته وشروطه، ومنها الأهداف التي يجب أن تتسع إليها الضريبة، فكل هذه عوامل مرتبطة بالتنظيم الإداري للإدارة الضريبة.

[1]- الأستاذ محمد حمو، الدكتور منور اوسرير، مرجع سابق، ص88.
[2]- الأستاذ محمد حمو، الدكتور منور اوسرير، مرجع سابق، ص81.
[3]- جريدة رسمية عدد 26-1990، هذا المرسوم تم تعديله فيما بعد.
[4]- جريدة رسمية عدد 09- 1991، هذا المرسوم تم تعديله جذريا فيما بعد.

وعموما، فإن مجمل هذه الوضعية، جعلت النظام الضريبي غير مستقر وفعال في بدايته التي عرفت مراجعات شاملة تحت باب الإصلاح الضريبي، وسنرى أهم هذه الإصلاحات، وانعكاساتها على النحو التالي:

02- إصلاح النظام الضريبي: لقد اصطدم النظام الضريبي بأزمات أدت إلى ضرورة إعادة تأسيسه وبنائه من جديد، وكانت أهم هذه الأزمات هي أزمة النفط لسنة 1986، وهذا ما جعل ضـرورة التسريع بالإصلاحات المتعلقة بهذا النظام، وعليه، سنرى أهم هذه الإصلاحات ومواطنها، على مستوى مختلف مكونات النظام وهذا على النحو التالي:

أ- الإصلاح الضريبي لسنة 1992: بعد أزمة النفط لسنة 1986، والتي قلصت من الجباية البترولية، إلى حد كبير، هذه الأخيرة التي كانت تتجاوز نصف الجباية في موارد ميزانية الدولة، جعل هذا الأمر السلطات إلى أن تعول على الجباية العادية، فكان من اللازم أن تسعى إلى إصلاح النظام الضريبي القائم، الذي كان نظام عاجز، فبالتالي، تم إنشاء سنة 1987 لجنة وطنية مكونة من خبراء، نقابات مدراء ماليين للمؤسسات والجامعيين، وهذا لإعادة تصميم نظام ضريبي فعال ومتطور يستجيب للأهداف التي تسعى الدولة تحقيقها، وتتوافق مع المحيط الإقليمي والدولي، فانعكست نتائج هذا المشروع ضمن قانون المالية لسنة 1992[1]، وقبل نتطرق إلى المظاهر الجبائية لهذا الإصلاح، سنستعرض في المقام الأول، ما هي أهداف هذا الإصلاح، وما هي الظروف التي جاء فيها، وذلك على النحو التالي:

أ/1- أهداف الإصلاح الضريبي لسنة 1992: كان مسطرا لهذا الإصلاح عدة أهداف تتنوع بحسب موضوعها، منها ما يرتبط بالنظام في حد ذاته، ومنها ما هو مرتبط بأهداف تسعى الحكومة لتحقيقها من وراء هذا الإصلاح، ونميز هذه الأهداف كما يلي:

- تحسين شفافية النظام الضريبي، وتبسيط إجراءات ربط الضريبة، ومكونات النظام الضريبي حتى يسهل التحكم فيه، بالنظر إلى تواضع تأهيل الإدارة الضريبية.

- إرساء نظام ضريبي فعال، مقام على فكرة تنويع الضريبة ومصادرها، خاصة أن الحكومة تعول على خلق نمو اقتصادي عن طريق ترقية الادخار وتوجيهه إلى الاستثمار الإنتاجي، وتخفيض الضغط الجبائي على المؤسسات، الناتج عن تعدد الضرائب من جهة، وارتفاع معدلاتها من جهة ثانية، وضعف أداءها من جهة ثالثة.

- خلق الظروف الملائمة لتحقيق توازن خارجي في الميزان التجاري عن طريق تنويع الصادرات خارج المحروقات، خاصة مع تقلبات السوق النفطية، وعدم استقرارها.

- إعـادة توزيـع عـادل للمداخيل والعمـل على حمايـة القـدرة الشرائيـة للعملة، لتوجيه الضريبة من أجل التحكم في التضخم، الذي بلغ معدلات قياسية.

[1]- الدكتور رضا خلاصي، مرجع سابق، ص469.

– المساهمة في تحقيق جهود اللامركزية الإدارية الإقليمية والاقتصادية،للقضاء على عدم التوازن الجهوي.

أ/2– محتوى الإصلاح الضريبي لسنة 1992: يمكن أن نميز محتوى الإصلاح الضريبي الذي تعلق في الوهلة الأولى بالبنية الضريبية إلى النقاط التالية:

– **الفصل بين الجباية العادية والجباية البترولية:** إن الجباية البترولية تعتمد على نوعين من الجباية، أحدها، جباية أرباح ناتجة عن أنشطة استغلال باطن الأرض في حالة البحث والاستكشاف، والتنقيب، والنقل عبر القنوات، وأساس فرضه إنما مستند إلى مبدأ الإقليمية والسيادة على الأرض، وأن باطن الأرض هو ملك من الأملاك العامة الطبيعية للدولة، بينما النوع الثاني مرتبط بإنتاج البترول السائل والغاز[1]، وعلى هذا فإن هذا النوع كان يشكل أكبر من الإيرادات الجبائية للدولة، حيث في مقاربة بسيطة للإحصاءات نجد أن نسبة الجباية البترولية إلى مجموع الإيرادات الجبائية قبل سنة 86 أي في سنة 81 قد بلغت 66.4 بالمائة، بينما فس سنة 86 قد سقطت إلى نسبة 28,56 بالمائة، في حين بلغت سنة 87 نسبة 26,06 بالمائة[2]، وهذا ما جعل الأزمة النفطية لسنة 86، تقل أكثر من نصف إيرادات الدولة، وجعل من أهم عوامل الإصلاح الضريبي هو مشكل الجباية البترولية، خاصة وأن هذا النوع من الجباية مرتبط بالمحيط والوضع الدولي، وبالتالي كان لازما أن يتم الفصل بين أساس هذه الجباية الذي هو العمل في مجال النفط، وأسس الجباية العادية، وأن يتم تنظيم عمل شركة سوناطراك بشكل مستقل، لأنها الشركة الوحيدة التي تمثل الجزائر في هذا العمل، ولها ارتباطات دولية، و التزامات تختلف تماما عن وضعها بالنسبة للقانون الوطني، وهذا ما جعل هناك قوانين تتعلق بميدان عملها[3]، منها القانون رقم 86–14 المعدل والمتمم بالقانون 91–21[4].

ورغم نية الإصلاح، واتجاهه إلى هذا الهدف، والتي لا يمكن القول عنها إلا أنها سليمة ومنطقية، إلا أنه لم يتجسد هذا الهدف بشكل كبير، ولم يترجم عمليا، إذ أن هذا الهدف إنما يستند إلى سياسات وأنشطة غير مرتبطة بالجانب المالي، بل هي مرتبطة بتنوع الأنشطة الاقتصادية مجال أوعية الضرائب العادية، وخاصة الأنشطة الوطنية، وتلك المنتجة للسلع المخصصة للصادرات على الخصوص، على اعتبار أنها تكون البديل الجيد لعائدات الجباية البترولية، لكن رغم أن الإصلاح الضريبي جاء متزامنا تماما مع إعادة توجيه الاقتصاد في ظل المؤشرات السلبية التي كانت تحيط به، مشكلة المديونية وإعادة الجدولة المتكررة، ومشكلة انعدام قاعدة اقتصادية صلبة سواء من القطاع العام الذي جاءت نتائجه كلها عكسية للأهداف التي كانت مقررة من طرف الدولة، وهذا رتب أن أغلب المؤسسات العمومية المستقلة

[1]- الدكتور رضا خلاصي، مرجع سابق، ص481.

[2]- الأستاذ محمد حمو، الدكتور منور اوسرير، مرجع سابق، ص69.

[3] - ناصر مراد، الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة الباحث جامعة ورقلة، العدد 2-2003، ص5، الموقع الإلكتروني، http//revues.univ-ouargla.dz تاريخ الزيارة 20-10-2015، الساعة 13سا، 30د

[4]- قانون رقم 86-16 مؤرخ في 19-08-1986 يتعلق بأعمال التنقيب البحث عن المحروقات واستغلالها ونقلها بالأنابيب، ج رعدد35، معدل ومتمم بالقانون رقم 91-21 مؤرخ في 04-12-1991، ج ر عدد 63.

منها وغير المستقلة، وهذا رغم إمدادها بإعادة الهيكلة والاستقلالية المالية في ذمتها بموجب القانون التوجيهي لها رقم88-01 المؤرخ في12-01-1988[1]، وسلسلة القوانين المتعلقة به، قانون التخطيط، وقوانين أخرى، إلا أنه في نهاية المطاف انهارت أغلب هذه المؤسسات وخضعت إما للتصفية في أغلبها، أو لبرنامج إعادة الخوصصة، وهذا استنادا إلى الوصفات المتكررة التي كان يمليها صندوق النقد الدولي، حتى يعطي موافقته على منح اعتمادات جديدة للاقتصاد الوطني، فضلا على ذلك عدم وجود أي قاعدة اقتصادية معتبرة في القطاع الخاص لا من حيث الكمية فقط، بل الكمية والنوعية معا، وهذا ما جعل مسألة فصل الجباية البترولية واستبعاد التعويل عليها في إيرادات الدولة والتمويل العام للاقتصاد الوطني لا يجد له أي ترجمة واقعية.

- **الفصل ما بين الجباية العامة والجباية المحلية:** كذلك كان من أهم محاور الإصلاح الفصل ما بين الجباية العامة والجباية المحلية، أي تلك التي تعود للدولة، وتلك التي تعود إلى الجماعات المحلية، لأن الجماعات المحلية كانت في تلك الفترة تعرف عجزا كبيرا في ميزانياتها، من جراء الديون، والتخلف الذي انعكس على تسييرها لمشاريع التنمية المحلية، فتراكم الدين المحلي، وإذا عدنا لنظرة بسيطة لمالية هذه الجماعات لوجدنا أن 90 بالمائة منها إنما يعتمد على الجباية، لكون هذه الجماعات ليس لها أملاك كبيرة تستثمر فيها، وتنظر عائداتها، كما أنه بالرغم من وجود أنشطة قانونية قررها لها كل من قانون البلدية وقانون الولاية، وكذا قانون الأملاك الوطنية إلا أن المستوى المتدني والكفاءات المحدودة لمجالسها، وموظفيها[2]، فضلا على عدم استقلالية نمط التسيير عن الوصاية، وعدم فصل تسيير البلدية، عن عمل المجالس، هذه الأخيرة التي تخضع لنظام التداول، كما أن الجباية أغلب مصدرها ميزانية الدولة، وعليه، تتراكم ديونها سنويا، الأمر الذي جعل الصندوق المشترك للجماعات المحلية غير قادر على تغطيتها، فضلا على وجود عوامل أخرى، وهي إزدياد عدد هذه البلديات، كما الوضع التنموي الضعيف، وغير المتوازن، وفقر الموارد وهكذا، وعليه، كان لزاما أن تكون جبايتها المحلية في قلب الإصلاح الضريبي.

وفي هذا الصدد، لم يكن الفصل التام، كما كان متوقعا، بين نوعي الجباية (العامة، والمحلية)، بل إن استحداث وتمييز وتخصيص جملة من عائدات ضرائب محددة لفائدتها سواء بشكل مباشر، مثل الرسم العقاري، رسم التطهير، ورسم الذبح، بشكل نهائي، وهناك ضرائب تكون حصيلتها تكون مشتركة ما بين الجامعات المحلية والصندوق المشترك ما بين الجماعات المحلية، وضرائب أخرى تكون مشتركة ما بين

[1]- الجريدة الرسمية عدد 02 -1988.

[2]- ولمزيد التعرف على أملاك البلدية والولاية، أنظر في ذلك، المواد 17، 19، 20 من قانون رقم 90-30 مؤرخ في أول ديسمبر سنة 1990، يتضمن قانون الأملاك الوطنية، ج ر عدد 52، المعدل والمتتم بالأمر 08-14 مؤرخ في 20 يوليو سنة 2008، ج ر عدد 44، إضافة إلى الأحكام المتعلقة بهذه الأملاك في كل من قانون 11-10 مؤرخ في 22 يونيو سنة 2011، يتعلق بالبلدية، ج ر عدد37، قانون 12-07 مؤرخ في 21 فبراير سنة 2012 يتعلق بالولاية، ج ر عدد12.

الدولة والجماعات المحلية، مثل الرسم على القيمة المضافة، والضريبة على الأملاك، وبعض الرسوم على رقم الأعمال.

– **إعادة هيكلة الضرائب، آلية استحداث ضرائب جديدة وإحلالها مكان ضرائب أخرى:** لقد كان هناك بالفعل جملة من التعديلات التي تعلقت ببينة الضرائب، والتي تعلق بها هذا الإصلاح، سواء من حيث إعادة تأسيس بعضها، أو من حيث استحداث البعض الأخر، وحلوله محل ضرائب كانت قائمة، أو من حيث تغيير معدلات ضرائب كانت قائمة، أو من حيث تبسيط الإجراءات وهكذا وعلى سبيل الأمثلة نذكر ما يلي:

أهم إصلاح لافت للنظر، كان باستحداث ضريبة محورية بالنسبة للإنفاق، ضريبة تأخذ بها أغلب التشريعات الضريبية، المتقدمة منها أو المتخلفة، وهي ضريبة المعرفة برسم على القيمة المضافة[1]، التي تتميز بعديد الخصائص، أنها ضريبة نوعية، مرنة، حيادية، ولها وفرة كبيرة، كما أنها ضريبة واسعة النطاق، وهي في الأخير ضريبية توجيهية، رغم أن ثقلها في الأخير يعود على المستهلك الأخير، وقد استحدثها المشرع ضمن قانون المالية لسنة 1992، ولقد عوضت بذلك كل من الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج، والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات.

ورغم ذلك، فقد تم وضع عدة رسوم أخرى، ضمن باب الرسوم على الإنفاق، وضمن إطار الرسوم على رقم الأعمال، لحقها الإصلاح منها إعادة النظر في تأسيس الرسم المهني، الذي كان يجمع ما بين الرسم المهني التجاري والصناعي، والرسم المهني غير التجاري، وقد تم تجميعهما في رسم واحد، وتم تخفيض معدلاتها.

كذلك، قد تم على غرار العديد من التشريعات اللجوء إلى الضريبة العامة وهذا فيما يخص ضريبة الدخل الإجمالي، فبعدما كانت هناك العديد من الضرائب النوعية على مختلف مصادر الدخل، تم تجميع أغلبها ضمن ضريبة عامة هي ضريبة على الدخل الإجمالي التي تضم معظم المداخيل، ولو أن فيها استثناءات تتمثل في الاقتطاعات من المصدر.

كما تعلق الإصلاح بالضريبة على أرباح الشركات من حيث إعادة تأسيسها جبائيا، إذ انتبه المشرع إلى وجوب القضاء على إزوداجية هذه الضريبة التي كانت تفرض على الوحدات كما تفرض على المقر الرئيسي، وقام بتجميع أساس المقر الرئيسي، والذي بموجبها يتم تجميع كل النتائج للوحدات وفرض ضريبة على أرابح المؤسسة عليها كلها، وقد شملت المراجعة في هذا الشأن، معدلات فرض هذه الضريبة، كما شملت إعادة النظر في التكاليف محل الخصم وفقا لبعض النظريات، وكذلك تم إعادة فكرة الإهتلاك الخطي، ووضع طرق أخرى إلى جانبه.

[1] - جاءت هذه الضريبة في البدء من أجل التخفيف من عبء الرسوم الجمروكية على السلع، لكنها ما فتئت تزداد مكانتها في الدول ويزداد إيرادها، رغم أن الرسوم الجمركية لم تتقلص، وأصبحت السلع المستوردة تخضع لاقتطاعين في آن واحد، الرسم الجمركي عند دخولها إقليم الدولة، والرسم على القيمة المضافة عند تسلمها داخل الإقليم، وهذا يعني ازدواج ضريبي داخلي، أنظر في ذلك، الدكتور خالد خضر الخير، **مرجع** سابق، ص112-113.

كما تم بموجب هذا الإصلاح، استحداث ضرائب جديدة، منها الرسم العقاري، والرسم على الأملاك، وإعادة تأسيس كل من رسوم التسجيل، والطابع، والضرائب غير المباشرة، وهكذا.
لقد اتسع أيضا هذا الإصلاح إلى التصريحات، وربط الضريبة، إذ شمل مراجعة أنظمة ربط الضريبة، وتبسيط الإجراءات، وتقليل من نماذج التصريحات وهكذا.

لكن، على مستوى عام، لقد كان موضوع آخر يفرض نفسه، وهو مسألة الضغط الجبائي، فهذا الضغط الذي وضحنا فيما سبق كيفية حسابه، وما يترتب عن نسبه، نلاحظ أن الجزائر، فقد كان يتراوح هذا المعدل في حدود 30 بالمائة بإدراج الجباية البترولية، بينما بدونها نجده في حدود 20 بالمائة أو أقل[1]، فهذه النسب كما نلاحظ لا تبتعد كثيرا عن النسب المتعلقة بالدول النامية، وقد سبق لنا توضيح الأسباب الحقيقية وراء ذلك، لكن، ما يجب التذكير به، أن وضع المؤسسات بالنسبة للضريبة كان وضعا صعبا في الجزائر بالنظر إلى المعدلات التي كانت تتعلق بضريبة الأرباح على الشركات، إذ كانت تتجاوز 55 بالمائة[2]، لكن تم التخفيض من هذه المعدلات بعد الإصلاح الضريبي.

وصاحب كما أشرنا هذه الإصلاحات كذلك إصلاحات في تنظيم الإدارة فصدر كل من المرسومين 90-61، 90-190 المتعلقين بإعادة تنظيم الإدارة المركزية لوزارة الاقتصاد آنذاك، وكذلك إعادة تنظيم المصالح الخارجية لها.

كما نسجل أن من بين الأهداف الرئيسية هو محاربة ظاهرة الغش والتهرب الضريبي، وهذا ما ترجم بجملة من الجزاءات والعقوبات الضريبية.

وعموما، يمكن القول، أن هذه الإصلاحات جاءت كردة فعل، وجاءت في ظروف غير عادية، ولم تكن بالعمق الكافي الذي يرسي للنظام الضريبي في الجزائر أسس قوية، وتجعله ذو ملامح متميزة، ويهدف إلى فعالية وتحقيق مردودية، وهذا ما جعل الإصلاحات تتوالى وتستمر، وسنذكر أهمها فيما يلي:

ب- الإصلاحات الضريبية المتتالية: إن التغيرات في بنية الضريبة وهيكلها بقيت مستمرة بموجب القوانين المتعلقة بالأحكام الضريبية، وهي بالطبع قوانين المالية، فهي إلى حد الآن تتضمن تغيرات جذرية، وعلى سبيل المثال، نجد قانون المالية لسنة 1993 تضم 45 إجراء ضريبيا من بين إجراء جديد، وملغى، ومتمم، وكذلك قانون المالية لسنة 1995 تضمن 49 إجراء ضريبيا على نفس الوصف، وقانون المالية لسنة 2001 تضمن 19 إجراء بنفس الوصف، وهكذا.

كما نجد استحداث العديد من الضرائب الجديدة منها ضرائب ورسوم متعلقة بالمكافحة التلوث، وحماية البيئة، كما رأينا بالنسبة لقانون المالية لسنة 2007.

بينما نجد أهم إصلاح، هو الذي تضمنه قانون المالية لسنة 2002، حيث تضمن الفصل بين عمل التأسيس الضريبي، وعمل الإجراء، وهذا بإحداث قانون جديد هو قانون الإجراءات الجبائية، وهذا القانون

[1]- ناصر مراد، مرجع سابق، ص09.
[2]- الأستاذ محمد حمو، الدكتور منور أوسرير، مرجع سابق، ص67.

الذي حول إليه وما زال لحد الآن الجزء الإجرائي في القوانين الخمسة للضرائب في الجزائر، وتم إعادة تبويبها، كما يتضمن سنويا الإجراءات المستحدثة بموجب قوانين المالية، والتي تضمنت فصلا خاصا به.

وفي نفس السياق، نجد صدور مراسيم تنفيذية تتضمن إعادة تنظيم الإدارة المركزية على مستوى وزارة المالية، مثل المرسوم :07-368 المشار إليه سابقا، وإعادة تنظيم مصالحها الخارجية مثل المرسوم التنفيذي رقم: 06-327 الذي عرف أخر تعديل بموجب المرسوم التنفيذي رقم 2017- 146 المؤرخ في 20 أفريل 2017[1].

وعموما، فإن الإصلاحات الضريبية مازالت قائمة، مادام أسس الضرائب التي هي أسس اقتصادية بالدرجة الأولى، ومرتبطة ببنية الاقتصاد وسياسته، ولن هذا الأخير فيه ما يقال إذ لم تتعين له أي معالم تذكر، سوى أنه اقتصاد ريعي من حيث الأساس، ويعتمد على تصدير المواد الأولية الخامة، إذ نجد الصادرات خارج المحروقات لا تتجاوز حتى عشر الميزان التجاري، هذا من جهة، ومن جهة أخرى، وأن أهداف الضريبة ما زالت لم تعرف بنية منسجمة وسليمة، وعليه، سنحاول أن نقيم النظام الضريبي الحالي في الفقرة التالية:

03- تقييم النظام الضريبي الحالي: سنحاول أن نـرى تقييم النظام الضريبي الحالي على مستوى بعض النقاط التي نراها جوهرها وهي كل من:

السياسة الضريبية: وهي ضعيفة من حيث المصدر، أي قلة إحصائيات وفي كثير من الأحيان لا تعكس الواقع، وضعيفة من حيث العلمية، أي الدراسات المتخصصة، وطبيعتها مركزية إدارية مغلقة، وأدواتها بسيطة، وخططها وأهدافها ظرفية، وهي بذلك متغيرة غير منسجمة، وهذا ما انعكس على وضع النظام الضريبي.

الفعالية: رأينا أن الفعالية الضريبية تعني الوصول إلى الضريبة المثلى التي تجمع ما بين العادلة، والمردودية، فالنسبة للعادلة الضريبية، ما زال النظام الجزائري بعيدا عنها كل البعد، مادام هناك مبالغ كبيرة وكبيرة جدا من الضريبة لم يتم تحصيلها، فضلا عن تلك التي لم يتم حصرها كأوعية ضريبية، خاصة وأن الاقتصاد الموازي، أو ما يسمى بالتجارة غير الرسمية كانت المبالغ التي تحصرها في سنة 1989 أكثر من 50 مليار دولار، أي في السنوات الأولية لأزمة النفط[2]، وهو أكيد في وقتنا الحالي يعرف أضعافا مضاعفة، ولسنا بصدد تحليله بقدر ما نشير إلى ضخامته، وهذه ظاهرة تدل على مستوى الغش والتهرب الضريبي الذي بلغ مستويات قياسية، وهذه الظاهرة لم يستطع النظام الضريبي أن يمتصها ويقضي عليها على الرغم من اتخاذ عدة وسائل لذلك، منها القانونية ما نص عليه ضمن قوانين المالية[3]،

[1]- جريدة رسمية عدد 26-2017.

[2]- الأستاذ محمد حمو والدكتور منور اوسرير، مرجع سابق، ص69.

[3]- كما جاء من أحكام بخصوص منع إتمام أغلب المعاملات التجارية إلا بفواتير، منها احكام القانون رقم 04- 02 مؤرخ في 23 يونيو سنة 2004، يحدد القواعد المطبقة على الممارسات التجارية، ج ر عدد 41، معدل ومتمم بالقانون رقم 10-06 مؤرخ في 15 غشت سنة 2010، ج ر عدد 46، والمعدل والمتمم بقوانين المالية، أخر تعديل جاء بنصوص

ومنها التنظيمية التي كانت سابقا بصدور مرسوم تنفيذي على وجوب استعمال الصك بدل الأوراق النقدية في المعاملات التي تفوق قيمتها 500.000دج[1]، ورغم ذلك ومنذ سنة 2011 لم يتم التعامل بهذه الوسيلة، كما أن نسبة التعامل النقدي الإلكتروني مازالت على مستواها المحدود فيما بين البنوك، بينما مازال إجمالي المعاملات تكون بالنقود السائلة، كذلك، نجد أن مستوى المعلومات المالية وسهولة تحصيلها، ومرونتها والتعامل معها يكاد يكون مجمدا رغم وجـود أحكـام قانونيـة بذلك منذ قانون المالية لسنة 2006، كما أشرنا إلى ذلك، ونذكر هنا أن الدولة لجأت في سنة 2015 حتى نهاية سنة 2016 إلى آليات تحفيزية لإيداع المبالغ لدى البنوك وإخضاعها الإرادي لضريبة واحدة، لكن حتى هذه الوسائل الإجرائية الجبائية لم تجد نفعا أمام الحجم الكبير للمبالغ التي خارج السوق الرسمية، فضلا على المبادئ المتعلقة بقانونية الضريبة فهي كذلك، من الضمانات والحقوق وسرعة الفصل في النزاعات وضمان كفاءتها وقدرتها، وغير ذلك، فالملاحظ حينما تطرقنا إلى السياسة الضريبية في الجزائر، والى إصلاحات النظام الضريبي أننا لم نلاحظ ما يتضمن الجانب الحقوقي في الضريبة، والبحث على توازن المصالح، بل لاحظنا أن المسار كله موجه إلى كيفية الحصول على الإيرادات الضريبية، إما من الجانب التقني فالنظام الضريبي، نجد الجزائر يصنفها البنك العالمي في سلم الفعالية في مكانة 34 من مجموع 100 (يقاس هذا المؤشر لأفضل يبدأ من رقم 100 ثم يبدأ بالتنازل إلى أقل منه كفاءة فالأقل وهكذا، أي الجزائر في هذا الوضع تقع بالمنطقة السلبية بهذا التصنيف)[2]، أما بخصوص المردودية، فنسجل هنا عدة نقاط أولها، بخصوص تركيبة الضرائب في حد ذاتها، فالمردودية تعني منتوج الضريبة، وهذا المنتوج كما قلنا هو إيرادها المالي، وعليه نميز هنا وجود أنواع من الضريبة رغم إيرادها إلا أنها تشكل عبء إضافي من ذلك الرسم على النشاط المهني وعلاقته مع المؤسسة المنتجة، فهذه الأخيرة تتحمله بشكل تراكمي وتتحمله مع الرسم على القيم المضافة مع أن كلاهما أساسه رقم الأعمال، كما أن رسوم الطابع قد تم الاستغناء عنها وتجاوزها في أغلب الدول، إلا الجزائر وهذا على الرغم من قلة إنتاجها وعدم جدوى أساسها الجبائي على اعتبار أن بعض الطوابع تعدل ضريبة على عدم استعمال الصكوك والأوراق المالية، في حين كان يجب أن تكون هناك إرادة فرض ذلك، وتعويض رسوم الطابع هذه بضريبة أخرى أكثر حداثة ومردودية، ومن قبيل ذلك نجد الضريبة على الأملاك، فالملاحظ أن إحصاءها للمكلفين ما زال بعيدا عن توسيع وعائها، ورغم أنه تم إحصاء 2000 مكلف، وتم تقدير هذه الضريبة بناء على ذلك بمبلغ 50 مليار ولم يحصل منها غير مليار واحد، وتنعدم مقارنتها حتى بضريبة الدخل الإجمالي على

المواد 120 ومايليها من القانون 17-11 مؤرخ في 27 ديسمبر سنة 2017، يتضمن قانون المالية لسنة 2018، ج ر عدد 76.

[1]- مرسوم تنفيذي رقم181/10 مؤرخ في 2010/07/13 يحدد الحد الأدنى المطبق على عمليات الدفع التي يجب أن تتم بوسائل الدفع عن طريق القنوات البنكية والمالية، ج ر عدد 43، والذي تم إلغائه واستبداله بمرسوم تنفيذي رقم 15-153 مؤرخ في 16 يونيو سنة 2015، يحدد الحد المطبق على عمليات الدفع التي يجب ان تتم بوسائل الدفع الكتابية عن طريق القنوات البنكية والمالية، ج ر عدد33.

[2] -Mustapha Bensahli, Op-cit,p 341.

المرتبات التي بلغت 548 مليار دينار جزائري لسنة 2012، وهذه الملاحظات قد صرح بما يؤكدها مجلس المحاسبة في تقريره للثلاثي الأخير لسنة 2013، أنه لاحظ بأن الضريبة على الأملاك لم تتجاوز سنة 2011 مبلغ 148,93 مليون دينار جزائري، وأنها بذلك لم تتجاوز نسبة 0,02 بالمائة من إيرادات الضرائب المباشرة، كذلك هناك مبلغ معتبر منها لم يحصل بعد يقدر بـ: 3,06 مليار دينار، وإنها ضريبة متبعة في إحصائها من حيث أنها تعتمد على قواعد التصريح كما تعتمد على قواعد المظاهر المعيشة[1]، لكننا نرى أن للإشكال ليس في ضعف مردوديتها هذه الضريبة أو الوقت المعتبر في إحصاء أوعيتها إنما في عدم التنسيق الجيد بين مصالح الضريبة ومصالح العقار وهم كل من المحافظات العقارية ومصالح مسح الأراضي بصفة مباشرة فهنالك العمل بدأ من اجل إعداد بطاقة وطنية والكترونية وهذه من شانها إحصاء كل الأوعية العقارية بدقة، وباقي المصالح العقارية وهي كل من البلديات ومصالح أملاك الدولة ومصالح التعمير، فهي يجب ان تقدم الدعم الكافي في مجال المعلومة العقارية وبالتالي توسيع دائرة الأوعية العقارية وتقليل جهد البحث وعمل الإدارة الضريبية، كما نرى انه بإتمام عملية المسح وتأسيس السجل العقاري يكون من الصعب إفلات أوعية الضريبة على الأملاك وبالتالي فلا داعي للحكم على عدم مردوديتها، وعموما نجد كذلك مشاكل كبيرة في التحصيل وتراكم الديون الجبائية التي تجاوزت حتى رصيد صندوق ضبط الإيرادات وهي سنويا في ارتفاع مستمر، رغم أن معدل التحصيل كذلك هو في ارتفاع إذ تتحسن سنويا نسبة التحصيل والإيرادات المحصلة فعليا، وهذا يدل على أن الإدارة الضريبية بتحديثها وتحسين طرق عملها خاصة أنها تسعى إلى توسيع دائرة الثقافة الضريبية واستخدام يعرف تقدما لقاعدة الإعلام وتوفير المعلومة الجبائية، تكون قد ساهمت في تحريك العمل الضريبي، ومنه التحصيل، لكن يبقى أن نشير أن عملها خاصة في مؤشر السرعة المعمول به دوليا مازال بعيدا جدا، وتبقى مشكلة التحصيل تدور حول عـدم التفعيـل الجيـد لضمانـات تحصيل الدين التي سنراها عند التطرق إلى الدين الجبائي.

وتبقى الجباية المحلية تمثل بالفعل أكثر من هدف كبير للدولة، وهي الآن في محاولة لإيجاد لها أحكام قانونية مستقلة بها، وبالتالي فصلها عن الجباية العامة، على الرغم من أن هذا الفصل لن يكون من حيث المبدأ بل يتعلق بالتفاصيل وسنرى ذلك، حينما يعرض قانون الجباية المحلية على البرلمان ويصدر في شكله الأخير.

ومجمل القول، أن الإصلاحات تسير ومستمرة بالنسبة للنظام الضريبي لكنها مازالت بعيدة عن المستوى الدولي أو حتى الإقليمي أو حتى المغاربي بالنسبة لتونس والمغرب، ونظن أننا ذكرنا ما هي الأسباب التي أدت إلى ذلك سواء فيما يتعلق بالسياسة الضريبية أو النظام الضريبي.

[1] - Mustapha Bensahli, Op-cit,.p46

المطلب الثاني: مظاهر المادة الأولية في القاعدة الضريبية

لقد رأينا الملامح الكلية للقاعدة الضريبية من خلال السياسة المتعلقة بها، من حيث أسسها ومرتكزاتها، وأهدافها، كما رأينا نتائجها على تطور النظام الضريبي في الجزائر، ومعالمه، بينما بقي لنا أن نتتبع مظاهر السياسة الضريبية في القاعدة القانونية المتعلقة بها من خلال القاعدة في حد ذاتها، هذه المظاهر التي تكون على شكل أبعاد معلومة إذ لا تخلو من بعضهم أو أغلبهم أي قاعدة قانونية، وهذه الأبعاد تستخلصها من ملامح القاعدة وطبيعتها، لذلك سوف نتتبع عن طريق هذا المطلب أهم هذه الأبعاد، وبالطبع سنميز بينها بحسب قوتها ومساحتها في القاعدة، لذا سنميز بين الأبعاد العامة التي سنرى مظاهرها في الفرع الأول، بينما نخصص الفرع الثاني، لمظاهر الأبعاد الخاصة التي تعتبر بمثابة العمود الفقري للقاعدة الضريبية، وذلك على النحو التالي:

الفرع الأول: الأبعاد العامة

ينظر إلى القاعدة القانونية بأنها "وضعت من قبل الإنسان لرعاية مصالحه بعد أن تكون قد نظمتها بصورة تضمن حسن استعماله لحقوقه الفردية، فهي بالتالي توطد الاستقرار في التعامل بين الناس وتوفر الحماية لهذه الحقوق. وبالتالي فإنها بالرغم من صيغتها المجردة والموضوعية تنبع من صميم الحياة الإنسانية والاجتماعية وتهدف إلى صيانة هذه الحياة من خلال تحقيق العدالة في التعامل والتصرف."[1]، ومن هذا التعريف يتضح أن منشأ القاعدة القانونية ومنها الضريبية هو الطبيعة الإنسانية، والحياة الاجتماعية، وأنها تهدف إلى ضبط السلوك فيها، وبالتالي فهي حتى وإن غاصت في التجريد والموضوعية، فلن تنقطع عن هذه الأبعاد، بل ربما هذه الأبعاد هي التي ستزيدها صلابة وانسجاما، لذا سنرى مظاهر هذه الأبعاد في القاعدة الضريبية في الجزائر، وذلك في الفقرات التالية:

أولا- البعد الإنساني في القاعدة الضريبية: لا تخلو أي قاعدة من بصمات الطبيعة الإنسانية، لأنها من هذا الإنسان وإليه، وبالتالي سنرى أهم مظاهر قدرة الإنسان وحالته في القاعدة الضريبية في التشريع الجزائري، ونميز ذلك، في مجموعة من النقاط التي تحقق الجانب المنهجي لهذه المظاهر، وسنبدأ بقدرة الإنسان أولا، ثم نتطرق إلى حالته في المقام الثاني، ذلك عن طريق النقاط التالية:

01- مظاهر قدرة الإنسان في القاعدة الضريبية: الأكيد كما سبق أن قلنا أن الضريبة تستند حاليا في أغلب التشريعات على مبدأ المساواة في التضحية، وهذا يعني أن مشاركة الإنسان فيها تكون بحسب قدرته البدنية والمالية، ومنها التشريع الجزائري، وحتى نقف على ذلك في ترجمة عملية، سنتتبع مظاهر هذه القدرة، في القاعدة الضريبية، على النحو التالي:

أ- **القدرة البدنية والذهنية:** نميز مسألة القدرة باعتبار الشخص المكلف، وبالتالي تكون معظم الأحكام الضريبية التي تأخذ بعين الاعتبار حالة شخص المكلف البدنية، والمالية، والمدنية، هي أحكام تدخل

[1]- دكتور مصطفى العوجي، مرجع سابق، ص 23 و24.

ضمن الضرائب المباشرة لأن هذه الضرائب في حد ذاتها، هي ضرائب شخصية أي يرعى فيها قدرة المكلف، وحالته، كما أنه يصلح هذا في الضرائب ذات البعد الشامل[1]، ونجد أن المشرع الجزائري قد خص بعض مواد ضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ذكر فيها الحالة البدنية للمكلف بالضريبة، ونذكر هنا تحديدا الإعاقة، حيث نجد أن المادة (104) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تنص على أنه: " تحسب الضريبة على الدخل الإجمالي تبعا للجدول التصاعدي التالي:

.... وفضلا عن ذلك، تستفيد مداخيل العمال المعوقين حركيا أو عقليا أو المكفوفين أو الصم البكم...

..من تخفيض إضافي في مبلغ الضريبة على الدخل الإجمالي، في حدود 1000دج شهريا، " ومن هذا النص يبدو أن المشرع إنما قام بهذا الإعفاء أو التخفيض في الضريبة أنما للحالة الجسمانية للمكلف مباشرة وليس ارتباطا بحالته أو قدرته المالية، ونجد من قبيل ذلك، المادة (13) من نفس القانون التي تنص على انه: " تستفيد الأنشطة التي يقوم بها....

.....3) يستفيد من إعفاء دائم من الضريبة على الدخل الإجمالي:

– المؤسسات التابعة لجمعية الأشخاص المعوقين المعتمدة وكذلك الهياكل التابعة لها...."، وهذا يعني أن المشرع يراعي هذه الفئة نظرا للإعاقة المباشرة، وبنفس المنوال نجد المشرع يوسع هذا الحكم وبنفس العلة أي العبد الإنساني، نجد المادة (68) من نفس القانون، بأنه: " يعفى من الضريبة:

...د– العمال المعوقون حركيا أو عقليا أو بصريا أو الصم البكم الذين تقل أجورهم أو معاشاتهم عن عشرين ألف دينار (20.000دج) شهريا وكذا العمال المتقاعدون الذين تقل معاشاتهم في النظام العام عن هذا المبلغ.

.....ح– التعويضات المؤقتة والمنح والريوع العمرية المدفوعة لضحايا حوادث العمل أو لذوي حقوقهم.

..... منح البطالة والتعويضات والمنح المدفوعة على اي شكل كان من قبل الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية تطبيقا للقوانين والمراسيم الخاصة بالمساعدة والتأمين.

..... ي– الريوع العمرية المدفوعة كتعويضات عن الضرر بمقتضى حكم قضائي من اجل تعويض ضرر جسماني نتج عنه بالنسبة للضحية، عجز دائم كلي ألزمه اللجوء إلى مساعدة الغير للقيام بالأفعال العادية للحياة.

ك– معاشات المجاهدين والأرامل والأصول من جراء وقائع حرب التحرير الوطنية.....)، وبذلك تقرر هذه المادة نطاق واسع لأخذ بالقدرة البدنية والجسمانية للمكلف، إذ نجد المشرع يحدد حالات العجز، من تلك المتعلقة بالطبيعة مثل المرآة الأرملة، حتى وإن كان من المرفوض أن هذه الحالة لا تقتصر على فئة معينة، أي فئة المجاهدين، ولا حالة معينة هي حالة الأرملة، بل تشمل كل من الأرملة والمطلقة التي ليس لها أي عائل أو دخل، كما اتسع نطاق الإعفاء إلى العجز المتعلق بالبدن، مثل الإعاقة

[1] - الأستاذ الدكتور عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، مرجع سابق، ص83 وما يليها.

بكل أنواعها وبغض النظر عن مصدرها، إما يكون مصدر طبيعي، أو نتيجة حادث، أو ضرر وقع على الضحية، ومهما كانت وسيلتها، حكم قضائي، أو قرار طبي، ...والعجز المتعلق بالسن، وهنا المشرع أقرنه بالتقاعد، رغم أن المتقاعدين، تقترن هنا حالتهم بحالة السن، ففي سن التقاعد وما بعده تزيد احتياجات هذه الفئة، ويكثر ويتسع سبب إصابتها بالأمراض المزمنة والمفاجئة والمتعددة، فكان من الأجدر أن يعمم الحكم، ويؤخذ على أساس السن، ويرعى فيه أصحاب معاشات التقاعد وغيرهم من العجزة الذين لديهم مداخيل، ونجد في ذلك مثلا، أن المشرع الضريبي العراقي يأخذ بسن 63 سنة في المادة الثانية من قانون رقم 113 لسنة 1982، التي تنص على أنه: "5- يمنح دافع الضريبة إعفاء إضافيا من دفع الضريبة على مبلغ 300 ألف د.ع، إذا كان قد تجاوز الثالثة والستين من العمر، وذلك بالإضافة إلى الإعفاءات من الضريبة الممنوحة له في أقسام أخرى من هذه المادة.)[1]، وبذلك يكون هذا القانون، قد جمع حالات العجز والاحتياجات التي يتطلبها المسن، بغض النظر عن وضعيته، وطبيعة دخله.

وفي هذا السياق، نجد أن المشرع وضع عدة اعتبارات إنسانية فيما يتعلق بعقل الإنسان وثقافته، واختراعاته وتحديدا الأدبية منها، حيث نصت المادة (13) السابق ذكرها على أنه: ".....3)- .... - مبالغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق المسرحية. ...4)- تستثنى من وعاء الضريبة على الدخل الإجمالي، المبالغ المحصلة في شكل أتعاب وحقوق المؤلف والمخترعين بعنوان الأعمال الأدبية أو العلمية أو الفنية أو السينمائية، لصالح الفنانين والمؤلفين والموسيقيين والمخترعين.".

وعموما، يبدو أن قواعد الضريبة بالفعل تتوفر وبشكل واضح على قدرة الإنسان البدنية والذهنية، لكن، ما يميز ذلك، نقص المنهجية في ذلك، إذ يجب أن نرى إلى جانب الإعاقة والعجز، والأضرار الجسمانية، مع يتعلق بالتنامي القدرات الذهنية، إذ يجب أن تعفى بعض نشاطات الأبحاث العلمية، والدراسات الجامعية، والكتب العلمية وغيرها، بإعتبارها تمثل إسنادا لتنامي القدرات الذهنية للإنسان.

ب- القدرة المالية: ربما نجد حظ القدرة المالية للإنسان في تشريع الضريبة، وملامح ذلك، أوفر حظا من القدرة البدنية والذهنية، وما نلاحظ، أن هذه القدرة هي التي بنيت عليها معظم التشريعات مساهمة الفرد في مبالغ الضريبة، وعليه، سنرى مظاهرها في قواعد الضريبة في الجزائر، فيما يلي:

ب/1- الحد الأدنى من المعيشة: اتجهت أغلب التشريعات الضريبية إلى الأخذ بفكرة وضع الحد الأدنى للضريبة، الذي يقابل الحد الأدنى للمعيشة، أي أن الحد الأدنى للتكليف هو ترجمة للحد الأدنى للمعيشة في أفراد المجتمع، ومنها التشريع الجزائري، وبالطبع هذا يكون في الضرائب المباشرة، وتحديدا ضريبة الدخل، حيث نجد المشرع قد نص في المادة (05) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تنص على انه: "يعفى من ضريبة الدخل الإجمالي:

[1]- الأستاذ الدكتور عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، مرجع سابق، ص227.

1- الأشخاص الذين يساوي دخلهم الإجمالي السنوي الصافي أو يقل عن الحد الأدنى للإخضاع الجبائي المنصوص عليه في جدول الضريبة على الدخل الإجمالي....."، وبالعودة إلى المادة (104) من نفس القانون، نجد الفقرة الأولى منها تنص على هذا الجدول ومعطياته، إذ جاء فيها:

" تحسب الضريبة على الدخل الإجمالي تبعا للجدول التصاعدي التالي:

قسط الدخل الخاضع للضريبة (دج)	نسبة الضريبة
لا يتجاوز 120.000	0٪

....."، هذا يعني أن حد المعيشة الأدنى الذي قرره المشرع الضريبي هو 120.000دج، حيث تم تقريره بموجب قانون المالية لسنة 2009[1], ويلاحظ أن هذه الفكرة موضوعية بمعنى أن المشرع يقررها بالنسبة إلى مختلف المكلفين دون إدخال أي اعتبار أخر مثل المرض والضرر والعجز التي تدخل ضمن نطاق الطاقة والقدرة الإنسانية التي سبق لنا ذكره، فالحد الأدنى اللازم يعد معيارا موحدا لجميه المكلفين[2]، وقد أخذت بذلك مختلف التشريعات المقارنة، وليس فقط التشريع الجزائري.

إن علة إعفاء حد المعيشة إنما ترتبط بتعريف هذا الحد، حيث نجدها تتعدد من خلال اختلاف هذه التعريفات، لأنها حد المعيشة يراه البعض: "حد الكفاف، أو حد الكفاية، حيث يعرفه بمقدار الدخل الضروري للفرد وأسرته للمحافظة على كيانهم"[3]، غير أن أغلب التشريعات عمليا تفصل مع بين معيشة الفرد الواحد المكلف ومعيشة أفراد عائلته، وهذا على أساس أن التكليف يكون بصفة مستقلة، من جهة، ومن جهة ثانية، لاختلاف الإعفائين من حيث المبدأ، والتطبيق، والأهداف، وعليه، يمكن أن نقدر بأن التعريف المناسب للحد الأدنى من المعيشة هو "المقدار اللازم لاستمرار حياة الفرد والمحافظة عليها"[4]، واضح أن هذا البعد إنما يعبر بوضوح عن البعد الإنساني المتعلق بحياته واستمراريتها في القاعدة الضريبية، من حيث الأساس، إذ أن مبرر عمل الإنسان وسعيه إنما لضمان حاجاته الضرورية من مأكل ومشرب، وملبس وغيرها، فضلا على مبررات أخرى ضريبي، وقانونية، مثل المحافظة على جهد الإنسان في بذل العمل، باعتباره ينتج طاقة ضريبية، ومصدرا لها، وهذا ما يميز المعاملة التفضيلية للعمل كمصدر لإنتاج الضريبة وما بين باقي المصادر، وبالتالي يجب أن يخصم من الضريبة ما يمكن أن يحافظ على هذا الجهد، ولا ينقصه، أو يعدمه، وهذا تماشيا وفكرة خفض نفقات المحافظة على رأس المال والثروة، والأصول الاستثمارية للشركات، وما يضمن تجديدها، وكذلك ما يحافظ على الموازنة قانونيا بين المصلحة العامة ومصالح الأفراد، لكن كيف يكون تطبيقا الوصول إلى الحد الأدنى من المعيشة؟، إن الوصول إلى تقدير الحد الأدنى للمعيشة إنما يتطلب في البدء تحديد طريقة تقديره، وهنا نميز العديد من الطرق منها، طريقة النصاب المحدد، وبموجبها يحدد القانون نصابا محددا بمقابل دخل محدد، كان ضمن

[1]- قانون رقم 08-21 مؤرخ في30-12-2008 يتضمن قانون المالية لسنة 2009، جريدة رسمية عدد 74.
[2]- الأستاذ الدكتور عبد الباسط على جاسم الزبيدي، مرجع سابق، ص92.
[3]- المرجع السابق، ص148.
[4]- المرجع السابق، ص149.

حد المعيشة اللازم وما زاد حرم الإعفاء من هذا النصيب كاملا، ويعاب على هذه الطريقة عدم عدالتها مطلقا، بينما الطريقة الثانية، تسمى بطريقة النصاب المستمر. التي تعني ان يحدد نصاب ثابت ما قل عنه لا يخضع للضريبة وما زاد عنه يخضع للضريبة في حدود الزيادة، وهذه الطريقة هي التي اخذ بها المشرع الجزائري، وما يعاب عنها أنها ليست فعالة، حيث من جهة، لا تميز بين الطبقات الفقيرة التي جاء الحد الأدنى من اجلها والطبقات الغنية التي ليس لها مبرر في الحصول على هذا الإعفاء، ومن جهة أخرى، أن استفادة الجميع من هذا الحد إنما يقلص من موارد الضريبة، لكن يمكن أن يكون مبرر المشرع في ذلك، هو عدم استهدافه في هذا الشأن الحد من التفاوت ما بين الطبقات بقدر ما يكون مبرره ضمان قدر من المساواة، فهو ينظر إلى حد المعيشة بنظرة موضوعية وحيادية بحثة، كما تعتبره حد للفقر، وليس هدفا اجتماعيا من أهداف الضريبة، أي أن الدافع هنا إنساني، كما نسجل أن هناك طريقة ثالثة، يرى فيها الكثير أنها أكفء من الطريقتين، هي طريقة النصاب المتناقص، وفيها يتم تحد الحد الأقصى الذي يقرر للمعيشة الأزمة، وكلما زاد الدخل عليه، تناقص مقدار الإعفاء، أي يكون التحرك هناك بطريقة عكسية بين الإعفاء والدخل، إلى أن ينعدم الإعفاء عن حد معين من الدخل المرتفع[1]، أما بالنسبة لأساس قياس الحد الأدنى فإن هناك ثلاث أسس في ذلك، حيث وكلها أسس اقتصادية، أولها، هو متوسط دخل الفرد، وهذا المتوسط يحسب على أساس قسمة الناتج الوطني للسنة على عدد أفراد البلد، وبالطبع، يكون محل مقارنة، حيث تضع سنة أساس يقرر فيها الحد الأدنى مقابل متوسط معين للفرد، فإذا تطور هذا المتوسط يجب أن يتغير معه الحد الأدنى، وحتى وإن كان هذا الأساس يعبر ارتباطا عن تغير نمط المعيشة لأن زيادة الدخل تعبر عموما على زيادة القدرة الشرائية، وبالتالي تحسن إيجابي، ونقصه يعبر عن انخفاض القدرة الشرائية وبالتالي يجب مراعاة أثر ذلك في الحد الأدنى في المعيشة، لكن يسجل على هذا الأساس أنه ليس فعال ويعكس كل أنماط المعيشة كما أن أثره يختلف من بلد إلى بلد ومن بنية اقتصاد إلى أخر، فقط تكون الزيادة محل استهلاك، كما قد تكون محل ادخار، وبالتالي فهي لا ترتبط ارتباطا وثيقا بالاستهلاك، وتطور المعيشة، كما قد يكون المتوسط لا يعكس توزيع الدخل بشكل كبير وذلك في حالة التفاوت الطبقي الكبير وبالتالي فلا يعد هذا الأساس من بين الأسس الفعالة لقياس الحد الأدنى، وإن كان هناك تشريعات ضريبية تعتمد عليه، ونقصد بها تحديدا تشريعات الدولة المتقدمة، التي لديها إحصائيات دقيقة، عكس الدول العربية ومنها الجزائر، أما الأساس الثاني، فهو تطور المستوى العام للأسعار في البلد، ونعني بذلك، تغير متوسط مجموع أسعار السلع الاستهلاكية، والاستثمارية، والخدمات، والذي يقاس بسعر الأساس لسلة من السلع والخدمات التي يقتنيها قطاع العائلات، فإذا ارتفع عن هذا السعر ذلك على ارتفاع الأسعار، وبالمقابل انخفاض القدرة الشرائية للنقود، وهذا ما يعرف بالتضخم، أي اختلاف السعر الحقيقي المقدر بالأسعار السائدة عن السعر الاسمي للنقد، وهذا له انعكاس مباشر على الاستهلاك

[1]- د. قيس حسن عواد البدري، مرجع سابق، ص 136.

عموما، وعلى استهلاك الطبقات الفقيرة خصوصا، التي تتحمل العبء الكبير للارتفاع الأسعار والضخم الناتج عنها، وبالتالي يجب تعديل الحد الأدنى للمعيشة نتيجة لذلك، وهذا الأساس هو المعمول به في الجزائر، وفي جل البلدان النامية، وهذا الأساس كذلك عليه مآخذ من حيث أن قيمة النقد لا ترتبط فقط بتغير الأسعار، بل قد تتعداه إلى عدة عوامل منها عدم ضبط كتلة النقد، وعدم التحكم الوثيق في السياسة النقدية، ومن جهة ثانية، انتقال التضخم مع الأسعار المستوردة، خاصة أسعار السلع الاستثمارية، ومن جهة ثالثة، ضعف الإحصائيات، ورغم ذلك، نرى من وجهة الاستهلاك أن هذا الأساس له اقتراب وأثر بالغ على الأساس السابق، الذي هو من وجهة الدخل، لأن المعيشة إنما تتدرج أكثر من جهة في إمكانية الحصول على السلع والخدمات الضرورية، وهذه مقياسها الأسعار وليس الدخل، أما الأساس الثالث، فهو مدى التحكم في قيمة النقد من خلال التغطية بالذهب، وحتى وإن كان هذا الأساس، فيه تقارب مع تغير القدرة الشرائية والحد اللازم للمعيشة، لكن ليس بالشكل الكبير.

– **الأعبـاء العائليـة:** لقد أخذت عديد التشريعات الضريبية بما يسمى بالأعباء العائلية، في خفضها من الأساس الضريبي، ولكن، بطرق مختلفة، ومنها المشرع الجزائري، وحتى نتابع ذلك عند هذا الأخير، كمظهر من مظاهر البعد الإنساني، سنرى ما المقصود بالأعباء العائلية في المقام الأول، وفي هذا، نجد أن هذه الأعباء تعرف بأنها: " مبلغ من المال لازم للشخص في الظروف العادية ليتمكن من تغطية نفقات أسرته."[1]، كما يمكن تعريفها بأنها " كل ما يثقل كاهل المكلف المعيل بسبب اية رابطة من الروابط الاجتماعية كالزواج، والقرابة او اية صورة اخرى يمكن ان تدخل في هذا المفهوم."[2] من هذا التعريف، نستخلص عدة نقاط، أن الأعباء العائلية عبارة عن تكاليف معيشية، وإنها متعلقة بأسرة المكلف الضريبي، وأنها أذن تعد أعباء تكميلية لحد المعيشة اللازم لحياة المكلف، وبالتالي هناك ارتباط بين المكلف ومن هم محل هذه النفقات أي أسرته، لذلك اخذ العديد من التشريعات ومنها التشريع المصري و الجزائري على اعتبار الأعباء العائلية أعباء شخصية، وأنها تعتبر تكميلية في حين ان حد المعيشة يعتبر عبء أساسي، لكن هناك العديد من التبريرات التي أعطيت لتأسيس هذه الأعباء، فيرى البعض أنها تعويض أو للمكلف عن حجم الضرائب غير المباشرة التي يدفعها عن نفسه وعن أسرته، لكون هذا النوع من الضرائب من أوعيته الأساسية، الاستهلاك، والأسرة كل مازا عددها زاد استهلاكها وبالتالي زاد دفعها للضريبة، وعليه فسر هؤلاء أن إعفاء هذه الأعباء من الدخل إنما لإحداث نوع من التوازن في صرف هذا الدخل بين أنواع الضريبة (مباشرة وغير مباشرة)، بينما يرى البعض الأخر، أن مبرر الأخذ بهذه الأعباء إنما يفسره مبدأ المساواة في التضحية، فالمكلف الأعزب حتى وان كان دخله يساوي المكلف العائل فالأكيد أن الطاقة والمقدرة المالية للأعزب اكبر هنا من مقدرة العائل على اعتبار أن المقدرة أو الطاقة المالية تساوي الدخل الإجمالي منقوص منه التكاليف، وبالتالي يجب أن تخصم هذه الأعباء العائلية من الدخل، كما أن هناك

[1]- الأستاذ الدكتور عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، مرجع سابق، ص149.
[2]- المرجع السابق، نفس الصفحة.

فريق يرد ذلك إلى المبررات دعم الروابط الاجتماعية، من قبيل تشجيع الزواج، وزيادة النسل، والقرابة وهكذا، وإن كان هذا بالفعل يعد دعما في هذا الاتجاه، لكن، لا نرى هذا الدعم بأنه أساسي ومتعلق بطبيعة الإنسان، بشكل مباشر، بل يعتبر هدف من أهداف الضريبة، أكثر منه سببا لها[1].

ونميز هنا بين أوضاع معينة للمكلف بالنسبة للأعباء العائلية، فالوضع الأول، هو وضع المكلف الأعزب، وهذا ليس له أعباء عائلية بشكل مباشر، وبالتالي هذا الوضع من المفروض أنه يكتفي فقط بالحد الأدنى للمعيشة، أما الوضع الثاني، فهو المتزوج بدون أولاد، فهذا يكون له الإعفاء من عبء زوجته، إذا لم تكن هذه الزوجة لها دخلها، إذ في هذه الحالة لا تكون هناك أعباء لوجود دخلين مستقلين، إما الوضع الثالث، هو أن يكون للزوجين أولاد، وهنا تكون الأعباء على الزوجة والأولاد كلهم من دخل الزوج العائل، بينما إذا كانت الزوجة لها دخلها، فإما أن تخرج الزوجة من دائرة هذه الأعباء، وإما أن يخرج الزوج نتيجة لطلاق الزوجة، أو كونها أرملة أو للعجز الكلي أو الجزئي للزوج، أو لكونه لا يوجد له دخل من الأساس، فهنا يعفى دخل الزوجة من الأعباء العائلية، ولكي نصل إلى تحديد نصيب هذه الأعباء، فهناك العديد من الطرق المعتمدة في حساب الأعباء العائلية، نميزها باختصار، في كل من طريقة الإعفاء الثابت، حيث يحدد مبلغ ثابت لا يتغير يخصم من الدخل على أساس انه أعباء عائلية، ولا يتأثر هذا المبلغ لا بزيادة الدخل، ولا بزيادة او نقص حجم الأعباء نتيجة تغير مكوناتها كما في زيادة عدد المعالين، أو كيفا في تغير نمط وأعباء معيشتهم، أما الطريقة الثانية، فهي طريق الإعفاء المتغير، وهذه الطريقة يكون فيها تخصيص مبلغ لكل شخص معال، وبالتالي إذا زاد عدد المعالين زاد مبلغ الأعباء المخصوم، وقد يأخذ بشكل عكسي مع زيادة الدخل، كلما زاد الدخل، قل الخصم، أما الطريقة الثالثة فهي طريقة الإعفاء المشروط التي تجمع ما بين الطريقتين السابقتين، حيث يعمد المشرع إلى تحديد حد أقصى للإعفاء مع تخصيص ضمن مجاله لمبلغ نظير كل معال، فإذا وصل مجموع مبالغ المعالين الحد الأقصى يتوقف عنده، وتتوقف أي زيادة في مبالغ الأعباء، أو قد يلغى الإعفاء تماما إذا تجاوز هذا الحد، وهذه طريقة في نوع من فتح الباب التهرب الضريبي خاصة في الشق الثاني، وفيها توجيه للأسرة عن طريق وسيلة إعفاء الأعباء العائلية، أما الطريقة الرابعة، وتتمثل في وضع معدل أساسي للضريبة ووضع معدل اقل منه بالنسبة للأعباء العائلية مهما تغيرت وتغير الدخل معها، بينما الطريقة الأخرى، هي طريقة تخفيض معدلات الضريبة من معدلها الأصلي في حالة عدم وجود أي أعباء ثم تخفض في كل مرة مقابل تزايد عدد المعالين، وهذه ليست عملية بشكل كبيرة بالنظر إلى أنها تنتهي إلى إعدام الضريبة ما لم ترتبط بحد ادني لا يتم تجاوزه[2]، وعموما، فإن الأساس الذي يحدد بناء عليه تغير مقدار الأعباء العائلية، هو نفسه الأساس الذي يحدد بناء عليه تغير مقدار الحد الأدنى للمعيشة، والذي سبق لنا توضيحه.

[1]- الأستاذ الدكتور عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، مرجع سابق، ص154.
[2]- الأستاذ الدكتور عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، مرجع سابق، ص-ص160-161.

ولنرى، موقف المشرع الجزائري من ذلك، حيث نجد أن المادة (06) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تنص على أنه: " 1) تفرض الضريبة على الدخل الإجمالي على كل مكلف بالضريبة حسب دخله الخاص، ومداخيل أولاده والأشخاص الذين معه والمعتبرين في كفالته.

ومن أجل تطبيق الفقرة السابقة، يعتبر في كفالة المكلف بالضريبة شريطة أن لا يتوفر على مداخيل متميزة عن تلك المعتمدة أساسا لفرض الضريبة على المكلف بها.

أ- أولاده إذا قل عمرهم عن 18 عام أو عن 25عاما إذا اثبتوا مزاولتهم للدراسة أو يثبتون نسبة عجز محدد بنص تنظيمي....."، وما يميز هذا النص، أنه قرر مبدأ الأعباء العائلية[1]، وربط هذه الأعباء بفكرة الوضع تحت الكفالة، فيما يخص الأولاد الذين لا تتجاوز أعمارهم الأكثر من 18 سنة، إذا لم يكونوا يزاولوا الدراسة، أما إذا كانوا يزاولون الدراسة فيرتفع السن إلى25سنة، بينما في الشرط الثاني، يجب ألا يكون لهم مداخيل متميزة كفرضها أساسا للضريبة، لكن أين هي الزوجة، فالملاحظ أن النص لم يذكرها بشكل صريح، رغم أن نفقتها تعد من الأساس جزءا لا يتجزأ من الأعباء العائلية، لكن، النص ذكر أشخاصا آخرين غير الأولاد، وهم الأشخاص الذين اعتبرهم المشرع مع المكلف ومن هم في كفالته، ولا ندري ما مجال حدود هؤلاء الأشخاص، الأكيد أن الزوجة أولهم، لكن، المشرع الجزائري، أضاف الأولاد العجزة، أي الذين يثبت لهم نسبة عجز محدد بنصوص التنظيمية، لكن، الملاحظ، أنه لم يقرر وضع البنت غير المتزوجة، فهناك تشريعات ضريبية، أخذت بهذا الوضع، ولم تربط نفقة البنت غير المتزوجة بأي سن محدد، والظاهر أن المشرع الجزائري لم يأخذ بهذا الوضع، ضمن الأعباء العائلية، مع الأوضاع السابقة حسب شروطها، وحيث نفهم ذلك أكثر عند الاطلاع على المادة (128) من نفس القانون، إذ نجد في المقطع 4 من هذه المادة، أنه:"الحالة العائلية التي يجب ان تؤخذ بعين الاعتبار هي التي توجد في اليوم الأول من الشهر الذي خلاله او بمقتضاه الرواتب والأجور والمعاشات والريوع العمرية." بينما يوضح نص المقطع 5 الذي يليه من هم على عاتق المدين بالضريبة، إذ جاء فيه أنه: " يعتبرون بانهم على عاتق المدين بالضريبة عند الشهر الذي يقع فيه الدفع ويشترط عدم وجود مداخيل متميزة عن المداخيل التي تستعمل كأساس لفرض الضريبة:

أ- أبناؤه، عندما يكون عمرهم أقل من 18 سنة أو اقل من 25 سنة، عندما يثبت مواصلتهم للدراسة او عند إثبات لإصابتهم بإعاقـة تحدد نسبتها عن طريق نص تنظيمي كما هو منصوص عليه في المادة (6-1أ).

ب- ضمن نفس الشروط، الأولاد المتكفل بهم في بيته والذين يتقاضى عنهم المنح العائلية او تعويضات خاصة بالحضانة."، بينما يحدد المقطع رقم6 وضع الزوجة الأجيرة من الأعباء العائلية، إذ جاء فيه: "

[1] - قرر عدد كبير من التشريعات الضريبية أن تراعي الأعباء العائلية في فرض ضريبة الدخل، على غرار المشرع المصري وكذلك المشرع العراقي، وهكذا، أنظر في ذلك، المرجع السابق، ص167 وما يليها.

خلافا للأحكام السابقة، تعتبر الزوجة الأجيرة متزوجة بدون أولاد في كفالتها وهذا مهما كان عدد الاولاد في العائلة عندما يتقاضى الزوج الأجير، وبهذا الشأن، منحا عائلية.

وبالعكس، يعتبر الزوج الأجير متزوجا بدون أولاد في كفالته مهما كان عدد الأولاد في العائلة عندما تتقاضى الزوجة الأجيرة، بهذا الشأن، منحا عائلية." وما يلاحظ، أن هذا النص ميز حالة الإعالة بشكل واضح، إذ ميز أوضاعها داخل العائلة الواحدة، فالمشرع هنا، ميز حالة الأولاد، كما ميز وضع الزوجة الأجيرة بدون أولاد في كفالتها، وهذا مقابل أن يكون ذلك للزوج الأجير، كما ميز وضع الزوجة الأجيرة بأولاد في كفالتها، مقابل ألا يكون ذلك للزوج الأجير، لكن، لم يوضح موقع الزوجة غير الأجيرة بشكل واضح، ورغم ذلك كما قلنا فهي ضمن الأشخاص محل الكفالة، كما زاد من حجم الأولاد الذين هم في كفالة المدين بالضريبة، إذ لا يقتصر الحال على أبنائه، بل قد يتعداهم إلى غيرهم.

وفي نفس السياق، نجد العديد من المواد ضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة قد تضمنت الأعباء العائلية، وقررت صورا لها عن طريق بعض المداخيل، منها المادة (68) التي جاءت ضمن مقطعها- ز-، أنه تعفى: " المنح ذات الطابع العائلي التي ينص عليها التشريع الاجتماعي، مثل الأجر الوحيد، والمنح العائلية، ومنحة الأمومة."، وهذا في فئة المرتبات والأجور والمنح والريوع العمرية، بينما المادة (104) التي تليها أن قررت استفادت المداخيل المتعلقة بالفئة السابق ذكرها من تخفيض نسبي من الضريبة يقدر بـ:40 بالمائة على إلا هذا التخفيض عن مبلغ 12.000دج/سنويا، ولا يزيد عن 18.000دج/سنويا، أي ما يعادل 1.000دج/شهريا، ولا يزيد عن 1.500دج/شهريا، وهذه النسبة هي التي تخصص كمبدأ للأعباء العائلية[1]، لكن، ما يلاحظ، من جهة أخرى، أن المشرع قد أعفى جميع المنح العائلية من الضريبة، وبالتالي يكون قد استعمل طريقة مزدوجة، طريقة النسبة التخفيض كما رأينا، والتي وضبطها بحد أدنى، وحد أقصى، (12.000-18.000) دج سنويا، وطريقة تخصيص مبلغ إعفاء لكل أبن أو ولد في الكفالة هو نفسه مبلغ المنحة العائلية، ولكن يميز هنا في تفعيل هذه الطريقة بين كل من المكلف الأعزب، والمكلف العائل، فالشق الأول المتمثل في التخفيض يشملهما معا، وهو يتعلق بفئة معينة من فئات الدخل، أي فئة المرتبات، والأجور، والمعاشات، والريوع العمرية، بينما نجد المادة (168) من نفس القانون السابق ذكره، تضيف فئة أخرى من المداخيل، هي فئة الربح الخاضع للضريبة، التي يعتبر المشرع انه جزء منه وهو ذلك الذي يعود لزوج مستغل مؤسسة فردية، أو زوج شريك، أو زوج حائز على أسهم في شركة، نظير مشاركته الفعلية أو الفردية في ممارسة المهنة، حيث يعتبره المشرع في هذه الحالة كالأجر، ويقيسه على نظيره من التأهيل المهني، أو شغل منصب عمل، ويترتب عليه في حدود ذلك وقياسا عليه، ما يتعلق بالخصم التكاليف المتعلقة بالأعباء العائلية، ونفس المعاملة مع الاشتراكات الخاصة بالمنح العائلية والاقتطاعات الاجتماعية الأخرى، بعبارة أخرى، هناك

[1] -Yahia Denideni, Op-cit,p80.

من بين الربح من وزع على بعض الأفراد بشروط السابقة كأجر، ويقاس بما يماثله، ويعامل نفس المعاملة الضريبية، منها ما يتعلق بالمنح العائلية، والأعباء الضريبية.

ج- اختيار المعدل التصاعدي للضريبة: قلنا فيما سبق أن المشرع الجزائري، قد استعمل طريقة المعدل التصاعدي، من حيث النسبة ومن حيث الأساس، وهذا الطريقة استعملها في حساب الضريبة على الدخل الإجمالي، حيث جاء ذلك في الجدول الذي تضمنه نص المادة (104) السابق ذكرها، وما نراه الأول، هو علة هذه الطريقة، فهذه الطريقة كما سبق لنا التطرق إليها، تفيدنا بأن المشرع يراعي القدرة المالية للمكلف، والحد الأدنى للمعيشة، والأعباء العائلية، فكلها نجد لها تفسير من خلال هذا الجدول، الذي يخص حساب الضريبة انطلاقا من الدخل الإجمالي الصافي، وليس الخام، أي بعد خصم التكاليف من هذا الأخير، وعليه، يبرز لنا أهمية هذه الطريقة، لكن ما هو أساسها، فلقد رأينا أن العدالة الضريبية تقتضي أن تكون هناك مساواة ضريبية، أن المساواة إنما قد تكون حسابية وهنا لا مجال لتمييز مكلف عن أخر، سوى كونه مكلف ويشارك في الأعباء العامة للدولة، ولقد عدلت الكثير من التشريعات عن هذا النوع من المساواة، بينما النوع الثاني، هو المساواة في التضحية، وهذه تعني إن كل مكلف يساهم بالقدر الذي يزيد على تغطية حاجاته الضرورية، وهنا يبرز أهمية هذا المبدأ وما يناسبه من معدلات، وطرق، حيث نجد طريقة الشرائح هي الأنسب، لذلك اختارها المشرع وتعتبر تعبيرا منه على التعامل الأمثل مع قدرة المكلف بحسب تضحيته، وهذا ما أخذت به عديد الدول لتحقيق العدالة الضريبية.

كما نجد ضمن قانون التسجيل، اعتبارات متعلقة بالفرد من الميراث محل الانتقال إليه من مورثه، ذلك أن المادة (236) من قانون التسجيل، تميز بين ذوي الحقوق الذين ينتقل إليهم بسبب الوفاة حقوق الهالك، إما بسبب الميراث أو بسبب الوصية، حيث تضع معدل 5 بالمائة كقاعدة عامة، بينما ينقص إلى 3 بالمائة في حالة الورثة من الأصول والفروع والأزواج، وفي ذات الوقت تقرر المادة (238) التي تليها، أنه يخفض نسبة 10 بالمائة عن كل وارث كفيل مهما كان عدد الأولاد الذين في كفالته، زاد أو قل، وهي نفس النسبة التي يستفيد منها القصر الورثة، وهي نفس التخفيضات التي يستفيد منها الأولاد المكفولين من طرف الهالك، والذي يوصي لهم من ماله، كما تقرر ذلك المادة (123) من قانون الأسرة[1]، كما نجد أن المشرع قد تعامل كذلك بخصوصية في حالة الهبات والتركات التي يتلقاها معطوبي وعجزة الحرب ومعطوبي العمل الذي أصابهم عجز بمقدار 60 بالمائة، حيث خفض رسوم نقل هذه الهبات والتركات اليهم إلى النصف بشرط ألا تتجاوز في الأخير مبلغ 5.000دج، وهذا كما قرر ذلك ضمن نص المادة (241) من نفس القانون.

د- المنزل العائلي: من بين الخصوصيات التي هي لصيقة بالفرد وعائلته، نجد المنزل العائلي، فهذا الأخير ليس مفهوما عاديا، بل هو مفهوم ضريبي بامتياز، فالمشرع الفرنسي يؤسس عليه إقليمية

[1]- تنص المادة 123 من قانون الأسرة على أنه: "يجوز للكافل أن يوصي أو يتبرع للمكفول بماله في حدود الثلث، وإن أوصى أو تبرع بأكثر من ذلك، بطل ما زاد على الثلث إلا إذا أجازه الورثة.".

الضريبة، وكذلك المشرع الجزائري، لكن استعمل مقابله تعبيرا أخر، هو الموطن التكليف، وإن كان كما أشرنا من قبل، لا يختلف في معايير تحديده عن المنزل العائلي، ولكن، نحن ليست بصدد التعريف بالمنزل العائلي كأساس لفرض الضريبة، بل كوعاء للضريبة وخصوصية للفرد، وعليه، نتتبع مكانته في ذلك في التشريع الضريبي، حيث نجد أن المادة (252) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في مقطعها الثاني، تنص على انه تعفى من الرسم العقاري على الملكيات المبنية: " الملكيات المبنية التي تشكل الملكية الوحيدة او السكن الرئيسي لمالكيها، شريطة توفر الشرطين الآتيين:

– إلا يتجاوز المبلغ السنوي للضريبة 1.400دج.

– إلا يتجاوز الدخل الشهري للخاضعين للضريبة المعنيين، مرتين الأجر الوطني الأدنى المضمون."، وتبعا لذلك، نجد الفقرة الأخيرة من نفس المادة تنص على أنه: " لا يستثني الإعفاء المنصوص عليه في النقطتين 2و5 من هذه المادة، أصحاب المساكن والسكنات من دفع رسم عقاري قدره 500دج سنويا." ومن هذه الأحكام يستخلص أن المشرع قد أخذ بعين الاعتبار السكن الرئيسي، ولكن بتوفر شرطين، أولهما ألا تتجاوز الضريبة محل الإعفاء المبلغ المحدد، وثانيهما أن لا يتجاوز دخل صاحبها الأجر الوطني الأدنى المضمون مرتين[1]، وهذا يدل على أن المشرع قد أخذ بفكرة الحد الأقصى للإعفاء من هذه الضريبة، ومزجه مع دخل صاحبه أي دخل المكلف، إذ أن دخل هذا الأخير تستخلص منه القدرة المالية، ويتضح منه مستواه المعيشي، لكن المشرع لم يعف المكلف صاحب السكن العائلي من كامل الرسم بل فرض عليه متى تحققت الشروط السابق ذكرها مبلغا أدنى، هو الرسم بمبلغ 500دج سنويا[2].

وفي أحكام أخرى، نجد ضمن قانون التسجيل العديد من الاعتبارات، منها اعتبار للسكن العائلي، حيث تنص الفقرة الثالثة من المادة (236) من هذا القانون أنه: " ويعفى الورثة من الأصول والفروع والزوج الباقي على قيد الحياة من دفع حقوق نقل الملكية بسبب الوفاة على السكن الفردي الذي كان يشغله الهالك وعلى ملحقاته أيضا." وهو نفس الأمر كما تقرر ذلك المادة (236 مكرر) التي تليها بالنسبة للأموال المودعة للحصول على سكن، في حسابات الصندوق الوطني للتوفير والاحتياط، وكذا في حسابات التوفير للسكن وهذا بالنسبة لنفس الفئة من الورثة السابق ذكرهم فقط.

كما يجب أن نسجل أن مفهوم المنزل العائلي ينصرف إلى الدخل العائلي، وهنا نجد ما يسمى بالضريبة المشتركة، حيث سبق لنا أن اشرنا إلى التشريعات الضريبية التي أخذت بها، وما هو أساسها

[1]- يقدر الأجر الوطني الأدنى المضمون بمبلغ18.000.00دج، أنظر في ذلك، مرسوم رئاسي رقم 407/11 مؤرخ في 29-11-2011، يحدد الأجر الوطني الأدنى المضمون، ج ر عدد 66.

[2]- عندما نقوم بعملية حسابية لتقدير القيمة الجبائية الإيجارية لمبنى ذو طابع سكني، في منطقة متخلفة وفي حالة متدهورة، أي بالبيانات التالية، (منطقة رقم:4، منطقة فرعية ج، بمعدل تقادم المبنى يقدر بـ:25 بالمائة المعدل الأقصى، وبمساحة سكن 100 متر مربع، نجد الأساس الجبائي بالعملية الحسابية التالية: 520دج×100م×0,75= 39.000دج، وبتطبيق معدل الرسم المقدر بـ:3بالمائة، نجد مبلغ الرسم هو 390دج، وهذا يعني أن هذا النوع من السكن بهذه المواصفات أقل قيمة من الرسم الذي قرره المشرع بالنسبة للسكن الرئيسي، وكان من المنطق أن يقل هذا الأخير عن أدنى قيمة للرسم مهما كانت مواصفاتها، وبالتالي فهنا المشرع يبدو أنه وضع القيمة بدون أي ضوابط تذكر.

في ذلك نظرية استقلال الذمم داخل الأسرة أم نظرية دمج الضريبة، واشرنا إلى ما جاء به المشرع الجزائري ضمن نص المادة (06) فقرتين المعلمتين برقم 2، و3 على التوالي، حيث بدأها بإمكانية مطالبة الأسرة التي تتعدد مداخيلها وبمصادر مختلفة ومستقلة بضريبة مميزة، لكنها إنهائها بالنص على الضريبة المشتركة بين الزوج والزوجة الأجيرين، وحدد مقدار الدخل في هذه الحالة.

وعموما، يكون الأخذ بعين الاعتبار لحالة السكن الرئيسي أو العائلي مسألة وتمييزه، التفاتة مهمة من طرف المشرع، وهذا بالنظر إلى خصوصيته، ولكن، يجب أن تكون على قواعد منطقية واضحة، وليست بشكل جزافي.

ف- إعفاء المعاملات الأسرية من الضريبة: هناك العديد من المعاملات التي لها خصوصيتها، منها تلك التي تكون ما بين الأسرة الواحدة، أو تكون لصالح الجمعيات الخيرية، والأوقاف، وهذا لاعتبار ديني، واعتبار عصبة، تكون من طرف الفرد المكلف بصفته إنسان مرتبط بمقوماته الخاصة، وعليه، نجد المشرع الجزائري، قد نص على خص بعض المعاملات بمعاملة تفضيلية، منها ما نصت عليه المادة (231) من قانون التسجيل التي جاء فيها أنه: "يحصل على الهبات بين الإحياء رسم تسجيل قدره 5 بالمائة.

غير أن الهبات بين الإحياء الواقعة بين الأصول من الدرجة الأولى وبين الأزواج تستفيد من الإعفاء من رسم التسجيل..."[1]، وهذا يعني أن المشرع قد أعطى للمعاملات الشخصية التي تتم بين الأصول والفروع من الدرجة الأولى والأزواج، معاملة تفضيلية نتيجة لاعتبارات شخصية واضحة، وهذا تماشيا الخصوصية التي ألحقها المشرع ضمن قانون الأسرة بهذا النوع من الهبات[2]، ونفس المعاملة التفضيلية نجدها من الفرد اتجاه الأوقاف والجمعيات الخيرية، ومؤسسات النفع العام، والمؤسسات الإستشفائية، ولقد نصت العديد من المواد على ذلك، منها المادة (239)، والمادة (301) وما يليها من قانون التسجيل، وهذا لنفس الغرض.

و- 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 يؤول به إلى حالة العوز والحاجة،

---

[1]- هذا النص تعرض للعديد من التعديلات، فتارة يخضع المشرع جميع المعاملات بما فيه تلك الواردة في الفقرة الثانية من المادة (231) أعلاه، إلى رسم التسجيل، وتارة يخضعها لكن برسم تفضيلي، وها هو الآن يستقر عند أخر تعديل جاء ضمن قانون رقم 08/13 مؤرخ في 2013/12/30 يتضمن قانون المالية لسنة 2014، ج ر عدد 68.

[2]- تنص المادة (211) من قانون الأسرة، على أن: " لأبوين حق الرجوع في هبة لولدهما مهما كان سنه إلا في الحالات التالية:

1- إذا كانت الهبة من أجل زواج الموهوب له.

2- إذا كانت الهبة لضمان قرض، أو قضاء دين.

3- إذا تصرف الموهوب له في الشيء الموهوب ببيع، أو تبرع أو ضاع منه أو ادخل عليه ما يغير طبيعته."، وهذا يعني أن الرجوع في الهبة يأخذ حكم الهبة نفسها في المعاملة الضريبية، إذ سابقا قبل حكم المادة (231) من قانون التسجيل، ألمذكور نصها أعلاه، كان للإدارة الضريبية موقفا صارما، إذ كانت تخضع الهبة والرجوع عنها معا، فكان للمحكمة العليا أن قضت بعكس ذلك لعدم تبرير الإخضاع.

ومن غير المعقول، أن يأخذ من هذا الفرد في هذه الوضعية ضريبة، خاصة وأنه قد يكون من المكلفين حسني النية والمؤدين لالتزاماتهم الضريبية، وبغض النظر عن الأساس الذي يستند إليه، والذي سوف نناقشه لاحقا، فإن التخفيض الجزئي أو الكلي للضريبة في حالة العوز قد أخذت به أغلب التشريعات الضريبية ومنها التشريع الجزائري، ونرى ذلك بوضوح ضمن أحكام المواد 92 وما يليها من قانون الإجراءات الجبائية، حيث تنص المادة (93) على أنه: "1- يجوز للمكلفين بالضريبة أن يلتمسوا الإعفاء من الضريبة المفروضة قانونا أو التخفيف منها في حالة عوز أو ضيق الحال التي تضعهم في حالة عجز على إبراء ذمتهم إزاء الخزينة.

ويمكنهم أيضا أن يلتمسوا الإعفاء أو التخفيض من الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية التي يتعرضون لها لعدم مراعاة النصوص القانونية.....

تمنح هذه الإعفاءات أو التخفيضات إلى المدين بالرسم حسن النية تبعا لعناصر يجب البحث عنها في مواظبته العادية بالنظر لالتزاماته الجبائية وكذا الجهود المبذولة من طرفه ليتخلص من ديونه.....2- تعاين هذه الطلبات مع مراعاة الحدود والشروط الآتية:....."، ومن حيث المبدأ يكون التخفيض الجزئي أو الكلي، في الحقوق الأصلية، وكذلك في الغرامات بالنسبة للمكلفين الذين يقعون في حالة العوز، لكن بشرط أن يكون هؤلاء من حسني النية، كما نصت على ذلك المادة، وأن يكونوا من المؤدي التزاماتهم الضريبية، لكن، هناك بعض الضرائب والغرامات غير قابلة للتخفيض، وهي التي تنشأ عن مخالفات التشريع الجبائي، كما هو الحال بالنسبة للغرامات المنصوص عليها بالمادة (128) من قانون الرسوم على الرقم الأعمال، كما أنه كذلك بالنسبة للغرامات لا تخضع لتخفيض إلا في حالة تسديد الديون الأصلية المتعلقة بحقوق الضريبة.

ز-المصالحة على الغرامات الضريبية: لقد احدث المشرع وسيلة جديدة من وسائل تسهيل التحصيل الجبائي، وهي تلك الواردة ضمن المادة (93 مكرر) من قانون الإجراءات الجبائية، وهذه الوسيلة مقامة على فكرة وأساس التعاقد بين كل من المكلف والإدارة الضريبية، حيث تنص الفقرة الأولى من هذه المادة على أنه:" 1- يمكن الإدارة، بصيغة تعاقدية، قبول طلب المكلف بالضريبة الرامي إلى تخفيف الغرامات الجبائية أو الزيادات الضريبية[1].

.....3- عندما يصبح التخفيض المشروط نهائيا بعد استيفاء الالتزامات المدونة به وموافقة السلطة، لا يمكن اتخاذ أي إجراء نزاعي آو إعادة السير فيه من اجل إعادة النظر في الغرامات والعقوبات التي كانت موضوع هذا التخفيض أو الحقوق المرتبطة بها."، هذه الوسيلة إنما ابتدعها المشرع الجزائري على غرار

[1]- الغرامات جزء لا يتجزأ من الدين الضريبي، وهو دين عام، وتبدو المصالحة بشأنه فيها الكثر من المآخذ، ذلك أن الإدارة العامة لا تملك هذا الدين حتى تنصالح مع الغير بخصوصه، وقد يبق للمشرع بالنسبة لقانون الإجراءات المدنية= =القديم والملغى أن قرر جلسة صلح ما بين الإدارة ممثلة للدولة، وخصومها، لكنه عدل عنها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد.

المشرع الفرنسي[1]، وهي تعني أن يتم التعاقد على مجموع الغرامات والزيادات الضريبية، ما بين المكلف والإدارة، وهي تختلف على التماس التخفيض من الضريبة وما يتعلق بها من زيادات وغرامات كما اشرنا إليه سابقا، لكون هذه الأخيرة إنما تقرر لفائدة المكلف الذي وقع في حالة العوز، بينما الأولى تعد أسلوبا جديدا لمد جسور الثقة ما بين الإطراف والوصول إلى حلول مسبقة لتفادي أي نزاع مستقبلا، وبالتالي تذليل أي عقبات تباعد الإطراف عن بعضها، وهي بهذا الشكل وكأنما تترك للمكلف مساحة من الإرادة والاختيار في ذلك، وإذا ما استغلت بشكل جيد فهي مثال للتعامل مع إنسانية المكلف وعدم جبره كما دأبت عليه الإدارة على ما تقرره بمفردها، هذا فضلا على ما من شأنه أن تحققه هذه الطريقة عمليا من تسهيل حصر الديون وتسهيل تحصيلها بإرادة المكلف وبالتالي قطع الباب على أي غش أو تهرب، لكن لو تم تعميمها بشكل أوسع.

– **تقسيط أو تأجيل الدين:** هناك أيضا مظهر من أهم مظاهر البعد الإنساني في القواعد الضريبية، ألا وهو مظهر تقسيط الدين، فالأصل أن الدين الضريبي هو محكوم بالعديد من الضوابط، أهمها مبدأ السنوية، ثم أنه مخصص للتغطية النفقات العمومية، ثم أنه دين عام وليس خاص، وما يترتب على ذلك من تفرقة وآثار، 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[2]، ومن قبيل النص القانوني، وبشكل كبير نجد عملية تقسيط الدين، التي قد تكون بفعل مقصود، عن طريق التسبيقات على الحساب التي يراد من خلالها عدم تحميل دين الضريبة للمكلفين وخاصة المدينين بضريبة أرباح الشركات، وضريبة الرسم على النشاط المهني، وذلك تماشيا ومبدأ الملائمة الذي أشرنا إليه من قبل، والذي لا يتوقف عند لحظة استحقاق دين فقط، بل يتعدى ذلك إلى طرق تحصيله، ومنها التسبيق على الحساب، وهي طريقة من طرق التقسيط، لكن، ما يهمنا أكثر التقسيط الذي يقرر بعد أن يصبح الدين كاملا، وهذا هو المطلوب، وهذا النوع نجده في الكثير من الأحكام القانونية، منها في الحالات العادية، نجد المواد 84 وما يليها من قانون التسجيل، تتناول موضوع الدفع المجزأ أو المؤجل، ولاحظ من خلالها خاصة بالنسبة للحقوق الضريبية التي تنشأ على التركة في مواجهة ذوي الحقوق الميراثية، فإن المشرع قد أجاز تقسيطها، لكنه وضع شروطا صارمة في ذلك، كما نجد انه في حالات التنازع عن الحقوق الضريبية، نجد المشرع قد أعطى للمكلف الذي يمارس طعنا نزاعيا، حيث نجد المادة (74) من قانون الإجراءات الجبائية، تنص على انه: " يجوز للمكلف الذي ينازع من خلال شكوى ..... أن يرجئ دفع القدر المتنازع فيه الضرائب المذكورة من خلال دفع مبلغ يستوي 20 بالمائة من هذه الضرائب إذا طلب الاستفادة من ذلك في شكواه." كما إن كل من المادة (156) من نفس

[1] -Yahia Denideni , Op-cit,p132

[2]- دكتور مصطفى العوجي، مرجع سابق، ص25.

القانون تنص على أنه يجوز منح كل مدين يطلب تأجيل الدين، آجال لذلك، على أن يوافق ذلك مصالح الخزينة، ونصت المادة (157) التي تليها في فقرتها الثانية على أنه يجوز للخزينة أن تمنح آجالا لتسديد هذه الضرائب المباشرة والرسوم، وهذا يعني من خلال المواد السابق ذكرها، أن القانون الضريبي قد منح أجال لدفع الدين الضريبي، سواء عند مرحلة تكوينه أي عند تأسيسه، وهذا من خلال التقسيط، والتأجيل في الحالات العادية، وفي حالات بدأ الطعن النزاعي، كما قرر كذلك إمكانية التأجيل في مرحلة تحصيله، ومع ذلك نشير، أن الضمانات التي تطلب في هذه الحالة قد تجعل الطلب يبقى نظريا دون تفعيل عملي.

- **عدم الحجز على الحقوق المرتبطة بالشخصية:** إن الدين الضريبي هو دين عام، وله الكثير من الضمانات، وأهمها الضمانات المتعلقة الامتيازات والرهون على اختلافها، وأن حق تفعيلها بيد الإدارة، والتي تعمد في كثير من الأحيان إلى تفعيل نظام الحجوز التي تقع على أموال المدين المكلف، وعلى ذلك يجب أن تخضع هذه الحجوز إلى القواعد العامة التي قررها القانون كضمانات مصدرها كرامة الإنسان ومنها عدم الحجز على بعض الحقوق والتي حددها قانون الإجراءات المدنية والإدارية، والتي يجب الأخذ بها في الحجز الضريبي، رغم أن القانون الضريبي لم يتضمن هذا المظهر إلا أنه يجب الأخذ بذلك، بالنظر إلى دستورية هذه الحقوق.

ثانيا- البعد الاجتماعي في القاعدة الضريبية: مكانة البعد الاجتماعي في القاعدة القانونية كمكانة البعد الإنساني، ذلك أن هذه القاعدة تعرف بأنها قاعدة اجتماعية، ومن قبيلها القاعدة الضريبية، ولو أن مساسها بالفرد باعتباره هو المكلف واستهدافه يكون هو الأصل، وهذا لا يمنع أن نجد فيها ما يحقق النظام الاجتماعي، بدء من مراعاتها للأسرة، ثم المصالح الاجتماعية، والنظام الاجتماعي، وأهم من ذلك، أنها قاعدة ضبط لهذا النظام، وقبل أن نتطرق إلى بعض مظاهر ذلك في القاعدة الضريبية في التشريع الجزائري، سنحاول أن نتعرف في البد على ما هو النظام الاجتماعي، وما هي مكوناته، وذلك فيما يلي:

01- مفهوم النظام الاجتماعي: يرى الكثير من الفقهاء سواء في القانون، أو علم الاجتماع، أن أهم وسيلة رسمية للتأثير في البناء الاجتماعي هي القاعدة القانونية[1]، وحتى نرى جوانب تدخلها في ذلك، علينا أن نتعرف ولو بشكل بسيط عن معنى النظام الاجتماعي، ومن خلالها نرى جوانب القاعدة الضريبية فيه، وذلك فيما يلي:

أ- تعريف النظام الإجتماعي: هنالك العديد من التعريفات للنظام الاجتماعي حسب اختلاف مدارس علم الاجتماع، لكن، يمكن أن نورد هذا التعريف للنظام الاجتماعي لبساطته وقلة تعقيده، وهو أن النظام الاجتماعي: " مجموعة من القواعد والمعايير المنظمة والمتفاعلة فيما بينها، يجمع عليها الأفراد لتنظيم

[1]- يقول الكثير من الفقه أن هناك علاقة وطيدة ما بين علم الاجتماع والقانون، فقد قال موريس هوريو عن إشكالية التباعد والتداخل بينهما: " أن قليلا من علم الاجتماع يبعدنا عن القانون، ولكن كثيره يعيدنا إلى القانون مرة أخرى."، كما قال جيرفيتش في فكرة الربط بينهما: "أن القليل من القانون يبعدنا عن علم الإجتماع، بينما الكثير منه يعود بنا إليه."، أنظر، الدكتور علي مراح، مرجع سابق، ص12.

سلوكهم وتحديد علاقاتهم ببعض في مختلف جوانب الحياة."[1]، وما يميز هذا التعريف، أن يوضح لنا ثلاث نقاط رئيسية، هي سلوك وعلاقة الأفراد فيما بينهم في مختلف جوانب الحياة، وهو مجال التدخل، ووجود جملة من القواعد والمعايير المنظمة والمتفاعلة فيما بينها، وهذا قد يعبر عنه في علم الاجتماع بالمؤسسات الوسيطة التي تخلف مجال للأفراد لتفعيل السلوك وبناء العلاقات، ويعتبر بذلك النظام الاجتماعي جزء من باقي الأنظمة داخل البناء الاجتماعي، الذي يضم الأفراد والأنظمة ونسقها وأنماطها، وتصنيفاتها، والقواعد التي تؤثر في حركيتها، وتعالج إختلالاتها والمشاكل التي تنشأ عنها، والوسائل المستعملة في ذلك، بينما النقطة الثالثة، وهي التي تضمنها التعريف بشكل ضمني، وهي الوسائل المؤثرة في حركية هذا النظام[2]، وهي التي يمكن أن نقسمها حسب علماء الاجتماع إلى الوسائل غير الرسمية، المتمثلة في الذاتية والتلقائية والضمير والأخلاق والعرف، وغيرها التي من شأنها أن تكبح السلوكات المنحرفة التي تهدم العلاقات، وتوطن السلوكات المثالية التي ترسخ العلاقات وتزيد في إستراريتها واستقرارها، كما أن هناك الوسائل الرسمية التي تكون وسائل ردعية وقسرية أي هي جملة من التدابير التي تحدد في ضيق المجالات ما يجب أن يكون عليه السلوك، وما يجب ألا يكون عليه، ومنها القانون، إن جملة الوسائل ومضمونها، يسمى بالضبط الاجتماعي، فما هو الضبط الاجتماعي؟، وهذا ما سنراه فيما يلي:

ب- الضبط الاجتماعي: يعتبر الضبط الاجتماعي العمود الفقري لأي بناء اجتماعي، وأي نظام فيه، إذ بدون قواعد الضبط ووسائله، لا يستقيم سلوك، ولا تقوم وتبنى أي علاقة وتدمر المجموعة أو على العلاقة تصبح في حالة من الفوضى، ولذا يعرف الضبط الاجتماعي بأنه: "نوع من الضبط الذي تمارسه الجماعة أو المجتمع على أفراده من اجل المحافظة على استقرار النظام الاجتماعي، وإلى جعل سلوك الأفراد متوافقا مع ثقافة المجتمع الذي يعيشون فيه، والى أن يسلكوا وفقا لأنماط السلوك المتعارف عليها اجتماعيا."[3]، نرى من خلال هذا التعريف، أن الضبط هو الواقي والحامي للنظام الاجتماعي هذا من جهة، ومن جهة أخرى، أن الضبط، يتكون من قواعد وأساليب، فالقواعد هي كل ما من شأنه أن يؤثر على سلوك الفرد ويدفعه إلى سلوك القويم، وما من شأنه أن يحمي ويحافظ على مقومات وقيم ومواصفات المجتمع، وما من شأنه أيضا أن يحارب ويقاوم عوامل الانحراف ومظاهر العصيان والتمرد، أما الطرق والأساليب فهي المقصد، إذ نجد كما سبق أن أشرنا إليه الأساليب غير الرسمية، ومنها الدين، العرف،

[1]- تتسم النظم الاجتماعية بالقابلية للتغير والتحول في الزمن، وفي ذلك فهي معرضة الى الخلل وعدم اتزان، أنظر، الدكتور علي مراح، مرجع سابق، ص23.

[2]- تداخل القانون وعلم الاجتماع وبالتحديد التنظيم الاجتماعي، يعود إلى حقيقة أن كل حياة اجتماعية ترتكز بالضرورة على شيء من التنظيم، وأن كل تنظيم يتضمن بالضرورة شيئا من الضبط، المرجع السابق، ص20، ويظهر في ذلك أن، "الضبط الإجتماعي في ضوء هذه الفكرة يعبر عن الاجراءات الرسمية التي يمارسها المجتمع بواسطة الدولة للتحكم في الافراد عن طريق القانون وأجهزة تطبيقه بكل ما ينطوي عليه ذلك من معاني الهيمنة والسيطرة من جانب سلطة عليا في المجتمع."، أنظر في ذلك، المرجع السابق، ص23.

[3]- المرجع السابق، ص22.

التقاليد، الأخلاق، وغيرها، وإن كانت هذه أساليب وفي ذات الوقت تحمل مقومات وقيم المجتمع، وبالتالي تمثل قيم لها أساليب ضبطها وأهمها بالطبع الدين، الذي هو قوام حياة الفرد والمجتمع معا، وبشكل مستمر، كما يتوفر فيه القيم الذاتية التي تتجه نحو كل العلاقات، بدء من باطن الفرد، ثم علاقته العمودية مع ربه في إتيان العبادات، ثم كل علاقاته الأفقية، فضلا على علاقاته بالمحيط المادي والعضوي غير العاقل الآخر الذي ينتمي إليه، وهذه المقومات لها أساليب ضبطها من خلال الجزاء في الدنيا، والآخرة، أما الأساليب الأخرى، فهي أساليب رسمية، محورها السلطة والجزاء، ووسيلتها القانون واللوائح التنظيمية وهكذا، وعليه، سوف نرى، البعد الاجتماعي في التشريع الضريبي الجزائري، وهل القاعدة الضريبية هي قاعدة ضبط في هذا الاتجاه؟ وهذا ما نجيب عنه فيما يلي:

02- مظاهر البعد الاجتماعي في القاعدة الضريبية قواعد ضبطها: من حيث الأصل القانون هو أسلوب لتقويم سلوك الأفراد في المجتمع، وإن كانت القاعدة الضريبية لا تخرج عن هذا الإطار، إلا أنها تزيد عنه بوسائل ضبط سنراها في المقام الثاني:

أ- **في قواعد ضبط المجتمع** : أهم ما يمكن أن نتتبعه في هذا الشأن، هو كيف تتضح وتظهر ملامح مقومات المجتمع في القاعدة الضريبية، ثم كيف ينعكس ذلك على سلوك الفرد والتنظيمات، أي على حالة الانتظام في المجتمع، ونتطرق إلى ذلك فيما يلي:

أ/1- في مقومات المجتمع وتوجيهه: الضريبة تؤسس على الفرد والمال، وكليهما يرتبط بكل جوانب الحياة، ولذلك، فهما مرتبطان بمقومات المجتمع، وعليه، هل ارتبطت الضريبة فعلا بمقومات المجتمع، ولنتتبع ذلك من خلال قواعدها، ونبدأ بمقوم العدالة الاجتماعية، وقد أشرنا سابقا أن كل التشريعات الضريبية تحاول التزامه والاستناد إليه، بما فيها التشريع الجزائري، فالمشرع هنا قد أبرز في تشريعه الأساسي مبدأ العدالة الاجتماعية، ثم كرسه في التشريع الضريبي بإسم العدالة الضريبية، ووضح كيفية تحقيق هذه العدالة عن طريق المساواة في التضحية، ولو أن هذه المساواة التي تناولها الدستور في المادة (78) منه، لم يتم تعميمها على كل مجالات الضريبة، إنما اقتصارها فقط على الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، حتى هذه قد تحولت في كثير من أصنافها إلى ضريبة نسبية، وذلك من خلال ما يسمى بالضريبة المحررة المقتطعة من المصدر، إذ نجد على سبيل المثال فئة رؤوس الموال المنقولة بأنها نسبة تقتطع من المصدر، دون مراعاة أي خصو[1]صية، بينما باقي الضرائب كلها ضرائب نوعية ليس لها أي علاقة بمبدأ المساواة في التضحية، وبالتالي لا تحقق التكليف حسب القدرة، كما جاء بنص المادة السابق ذكرها من الدستور، بل ما يزيد الإخلال بمبدأ العدالة الاجتماعية في الضريبة، أن معظم الضرائب النوعية هي ضرائب استهلاك ويتحملها ويقع عبأها على المستهلك، فنجد ضريبة القيمة المضافة، إنما تتجمع

[1]- تصنف الضرائب المباشرة بأنها ضرائب عادلة خاصة إذا اعتمدت على المعدل التصاعدي، والذي يحقق المساواة عن طريق التضحية، بينما الضرائب غير المباشرة، وأهما بالطبع الرسم على القيمة المضافة، تعد ضرائب غير عادلة، ونرى أن تأثير هذه الأخيرة جد كبير على الطبقة الواسعة من المجتمع بحكم ارتباطها بسلع واسعة الاستهلاك، أنظر في ذلك، الدكتور خالد خضر الخير، مرجع سابق، ص112 وما يليها.

كلها وتضاف إلى قيمة الشراء، وتحسب كثمن بيع، يدفعها آخر مستهلك، وهي ضريبة عامة أي تشمل تقريبا جل السلع والخدمات المحلية منها والمستوردة، وهذا الرسم إنما يمثل مبالغ ضريبية كبيرة محصلة وبنسبة معتبرة من مجموع الإيرادات العامة للدولة، ولنا أن نفهم أهميتها، من خلال ضعف الجباية البترولية، وبالمقابل ضعف مداخيل الضرائب المباشرة، فالفرد هنا لا يميز بين إن كان غنيا أو فقيرا، وبالتالي تحل المساواة الحسابية محل المساواة في التضحية، وتختل العدالة الاجتماعية.

وبتتبع بعض المقومات الاجتماعية الأخرى، نجد أن المشرع الضريبي ضمن قانون التسجيل في مواده (231) إلى (243)، قد اعتمد تماما في نقل الملكية مجانا بسبب الهبة، وبسبب الوفاة على أحكام الشريعة الإسلامية التي تضمنها قانون الأسرة، والذي نجده يجعل من الشريعة أيضا مجالا لأحكامها أي الأسرة في حالة عدم وجود ضمنه كما جاء بالمادة (222) منه.

لكن، قد يثار التساؤل، حول بعض الضرائب غير المباشرة وعلاقتها بالبعد الديني، منها الضرائب المشروبات الروحية والتي قررها المشرع ضمن المواد (47) وما يليها من قانون الضرائب غير المباشرة، إذ نجد من جهة الضريبة على إنتاج الكحول والمتاجرة به، ومن جهة أخرى، الخمور والمتاجرة بها، إذ قررها المشرع كوعاء للضريبة، رغم أن الشريعة الإسلامية وحتى القانون الجزائري يمنع المشروبات الكحولية، كما أن الدستور يؤسس الدولة على الإسلام، بإقراره أن الإسلام دين الدولة، وبالتالي يكون هذا الوعاء مخالف لمبدأ دستوري ومقوما أساسيا وشاملا من مقومات المجتمع الجزائري[1].

وفي نفس السياق، نجد أن المشرع الضريبي، قرر بعض الأوعية التي ليست لها علاقة بالمجتمع الجزائري، مثل الإيجارات العمرية والإيجارات الدائمة، وبنفس الصفة الريوع العمرية والريوع الدائمة ليس لها مقام في المجتمع الجزائري، ولا نجد لها أي آثار عملي، وليس لها كذلك موقع في القانون المدني.

إن المشرع الضريبي، كما أشرنا إلى بعض الأحكام وبعض المعاملات التي قررها لفائدة الأسرة، والأبناء معا، إنما راعى جوانب داخل المجتمع، بوصف الأسرة جماعة وتنظيم من تنظيماته، لكن، حينما نرى أن كل هذه المظاهر الاجتماعية في التشريع الجزائري، إنما أخذت بها تشريعات ضريبية أخرى، عربية وغير عربية، يتسلل إلينا أن المشرع إنما يراعي التشريع المقارن، ويستند إليه أكثر ما يستند إلى طبيعة المجتمع الجزائري، ولقد لاحظنا عدة أحكام قانونية تؤكد ذلك، منها أحكام الضرائب غير المباشرة في أوعية المشروبات (الكحول والخمور) فهذه مستمدة تماما من التشريع الضريبي الفرنسي، وربما كان مبرر ذلك، عدم اعتماد المشرع على دراسات اجتماعية مؤثرة وعميقة تظهر له كيفية بناء المجتمع الجزائري، وما هي المقومات والأسس المؤثرة فيه، وهذا من شأنه مستقبلا إما أن يضر بالتشريع الضريبي ويؤدي به إلى عدم القبول، أو تتخلله مشاكل كبيرة مثل الغش والتهرب الضريبي، أو يضر

[1]- لقد كان للمحكمة الدستورية العليا في مصر، أن أصدرت عدة أحكام في ذلك منها حكمها في جلسة 19 ديسمبر 2004 والذي أكدت فيه" أنه لا يجوز لنص تشريعي أن يناقض الأحكام الشرعية القطعية في ثبوتها ودلالتها لأنها تمثل من الشريعة الإسلامية مبادئها الكلية، وأصولا الثابتة التي لا تحتمل تأويلا أو تبديلا."، أنظر في ذلك، دكتور اكرامي بسيوني عبد الحي خطاب، المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية، مرجع سابق، ص75.

الحال بالمجتمع باعتبار تبرير أخذ الضريبة من الخمور يعني الترخيص بها، ونفس الحال بالنسبة للتبغ وغيرها، وبالتالي تزداد انحرافات سلوك الأفراد وتمردهم على المقومات الأصلية للمجتمع.

أ/2- في الانتظام داخل المجتمع: نعني بالانتظام داخل المجتمع هو ضبط السلوك، سواء سلوك الأفراد، أو سلوك التنظيمات، بما فيها العائلات، والأسر، ولا تستقيم الضريبة بالنسبة للفرد إلا من خلال ما يلي:

- **توجيه أوامر للمكلف:** هناك العديد من القواعد الضريبية وبالأخص القواعد الإجرائية إنما قواعد سلوك، إذ توجه المكلف إلا التصريح بالوجود، التصريحات المتعددة التي تبدأ من لحظة الإعلان عن تعلق مال أو نشاط المكلف بضريبة، إلى لحظة تسديدها، بالطرق التي تقررها هذه القواعد، وكذلك أمره بمسك الوثائق وحفظها، والتزام المحاسبة، وتسهيل مهمة المراقبة الجبائية، وهذا التوجيه إنما هو أوامر مصحوبة بجزاء، وبالتالي فهي تشكل مسار يرسمه المشرع وينبغي للمكلف أن يتبعه خطوة خطوة، وإلا تعرض لعقوبات.

- **ضبط سلوك المكلف وتوجيهه:** وهنا نوضح أن الضريبة إنما تستهدف دخل الفرد وتتحكم بشكل غير مباشر في اختيارات إنفاقه، فعندما تفرض ضريبة بشكل مرتفع على أنواع معينة من السلع والخدمات إنما المقصود التقليل من اقتنائها، وبالتالي توجيه الشخص إلى إحلالها بسلع أقل ضريبة إن كانت من الضروريات، أو الاستغناء عنها إن كانت من الكماليات، وعندما يزيد الدخل ويحفز الاستثمار يتجه الجزء الأكبر من الدخل إلى الاستثمار، وهكذا تتحكم الضريبة بشكل غير مباشر في ضبط دخل المكلف وتوجيهه إلى توزيعه بنسب يريدها المشرع الضريبي بين مصارف الدخل، أي الاستهلاك، الادخار، الاستثمار، وبذلك، فهي بالضرورة تؤثر على العلاقات بين الأفراد، والوسائط التي تنظمها أي المؤسسات والتنظيمات الاجتماعية، إذ أن الاستثمار يزيد من التنظيمات الاقتصادية، والادخار يزيد من التنظيمات المالية، وهكذا، والضريبة كما تؤثر في دخل الفرد، كذلك تؤثر وبشكل كبير في أرباح وعائدات وريوع الثروة، وهذه أيضا تغير أنماط ونسق العلاقات والتنظيمات معا، والقانون الضريبي، لا يكاد يخلو من مثل هذه التنظيمات، منها المؤسسات والشركات الاقتصادية، منها التعاونيات على اختلافها، منها الجمعيات، منها الأموال الخاصة في شكل مؤسسات مالية، ومنها الأموال العامة التي تخصص لجوانب الربحية، كما أن إعادة توزيع الدخل من شأنه أن يقلل من التفاوت الطبقي، وهكذا[1].

وعموما، نجد العديد من الأحكام القانونية التي تؤكد ذلك، لكن بشكل مستخلص، لأن هذه البعد كسابقه أي البعد الإنساني، إنما نجد ملامحها وتأثيرها في السياسة الضريبية في حد ذاتها، خاصة البعد الاجتماعي، بينما مسألة السلوك، فهي مرتبطة بإجراءات منصوص عليها من قبيل المواد (99) وما يليها من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي تبدأ: " بأنه يجب على الأشخاص الخاضعين لضريبة

[1] - نلاحظ كيف تدخلت عدة دول عن الضريبة لتشجيع النسل وذلك بتخفيض الضريبة على الأعباء العائلية، كما فعلت ألمانيا قبل الحرب العالمية الثانية، لكن بعد هزيمتها عدل مجلس رقابة الحلفاء سنة 1946 هذا النظام الضريبي وتجاوز عمدا عن التحفيزات الضريبية لزيادة النسل، كما فعلت ايطاليا لذلك الهدف مثل المانيا، وهكذا، أنظر، د.علي زغدود، مرجع سابق، 188 وما يليها.

الدخل الإجمالي، ..... أن يكتتبوا ويرسلوا .....يجب على المصرحين أن يقدموا كل المعلومات، ..يجب أيضا على المكلفين بالضريبة أن يصرحوا بالعناصر..ونجد أيضا المواد (10) وما يليها من قانون الضرائب غير المباشرة، تحدد التزامات الخاضعين لهذا النوع من الضرائب، إذ تبدأ بأنه: " يجب على المستودعين، ....يجب على المستودعين أن يقدموا وأن يضعوا رهن إشارة أعوان إدارة الضرائب، الوسائل البشرية والمادية اللازمة لتسهيل التعرف على البضائع.... "، ونفس الأمر نجده في قانون التسجيل، وقانون الرسوم على رقم الأعمال، وقانون الإجراءات الجبائية، الذي هو عبارة كذلك على جملة من التصريحات والالتزامات.

ب- في وسائل الضبط: أشرنا فيما سبق إلى أن القاعدة الضريبية تشبه إلى حد كبير القاعدة الجنائية، في تركيبتها وفي قوتها الإلزامية، ويرى الكثير أن الضبط الاجتماعي إنما تكون قوته في السياسة الجنائية لكثرة ما يلازمها من أحكام ووسائل ردع، وعقوبات، وبها تحقق هذا الضبط، لكن القاعدة الضريبية تتوزع ما بين نظام رقابة وتحقيق وتفتيش، وحق إطلاق، وبحث وتحري، وتلبس ضريبي، وعقوبات تأديبية، ومالية، وبدنية، كما لها أجهزتها، التي تقوم بذلك، وأهمها الإدارة الضريبية، التي لها صلاحيات واسعة في ذلك، فبالنسبة للرقابة والحق في إعادة التقدير، نجد المواد 18 وما يليها من قانون الإجراءات الجبائية تنص على ذلك[1]، أما النطاق فيتمثل في التحقيق في التصريحات والمحاسبة والوضعية الشاملة للمكلف، كما قد يمتد الأمر إلى مكلف غير مصرح بوجوده، أما الوسائل المستعملة فهي كثيرة في ذلك، أهمها العقوبات التي قررها المشرع، وهي إما عقوبات مدنية مالية، أو عقوبات جنائية، في حالة الغش، كما أن الدعوى العمومية التي تقام في مثل هذه الجرائم الضريبية إنما لها نظام إجراءات خاص بها، كما تقرر ذلك المواد (104) وما يليها من القانون السابق ذكره، وعلى ذلك، نجد أن وسائل الردع التي تكون القاعدة الضريبية كثيرة وبذلك يشتد نطاق وواثق الضبط الاجتماعي، كما في القاعدة الجنائية أو أكثر، كما سبق لنا أن وضحنا أوجه اتساع هذه الأخيرة عن الأولى.

وخلاصة القول، أن القاعدة الضريبية، تتشكل في مادتها الأولى من الأبعاد الإنسانية والاجتماعية إذ تأخذ المساحة الأكبر، ربما لأن هذا هو نطاق تدخلها، ولذلك يجب أن تتوافق مع هذه الأبعاد وتستمد منها الشيء الكثير، خاصة في الوقت الحالي، الذي ما فتئ تتسع فيه حرية الإنسان، ومجال مشاركته في شأنه العام، وكما أشرنا أن المعادلة التي يجب أن يحاول الاستمرار على ضمانها هي التوازن بين المصالح الفردية والمصلحة العامة، أي الحرية والسلطة، بعبارة أوسع، وهذا يعني أنه يجب أن تقترب القوانين الضريبية بشكل أكبر خاصة من الأبعاد السابق ذكرها، ليس فقط بالمقومات التي يجب أن يكون

[1]- وفي هذا السياق، تنص المادة (18) من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: "1- تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والأعمال المستعملة لتحديد كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوة. كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا أو أتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها. يتعين على المؤسسات والهيئات المعنية أن تقدم للإدارة الجبائية بناء على طلبها، الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها. 2- تتم ممارسة حق الرقابة على مستوى المؤسسات والمنشآت خلال ساعات فتحها للجمهور وساعات ممارسة نشاطها".

عليها المجتمع بحسب، بل حتى التغيرات الخارجية التي قد تصيب بنائه الاجتماعي، وذلك حتى توفر القبول، وتتغلب على الكثير من المشكلات التي لا تتصف في هذه الحالة بأنها مشكلات ضريبية، بقدر ما تتصف بأنها مشكلات اجتماعية، شأنها شأن البطالة، والأمراض المستعصية، والإدمان والتفكك الأسري، والجرائم، غيرها.

الفرع الثاني: الأبعاد الخاصة في القاعدة الضريبية

إن الأبعاد الإنسانية والاجتماعية تعتبر أبعادا عامة إذ لا تكاد أي قاعدة قانونية تخلو منها، وعلى غرارها القاعدة الضريبية، وأن هذه الأبعاد إنما تكون محل تأثير وتأثير في هذه القاعدة، لكنها لا توفر المادة الأولية الأساسية للضريبة بشكل مباشر، إذ الضريبة في الأصل كما سبق لنا أن عرفنا الوعاء، إنما مطرحها هو المال، والمال هو عنصر اقتصادي، ومصدره عنصر اقتصادي، وبالتالي يكون البعد الاقتصادي المادة الأولية للضريبة، لكن تجميع المال يعطي الحق لجامعه في أن يتتبع مجالات صرفه، وهنا يظهر بعد آخر مرتبط تماما بهذا المال، هو البعد الأخلاقي، لذلك، سنرى في المقام الأول، مظاهر البعد الاقتصادي، ثم نتطرق إلى البعد الأخلاقي، وذلك على النحو التالي[1]:

أولا- البعد الاقتصادي في القاعدة الضريبية: تظهر ملامح البعد الاقتصادي في القاعدة الضريبية، بشكل واسع وكبيرة، فالضريبة إنما أساسها الوعاء، وأن طبيعة هذا الوعاء إنما هو مادة اقتصادية، كما أن الضريبة لا يجب أن تعدم هذا الوعاء، وبالتالي يجب أن تراعي ما يضمن الحفاظ عليه بشكل مباشر، كما تضمن ما يوفر له المحيط السليم بشكل غير مباشر، وعليه سنرى هذه النقاط فيما يلي:

01- في الوعاء الضريبي: إن الفعل الجبائي الذي يحلل على انه نقل للثروة، هو قبل كل شيء، فعل اقتصادي، ويرتبط مستوى التطور الاقتصادي لبلد ما بمدى مردودية وهيكلة نظامه الجبائي[2]، وبالتالي فإن الفعل الجبائي يقع مادة ذات طبيعة مالية، لذا سنتتبع مظاهر هذه المادة في القانون الضريبي، وذلك على النحو التالي:

أ- **في طبيعة الوعاء الضريبي:** سبق لنا الإشارة، أن الضرائب إنما تتشكل حسب التصنيف الاقتصادي من ثلاث أصناف، هي ضرائب الدخل، وضرائب رأس المال، وضرائب الإنفاق، خاصة أن الدخل، إنما يعبر على مجموع عوائد عوامل الإنتاج، وبالتالي اشتراك كل من عملتي الإنتاج والتوزيع معا في ذلك، أي عائدات كل من العمل، الأرض، ورأس المال، بينما التنظيم يلخص في الربح يقسم جبائيا، بين الدخل بالنسبة لأرباح الأشخاص الطبيعية جبائيا، وأرباح الشركات بالنسبة للأشخاص المعنوية جبائيا والتي هي خارج الدخل، بينما نجد عمليات الاستثمار والإنفاق كذلك هي مجسدة جبائيا، وبالتالي جميع العمليات الاقتصادية، وعلى هذا التصنيف سنرى البعد الاقتصادي في أحكام التشريع الضريبي في الجزائر، كما يلي:

[1] - الأستاذ محمد حمو، الدكتور منور أوسرير، مرجع سابق، ص30.
[2]- الدكتور رضا خلاصي، مرجع سابق، ص547.

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[1]:

- **العمل:** يأخذ العمل صورتين، الصورة الأولى، صورة العمل الذي يؤدي الشخص تحت سلطة غيره ولحسابه، وهذه السلطة تكون إما سلطة شخص قانوني عام، وهنا يكون العمل مؤطر بالوظيفة العمومية[2]، ويكون تبادلا بين أداء مهام هذه الوظيفة وبالمقابل الحصول على راتب شهري وما يتعلق به من منح ومكافآت، أو قد تكون سلطة شخص من أشخاص القانون الخاص، طبيعيا كان، أو معنويا، وهنا تكون كمية العمل التي يؤديها العامل نظير تقاضيه أجر، وما يتعلق بهذا الأجر من مكافآت ومنح، وأيا كانت رب العمل فقد يكون شخصا أجنبيا، كما قد يكون شخصا إقليميا.

أما الصورة الثانية للعمل، فهي تلك التي تكون من الشخص لنفسه ولحسابه، وهذه تكون حسب نوع العمل إذا كان بدنيا، ويتعلق بحالة الحداد والنجار، الخياط، والحرفي، وغيرهم، أما إذا كان العمل ذهني، فهذه تتعلق بحالة الطبيب والمحامي، والمهندس، والمحاسب، والخبير، وغيرهم، وتتعلق بنشاط معين، ومسمى جبائيا، ولقد نص المشرع الجزائري على هذا العمل بصوره السابقة، فبالنسبة للصورة الأولى، قد 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 المداخيل 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 والإتعاب 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 أخر للمكلف، بينما المادة (67) التي تليها تنص على انه: " تعتبر أجورا لتأسيس الضريبة:

1- المداخيل المدفوعة إلى الشركاء والمسيرين لشركات ذات مسئولية محدودة والشركاء في شركات الأشخاص والشركات المدنية المهنية وأعضاء شركات المساهمة.

---

[1]- أنقسم الرأي في مجال تفضيل نطاق الدخل، بين من يرى بضرورة الإكتفاء بضريبة واحدة في الدخل، هي ضريبة الدخل الإجمالي وحجتهم في ذلك ان الضريبة الواحدة تكون عادلة لكونها ضريبة شخصية براهى بسهولة أوضاع المكلف، أما الفريق الثاني، فيرى بتعدد ضرائب الدخل، لتمايزها، فضريبة عائدات رؤوس الأموال المنقولة والريوع العقارية، تدر دخلا أكثر من الدخل المتأتي من عنصر العمل، والمشرع الجزائري أخذ بهذا الرأي الأخير على غرار أغلب التشريعات المقارنة، أنظر في ذلك، دكتور برحماني محفوظ، المالية العامة في التشريع الجزائري، مرجع سابق، ص89.

[2]- هذه الصورة تكون بالنسبة للدول التي تأخذ بفكرة إزداوجية القانون، إذ يخصص للإدارة العامة قانون متعلق بها، هو القانون الإداري ومن بين أجزائه التنظيم المورد البشري للإدارة العامة التي يخصص لها قانون خاص بها، هو قانون الوظيفة العامة، وهو الأمر 06-03 مؤرخ في:مؤرخ في 2006/07/15 يتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية، ج ر عدد46، ويقابل هذا المورد، مورد العمل المخصص لغير الإدارة العامة، وهو يخضع للقانون 90-11 مؤرخ في:21 أبريل سنة 1990، ج ر عدد17، معدل ومتمم.

2- المبالغ المقبوضة من قبل أشخاص يعملون في بيوتهم بصفة فردية لحساب الغير، وهذا مقابل عملهم.

3- التعويضات والتسديدات والتخصيصات الجزافية المدفوعة لمديري الشركات، لقاء مصاريفهم.

4- علاوات المردودية والمكافآت أو غيرها التي تمنح لفترات غير شهرية، بصفة اعتيادية من قبل المستخدمين.

5- المبالغ المسددة لأشخاص يمارسون، إضافة إلى نشاطهم الأساسي كإجراء، نشاط التدريس أو البحث أو المراقبة أو كأساتذة مساعدين بصفة مؤقتة، وكذلك المكافآت الناتجة عن كل نشاط ظرفي ذي طابع فكري."، ورغم أن المشرع لم يكتف بصورة واحدة من العمل، إلا أنه غلب على أكثر العمل الذهني، أي الصورة الثانية، حينما يكون الشخص مستقل ويعمل لنفسه، طابع أخر من الضريبة، ولم يحصره في مجال العمل، بل حصره في مجال الأعمال التي تستهدف الربح[1].

- **رأس المال:** رأس المال هو 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 المستثمرات الفلاحية، الإيرادات المحققة من إيجار الملكية المبنية وغير المبنية، عائدات رؤوس الأموال المنقولة، وأدخلها كلها ضمن نطاق ضريبة الدخل الصافي الإجمالي، كما قرر لكل صنف جملة من الأحكام المتعلقة به، فبالنسبة لعائدات المستثمرات الفلاحية، 35 وما يليها من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، حيث نصت المادة (35) على أنه: " تعتبر إيرادات فلاحية، الإيرادات المحققة من الأنشطة الفلاحية وتربية المواشي، وتشكل كذلك إيرادات فلاحية الأرباح الناتجة عن تربية الدواجن، النحل والمحار، وبلح البحر، والأرانب واستغلال الفطريات في السراديب داخل باطن الأرض.

غير أنه لا يمكن أن تعتبر أنشطة تربية الدواجن والأرانب إيرادات فلاحية إلا إذا:

- كانت ممارسة من طرف مزارع في مزرعة.

- وكانت لا تكتسي طابعا صناعيا."، وهنا يبدو أن المشرع اخذ بعين الاعتبار كل من العقار الطبيعي أي الأرض الفلاحية وكذلك العقار بالتخصيص معا، وهذا ما يظهر من خلال الشرطين اللذين أضافهما بالنسبة لأنشطة المذكورة في نص المادة.

[1] - في نطاق العمل كمصدر الدخل، أنظر، الدكتور المستشار احمد بديع بليح، مرجع سابق، ص133 وما يليها، أنظر أيضا، دكتور برحماني محفوظ، المالية العامة في التشريع الجزائري، مرجع سابق، ص90.

أما بالنسبة للصنف الثاني، وهو الإيرادات المحققة من إيجار الملكية المبنية وغير المبنية، فقد نظمها المشرع ضمن أحكام المواد (42) وما يليها 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، وميزت هذه المواد بين كل من الإيجارات لأغراض السكن، والإيجارات لأغراض تجارية ومهنية، من حيث طبيعة الإيرادات المؤسس عليها الضريبة.

كما نص المشرع على تأسيس ضريبة في حالة تحقيق فائض عن قيمة التنازل على الملكيات المبنية وغير المبنية، لكنه أقرنها بحالة واحدة، هي نطاق النشاط التجاري أو الحرفي أو الفلاحي او الحر، وذلك كما نصت عليه المادة (81) وما يليها، ورغم أن المشرع كان من قبل يأخذ بالحالتين أي إضافة الحالة السالف ذكرها، حالة الفوائض عن قيم التنازل على الملكيات المخصصة للسكن، لكنه عدل عن ذلك[1].

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 ريوع 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[2].

–**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، وهذا المصدر رغم أهميته التي تتجاوز أهمية العمل إلا أنه يقل أهمية من الدخل الوارد من رأس المال، 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، وبمعنى آخر، حول طبيعة المكلف من كونه شخصا طبيعيا بالمفهوم الجبائي) قد يكون شخصا طبيعيا فعلا، كما قد يكون شخصا معنويا، والدخل المتأتي في هذه الحالة من هذا المكلف يضاف إلى الدخل الإجمالي، أو الأشخاص المعنوية على شكل شركة أموال، حيث تكون المداخيل في هذه الحالة عبارة عن أرباح الشركة وتكون هي الأساس الجبائي للضريبة على الشركات، وهذا رغم التركيبة الموحدة لمصدر كليهما، والمشرع الفرنسي قد أخذ بتعدد أسس مداخيل هذا المصدر، وعلى غراره فعل المشرع الجزائري، وسنرى كلا الحالتين معا.

[1]- في مصدر هذا الدخل أنظر، الدكتور المستشار احمد بديع بليح، مرجع سابق، ص179 وما يليها.

[2] - في ما يتعلق برؤوس الأموال المنقولة، أنظر، المرجع السابق، ص23 وما يليها.

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 مداخيلها فقط بالأرباح التجارية والصناعية، وهذا بعد أن تذبذب المشرع كثيرا في هذا الشأن بين أن يأخذ بالأرباح التجارية والصناعية والحرفية، والأرباح غير التجارية، ضمن إطار واحد، رغم اختلافها، وهذا على اعتبار نظر المشرع لكون هذه المهن يجمع بينها عامل الربح، فحتى المهنة غير التجارية، فهي تهدف إلى تحقيق الربح، وبالتالي فهي ترتب مع المهن التجارية والصناعية، وبين أن يختار فصلها، وهذا ما يبدو أنه استقر عليه أخيرا، حيث رغم ذكره عبارة أرباح مهنية إلا أنه لم يلاءم مع مجال هذه المهن تماما في مسألة النص عليها، حيث اقتصر على المهن التجارية والصناعية، كما جاء بالمادة(11) وما يليها من القانون السابق ذكره، حيث نصت المادة(11)على أنه:" تعتبر أرباحا صناعية وتجارية، لتطبيق ضريبة الدخل، الأرباح التي يحققها الأشخاص الطبيعين أو الاعتباريون والناجمة عن ممارسة مهنة تجارية أو صناعية أو حرفية، وكذلك الأرباح المحققة من الأنشطة المنجمية أو الناتجة عنها."، وعددت المادة (12) التي تليها حالات أخرى للمداخيل أساس هذه الضريبة، رغم أننا نرى أن هذا خطأ في تجميع النصوص، إذ أن المشرع أقصر المهن غير التجارية، في تلك المتعلقة بالمهن الحرة، التي تختلف عن المهن التجارية والصناعية والحرفية[1].

أما الحالة الثانية، فتتعلق بأرباح الشركات، وهي مرادفة من حيث الأساس، لأرباح شركات الأموال بالمفهوم الجبائي حتى يتم تميزها، وهذه رغم طابعها، إلا أن المشرع فصلها عن باقي الأرباح السابق ذكرها، ونظمها في المواد (135) وما يليها من القانون السابق الذكر، حيث جاء ضمن المادة(135) أنه: " تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة (136)."، وبينت المادة(136) ما هي الشركات والأشخاص المقصودة.

لكن المهن السابق ذكرها سواء أكانت تجارية أو غير تجارية، صناعية، حرفية، تخضع كذلك لضريبة من نوع أخر، تسمى الرسم على النشاط المهني، وهذه خصص لها المشرع بالمواد(217) وما يليها من القانون السالف الذكر، حيث حددت المادة (217) في البدء نطاق هذا النشاط، وذكرت أن الأنشطة التي تخضعها مداخيلها لضريبة الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات وتحقق رقم أعمال يخضع هذا الأساس الأخير للرسم على النشاط المهني، وبالتالي هو رسم مميز عن كل من الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات، وهذا رغم أنه يتأسس على الدخل بالمفهوم الاقتصادي، كما سبق الإشارة إليه.

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.

[1] - تصنف هذه الارباح ضمن الدخل الإجمالي، انظر في ذلك الضريبة على أرباح المهن غير التجارية، الدكتور المستشار احمد بديع بليح، مرجع سابق، ص157 وما يليها.

أ/2- الثروة: نقصد بالثروة بشكل مبسط الأملاك، التي تشمل كل من الأملاك العقارية، والأملاك المنقولة، ولقد امتد القرار الضريبي إلى هذه الأملاك، وحتى نميز موضعها هنا عما سبق أن أشرنا إليه بالنسبة لرأس المال، نوضح أن رأس المال إنما يعد إما جزءا من العملية الإنتاجية، أو قد يدر مداخيل في حالة إستغلاله على حالته، كما هو الشأن بالنسبة لإيجار المحلات السكنية والصناعية والتجارية والحرفية وغيرها، بينما الضريبة على الثروة، أو على الأملاك المشكلة لها، تأخذ موضعا أخر، هو أن الأملاك هي نفسها محل الضريبة، وليس المداخيل الناتجة عنها، وإن كان هناك من يرى أن الضريبة على الثروة، أو على الأملاك تعد ضريبة غير عادلة وضريبة اعتداء على الملكية، لكون الثروة بقيت ثابتة ولا تدر ربحا، وبالتالي التسليط المتكرر والدوري للضريبة عليها سيؤدي إلى إعدامها، 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 نضمته المواد(248) وما يليها من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، حيث نصت 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 ".بينما أضافت المادة (249) التي تليها، حالات محددة أخرى، لضبط نطاق الضريبة تم حصر الملكيات المعفاة من هذا الرسم، ولقد نصت المادة (261 د) على انه: "يؤسس رسم عقاري سنوي على الملكيات غير المبنية بجميع أنواعها، باستثناء تلك المعفاة صراحة من الضريبة."، وضبطت المادة (261ه) التي تليها الملكيات المقرر إعفائها[1].

بينما نجد ضريبة أخرى أساسها الثروة بشكل مباشر، وهي ضريبة على الأملاك والتي نظمها المشرع ضمن المواد من(274) وما يليها من القانون السابق الذكر، حيث نصت المادة (274) على أنه: " يخضع للضريبة على الأملاك:

1- الأشخاص الطبيعيون الذين يوجد مقرهم الجبائي في الجزائر، بالنسبة لأملاكهم الموجودة في الجزائر أو خارج الجزائر.

2- الأشخاص الطبيعيون الذين ليس لهم مقر جبائي في الجزائر، بالنسبة لأملاكهم الموجودة في الجزائر "...ولقد حددت المادة (276) في فقرتها الأولى ما هي هذه الأملاك، حيث جاءت بما يلي: "1- تخضع لإجراءات التصريح عناصر الأملاك التالية:

- الأملاك العقارية المبنية وغير المبنية.
- الحقوق العينية العقارية.
- الأموال المنقولة مثل:

[1] - في ما يتعلق بكل من الضريبة على الأملاك المبنية، والضريبة على الهبات والوصايا والتركات، الدكتور خالد خضر الخير، مرجع سابق، ص80 وما يليها، وأيضا في الضريبة على التركات، أنظر، دكتور برحماني محفوظ، المالية العامة في التشريع الجزائري، مرجع سابق، ص88.

السيارات الخاصة التي تفوق سعة اسطوانتها 2000 سم مكعب و 2200سم مكعب غاز أوبل.
الدراجات النارية ذات سعة محرك يفوق 250 سم مكعب.
اليخوت وسفن النزهة.
طائرات النزهة.
خيول السبق.
التحف واللوحات الفنية الثمينة المقدرة قيمتها بأكثر من500.000 دج "...وهذا يعني أن الأملاك الواقعة على التراب الوطني، سواء أكانت عقارية مبنية أو غير مبنية، كانت حق ملكية أو حقوق عينية متفرعة عنه، أو كانت منقولات محددة على سبيل الحصر ضمن الفقرة السابق ذكرها، فهي تخضع إلى الأملاك، وكذلك الحال بالنسبة للأملاك الواقعة خارج التراب الوطني، ويملكها أشخاص طبيعية لها مقر جبائي في الجزائر .

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، وقد قرر ذلك المشرع ضمن المواد الأولى وما يليها من قانون الرسوم على رقم الأعمال، حيث تنص المادة الأولى على أنه " :تخضع للرسم على القيمة المضافة[1]:

1- عمليات البيع والأعمال العقارية والخدمات من غير تلك الخاضعة للرسوم الخاصة التي تكتسي طابعا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا ويتم انجازها في الجزائر بصفة اعتيادية أو عرضية.

ويطبق هذا الرسم أيا كان:

- الوضع القانوني للأشخاص الذين يتدخلون في أجاز الأعمال الخاضعة للضريبة أو وضعيتهم إزاء جميع الضرائب الأخرى.
- شكل أو طبيعة تدخل هؤلاء الأشخاص.

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 المستوردة ومن جهة أخرى، هو رسم حيادي بحي لا يؤثر في حركة الإنتاج والتوزيع، ويتم تحمله بشكل مرن وحقيقي على القيمة المضافة، لكنه يؤثر بشكل سلبي على المستهلك الأخير الذي يتحمل عبأه، ورغم أن هذا الرسم لا يحقق العدالة بالشكل اللائق إلا أن اغلب التشريعات قد اعتمدته، وتحد من تأثيره المباشر على المستهلك عن طريق إعفاء السلع الضرورية منه، وبالطبع هناك ضرائب نوعية أخرى تضمنها كل من قانون الرسوم

[1] - الأستاذ محمد حمو والدكتور منور اوسرير، مرجع سابق، ص141 وما يليها، وأنظر في الضرائب على الإنفاق عموما، دكتور برحماني محفوظ، المالية العامة في التشريع الجزائري، مرجع سابق، ص90.

على رقم الأعمال، مثل الرسم الداخلي على الاستهلاك الذي تضمنته المواد(25) وما يليها من هذا القانون، حيث حددت المادة(25) ما هو نطاق تطبيق هذا الرسم وذلك بحصر المنتجات المتعلقة به في جدول، بينما نجد الرسم الأخر هو الرسم على المنتجات البترولية كما تضمنت موضوعه المواد 28 مكرر وما يليها من نفس القانون، حيث حددت المادة(28 مكرر) ما هي المواد التي قررها المشرع أن تكون نطاقا لهذا الرسم، بينما نجد ضرائب أخرى تعد ضرائب استهلاك أيضا منصوص عليها ضمن قانون الضرائب غير المباشرة، هذا القانون الذي تضمن ضرائب ورسوم على كل من المشروبات والتبغ والكبريت، والضمان والتعيير على مصنوعات الذهب والفضة والبلاتين، السكر والغلوكوز، المنتجات البترولية، البارود والديناميت والمتفجرات، الرسم الصحي على اللحوم وغيرها، وكلها سلع استهلاكية.

بينما الدخل المنفق في التداول فان المشرع خصص له العديد من الأحكام الواردة في كل من قانون التسجيل، منها تلك المتعلقة بنقل الملكية بعوض، وكذلك الحقوق العينية المتفرعة عنها، وكذلك نقل الانتفاع بها، ونقل الديون والريوع، والقيم المنقولة وغيرها، بينما نجد أن تداول الأموال قد خصص لها المشرع كذلك جملة من الأحكام تضمنها قانون الطابع[1].

وخلاصة القول، فان أساس الوعاء الضريبي لا يخرج عن نطاق العمليات الاقتصادية باختلافها استثمار، إنتاج، استهلاك، وما يقابلها من عوائد أهمها الدخل وكيفيات استعماله، وهذا على مختلف الأعوان الاقتصادية، العائلات، مؤسسات الإنتاج، المؤسسات المالية، الحكومة، والقطاع الخارجي، وبالتالي فالمادة الأولية ذات الأساس الاقتصادي تظهر واضحة وجلية في الوعاء الضريبي، وسننتقل الآن إلى التعرف على كيف تحافظ القاعدة الضريبية على المادة الاقتصادية، وذلك على النحو التالي:

ب- في الحفاظ على المادة الاقتصادية كوعاء الضريبة: 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 محافظة على هذه المادة، حتى يضمنها كمصدر متجدد ومستمر ودوري كذلك، وهنا نرى أن معظم التشريعات الضريبية قد كيفت مضمونها على أن تضمن نظام حماية وحفظ لهذه المادة، وحتى نصل إلى مظاهر هذه الحماية في التشريع الجزائري، سنتعرف بدء على الأساس الذي تقف عليه التشريعات في ذلك، وذلك 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 أثار ذلك في نظريتين، هما:

[1]- وهما كل من الأمر 76-105 المتعلق بقانون التسجيل سبقت الإشارة إليه، والأمر 76-103 متعلق بقانون الطابع، سبقت الإشارة إليه، وهذا النوع من الضرائب قد أخذت به أيضا بعض التشريعات الضريبية المقارنة على غرار المشرع اللبناني، حيث سمى الضريبة الأولى برسوم التسجيل، رسوم الإنتقال، رسوم المساحة، وصنف ضريبة التركات والوصايا والهبات، ضمن الضرائب المباشرة، وبالتالي يكون قد خالف بذلك ما أقره المشرع الجزائري، الذي إعتبر هذه الضريبة الأخيرة من ضرائب التسجيل، بينما سمى المشرع اللبناني رسوم الطابع، برسوم الطوابع، أنظر في ذلك، الدكتور خالد خضر الخير، مرجع سابق، ص133.

– **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 المـال)." ، بينما النظرية الثانية هي:

– **نظرية الثراء** :هذه النظرية التي مفادها انه لا يكفي أن يكون الإيراد مرتبط بالقيمة المضافة على المصـدر، والتوسع فـي القوة الاقتصادية للشخـص 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."[1].

وما يلاحظ، أن المشرع الجزائري، أخذ بالنظرية الأولى كقاعدة، بينما أتجه كذلك إلى الأخذ بالنظرية الثانية في بعض الحالات، خاصة بالنسبة لتطور قيمة الوصول في المنشأة، وكذلك القيمة الزائدة في التنازل عن الأصول عن قيمة شرائها، وبذلك يكون من الأساس المشرع على خطى باقي التشريعات في وضع بنى منطقية للضريبة بما يتلاءم مع الطاقة الإنتاجية للضريبة في الفترات الزمنية، لكن، ما هي المظاهر العملية في ذلك، هذه المظاهر، 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 الأخرى، فنرى أن المشرع قد أعتمد 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 التي سبـق لنا ذكرها، والتكاليف تضمها كل من قانون المحاسبة العامة في شكل جملة من الحسابات كما يتم تفعيلها بجملـة من العوامل للبحث عن قيمتها المالية الفعلية في الزمن، وبالتالي فجملة الأحكام التي قررها المشرع الضريبي تقرر حصر هذه التكاليف وضبها بالنسبة للمهـن، والشركات، أيا كان نشاطها وطبيعته، فنجد من قبيل ذلك المواد(141) وما يليها من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلـة، حيث جاء ضمـن المادة (141) على انه: " يحدد الربح الصافي بعد خصم كل التكاليف، وتتضمن هذه التكاليف على الخصوص:

[1]- الدكتور المستشار احمد بديع بليح، مرجع سابق، ص83.

...."، وحددت هذه المادة أنواع التكاليف التي أنفقت بشكل مباشر أو غير مباشر من اجل تحقيـق الربـح، وحتى وان كان هنـاك العديـد من الأخـذ والـرد بين الإدارة الضريبية والمكلف في تكييف والتحقق من هذه التكاليف، المهم انها تمثل استمرارا وحفظا لإيراد وطاقة المنشأة[1].

- **تخفيض أقساط الإهتلاك:** الإهتلاك هو مرادف تماما لنقص قيمة الأصول الثابتة أو بعبارة أخرى الاستثمارات التي خصصتها المنشأة لاستغلالها في عمليات الإنتاج أو التصنيع وغيرهـا، وهـذه الاستثمـارات قـد تكـون عقـارات أو منقـولات على غـرار الآلات الإنتاجية، وبالتالي فهي النقص يعني أنها ستؤول عند نهاية عمرها الافتراضي أو النظري إلى القيمة المعدومة وتنتهي، لذلك ينبغي لكل منشأة أن تضع مخطط تعويض الاستثمارات وتعمل على تجميع عناصر تمويلها خلال فتـرة حياتها، وهذا ما يسمى بالاهتلاكات، بينما تتعلق كذلك الاهتلاكات 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، فنجد المادة (141) السابق ذكرها في فقرتها رقم 3، على أنه:" الاهتلاكات الحقيقية التي تمت فعلا في حدود تلك الاهتلاكات المقبولة عادة حسب الاستعمالات في كل نوع من أنـواع الصناعة أو التجارة أو الاستغلال المنصوص عليها عن طريق التنظيم وطبقا للمادة (174).....وفي إطار عقد القرض الإيجاري، يتم حساب الاهتلاك على أساس مرحلة تساوي مدة عقد القرض الإيجاري...."، وحددت المادة (174) نظام الاهتلاك المالي المقرر من طرف المشرع، حيث نجد كل من نظام الاهتلاك الخطي كقاعدة عامة، إذ تنص الفقرة الأولى من هذه المادة، على انه: " يطبق بقوة القانون نظام الاهتلاك المالي الخطي على كل التثبيتات ".بينما نجد هناك استثناءات قررها المشرع للأخذ بنظام اهتلاك مالي أخر وهو النظام التنازلي، وحتى وان قيل الكثير عن هذا الاختيار إلا أن مايهمنا هو الوقـوف على تدخـل المشرع من مسايرة مبـدأ تعويـض وتجديـد الاستثمـارات أو التثبيتات كما سماها بهذا النص الأخير.

02- في توجيه الضريبة لأهداف اقتصادية: بعدما رأينا كيف أن المادة الاقتصادية هي مادة أولية للضريبة، ثم كيف أن القاعدة الضريبية تحافظ عن هذه المـادة، سنحـاول ودائمـا في نفس الاتجاه، كيف أن الضريبة توجه المادة الاقتصادية، وهذه كلها أبعاد اقتصادية في القاعدة الضريبية، 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، ولقد تصدى الكثير من فقهاء الاقتصاد إلى ذلك، بل يعد محور الدراسات التي تعنى بها الأنشطة الاقتصادية، حيث يعرف هذا الضغط بأنه: "التأثير

[1] - في تنزيل الإهتلاكات في معظم التشريعات الضريبية، وهذا للحفاظ على الوعاء الضريبي، أنظر، الأستاذ الدكتور عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، مرجع سابق، ص215 وما يليها.

الذي تحدثه عملية فرض الضرائب المختلفة، والآثار الناجمة عن حجم الاقتطاعات وصورة التركيب الفني للهيكـل الضريبي، كما يعبر الضغط الجبائي على العبء الذي يحدثه الاقتطاع الضريبي على الاقتصاد الوطني."[1]، وهذا يدل أن الضغط الجبائي مرتبط بعنصرين شاملين، العنصر الأول، هو حجم الاقتطاعات الضريبية، وهذه مرتبطة بعدة عناصر جزئية، هي كل من نطاق الأوعية، ونوعيتها، وأسسها، ومعدلاتها، وطرق وتكلفة تحصيلها، أما العنصر الشامل الثاني فهو الناتج الإجمالي الداخلي، وهذا تتعدد كذلك بنيته وتختلف، فقط تكون من مجموع أنشطة واستثمار رأس المال كما هو حاصل في الدول المتقدمة وبالتالي يكون توجيه الضريبة عليها غير مؤثر باعتبار أن هذه الأنشطة تنتج دائما قيمة مضافة، كما قد تكون بنية الناتج الإجمالي من مـوارد خامة كما هو في اقتصاديات الدول النامية، وبالتالي فعدم اختيار توجيه الضريبة هنا قد يؤدي إلى القضاء على الأنشطة المحلية الناشئة وتتحمل الضغط الأكبر، وتنقص حصيلتها، وحصيلة الضريبة بالمقابل، ولا يهم هنا قياس معدلات الضغط الجبائي المثالية والمعقولة، لأنها ليست على نفس التأثير في الدول، لاختلاف اقتصاديات هذه الدول، فالجزائر معدل هذا الضغط فيها كما أشرنا إليه يصل حتى 20 بالمائة، لكن إذا أنقصنا مردود الجباية البترولية نجده لا يتجاوز 12 بالمائة، كما لا يمكن القول أن هذا المعدل مشجع، لعدم وجود بنية اقتصادية وأنشطة إنتاجية متقدمة، وبالتالي لا وجود لوفرة ضريبية، وعلى العموم يبدو تأثير بنية الضرائب بكل عناصرها واضح على البعد الاقتصادي من منظور كلي، وهي تظهر من استقراء هذه البنية وتطورها بالناتج الإجمالي الوطني، كما يمكن قياسها على الفرد أو الشركة، وهذا بمقارنتها بدخله، أو أرباح الشركة.

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، وايكولوجيا مستديمة."[2]، ومن خلاله يظهر التمازج بين عدة جوانب كما وكيفا واستمرارها في الزمن، التنمية وهي تطوير الجانب البشري وتقدمه، واستفادته من عوائد الاقتصاد اجتماعيا، والبيئة التي هي الموارد الطبيعية فيها ما هو متجدد وفيها ما لا يمكن تجدده، وبالتالي ينبغي المحافظة عليه، لأنه مخزون الأجيال القادمة، وبالتالي نجد عناصر التنمية المستدامة التنمية (التي تجمع ما بين الجانب الاقتصادي عن طريق النمو، وما بين الجانب الاجتماعي) والبيئة (التي تمثل المحيط والطبيعة ومكوناتها) في الزمن، والمشرع الجزائري قد اهتم بالبيئة ووضع لها عديد النصوص التشريعية، كما اهتم من السياسة الضريبية، فوضع جملة من التدابير للمحافظة على البيئة من جهة التشجيع الضريبي لبعض الأنشطة المحافظة عليها، ومن جهة أخرى، عقاب أنشطة أخرى، بالنظر إلى عبئها الكبير على البيئة، ولقد تطرقنا من قبل إلى بعض الضرائب على المنتجات البترولية، في

[1] - الدكتور رضا خلاصي، مرجع سابق، ص428.
[2]- د. ديب كمال، أساسيات التنمية المستدامة، دار الخلدونية، الجزائر، 2015، ص34.

قانون الضرائب غير المباشرة، كما تطرقنا إلى الضرائب التي أحدثها قانون المالية لسنة 2006، في مادتيه، (60) و(61)، حيث يؤسس ضريبة على الأطر المطاطية المستوردة أو المصنوعة محليا، للسيارات الثقيلة أو السيارات الخفيفة، كما يؤسس رسم على الزيوت، والشحوم، وتحضير الشحوم، سواء أكانت مستوردة أو مصنوعة محليا، والتي تنجم عن استعمالها زيوت مستعملة، وبذلك، يكون المشرع ضمن هذا القانون قد خطى خطوة نوعية في حماية البيئة في القانون الضريبي.

ثانيا- البعد الأخلاقي في القاعدة الضريبية: البعد الأخلاقي له مكانة كبيرة في القاعدة الضريبية، وهذا لكون الضريبة عبارة عن أموال عامة، وهي تتم وتجبى بدون مقابل، وبدون أي تخصيص (قاعدة عدم تخصيص الإيراد)، كما أن النفقات لكونها تتم مستقبلية ويصعب تحديدها وضبطها في الفترة القائمة بل يجب أن يتوفر على الأقل سنتين من تاريخ إقرارها حتى يتم ضبطها ضمن قانون ضبط الميزانية[1]، وهذا العمل من شأنه أن يتضمن العديد من مظاهر الغموض التي من المحتمل أن تتخللها فجوات فساد كبير، هذا من جهة، ومن جهة أخرى، ولكون المكلف لا يجد منفعته المباشرة من الضريبة لأنها تتم لديه بدون مقابل، فهو سيبحث عن كل الطرق التي تمكنه من التخلص منها سواء يتجنبها، أو بالتملص غير المشروع منها، والغش والتهرب الضريبي، وعليه، سنحاول أن نبحث عن مظاهر البعد الأخلاقي في القاعدة الضريبية في كلا الجانبين، أي جانب أعوان الإدارة، وجانب المكلف الضريبي، وذلك من خلال النقاط التالية:

01- من طرف الإدارة الضريبية: لقد أعطى التشريع الضريبي لإدارة الضريبية موقعا متميزا بالنسبة لشأن الضريبة، وزودها بوسائل قانونية وتنظيمية كثيرة من أجل تحقيق هذا الموقع، وعليه، فهذا الموقع يجب أن يقيد بجملة الضوابط والقواعد التي تحمي المال العام، لذلك سنتعرف على بعض هذه القواعد كما يلي :

أ- الشفافية: لقد ظهر مفهوم الشفافية مؤخرا فقط، وارتبط بمسألة وضوح العمل الإداري ككل، وليس فقط العمل الجبائي، وإن كانت تدور حول محور المال العام والخدمة العمومية في مجمل جوانبها، وظهرت ضمنه العديد من المصطلحات التي تتقارب معه، أو ينطوي عليها، أو يقتضيها مثل الحق في الإطلاع، الحصول على المعلومات والبيانات، إعلان هذه البيانات، المشاركة، الفساد، استغلال النفوذ الرشوة، وغيرها، وحتى نتصل إلى مفهوم جامع ليتضح لنا موقع هذه المفاهيم من الشفافية، سنرى، كيف عرفت، ونعرض في ذلك، بعض التعريفات في هذا السياق، فالشفافية عرفت بأنها" :السيل المتزايد للمعلومات

[1] - لم تحدد المادة (76) من القانون 84-17 يتعلق بقوانين المالية أي اجل لتقديم مشروع قانون ضبط الميزانية، إلا أنها أشارت إلى أنه يكون بعد سنة تثبيت النتائج المالية، والأكيد أن هذه السنة لا تحدد معالمها إلا بعد انتهاء السنة المالية المتعلقة بها، وإقفال الحسابات السنوية للخزينة العمومية، ويجب أن يرفق هذا المشروع بتقرير تفسيري يبرز شروط تنفيذ الميزانية العامة للدولة للسنة المعتبرة (أي السنة محل المشروع)، وجدول تنفيذ الاعتمادات المصوت عليها، ويجب أن يقدم هذا المشروع في احتتام السنة المالية للبرلمان كما جاء بالمادة (179) من الدستور، على أنه يضاف عن الوثائق المرفقة وجوبا تقرير مجلس المحاسبة الذي لم تذكره هذه المادة، لكن تم النص على ذلك بالمادة (192) من الدستور.

السياسية والاجتماعية والاقتصادية المعتمدة والمحددة عن استعمال القروض من قبل المستثمرين في القطاع الخاص وعن السياسة المالية للحكومة ونشاطات المؤسسات الحكومية."[1]، كما عرفت الشفافية بأنها: " تصميم وتطبيق النظم والآليات والسياسات والتشريعات وغير ذلك من الأدوات التي تكفل حق المواطن في معرفة وفهم وتقييم قرارات وسلوكات الموظفين العموميين، وإتاحة المعلومات للموطنين دون طلب، أو بناء على طلب حسب الحالة...."[2]، كما عرفها دليل الأمم المتحدة بأنها: " التدفق الحر للمعلومات بتوفير إمكانيات الوصول إليها."[3] **نفس الصفحة**، ومن التعريفات السابقة نرى أن الشفافية تنطوي على إشاعة المعلومات الرسمية، وتسهيل الوصول إليها، بمعنى أن يكون العمل الرسمي المالي التأسيسي أو التنفيذي المالي وغير المالي سهل الوصول إليه، وبهذا المعنى نجد أن شأن الضريبة لكونه أهم شأن من الشؤون المالية في الدولة، يجب أن يأخذ حظا كبيرا من الشفافية، ولقد رأينا فيما سبق مبادئ حوكمة الضريبة ومن خلالها تتحقق الشفافية من حيث السياسة الضريبية وصناعتها، ومن حيث وضوح النص، ومن حيث تنظيم الإدارة وإصلاحها، ومن حيث جودة عملها، وتسهيل حصول المكلف على جميع القواعد التي تمكنه من تأدية التزاماته الضريبية وأكثر من ذلك، القناعة بسلامة وصحة هذه القواعد، وهكذا.

إن الشفافيـة تعني الوضوح وتجنب مواطـن الغمـوض في العمـل الضريبي من لحظـة تصميمه إلى لحظة تنفيـذه، وإن كان مسألــة التصميـم قد أشرنـا إليها وقلنا أن مبـدأ القانونية وما يقتضيه من مبادئ أخرى، كان خطوة كبيرة إلى تصميم التشريع الضريبي، خاصة أن مجلس الدولة الفرنسي قد أعتمد مبدأين في النص الضريبي، مبدأ الوضوح، والمبدأ سلاسة الولوج إلى مضمون النص أي عدم التعقيد، إلا أنه بالنسبة لتنفيذ في الأمر أصعب طالما أنه يرتبط بفعل التأسيس والتحصيل مباشرة، ويقوم به أعوان الإدارة، أي موظفين، وهنا تدخل مسألة الفساد من الباب الواسع، إذا لم يكن هناك قواعد تضبط عمل هؤلاء الأعوان، خاصة أمام ضعف الجهاز الضريبي والنظام الضريبي ككل وغموضه وتعقيده، وهنا نجد الدول ومنها الجزائر، تضع جملة من القوانين التي تحارب بها الفساد، ففي الجزائر صدر قانون رقم 06-01 مؤرخ في 20 فبراير سنـة 2006، يتعلق بالوقاية من الفسـاد ومكافحته المعدل والمتمم بالأمر رقم 10-05 مؤرخ في 26 غشت 2010[4]، حيث هذا القانون على اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، وتأسس على عدة مبادئ أهمها بالطبع مبدأ الشفافية، كما جاء ضمن الباب الثاني المعنون بـ :التدابير الوقائية في القطاع العام، والذي ذكر جملة من هذه التدابير هي كل من :

[1]- أمزيان عزيز، أخلاقية القوانين الضريبية الجزائرية، أطروحة دكتوراه تخصص قانون أعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر- باتنة، 2013/2012،ص134.
[2]- المرجع السابق، نفس الصفحة.
[3]- المرجع السابق، نفس الصفحة.
[4]- جريدة رسمية رقم 14 لسنة 2006.

التدابير الوقائية المتعلقة بالتوظيف، والتي ذكرتها المادة الثالثة من القانون، حيث جاء نصها بأنه: " تراعى في توظيف مستخدمي القطاع العام وفي تسيير حياتهم المهنية القواعد التالية:

1- مبادئ النجاعة والشفافية والمعايير الموضوعية، مثل الجدارة والإنصاف والكفاءة.

2- الإجراءات المناسبة لاختيار وتكوين الإفراد المرشحين لتولي المناصب العمومية التي تكون أكثر عرضة للفساد.

3- أجر ملائم بالإضافة إلى تعويضات كافية،

4- إعداد برامج تعليمية وتكوينية ملائمة لتمكين الموظفين العموميين من الأداء الصحيح والنزيه والسليم لوظائفهم وإفادتهم من تكوين متخصص يزيد من وعيهم بمخاطر الفساد" ، فضلا عن باقي التدابير الأخرى، هي كل من التصريح بممتلكات الموظف، مدونة قواعد سلوك الموظفين العموميين، والمديرية العامة للضرائب قد وضعت مدونة قواعد وسلوك أعوانها، منها كذلك قواعد الشفافية في إبرام الصفقات العمومية، وفي تسيير الأموال العمومية، وفي التعامل مع الجمهور، حيث نجد هنا المادة(11) تنص على أنه: " لإضفاء الشفافية على كيفية تسيير الشؤون العمومية، يتعين على المؤسسات والإدارات والهيئات العمومية أن تلتزم أساسا:

- باعتماد إجراءات وقواعد تمكن الجمهور من الحصول على معلومات تتعلق بتنظيمها وسيرها، وكيفية اتخاذ القرارات فيها,
- بتبسيط الإجراءات الإدارية،
- بنشر معلومات تحسيسية عن مخاطر الفساد في الإدارة العمومية،
- بالرد على عرائض وشكاوى الموطنين،
- بتسبيب قراراتها عندما تصدر في غير صالح المواطن، وبتبيين طرق الطعن المعمول بها ". ولقد امتدت التدابير لتشمل المفهوم الواسع للموظف كما حددته المادة الثانية من هذا القانون، ولم تقصره على المفهوم الإداري للموظف العمومي، والمقترن بأداء الخدمة العمومية، والقواعد الواردة ضمن قانون الوظيفة العامة، بل جاوزت ذلك بكثير بأن شملت كل وظائف الدولة التشريعية والتنفيذية والقضائية، وكل امتداد تدفق الأموال العامة في القطاع العام، وحتى في القطاع الخاص، وبالتالي جاءت التدابير الوقائية واسعة، بينما نجد نفس القانون يعرف الفساد بأنه جملة من الجرائم التي حصرها القانون بالباب الرابع منه، نذكر منها، الرشوة، الاختلاس، استغلال النفوذ، إساءة استغلال الوظيفة، الإثراء غير المشروع، تعارض المصالح، الغدر، وهكذا، ونذكر أن المشرع ضمن إطار جريمة الغدر، قد نص في المادتين،(30) و(31) من هذا القانون، جريمة تحصيل الموظف لمبالغ مالية غير مستحقة الأداء أو يتجاوز ما هو مستحق

سواء لنفسه أو للإدارة ولصالح أطراف أخرى، بينما نجد المادة (31) تحديدا تنطوي على جريمة الإعفاء والتخفيض غير القانوني في الضريبة أو الرسم[1].

ومن خلال ما تقدم، نجد المديرية العامة للضرائب، قد وضعت مدونة سلوك لموظفيها، وأهم ما جاء ضمنها جملة من القواعد المتعلقة بالوظيفة والموظف مثل شروط الالتحاق بالوظيفة، تأدية اليمين، ووجوب الالتحاق بالمنصب محل النقل، احترام السلطة السلمية، منع أن تكون سلطة المرؤوس لرئيسه مقترنة بأية علاقة قرابة أو مصاهرة، الالتزام بأداء الخدمة العمومية بصفة شخصية وفعلية ومستمرة وفقا لما تقتضيه هذه الخدمة، وبشكل مستقل، ودون ممارسة أي عمل آخر مواز، وتأطير ذلك بالنزاهة والحياد، والتحفظ، والمحافظة على السر المهني، والتجاوب في منح الجمهور المعلومات المسموح بها، وهكذا، فالملاحظ، أن هذه المدونة إنما مصدرها القواعد المرتبطة بالوظيفة العامة، فضلا على بعض الحقوق التي هي للمكلف مثل احترام السر المهني، والحياة الخاصة، وتوفير المعلومات (مبدأ الحصول على المعلومة)[2].

وفي هذا الشأن، فقد تبنت المديرية العامة للضرائب سلسلة من الخيارات التقنية والعملية من أجل توفير المعلومة الجبائية من خلال، اختيار موقعا رسميا لها يتوفر على كل أحكام التشريع الجبائي[3]، وكذلك، كتيبات مختلف الضرائب، والإجراءات الجبائية، فضلا عن اللوائح التنظيمية حسب السنوات، وتغطية كل الملتقيات والندوات، والمؤشرات التي تدور حول الضرائب، ومد روابط بين مختلف الجهات المعنية بذلك، مثل موقع الأمانة العامة للحكومة، والمجلس الدستوري، ومجلس الدولة وهكذا، كما فرضت على المصالح الخارجية توفير جميع الوسائل العملية المباشرة، لاستقبال المكلف بالضريبة والرد على شكاويه بشكل مباشر أو عن طريق الهاتف، لكن، تبقى هذا المسار بعيد نوعا ما عن الجانب الكيفي، إذ يمكن أن تكون تغطية الجانب الكمي متكاملة وعصرية إلى حد مقبول، لكن الجانب الكيفي، والمتمثل في تفسير النصوص وشرحها، والتزامها، فضلا عن فتح النقاش لإعدادها ما زال بعيدا جدا على ما هو موجود في التشريعات المقارنة.

ب –المساءلة: أما فيما يخص مساءلة الموظفين، فنجد مدونة السلوك تلخص ما جاءت به القوانين في هذا الشأن، إذ، بدأت بالمسؤولية الإدارية، وهنا أسست ذلك على عنصر الخطأ، حيث إما أن يكون

---

[1] - خطر الفساد يهدد تماما كيان الدولة وقيمها، ليس فقط الأموال العامة، ولقد جاء في هذا الشأن في ديباجة اتفاقية مكافحة الفساد 2003 انه: " الدول يقلقها خطورة ما يطرحه الفساد في كل المجالات من مشاكل ومخاطر على استقرار المجتمعات وامنها، مما يقوض المؤسسات الديمقراطية والقيم الاخلاقية والعدالة، ويعرض التنمية المستدامة وسيادة القانون للخطر."، أنظر في ذلك، دكتور سعيد علي القططى، مرجع سابق، ص85.

[2]- مرسوم تنفيذي رقم 88-131 مؤرخ في 04 يونيو 1988 ينظم العلاقات بين الإدارة والمواطن، جريدة رسمية عدد 27، ويعتبر هذا المرسوم الأول من نوعه الذي يعطي الحق للمواطن في التعرف على عمل الإدارة والحصول على= =المعلومات، لكن تفعيله عمليا لم يكن ليوفي بالغرض الذي يحمله، وقد تضمن التعديل الأخير للدستور، كذلك تأسيس الحق في الحصول على المعلومات، وذلك بنص المادة (51) منه.

[3]- موقع المديرية العامة للضرائب وهو: www.mfdgi.gov.dz تاريخ الزيارة 2015/02/15، الساعة 14 سا، 00د.

الموظف هو صاحب الخطأ أي أن الخطأ شخصي، وبالتالي تقوم في مواجهته المسؤولية، وتعود الدولة عليه في ذلك، وإما أن يكون الخطأ مرفقي وهنا تتحمل الدولة المسؤولية، وهنا لا نذكر نص المادة (129) من القانون المدني، وهي حالة تنفيذ الأوامر الرئاسية، فهذه المادة تنص على أن الموظف إذا نفذ أوامر رئيسه غير المشروعة مع إعلامه بذلك، فالموظف لم يرتكب أي خطأ شخصي، بينما في الحالة العكسية فهو مرتكب لخطأ شخصي.

أما النوع الثاني من المسؤولية، فهو المسؤولية الجزائية، وقد أشرنا من قبل إلى قانون الوقاية من الفساد ومكافحته، فنجد في هذا المقام، أن هناك جرائم يرتكبها الموظف العام ما زال منصوص عليها ضمن قانون العقوبات، مثل جرائم عدم تنفيذ الأحكام، وجرائم اغتصاب السلطة، وجرائم تواطؤ الموظفين، وهناك جرائم جاءت ضمن قانون الوقاية من الفساد، مثل الغدر، الرشوة، وغيرها كما سبق ذكره أعلاه، وكلها مقترنة بجملة من العقوبات السالبة للحرية والعقوبات المالية[1]، بينما النوع الثالث من المسؤولية، هو المسؤولية التأديبية، التي هي جزء من المسؤولية الإدارية، وهذه نص على تأسيسها والجزاءات المترتبة عليها، القانون المتعلق بالوظيفية العمومية[2]، حيث حددت أربعة أخطاء مرتبة حسب درجة الخطورة من الأقل إلى الأخطر، وعلى أساس كل خطأ تترتب مسؤولية تأديبية في مواجهة الموظف، ولها عقوبتها الخاصة، ولقد حددت هذه المدونة نقل عن قانون الوظيفة العمومية هذه الأخطاء وما يقابلها من جزاءات.
وعموما، فإن الجانب الأخلاقي في القاعدة الضريبية يعد محورا أساسا خاصة في مواجهة الإدارة والعون المكلف بشأنها معا، لذلك يكون مبدأي الشفافية والمساءلة، وبينهما بالطبع الرقابة بمختلف أنواعها، أهم المبادئ التي تضبط هذا البعد في المال العام.

02- من طرف المكلف بالضريبة: إن المكلف بالضريبة هو الوجه الأخر للمال العام فهو مصدره، وأمام ذلك نجد البعد الأخلاقي يشمله وبقوة، وعلى ذلك، نجد معظم القوانين الضريبية وغيرها تتجه إلى الأخذ بهذا البعد وضبطه في هذا المكلف، كما في الإدارة وعونها، وسنرى في هذا السياق نقطتين هما:

أ -ميثاق المكلف بالضريبة: لقد وضعت المديرية العامة للضرائب استنادا إلى جملة الالتزامات القانونية والتنظيمية الموجهة إلى المكلف بالضريبة ما يسمى بميثاق المكلف بالضريبة، هذا الميثاق يتضمن جملة من الأخلاقيات في شكل التزامات يجب أن يتقيد بها، ونذكر أهمها، روح المواطنة، والتحلي بالحس الجبائي، التي من خلالها يتقبل المكلف بالضريبة واجبه الجبائي ويعترف بشرعيته، ثم التعاون الجبائي،

[1]- لخطورة جرائم الفساد، نجد المادة (29) من اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد لعام 2003، ألزمت الدول الأعضاء في قوانينها الداخلية أما باتخاذ فترة تقادم طويلة تبدأ فيها الإجراءات القضائية للأفعال المجرمة ضمنها أي الاتفاقية، وتحدد فترة تقادم أطول أو تعلق العمل بالتقادم في حالة إفلات الجاني من يد العدالة، أنظر في ذلك، دكتور سعيد علي القططى، مرجع سابق، ص66، والمشرع الجزائري أخذ بذلك، بموجب المادة (08 مكرر) من قانون الإجراءات الجزائية، حيث قرر من بين الجرائم التي لا تتقادم، جريمتي الرشوة، واختلاس الأموال العمومية.

[2]- يحدد نظام أخطاء الموظف العام بأربع درجات، يبدأ بأبسطها الخطأ من الدرجة الأولى، إلى أن يصل إلى أخطرها الخطأ من الدرجة من الرابعة، ويقابل هذا النظام جملة من الجزاءات بحسب كل درجة، أنظر في ذلك، أمر رقم 06-03 يتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية، مرجع سابق.

وهو أن يقوم المكلف بكل التزاماته وتصريحاته الجبائية في أوانها، دون تأخير أو تماطل، كما يتعاون مع الإدارة الجبائية في توفير ظروف الرقابة والتحقق، وحق الإطلاع، على الوثائق والمستندات التي تتضمن أنشطته، ثم الصدق والنزاهة في التعامل، وهذا يفرض أن يقدم المكلف كل المعلومات الحقيقية عن نشاطه، ولا يقوم بأي حيل تدليسية أو طرق للتملص من الأوعية الضريبية أو جزء منها، ثم إرساء الثقة بالإدارة، وهذا من شأنه أن يسهل التعامل والاتصال، ومعرفة واجباته والأحكام القانونية التي تؤسسها، فضلا تفعيل بعض الوسائل مثل الرسائل والمحررات الجبائية، فنجد مثلا في القانون الضريبي الفرنسي تعد هذا الاتصال بالآلاف حيث ترسخ هذه الوسائل ثقة المكلف في التفسير الجيد والفعال للإدارة لوضعيته، وفي هذا نذكر أن الثقة تكسر الحاجز النفسي خاصة في البلدان النامية، التي يكون فيها المواطن قليل الثقة في أعمـال الإدارة والحكومة بصفة عامة، ويسعى إلى تجنبها ونقدها والنفور منها بشتى الطرق ومنها الضريبة على وجه الخصوص، وهذا يؤكد قلة الوعي في الشأن الضريبي عموما، وقلة الثقة بين المواطن وهيئة الحكومة بصفة عامة من جهة أخرى، لذلك، يكون عامل الثقة له تأثير كبير في القاعدة الضريبية.

إن الأخلاقيات التي يجب أن يتحلى بها المكلف بالضريبة، تقابلها جملة من الجزاءات قي حالة عدم الامتثال لها، بدء من الدستور الذي يجرم تهريب الأموال، والتهرب الضريبي، ثم أحكام التشريع الضريبي التي تضع جملة من الجزاءات والعقوبات منها حتى البدنية، في حالة الغش والتهرب الضريبي، وهذا فضلا على قوانين اخرى منها قانون العقوبات وغيره.

ب –تنفيذ الالتزام الضريبي وفق مبدأ حسن النية والاستقامة: يعتبر حسن النية مبدأ من أهم مبادئ القانون حاليا، ولقد تسرب من النظرة الشخصية للعقود[1]، حتى أصبح له مجال واسع في هذه النظرية العقود في تأسيسها وخاصة في تنفيذها، وأصبح القضاء يعتبره أهم مبدأ يستند إليه في أحكامه، وأيا كان الخلاف حول مرد طبيعة حسن النية، هل هو بعد أخلاقي أم مبدأ قانوني إلا أن هذا البعد تفرضه سلامة سريرة الشخص ولا يتعلق بالعقد فقط، بل يمتد إلى التزامات أخرى، مهما كان نوعها، دينية، أخلاقية، أو قانونية، وبالتالي نجد ذلك، أيضا في القانون الضريبي، حيث نجد هذا القانون ينص عليه في عدة مواقع صراحة، منها المادة (93) من قانون الإجراءات الجبائية، تقرر أن آلية الإعفاء والتخفيض في حالة العوز، لا يمكن تفعيلها إلا لفائدة المدين بالرسم حسن النية تبعا لعناصر يجب البحث عنها في مواظبته

[1]- يظهر ذلك في مسألة التعامل مع التعبير عن الإرادة في التعاقد، حيث تختلف التشريعات بالأخذ ما بين الإرادة الظاهرة التي تأخذ بها المدرسة الألمانية، حيث لا يجوز الرجوع عن هذا التعبير، وهذه توافق النظرة الموضوعية، والإرادة= الباطنة وهي توافق النظرة الشخصية، والتي أخذت بها المدرسة الفرنسية، ورغم ذلك نجد المشرع الجزائري، يأخذ مبدئيا بالإرادة الباطنية الموافقة للتظرة الشخصية، التي تأخذ بمبدأ حسن النية، حيث تعتبر التعبير عن الإرادة ما هو إلا قرينة على الإرادة الباطنة، والعبرة بهذه الأخيرة إذ على القاضي أن يبحث عنها عند إتصاله بنزاع في ذلك، لكن المشرع كذلك يأخذ استثناء بالنظرة الموضوعية الموافقة للإرادة الظاهرة، أنظر في ذلك، علي علي سليمان، النظرية العامة للالتزام مصادر الالتزام في القانون المدني الجزائري، الطبعة السابعة، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 2006، ص32.

العادية بالنظر لالتزاماته الجبائية وكذا الجهود المبذولة من طرفه ليتخلص من ديونه، ولا يمنح ذلك في حالة الغش، كما نجد المديرية العامة للضرائب تطبيقا للقانون وضعت بطاقية للمخالفين الضريبيين، وهذا بالطبع لإحصاء أولئك المكلفين الذين استعملوا الغش والتدليس والتهرب، وإساءة النية في التزاماتهم الجبائية.

ومجمل القول، فإن المكلف بالضريبة هو مصدر المال المؤطر بالضريبة، ,أي إخلال منه، وعدم التزامه تحت أي بعد كان، خاصة من تبطنه لنية سيئة في افتعال والبحث عن طرق تجنب الضريبة والتهرب منها، يجعل عائد الضريبة في تناقص، ويؤثر على مالية الدولة والتزاماتها.

المبحث الثاني: تقسيمات الضريبة

اتسعت الضريبة في القانون الجزائري لتشمل كل من الضريبة العامة والضريبة المحلية، وحتى الضريبة المشتركة ما بين الدولة والجماعات المحلية وبعض الصناديق الخاصة، كما تنوعت من حيث أحادية الضريبة وتعددها، والضريبة مباشرة وغير مباشرة، فضلا على إنطوائها على تقسيمات أخرى من حيث عدة معايير، لذلك لم نجد لدواعي المنهجية أحسن من إستعمال معيارين، هما كل من معيار تخصيص حصيلة الضريبة، كمعيار إطار، ومعيار الضرائب المباشرة وغير المباشرة، وبناء عليه، سنخصص المطلب الأول، للضرائب العامة أي تلك التي تؤول حصيلتها كليا للدولة، والضرائب المحلية والمشتركة، في المطلب الثاني، ونعرض ذلك فيما يلي:

المطلب الأول: الضريبة العامة

الضرائب العامة هي الضرائب التي تحصل لفائدة الخزينة العمومية للدولة، والمشرع لم يميزها بصفة مستقلة، بل اقتصر على توضيحها في كل قانون من القوانين الضريبية الخمسة التي سبق لنا ذكرها، لذلك سنحاول أن نتعرف على هذه الضرائب كل على حدا، حيث نتتبع ذلك من خلال معيار الضرائب المباشرة، والضرائب غير المباشرة، حيث نرى في الفرع الأول، الضرائب المباشرة وما يتعلق بها من إعفاءات، ثم نخصص الفرع الثاني، للضرائب غير المباشرة وما يتعلق بها الإعفاءات، وسنتعرض إلى كل ذلك فيما يلي:

الفرع الأول: الضرائب المباشرة

سبق لنا أن حددنا المعايير التي تميز الضرائب المباشرة، من أنها ضرائب شخصية أي تتعلق بالشخص، ولا تتعلق بالمادة الضريبية، وأنها تجبى عن طريق الجداول التي تعدها الإدارة بشكل دوري، فالمكلف يكون معروفا سلفا، فضلا على أن هذا النوع من الضرائب، لا يمكن تحويل العبء الضريبي من خلاله، وبمعنى أن المكلف الحقيقي هو الذي يسدد هذه الضرائب إلى قابض الضرائب، والتشريع الجزائري نص على هذا النوع من الضرائب بقانون خاص به، هو قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، لكنه لم يحترم بشكل قطعي كل المعايير التي تميزه، ولم يستوعب كامل الضرائب المباشرة إذ بقي هناك ضرائب أخرى ضمن قوانين أخرى، لذلك، سوف نعرض تحت بند الضرائب المباشرة ما تضمنه هذا القانون وما تضمنته قوانين أخرى، وذلك فيما يلي[1]:

أولا- الضريبة على الدخل الإجمالي: حدد المشرع الجزائري أحكام الضريبة على الدخل الإجمالي من المادة الأولى إلى المادة (134)، فضلا على بعض الأحكام ضمن المواد من (168) إلى (194) ضمن

[1] - هناك اختلاف في تحديد معايير تمييز الضرائب المباشرة، فهناك عدة معايير مقررة في ذلك، فمن التشريعات ما تأخذ ببعض ومنها ما تأخذ بالبعض الأخر، الأكيد ما يميز هذه التشريعات أنها ترتب ضرائبها على معيار ضرائب مباشرة/ ضرائب غير مباشرة، وفي تحديد معايير تمييز الضرائب المباشرة، أنظر، الدكتور خالد خضر الخير، مرجع سابق، ص19 وما يليها، وأنظر في ذلك أيضا، دكتور برحماني محفوظ، المالية العامة في التشريع الجزائري، مرجع سابق، ص87.

باب الأحكام المشتركة بين ضريبة الدخل الإجمالي وضريبة الإرباح على الشركات، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وعليه، سنتعرف على هذه الضريبة، وخصائصها، تركيبتها، وحدثها المنشئ، عبر النقاط التالية:

01- مميزات الضريبة على الدخل الإجمالي: يختلف تعريف ضريبة الدخل الإجمالي عن أي ضريبة أخرى باختلاف شكلها وعناصرها، ويختلف تعريفها عن تعريف مادتها المسلطة عليها ويتحدد بها نطاقها، كما أن خصائصها تستند إلى هذا الاختلاف، وعليه، سنرى في البدء تعريف ونطاق ضريبة الدخل الإجمالي، ثم نعقبه بذكر أهم خصائصها، التي بناء عليها تتحد عناصر الضريبة وتتميز، ثم من هم الأشخاص الخاضعين لها، والإعفاءات المقررة عليها، وذلك فيما يلي:

أ- تعريف ونطاق الضريبة على الدخل الإجمالي: سبق لنا أن عرفنا الدخل المقصود، وقلنا انه مادة مركبة من ثلاث أجزاء، هي كل من العمل، ورأس المال، والجمع بينهما، وأنها كلها أجزاء وعاء للضريبة، لذلك، يكون من الأحسن، أن نعرف الضريبة على الدخل الإجمالي بأنها: "تلك الضريبة الشاملة أو الاقتطاع المؤسس على مصادر الدخل كلها، بحيث يجمع على الأقل أكثر من فئة واحدة منها في آن واحد وتحت نفس الخصائص"[1]، وهذا التعريف، هو الذي يتحدد من خلاله نطاق هذه الضريبة، ونجد المشرع الجزائري قد جسد ذلك بنص المادة الثانية من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي جاء فيها انه: " يتكون الدخل الصافي الإجمالي من مجموع المداخيل الصافية للأصناف التالية:

- أرباح مهنية.
- عائدات المستثمرات الفلاحية.
- الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية، ..
- عائدات رؤوس الأموال المنقولة.
- المرتبات والأجور والمعاشات والريوع العمرية.
- فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية...[2]"، وما يلاحظ من طبيعة هذه الفئات المذكورة بنص المادة أنها تشمل مختلف أجزاء الدخل كما سبق لنا ذكره، وبذلك فهي ضريبة شاملة، وعليه، نعرض خصائص ضريبة الدخل الإجمالي كما يلي:

ب- خصائص ضريبة الدخل الإجمالي: من خلال نص المادة الأولى من القانون السالف الذكر، التي جاء فيها أنه: "تؤسس ضريبة وحيدة سنوية على دخل الأشخاص الطبعيين تسمى „الضريبة على الدخل

[1]- تم اقترحنا لهذا التعريف، بناء على مكونات ضريبة الدخل الإجمالي وطرق تصفيتها.

[2]- تم إعادة هذا الصنف إلى مجموع أصناف الدخل بموجب قانون المالية لسنة 2017 السالف الذكر، بعد أن ألغاها المشرع من قبل بموجب قانون المالية لسنة 2009، السالف الذكر، ويعرف بأنه الزيادة في قيمة رأس المال أسباب خارجية عن إرادة المالك، أنظر في ذلك، دكتور برحماني محفوظ، المالية العامة في التشريع الجزائري، مرجع سابق، ص89. .

الإجمالي„ وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف..."، وكذلك المواد 03 وما يليها، و136 من القانون السابق ذكره، نستطيع تحديد خصائص هذه الضريبة فيما يلي:

–ضريبة الدخل الإجمالي ضريبة سنوية: وهذا يعني أنها تفرض في كل سنة مرة واحدة، ويقتضي مبدأ آخر، هو مبدأ استقلالية السنوات الضريبية عن بعضها، فلكل سنة ضريبية إيراداتها وتكاليفها المستقلة والخاصة، وينطبق هذا المبدأ حتى ولو كان هناك استثناءات قد تقع على الضريبة النوعية لصنف من أصناف الدخل[1].

– ضريبة الدخل الإجمالي ضريبة وحيدة: أي أنها هي الضريبة التي تفرض على الأشخاص الطبعيين، دون أي ضريبة أخرى تكون معها في ذمة هؤلاء المكلفين.

– ضريبة الدخل الإجمالي ضريبة شاملة: أي أنها تشمل أكثر من صنف من أصناف الدخل كما سبق أن وضحنا، ويدمج أسس هذه الأصناف في أساسها الجبائي، وتصفى منه.

– ضريبة الدخل الإجمالي ضريبة شخصية: أي أنها ضريبة تفرض على الأشخاص الطبيعية، كما هو واضح ضمن المادة الأولى السابق ذكرها، وبالتالي لا مجال إذا سلمنا بهذه الخاصية لاعتبار المادة الخاضعة للضريبة، لكن لا نفهم الأشخاص الطبيعية بمفهوم القانون المدني كما سبق ذكره، بل بالمفهوم الجبائي، فقد نجد أشخاص معنوية تأخذ حكم الأشخاص الطبيعية كما سبق توضيحه، وقد أشارت إلى ذلك المادة (07)، التي بينت الأشخاص المعنوية التي لا تفصل عن الأشخاص الطبيعية المؤسسة لها، وهي كل شركات الأشخاص، الشركات المدنية المهنية، شركات المساهمة، والتي لم تختر الخضوع للضريبة على أرباح الشركات، وهذا ما أكدته أيضا المادة (136) من نفس القانون.

– ضريبة الدخل الإجمالي ضريبة متعددة المعايير: فهذه الضريبة في الأساس هي ضريبة شخصية، إقليمية أي إنها تؤسس على الدخل المحقق من الأشخاص المكلفين في إقليم الدولة (لهم موطن تكليف كما نصت على ذلك المادة (03) من القانون السابق ذكره، لكن تمتد لتكون ضريبة نوعية أحيانا بان تستهدف الدخل المحقق في الإقليم مباشرة، كما هو الحال بالنسبة للدخل المحقق من طرق الأشخاص الذين ليس لهم موطن جبائي في الجزائر، كما تنص على ذلك المادة (04) من نفس القانون[2].

– ضريبة الدخل الإجمالي ضريبة خاصة: وهذا يعني أن هذه الضريبة تتعلق بكل شخص على حدا نتيجة لدخله المحقق، وهذا ما نصت عليه المادة (06) لكن، هناك استثناءات تكون على القاعدة مثل الضريبة المشتركة بين الزوجين، والضريبة المميزة على مداخيل السكن العائلي.

---

[1]- الدكتور المستشار احمد بديع بليح، مرجع سابق، ص182.

[2] - كما تمتد أيضا بعض الأنشطة مثل المهن الحرة على إختلافها، بما فيها تلك التي يملكها أشخاص معنوية، من قبيل شركات الأشخاص، ونلاحظ أن هذه المهن هي التي تكون عند حسابها محل الضريبة، ومن هنا، فعند القول بشخصية ضريبة الدخل الإجمالي، فليس المقصود من جهة الشخص الطبيعي فقط كما جاء بالمادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ومن جهة أخرى هذا لا ينفي أن يستند الدخل تماما إلى أنشطة.

وما يلاحظ، من خلال الأصناف المشكلة للدخل محل الضريبة السابق ذكرها، أنها لا تخضع في جملتها لبعض الخصائص، منها مبدأ الشمول، فهناك أصناف تقتطع بشكل مباشر من المصدر وبالتالي لا تضاف إلى الأساس الجبري لضريبة الدخل، كما أن هناك أصناف أخرى، لا تشملها خاصية الاعتياد، منها فوائض قيمة التنازل على الاستثمارات والتنازل على العقارات، ونوضح ذلك كله في موقعه، والآن، لنحدد الأشخاص هذه الضريبة:

ج- الأشخاص الخاضعة لضريبة الدخل الإجمالي: من أهم خصائص ضريبة الدخل الإجمالي، أنها ضريبة شخصية، وهذا يعني أنه يجب تحديد الأشخاص الخاضعة لها، وباستقراء المواد 03 وما يليها، و136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، نستخلص هذه الأشخاص كما يلي:

- من حيث طبيعة الشخص، نجد أن المشرع حدده بالشخص الطبيعي، سواء أكان أجنبيا أو وطنيا، كما وسع هذا الحكم إلى بعض حالات الأشخاص المعنوية، حيث ذكر أن في حكم الشخص الطبيعي الشركاء في شركات الأشخاص، والشركات المدنية، وأعضاء الشركات المدنية وشركات المساهمة ذات المسئولية التضامنية، وغير المحددة، وبالتالي فالشخص الطبيعي الجبائي يحده حكما الشركات التي ميزها المشرع بضريبة الأرباح على الشركات المقابلة لضريبة الدخل عند الشخص الطبيعي الجبائي، ولقد أطلقت بعض التشريعات المقارنة على هذه الشركات، مصطلح شركات الأموال، المقابل لمصطلح الشخص الطبيعي الجبائي[1].

- من حيث سبب تقرير التكليف في مواجهة هذا الشخص الطبيعي الجبائي، فالمشرع حدد ضمن المواد السابق ذكرها، ما هي المعايير المستند إليها في ذلك، حيث استند إلى موطن التكليف، فيخضع لضريبة الدخل الإجمالي الشخص الذي له موطن تكليف في الجزائر، واعتبر أن الموطن قائم في الجزائر، متى توفر للشخص، الإقامة الدائمة فيها، أو الإقامة المؤقتة، لفترة متواصلة لا تقل عن السنة واحدة، وهذا بالطبع بغض النظر عن علاقة الشخص بالمسكن الذي يوفر له هذه الإقامة، مالك، منتفع، مستأجر، أو أن المسكن يكون مركز أعمال رئيسية، أما المعيار الثاني، فهو معيار النشاط الاقتصادي، حيث أن الشخص الذي لا يتوفر على موطن تكليف في الجزائر، إنما يتحصل على عائدات من مصدر جزائري يكون خاضعا لضريبة الدخل، وكذلك أعوان الدولة الذي يمارسون وظائف أو مهام في بلدان أجنبية، ولا يخضعون إلا ضريبة شخصية على مداخيلهم، فهم يخضعون لضريبة الدخل بالجزائر، وكذلك في نفس الحكم، من يحول فرض ضريبته إلى الجزائر بموجب اتفاقية جبائية، من مداخيل أو أرباح محققة في الجزائر.

د- الإعفاءات: نصت المادة (05) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على الأشخاص المعفية من إخضاعها لضريبة الدخل الإجمالي، وحددت نوعين من هؤلاء الأشخاص وهم، كل من الأشخاص

[1]- الدكتور المستشار أحمد بديع بليح، مرجع سابق، ص209.

الذين يساوي دخلهم الإجمالي السنوي الصافي او يقل عن الحد الأدنى للإخضاع الجبائي المنصوص عليه في جدول الضريبة على الدخل الإجمالي، وهو الحد المقرر 120.000دج، ويبدأ منه حساب الضريبة، وهو غير ثابت إذ يمكن مراجعته بحسب تغير الظروف الاقتصادية للبلد، كما يتم إعفاء السفراء، والأعوان الدبلوماسيين والقناصل والأعوان القنصوليين من جنسية أجنبية عندما تمنح البلدان التي يمثلونها نفس الامتيازات للأعوان الدبلوماسيين والقنصوليين الجزائريين.

وبعد ذكر أهم مميزات الضريبة على الدخل الإجمالي، سنتطرق إلى ضبط أساسها، وهنا نميز ما بين الأساس الإجمالي لمختلف الفئات، السابق ذكرها في نطاق الضريبة، وما بين تلك الفئات التي قرر المشرع أن يتم اقتطاعها من المصدر، بحيث ليست جزء من الأساس الجبائي للدخل الإجمالي، وذلك فيما يلي:

02- الأساس الجبائي المجمع لضريبة الدخل الإجمالي: نعني بالأساس الضريبي ذلك المبلغ الذي يقرره القانون الضريبي كأساس لتصفية معدل الضريبة منه، وبالطبع هذا المبلغ يختلف عن عدة مفاهيم للمداخيل كما سنرى، وعليه سنتتبع خطوات الحصول على هذا الأساس كما جاءت في القانون، ونبدأ بما نصت عليه المواد (09)، و(10) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، حيث وضعت الشروط التي يتحدد بها أساس ضريبة الدخل الإجمالي، فنصت المادة (09) على أن هذه الضريبة تستحق كل سنة على الإيرادات والإرباح التي يحققها المكلف بالضريبة والتي يتصرف فيها، وهذا يعني بالدرجة الأولى انه يستخرج الدخل أو الربح الذي تفرض عليه الضريبة من هذه الإيرادات والأرباح، وهذا ما نصت عليه المادة (10) حينما وضحت أن هذا الدخل أو الربح هو فائض الناتج الإجمالي المحقق فعلا بعد طرح النفقات المخصصة لكسب الدخل والمحافظة عليه، وعلى اعتبار أن هذا الدخل يضم عدة أصناف فهو مكون إذا من جمع الأرباح أو المداخيل الصافية، وبالتالي قررت المادة السابقة أنه يجب تحديد لكل صنف ما يقابله من مداخيل صافية حسب القواعد الخاصة المتعلقة به، التي تحدد إيراده كما تحدد أعبائه بصفة مميزة، على أنه عند جمع هذه المداخيل يضبط الأساس بعد خصم جملة من الأعباء على الدخل الإجمالي، وعلى اعتبار أن المشرع قد قرر اقتطاع بعض الأصناف مباشرة من المصدر، وبالتالي فهي على الرغم من ضمها إلى أصناف الدخل، إلا أنها لا تدخل ضمن أساسه الجبائي، لذلك، سوف نقتصر في حساب أساس ضريبة الدخل الإجمالي فقط الأصناف التي تجمع ضمنه، كل صنف على حدا، حتى نصل إلى أساس الدخل الإجمالي والأعباء المتعلقة به، وذلك على النحو التالي:

أ- **الأرباح المهنية**[1]: سبق وان وضحنا أن هذا النوع من الأرباح إنما هو نتاج توافر كل من العمل ورأس المال معا[1]، وان المشرع يضعها ضمن خانة الأرباح المهنية، وهذا بموجب تعديل قانون المالية لسنة

[1]- ما يلاحظ هنا أن تسمية الأرباح المهنية جاءت هنا فقط بعد تدارك ذلك من طرف المشرع ضمن قانون المالية لسنة 2017، إذ قبله وعلى الرغم من ذكرها في المادة الثانية، إلا أنه ذكرها تحت عنوان الأرباح الصناعية والتجارية بالمادة (11) وما يليها، وانعدم الانسجام ما بين مواد القانون في ذلك، ورغم التعديل فنلاحظ كذلك هذا الصنف أقتصر فقط على المهن الصناعية والتجارية، وخلا تماما من المهن غير التجارية، والمهن الحرفية، حيث ألغتها مواد قانون المالية لسنة=

2015، والضريبة على هذا الصنف تجتمع لديها بعض المبادئ السابق ذكرها لضريبة الدخل الإجمالي، مثل مبدأ السنوية إذ لا تستحق الضريبة إلا عند نهاية السنة المالية التي يتضح فيها الربح والأعباء، كما يتحقق فيها مبدأ الاستقلالية ربح السنة عن السنوات الأخرى، ومبدأ الإقليمية، غير أنه لا يتحقق فيها مبدأ التعددية، ومبدأ الشخصية، لكونها حتى وإن كانت تفرض على الشخص الطبيعي بالمفهوم الجبائي، إلا أنها ضريبة نوعية في أصلها إذ تتعلق بالربح ولا تتعلق بالدخل، كما أنها قد تقتطع من المصدر كما هو الحال بالنسبة لفروع المنشآت الرئيسية التي ليس لها مقر جبائي في الجزائر.

إن لصنف الأرباح هذا شروطا ينبغي أن تتحقق، وهي أن يكون تحقيق الربح عن طريق الاحتراف، أي امتزاج كل من العمل ورأس المال وتفاعلهما على شكل نشاط معتاد واحترافي، ويقصد بالاحتراف أن يزاول المكلف نشاطا معينا بصفة مستمرة ومنتظمة حيث يتخذه وسيلة للكسب، سواء أتطلب هذا النشاط إجراءات تنظيمية، أم لا[2]، أما الشرط الثاني، فهو أن تتوفر نية تحقيق الربح، وهذا يعني نية الارتزاق متوفرة لدى المكلف لتحقيق الغاية من نشاطه، أما الشرط الثالث، فهو أن يعمل المكلف لحسابه وبصفة مستقلة، وهنا يعني أن تكون هناك علاقة مباشرة بين النشاط والمكلف وإدارته تكون مستقلة ولحسابه، حيث يجب أن تنتفي كل تبعية وإلا عد الإيراد مرتبا وليس ربحا.

وقبل أن نحدد الربح الخاص بهذه المهن، سنعرض الإعفاءات التي قررها المشرع عليها، وفي ذلك نجد نوعين من الإعفاءات، كلية وجزئية، المؤقتة والدائمة، كما نصت على ذلك المادة (16) من نفس القانون السالف الذكر، حيث أعفت أنشطة الشباب مؤهلين للاستفادة من إعانة الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب، الصندوق الوطني لعدم القرض المصغر، الصندوق الوطني لتأمين على البطالة، حيث تكون مدة الإعفاء إما ثلاث سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال، أو قد تمدد 06 سنوات إذا كانت متواجدة ضمن مناطق يجب ترقيتها، أو قد تمدد سنتين (في كلا الحالتين السابقتين) إذا تعهد المستغل بتوظيف ثلاثة عمال على الأقل لمدة غير محدودة، وترتفع مدة الإعفاء إلى 10 سنوات من تاريخ الشروع في الإستغلال في حالة تواجد المشروع في منطقة تستفيد إعانة الصندوق الخاص لتطوير مناطق الجنوب، أو الحرفيون التقليديون أو أولئك الممارسون لنشاط حرفي فني، وتستفيد من إعفاء كلي غير محدود كل من: المؤسسات التابعة لجمعية الأشخاص المعوقين المعتمدة وكذلك الهياكل التابعة لها،

=2015، وأصبح من غير الواضح كيفية تحديدها بصفة مستقلة، أنظر في ذلك، المادة (16) المعدلة لجملة من المواد من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، منها المادة (11) وما يليها، من قانون المالية لسنة 2017، السالف الذكر.

[1]- نلاحظ هنا، أن المشرع الجبائي جمع حالة مهنة التجارة مع مهنة الصناعة، مع العلم، أن بنية المهنتين في الأصل ليست متشابهة، فالصناعة أكثر خسائر، ومحفوفة بمخاطر رأس المال، وأعمق وأرسخ عملا، واصدق نتائج من التجارة، وكان من المفروض أن تعامل معاملة تفضيلية ومتميزة عن التجارة، وربما هنا باب التأثير بالتشريع المقارن هو الذي فرض نفسه على المشرع، خاصة أن التشريع الفرنسي، والتشريع المصري، حيث نجد نقدا موجها لهذا الأخير، على تجميع المهنتين، أنظر في ذلك، الدكتور المستشار احمد بديع بليح، مرجع سابق، ص57.

[2]- المرجع السابق، ص-ص63، 64.

ومبالغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق المسرحية، والمداخيل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على حالته.

وعليه، سنرى بعدما سبق ذكره، نطاق دخل الأرباح المهنية وذلك، فيما يلي:

أ/1- الأرباح المقرر عليها الضريبة: لقد عرفت المادة (11) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الأرباح الصناعية والتجارية على أنه[1]:" تعتبر أرباحا مهنية، لتطبيق ضريبة الدخل، الأرباح التي يحققها الأشخاص الطبيعيون أو الاعتباريون والناجمة عن ممارسة مهنة تجارية أو غير تجارية أو صناعية أو حرفية، وكذلك الأرباح المحققة من الأنشطة المنجمية أو الناتجة عنها."، وما يلاحظ أن هذه المادة وضعت قاعدة عامة، لكنها قد حملت تداخلا بالنسبة لعبارة الأشخاص الإعتباريين، فهؤلاء قد يتأسسوا على اعتبار الأموال فقط، وهنا نكون أما ضريبة الأرباح على الشركات، وليس ضريبة الأرباح مهنة تجارية أو غير تجارية أو صناعية أو حرفية، فكان على المشرع هنا أن يقيد نطاق المادة بهذا القيد، لكن، نجد المادة (12) قد حددت مهن أخرى ضمن إطار الأرباح الصناعية والتجارية، حيث جاء ضمنها انه:" كما تكتسي طابع الأرباح المهنية لتطبيق ضريبة الدخل، الأرباح التي يحققها الأشخاص الطبيعيون الذين:

1- يقومون بعمليات الوساطة من اجل شراء عقارات أو محلات تجارية أو بيعها أو يشترون باسمهم نفس الممتلكات لإعادة بيعها.

2- يستفيدون من وعد بالبيع من جانب واحد يتعلق بعقار، ويقومون بسعي منهم أثناء بيع هذا العقار بالتجزئة أو التقسيم، بالتنازل عن الاستفادة من الوعد بالبيع إلى شاري كل جزء أو قسم.

3- يؤجرون مؤسسة تجارية أو صناعية بما فيها من أثاث أو عتاد لازم لاستغلالها سواء أكان الإيجار يشتمل على كل العناصر غير المادية للمحل التجاري أو الصناعي أو جزء منها أم لا.

4- يمارسون نشاط الراسي عليه المناقصة وصاحب الامتياز ومستأجر الحقوق البلدية.

5- يحققون أرباحا من أنشطة تربية الدواجن والأرانب عندما تكتسي هذه الأنشطة طبعا صناعيا.

يحدد عند الاقتضاء النشاط المتسم بطابع صناعي عن طريق التنظيم.

6- يحققون إيرادات من استغلال الملاحات أو البحيرات المالحة أو الممالح.

7- كما تكتسي طابع الأرباح الصناعية والتجارية لتطبيق ضريبة الدخل، المداخيل المحققة من قبل التجار الصيادين، الربابنة الصيادين، مجهزي السفن ومستغلي قوارب الصيد.

[1] - ما يميز هذه الضريبة أنها ضريبة غير ثابتة، وأنه لا يمكن حصرها، حيث يظهر من المادة (02) من القانون اللبناني المتعلق ضريبة دخل المهن والأعمال التي تخضع أرباحها لهذه الضريبة أنها حددت نطاق هذا الضريبة بمنظور شامل وعلى سبيل التعميم، التي جاء نصها بأنه:" تتناول الضريبة أرباح المهن والمؤسسات التجارية والصناعية والحرفية، أرباح المهن الحرة وربح كل عمل يدر ريعا غير خاضع لضريبة أخرى على الدخل ولا يستثنى من الضريبة أي دخل إلا بنص صريح في القانون."، ونرى أن المشرع الجزائري يجب أن يضع نصب عينيه خصائص الضريبة ثم يحدد حكمه ويصوغه صياغة واضحة، أنظر في ذلك، الدكتور خالد خضر الخير، مرجع سابق، ص58.

8- يحققون مكاسب صافية بالرأسمال بمناسبة عملية تنازل لقاء عوض عن القيم المنقولة والحقوق الاجتماعية."، ويظهر من هاتين المادتين: إن الأنشطة السابقة جاءت على سبيل الذكر لا الحصر، طالما أن المادة (11) قد وضعت مبدأ عاما، هو الأرباح المحققة من ممارسة مهنة تجارية أو صناعية أو حرفية، وكذلك الأرباح المحققة من أنشطة منجمية أو الناتجة عنها، كما يتضح من إضافة عبارة –كما تكتسي– التي جاءت في بداية نص المادة (12) السابق ذكرها، والمشرع لم يقتصر على المهن بل زاد عنها بأعمال الوساطة، وخدمات تتعلق بتأجير المحال الصناعية والتجارية، والتعامل في العقارات، والتصرف فيها وهكذا، وهذا يدل على أنه تجاوز فكرة النشاط المختلط بين العمل ورأس المال، وعدد مهنا أخرى حتى وإن كانت قد تأخذ طابعا آخر غير الطابع الصناعي والتجاري، مثل الإيرادات المحققة من استغلال الملحات أو البحيرات المالحة أو الممالح، فقد يثار خلاف كبير في تصنيفها، كما نسجل هنا أن المشرع، رغم أنه لم يذكر في العنوان إلا الأرباح الصناعية والتجارية، إلا أنه ذكر في المادة (11) عبارة الأرباح المحققة من مهن وذكر منها الحرفية، ولا ندري ما وجه الربط بينها. رغم أنه بالفعل يقرر القانون الضريبي إخضاع المهن الحرفية لضريبة الدخل الإجمالي[1].

إن الأرباح المحققة من العمليات والمهن أعلاه، لا تعبر تماما عن الأساس الجبائي لصنف المهن الصناعية والتجارية، لذلك يجب أن نتطرق إلى كيفيات حساب الربح وتحديد الأعباء التي قرر المشرع خصمها، حتى نصل إلى الأرباح الصافية التي تضم إلى تشكيل الدخل الإجمالي، ونتعرض ذلك فيما يلي:

أ/1/1- حساب الربح الخاضع للضريبة: نص المشرع ضمن الفقرة الأولى من المادة (14) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، التي أحالت تحديد الربح إلى المواد من (139) إلى (147) من نفس القانون، كما نصت المادة (17) من نفس القانون على انه: "يحدد الربح الذي يدرج في وعاء الضريبة على الدخل الإجمالي حسب نظام الربح الحقيقي وجوبا."، وهذا يعني أن ربح المهن الصناعية والتجارية يخضع لنفس النظام المطبق على أرباح الشركات[2]، ومنه نستخلص من أحكام المواد السابقة، مبدأ السنوية، ومبدأ تراكم الضريبة بناء عليه، إذ يجب تخصيص كل فترة سنة بضريبتها، هذا من جهة،

[1] - وفي التعرف على نطاق فرض الضريبة على التجارية والصناعية في القانون المصري للمقارنة، أنظر، احمد بديع بليح، مرجع سابق، ص66.

[2]- يقصد بالنظام الجبائي المطبق هنا، جملة من المقومات والشروط والإجراءات التي يضعها المشرع من اجل التعامل مع مجموعة من الضرائب المتشابهة، وقد كان المشرع يعتمد ثلاث أنواع من هذا النظام حسب معيار تغير رقم الأعمال، فالنظام الأول، هو الضريبة الجزافية الوحيدة، وهذا في ضرائب محددة على الأشخاص الطبيعية، بشرط ألا يتجاوز رقم أعمالها 10.000.000دج، بينما النظام الأخر، وهو النظام المبسط، متعلق بالضرائب التي لا يتجاوز رقم أعمالها 30.000.000دج، بينما نظام الربح الحقيقي، عندما يتجاوز رقم الأعمال 30.000.000دج، ويتميز كل نظام بجملة من الالتزامات والتصريحات، التي تميزه عن الآخر، والآن بعد تعديلات قانون المالية لسنة 2015 قد تم إلغاء النظام المبسط، وبقي فقط نظام الربح الحقيقي، ونظام الضريبة الجزافية الوحيدة الذي يقرر لعدة ضرائب على ألا يتجاوز رقم الأعمال... ....السنوي 30.000.000دج، بينما يبقى نظام الربح الحقيقي مقرر لرقم الأعمال الذي يتجاوز هذا المبلغ، لكن يبقى التساؤل هنا، عن مدى التمييز بين أحكام المادة (17)، والمادة (282 مكرر1) من نفس القانون، وسنناقش ذلك في أوانه.

ومن جهة ثانية، فإن المادة (140) حددت الربح الصافي حسب نتيجة مختلف العمليات أيا كانت طبيعتها، المحققة من طرف المؤسسة، بما في ذلك التنازلات عن أي عنصر من عناصر الأصول، أثناء الاستغلال أو في نهايته، ونميز هنا ثلاث أنواع من الناتج الذي يشكل الربح الإجمالي، وهي ناتج محصل عليه كالربح العادي وهو الأساس، أي ذلك الربح المتعلق بالنشاط العادي، وقد حدده المشرع الجبائي كما جاء بالفقرة 2 من المادة (140) بأنه: "الفرق بين قيمة الأصول الصافية لدى اختتام وافتتاح الفترة التي يجب استخدام النتائج المحققة فيها كأساس للضريبة المحسومة من الزيادات المالية، وتضاف إليها الاقتطاعات التي يقوم بها صاحب الاستغلال أو الشركاء خلال هذه الفترة، ويقصد بالأصول الصافية، الفائض في قيم الأصول من مجموع الخصوم المتكونة من ديون الغير، والإهتلاكات المالية والأرصدة المثبتة."، وهذا يعني أن المشرع اخذ بطريقة حساب النتيجة عن طريق الميزانية، حيث يتم استخلاصها بالفرق بين الأصول والخصوم، وهي طريقة من طريقتي حساب النتيجة المحاسبية[1]، إذ يكون الأصول والخصوم عند بداية الدورة أو افتتاحها، متعادلين، لكن عند توالي العمليات بموجب سير نشاط المؤسسة حتى نهاية الدورة، أو السنة المالية، يحدث تغير في تركيبة هذه العناصر، وهذا التغير إما يكون إيجابيا من جهة الأصول، فيكون ربحا، كما قد يكون سلبيا من جهة الأصول فيحدث خسارة، لكن، المشرع لم يكتف بهذه النتيجة كربح جبائي، بل أضاف إليها نواتج استثنائية مخصوم منها أعباء متعلقة بها وهو النوع الثاني من الناتج، وتسمى هذه النواتج بالربح الفرعي أو الهامشي، وهو الربح الذي تحصل عليه المنشأة من عمليات خارج نطاقها الأصلي، ولكنها ذات صلة بهذا النشاط ولو بطريق غير مباشر[2]، ومن أهم هذا النوع من الربح، الإعانات والأسهم والسندات التي تكسبها المؤسسة في رأس مال مؤسسة أخرى، الديون المعدمة، وفوائد التأخير،وهو ما يدخل ضمن رؤوس الأموال المنقولة، أما النوع الثالث من الناتج، فهو الربح الرأسمالي، أي الربح الناتج عن الأصول الثابتة، مثل الربح المتولد من بيع الأصول، التعويضات الناتجة عن هلاك الأصول جراء التأمينات، فرق إعادة التقييم، نعدد نطاقه على النحو التالي:

أ/1/1/1- فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأصول الثابتة: إن الفرق الذي يكون بين قيمة التنازل عن الأصول الثابتة القابلة للإهتلاك، وبين قيمتها المحاسبية الباقية، أي تلك التي تستخلص من طرح أقساط الإهتلاك من قيمة حيازة هذه الأصول، يكون هذا الفرق إما إيجابيا ويحسب كناتج يضاف إلى وعاء النتيجة الجبائية، أو قد يكون خسارة ويطرح منها[3]، والمشرع قد وضح الأصول المعنية ضمن المادة (172) من القانون السالف الذكر، حيث حددها بكل من الأملاك التي تمثل جزء من الأصول

[1]- الطريقة الثانية تكون، النتيجة = النواتج – الأعباء، وهذه تحدد عن طريق جدول حسابات النتائج، انظر في ذلك، أ.يوسف مامش وأ.د.ناصر دادي عدون، اثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي، دار المحمدية العامة، الطبعة الأولى، الجزائر، 2008، ص123.

[2]- الدكتور المستشار احمد بديع بليح، مرجع سابق، ص85.

[3]- أ. يوسف مامش، أ.د. ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص186.

المثبتة، أين ينتج فائض قيمة من تنازلات قصيرة المدى، أو فائض قيمة من تنازلات طويلة المدى، وكذلك الأسهم تعد أيضا للمماثلة للتثبيتات، شراءات الأسهم أو الحصص التي يقصد من ورائها ضمان تمليك المستغل ملكية كاملة، حصة 10 بالمائة على الأقل من رأسمال شركة أخرى، كذلك تعد جزء من الأصول المثبتة، القيم التي تشكل السندات المالية للدخول في ذمة المؤسسة، منذ سنتين على الأقل قبل تاريخ التنازل، وعالج المشرع جبائيا كيف يتم التعامل مع فوائض القيم السابقة، وذلك ضمن المادة (173) من نفس القانون السابق، حيث ميز بين حالتين في التعامل مع هذه الفوائض، وهما:

الحالة الأولى: حالة عدم استثمار الفوائض، وهنا يتم إدماج 70 بالمائة منها في حالة التنازلات قصيرة المدى التي حدد مدتها المشرع بثلاث سنوات على الأكثر ضمن النتيجة الخاضعة للضريبة، بينما يتم إدماج 35 بالمائة منها في حالة التنازلات طويلة المدى، التي تكون مدتها لأكثر من ثلاث سنوات.

الحالة الثانية: هي حالة إعادة استثمار هذه الفوائض ويجب أن يتحقق ذلك كما قرر المشرع خلال 03 سنوات التي تلي تاريخ التنازل، مع جملة من الشروط الأخرى، من التصريح والالتزام من طرف المؤسسة بذلك، أمام الإدارة الضريبية، ويتم معالجة هذه الحالة جبائيا حسب مقدار الاستثمار، فإن كان كليا تعفى كليا هذه الفوائض من الضريبة، وإن كان جزئيا يتم تحويل الجزء غير المستثمر إلى الوعاء الخاضع للضريبة مع السنة التي تحرر فيها هذا الجزء، بينما إذا لم يتم إعادة الاستثمار رغم الالتزام، فتخضع كامل فوائض القيمة للضريبة مع عقوبات جبائية للمؤسسة على ذلك.

أما بالنسبة للأسهم والحصص والسندات فهي كذلك تخضع لنفس النظام الجبائي في حالة التنازل عليها، إذ تنتج فوائض قيمة للأصول المثبتة، وتعامل بالنسبة المعاملة الجبائية.

أ/2/1/1- فوائض القيمة الناتجة عن إعادة تقييم الأصول الثابتة: من المقرر أن قيمة الأصول عند شرائها تكون بقيمة النقد عند هذا التاريخ، وقيمة النقد في تغير وتعديلات عبر حياة الأصول، وبالتالي فإنه يستخلص أن القيمة التاريخية للأصول (أي قيمتها عند تاريخ شرائها) تختلف عن قيمتها الحقيقية، وهذا نتيجة تدهور النقد، والارتفاع العام في الأسعار، والتضخم، وغيرها، لذلك حتى تقف المؤسسة على القيمة الحقيقية لأصولها، ينبغي أن تعمد إلى إعادة التقييم، "، وعليه فان عملية إعادة تقييم عناصر أصول المؤسسة يعني استحداث قيمتها مع مراعاة تطور قيمة العملة عبر الزمن"[1]، وهذه الآلية قررها كذلك المشرع، إذ رخص بذلك حتى يتم معرفة القيمة الحقيقية للمؤسسة، وكان في البداية يعتبرها زيادة صورية وليست حقيقية، وبالتالي لم يخضعها للضريبة، لكنه تراجع حاليا عن ذلك[2]، ونص في المادة (185) من القانون السابق الذكر، على أنه: "يقيد فائض القيمة المتأتي من إعادة تقييم التثبيتات عند تاريخ بداية سريان النظام المحاسبي المالي، في النتيجة الجبائية في أجل أقصاه (5) سنوات."، وما يلاحظ، أن إعادة التقييم هنا تكون للأصول غير القابلة للإهتلاك، لأن المشرع قد ميز كذلك تقييم

[1]- أ.يوسف مامش، أ.د.ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص190.
[2]- المرجع السابق، ص194.

الإهتلاكات على حدا، ونص عليها بالمادة (186) من نفس القانون، إذ جاء أنه: " يقيد فائض مخصصات الاهتلاكات المتأتي من عمليات إعادة التقييم في نتيجة السنة."، لكن، كيف يكون إعادة التقييم، إن إعادة التقييم سواء في الأصول، أو في الإهتلاكات، تتم بناء على البحث عن القيمة الجديدة التي تكون نتيجة ضرب القيمة التاريخية (قيمة الشراء) للاستثمار في المعامل الخاص سنة الحيازة عليه[1]، أما بالنسبة لتوالي السنوات، فيتم تفعيل القيمة المتحصل عليها من إعادة التقييم السابق إذا كانت قد أنجزت للحصول على القيمة الحالية، وذلك، بضرب قيمة الأولى للاستثمار في المعامل الخاص لسنة الحيازة عليه، وبعد الحصول على قيمة الاستثمار الحالية حسب الحالتين، يطرح منها القيمة ما قبل التقييم، فيحصل فرق إعادة التقييم للاستثمار، وبنفس الطريقة يتم الحصول على فرق إعادة التقييم للإهتلاكات، وهنا تتغير مخصصات الإهتلاك لتصبح مستندة تماما إلى القيمة الجديدة للاستثمار بعد إعادة التقييم.

أ/3/1/1- الإعانـــات:الإعانات هو موارد التمويل التي يمكن أن تستفيد منها المؤسسة بدون مقابل تسديدها، أي أنها عبارة عن مساعدات مالية، وهذا من قبل الدولة، أو الجماعات المحلية، أو أي جهة أخرى، من أجل إعادة توازنها المالي، أو تمويل استثمارات تنموية جديدة، أو دعم الاستغلال، وهذه الموارد تعالج جبائيا، كما حددت ذلك المادة (144) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فيما يلي:

- **إعانات الاستغلال وإعادة التوازن:** وهذا النوع لا يطرح أي مشكل، لكون مبالغ الإعانات هنا تصب كلها في وعاء النتيجة الضريبية عند نهاية الدورة التي استلمت فيها، لاعتبارها نواتج استثنائية، وتخضع للضريبة.

- **إعانات الاستثمار:** والمبدأ هنا، أن مبالغ الإعانات لا تصب كلها دفعة واحدة في الدورة التي تحققت فيها كما هو الحال بالنسبة للحالة السابقة (الاستغلال، وإعادة التوازن المالي)، بل يجب أن توزع هذه الإعانات على عدد من الدورات اللاحقة، وهذا استنادا إلى حالة الاستثمار المتعلق بها، هنا تميز المادة السابق ذكرها بين حالتين، الحالة الأولى، هو أن يكون الاستثمار قابل للإهتلاك، ففي هذه الحالة، نقوم باستخراج أقساط الإهتلاك السنوية لمدة حياته، وهذا القسط هو الذي يصب في النتيجة ويكون خاضعا للضريبة، بينما الحالة الثانية، هي حالة الاستثمار غير القابل للإهتلاك، وهنا ميز المشرع بين وجود بنود تمنع المؤسسة من حق التصرف في الاستثمار لمدة زمنية أم لا، ففي حالة المنع لمدة زمنية تقسم الإعانات على حسب عدد الدورات المالية التي تستغرقها هذه المدة في شكل مبالغ متساوية لكل دورة، ويكون هذا المبلغ هو الذي يصب في نتيجة الدورة الخاضعة للضريبة، لكن، في حالة عدم وجود أي بنود تمنع المؤسسة من التصرف في الاستثمار، فهنا المشرع يحدد للمؤسسة مدة 10 سنوات لتوزيع الإعانات

[1]- يحدد هذا المعامل خلال كل فترة بموجب مراسيم تنظيمية، والجزائر قد عرفت 04 مراحل لإعادة التقييم، هي مرحلة 90، 93، 96، 2003، وكان للمراحل الثلاث الأولى مراسيم تنظيمية خاصة بها، لكن المرحلة الأخيرة لم يكن لها ذلك، وبالتالي لم تدخل حيز التطبيق، أنظر في ذلك، أ.يوسف مامش، أ.د.ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص191.

بمبالغ متساوية، ويكون كل مبلغ مخصص لدورة ما لم يتم التنازل عن الاستثمار المتبقي[1]، لكن ما هو العمل في حالة التنازل عن الاستثمار، أما في حالة التنازل عن الاستثمار الممول من الإعانات، فنميز حالة التنازل عن الاستثمار القابل للإهتلاك ولم تنته حياته، فالقيمة المتبقية من أقساط الإهتلاك، فضلا عن القيمة الفائضة من الاستثمار، تعد فوريا أي عند الدورة التي تم فيها التنازل محل صب في وعاء النتيجة الخاضعة للضريبة، بينما بالنسبة للتنازل عن الاستثمار غير القابل للإهتلاك ففي حالة كان للمؤسسة حق التصرف فيه، فهنا تجمع المبالغ المتساوية للدورات اللاحقة التي لم يحن أوان إخضاعها للضريبة، وتضاف إلى فائض قيمة التنازل ويصب المجموع كله في وعاء النتيجة الخاضعة للضريبة[2].

وعمومـا، تعتبـر النواتج خارج الاستغلال على اختلافها مبالغ تضاف إلى نتيجة الاستغلال العادي، لكن بعد معالجتها جبائيا، وبعد أن تطرقنـا إلى النواتج، سنرى ما هي الأعباء القابلة للخصم من النتيجة الإجمالية الخاضعة للضريبة كما قررها المشرع، وذلك فيما يلي:

أ/2/1-الأعباء القابلة للخصم الجبائي: حتى نصل إلى الربح الصافي، ذكرنا من قبل، مجمل النتائج، العادية والاستثنائية، وهذه تمثل الجانب الايجابي لوعاء الضريبة، لكن الجانب السلبي المقابل هو الأعباء، إذ النتيجة في الأصل هي الفرق بين النواتج والأعباء، وطبيعتها هي إشارة هذا الفرق(ربح أو خسارة)، وعليه تحدد في الشكل العادي المؤسسة أعبائها التي تحملتها لكسب النواتج، وتخضعها لتلك المقيدة ضمن المخطط المحاسبي الوطني، لكـن، المشرع الجبائي له قراره في شروط ونوعية هذه الأعباء، وعليه، سنرى ما هي هذه الأعباء وما شروطها، وذلك فيما يلي:

أ/1/2/1- الأعباء والشروط العامة المقررة لها: حتى تكون الأعباء موصوفة بطابعها الجبائي وقابليتها للخصم، يجب أن تتوفر فيها شروط موضوعية، وأخرى شكلية، فأما الشروط الموضوعية: تتمثل في[3]:

أن يحدث العبء أثرا مباشرا إما بالنقص في قيمة الأصول، أو الزيادة في قيمة الديون، وأن يستخدم هذا العـبء لمصلحة المـؤسسة، أي أن يستعمل لأغراض موجهة لتسيير شؤون المؤسسة وذلك في إطار نشاطها الاستغلالي العادي، وبالتالي فالاستخدام الشخصي يخرج العبء من دائرة الخصم الجبائي، ويرتبط أي العبء بالدورة التي وقع فيها الالتزام، وهذا استنادا لمبدأ استقلالية الدورات، وهنا يخصص فقط العبء الموافق للدورة في حالة إذا تعلق بنفقات حالية يرتبط استيفائها على عدة دورات لاحقة، بينما إذا كان هناك نفقات مستقبلية، فيؤخذ بها عند تاريخ الالتزام.

أما الشروط الشكلية فتتلخص[4]، في أن يكون العبء مبررا، بوثائق وسندات تؤكد حدوثه، مع استثناء الحالات القاهرة مثل الحريق، والسرقة، وغيرها، وأن يكون العبء مقيدا في محاسبة المؤسسة قبل انقضاء المدة المقيدة للتصريح الجبائي، وقيد بالكشوف الخاصة التي ترفق بالتصريح الحبائي السنوي بالنتيجة.

---

[1]- أ.يوسف مامش، أ.د.ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص202.
[2]- المرجع السابق، ص220.
[3]- المرجع السابق، ص-ص 130،131.
[4]- المرجع السابق، ص131.

فضلا عن الشروط العامة السابق ذكرها، قرر المشرع لبعض الأعباء شروطا خاصة، وميز في ذلك، ما بين الأعباء القابلة للدفع أي تلك تكون على شكل إخراج نقود من خزينة المؤسسة، والأعباء غير قابلة للدفع، أي التي لا تعتبر أعباء بشكل فعلي، وعليه، نميز هذه الشروط حسب الحالة في:

أ/2/2/1- الأعباء القابلة للدفع وتلك غير قابلة للدفع والشروط المقررة لهما: لقد ميز المشرع الأعباء القابلة للدفع والشروط المقررة لها، حسب الحالة، وفي ذلك نجد بالنسبة لمصاريف المستخدمين، فلكي تخصم هذه المصاريف بالفعل كأعباء جبائية، يجب أن تتعلق بعمل تم فعليا، وتكون مناسبة للعمل المؤدى، ويجب أن تؤدى الاشتراكات الاجتماعية، أما المصاريف المالية، وهي تلك يقصد بها خدمة القروض التي تؤديها المؤسسة لمقرضيها، حيث ميز المشرع بين تلك المصاريف الناتجة عن الإقتراضات الوطنية والمبذولة لفائدة المؤسسة والمدفوعة خلال الدورة، فيتم خصمها كأعباء جبائية، لكن الإقتراضات المبرمة خارج الجزائر، فيكون خصم مصاريفها مرهون بتقديم اعتماد التحويل الذي يسلمه بنك الجزائر، كما يجب أن تكون أي هذه المصاريف مرتبطة بالدورة، أما حالة الأعباء الجبائية، وهي تلك الأعباء المتمثلة في الضرائب والرسوم ذات الطابع المهني والتي تكون المؤسسة قد سددتها لفائدة مصلحة الضرائب، فتخصم بشرط أن تكون في نفس الدورة، ولا تتعلق بضريبة الربح، أو ضريبة القيمة المضافة، أما أجور الغير، التي تتمثل أساسا في كل من الإتاوات المستحقة عن براءات، ورخص وعلامات الصنع، مصاريف المساعدة التقنية، ومصاريف المقر، العمولات والأجور الأخرى المدفوعة للأشخاص غير المرتبطين بعقد عمل مع المؤسسة بصفتهم أجراء عندها، وتخصم هذه لأعباء إذا كانت بالعملة الوطنية، مع شرط تعلقها بالدورة، مع التصريح بها بقائمة خاصة توضح بيانات ذلك، ترفق مع التصريح السنوي للنتيجة، بينما إذا كانت بالعملة الأجنبية، فيجب فضلا على ذلك، أن تقديم اعتماد التحويل من بنك الجزائر[1]، ومن جهة أخرى، لقد خص المشرع أعبـاء أخرى قابلة للدفع لخصمها من النتيجة الضريبية، وهذا بذكرها مباشرة ضمن نصوص المواد السابق ذكرها، ووضع شروط لذلك، حيث نجد في نطاقها، الهدايا ذات الطابع الإشهاري، إذ يجب أن لا تتعدى قيمتها الوحدوية 500دج لكل مستفيد، مصاريف الاستقبال والإطعام، كما يجب أن تكون مبررة ومرتبطة مباشرة باستغلال المؤسسة، الإشهار المالي، الرعاية والكفالة الخاصة بالنشاطات الرياضية والثقافية، يقبل خصمها في حدود 10 بالمائة بالنسبة للأشخاص المعنوية المعنية، وفي حدود مبلغ 3.000.000دج بالنسبة للأشخاص الطبيعية المعنية، الإعانات، والتبرعات والهدايا الممنوحة لصالح مؤسسات البحث العلمي أو لصالح الجمعيات ذات الطابع الخيري، يجب ألا تتعدى قيمتها الـ:1 بالمائة من الربح الخاضع للضريبة، الإعانات، التبرعات والهدايا الممنوحة عينا أو نقدا لصالح المؤسسات أو الجمعيات ذات الطابع الإنساني، يجب أن لا تتعدى قيمتها السنوية 20.000دج عينا أو نقدا[2].

[1]- أ.يوسف مامش، أ.د.ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص134.
[2]- المرجع السابق، ص135.

وبمقابل الأعباء السابقة، نجد الأعباء غير قابلة للدفع والشروط المقررة لها، وتتمثل عموما، في كل من الإهتلاكات، والمؤونات، حيث بالرغم من أنهما عناصر محاسبية تعبر عن مخصصات نقدية، إلا أنهما لا تعبران عن حالة دفع بالمعنى الفعلي، والمشرع اعتبرهما من الأعباء القابلة للخصم بشروط، نعرضها فيما يلي:

أ/3/2/1- الإهتلاكات: الإهتلاك جبائيا، هو: "اقتطاعات تطبق على نتيجة المؤسسة الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات، للأخذ بعين الاعتبار للخسارة آو النقص الذي يلحق بعنصر من عناصر الأصول الثابتة بفعل الاستعمال أو عامل الزمن، بشرط أن تقيد محاسبيا خلال الدورة وبارزة في الجداول الملحقة للاهتلاكات."[1]، ومع أن هذا التعريف خص الإهتلاك بالنتيجة على أرباح الشركات، لكن هذا غير صحيح لكون الأرباح الصناعية والتجارية، تتعرض كذلك لأعباء الإهتلاك في استثماراتها، ولا يخفى أن أهمية عبء الإهتلاك، متعددة ومن عدة جوانب، اقتصادية، تتمثل في تجديد الاستثمار، وتوزيع تكلفته على عدة سنوات، فضلا على الخيارات، وأهمية مالية، تتمثل في توفير وفرة للمؤسسة، لأن أقساط الإهتلاك لا تدفع وبالتالي تمثل جزء من التمويل الذاتي للمؤسسة، أما أهميتها المحاسبية، تتمثل في الصورة الحقيقية لقيمة المؤسسة من خلال قيمة استثماراتها فعليا، فما هي الشروط الجبائية الواجب توفرها في عبء الإهتلاك لكي يتم خصمه.

الشروط المقررة لخصم الإهتلاكات كأعباء جبائية: لقد قرر المشرع جملة من الشروط يجب أن تتوفر في الإهتلاك، حتى يصبح عبئا قابلا للخصم من النتيجة، وهي شروط موضوعية، وأخرى شكلية، أما الشروط الموضوعية فهي:

- يجب أن ينصب الإهتلاك على عناصر الأصول الثابتة القابلة لتدهور قيمتها وانخفاضها بشكل لا رجعي بسبب استعمالها في الزمن، مثل المباني، معدات وأدوات، معدات النقل، وغيرها، كما يجب تخصيص الإهتلاك فقط للعناصر التي تظهر في الميزانية، وهذا يقتضي بالضرورة أن يكون الاستثمار لملك للمؤسسة، وأن يكون الاستثمار مستعمل في النشاط العادي للمؤسسة، وهذا طبقا لقاعدة أن خصم التكاليف من الوعاء الضريبي لا يكون إلا إذا كانت ضرورية للاستغلال، كما يجب أن تكون الإهتلاكات على شكل أقساط، يخصص لكل دورة قسطها، بغض النظر عن نتيجتها، إن كانت سلبية أو إيجابية.

أما الشروط الشكلية، فهي تتمثل في أن يكون قسط الإهتلاك القابل للخصم مقيدا في محاسبة المؤسسة في نهاية الدورة، وقبل أن ينتهي أجل التصريح السنوي بالنتيجة، ويجب إظهاره في جدول خاص يرفق بهذا التصريح.

طريقة حساب أقساط الإهتلاكات: لقد نصت المشرع الجزائري على طريقتين لحساب أقساط الإهتلاكات السنوية، كما جاء بالمادة (174) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الطريقة الرئيسية

[1]- أ. يوسف مامش، أ.د. ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص138.

والإجبارية هي نظام الاهتلاك المالي الخطي على كل التثبيتات، وهذا يعني أن القسط يكون حسابه إما بقسمة قيمة الاستثمار على مدة حياته، أو بتحديد معدل القسط الثابت أي قسمة معدل 100% على مدة حياة الاستثمار، ويتم من خلاله استخراج القسط المقابل له سنويا، لكن المشرع قرر كذلك وبصفة خاصة نوعين من نظام الاهتلاك المالي هما، كل من، نظام الإهتلاك المالي التنازلي، الذي يجب مبدئيا إلا يكون على المباني السكنية والورشات والمحلات المستعملة في ممارسة المهنة، ما عدا تلك المباني والمحلات المستعملة من طرف المؤسسات السياحية في نشاطها السياحي، فضلا على ذلك، يجب أن تحدد قائمة بالتجهيزات التي يطبق عليها هذا النظام عن طريق التنظيم، كما يجب أن تتقدم المؤسسة بطلب كتابي إلى الإدارة الضريبية تدلي فيه رغبتها اختيار هذا النظام على انه لا رجعة في هذا الاختيار بعد إقراره لها، ويحسب القسط في هذا النظام، على أساس عملية حسابية تركيبة، تبدأ أولا باستخراج معدل القسط الثابت، ثم يتم تصحيحه بمعامل خاص، وبعد أن نتحصل على معدل القسط حسب هذا النظام، ثم بضربه في القيمة المتبقية من الأصل نحصل على القسط المتعلق بهذا النظام، ومما يجب الإشارة إليه، أن المعامل الخاص هو مقرر من قبل المشرع، حيث نجد ذلك بنص المقطع ج من الفقرة 2 من المادة (174) من القانون السالف الذكر، بأنه: " تحدد المعاملات المستعملة في حساب الاهتلاك المالي التنازلي، على التوالي بـ 1,5 و2 و2,5 تبعا للمدة العادية لاستعمال التجهيزات 3 أو 4 أو 5 أو 6 سنوات أو تزيد عن 6 سنوات[1].

كما أجاز نظام الإهتلاك المالي التصاعدي، هو ما قرره بالفقرة 3 من المادة (174) السابق ذكرها، على انه لم يشر إلى وجوب تعيين قائمة التجهيزات المعنية به عن طريق التنظيم، إلا أنه اشترط أن يكون اختياره مصرح به كتابيا عن طريق المؤسسة وأن إقراره لها لا رجعة فيه، ويحسب قسط الإهتلاك عن طريق هذا النظام، بضرب القيمة الأصلية للاستثمار في كسر بسطه يمثل المدة التي استعمل فيها الاستثمار، بينما مقامه مجموع أرقام مدة حياة الاستثمار، الذي يأخذ شكل حسابي ن(ن+1)/2[2].

---

[1]- ونحاول أن نعطي مثالا عمليا عن ذلك، وليكن قيمة شراء الاستثمار 1.000.000دج، مدة حياته هي 5 سنوات، نريد أن نتحصل على القسط الثابت بنظام الإهتلاك المالي التنازلي، فالبدء نجد معدل القسط الخطي، وهنا نقسم نسبة 100%على 5 سنوات، نجد 20% لكل سنة، نحدد ما هو المعامل الخاص بالمدة، نجده معامل 2، نضرب هذا المعامل في المعدل السابق الذكر، نجد 2×20% نجد النتيجة 40%، نضربها في قيمة شراء الاستثمار، أي 40%×1.000.000دج= 400.000دج، فهذا هو قسط السنة الأولى، أما قسط السنة الثانية، فيستخرج بضرب معدل القسط أي 40% في القيمة المتبقية من الاستثمار بعد طرح القسط الأول، وهكذا، والأكيد أن هذه الطريقة المتناقصة لا تفضي إلى نتيجة معدومة في نهاية مدة الاستثمار لذلك قد يعمد غلى تصحيحها بطريقة الاهتلاك الخطي في السنوات الأخيرة، على الأقل في القسطين الأخريين.

[2]- ولنأخذ هنا نفس معطيات المثال التطبيقي السابق مع تعديل قيمة شراء الاستثمار بجعلها 3.000.000دج، ونستهدف الحصول على أقساط النظام المالي التصاعدي، فنطبق المعادلة السابقة، نجد

3.000.000×5/1(5+1)/2، نبسط العبارة نجد 3.000.000/15=200.000دج، بينما القسط الثالث مثلا، نجد بتطبيق العبارة 3.000.000×3/15=600.000دج، والقسط الثاني هو 400.000دج، والرابـــع هو 800.000دج=

أ/4/2/1- المؤونات: لقد نصت المادة (141-5) على أنه: " الأرصدة المشكلة لغرض مواجهة تكاليف أو خسائر القيم في حساب المخزونات أو غير المبينة بوضوح والتي يتوقع حدوثها بفعل الأحداث الجارية، شريطة تقييدها في كتابات السنة المالية تبيانها في كشف الأرصدة المنصوص عليه في المادة 152...."، وتعرف المؤونات بأنها:" اقتطاعات تطبق على نتيجة المؤسسة لمجابهة أعباء أو/ وخسائر محددة بدقة، ومحتملة الوقوع في المستقبل، وهذا بناء على أحداث جارية تطرأ خلال نهاية الدورة، بشرط أن تكون مقيدة محاسبيا خلال الدورة وبارزة في الجداول الملحقة للمؤونات."[1]، وتبرز أهميتها من عدة جوانب، ففي الجانب المحاسبي تستجيب بقيدها إلى منطق الحيطة والحذر، كما تعطي بقيدها الصورة الصادقة عن أوضاع المؤسسة وحساباتها، بينما من الجانب المالي، فهي توفر أرصدة مالية إضافية للتمويل الذاتي المؤسسة، لأنها رغم كونها أعباء تخصم من نتيجة الدورة، إلا أن خصمها لا يترجم بمبالغ نقدية تخرج من خزينة المؤسسة على الحال، بل يكون ذلك في حالة حدوث أخطار وشيكة، أو حوادث مستقبلية، وهذا ما يترجم الاستفادة منها على الأقل في المدى الفوري والقريب، أما على المستوى الاقتصادي، فكونها أرصدة حيطة وحذر، فهي تؤمن المؤسسة ووضعها الاستغلالي، من أية مفاجآت قد تؤدي إلى زعزعة هيكلتها ككل، والمؤونات متعددة، حيث نميز كل من: مؤونة تدني قيم عناصر الأصول، وهي: "التسجيل المحاسبي للتدهور الذي يصيب قيمة عنصر من عناصر الأصول، والناتج عن الأسباب التي آثارها غير مقدرة بصفة لا رجعية فيها."[2]، فهي عكس الاستثمارات القابلة للإهتلاك، فتدهورها رجعي، كما أنها غير متوقعة، أي أنها مفاجئة، أنها تقدير حدوثها يكون ذاتي، ومنها، مؤونة تدني قيمة الاستثمار غير القابلة للإهتلاك، مثل المحل التجاري، ومؤونة تدني قيمة المخزونات، التي قد يصيب السلع أو المنتوج تكلفة، أو شراء، كما قد يكون من قبيل التدني المفاجئ للأسعار، ومؤونة أخرى تخصص لتدني قيم الحقوق على الزبائن، نتيجة وجود صعوبة في التحصيل، أو أحداث مفاجئة تجعله مستحيلا، نتيجة الإفلاس مثلا، فتصبح الديون إما مشكوك في تحصيلها، أو ديون معدومة، وغير ذلك.

كما نجد مؤونة الخسائر والأعباء، وتلك التي لا تخصص لما يصيب عنصر من عناصر الأصول بذاته، بل هي تخصص في نهاية الدورة لتغطية أخطار وأعباء تتعلق بكامل نشاط المؤسسة، تجعلها الأحداث الجارية أو الطارئة محتملة الوقوع[3]، ونميز ضمنها، مؤونة الخسائر المحتملة، ومن قبيلها خسارة قضية مع زبون في نزاع معه، فهي تقدر أي هذه المؤونة خلال الدورة التي نشأ فيها هذا النزاع، لكنها قد تمتد إلى دورات لاحقة، لحدوث عبئها أم لا، أي أنها غير أكيدة، كما نميز مؤونة أخرى، هي مؤونة الأعباء الواجب توزيعها على عدة سنوات، ومن قبيلها الأعباء التي محتملة الحدوث عندما تقرر

=والخامس، هو 1.000.000دج، وبجمعها كلها عند نهاية مدة حياة الاستثمار نجد 3.000.000دج قيمة الاستثمار الأصلية.

[1]- أ.يوسف مامش، أ.د. ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص164.

[2]- المرجع السابق، ص167.

[3]- المرجع السابق، ص170.

المؤسسة الدخول في إصلاحات مادية لمقراتها، من قبيل الترميم، الهدم، وغيرها، فهي أعباء تتعلق بالاستغلال في طبيعتها.

كما نميز نوع ثالث هو مؤونات خاصة منصوص عليها من قبل التشريع الجبائي، من قبيل نص الفقرة الخامسة من المادة (141) السابق ذكرها، على مؤونات خاصة ببعض المؤسسات، وهي مؤسسات البنوك، والتأمين، وإعادة التأمين، وهذا لتأمين بعض الأخطار المتعلقة بأنواع القروض، والضمان.

وحتى يقر ويعترف بأنواع المؤونات السابق ذكرها كأعباء جبائية، يجب أن تتحقق فيها الشروط التي قررها المشرع، وهي:

شروط قابلية خصم المؤونات: حتى يتم خصم المؤونات كأعباء من النتيجة الخاضعة للضريبة، قرر المشرع جملة من الشروط الموضوعية، والشكلية، فالشروط الموضوعية، هي[1]:

يجب أن تكون الخسارة أو العبء محدد بدقة، وحتى تكون كذلك، يجب تحديد العبء والأخطار المتعلقة به.

يجب أن تكون وقوع الخسائر والأعباء محتملا، إذ لو كانت الخسارة أكيدة، فمعالجتها ستختلف عن المؤونة.

يجب ارتباط مصدر الخسارة أو العبء بالدورة الجارية، أي انه ينشأ الحدث قبل إقفال حسابات الدورة.

الخسارة أو العبء محل المؤونة قابلة للخصم، بمعنى أنه يرتبط بعناصر أو أوضاع مقبولة لذلك.

أما الشروط الشكلية، وهي تتمثل كما جاء بالفقرة 5 من المادة (141) أعلاه، في تقييد المؤونات ضمن حسابات المؤسسة، كما يجب إدراجها ضمن الكشوف التي ترفق بالتصريح السنوي بالنتيجة.

المعالجة الجبائية للمؤونات: تختلف المعالجة الجبائية للمؤونات حسب شرعية تكوين هذه المؤونات أي استيفائها للشروط أم عدم شرعيتها، ففي هذه الحالة الأخيرة لا يتم خصم المؤونات كعبء على النتيجة الخاضعة للضريبة، إلا إذا كانت عدم الشرعية تعود إلى لشرط شكلي يمكن تغريم المؤسسة على عدم التزامه، وهو شرط عدم إدراجها في الملحق ككشف مع التصريح السنوي، لكن يجب أن تكون مقيدة في الميزانية وإلا تم استبعادها تماما، أما في حالة توفر شرعية المؤونات، فمعالجتها جبائيا تختلف على عدة حالات، الحالة الأولى وقوع الحدث المحتمل مصدر الخسارة، فهنا يتم مقارنة الخسارة الواقعة مع المبالغ المخصصة للمؤونات، فإن كانت مثلها، يقرر مبلغها كخصم بكامله، ولا تأثير على النتيجة، بينما لو كانت الخسارة أقل تصفى ويصب باقي مبلغ المؤونات في الربح الخاضع للضريبة، بينما لو كان العكس يخصم الفرق من هذا الربح، لكن، إذا لم تحدث الخسارة نتيجة عدم تحقق الحدث المحتمل مصدرها، يتم صب كامل المؤونات في الربح الخاضع للضريبة، لكونها بدون مبرر، لكن، يكون نفس المآل في حالة

[1]- Tayeb Zitoune , François Goliard, Droit fiscal des Entreprises. 1ére Edition. BERTI Edition. Alger. 2007, P120.

تحويل المؤونة عن هدفها الذي أنشئت لأجله، فإن التشريع يعتبرها غير مبررة ويجب أن تضاف للربح الخاضع للضريبة، وهناك حالات أخرى متعلقة بأوضاع المؤسسة، وهي حالة توقف نشاط المؤسسة، المؤونة تخضع للضريبة لعدم تبريرها، وهو نفس الوضع في حالة تحول مؤسسة من وضع قانوني إلى وضع آخر، وكذلك حالة الاندماج والانفصال بين المؤسسات.

وخلاصة القول، فإن الربح الصافي الذي يدرج من الأرباح الصناعية والتجارية في أساس الدخل الإجمالي، يتم استخلاصه، من تجميع كل من النواتج العادية للدورة، وكذلك النواتج الاستثنائية التي قررها المشرع، ويطرح من هذا المجموع جميع الأعباء، أعباء النشاط العادي وغير العادي، كما هي مقررة في قواعد المحاسبة، فضلا على أقساط الإهتلاكات، ومخصصات المؤونات بتحقق الشروط التي قررها المشرع لها، ومع ذلك يجب خصم التخفيضات التي قررها المشرع لبعض النشاطات والحالات، حيث نصت على ذلك المادة (21) من نفس القانون، مثل تخفيض 35% من الربح الناتج عن نشاط المخبزة، ونسبة 25% من الربح المحقق خلال السنتين الأولى والثانية من النشاط الممارس من طرف الأعضاء السابقين في جيش التحرير الوطني، أو المنظمة المدنية لجبهة التحرير الوطني، أو أرامل الشهداء، يطبق تخفيض 30% على الأرباح المعاد استثمارها فيما يخص تحديد الدخل الواجب إدراجه في أسس الضريبة، مع شروط، منها ان يكتتب الخاص تصريحا بالالتزام بإعادة الإستثمار، ثم وجوب أن تكون الإستثمارات (عقارات، منقولات غير السيارات السياحية ما لم تكن ضرورية للنشاط)، يجب إمساك محاسبة منتظمة، مع وجوب توضيحات هذه الاستثمارات المحققة بقائمة ترفق مع التصريح السنوي للأرباح[1].

ب- عائدات المستثمرات الفلاحية: من بين أسس الدخل الإجمالي كذلك، نجد عائدات المستثمرات الفلاحية، والتي خصها المشرع بجملة من الأحكام القانونية، منها المواد (35) وما يليها من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، إذ نعرف نطاقها، والإعفاءات الواردة عليها، وأساسها الجبائي وتعريفاتها المقررة لتصفية الضريبة على النحو التالي:

ب/1- النطاق الضريبي لعائدات المستثمرات الفلاحية والإعفاءات المتعلقة بها: نصت المادة (35) على أنه: " تعتبر إيرادات فلاحية، الإيرادات المحققة من الأنشطة الفلاحية وتربية المواشي، وتشكل كذلك إيرادات فلاحية الأرباح الناتجة عن تربية الدواجن، النحل والمحار، وبلح البحر، والأرانب واستغلال الفطريات في السراديب داخل باطن الأرض.

غير أنه لا يمكن أن تعتبر أنشطة تربية الدواجن والأرانب إيرادات فلاحية إلا إذا:

- كانت ممارسة من طرف مزارع في مزرعة.

[1] - تؤثر الضريبة بشكل كبير في استقرار المؤسسة وكذا في توسع نشاطها، سواء من حيث حجم الضريبة، أو من حيث ملائمة دفعها، فالضريبة تصيب المال الذي تتحرك به المؤسسة، فهي تصيب خزينة المؤسسة، وتؤثر بشكل كبير التدفقات المالية، والتمويل الذاتي، أنظر في ذلك، الدكتور رضا خلاصي، مرجع سابق، ص447 وما يليها.

– وكانت لا تكتسي طابعا صناعيا."[1]، بذلك يكون المشرع قد وضع معيارا لتفرقة بين تلك النشاطات التي تدخل في الجانب الفلاحي، وبين تلك التي رغم أن مادتها الأولية فلاحية، إلا أنها تدخل في الأرباح الصناعية التي سبق ذكرها، ولو أن معيار التفرقة يبدو أكثر حساسية، إذ متى نقول أن هذا العمل فلاحي، ومتى نقول أنه صناعي، وما هي حدود ذلك؟، ولقد تطرق المشرع إلى تحديد بعض النشاطات الفلاحية ضمن قانون الإجراءات الجبائية، والتقرير أسسها الجبائية، نتطرق إليها كما جاءت فيما يلي:

وبالمقابل فقد قرر المشرع عدة إعفاءات تخص هذا النشاط الفلاحي الخاضع لهذه الضريبة، إذ نصت المادة (36) من نفس القانون عليها، وهي، كل من إعفاء الإيرادات الناتجة عن زراعة الحبوب والبقول الجافة والتمور، واعفاء المداخيل المحققة في النشاطات المتعلقة بالحليب الموجه للإستهلاك على حالته، كما تعفى لمدة 10 سنوات الإيرادات الناتجة عن الانشطة الفلاحية وانشطة تربية الحيوانات الممارسة في الاراضي المستصلحة حديثا وفي المناطق الجبلية وذلك ابتداء من تاريخ منحها وتاريخ بدء نشاطها على التوالي على ان تحدد هذه المناطق عن طريق التنظيم.

ب/2– النشاطات الفلاحية وأسسها الجبائية: لقد عدد المشرع في المواد (07) وما يليها من قانون الإجراءات الجبائية، جملة من النشاطات الفلاحية وحدد لكل منها أساسه الجبائي، حيث نصت على ذلك المادة (07) التي جاء فيها: " أن الدخل الفلاحي الواجب اعتماده لقرار أساس الضريبة على الدخل، هو الدخل الصافي الذي يأخذ التكاليف المالية في الحسبان.

يحدد مبلغ تكاليف الاستغلال القابلة للخصم عن طريق الاستنتاج وبناء على تصنيف المنطقة تبعا لقدراتها طبقا للمادة 10 أدناه.

يحدد الدخل الفلاحي بالنسبة لكل مستثمرة فلاحية، حسب طبيعة المزروعات والمساحات المزروعة أو المردود المتوسط.

ب/3– التعريفات: تطبق تعريفات متوسطة على الهكتار الواحد، أو على الوحدة، حسب الحالة، وتتراوح كل تعريفة بين حد أدنى وحد أقصى يتم تحديدهما حسب كل ولاية، من هذه المادة فإن المشرع عرف ما هو الدخل الخاضع للضريبة وهو الدخل الفلاحي الصافي بعد خفض التكاليف المالية، وحدد كيف يتم استخراج الدخل والحصول عليه، حيث وضع معايير لذلك تتمثل في طبيعة المزروعات، والمساحات المزروعة، وكذلك مردود الهكتار الواحد، ثم تخصص تعريفات تنظيمية بموجب قرار من المدير العام للضرائب يصدر قبل الفاتح من مارس من كل سنة، على أن تقترح التعريفات بناء على لجنة ولائية متكونة من ممثل الفلاحة، وممثل الغرفة الفلاحية، وممثل الضرائب، حيث تقترح ذلك بناء على تصنيف

[1] - في لبنان تم اقرار خضوع الاراضي الزراعية للضريبة بعد ان تم ضمها في وعاء واحد مع باقي الاراضي تحت مسمى–ضريبة الاراضي-، وذلك بموجب القانون صدر في 20 كانون الاول 1951 وهذا القانون جاءت بعده العديد= =من القوانين والمراسيم التي تقرر تأجيل تطبيقه، وتمديد هذا التأجيل إلى يومنا هذا، وبالتالي لا يوجد فعليا ضريبة في لبنان على الأراضي الزراعية، أنظر في ذلك، الدكتور حسن عواضة والدكتور عبد الرؤوف قطيش، مرجع سابق، ص578-579.

المنطقة، بينما يحدد مقاييس تصنيف المناطق حسب درجة جودتها بناء على المعايير السابق ذكرها بموجب التنظيم، ثم يضع تعريفات لكل منطقة عن طريق الحد الأدنى، والحد الأقصى، ويترك ما بينهما للتقدير، أما بخصوص التكاليف التي يجب خصمها كأعباء، فالمشرع تركها للاستنتاج لكن ضمن تصنيف المنطقة وقدراتها، وبذلك يتم الحصول على أساس الضريبة على عائدات المستثمرات الفلاحية.

ج- الراتب والأجور ومن في حكمها: تعتبر الرواتب والأجور ومن في حكمها، المقابل الذي يتقاضاه العامل أو الأجير، أو المكلف بخدمة، مقابل أدائه لعمله، والعناصر الجوهرية التي تميز هذه الفئة عن غيرها، هي علاقة التابعية أي علاقة تبعية الأجير لرب العمل، وان المكلف يقدم خدمة أو أداء عمل، وهذه الخدمة ليست له بل هي لرب العمل، مقابل أن يتحصل على مبالغ تسمى أجورا، أو رواتب، وما في حكمها، وهي التي يخضعها المشرع لضريبة الدخل على هذه الفئة، ونظمها بموجب المواد (66) وما يليها من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، حيث تنص المادة (66) على أنه: "تدرج المرتبات والتعويضات والإتعاب والأجور والمنح والريوع العمرية في تكوين الدخل الإجمالي المعتمد أساسا لإقرار الضريبة على الدخل الإجمالي."، بينما المادة (67) التي تليها تنص على انه: " تعتبر أجورا لتأسيس الضريبة:

1- المداخيل المدفوعة إلى الشركاء والمسيرين لشركات ذات مسئولية محدودة والشركاء في شركات الأشخاص والشركات المدنية المهنية وأعضاء شركات المساهمة، 2- المبالغ المقبوضة من قبل أشخاص يعملون في بيوتهم بصفة فردية لحساب الغير، وهذا مقابل عملهم، 3- التعويضات والتسديدات والتخصيصات الجزافية المدفوعة لمديري الشركات، لقاء مصاريفهم، 4- علاوات المردودية والمكافآت أو غيرها التي تمنح لفترات غير شهرية، بصفة اعتيادية من قبل المستخدمين، 5- المبالغ المسددة لأشخاص يمارسون، إضافة إلى نشاطهم الأساسي كإجراء، نشاط التدريس أو البحث أو المراقبة أو كأساتذة مساعدين بصفة مؤقتة، وكذلك المكافآت الناتجة عن كل نشاط ظرفي ذي طابع فكري."[1]،

وبالمقابل، أعفى المشرع بعض الأشخاص، وبعض أنواع المداخيل من الضريبة، إذ نص على ذلك ضمن أحكام المادة (68) من نفس القانون، وذكر هذه الحالات، التي منها الأشخاص الأجانب الذين يعملون في الجزائر عن طريق المساعدة وبدون مقابل، وأولئك الأجانب الذين يعملون في المخازن المركزية للتموين المنشأ نظامها الجمركي بمقتضى المادة (196) من قانون الجمارك، العمال المعاقين، الذين تقل أجورهم أو معاشاتهم عن 20.000دج، والعمال المتعاقدين الذين تقل أجورهم عن هذا المبلغ، أما المداخيل فقد تم إعفاء كل من الأجور والمكافآت الأخرى الرامية إلى تشغيل الشباب وفقا للتنظيم، تعويضات المنطقة الجغرافية، تعويضات مصاريف التنقل أو المهمة، المنح ذات الطابع العائلي، التعويضات المؤقتة والريوع العمرية لضحايا حواجث العمل، منح البطالة معاشات المجاهدين والأرامل،

[1] - تتأسس هذه الضريبة في لبنان على أربع عناصر رئيسية، هي كل من: الرواتب والاجور، ملحقات الرواتب، التعويضات، معاشات التقاعد، انظر في ذلك، الدكتور خالد خضر الخير، مرجع سابق، ص76 وما يليها.

والأصول من جراء وقائع حرب التحرير الوطنية، المعاشات المدفوعة بصفة الزامية عن طريق حكم قضائي، وتلك الناتجة عن ضرر جسماني والمقررة بحكم قضائي، وعليه نميز المداخيل الخاضعة لهذه الضريبة بحسب أقسامها إلى:

ج/1- مداخيل رئيسية: فهي كل من الأجور التي تنشأ عن علاقة العمل ضمن القانون الخاص، وتحكمها قواعد تنظيمية وأخرى تعاقدية، فالقواعد التنظيمية مثل ضرورة العطل، والراحة، وساعات العمل، والأجر القاعدي، والتأمينات الاجتماعية، وغيرها، حيث تحدد هذه بنصوص مقررة قانونا، بينما البنود التعاقدية، تجد أساسها في قاعدة الأجر مقابل أداء العمل، حيث بناء عليها يحدد طبيعة العمل ونوعيته، وكيفيات أدائه، أي يتحدد العمل كما وكيفا، ومن ثمة يتحدد الأجر تبعا له، فضلا على المكافآت والمنح الأخرى، ويدخل ضمن باب الأجر، الشركاء والمسريين الذين يقدمون عملا بمقابل في شركات ذات مسئولية محدودة والشركاء في شركات الأشخاص والشركات المدنية المهنية وأعضاء شركات المساهمة، وكذلك يدخل في حكمهم الأشخاص الذين يعملون في بيوتهم لحساب الغير، وفضلا عن الأجر نجد الراتب، الذي هو مقابل تقديم الخدمة العمومية، وهذا باختلاف هذه الخدمة، واختلاف المؤسسة الرسمية المسئولية عنها، سواء أكانت سلطة تشريعية أو قضائية، أو تنفيذية، أو مؤسسة أخرى تخصص نفقاتها من الميزانية العامة، فالخدمة ليست مقتصرة على الموظف العام المرتبط بالإدارة العمومية، وإن كانت هي الصورة الأغلب في أداء الخدمة العمومية، وهنا يحضر معيار آخر لتمييز الخدمة وهو معيار إخراج مقابلها من الخزينة العمومية على شكل نفقات عمومية، فكل مقابل يصرف أو تدفعه الخزينة العمومية يصنف بأنه راتب، وعكسه أي ما لا تدفعه، يصنف بأنه أجر، لكن المشرع أضاف مداخيل أخرى واعتبرها في حكم الرواتب والأجور، وهي المعاشات والريوع العمرية، فهذه لا نجدها تخضع لعناصر الأجر أو المرتب، خاصة أداء العمل والخدمة العمومية، فمثل هذه المداخيل إنما تقرر لتسوية أوضاع سابقة، وبالتالي فالمشرع هنا اعتبرها في حكم الأجور والرواتب، لكن ما يميزها أنها تكون بسبب شرعي، اي قد يكون مصدرها القانون كما في حالة المعاشات، كما قد يكون مصدرها العقد، او الوصية مثل العقد مع شركة التأمينات، أو الوصية لشخص بمرتب لمدى الحياة[1].

ج/2- مداخيل إضافية: مثل هذه المداخيل تكون مقابل الخدمات الإضافية، وتكون بصفة دورية، أي كل ثلاث أشهر، أو ستة أشهر، أو سنة، وتتميز بأنها تختلف عن المداخيل الرئيسية، ولا تدخل ضمن عناصرها، وهي امتداد لها، كما أنها متغيرة الحجم، وإن كانت ثابتة الدفع، وقد ميزها المشرع بتسمية التعويضات والمكافآت، وذكر منها علاوات المردودية التي تمنح لفترات غير شهرية، وكذلك التعويضات والتخصيصات الجزافية التي تدفع لمديري الشركات نظير مصاريفهم، فضلا على المبالغ المسددة على ممارسة أنشطة ثانوية، مثل نشاط التدريس او البحث كأساتذة مساعدين بصفة مؤقتة.

[1] - في تحديد مفهوم الأجر والمرتب، أنظر، الدكتور المستشار أحمد بديع بليح، مرجع سابق، ص135.

ج/3- المزايا العينية: تميز المزايا العينية، بأنها مزايا تدفع للشخص دون أي نظير يقدمه، والمشرع الجزائري، ذكر عدة مزايا، منها الإسكان، والإطعام، والتدفئة، والإنارة، وإن كان يبدو أن إقرار ذلك إذا كان مستندا تماما إلى شخص المكلف دون أي منفعة أو مصلحة للمؤسسة، فهذا يكون مقبولا، بينما إذا عمم المشرع ذلك، فإن هذا يضعنا أمام أي معيار يستند إليه المشرع في إقرار الضريبة على المزايا العينية، فالإسكان إذا كان لضرورة المصلحة، مثل حالة الحارس أو مدير المؤسسة، فهنا الإسكان ليس مزية للمكلف، فهو منفعة للمؤسسة، ونظن أنه من المفروض ألا تخضع للضريبة، مثله مثل مصاريف التنقل والمهمة، بل حتى أن السيارات حينما تقدم للشخص من أجل القيام بمهام للمؤسسة يجب أن تعفى من الضريبة، وعليه، يبدو أم المشرع لا يستقر على مبدأ ثابت في تحديد ما هي المزايا العينية، وما هو معيار إخضاعها من عدمه.

ويدخل أيضا في حكم المزايا، ما يسمى بالإكراميات، حيث قرر المشرع حكمها الضريبي، ضمن أحكام المادة (70) من القانون السالف الذكر، وهنا المشرع حدد لها نوعين من الحالة، إما أن تكون مستقلة عن الأسعار أو تكون مضافة إلى الأسعار، لكنه على العموم ربطها بمستوى الخدمات، وفي معالجتها، ميز بين أخذها من قبل المستخدم (بفتح الدال، اسم المفعول)، ففي حالة الأجر الوحيد، فهنا يجب أن يقوم العامل بدفع الضريبة بنفسه دون المستخدم (اسم الفاعل)، أو بوساطة هذا الأخير، حيث تكون أي الإكراميات إما بشكل جزافي، أو مضافة إلى الآجر الذي يتقاضاه العامل وفي كلتا الحالتين يلتزم رب العمل أن يقتطع عليها الضريبة.

وبعد تحديد المداخيل، وحتى نصل إلى الأساس الذي يقرره المشرع لهذه الضريبة، يجب أن نحدد ما هي التخفيضات التي يستبعدها المشرع من هذه المداخيل، وذلك فيما يلي:

ج/4-الأعباء قابلة للخصم من ضريبة الرواتب والأجور، ومن في حكمها: لقد نصت المادة (73) من القانون السالف الذكر، على أنه: "يحدد مبلغ الدخل الخاضع للضريبة بخصم ما يلي من المبلغ الإجمالي للمبالغ المدفوعة والامتيازات العينية الممنوحة: 1) المبالغ التي يقتطعها المستخدم لتشكيل معاشات ومنح التقاعد.

2) المساهمات العمالية في التأمينات الاجتماعية."، وبالتالي تكون هذه المداخيل فقط المقررة كأعباء على هذه الفئة، لكن، هناك كما أشرنا مجال آخر يقرر فيه إعفاء أجزاء من هذه الفئة من ضمها كأساس للضريبة، أو يقرر إعفاء مجموعة مداخيل كاملة لبعض الأشخاص من الضريبة تماما لأسباب مرتبطة بهؤلاء، كما نصت على ذلك المادة (68) من القانون السالف الذكر، حيث ذكرت تخفيض كل من المنطقة الجغرافية، والمنح العائلية، والمزايا العينية المتعلقة بالإطعام والإسكان ببعض المناطق الواجب ترقيتها، منح البطالة, وغيرها[1].

[1] حددت جملة المبالغ المراد حسمها كأعباء من المداخيل العمل والوظيفة العامة حسب تصنيفها في القانون اللبناني إلى كل من:"1- المبالغ المحسومة والمدفوعة للتعاقد وفقا للقوانين والأنظمة النافذة، 2- التعويضات التي تعطى لقاء نفقات=

03- الأساس الجبائي لضريبة الدخل الإجمالي: بعد تحديد حساب المداخيل السابقة، وخصم الأعباء التي يقرر المشرع خصمها، ويتم تجميعها، نصل إلى تشكيل الدخل الإجمالي الخام، ونتتبع ما هي الأعباء التي يقررها له بهذا الشكل المشرع، حتى نطرحها منه، ونتحصل في نهاية المطاف على الأساس الخاضع للضريبة الدخل الإجمالي، ورغم أن المشرع قد قرر ضبط الأساس الضريبي لكل فئة من فئات الدخل على حدا، إلا أنه قرر أن يؤكد على ذلك، بمناسبة تحديد أساس الدخل الإجمالي ضمن المواد (85) وما يليها من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وبموجبها، أكد على بعض المداخيل المستبعدة من أساس الدخل الإجمالي مثل مداخيل توزيع الأرباح والاحتياطات المدمجة لزيادة رأس المال، ودمج شركات أو عمليات مماثلة، كذلك إعفاء المداخيل المتأتية من توزيع أرباح خضعت للضريبة على أرباح الشركات، بشرط أن يتم تصريحها بشكل منتظم، كما انه في حالة تحويل شركة مساهمة أو شركة ذات مسئولية محدودة إلى شركة أشخاص، يكون الشريك أو المساهم خاضع للضريبة على الدخل تناسبيا مع حصته في الأرباح أو الاحتياطات أو فوائض القيمة، وعموما، فإن المشرع قد قرر إلا يقل الحد الأدنى لأساس الدخل الإجمالي عن ذلك المبلغ الجزافي يحدد بتطبيق الجدول الذي يضم بعض عناصر طريقة المعيشة، ما لم يثبت المكلف عكس ذلك، وشريطة أن ألا يقل هذا المبلغ عن الحد الأدنى الضريبي أي 12.000دج، وإلا سيتم الاعتماد على المبلغ المقرر لعناصر المعيشة، كما هي واردة بالمادة (93) من نفس القانون[1].

04- الحدث المنشئ لضريبة الدخل والمعدلات المقررة لها: لا يكفي لتصفية الضريبة أن يتم تحديد مادتها وتقييم وحساب قيمة هذه المادة جبائيا، بل يجب أن تتحقق واقعتها المنشئة، أي تلك الواقعة أو الحدث الذي إذا تحقق تستوجب الضريبة وتنشأ على وعائها، ولقد سبق لنا أن قلنا أن ضريبة الدخل هي ضريبة سنوية وبالتالي فهي تتبع تولد الإيرادات والإرباح حتى وان كانت الرواتب والأجور تحسب شهريا إلا أن تجميعها وتسديدها يكون سنويا، لكن هناك، حدثا آخر منشئا للضريبة، وهو حالة التنازل أو وقف النشاط أو الوفاة، وهنا نصت الفقرة الأولى من المادة (132) من القانون السابق الذكر، أنه: " في حالة التنازل جزئيا أو كليا عن مؤسسة مستغلة من قبل أشخاص طبعيين أو ما شابههم، خاضعين لنظام فرض الضريبة الجزافية الوحيدة، وكذا في حالة التوقف عن ممارسة مهنة حرة أو استغلال مزرعة، يقرر على الفور أساس الضريبة على الدخل المستحقة على الأرباح الصناعية، والتجارية، وغير التجارية التي لم تفرض عليه الضريبة بعد."، وهذا يعني أن هذه الحالات استثنائية من واقعة سنوية إنشاء

=الوظيفة أو التمثيل أو النقل أو الانتقال وتعويضات مسؤولية وبدل الملبس وبصورة عامة جميع التعويضات المعطاة لتغطية النفقات المصروفة بمناسبة القيام بعمل تطلبه الخدمة، 3- 50% من المبالغ المدفوعة بدل ساعة طيران فعلي للطيارين وسائر أفراد طاقم الطائرة الخاضعين للضريبة في لبنان، 4- منح التعليم ومنح الولادة والمساعدات التي تمنحها المؤسسة بمناسبة زواج المستخدم أو وفاة احد أفراد عائلته وكذلك ضمن شرط أن تكون هذه التقديمات جارية بموجب نظام دائم شامل لكافة المستخدمين ومصادق عليه من وزارة العمل."، أنظر في ذلك، الدكتور خالد خضر الخير، مرجع سابق، ص78.

[1] - وفي حساب أساس الدخل الإجمالي أنظر، الأستاذ محمد حمو والدكتور منور أوسرير، مرجع سابق، ص113.

أساس ضريبة الدخل، وهذا من المعقول، طالما أن النشاط توقف لسبب إرادي، أو غير إرادي، فهنا يجب ضبط الأساس إلى تاريخه، وذلك من أجل تصفيته، وحددت المادة السابقة في فقراتها اللاحقة، ما هي تواريخ التوقف المأخوذ بها في بعض الحالات، كما في حالة بيع محل تجاري، التنازل عن مؤسسات، التوقف عن ممارسة مهنة حرة، وحددت كذلك هذه الفقرات مختلف الأسس الجبائية في هذه الحالات، كما حددت المادة (133) التي تليها مختلف الأسس الجبائية في حالة الوفاة، في حين قررت المادة (134) الزيادات المقررة في حالة التصريحات التي تقلل من الأسس الجبائية في حالة التنازل أو التوقف عن النشاط أو حالة الوفاة، وبالتالي فهذه الحالات يختلف حدثها المنشئ للضريبة كما يختلف تقدير أساسها الضريبي عن الحالات العادية التي سبق لنا التعرف عليها.

بينما بخصوص المعدلات التي يجب أن تصفى بموجبها مبالغ الضريبة من الأساس الجبائي السالف الذكر، فقد حددت المادة (104) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجدول الذي على أساسه يتم ذلك، إذ أشرنا إلى ذلك من قبل بأن ضريبة الدخل الإجمالي تصفى بناء على الطبقات التصاعدية للأساس الجبائي، حيث يتركب الجدول من الحد الأدنى الضريبي الذي هو 120.000دج، بينما تبدأ أولى طبقة من مبلغ 120.001 إلى غاية 360.000دج ومعدلها 20 بالمائة، أما الطبقة الثانية فتبدأ من 360.001 إلى غاية 1.440.000 دج ومعدلها هو 30 بالمائة، ولأكثر من 1.440.000دج يقرر معدل 35 بالمائة، وهذا الجدول إنما يتعلق فقط بالفئات المشكلة للأساس الجبائي الموحد، حيث يستثنى منه الفئات المقتطعة من المصدر، ولكن، بعد أن يتم خصم مبالغ مختلفة لفئة المعاقين حركيا، وغيرهم كما قررت هذه المادة وأشرنا إلى ذلك حينما ذكرنا مظاهر القدرة البدنية للمكلف في القاعدة الضريبية[1].

ثانيا- فئات الدخل المقتطعة ضريبتها من المصدر: لقد وزع المشرع فئات الدخل، بين تلك المشكلة لأساس الدخل الإجمالي فعليا، وبين تلك التي تقتطع من المصدر، وتأخذ طابعا تحرريا من الضريبة، رغم أنها مقررة كفئات دخل ضمن المادة (02) السابق ذكرها، وعليه، سنتطرق إلى تمييز أساس المداخيل المقتطعة من المصدر، وذلك، فيما يلي:

01-عائدات رؤوس الأموال المنقولة: نصت المواد (45) وما يليها من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة عن عائدات رؤوس الأموال المنقولة، أين ميز المشرع بين كل من ريوع الأسهم أو حصص الشركة والإيرادات المماثلة لها، وإيرادات الديون والودائع والكفالات، وسنحدد في المقام، ما هو نطاق هذه الضريبة وذلك على النحو التالي:

أ/ نطاق الضريبة: لقد ميز المشرع عائدة رؤوس الأموال المنقولة، إلى فئتين أساسيتين، وبالتالي يتميز نطاق كل منهما الخاضع للضريبة، ونتعرض لذلك فيما يلي:

[1]- Yahia Denideni, Op-cit,p80.

أ/1- ريوع الأسهم أو حصص الشركة والإيرادات المماثلة لها: يحـدد نطـاق الضريبة على ريـوع الأسهم أو حصص الشركة والإيرادات المماثلة لها كما نصت على ذلك المادة (45)، إذ جاء فيها أنه: " تتمثل ريـوع الأسهم وحصص الشركـة والإيـرادات المماثلـة لها في الإيـرادات 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"، ولقد حددت المادة (46) التي تليها المداخيل الموزعة حيث جاء فيها أنه:" تعتبر مداخيل موزعة على وجه الخصوص:

1- الأرباح أو الإيرادات التي لا تدرج في الاحتياط أو في رأس المال.

2- المبالغ أو القيم الموضوعة تحت تصرف الشركاء أو حاملي الأسهم أو حاملي حصص الشركة وغير المقتطعة من الأرباح.

3- إيرادات الأموال المستثمرة.

4- القروض أو التسبيقات الموضوعة تحت تصرف الشركاء إما مباشرة أو بواسطة شخص أو شركة.

5- المكافآت والامتيازات والتوزيعات غير المعلن عنها.

6- المكافآت المدفوعة للشركاء أو المدراء غير المعوضة أو لأداء خدمة أو التي يعتبر مبلغها مبالغا فيه.

7- أتعاب مجلس إدارة الشركة والنسب المئوية من الربح الممنوح لمدراء الشركات كمكافآت على وظيفتهم.

8- الأرباح المحولة إلى شركة أجنبية غير مقيمة من قبل شركاتها الفرعية المقيمة في الجزائر أو كل منشأة مهنية أخرى بالمفهوم الجبائي,"، ما يلاحظ من خلال المادتين السالف ذكرهما، أن المشرع إنما ميز المال الذي يكون رأسمـال الشركـة، سواء أكـان على شكـل أسهـم، أو كان على شكل حصص قد تكون عينية، كما قد تكون مزايا أخرى، من قبيل براءة اختراع أو غيرها، لكنه لم يفصل بشكل واضح، في تحديد وضع الأسهم من لحظة فتح الشركة، ومرحلة حياتها إلى لحظة تصفيتها، من قبيل علاوات إصدار الأسهم، فوائد الأسهم في حالات معينة، رد رأس المال، فوائد التصفية، وكذلك الحال بالنسبة للحصص، إذ لم يميز وضعها، واختلاف طبيعتها، باعتبارها كذلك، جزء من رأسمال الشركة، وغيرها، واكتفى المشرع فقط من باب التوزيع للمداخيل، وميز بين الأرباح في الوضع الأساسي، وبين الأرباح بعدم وجود الاحتياط، وبين مداخيل التصفية، وهذا سيؤدي إلى عدم تتبع حالات عديدة لهذه الأموال بشكل دقيق[1].

[1]- للمزيد من التفصيل في رؤوس الأموال المنقولة، أنظر في ذلك، الدكتور المستشار أحمد بديع بليح، مرجع سابق، ص23 وما يليها.

أ/2- إيرادات الديون والودائع والكفالات: كما ميز المشرع نطاق الضريبة على إيرادات الأموال المنقولة، بالأموال الخارجة عن رأس المال الشركة، وأدرجها ضمن إيرادات الديون والودائع والكفالات، حيث عرفها مجتمعة ضمن أحكام المادة (55) وما يليها من القانون السالف الذكر، حيث حددت ذلك المادة (55) التي نصت على أنه: " تعد كمداخيل من الديون والودائع والكفالات، الفوائد والمبالغ المستحقة من الدخل وكافة الحواصل الأخرى:

1) الديون الرهنية الممتازة منها والعادية وكذا الديون الممثلة بالأسهم والسندات العامة وسندات القرض الأخرى القابلة للتداول باستثناء كل عملية تجارية لا تكتسي الطابع القانوني للقرض. 2) الودائع المالية تحت الطلب أو لأجل محدد، مهما كان المودع ومهما كان تخصيص الوديعة. 3) الكفالات نقدا. 4) الحسابات الجارية. 5) سندات الصندوق."، وهنا يبدو كذلك المشرع لم يحترم المعيار الذي قرره، حيث أدرج ضمن الديون والودائع والكفالات، فوائد الأسهم، رغم أن هذه من المفروض أن تتعلق بالشركة، وكان من الأحسن أن تتبع السهم، الذي يختلف عن الدين، هذا من جهة، ومن جهة أخرى، فإن المشرع هنا كذلك لم يفصل ويميز الديون ما بين السندات واختلافها أنواعها (سندات عادية، سندات النصيب، سندات العلاوة)، أو باختلاف الجهة المصدرة لها، سندات عادية، أذون الخزينة العمومية، وغيرها، كما أن المشرع لم يضبط مصطلح الديون بشكل يتسع لها، إذ اقتصر فقط على الديون الرهنية الممتازة، وهو نفس الحال بالنسبة للتأمينات النقدية التي يودعها شخص شركات التأمين لشخص آخر مقابل تنفيذ التزام وينشأ عنها فوائد، ويبقى هذا التعريف ربما ليس من باب الحصر بل من باب الذكر، فمن المفروض أن أي نقد في شكل إيداع أو دين، وغيره ينتج عنه فوائد يخضع لضريبة هذه الفئة، كما أن المشرع لم يميز من جهة أخرى، الفوائد، التي تعود إلى الأجانب من مصدر جزائري، إذ يجب أن تخضع هي كذلك إلى الضريبة، كما يخضع المقيم الجبائي إلى ذلك، فالملاحظ، انه أشار إلى ذلك في حالة الأرباح الموزعة لكنه لم يشر إليها في حالة إيرادات الديون والودائع والكفالات.

ب- الأساس الجبائي لضريبة إيرادات الأموال المنقولة وحدثها المنشئ للضريبة[1]: لقد ميز المشرع بين الأساس الجبائي لريوع الأسهم وحصص الشركة والإيرادات المماثلة لها، إذ نص على ذلك ضمن المادة (52) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، التي جاء فيها أنه: " لكل فترة فرض الضريبة، تعتبر كتلة المداخيل المدفوعة موزعة بين المستفيدين من اجل تقدير دخل كل منهم، يجب أن تطابق كتلة المداخيل هذه، مجموع المداخيل الفردية المصرح بها." والملاحظ من هذه المادة أنها لم توضح بشكل دقيق كيفية تحديد الأسس الجبائية لريوع الأسهم أو حصص الشركة والإيرادات المماثلة لها، أنما ركز فقط أي المشرع على جملة المداخيل الموزعة، وكذلك أن تكون هذه المداخيل مطابقة للمداخيل الفردية

[1]- اختلف المشرع اللبناني في تصنيف الضريبة على إيرادات الأموال المنقولة، فبينما دعلها المشرع الجزائري صنف مميز من أصناف ضريبة الدخل الإجمالي، أدرجها المشرع اللبناني ضمن صنف الضريبة على أرباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية، أنظر في ذلك، الدكتور خالد خضر الخير، مرجع سابق، ص57 وما يبيها، وفي ذلك، أنظر أيضا، الدكتور حسن عواضة والدكتور عبد الرؤوف قطيش، مرجع سابق، ص629، وما يليها.

المصرح بها، ولتوضيح الأمر، فإن الأساس هو الربح الموزع في حد ذاته، أو الدخل المتأتي من التوزيعات السابق ذكرها، دون أي خصم يذكر، على اعتبار أن هذه التوزيعات إنما تختلف عن الأسهم والحصص الأصلية، وتكون زيادة عنها، كما تختلف عن مقابل أداء الخدمة بالنسبة للمدراء، ورئيس وأعضاء مجلس الإدارة، بخصوص مكافآتهم، ويحدد الحدث المنشئ لهذه الضريبة على هذه المداخيل لحظة توزيعها أو وضعها تحت تصرف الشركاء، حيث أن التوزيع عبارة عن انتقال المال من ذمة الشركة أو الهيئة الموزعة إلى ذمة المستفيدين ويكرس ذلك وضعه تحت تصرفهم بدون أي شرط أو قيد[1].

وميز ضمن الأموال المنقولة أيضا الأساس الجبائي لإيرادات الديون والودائع والكفالات، حيث نص على ذلك ضمن المادة (58) من القانون السابق ذكره، على أن: " يحدد الدخل الخاضع للضريبة بتطبيق تخفيض قدره خمسين ألف دينار (50.000دج) من المبلغ الإجمالي، للفوائد الناتجة عن المبالغ المقيدة في دفاتر أو حسابات الادخار للأشخاص..."، ويلاحظ من هذا المادة أن أساس هذه الإيرادات إنما يتحدد بقيمة الفوائد التي تجنيها، وهذا بعد تخفيض المبلغ المقرر بالمادة، بينما الحدث المنشئ للضريبة بالنسبة للديون والودائع والكفالات، فالمشرع ربطه بمنح هذه الفوائد حيث نصت المادة (57) من القانون السابق ذكره أنه: " تستحق الضريبة بمجرد دفع الفوائد مهما كانت الطريقة التي يتم بها أو تسجيلها في الجانب المدين أو الدائن لحساب ما. في حالة رسملة الفوائد الناتجة عن ثمن بيع محل تجاري، يؤجل الحدث المنشئ للضريبة إلى تاريخ دفع الفوائد."، وبالتالي فقد لخصت هذه المادة الحدث المنشئ لهذه الضريبة.

ج/معدلات اقتطاع ضريبة إيرادات الأموال المنقولة: لقد أحالت كل من المادة (54) من القانون السالف الذكر المتعلقة بالاقتطاع من المصدر لضريبة ريوع الأسهم وحصص الشركة والإيرادات المماثلة لها، وكذلك المادة (60) المتعلقة بالاقتطاع من المصدر لضريبة إيرادات الديون والودائع والكفالات من نفس القانون، معدلات هذا الاقتطاع إلى أحكام المادة (104) من نفس القانون، وعليه، سنعرض هذه المعدلات حسب نوعي المداخيل كما يلي:

ج/1-معدلات ضريبة ريوع الأسهم وحصص الشركة والإيرادات المماثلة لها: نصت المادة (104) في فقرتها السابعة على أن: " تحدد نسبة الاقتطاع من المصدر على الحواصل المنصوص عليها في المواد (45) إلى (48) بـ15% محررة من الضريبة."، وهذا يعني أن معدل اقتطاع الضريبة هنا هو بـ15% من المداخيل والأرباح الموزعة على شكل ريوع أسهم أو حصص شركة أو إيرادات مماثلة لها، وذلك بدون أي خصم يذكر كما سبق ذكره، لكن المعدل السابق، يتعلق بتوزيعات تقدم للأشخاص الطبعيين أو المعنويين غير المقيمين في الجزائر، بينما إذا كان المستفيدين غيرهم، فيخفض هذا المعدل إلى 10%، وهذا يعني أن المشرع فرق هنا ما بين المقيم وغير المقيم في الجزائر.

[1]- الدكتور المستشار أحمد بديع بليح، مرجع سابق، ص 50.

ج/2- معدلات ضريبة إيرادات الديون والودائع والكفالات: في حين نجد الفقرات 10 وما يليها من المادة (104) أيضا قررت معدلات إيرادات الديون والودائع والكفالات حسب الحالات التالية:

يحدد معدل الاقتطاع من المصدر لعوائد الديون والودائع والكفالات بنسبة 10%، غير أن هذه النسبة تحدد بـ50% محررة من الضريبة لحواصل السندات غير الاسمية أو لحاملها.

وتحدد نسبة الاقتطاع من المصدر فيما يتعلق بالفوائد الناتجة عن المبالغ المقيدة في دفاتر أو حسابات الادخار للأشخاص وفق النسب الآتية:

- 1% محررة من الضريبة بالنسبة لقسط الفوائد الذي يقل عن خمسين ألف دينار(50.000دج) أو يعادلها.

- 10% فيما يخص قسط الفوائد الذي يزيد عن 50.000دج.

وهنا نلاحظ، أن المشرع لم يقرر معدلات تفضيلية بين لهذه الفئة كما فعل بالفئة التي سبقتها بخصوص المستفيد المقيم وغير المقيم في الجزائر.

كما أنه يقتطع من المصدر:[1]

- الأرباح الموزعة بين الأشخاص الطبيعية والمعنوية غير المقيمة بالجزائر، تخضع للاقتطاع من المصدر بنسبة 15% محررة من الضريبة.

- تخضع المداخيل الناتجة عن أسهم صندوق دعم الاستثمار للتشغيل للاقتطاع من المصدر بنسبة:

1% محررة تطبق على المداخيل التي لا تتجاوز 50.000دج، و10% غير محررة إذا تجاوز هذا المبلغ.

- 15% محررة من الضريبة، يتم تطبيقها على فوائض القيم الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية من طرف الأشخاص الطبيعية أو المعنوية المقيمة بالجزائر، بشرط عدم إعادة استثمارها، فإذا تم إعادة استثمارها في شراء أسهم وحصص مثلها ضمن رأسمال مؤسسة تعفى من الضريبة، كما ترتفع النسبة السابقة إلى 20% لتلك الفوائض المحققة من طرف أشخاص طبيعية أو معنوية غير مقيمة، بشرط أن يتم تبرئة نصف مبلغ التنازل أمام الموثق.

02- فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية: كانت هذه الفئة مقررة قبل سنة 2009، واستبعدها المشرع من نطاق الإخضاع لضريبة الدخل، لكن أعاد إقرارها بموجب قانون المالية لسنة 2017، ضمن المواد (02)، (77) إلى(80)، (93)، (104) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وعليه، نتعرف على نطاقها، والإعفاءات المقررة عليها، وأساسها الجبائي، وحدثها المنشئ، ومعدل اقتطاعها من المصدر فيما سيأتي:

[1] - يقصد بكلمة – محررة من الضريبة- ان الاقتطاع يغني عن ضريبة الدخل الإجمالي، والوعاء قد تحرر من ضمه الى وعاء الدخل الإجمالي، فالاقتطاع من المصدر كما نرى، وهو نسبة تقتطع مباشرة من الوعاء المعني بها، وهذه الطريقة كما سبق لنا القول، تتلائم مع الرأي القائل بتعدد ضرائب الدخل، أنظر في ذلك، دكتور برحماني محفوظ، المالية العامة في التشريع الجزائري، مرجع سابق، ص89.

أ/ نطاق ضريبة فوائض قيمة التنازل بمقابل عن العقارات المبنيـة وغيـر المبنية والإعفاءات المقررة عليها: حددت المواد (77) إلى (80) السابق ذكرها، نطاق هذه الضريبة، أو ما هي الفوائض المقصودة، حيث تعتبر فوائض قيمة ناتجة عن التنازل بمقابل على عقارات أو أجزاء عقارات مبنية وغير مبنية، منجزة من طرف أشخاص محققة خارج النشاط المهني، وما يلاحظ، هنا أن المشرع لم يشر هنا إلى التنازلات بمقابل عن الأصول العقارية التابعة لأنشطة مهنية لكونها تدخل في فئة الضريبة على أرباح المهن كما عرضنا سابقا، لكن، ليست كل الفوائض قابلة لهذه الضريبة، فالمشرع قد أعفى منها بعض الحالات، مثل التنازلات التي تتم على عقارات تركة من أجل تصفية إرث شائع موجود، كما أعفى تنازل المقرض المستأجر أو المقرض المؤجر عن عقار في إطار عقد إيجاري من نوع ليزباك "lease back"، واستثنى من جهة أخرى الهبات التي تبرم ما بين الأقارب من الدرجة الثانية أو أقل، وبمعنى أخر، أنه اعتبر أن الهبات تنازل بمقابل إذا قدمت إلى أقارب ما بعد الدرجة الثانية، أو إلى غير الأقارب، فالفوائض المحققة منها تكون خاضعة للضريبة، كما حدد بموجب المادة (79) العقارات المعفاة من الضريبة وهي تلك التي تزيد حيازتها عن 10 سنوات، بمعنى أن العقارات التي تقل عن ذلك، تخضع لضريبة فوائض القيمة عن التنازل، ونجد أيضا إعفاء فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن السكنات الجماعية التي تشكل الملكية الوحيدة والسكن الرئيس الذي دامت حيازته مدة تفوق 10 سنوات[1].

ب/ الأساس الإجبائي لفوائض قيمة التنازل بمقابل: لقد حددت المادة (78) الأساس الجبائي لفوائض القيمة وعرفته بأنه الفرق الإيجابي ما بين سعر التنازل عن الملك، وسعر الاقتناء أو قيمة إنشائه من طرف المتنازل، أي إنشاء العقار وبنائه، على أن للإدارة حق إعادة التقويم للعقارات محل التنازل طبقا لقيمتها التجارية، وهنا وبمقارنة ما كان معمول به من قبل بخصوص هذه الفئة، نجد المشرع قد بسط كثيرا في الحصول على أساسها الإجبائي، إذ كان هذا الأساس يشكل بمعامل رسملة ويخفض منه أعباء الشراء، والإهتلاكات، والصيانة، وكان معاملة الرسملة غير مقنع في تحديده من طرف القانون، فتجاوزه المشرع هنا، واستند مباشرة إلى السوق العقارية، كما أنه تخلى عن العقارات التي تتجاوز حيازتها 10 سنوات عكس ما كان عليه الحال، ربما لقرينة المضاربة من عدمها.

ج/ الحدث المنشئ والمعدل الضريبي: الحدث المنشئ لضريبة فوائض قيمة التنازل بمقابل هو إتمام معاملة التنازل في حد ذاتها، لكن، بالنسبة للمعدل، فقد نصت الفقرة الأخيرة من المادة (104) من نفس القانون، على ان: " تخضع فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية المشار إليها في المادة (77)، للضريبة على الدخل الإجمالي بمعدل 5% محررة من الضريبة."، وهذا يعني أن معدل الاقتطاع هو 5%، وهو يعادل المعدل المعمول به في حقوق التسجيل.

[1]- خضعت هذه المادة للتعديل مؤخرا بموجب المادة (03) من قانون 17-11 مؤرخ في 27 ديسمبر سنة 2017، يتضمن قانون المالية لسنة 2018، ج ر عدد 76.

03- فئات الدخل الأخرى المقتطعة من المصدر: سبق أن وضحنا ما المقصود بكل من فئة الأرباح المهنية، وكذلك الرواتب والأجور، وضمنها نجد أسس جبائية كما سبق تحديدها لكنها لا تدخل ضمن أساس الدخل الإجمالي المشكل، بل يتم اقتطاعها من المصدر، ونرى ذلك في:

أ/الراتب والأجور والمعاشات والريوع العمرية: الأصل أن هذه الفئة يحسب أساسها ويضاف إلى أساس الدخل الإجمالي المجمع ويخضع إلى الجدول التصاعدي السابق ذكره، حتى ولو كان يقتطع على أساس الشهر من المكلفين بذلك، إذ تعتبر الضريبة هنا بمثابة قرض ضريبي وهمي لهذا المكلف حتى نهاية السنة، لكن هناك أسس منها تقتطع من المصدر كما قررت ذلك المادة (67) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، في فقرتيها 4، 5، التي سبق لنا ذكرها، إذ جاء بالمادة (104) السابق ذكرها أن: " ..وتعتبر الأجور والتعويضات والمكافآت والمنح المذكورة في الفقرتين 4 و5 من المادة (67) من هذا القانون وكذا الاستدراكات الخاصة بها، شهرية مستقلة، وتخضع للاقتطاع من مصدر الضريبة على الدخل الإجمالي بنسبة 10% دون تطبيق التخفيض..."، ويعتبر هذا الاقتطاع محرر من الضريبة في حالة الأجور المتأتية من النشاطات الظرفية ذات الطابع الفكري، فقط عندما تفوق مبالغها الإجمالية السنوية 2.000.000دج، بينما تعتبر الاستدراكات التي يعبر عنها بأنها الفوارق في الأجور والمرتبات التي تتراكم لمدة زمنية معينة حسب أثرها الرجعي، فتعامل بأنها شهرية مستقلة، وهذا بعد قسمتها على مجموع الأشهر التي استغرقتها، حتى ولو كانت تمنح بصفة عرضية، وتخضع لهذا الاقتطاع.

ب- بعض الخدمات المهنية المقدمة والمستعملة في الجزائر: هذه الخدمات تدخل ضمن أسس الأرباح المهنية وهي كما سبق ذكره، تدخل ضمن أساس الدخل الإجمالي، لكن، هناك أسس أشارت إليها المادة (33-3) وهي تلك المبالغ المدفوعة كمكافآت عن مختلف أنواع الخدمات المقدمة أو المستعملة في الجزائر، ويشمل هذا الاقتطاع أيضا الرسم على النشاط المهني، والرسم على القيمة المضافة، ولقد حددت نسبة الاقتطاع من المصدر بـ: 24% كما جاء بالمادة (104) السابق ذكرها.

ثالثا- الضريبة على أرباح الشركات: لقد قرر المشرع ضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ضريبة جد هامة، هي الضريبة على أرباح الشركات[1]، وميزتها لغلتها، إذ سبق لنا أن رأينا الضريبة على الأرباح المهنية بما فيها التجارية، وإن كانت تقترب منها من مبادئها، بأنها ضريبة سنوية، عينية، تتكون من المزج بين العمل ورأس المال، وكذلك تماثلها من حيث كيفيات تشكيل وحساب الربح، إلا أن هناك اختلاف بينهما، وسنرى، نطاق هذه الضريبة، وأساسها الجبائي، وحدثها المنشئ ومعدلاتها، وذلك على النحو التالي:

[1]- تسمى هذه الضريبة في بعض التشريعات المقارنة ومنها التشريع المصري بضريبة أرباح شركات الأموال، وهذا مقابل لضريبة شركات الأشخاص، وتميزت بما لها من غلة ووفرة ضريبية، متنوعة، أنظر في ذلك، الدكتور المستشار أحمد بديع بليح، مرجع سابق، ص209.

01- نطاق الضريبة على أرباح الشركات والإعفاءات المقررة عليها: لقد حددت المواد (135) وما يليها من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ما هي الأشخاص الخاضعة لهذه الضريبة، هذه الأشخاص هي كل من:

قررت المادة (136) أن المبدأ خضوع جميع الشركات مهما كان شكلها أو غرضها، واستثنت منها شركات الأشخاص وشركات المساهمة، والشركات المدنية التي لم تتكون على شكل شركة بالأسهم، إلا إذا اختارت هذه الشركات السابق ذكرها الخضوع لهذه الضريبة، واستثنت أيضا هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة، وهذا يعني أن المشرع إنما قصد شركات الأموال بهذه الضريبة، والتي هي كل من شركات ذات أسهم، شركات ذات المسؤولية المحدودة، شركات بالتوصية ذات أسهم، مضاف إليها المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، كما ميز من جهة أخرى، الشركات الخاضعة للضريبة بجملة من العمليات التي تنجزها، كما نصت على ذلك المادة (137) التي تليها، حيث ربطت ما بين طبيعة النشاط وشكل الشركة من جهة، كما ربطت ما بين النشاط أي سلسلة العمليات التجارية المنجز في الجزائر، وبين مؤسسات في الخارج، وكأن المشرع هنا، أراد أن يتتبع الربح المحقق من نشاط تجاري أو صناعي في الجزائر، بغض النظر عن شكل المؤسسة أو طبيعة تبنيها له، إذا كانت مؤسسة غير موطنة جبائيا في الجزائر[1].

وبالمقابل نجد المواد (138)، (138 مكرر)، (138 مكرر1) من نفس القانون، نصت على جملة من الإعفاءات والأنظمة الخاصة التي تستوجب بعض التخفيضات والامتيازات، نوجز بعضها، في كل من، مشاريع الشباب الخاضعة لإعانة مختلف الصناديق المتعلقة بالبطالة، وتدعيم تشغيل الشباب، والقرض المصغر، حيث تستفيد من إعفاءات مؤقتة بنفس الكيفية التي عرضنا بالنسبة للأرباح الصناعية والتجارية، وقررها المشرع بالمادة (13) من نفس القانون، كما نجد إعفاء تعاونيات الاستهلاك التابعة للمؤسسات والهيئات العمومية، كذلك يتم الإعفاء الدائم من هذه الضريبة المؤسسات التابعة لجمعيات المعاقين المعتمدة وهياكلها، إيرادات الفرق المسرحية، صناديق التعاون الفلاحي، التعاونيات الفلاحية للتمويل والشراء الشركات التعاونية للإنتاج، وتعاونيات الحبوب، كما يستفيد من الإعفاء لمدة 10 سنوات، المؤسسات السياحية، المحدثة من وطنيين أو أجانب باستثناء الوكالات السياحية والأسفار فهذه الأخيرة تعفى لمدة 03 سنوات فقط وكذا المؤسسات الفندقية التي تحقق حصة من رقم أعمالها بالعملة الصعبة،

[1]- المشرع اللبناني لا يفصل ما بين ضريبة الدخل وضريبة الشركات أي ضريبة الاموال، بل يجمع ما بينها كلها، ويدخلها تحت مسمى واحد، هو ضريبة الدخل، والتي تعد ضريبة واحدة، تتكون من عدة أصناف من بينها الضريبة على ارباح المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية، وهذه الضريبة، ينحصر ضمنها كل من ضريبة الأرباح المهنية التي يعتبرها المشرع الجزائري ضريبة على الأشخاص الطبيعية، وضريبة الشركات أي ضريبة الأموال كما يسميها المشرع المصري، والتي يعتبرها المشرع مستقلة عن الدخل الإجمالي، انظر في ذلك، الدكتور حسن عواضة والدكتور عبد الرؤوف قطيش، مرجع سابق، ص629 وما يليها.

وبعض الأعمال التي تحقق العملة الصعبة، ونجد بعض الامتيازات المحققة لتخفيضات، مثلما هو عليه الحال لتجمع الشركات اقتصاديا.

02- الأساس الجبائي: الربح المحقق من الشركات الخاضعة للضريبة هنا، هو ربح التجاري، وهو يخضع إلى النظام فرض الضريبة حسب الربح الحقيقي كما نصت المادة (148) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وبالتالي فالمشرع أخضعه إلى القواعد الواردة في المواد (141) وما يليها، والمواد (169) وما يليها من هذا القانون، وهي نفس القواعد التي تطرقنا إليها عند تحديد أساس الأرباح المهنية، حيث يظهر، كيفية تحديد الربح من خلال النتيجة المحاسبية أي مجموع النواتج (العادية وغير العادية) مطروح منه مجموع الأعباء المحاسبية، تعدل هذه النتيجة بالقواعد والشروط التي يقررها المشرع جبائيا للحصول على النتيجة الجبائية، تطبق عليها التخفيضات التي قررها المشرع، وتحسب منها الضريبة، لكن، نشير إلى أن شكل المهنة التجارية أضيق من الشكل القانوني للشركات الخاضعة لهذه الضريبة المميزة، إذ قرر المشرع إمكانية توسع هذه الأخيرة في شكل تجمعات أو كيانات اقتصادية لشركتين أو أكثر، تخضع بذلك إلى معاملات جبائية تفضيلية، وذلك كما قرره المشرع بالمادة (138 مكرر) من نفس القانون، إذ يتشكل التجمع حسبها من شركة أم تملك أكثر من 90% من رأسمال الشركات الأعضاء، وبشكل مباشر أي دون أن يكون ذلك عن طريق شركات أخرى، ويمكنها أن تجمع حساباتها في ميزانية موحدة[1].

03- الحدث المنشئ للضريبة والمعدلات المقررة لها: تنص المادة (135) السابق ذكرها، أنه تؤسس ضريبة سنوية على مجل الأرباح والمداخيل التي تحققها الشركات الواردة في المادة (136)، أي الشركات الخاضعة لهذه الضريبة، وهذا يعني أن الحدث المنشئ هو تحقيق الربح، وفصلت المادة (139) من نفس القانون، الحالات المرتبطة بتحقيق الأرباح، في حالة التوافق ما بين السنة المالية والسنة المدنية، حالات أخرى، يتم فيها تأجيل الحسابات وغيرها، لكنها، استندت أي المادة في حكمها، إلى مبدأ استقلالية السنة الضريبية، كما نجد أن المادة (150) تقرر معدلات الضريبة، وهي:

- 19% بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع، وتتمثل هذه الأنشطة في استخراج، صنع، تشكيل، تحويل المواد.
- 23% بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري، وكذلك الأنشطة السياحية والحمامات، باستثناء وكالات الأسفار، وهي الأنشطة المسجلة بهذه الصفة في السجل التجاري.
- 26% بالنسبة للأنشطة الأخرى.

كما أن هناك اقتطاعات من المصدر بالنسبة لأرباح ومداخيل الشركات هي:

- مداخيل الديون والودائع والكفالات بنسبة 10% (قرض ضريبي)، وإيرادات سندات الصندوق غير الاسمية بنسبة 50%، والإيرادات المحصلة في إطار عقد إدارة الأعمال بنسبة 20% محررة من

[1] - وفي تحديد وعاء هذه الضريبة، أنظر، الأستاذ محمد حمو والدكتور منور اوسرير، مرجع سابق، ص123.

الضريبة، ومداخيل المؤسسات الأجنبية التي ليس لها منشآت دائمة في الجزائر، والمحققة في إطار صفقات متعلقة بتقديم خدمات بنسبة 24%، والمبالغ المدفوعة مقابل خدمات من أي نوع كانت مقدمة أو مستعملة بالجزائر بنسبة 24%، وهي نفس النسبة على العائدات لمخترعين متواجدين في الخارج مقابل منح رخصة، أو استغلال براءات اختراعهم، أو بيع أو التنازل عن علامات صنع أو طرق أو صيغ، ومداخيل المؤسسات الأجنبية العاملة في النقل البحري، عندما تخضع بلدانهم المؤسسات الجزائرية نظيرتها إلى الضريبة، فيطبق معدل 10% يزيد وينقص حسب معدلات هذه البلدان للمؤسسات الجزائرية، والأرباح المحولة إلى شركة أجنبية غير مقيمة من شركة فرعية لها مقيمة بالجزائر، أومنشأة مهنية بالمفهوم الجبائي بنسبة 15%، وفوائض القيم الناتجة عن التنازل عن أسهم أو حصص اجتماعية من طرف أشخاص غير مقيمة بالجزائر نسبة 20%.

رابعا: ضريبة التركات والوصايا والهبات: تتميز ضريبة التركات والوصايا والهبات بأنها ضريبة ثروة وهي ضريبة شخصية وليست عينية، وضريبة مباشرة رغم أن المشرع لم يدرجها ضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وأدرجها ضمن قانون التسجيل، وعليه، سنرى بشأنها، تحديد نطاق هذه الضريبة والإعفاءات المقررة لها، ثم أساسها الجبائي كما قرره المشرع، ثم تحديد حدثها المنشئ والمعدلات المقررة لها، وذلك على النحو التالي[1]:

01- نطاق الضريبة: يتحدد نطاق الضريبة، بتحديد الأموال والأشخاص الخاضعة للضريبة، ذلك، لكون الضريبة شخصية، وتقع على أموال، وعليه، سنبدأ بتحديد هذين العنصرين على النحو التالي:

أ- الأموال الخاضعة للضريبة: لقد نظم المشرع ضريبة التركات أو الوصايا والهبات بدون عوض ضمن المواد 26 وما يليها من قانون التسجيل، وما يلاحظ أن المشرع لم يحددها بشكل منفصل بل وضعها على شكل قيم خاضعة للضريبة، ونميز فيها بالنسبة للتركات، المنقولات المادية بجميع أنواعها، العقارات والحقوق العقارية، القيم المنقولة من سندات وما في حكمها، وديون، وودائع أيا كان نوعها مصرفية وغير مصرفية أو أوراق مالية أو أشياء موجودة في خزانة عمومية، أو الأسهم والحصص الاجتماعية، وغيرها، فكل هذه الأموال، وكل مخالفات الهالك ذات التقييم المالي، تكون خاضعة للضريبة الشخصية، بسبب الوفاة، أما بسبب نقل الملكية بين الأحياء بدون عوض، أي هبات، فهي هنا واضحة، إذ تعتبر عن محل العقد ما بين هؤلاء الأحياء سواء أكان منقولا أو عقاريا، أو نوعا من الأموال السابق ذكرها.

وبالمقابل نجد المشرع قد أعفى جملة من الحالات من نطاق هذه الضريبة، إذ نجده ضمن المادة (236) من نفس القانون، قد خفض سعر الرسم إلى 3% من التركة عند التزام الورثة بالإستمرار بنشاط المؤسسة المخلفة من الهالك، كما تم التخفيض سعر الرسم إلى نفس النسبة بالنسبة للورثة الأصول، الفروع،

[1] - تسمى هذه الضريبة، بحقوق التسجيل، والتي تعرف كما يلي:
Droits perçus à l'occasion de la formalité de l'enregistrement d'un acte, d'une opération ou d'une mutation dans les registres du receveur des impôts charge de l'enregistrement[1].voir, Cyrille David, droit de l'enregistrement et taxe de publicité foncière, Dalloz France, 1984,p1.

الأزواج، بينما تم إعفاء كلي لهؤلاء الباقين على قيد الحياة على السكن الفردي الذي كان يشغله الهالك، كما أن المادة (239) من نفس القانون، تم بموجبها إعفاء الهبات والوصايا المقدمة إلى المؤسسات العمومية الخيرية وشركات الإسعاف التعاونية وعيرها من الشركات المعترف بمنفعتها العمومية والتي تخصص مواردها إلى خدمات المساعدة، كما نجد المواد (240) إلى (243) من نفس القانون، تقرر عدة حالات إعفاء كلي وتخفيضات، منها الهبات والوصايا المقدمة إلى هيئات الشباب والتربية المعترف بمنفعتها، وتلك المقدمة إلى مؤسسات مدنية لتخصيصها للتبرعات لشراء أشياء فنية وأثرية وتاريخية وكتب، ومنها تلك المقدمة إلى هيآت السكن معتدل الكراء، المؤسسات ذات النفع العام، الجمعيات الثقافية، أملاك الوقف، كما يتم تخفيض الرسم إلى النصف دون أن يتجاوز 5000دج لمعطبي وعجزة الحرب، ومعطبي العمل، الذين أصابهم عجز بنسبة 60%، وغير ذلك.

ب-الأشخاص المكلفة بالضريبة: إن نقل الهبة ما بين الأحياء بدون عوض أي مجانا، تقع فيه الضريبة على الواهب والموهوب له بشكل تضامني، بينما نقل الملكية بسبب الوفاة، فإن المكلف بالضريبة، يكون الوارث والموصى له، فهؤلاء هم الذين حدد قانون الأسرة أن تنقل إليهم الذمة المالية الصافية للهالك، فالموصى له، يستند إلى عقد الوصية، الذي يعرف بأنه تصرف قانوني بإرادة منفردة أيا إرادة الوصي يضاف إلى ما بعد الموت، وله شروط وأحكام وآثار حددها كل من قانون المدني بصفة عامة وقانون الأسرة بصفة خاصة، بينما الوارث، هو أحد الأصناف الواردة في قانون الأسرة والمستمدة من الشريعة الإسلامية، وهو على ثلاث أصناف، مرتبة بالأولوية، وبحجب أولها التالي حجب نقصان أو حجب حرمانا إذا تحقق، هذه الأصناف هي كل من أصحاب الفروض المفروض لهم نصيبا بالقرآن الكريم والسنة، والإجماع، وأصحاب العصبة المحددين بعمود النسب من الذكور بأنفسهم، ومن الإناث بغيرهم من الذكور في نفس درجتهم، ومن الإناث مع غيرهم من الإناث في حالة واحدة، بينما الصنف الثالث، هم ذو الأرحام، ولا يتوفر للوارث هذه الصفة، إلا إذا استند إلى سبب من أسباب الإرث(النسب، المصاهرة، القرابة)، وتوفرت أركان الميراث وتحققت شروطه، وانتفت موانعه، كما حددها المشرع في قانون الأسرة[1].

02- الأساس الجبائي للضريبة: حتى يتم التوصل إلى الأساس الجبائي، يجب أن يتم تقييم الأموال الخاضعة للضريبة، فالملاحظ أن كل هذه الأموال وباختلاف الحالة (إرث، وصية، هبة) تتم بدون عوض، وبالتالي يصعب تحديد قيمتها الحقيقية، وعلى ذلك، حدد المشرع منهجا ضمن المواد (25) وما يليها السابق ذكرها، حيث يكون المبدأ ان يتم التصريح من طرف المكلف بتقديرها، لكنن هنا شروط وضعها هنا المشرع، وتدخل الإدارة المقابل في ذلك، فالنسبة للشروط، يجب ألا تقل هذه التقديرات عن القيم التجارية الحقيقية، هذا بالنسبة لبعض الأموال التي يسهل تقييمها مثل العقارات، أما بالنسبة لبعض الأموال الأخرى فقيمة التقديرات تقيد إذا سبق أن تم اقتنائها خلال مدة سنتين قبل الوفاة، فيأخذ بهذه

[1]- وللمزيد في توضيح أساس هذه الضريبة في التشريع اللبناني، أنظر في ذلك، الدكتور حسن عواضة والدكتور عبد الرؤوف قطيش، مرجع سابق، ص715 وما يليها.

القيمة، أو في حالة المجوهرات والأحجار الكريمة والأشياء الفنية فيجب ألا تقل القيمة التقديرية عن 60 بالمائة من قيمتها الواردة في عقد تامين عليها مبرم من قبل الهالك أو زوجه أو أسلافه، خلال مدة لا تزيد عن 10 سنوات من تاريخ الوفاة، بينما بالنسبة للأثاث، فيتم الأخذ بالجرد المبرم لها والوثائق المستند إليها، خلال 05 سنوات إن كانت منجزة، وفي كل الحالات المغايرة لذلك، يقدر الأثاث، بنسبة 10 بالمائة من قيمة باقي التركة المقيمة، ما لم يتم إثبات العكس، أما الديون والريوع والأسهم وغيرها من القيم المقولة، فتحسب إما بقيمتها الواردة في عقد تأسيس هذه القيم، أو بالتصريح بتقديرها في حالة الإفلاس والتسوية القضائية[1].

لا يكفي أن يتم تقدير وتقييم الأموال حتى نصل إلى الأساس الجبائي، بل يجب أن تضاف إليها مبالغ يقررها المشرع وأعباء أخرى تخصم منها، ولقد حددت المواد (36) وما يليها من قانون التسجيل الأحكام المقررة لذلك، حيث حددت الأعباء التي يجب خصمها، وأهمها الديون العالقة بالتركة للغير، مهما كانت طبيعتها مدنية أو تجارية، ومتى يتم الاعتراف بهذا الدين قانونا، إذ الدين واقعة قابلة للإثبات بتوفر شروطها التي وضعها المشرع الجبائي أو النفي، كما قرر المشرع خصم مبلغ 50.000دج إذ هذا الخصم لم يمسه المشرع لكنه، مقابل تجهيز الميت، تماشيا وما تقرره القواعد الفقهية من أحكام المتعلقة بالتركة(التجهيز، الدين، الوصية، الميراث)، كما يتم خصم الضرائب المدفوعة من التركة، بينما يضيف المشرع مبالغ إلى قيم الأموال الخاضعة للتركة منها الأملاك المتلفة والمتضررة بالكوارث الطبيعية متعلقة بتركات مفتوحة، منها تقرير حصة مشتركة في موجودات في الخزانة من سندات أو مبالغ أو أشياء، في حالة إذا كانت تعود إلى أشخاص يكون من بينهم الهالك، لم يتم تحديد حصة كل منهم بشكل دقيق، كما أن المشرع حدد شروط الفصل ما بين ملكية حق الرقبة، وحق الانتفاع في حالة ارتباطهما بشخصي الهالك، وأحد الورثة المحتملين، ومن جهة أخرى، حدد معيار تقسيم الملكية ما بين حق الانتفاع وحق الرقبة، واستند في ذلك إلى سن المنتفع، إذ قرر 70 بالمائة للمنتفع في مقابل 30 بالمائة لحق الرقبة إذا كان عمر المنتفع 20 سنة أو يقل، وكلما زاد بعشر سنوات نقص من قيمة الانتفاع 10 بالمائة وترتفع بالمقابل قيمة حق الرقبة بنسبة النسبة إلى غاية وصول سن المنتفع 70 سنة حيث تتوقف قيمة حق الانتفاع عند حد 30 بالمائة مقابل حد قيمة الرقبة 70بالمائة.

03- الحدث المنشئ للضريبة والمعدلات المقررة عليها: حتى تستحق الضريبة يجب أن تتحقق حدثها أو واقعتها المنشئة، ومن ثمة، يتم تفعيل المعدلات المقررة لها من طرف المشرع، وسوف نتعرض لهذين العنصرين فيما يلي:

[1]- تستند حقوق التسجيل عموما إلى شكلية التسجيل، وهذه الشكلية تعرف بما يلي:
« L'enregistrement peut être défini d'une manière générale comme une formalité accomplie par un fonctionnaire public selon des modalités variables mais présentant le caractère commun de comporter a leur base, une analyse dont il est conserve trace ou non d'évènements juridiques et d'après les résultats de cette analyse la perception d'un impôt le droit d'enregistrement.», voir. Amar Guelimi, Fiscalite de l'enregistrement Aspects Juridiques et économiques, Office des Publications Universitaires, Alger, 1990, p8

أ-**الواقعة المنشئة للضريبة:** ميز المشرع ما بين الحدث المنشئ للضريبة على التركات، والوصايا، والهبات، حيث نجد أن هذا الحدث، يتنوع إلى تصرف قانوني بخصوص الهبات، أي نقل الملكية بين الأحياء بدون عوض، فهو ينبني على الإرادة، إذا فهو عقد، وبالتالي يكون هنا دفع الضريبة بمناسبة تسجيل العقد، كما قرر ذلك المشرع ضمن المادة (81) من قانون التسجيل، بينما نقل الملكية بسبب الوفاة، سواء بالنسبة للميراث أو الوصية، فحدثه المنشئ للضريبة، هو الوفاة في حد ذاتها، وهي واقعة طبيعية، يقرر عليها المشرع أثارا قانونية متنوعة[1].

ب/المعدلات المقررة للضريبة: لقد ميز المشرع كذلك بين المعدلات المقررة بالنسبة للهبات وبين تلك المقررة بالنسبة لتركات والوصايا، حيث نجد بالنسبة للأولى، قد نص على معدلاتها ضمن المادة (231) من قانون التسجيل، فميز هنا بين عدة حالات باختلاف الأموال، أو اختلاف قرابة أطراف الهبة، فالهبات بين الأحياء بصفة عامة، قرر عليها معدل 5%، في حين قرر معدل 2,5% إذا كان محل الهبة يتمثل في أسهم أو حصص اجتماعية، بينما تم إعفاء الهبات الواقعة بين الأصول من الدرجة الأولى، وبين الأزواج، كما إعفاء نقل المرتبات العمرية بين الأزواج وبين الأقارب من عمودي النسب.

أما بخصوص معدلات نقل الملكية بسبب الوفاة، فالمشرع قد خصص لها المادة (236) من نفس القانون، حيث ميز بين عدة حالات، بدءا أن الضريبة تكون على حصة الوارث أو الموصى له كل على حدا، ثم بناء عليه، يقرر كما قاعدة عامة معدل 5% عن الحصة الصافية لصاحب كل ذي حق، غير أن هذا المعدل يخفض إلى 3% إذا كان صاحب الحق من الأصول، أو الفروع، أو الأزواج، كما يقرر نفس المعدل إذا كان الإرث عبارة عن أصول عقارية لمؤسسة يلتزم بشأنها ذوي الحق بمواصلة استغلالها، ويخصم من مبلغ الضريبة في حد ذاتها معدل 10% لكل وارث له أولاد أيا كان عددهم، كما يطبق نفس الحكم في حالة الوارث القاصر، إذ يستفيد من هذا التخفيض من الضريبة المفروضة عليه.

الفرع الثاني: الضرائب غير المباشرة

تتشكل أيضا الضريبة العامة من بعض الضرائب غير المباشرة، والبعض الأخر يؤول إلى الضرائب المحلية أو الضرائب المشتركة، وما يميز الضرائب المباشرة، أنها ضرائب حيادية، وضرائب عينية مميزة عن شخص المكلف، وبالتالي فهي لا تخضع إلى الكثير من القواعد كما هو الحال في الضرائب المباشرة، وبالتالي سنتطرق إليها ببعض الاختصار، ولكن، يجب أن نميز ما بينها، فهناك ضرائب غير مباشرة متعلقة بالثروة، وهناك ضرائب غير مباشرة متعلقة بالإنفاق، وببعض الضرائب التي تكون على شكل رسوم معينة، ونتطرق إليهما بالتفصيل كما يلي:

أولا-الضرائب المتعلقة بالثروة: لقد سبق أن أشرنا إلى ضريبة التسجيل المتعلقة بالثروة، باعتبارها ضرائب مباشرة، لكن هناك ضرائب تعد ضرائب غير مباشرة، ونقصد بها تلك المتعلقة بالمعاملات

[1]- AMAR GUELIMI, Op.Cit.,p88

العقارية والمنقولة، كما نميز في ذلك، جملة من الرسوم تضمنها هذا القانون، وتضمن غيرها قانون الطابع، وعليه، سنتعرض إلى هذه النقاط فيما يلي[1]:

01- الرسوم المتعلقة بتحويل الملكية بعوض والإعفاءات المقررة عليها: لقد أخضع المشرع نقل الملكية سواء تعلق بالمنقول أو العقار إلى رسوم ذات طبيعة ضريبية، وميز في ذلك بين العقار والمنقول، كما ميز بين طبيعة المعاملات، وهذا التمييز تعلق بتحديد الأساس الجبائي، لكل منهما، كما تعلق بالحدث المنشئ والمعدلات المقررة للضريبة، إذ نجد أن نقل ملكية المنقولات والعقارات أو الحقوق العقارية وما يدخل في حكمها من الإيجارات غير محدودة، أي الإيجارات الدائمة والعمرية والامتيازات، أو التنازل عن حق الإيجار أو الوعد ببيع حق إيجار والرجوع عن القسمة العقارية، والفائض المحقق عن مبادلة العقارات، والمزايدات والبيوع وإعادة البيوع والتنازلات والسحوب، وجميع العقود المدنية والإدارية والقضائية التي تنقل الملكية أو حق الانتفاع بأملاك عقارية بمقابل مالي، كلها تخضع لمعدل 5%، أما المبادلات فقرر لها معدل 2,5%، والقسمة وما يعلق بها من حالة شيوع وغيرها فقرر لها معدل 1,5%، وكذلك نقل ملكية الديون وتحويلها بمقابل معدلها 1%، وكذلك نقل ملكية الأسهم والحصص الاجتماعية مقرر لها معدل 2,5%، ومن قبيله تخضع عقود تكوين أو تمديد أو تحويل، أو دمج الشركات إلى معدل 0,5% على ألا يقل عن مبلغ 1.000دج، كما قرر المشرع وبشكل مستقل جملة من الرسوم سماها برسوم الإشهار العقاري، التي نظمها بموجب المواد (353) وما يليها من نفس القانون، وميز فيها بين الرسوم المتعلقة بنقل الملكية، حيث قرر لها، معدلات نسبية، إذا لقد ميز المشرع المعدلات وضمنها بالمواد (217) وما يليها من قانون التسجيل، وما يلاحظ، أن هذه المعدلات 1%، 0,5%، حسب الحالة، تصفى كل المعدلات السابق ذكرها من الأساس الجبائي الذي يتحدد بناء على تحديد قيمة الأموال الخاضعة للضريبة، وهنا القيمة تكون مقابل المبالغ الواردة في عقود نقل الملكية، على ألا تقل عن قيمة الأموال التجارية الحقيقية، وللإدارة حق إعادة التقييم والبحث وملاحقة فرق المبلغ في حالة عدم كفاية الثمن كما قرر ذلك المشرع بموجب المواد (38أ) وما يليها من قانون الإجراءات الجبائية، على أن القيمة تعدل كما جاء ضمن المواد (16)، و(25) وما يليها من قانون التسجيل، بتخفيض الأعباء حسب شروطها، وإضافة المنتوجات المالية[2].

وبالمقابل نجد المشرع قد قرر العديد من حالات الإعفاء بموجب المواد من (270) إلى (347 مكرر5)، وكذلك المواد (353-5) و(353-6) من قانون التسجيل، وما يميز هذه الحالات على كثرتها أنها تتوزع ما بين حالات الإعفاء من إجراءات التسجيل، مثل إعفاء بعض الأوراق الرسمية وعقود الحالة المدنية وبعض المداولات والمحاضر من التسجيل، كما نجد حالات الإعفاء من الرسوم في حد ذاتها، مثل

[1] - AMAR GUELIMI, Op.Cit.,p 56

[2]- وللمزيد حول كيفيات حساب هذه الضريبة، أنظر، الدكتور حسن عواضة والدكتور عبد الرؤوف قطيش، مرجع سابق، ص907 وما يليها.

إعفاء الدولة، الولاية، الوقف، وإعفاء بعض التعاملات التي تتم تحت إطار الإستثمار، كما نجد بعض حالات الإعفاء من رسوم على الإشهار العقاري، مثل إعفاء جميع الرسوم على الإشهار العقاري التي تقع على أشخاص القانون العام وهكذا.

ويعتبر الحدث المنشئ للضريبة في الرسوم المتعلقة بنقل الملكية بعوض، هو تحرير العقد المتضمن لهذه المعاملات في حد ذاته وذلك طبقا للمادة 81 من نفس القانون السابق ذكرها.

02- الرسوم الأخرى: تضمن قانون التسجيل إلى جانب نقل الملكية وما في حكمها، جملة من الرسوم الأخرى، كما تضمن قانون الطابع كذلك جملة من الرسوم، وعليه، نتطرق إلى هذه الرسوم بتميزها على النحو التالي:

أ- رسوم التسجيل: لقد جاء المشرع بالعديد من الرسوم التي لا تتعلق بنقل ملكية أي حق من الحقوق المالية، وهنا نميز أن هذه الرسوم، إنما تقرر إما بمجرد تحرير العقود وتسجيلها مثلما هو الحال، عقود حل الشركات مقرر له مبلغ 3.000دج، منح الموافقة لفتح مكتب اتصال غير تجاري مقرر له مبلغ 1,5مليون دج، كذلك العقود التي يبرمها كاتب الضبط من قبيل عقود الترشيد، إيداع عقد الشركات، عقد الكفالة القضائية وغيرها، الترجمات العادية والتقنية، كما تقرر الرسوم نتيجة خدمات معينة، حتى وإن كان المشرع يصنفها ضمن قانون ضرائب، إلا أن الخدمة العمومية واضحة فيها، منها الرسوم القضائية كلها، التي نص عليها المشرع ضمن المواد 213 وما يليها، حيث تقرر لكل تسجيل دعوى قضائية رسما معينا، حسب أوضاع الدعوى، كما أن هناك رسوما أخرى مقررة لكل بمناسبة الإشهار العقاري من قبيل منح شهادة الترقيم العقاري المؤقت، والرسوم الثابتة المتعلقة بالترقيم النهائي حسب الطبيعة التقنية للملكية ومساحة العقارات، وهي في حقيقتها رسوم سجل عقاري، وغيرها من منح الوثائق المتعلقة به[1].

وما يميز هذه الرسوم أنها كلها رسوم ثابتة وهي تختلف عن الرسوم النسبية والتصاعدية المقررة في نقل الملكية وما يدخل في حكمها.

ب- رسوم الطابع: تعتبر كذلك رسوم الطابع رسوما على الثروة ولو بشكل متقارب، وهي رسوم غير مباشرة، قررها المشرع في قانون الطابع الذي هو قانون مستقل وقد اشرنا إليه سابقا، إذ تكون إما على شكل ختم معين، أو تكون على شكل طوابع جبائية رسمية تبيعها الإدارة الجبائية، ونميزها بحسب مواضيعها إلى، كل من طوابع الحجم، وهذه متعلقة بأحجام الوثائق وخاصة السجلات التي يقرر المشرع أهميتها ورسميتها منها، إذ بناء على حجم ومقاييس ورقة السجل، يكون ثمن الطابع، طابع المخالصات، وهذا يكون مقابل دفع مبالغ وأقساط الديون وتسويتها والمخالصات، حيث يقرر لكل إيصال أو مخالصة رسم ثابت لها، حسب قيمة القسط، إذ يقرر مبلغ 1دج واحد لكل قسط أو جزء من قسط مبلغه 100دج على ألا يقل في مجمله عن 5دج كحد أدنى أو يزيد عن مبلغ 2.500دج كحد أقصى، بينما يقرر طابع

[1] مثل هذه الرسوم، ما جاء بالتشريع اللبناني الذي يعتبر الرسوم القضائية، من الضرائب غير مباشرة، أنظر في ذلك، الدكتور حسن عواضة والدكتور عبد الرؤوف قطيش، مرجع سابق، ص913 وما يليها.

مخالصة موحد قيمته 20دج، كذلك هناك نجد موضوع آخر لرسم الطابع، هو طابع الوثائق القنصلية، المتعلق بتأشير على الوثائق التجارية، حيث يقرر له رسم 6.000دج، وهنا نفس الرسم بالنسبة لشهادة مصدر البضاعة، بينما شهادة السوابق العدلية، فمقرر لها، رسم 6.00دج، كما أن استخراج الوثائق، مقرر لها جملة من الرسوم على اختلافها، ونذكر منها جواز السفر على اختلافه، كذلك، البطاقة المهنية للممثل، بطاقة إقامة مسلمة للأجانب تقرر لها رسوم حسب مدة الإقامة، ورخصة الصيد، رخصة حمل السلاح، شهادة إقامة للأجانب، البطاقة الخاصة المسلمة للأجانب الذين يمارسون مهنة تجارية أو صناعية أو حرفية وكذلك عند تجديدها، وبالتالي فهناك جملة من الوثائق، حددها المشرع وقررها عليها رسوم الطابع، ونجد موضوع أخر للطابع يتعلق بإخضاع الأوراق التجارية له، السفتجة، سند لأمر، سندات غير قابلة للتظهير، وكذلك طابع السجل التجاري، وفي الأخير نجد موضوع قسيمة السيارات، وهي عبارة عن رسوم طابع تفرض على السيارات المرقمة في الجزائر، وتحدد تعريفاتها بموجب قوانين المالية سنويا، وهذا استنادا لنوعها، وسنة بداية السير لها.

وبالمقابل نجد مجالا واسعا للإعفاءات التي تطال نطاق رسوم الطابع، حيث نظمها المشرع ضمن المواد من 156 إلى 295مكرر من نفس القانون، وهي حالات كثيرة ترجع إلى عدة معايير من قبيل طبيعة الشخص الخاضع للضريبة، مثل الدولة البلدية، الولاية، ومثل طبيعة بعض الوثائق مثل الوثائق الرسمية، ومثل طبيعة بعض المشاريع، مثل مشاريع السكن، والعمليات الخاصة بوضع بلديات منكوبة وغيرها[1].

ثانيا: الضرائب المتعلقة بالإنفاق: فرق المشرع كذلك بالنسبة لضرائب الإنفاق ما بين تلك التي أوردها ضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال، وما بين تلك التي قررها ضمن قانون الضرائب غير المباشرة، وسنرى هذه الرسوم حسب موقعها التشريعي فيما يلي:

01- الضرائب الواردة ضمن قانون رسوم رقم الأعمال: لقد ورد ضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال، كل من الرسم الداخلي للاستهلاك، الرسم على المنتجات البترولية، ونجد مميزات كل منهما فيما يلي:

أ-الرسم الداخلي للاستهلاك: نص المشرع على الرسم الداخلي للاستهلاك ضمن المواد 25 وما يليها من قانون الرسوم على رقم الأعمال، حيث نجد ارتباط هذه الرسوم بالبضائع الداخلية وتلك الخاضعة للرقابة الجمركية، ونميز ذلك فيما يلي:

أ/1- المنتجات الداخلية: نجد هنا أن المشرع يحدد حصة ثابتة تسند إما للحجم أو الوزن الصافي، ويقرر عليها معدل نسبي، هذا المعدل يصفى من سعر البيع بدون الرسوم، في حالة المنتجات التبغية والكبريت، وقد حدد المشرع الأوزان المعيارية لكل حصة والتي تختلف من نوع إلى أخر، حيث تختلف حصة التبغ

[1] - لمزيد من الإحاطة، أنظر حول رسوم الطابع والإعفاءات المتعلقة بها، الدكتور خالد خضر الخير، مرجع سابق، ص133.

الأسود عن التبغ الأشقر عن السيجار، وبالمقابل قرر معدل نسبي لكل حصة، في حين أن القداحات فيقدر قيمتها بقيمة المصنع أو بقيمة التعريفة الجمركية عند الاستيراد.

أ/2- المنتجات مستوردة: ونجد المشرع قد قرر كذلك الرسم الداخلي للاستهلاك على منتجات جمركية، وربطها بالتعريفات الجمركية، وهنا نشير أن التعريفة الجمركية، هي جدول يتضمن جميع البضائع بحسب نوعها، ودرجة صنعها، ومنشئها، التي يمكن أن تدخل إلى داخل البلد، وتؤسس هذه التعريفة على ثلاث نقاطها، هي تسمية البضائع بحسب مفهومها الجمركي والقواعد العامة لتبنيدها، ثم شكل الرسوم الجمركية ووحدات الاستيفاء، ثم نسبة الرسوم الجمركية ومقدارها[1]، وقد حدد المشرع هذه المنتجات ضمن جدول تنوعت نسبة التعريفة فيه حسب تسمية المنتجات والبضائع الجمركية، ونذكر منها سلمون، موز طازج، أناناس، كيوي، عربات معينة، وغيرها، ونشير هنا كذلك، أن الرسوم تتنوع إلى نوعين رسوم النسبية، يستند إلى قيمة البضائع في حد ذاتها، ورسوم نوعية، لا يستند فيها إلى قيمة المنتج أو البضائع بل إلى وحدات قياس أخرى، لا ترتبط تماما بالقيمة، ويقرر عليها رسم ثابت، وليس نسبي حيث لا يتغير.

ب-الرسم على المنتجات البترولية: قرر المشرع بموجب أحكام المواد 28 مكرر وما يليها من قانون الرسوم على رقم الأعمال، رسما على المنتجات البترولية والمماثلة لها المستورة أو المحصلة في الجزائر، وقد استند في هذا تصفية هذا الرسم كذلك، إلى الحجم هكتولتر من البنزين على اختلافها (ممتاز، عادي، خالي من الرصاص)، وكذلك الغاز أويل، وغاز البترول المميع/الوقود، حيث قرر رسوما ثابتة لكل منتج، على أن المنتجات المستوردة تخضع لقواعد الرسوم الجمركية، مثلما سبق الإشارة إليه، كما قررت ذلك المادة (28 مكرر5) من نفس القانون.

02- ضرائب الانفاق الواردة في قانون الضرائب غير المباشرة: نص المشرع ضمن قانون الضرائب غير المباشرة على نوعين من الرسم رسم المرور، ورسم الضمان والتعيير، ونعرضهما باختصار فيما يلي:

أ-رسم المرور: رسم المرور يستوجب على كل عملية نقل لبضائع معينة، حيث حددت المادة (02) من القانون السابق ذكر ذلك، بأنه تخضع الكحول والخمور والمشروبات الأخرى المشابهة لرسم المرور، وقد ميز المشرع ذلك بنسبة الكحول الصافي ونسبة الخمور في هذا المنتجات، وقرر العديد من الأوضاع الجبائية منها وضع الإيداع، حيث يقرر المشرع تأجيل دفع رسم المرور عليه، لفئة معينة من المكلفين، كما يقرر أوضاع أخرى لصناعة المنتجات السابقة، وتحديد الأسس الجبائية من خلالها، كما يتحدد من خلالها المكلفين الخاضعين لهذا الرسم، وهم كل من المودع المحتكر، وتجار الجملة، وحدد بالمقابل عن طريق حصة كل منتج من المنتجات السابقة، في بعض المنتجات التي يدخل في تركيبها على أن يكون بالحجم الصافي، وهنا نميز أنه بالنسبة للكحول، يكون حسب الحجم الصافي المعبر عنه بالهكتولتر الموجه إلى الاستهلاك، حيث ميز الرسم الثابت الخاص بهذه الوحدة عن كل منتج يدخل ضمن تركيبه

[1]- الدكتور حسن عواضة، الدكتور عبد الرؤوف قطيش، مرجع سابق، ص858.

الكحول، إذ نجد في المواد ذات الطابع الطبي والتي غير قابل شربها، ومعدة وفق قائمة نظامية، الرسم هو 50دج/1هكتولتر من الكحول، بينما في العطور والزينة نجد الرسم يرتفع إلى 1000دج/1هكتولتر، وهكذا، أما المنتج الثاني، فهو الخمور، وقد حدد لها المشرع رسم 88.00دج/1هكتولتر، كما نجد الحال ينطبق كذلك على منتج السكر والغلوكوز المستعملان في صناعة المشهيات التي أساسها الخمر والمنتجات المماثلة حيث يقرر الرسم بمبلغ 140دج/عن كل 100 كيلوغرام، ونشير أن الحدث المنشئ لهذا الرسم أي رسم المرور هو عرض هذه المنتجات على الاستهلاك، وهذا العرض لا يفهم منه الاستهلاك النهائي، بل يفهم منه إخراجها من المستودع، سواء إلى مستودعات أخرى، أو إلى البيع، وهكذا[1].

ب-رسم الضمان والتعيير: لقد تضمنت المواد 340 وما يليها من قانون الضرائب غير المباشرة، رسم الضمان والتعيير، حيث جعلت نطاقه هو كل من مصنوعات الذهب والفضة والبلاتين، حيث حددت رسم الضمان عليه، بناء على وزن الوحدة وهي 1 هكتوغرام، إذ يخضع مصنوعات الذهب إلى 8.000دج/1 هكتوغرام، بينما مصنوعات البلاتين، تخضع لرسم 20.000دج/1هكتوغرام، في حين مصنوعات الفضة، تخضع لرسم 150دج/1هكتوغرام، بينما الرسم الثاني، يسمى رسم التعيير، وهذا يعني تمييز المعدن الخالص في المصنوعات، إذ المشرع ميز قانونا بين ثلاث عيارات تحسب على أساس الميليام (1من ألف)، حيث يكون في الذهب ثلاث عيارات هي كل من، 920 ميليام، 840ميليام، 750ميليام، بينما يكون للفضة عياران هما كل من، 950 ميليام، و800 ميليام، ويكون لقطعة البلاتين عيار واحد هو 950 ميليام، مع سماح ببعض النقص في ذلك حيث يكون 3 ميليام عن الذهب، 5 ميليام عن الفضة، 10 ميليام عن البلاتين، أما بالنسبة لرسم التعيير، فقد قرر المشرع نطاقه على اختلاف ثلاث أنواع من التعيير وبالطبع باختلاف المصنوعات الخاضعة، نميزها فيما يلي:

بالنسبة التعيير بنجمة العيار، نجد في البلاتين، 12دج عن كل 1 ديكا غرام أو جزء منه، كما نجد في الذهب، نجد 6دج عن كل 1 ديكا غرام أو جزء منه، ونجد في الفضة، إلى غاية 400غ، 4دج عن كل واحد هكتوغرام.

بالنسبة للتعيير بالبوثقة، البلاتين، 150دج عن كل عملية، أما الذهب، الرسم هو 100دج عن كل عملية.

بالنسبة للتعيير عن طريق التبليل، يكون فقط في حالة الفضة، إذ الرسم هو 20دج لكل عملية.

والمشرع قد قرر دمغات توضع على هذه المصنوعات للدلالة على تعييرها ودفع رسوم الضمان عليها، إذ ميز ما بين دمغات توضع من طرف الصانع وأخرى توضع من طرف مصلحة الضمان

[1] - يمتد أثر إخضاع هذه السلع، عبر الإقليم وبالدخول إلى الإقليم، كما يمتد من لحظة خروجه من المستودع إلى لحظة بيعه، بغض النظر عن حالته هل هي قابلة للإستهلاك ام لا، بل يتتبعه المشرع من لحظة زرعه إلى لحظة استهلاكه النهائي، لمزيد من الإحاطة أنظر في ذلك، الدكتور حسن عواضة والدكتور عبد الرؤوف قطيش، مرجع سابق، ص959 وما يليها.

والتعيير التابعة للإدارة الجبائية، وهذه الدمغات يجب أن تخضع للشكل الرسمي، كما حددها القانون في ذلك، بينما يضمن التعيير مختصون كميائيون معتمدون لذلك.

المطلب الثاني: الضريبة المشتركة والضريبة المحلية

لقد تطرقنا في المطلب السابق إلى الضرائب العامة وهي تلك الضرائب التي تعود حصيلتها الكلية لحساب الدولة، وهناك ضرائب أخرى تعود حصيلتها بشكل كلي ونهائي إلى الجماعات المحلية، وهناك نوع ثالث، توزع حصيلته على أكثر من جهة، الدولة، الجماعات المحلية، وبعض الصناديق، وقد سبق لنا أن وضحنا أن القانون الضريبي لم يخصص لكل منها قانون خاص بها، فالمشرع أعتمد مبدأ وحدة القانون الموضوعي، والإجرائي، بل استندنا في التمييز ما بين هذه الضرائب على اعتبار ما هو معمول بالتشريعات المقارنة[1]، هذا من جهة، وعلى اعتبار خصائص الضرائب من جهة أخرى، وعلى اعتبار، أن المشرع في طريقه إلى الفصل في النصوص القانونية بينها، من جهة ثالثة، وعليه، سنرى في هذا المطلب النوعين الثاني والثالث من الضرائب المقررة في التشريع الضريبي الجزائري، حسب وجهة الحصيلة، إذ نخصص الفرع الأول، للضرائب المشتركة، بينما نخصص الفرع الثاني، للضرائب المحلية، ونستعرض ذلك فيما يلي:

الفرع الأول: الضرائب المشتركة

الضرائب المشتركة، هي جملة الضرائب التي خصص المشرع حصيلتها المالية لأكثر من جهة، وإن كان الأصل في مبادئ الإيرادات العامة بغض النظر عن مصدرها، أنها لا تخصص لأي جهة، بل تصب مباشرة في خزينة الدولة، فهذا مبدأ من مبادئ الميزانية العامة، إلا أن المشرع وعلى غرار العديد من التشريعات الضريبية، ورغم أنه ميز ما بين الضرائب العامة، والضرائب الأخرى من حيث توزيع حصيلتها، إلا أنه لم يميز بينها في النص القانوني، وحتى نستوفي بشكل منهجي ذكر هذه الضرائب حسب طبيعتها، سوف، نقسمها إلى ضرائب مباشرة، وأخرى غير مباشرة، كما سبق أن اعتمدنا عليه، في المطلب السابق، ونعرض ذلك فيما يلي:

أولا: الضرائب المشتركة المباشرة: نجد مصدر الضرائب المشتركة الواردة من الضرائب المباشرة متنوعة، حيث نجدها ضمن ما عددها المشرع ضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، كما نجدها ضمن قوانين ضريبية أخرى، لذلك، سنتتبع هذا النوع من الضرائب، من أجل تحديد مفهومه، وعناصره، وخصائصه، كما، نعرض الجهات التي توزع عليها حصيلته، وفق ما قرر ذلك المشرع، وذلك على النحو التالي:

[1]- معظم التشريعات المقارنة تعتمد معيار الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، ويساعدها في ضبط هذا المعيار، أنها تميز في قوانينها الضريبية ما بين الضرائب العامة، والضرائب المحلية، إلا المشرع الفرنسي وسار على نهجه المشرع الجزائري، أنظر في معيار توزيع القانون اللبناني، الدكتور خالد خضر الخير، مرجع سابق، ص55.

01- الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية: لقد نص المشرع على هذه الإيرادات المحققة من الملكيات المبنية وغير المبنية، وأخضعها إلى الضريبة، ضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، حيث جاء ذكرها في المادة (02) منه، ضمن الفئات الضريبية التي تدخل ضمن نطاق الدخل الإجمالي، وعليه، سوف نرى، في البدء، ما هي هذه الضريبة، ثم نرى نطاقها، وكيفية تحديد أساسها الجبائي، وحدثها المنشئ، والمعدلات المقررة لها، ثم نرى فيما بعد كيف يتم توزيعها، وذلك فيما يلي[1]:

أ- المقصود بالضريبة على الإيرادات المحققة من إيجار الأملاك المبنية وغير المبنية: الأصل أن هذه الإيرادات مصدرها أو سببها يعود لاستغلال الثروة، أو بعبارة أخرى، مصدرها رأس المال، لأن العقارات مبنية كانت أو غير مبنية إنما هي رأس مال، والمشرع صنفها ضمن الفئات الخاضعة لضريبة الدخل الإجمالي، إلا أنها لا تأخذ أهم خصائص هذه الضريبة، فضريبة الإيرادات عن إيجار الأملاك العقارية، ضريبة عينية ونوعية، لكونها تفرض على إيرادات معينة بذاتها، ولا تفرض على مداخيل المكلف مثل ضريبة الدخل التي تعتبر ضريبة شخصية، كما أنها ليست بضريبة سنوية، بحيث تستحق من لحظة تحصيل الإيجار، أو واقعتها المنشئة، ورغم أن المشرع قررها كأساس لضريبة الدخل الإجمالي، إلا أن أساسها لا يجمع كما رأينا ببعض أسس باقي الفئات ضمن أساس الدخل، بل يتم اقتطاعها من المصدر، وتعتبر ضريبة محررة، ورغم ذلك، فهي مصنفة كضريبة مباشرة مثلما هو الحال بالنسبة لضريبة الدخل الإجمالي، وهذا بالطبع نسبة لثبات الأملاك العقارية، المصدر، والعلم بها المسبق، ورغم ذلك، فإن مسألة سبب الإيرادات من كونه الإيجار، فهذا لا يوفر بشكل كبير خصائص الضريبة المباشرة[2].

ب- نطاق ضريبة الإيرادات على إيجار الأملاك المبنية: قرر المشرع نطاق ضريبة الإيرادات المحققة من إيجار الأملاك العقارية، ضمن أحكام المواد (42) وما يليها من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ولقد حددت المادة (42) ما هو نطاق هذه الضريبة، إذ نصت على أنه: "1) تدرج المداخيل الناتجة عن إيجار العقارات المبنية أو أجزاء منها، وكذا إيجار كل المحلات التجارية أو الصناعية غير المجهزة بعتادها، إذا لم لكن مدرجة في أرباح مؤسسة صناعية أو تجارية أو حرفية أو مستثمرة فلاحية أو مهنة غير تجارية وكذلك تلك الناتجة عن عقد العارية في تحديد الدخل الإجمالي المعتمد كأساس في تحديد الضريبة على الدخل الإجمالي، في صنف المداخيل العقارية...

---

[1]- تدخل ضريبة الإيجار وتصنف ضمن استعمال رأس المال، فالوعاء هنا ناتج من الانتفاع بالوعاء، دون ان يدخل أي اي نشاط، وهذا يؤكد بالفعل أن ضريبة الدخل الإجمالي هي ضريبة مركبة لا تعتمد على أساس واحد في وعائها، حتى وإن وصفها البعض بالضريبة الشخصية كما سبق قولنا في ذلك.

[2] ما يلاحظ انه بالنسبة للإيجارات تبقى عائداتها الضريبية مقترنة بانتعاش السوق العقارية خاصة أما ازدياد حجم الحظيرة الوطنية من السكنات في الآونة الأخيرة، لكن وجود عراقيل قانونية تعود إما لعدم تطهير الأوعية العقارية وإحصائها بدقة، خاصة أمام بطء أعمال تأسيس السجل العقاري، وإعداد سندات الملكية، وأمام وجود أحكام تمنع الإيجارات من الباطن، تبقى السوق الموازية أكثر انتعاشا، ويبقى حجمها خارج عن نطاق وعاء هذه الضريبة، ونستطيع أن نلحظ ذلك جليا من ضعف مبالغ هذه الضريبة، كما هو بادي من خلال قوانين ضبط الميزانية العامة.

2)تدرج كذلك في صنف الريوع العقارية الإيرادات الناتجة عن إيجار الأملاك غير المبنية بمختلف أنواعها بما فيها الأراضي الفلاحية..."، ومن هذا النص، يظهر أن المشرع أخضع جميع الأملاك العقارية، سواء المبنية، بناء تاما أو جزء منها، ومهما كانت طبيعة تخصيصها، سواء أكان ذلك للسكن، أو كمحلات تجارية، حرفية، صناعية بشرط ألا تكون مجهزة، وإلا اعتبرت ضمن الأساس الجبائي لأرباح المهن، كما سبق ذكره، كما أخضع المشرع مختلف أنواع الأملاك غير المبنية لهذه الضريبة، بما فيها الأراضي الفلاحية، لكن، هذا الإخضاع في الحالتين ليس على الأملاك السابق ذكرها، أي لا تعتبر هي سببه المباشر، إنما عملية إيجارها أو إعارتها، هي سبب، لأن المشرع خصص إخضاع الأملاك بذاتها في باب آخر، سنتناوله، والملاحظ هنا أن المشرع وضع الإيجار كسبب رئيسي، لكنه لم يتغافل عن العارية، بل اعتبر إيرادها أيضا خاضعا للضريبة، لكن أي الأشخاص خاضع للضريبة، الأكيد أنه مادام هذه الضريبة تستند إلى استغلال الأملاك العقارية عن طريق الإيجار أو العارية، فالأكيد أن إيرادها يعود لكل من المؤجر والمعير أصحاب هذه الأملاك، وبالتالي هي الأشخاص المكلفة بالضريبة.

ج- الأساس الجبائي لضريبة الإيرادات المحققة من الأملاك المبنية وغير المبنية: ضبط المشرع الأساس الجبائي لهذه الضريبة، بمجموع الإيرادات الإجمالية العائدة من الإيجار أو العارية بدون أي تخفيض، على ألا تقل إيرادات العارية عن القيمة الإيجارية المحددة استنادا إلى السوق المحلية أو حسب المقاييس المقررة عن طريق التنظيم، وهذا حسب حكم الفقرة الأولى من المادة (42) السابق ذكرها، لكن، المشرع أسند معيار ضبط القيمة الإيجارية بصفة عامة كما جاء بالمقطع الثالث من المادة (87) من نفس القانون، على أن: " يحدد الدخل العقاري الصافي، طبقا لأحكام المادتين (42) و(43).

أما فيما يخص المداخيل الناتجة عن إيجار الملكيات العقارية، فإنه يمكن تقديرها من قبل المصالح الجبائية، اعتمادا على القيمة التجارية للملك وقانون السوق."، ومن ذلك، يكون الأساس الجبائي هو جميع المداخيل الواردة بسبب الإيجار أو العارية، على أن تكون هذه المداخيل مقدرة بقيمتها الإيجارية الحقيقية[1].

د- الحدث المنشئ والمعدلات المقررة للضريبة: يعتبر الإيجار أو العارية من العقود الإرادية، والتي يتم خلالها الاتفاق على جميع المساءل الجوهرية بين أطراف العقد، لذلك، المشرع استند إلى هذه الخصوصية في تقرير الحدث المنشئ للضريبة، إذ قرر ضمن أحكام المقطع الثالث من المادة (42) السابق ذكرها، على أن يكون دفع الضريبة شهريا، ويتم ذلك، خلال 20 يوما من تاريخ التحصيل، في حالة تحديد اجل قبض بدائل الإيجار، أما في الحالات التي لم يحدد فيها اجل قبض بدلائل الإيجار، فإن المشرع اعتبر أن الضريبة تكون مستحقة في أول يوم من كل شهر، حتى ولو لم يسدد المستغل أو شاغل الأمكنة الإيجار، على انه ومع مراعاة الأحكام السابقة، تستحق الضريبة على عمليات الإيجار المحصلة مسبقا في اجل ثلاثين يوما ابتداء من تاريخ تحصيلها، بينما نجد المشرع قد قرر كذلك في المقطع السابق ذكره،

[1]- تدخل ضريبة الأملاك المبنية ضمن ضرائب الثروة، لكن دخلها يكون ضمن ضرائب الدخل، أنظر في ذلك، الدكتور برحماني محفوظ، الضريبة العقارية في القانون الجزائري دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص62 وما يليها.

ثلاث معدلات لتصفية هذه الضريبية، وهذا حسب اختلاف الحالات المقررة لذلك، وهذه المعدلات والحالات هي[1]:

– بنسبة 7% محررة من الضريبة، وتحسب هذه النسبة من مبلغ الإيجار الإجمالي، بالنسبة للمداخيل المتأتية من إيجار السكنات ذات الاستعمال الجماعي، وبنسبة 10% محررة من الضريبة، وتحسب هذه النسبة من مبلغ الإيجار الإجمالي، بالنسبة للمداخيل المتأتية من إيجار السكنات ذات الاستعمال الفردي.

وبنسبة 15% محررة من الضريبة، وتحسب هذه النسبة من مبلغ الإيجار الإجمالي، بالنسبة للمداخيل المتأتية من إيجار المحلات ذات الاستعمال التجاري أو المهني، كما يطبق هذا المعدل على العقود المبرمة مع الشركات، حيث يلاحظ، أن المشرع قد ميز ولأول مرة ما بين طبيعة استعمال الأملاك في السكن، ما بين السكن الفردي، والسكن الجماعي، فأعتبر أن السكن الفردي أكثر مظاهر الرفاهية، وبالتالي يكون أكثر تكليف في الضريبة.

هـ– توزيع حصيلة الضريبة: لقد وزع المشرع حصيلة ضريبة الإيرادات المحققة من الأملاك العقارية، وضمن هذا التوزيع بنص المادة (42 مكرر) من القانون السالف الذكر، ونرى حكمه كما جاء فيها على أنه:

" يوزع حاصل الضريبة على الدخل الإجمالي صنف الريوع العقارية كما يلي:

– 50% لفائدة ميزانية الدولة.

– 50% لفائدة البلديات."

02– الضريبة على الأملاك: لقد أخضع كذلك المشرع الثروة في حد ذاتها إلى الضريبة، إذ ضبطها بالضريبة على الأملاك، وعليه، سنرى ما المقصود بهذه الضريبة وخصائصها، وما هو نطاقها والأشخاص الخاضعين لها، ثم أساسها الجبائي، والحدث المنشئ والمعدلات المقررة لها، وكيفية توزيع حصيلتها، وذلك على النحو التالي:

أ– المقصود بالضريبة على الأملاك: يبدو من تسمية المادة الخاضعة لهذه الضريبة أنها ضريبة ثروة، وهي مسلطة تماما على الثروة في حد ذاتها، بعكس الضريبة على الإيرادات المحققة من إيجار وإعارة الأملاك العقارية التي سبق ذكرها أعلاه، والتي تعتبر ضريبة استغلال الثروة، ومن أهم خصائص هذه الضريبة، أنها ضريبة سنوية، أي أنها تقرر على كل سنة، وأنها ضريبة نسبية أي أنها مقررة بنسبة محددة، وأنها ضريبة شخصية، أي أنها متعلقة بجميع أملاك المكلف، وهي تماثل في هذه الخاصية ضريبة الدخل الإجمالي، غير أن نطاقها يقتصر فقط على الأملاك بعكس ضريبة الدخل التي تتعدد فيها المصادر(العمل، رأس المال، ومزجهما معا)، مما يفيد أنها بذلك تؤسس على مادة عينية محددة بذاتها،

[1]- ما يميز هذه المعدلات، أنها كانت قبل صدور قانون المالية لسنة 2017، مقتصرة على معدلين، وهذا على اختلاف طبيعة الاستعمال، في حالة السكن، أم حالة التجارية والصناعة وغيرها، لكن تم إضافة معدل ثالث، بعد تعديل المادة (42) بموجب المادة (05) من قانون 16-14 السابق ذكره أعلاه.

كما أنها ضريبة ذمة مستقلة، إذ أن أملاك الزوجين يستقل كل منها عن الأخر في المعاملة الضريبية وخضوع الضريبة، وما يلاحظ أن هذا النوع من الضريبة قرره المشرع بأنها ضريبة مباشرة، وهذا استنادا إلى طبيعة مادته أي الثروة والتي هي متسمة بالثبات والاستقرار، والمعرفة المسبقة بها[1]، والتي تجبى على شكل جداول، وهذه أهم خصائص الضريبة المباشرة، وبذلك، سنرى ما هو نطاق هذه الضريبة فيما يلي:

ب- نطاق الضريبة الإعفاءات المقررة عليها: لقد نص المشرع على الضريبة على الأملاك ضمن المواد (274) وما يليها من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، إذ نجد المادة (274) تنص على أنه: " يخضع للضريبة على الأملاك:

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

2- الأشخاص الطبيعيون الذين لهم مقر جبائي بالجزائر، بالنسبة لأملاكهم الموجودة بالجزائر. تقدر شروط الخضوع للضريبة في أول يناير من كل سنة."، فهذه المادة تبين الأشخاص الخاضعة للضريبة على الأملاك، إذ نسجل أن المشرع ساير في ذلك ضريبة الدخل الإجمالي، إذ من جهة اعتمد على معيار موطن التكليف فاعتبر كل من له موطن جبائي كما حددت ذلك المادة (06) من نفس القانون، وسبق لنا شرح أحكامها، أعتبره مكلف بالضريبة على أملاكه أيا كان موقعها، سواء أكان موقعها بالجزائر، أو خارج الجزائر، كما أنه استند في تكليف من ليس له موطن جبائي بالجزائر، إلى معيار أخر معيار إقليمية الأملاك، حيث فرض على الأملاك المتواجدة بالجزائر بحكم الإقليمية أخضعها للضريبة على الأملاك[2]، ولقد حدد المشرع فيما بعد ما هي الأملاك التي أخضعها لهذه الضريبة وجعلها نطاقها، إذ نص على ذلك ضمن المادة (275)، بأنه:" يتشكل وعاء الضريبة على الأملاك الصافية، في أول يناير من كل سنة، لمجموع الأملاك والحقوق والقيم الخاضعة للضريبة التي يمتلكها الأشخاص المذكورون في المادة (274) أعلاه، تخضع المرآة المتزوجة للضريبة بصفة منفردة على مجموع الأملاك والحقوق والقيم التي تتشكل منها أملاكها."، حيث مبدئيا يقرر المشرع بموجب هذه المادة إخضاع مجموع الأملاك، العقارية والمنقولة، ومجموع الحقوق العقارية وكذلك القيم، وهي بالطبع القيم المنقولة، فكل امتلاك لهذه الأموال يكون مبررا للإخضاع الضريبي عليها، لكن المشرع وضح بعض الأملاك حينما نص عليها ضمن المادة (276) وهي كل من:

الأملاك العقارية المبنية وغير المبنية، والحقوق العينية العقارية.

---

[1]- ونرى بذلك أن المشرع استند هنا إلى طبيعة الوعاء وتتبع الملكية، ولو كما أشرنا إليه سابقا، لا يساعد عدم التنسيق ما بين الإدارات العمومية وغياب إحصاء دقيق للأملاك، على الوصول إلى نتائج جيدة، ونشير هنا أن المشرع قد فصل الذمة ما بين الزوجين، لكنه في موطن آخر أعتبرهما متضامنين في أداء الضريبة ويجوز الحجز على أملاك أحدهما لاستيفاء الدين الضريبي المعلق في ذمة الآخر.

[2] - المشرع اللبناني اعتبر كذلك الأجنبي المقيم في لبنان وله أملاك بالخارج اعتبره خاضع لهذه الضريبة، انظر في ذلك، الدكتور خالد خضر الخير، مرجع سابق، ص 80 وما يليها.

الأموال المنقولة مثل: السيارات الخاصة التي تفوق سعة اسطوانتها 2000 سم مكعب و 2200سم مكعب غاز أوبل، والدراجات النارية ذات سعة محرك يفوق 250 سم مكعب، واليخوت وسفن النزهة، وطائرات النزهة، خيول السبق، التحف واللوحات الفنية الثمينة المقدرة قيمتها بأكثر من500.000 دج، وإن كان يبدو واضحا أن المشرع هنا لم يقصد أن يحصر بالطبع نطاق الضريبة على الأملاك، بل أراد أن يصرح بهذه الأملاك بالنظر لأهميتها الضريبية، ويتضح ذلك، من خلال التمييز الذي قرره المشرع ما بين حق الملكية والحقوق المثقلة بها، مثل حق الانتفاع وحق السكن، وحق الاستعمال، إذ المشرع اعتبر هذه الحقوق خاضعة هي أيضا للضريبة، ويتم إدماجها ضمن حق الانتفاع، على أن يتم اعتماد التوزيع الوارد في المادة (53) وما يليها من قانون التسجيل، وقد سبق لنا توضيح أهم معايير توزيع قيمة الملكية ما بين حق الرقبة وحق الانتفاع سواء بالنسبة لنقل الملكية في حالة الوفاة، أو بنقلها بمقابل أو بعوض.

وبالمقابل، فقد قرر المشرع إعفاء بعض الأملاك من هذه الضريبة، بموجب المواد (278) إلى (291) من نفس القانون، حيث لا تدخل الأملاك المهنية كأساس للضريبة، وتعتبر كأملاك مهنية، الأملاك الضرورية لتأدية نشاط صناعي، تجاري، فلاحي، أو نشاط حر، كذلك تعفى كأساس من الضريبة الريوع أو التعويضات المحصلة تعويضا عن الأضرار المادية، كما لا تكون أساسا للضريبة الريوع العمرية المرسملة والتي تكونت من نشاط مهني لدى هيئات تأسيسية، وتدفع على شكل علاوات دورية مقسطة بصفة منتظمة لمدة 15 سنة على الأقل، وتبدأ بعد إنهاء النشاط، لأنها تعتبر سببه.

ج- الأساس الجبائي للضريبة[1]: من أجل الحصول على الأساس الجبائي الذي تصفى منه ضريبة الأملاك، فإن المشرع بدا بوجوب تقييم الأملاك بالدرجة الأولى، ولقد قرر ذلك بموجب المواد (281 مكرر1) وما يليها من نفس القانون، حيث جاء ضمن المادة (281 مكرر 1) أنه: " تقدر العقارات مهما كانت طبيعتها حسب قيمتها التجارية الحقيقية."، وهذا يعني أن المشرع استند إلى القيمة السوقية للعقارات والحقوق العقارية، ولكن يبقى أن على المكلف التصريح وعلى الإدارة الضريبة الحق في مراجعة القيمة، بينما نجد المادة (281 مكر2) تنص على أنه: "إن أساس تقدير الأموال المنقولة هو الأساس الناتج عن التصريح المفصل والتقديري للأطراف طبقا لأحكام المادة (32) من قانون التسجيل."، وهذا يعني مبدئيا أن المنقولات تقيم عن طريق الخاضعين للضريبة، لكن المشرع قرر عدة شروط ووسائل اعتمدها في حالة وجود قرائن تمكن من تحديد القيمة بشكل منطقي، وتقرب من ذلك، ولقد سبق لنا أن رأينا ذلك حينما تعرضنا إلى الأسس الجبائية في نقل الملكية بدون عوض بين الأحياء وفي حالة الوفاة، وعند الحصول على تقييم الأملاك الخاضعة للضريبة، ولتحديد الأساس الجبائي كمرحلة تالية، فإن المواد (281 مكرر4) وضعت جملة من الأحكام التي قررها المشرع من أجل تحديد الديون القابلة للحسم من قيم الأملاك المتوصل إليها، وفي هذا نجد كمبدأ، المادة (281مكرر4) تنص على أن: "تحسم الديون التي

[1]- لتوضيح طريقة تحديد الأساس الجبائي لمثل هذه الضريبة، أنظر في ذلك، الدكتور خالد خضر الخير، مرجع سابق، ص82 وما يليها.

أثقلت أملاك الخاضعين للضريبة لتحديد أساس الضريبة."، يعني أنه يطرح من قيم الأملاك المتحصل عليها ديون أثقلت هذه الأملاك، وهذا للحصول على الأساس الجبائي الذي تصفى منه الضريبة، وتحدد المادة (281مكرر5) الديون المتعلقة بالأملاك العقارية، حيث تقرر أن القروض المبرمة مع مؤسسات مالية، من أجل البناء أو الحصول على الأملاك العقارية، تحسم وتطرح من قيم الأملاك العقارية الخاضعة للضريبة، بالنسبة لأقساطها المتبقية حتى تاريخ فرض الضريبة، مع فوائدها المقررة عليها، فضلا على الفوائد التي لم تسدد من قبل، كما تحسم ديون الرهن العقاري باستثناء الديون المضمونة بقيد فوات أوانه بأكثر من ثلاث أشهر، أما المادة (281مكرر6ن) فتقرر أن الديون القابل خصمها من قيم الأملاك المنقولة هي نفسها الديون المذكورة ضمن المواد (36) إلى (46) من قانون التسجيل[1]، والمتعلقة بنقل الملكية عن طريق الوفاة، ولقد سبق لنا توضيح مثل هذه الديون، منها تلك الديون التي تثبت بسندات قانونية، وتلك التي تكون مدرجة في الدفاتر التجارية في حالة الديون التجارية والتي تخضع للتحقيق والتحري من طرف الإدارة الجبائية، كذلك تلك الديون الثابتة والتي لم يحن أجلها، فضلا على استبعاد بعض الديون التي يتجاوز أجلها، أو تكون واضحة صورية، وغيرها، على أن الفصل في جدية وحقيقة الديون تبقى واقعة مادية تسعى إدارة الضرائب لاستبعادها لعدم خفض الأساس الجبائي، ويسعى الخاضع للضريبة إلى عكس ذلك، وبالطبع، فإن الأساس الجبائي، يمتد كذلك إلى القيم، حيث نجد المشرع هنا لم يحدد كيف يتم تقييمها إلا أنه يستند في ذلك إلى المعايير المعتمدة للتقييم كما سبق لنا ذكرها، مع انه تجدر الإشارة أن الأساس الجبائي لضريبة الأملاك، هو مجموع الأساس الخاص بالأملاك العقارية مضاف إليه الأساس الخاص بالأملاك المنقولة، وكذلك الأساس الخاص بالقيم، لان هذه الضريبة تكون على كل الأملاك دون تمييزها.

د- الحدث المنشئ للضريبة والمعدلات المقررة لها: طالما أن الضريبة سنوية، وهي تقع على الأملاك مهما كانت طبيعتها، فإن حدثها المنشئ كما جاء في المادتين (274)، و(275) السابق ذكرهما هو بداية من أول يناير من كل سنة، على أن التصريح بالأملاك يتجدد لكل أربع سنوات، بينما المعدلات المقررة، فهي كما نصت عليها المادة (281مكرر8) حيث جاء فيها أن: "تحدد نسبة الضريبة على الأملاك كما يأتي.." إذ وضعت هذه المادة جدولا، مقسم على شكل طبقات، حيث قرر المشرع حد أدنى الأسس التي يبدأ منها هذه الضريبة وهو 50.000.000دج، ومنها إلى غاية 100.000.000دج يقدر معدل الضريبة بـ: 0,25%، وما فوق هذا المبلغ بدينار إلى مبلغ 200.000.000دج يقدر معدل الضريبة بـ:0,50%، وما فوق هذا المبلغ بدينار واحد إلى مبلغ 300.000.000دج يقدر معدل الضريبة بـ:0,75%، وما فوق هذا المبلغ بدينار واحد إلى مبلغ 400.000.000دج يقدر معدل الضريبة بـ:1%،

[1] - تنص الفقرة الأولى من المادة (36) من قانون التسجيل على أنه: " تخصم الديون التي هي على عاتق المتوفى بالنسبة لتصفية ودفع رسوم نقل الملكية عن طريق الوفاة، والتي يثبت وجودها بصفة قانونية يوم فتح التركة بموجب سندات قابلة أن تكون كإثبات ضد المتوفى أمام العدالة.".

وما يفوق هذا المبلغ يقدر معدل الضريبة بـ:1,50%، وبذلك، فالمشرع قد اعتمد هنا نظام الطبقات لكن بشكل مستقل، أي أنها ليست طبقات تصاعدية كما فعل بالنسبة لضريبة الدخل الإجمالي[1].

هـ- **توزيـع حصيلـة الضريبة:** لقد قرر المشرع توزيع حصيلة الضريبة على الأملاك، على عدة جهات، فنجد المادة (282) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلـة تنص على أنه: " يحـدد توزيـع الضريبة على الأملاك كما يلي:

- 60% إلى ميزانية الدولة.
- 20% إلى ميزانيات البلديات.
- 20% إلى حساب التخصيص الخاص رقم 050-302 بعنوان " الصندوق الوطني للسكن"."

03- الضريبة الجزافية الوحيدة: تعتبر الضريبة الجزافية الوحيدة، ضريبة خاصة من نوعها باعتبارها تجمع ما بين عدة متقابلات، فمن جهة، تعتبر بأنها ضريبة ولها عناصرها، ومن جهة أخرى، تعتبر بأنها نوع من الأنظمة الضريبية التي يؤسس عليها المشرع الجبائي وضع إجرائي خاص، يتمايز عن النظام الضريبي الحقيقي، الذي تعامل وفق حدوده وضوابطه الضريبة على الأموال، وبعض ضرائب الدخل الإجمالي، كما أشرنا إليه سابقا، وسنراه في الفصل الخير من هذه الرسالة، وعليه، سنتطرق هنا إلى الضريبة الجزافية الوحيدة فقط من زواية كونها ضريبة فحسب، وسنرى نظامها الضريبي لاحقا، وبالتالي سنتعرف عليها، ومعرفة خصائصها، ونطاقها، ثم أساسها الجبائي، وحدثها المنشئ والمعدلات المقررة لها، وكيفية توزيع حصيلتها المالية، ذلك كله فيما يلي:

أ-**المقصود بالضريبة الجزافية الوحيدة:** يقصد بالضريبة الجزافية الوحيدة، تلك الضريبة التي عرفتها المادة (282 مكرر) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بأنها: " تؤسس ضريبة جزافية وحيدة تحل محل الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات، وتغطي، زيادة على الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات، الرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني."، ومن خلال هذه المادة، يتضح أن هذه الضريبة هي ضريبة شاملة وجامعة، أي تغطي عدة أنواع من الضرائب الأخرى، كما أنها ضريبة لها طبيعة متعددة في أساسها، فهي قد تكون ضريبة مداخيل، كما قد تكون ضريبة رقم أعمال، كما قد تغطي كل ذلك برقم أعمالها متى تعدد إخضاع المكلف وشمل كل هذه الضرائب في آن واحد، وأنها ضريبة سنوية مادام أنها تغطي الأصناف السابق ذكرها التي في غالب هي ضرائب سنوية، كما أنها ضريبة وحيدة، بحيث يخضع المكلف لها وحدها دون أي ضريبة أخرى معها، وهذا ما يظهر من اسمها، كما يبدو أنها ضريبة نوعية، طالما أنها غير مرتبطة بالشخص،

[1] - بالرغم من أن المشرع لم ينص على أن هذه القيم قابلة للتغير إلا اننا نعتقد أن هذا مفترض بالنظر لكون قيمة الأملاك في تغير دائما، وهذا التغير مرده إلى تغير السوق العقارية، فكان من الأجدر على المشرع أن يقرر آلية دورية لتحيين هذه القيم.

بل برقم أعمـال معيـن، فمتى لم يتجـاوز أساسها هذا الرقم، كان ذلك نطاق تطبيقها، فإذا تجاوزته تسقط تماما أحكام هذه الضريبة، وعليه، فتكون ضريبة نوعية وليست شخصية[1].

ب- نطاق الضريبة الجزافية الوحيدة والاعفاءات المقررة عليها: لقد حدد المشرع نطاق تطبيق هذه الضريبة من حيث الأشخاص ومن حيث رقم الأعمال، فجاء في المادة (282 مكرر1) بأن: "يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون والشركات والتعاونيات التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا أو مهنة غير تجارية، الذين لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي ثلاثين مليون دينار (30.000.000دج).

يبقى نظام الضريبـة الجزافيـة الوحيدة مطبقا من اجل تأسيس الضريبة المستحقة بعنوان السنة الأولى التي تم خلالها تجاوز سقف رقم الأعمال المنصوص عليه بالنسبة لهذا النظام. ويتم تأسيس هذه الضريبة تبعا لهذه التجاوزات.

كما يخضع للضريبة الجزافية الوحيدة، المستثمرون الذين يمارسون أنشطة أو ينجزون مشاريع، والمؤهلون للاستفـادة من دعـم "الصنـدوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو " الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" أو "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة"."

وبالمقابل، لقد قرر المشرع عدة حالات إعفاء من الضريبة الجزافية الوحيدة، جاء ذلك بالمادة (282 مكرر6) من نفس القانون، حيث نص على إعفاء المؤسسات التابعة للأشخاص المعاقين، وكذلك مشاريع الشباب المستفيدة من إعانات الصناديق الوطنية، مثل صندوق تشغيل الشباب، دعم القرض المصغر، ودعم البطالة، وكذلك الحرفيين التقليديين، وهكذا.

ج-الأساس الجبائي للضريبة الجزافية الوحيدة: يتنوع الأساس الجبائي للضريبة الجزافية الوحيدة ما بين عدة مواد مقرر عليها هذه الضريبة، منها الدخل الإجمالي، وأرباح الشركات، والقيمة المضافة، والرسم على النشاط المهني، لكن، المشرع هنا استغنى عن أي خصوصية لهذه الأوعية، واكتفى برقم الأعمال المحقق من طرف المكلف، بغض النظر عن أي وعاء، حيث أعتبر أن رقم الأعمال المحقق هو الأساس الجبائي لهذه الضريبة، بشرط ألا يتجاوز هذا الرقم عتبة (30.000.000دج) المشار إليها في المواد السابق ذكرها، بل أن المادة (282 مكرر 3) أنه: "عندما يقوم مكلف بالضريبة في آن واحد وفي نفس المنطقة أو في مناطق مختلفة باستغلال عدة مؤسسات أو دكاكين أو متاجر أو ورشات أو أماكن أخرى لممارسة نشاط ما، تعتبر كل واحدة منها بمثابة مؤسسة مستغلة بصورة مغايرة وتكون في كل الحالات خاضعة للضريبة بصفة مستقلة ما دام رقم الأعمال الكلي المحقق بعنوان مجموع الأنشطة الممارسة لا يتجاوز سقف ثلاثين مليون دينار (30.000.000دج)."، مما يعني أن العبرة في كل الأحوال تعدد

[1] - كما أنها ضريبة مركبة، أي أنها تحتوي على عدة أصناف، ونظن أن المشرع بعدما قرر عدة أنظمة جبائية، اهتدى مؤخرا إلى نظامين فقط، النظام الحقيقي وهو الأساس، ونظام الضريبة الجزافية، التي حاول من خلالها أن أجمع عديد الضرائب النوعية استنادا إلى رقم أعمالها القليل، ونعتقد كذلك أن عتبة هذه الضريبة قابلة للمراجعة والتحيين الدوري، بتغير الأوضاع الاقتصادية والمالية مستقبلا.

الأنشطة، وتنوعها واختلافها، وحتى استقلاليتها بشرط أن تكون تابعة لمكلف ضريبي واحد، تؤدي إلى أساس واحد، هو من جهة رقم أعمال، ومن جهة ثانية، لا يزيد في مجموعه بجمع كل الأنشطة عن السقف المقرر قانونا، حتى وإن كانت المعاملة الجبائية لكل نشاط أو استغلال أو مؤسسة بصفة مستقلة.

د-الحدث المنشئ للضريبة والمعدلات المقررة لها: الحدث المنشئ للضريبة هنا، هو السنة المالية، التي يتحقق فيها رقم الأعمال، حيث يتضح ذلك، من تسميتها، بأنها ضريبة سنوية، مثلها مثل ضريبة الدخل الإجمالي، والضريبة على أرباح الشركات، حتى وإن كان طريقة دفعها بشكل أقساط، وبشكل تصريحي، ويتم ضبط أسسها عند نهاية كل سنة مالية، حيث يتم عندها تحديد مدى تطابق التصريحات مع الأسس المحققة، فإن كانت هذه الأخيرة أكبر من الأولى، يفرض ضريبة إضافية على الأساس التكميلي، وإن كان العكس يسترجعها المكلف أو تسوى مع السنة اللاحقة.

ولقد قرر المشرع بخصوص هذه الضريبة، حيث حدد نوعين من المعدل كما جاء ضمن نص المادة (282 مكرر4) من القانون السالف الذكر، فالمعدل الأول هو 5**%**، بالنسبة لأنشطة الإنتاج وبيع السلع، حيث يميز الإنتاج بجميع معليات التحويل، والتصنيع، والتنضيب، وغيرها، بينما تميز السلع بقابليتها للاستعمال أو الاستهلاك على حالها، والمعدل الثاني هو 12**%** ، بالنسبة للأنشطة الأخرى، وبالطبع يدخل ضمن هذه الأنشطة كلما يخضعه في حد ذاته المشرع للضريبة، من غير أنشطة الإنتاج وبيع السلع.

هـ- توزيع الحصيلة المالية للضريبة الجزافية الوحيدة: كغيرها من الضرائب السابق ذكرها في هذا الفرع، فإن الضريبة الجزافية الوحيدة، توزع على عدة جهات، ولقد حدد المشرع هذه الجهات ضمن نص المادة (282 مكرر5) من القانون السالف الذكر، والتي نصت على أن: " يوزع ناتج الضريبة الوحيدة الجزافية كما يأتي:

- ميزانية الدولة 49%.
- غرفة التجارة والصناعة0,5%. [1]
- الغرفة الوطنية للصناعة التقليدية 0,01%.
- غرفة الصناعة التقليدية والمهن 0,24%.
- البلديات 40,25%.
- الولاية 5%.

[1] - نلاحظ هنا أن هناك غرف وهي تنظيمات خاصة يوزع عليها حاصل الضريبة، وهذا يخالف مبدأ تحصيل الضريبة لفائدة الحزينة العمومية، وقد سبق لنا توضيح خصائص الضريبة، ومن بينها صب كل مبالغها في الخزينة العمومية، وقد أكدت هذه الخاصية المحكمة الدستورية العليا في مصر، وسبق لنا الإشارة إلى قرارها أعلاه.

– الصندوق المشترك للجماعات المحلية 5%."، وما يلاحظ على هذا التوزيع، وكأنه إيرادات مخصصة لبعض الجهات المتخصصة، رغم أن هذا في خرق لمبدأ عدم تخصيص الإيراد كما سبق أن قلنا، وأن هذا التوزيع كذلك يخرج عن ازدواجية الضريبة، اي الضريبة العامة والضريبة المحلية.

ولكن، ما نميزه هنا، أن المشرع قرر أن الحد الأدنى لهذه الضريبة يجب ألا يقل عن مبلغ 10.000دج، وأنه يخصص في هذه الحالة للبلديات دون سواها، حيث جاء ذلك في المادة (365 مكرر) على أنه: " لا يمكن أن يقل مبلغ الضريبة المستحقة على الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة عن 10.000دج.

بغض النظر عن أحكام المادة (282مكرر2) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، يخصص مجموع ناتج الحد الأدنى من الضريبة الوحيدة المفروضة لفائدة البلدية."

وعموما، يبقى هذا النوع من الضريبة بهذه التركيبة الشاملة لعدة أوعية، والوحيدة السنوية، والسهلة في آن واحد، يوفر عدة امتيازات للإدارة، ويقتصد لها الوقت والجهد والتكاليف، لكن يشكل في الجهة المقابلة صعوبة على المكلف طالما ان الإدارة لها حق مراجعة الأسس، ويصعب تبرير رقم الأعمال المحقق في كثير من الأحيان لعدم وجود محاسبة وإثباتات بخصوص عدة نشاطات، غير نشاطات الإنتاج وبيع السلع، ويبقى من جهة ثالثة، أن رقم الأعمال سيكون محل مراجعة لا محالة بالنظر إلى التصحيحات المتتالية للسياسات المالية خاصة مع سياسة البحث عن إيرادات عامة.

ثانيا: الضرائب المشتركة غير المباشرة: هناك العديد من الضرائب غير المباشرة التي قرر المشرع توزيع حصيلتها على عدة جهات، وأصبحت تحمل طابع الضريبة المشتركة، ومن أهم هذه الضرائب، الرسم على القيمة المضافة، وهذا الرسوم أو الضريبة، تعد من أهم أنواع الضرائب ليس فقط في الجزائر، بل في أغلب الدول، وعليه، سنخصص لها الشرح في البدء، على أن نتناول باقي الضرائب غير المباشرة المشتركة بعدها، ونتعرض لكل ذلك فيما يلي:

01– الرسم على القيمة المضافة: حتى نستوفي هذه الضريبة جوانبها، سنبدأ من تعريفها، وتحديد خصائصها، ثم نحدد مجال تطبيقها، وقواعد ذلك، وحدثها المنشئ والمعدلات المقررة لها، ثم كيف وزع المشرع حصيلتها، وكل ذلك نراه في النقاط التالية:

أ– تعريف الرسم على القيمة المضافة: لكي نصل إلى تعريف هذا الرسم علينا، نوضح ما معنى القيمة المضافة، وهذه الأخيرة لها عدة تعريفات، منها ما هو اقتصادي، إذ من خلاله، تعرف بأنها فائض القيمة المضافة بأنها: " القيمة التي يضيفها المنتج إلى قيمة مواده الخام ومشترياته (باستثناء العمل) قبل بيع منتجه الجديد أو المحسن ...وهي تمثل الفرق بين قيمة الإنتاج والاستهلاك الوسيط."[1]، وهذا يعني أن القيمة المضافة =قيمة الإنتاج– الاستهلاك الوسيط، بينما التعريف الضريبي لها، هو أنها: " الفرق ما بين

[1] - الدكتور حسن عواضة، الدكتور عبد الرؤوف قطيش، مرجع سابق، ص754.

ثمن بيع السلعة وثمن شراء المواد والخدمات التي أدخلت في صنعها أو تسويقها."[1]، أي أن القيمة المضافة= ثمن البيع- ثمن الشراء أو كلفة الإنتاج، ويمكن أن نوضح هنا مثالا عن كيفية استخلاص قيمة مضافة على عدة مراحل، ففي المرحلة الأولى لدينا مواد أولية ولتكن خشب على طبيعته، فقيمته تبقى على حالها عند شرائها، بينما إذا تم تقطيعها وتفصيله وتهيئته، وصنعه على شكل طاولات أو مكاتب وخزائن، فهنا تمثل هذه الأعمال قيمة مضافة، وتضاف إلى ثمن شراء الخشب، وتكون محل رسم، كما هو الحال على ثمن شراء الخشب، وتفرض عليها ضريبة، فكيف نعرف هذه الضريبة التي هي الرسم على القيمة المضافة، وفي ذلك، فإن الضريبة على القيمة المضافة تعرف بأنها: " ضريبة على استهلاك السلع وتأدية الخدمات، وبمعنى آخر إنها ضريبة على الاستهلاك تحتسب على أساس سعر السلعة وتطال القيمة التي يدفعها المستهلك من اجل الحصول على السلع والخدمات.

كما أن الضريبة على القيمة المضافة هي ضريبة تؤديها المؤسسات أو المنتجون، التجار، أو مقدمو الخدمات المختلفة وفق نموذج تسديد مجزأ."[2]، ما يلاحظ إذا أن هذا الضريبة هي ضريبة إنفاق لأنها تتعلق بالاستهلاك، وبالتالي فهي لا تطال الاستثمار أو الثروة، أو الادخار، بل تطال استعمال الدخل وإنفاقه، كما أنها ضريبة مجزأة بمعنى أنها تخالف الضريبة التراكمية، هذه الأخيرة التي تتجسد بتراكم مبلغها على سلسلة انتقال السلع والخدمات وتزايد قيمها المضافة بهذا الانتقال، إذ في المثال السابق، تفرض الضريبة على الخشب عند شرائه، على قيمته، وعندما يضاف إليه الأعمال التي تحوله إلى منتج قابل للاستهلاك النهائي، تفرض عليه ضريبة أخرى (أي الضريبة على المادة الأولية، يضاف إليها الضريبة على كامل المنتج بما فيها المادة الأولية عند إتمامه، دون حسم) ، وتجمع الضربتين في شكل تراكمي وتؤدى إلى الخزينة، لكن، الضريبة المجزأة، هي التي يحاسب فيها المكلف إلا بالقيمة المضافة التي حققها، فإذا دفع المكلف بالرسم في مواد الشراء، وكان أقل من الرسم على مبيعاته الذي يحمله إلى المشتري (المستهلك الذي يليه) يحق له أن يسترجع الفرق بينهما، بينما في الحالة العكسية فهو يتحمل الفرق بينهما كضريبة عليه، أي أنه يتحمل كل مستهلك في كل مرحلة وسلسلة من تشكيل القيمة المضافة النهائية الجزء الخاص به، على أن يتحمل المستهلك الأخير كامل الرسم، وهذا هو جوهر الفرق ما بين الرسم على القيمة المضافة في هذه الصورة والضريبة التراكمية.

والرسم على القيمة المضافة، أفرد له المشرع الجزائري، حيزا كبيرا ضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال وتحديدا في جزأه الأول، حيث نظمه بالمواد من (01) إلى (161)، ولقد حدد المشرع بموجب هذه المواد، كل جزئيات هذا الرسم كضريبة، وسنتطرق إلى ذلك بالشرح أدناه.

ب- خصائص الرسم على القيمة المضافة: يتمتع الرسم على القيمة المضافة بالعديد من الخصائص، بل يبدو أنه الضريبة الوحيدة التي تجمع هذا الكم الكبير من الخصائص، ونعددها فيما يلي:

[1]- الدكتور حسن عواضة، الدكتور عبد الرؤوف قطيش، مرجع سابق، ص754.
[2]- الدكتور خالد خضر الخير، مرجع سابق، ص 103.

– **أنه ضريبة غير مباشرة**[1]: أي أنه لا يحصل مباشرة من المستهلك، بل من المؤسسات الخاضعة لها، التي تعرض السلع والخدمات في كل مراحل التصنيع والإنتاج، والتوزيع، والاستهلاك، وكذلك الأشخاص مهما كانت طبيعتهم، والمؤدون للخدمات، وبالتالي فالمستهلك في كل الأحوال يدفعها مع ثمن السلعة أو الخدمة، ولا علاقة له بتسديدها لمصلحة الضرائب.

– **أنه ضريبة إقليمية:** يرتبط الرسم بالقيمة المضافة بشكل مطابق مع الإقليمية، فهو يستهدف حركية كل السلع والخدمات المنتجة بالإقليم أو الداخلة إليه، أو الخارجية منه، وبالتالي فهو ضريبة إقليمية بامتياز.

– **أنه ضريبة عينية:** فهو يختلف عن الضريبة الشخصية، إذ يتعلق مباشرة بالسلع والخدمات، ودون أي اعتبار للمكلف، وبالتالي فهو ضريبة عينية لا شخصية.

– **إنه ضريبة حيادية:** أي أنه لا يميز بين أنواع السلع والخدمات سواء المحلية أو المستوردة، ولا بين مراحل إتمام السلع من لحظتها الأولى إلى لحظتها النهائية، وأنه لا يميز ما بين الأشخاص الخاضعين له، فهو ضريبة حيادية بامتياز، بل حتى أنه لا يؤثر بشكل سلبي على مستوى الاستثمار، وبالتالي لا يؤثر على قرارات الوحدات الاقتصادية، وأنه لا يؤثر على استقرار السيولة في آن واحد، فالمكلف الذي يدفعه كمشتري، ويحق له أن يحمل ما أضافه إلى مستهلك أخر ويسترجع منه ما دفعه، كما يدفع الباقي للخزينة، حيث يمثل له هذا الباقي هنا دعما لسيولته أو قرضا ضريبيا إلى غاية آجال التسديد، لكن هناك من قال أنه ينشأ ازدواجا ضريبيا عند التقائه بالرسوم الجمركية، إذ أنه يفرض على مبلغ السلع المستوردة مضاف إليه هذه الرسوم كجزء من ثمن السلعة، وهذا فيه ازدواج ضريبي يخل من مبدأ الحياد,

– **إنها ضريبة عامة:** أي أنه ضريبة تطال عدة أوعية في آن واحد، حيث تطال الإنتاج، والتوزيع، الاستهلاك، السلع والخدمات، على أنواعها، وهكذا، فهي تشمل كذلك تسليم الأموال، المنقولة منها، والعقارية، وبالتالي فهي ضريبة واسعة النطاق، ومتعددة الأوعية.

– **أنه ضريبة نسبية:** أي أنه يصفى بمعدلات نسبية من الأسس الخاضعة له، وقد سبق أن رأينا أن المعدلات تنقسم إلى معدلات نسبية، ومعدلات تصاعدية، وأخرى ثابتة، ووضحنا أن المعدلات النسبية إنما تتلاءم مع طبيعة الضريبة العينية التي لا يراعى فيها ظروف المكلف وحالته المالية، وقلنا أن الفكر الاقتصادي الكلاسيكي، إنما يعتبر هذا النوع من المعدلات يحقق المساواة، ويتحقق بها، لديه العدالة الضريبية، لكن، هل الرسم على القيمة المضافة بهذه الخاصية الملائمة لجملة الخصائص المتعلقة به، يحقق بالفعل العدالة الضريبية؟

– **ضريبة فيها ما يقال من العدالة وعدم العدالة:** على ضوء الخاصية السابقة، والتي نجد أن بموجبها تتحقق المساواة الحسابية، أي أن الجميع يتحمل هذه الضريبة بالقدر المتساوي، لكن، وبالنظر إلى طبيعة الرسم على القيمة المضافة من أنه متعلق بثمن السلعة، وأن جزأ الرسم المتعلق بأثمان السلع الوسيطة

[1]- وللإستزادة من خصائص الرسم على القيمة المضافة، أنظر، الدكتور خالد خضر الخير، مرجع سابق، ص103.

كلها، يحق للمكلفين به أن يسترجعوه عن طريق آلية الحسم طالما أنه سبق لهم أن سددوه على مشترياتهم، إلا أن المستهلك الأخير، يتحمل كامل الضريبة مع ثمن السلعة ولا يستطيع أن يسترجع أي جزء منها، فإن العبء الكلي للضريبة يقع عليه، ومادامت هذه الضريبة غالبا ما تطال أكثر السلع الاستهلاكية الضرورية منها والكمالية، فإن عبئها يقع على الطبقة الفقيرة، بل أنها تستهدفها، وأن عدة دراسات أجريت على أثر معدلات هذه الضريبة على دخل العائلات الفقيرة، وقدرتها على الإنفاق، فخلصت أنها تؤدي إلى إضعاف الدخول والطبقات الفقيرة، وتدفعها إلى ما تحت عتبة الفقر، وهذا يدل أنها ضريبة خطيرة على هذه الفئات الهشة[1]، لكن، هناك من يرى أنه يمكن أن تكون السياسة الضريبية، هنا سياسة موجهة لتفادي هذه الآثار السلبية، وذلك عن طريق إعفاء بعض السلع الضرورية من الرسم، وتوجيه معدلاته إلى المساس أكبر بالسلع الكمالية التي يطلبها ذووا الدخل المرتفع، فضلا عن تشجيع الصادرات وإعفائها حتى لا تزيد في تكلفتها، وتؤدي إلى وأدها، وبالتالي زيادة البطالة، وهذا التوجيه بالطبع فيه تضييق من نطاق خاصية حياد هذه الضريبة والتي سبق لنا أن تناولناها، لكن، يبقى من حيث الأساس، أن مبدأ المساواة الحسابية، لا يحقق بشكل لائق العدالة الضريبية، وقد سبق أن قلنا أن التشريعات الضريبية قد زاحمته بخصوص غاية العدالة الضريبية بمبدأ المساواة في التضحية، والذي يلائمه، المعدل التصاعدي.

– **إنه ضريبة تؤمن حصيلة وفيرة من الإيراد:** إن نطاق الرسم على القيمة المضافة، يطال مجالا واسعا، كما يوفر اقتصادا وتكلفة قليلة في تحصيله، طالما أن إدارة الضرائب لا تسعى لتحصيله، بل مختلف الوحدات عبر سلسلة انتقال السلع والخدمات هي التي تسعى لتوريده إلى الخزينة، وبالتالي فإن حصيلته بالفعل وفيرة وكبيرة جدا إذا ما قورنت بباقي حصيلة الضرائب الأخرى، وهذا ما جعل أغلب الدول تقرر هذا الرسم، برغم من الانتقادات الموجهة إليه من عدم تحقيقه العدالة الضريبية، ومشكلة الازدواج الضريبي، فضلا عن تكلفتها الاجتماعية والاقتصادية، وهكذا، كما أنه يوفر أمنا آخر، إذ يقلل من التهرب الضريبي، لكونه يتوزع على أكثر من جهة، وكلها مترابطة فيما بينها ومختلفة في مجالاتها، ومن الصعب أن يكون هناك تهرب ضريبي.

ج– مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة والإعفاؤات المقررة عليها: يتنوع مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة، فحتى وإن كان يستند وبصفة مباشرة إلى السلع والخدمات، فهذا لا يمنع أن هناك خصوصيات في الأشخاص الخاضعين إلى هذا الرسم، هذا من جهة، ومن جهة ثانية، هناك أحكام تتعلق بمبدأ الإقليمية، فكلها عناصر من شأنها أن تحدد لنا نطاق تطبيق هذا الرسم، وعليه، سنميزها، كل على حدا فيما يلي:

[1]- الدكتور خالد خضر الخير، مرجع سابق، ص-ص116 و117.

ج/1- العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة: لقد نص المشرع على العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة ضمن المادة الأولى من قانون الرسوم على رقم الأعمال على أنه: تخضع للرسم على القيمة المضافة:1-عمليات البيع والأعمال العقارية والخدمات من غير تلك الخاضعة للرسوم الخاصة التي تكتسي طابعا صناعيا او تجاريا أو حرفيا ويتم انجازها في الجزائر بصفة اعتيادية أو عرضية.

ويطبق هذا الرسم أيا كان: -الوضع القانوني للأشخاص الذين يتدخلون في انجاز الأعمال الخاضعة للضريبة أو وضعيتهم إزاء جميع الضرائب الأخرى. - شكل أو طبيعة تدخل هؤلاء الأشخاص.

2- عمليات الاستيراد."[1]، لكن هذا النص مجمل، فهو يحتاج إلى بيان، ونبدأ ذلك من معرفة هذه العمليات، فهي عمليات تتجسد خصوصا، في تسليم الأموال، وتقديم الخدمات، فتسليم الأموال، وهذا يقودون إلى تحديد ما هي الأموال من جهة، ومن جهة ثانية، ما هو الوضع السليم لفعل التسليم، حيث بالنسبة للأموال، وهي باختصار جملة الحقوق المقامة على الأشياء، فالأشياء هنا قد تكون مادية، وهي كل من الأشياء المادية المنقولة، مثل المواد، البضائع، السلع، والأجهزة، وغيرها، وقد تكون ثابتة أي غير منقولة مثل العقارات، وما يدخل في حكمها، من عقارات بالتخصيص، وسائر الحقوق العينية المقامة عليها، كما قد نجد بعض الأموال المعتبرة أموالا مادية، مثل التيار الكهربائي، الغاز، الحرارة، التبريد، والسبب في ذلك إدخالها في حكم تسليم الأموال جبائيا، ونجد المشرع الجزائري، هنا قد ذكر جملة من الأموال، ضمن المواد السابق ذكرها، وتحديدا المادة الثانية منها، أما التسليم فيقصد به بمفهوم القانون، "قيام الخاضع للضريبة بنقل الحق بالتصرف كمالك بمال مادي منقول أو غير منقول إلى الغير أو إلى نفسه بالبيع او المقايضة."[2]، وما يلاحظ هنا، أن التسليم يخضع بالفعل لما يتطلبه أحكام القانون المدني، فالتسليم القانوني، هو نقل ملكية الشيء وخروجه من مالكه البائع إلى المشتري، وهو عقد تام الأركان سواء أكان عقد بيع أو عقد مقايضة، وبرجوعه إلى أحكامه، نستطيع مناقشة اكتمال فكرة تسليم الأموال أم لا، وبالتالي مدى خضوعها إلى الضريبة، غير أن هناك العديد من الأوضاع التي قد تأخذ أحكاما خاصة، مثل نقل الملكية بدون تسليم مادي، ونقل الملكية بوجود شرط، أو في حالة البضائع المستوردة، أو حالة الإيجار مع الحق في استعمال خيار البيع عند نهاية مدة الإيجار، فهذا ليس تسليم أموال، إلا إذا استعمل المستأجر حق في شراء العين المؤجرة، وهنا يتحول الإيجار إلى بيع ينتج عنه التزام بتسليم أموال تخضع للضريبة، كما نجد من قبيل تسليم الأموال ذلك التسليم الذي يكون للنفس، فاعتباره خاضعا للضريبة إنما يعد تطبيقا لخاصية الحياد فيها، والمشرع لم يحدد بدقة فكرة الأموال وتسليمها لكنها تستخلص من الأوعية التي ذكرها ضمن كل من المادتين الأولى والثانية، بينما ذكر في المادة (14) من

[1] - لمزيد من الإحاطة والمقاربة ما بين العمليات التي يقررها المشرع الجزائري كوعاء للرسم على القيمة المضافة، وما بين تلك العمليات المقررة لفس الرسم من طرف المشرع اللبناني، أنظر في ذلك، الدكتور حسن عواضة والدكتور عبد الرؤوف قطيش، مرجع سابق، ص761 وما يليها.

[2]- المرجع السابق، ص762.

نفس القانون عبارة التسليم القانوني أو المادي للبضاعة حينما تناول الحدث المنشئ للضريبة، أما بالنسبة تقديم الخدمات، فنجده يعرف بالمفهوم السلبي، أي كلما لا يعد تسليما للأموال، فهو تقديم لخدمات، ومن قبيله، تأجير المنقولات، التنازل عن أموال غير مادية منقولة مثل براءة الاختراع أو علامات تجارية أو غيرها، خدمات على شكل عمليات تأمين وعمليات بنكية وغيرها، ولا يقتصر الأمر على تقديم الخدمات للغير فحسب، بل حتى إخضاع تقديم الخدمات للنفس، كما هو الحال بتسليم الأموال للنفس، والمشرع الجزائري، قد ذكر تقديم الخدمات على شكل عناصر، وإن كنا لا نظنه أراد حصرها بذلك، بل ذكرها، على سبيل التميز، حيث نجده ضمن المادة الثانية السابق ذكرها، نذكر منها، عمليات الإيجار وأداء الخدمات وأشغال الخدمات والبحث وجميع العمليات من غير المبيعات والأشغال العقارية، الحفلات الفنية وألعاب التسلية بمختلف أنواعها، الخدمات المتعلقة بالهاتف والتليكس التي تؤديها إدارة البريد والمواصلات، العمليات التي تنجزها البنوك وشركات التأمين، وخدمات المهن الحرة، غير تلك التي تحمل الطابع الطبي.

ج/2-الأشخاص الخاضعين للرسم على القيمة المضافة: لم يستهدف الرسم على القيمة المضافة أشخاصا بأنفسهم لأنه يمتاز بكونه ضريبة عينية، لكن، ارتباط العمليات بمجالات وقطاعات معينة، جعل من وجوب تحديد القائمين عليها أكثر من ضرورة لتأسيس الرسم، وعليه، نجد المشرع الجزائري وعلى غرار باقي التشريعات، يخصص حيزا لتحديد الأشخاص الخاضعة لهذا الرسم، حيث قرر ذلك بنص المادة (04) وما يليها من نفس القانون قد حددت الأشخاص الخاضعين للرسم وهم كل من:

- المنتج، الذي يتجسد في كل من:

الأشخاص أو الشركات الذين يقومون بصفة رئيسية أو ثانوية في استخراج المواد أو صناعة المنتوجات أو يتعهدون بالتصنيع أو التحويل بصفتهم صناعا أو مقاولين قصد إعطائها شكلها النهائي أو العرض التجاري الذي تقدم فيه للمستهلك كي يستعملها أو يستهلكها وذلك سواء استلزمت عمليات التصنيع أو التحويل مواد أخرى أم لا.

والشركات أو الأشخاص التي تحمل بالفعل صفة الصانع للقيام في مصانعها أو حتى خارجها، بكل الأعمال المتعلقة بصنع المنتوجات أو توضبيها التجاري النهائي مثل الرزم أو التعليب وإرسال أو إيداع هذه المنتوجات، وذلك سواء بيعت تحت علامة واسم من يقومون بهذه العمليات أم لا.

والأشخاص أو الشركات الذين يسندون للغير العمليات المشار إليها في الحالتين السابق ذكرهما.

وعموما، فإن المشرع الجبائي، يرى في المنتج، ثلاث حالات، حالة المنتج الرئيسي، وهو الذي يقوم بالتصنيع والتحويل، وحالة المنتج بالحلول، وهو الذي يحل محل المنتج المباشر والرئيسي في بعض العمليات النهائية، وحالة المنتج الذي يستعمل الغير للقيام بهذه العمليات بإسمه ولحسابه[1].

[1]- للإستزادة أنظر في ذلك، الأستاذ محمد حمو والدكتور منور أوسرير، مرجع سابق، ص154.

– تجار الجملة، ولقد حددت المقصود منهم المادة (05) من القانون السابق ذكره، عن طريق تحديد ما هو البيع بالجملة، وذلك في ثلاث حالات، عمليات التسليم المتضمنة أشياء لا يستعملها الأشخاص العادين نظرا لطبيعتها أو لاستخدامها، وكذلك عمليات تسليم سلع تتم بأسعار مماثلة، سواء أنجزت بالجملة أو بالتجزئة، وكذلك عمليات تسليم منتوجات موجهة لإعادة بيعها مهما يكن حجم الكمية المسلمة.

– الشركات الفرعية، وحددت المادة (06) من القانون السالف الذكر، ما هي الشركة الفرعية عن طريق ذكر صورها، إذ تعد شركة فرعية كل شركة تكون في تبعية لشركة أخرى أو تحت إدارتها بحكم أنها تقوم باستغلال فرع أو عدة فروع من هذه الشركة، ولهذا الوصف عدة صور، إما بتملك بشكل مباشر أو غير مباشر معظم رأس مالها، أو أغلبية الأصوات المعبر عنها في جمعيات الشركاء والمساهمين، أو السلطة المباشرة وحق تعيين أغلب أعضاء مجلس الإدارة، وهكذا.

ج/3– نظام الإعفاءات: يكتسي بالنسبة للرسم على القيمة المضافة نظام الإعفاء أهمية بالغة[1]، لكونه يتحدد من جهتين، جهة المشتري، فيكون معفي من دفع الرسم على المشتريات، أو قد يكون معفي من أداء الرسم على المبيعات، كما قد يكون معفي من الأساس، في شخصه، أو بالنسبة لبعض التسليمات، وبالتالي تؤثر هذه الإعفاءات على سلسلة الارتباطات الناشئة حول هذا الرسم، والمشرع قد نص على الإعفاءات الدائمة ضمن المواد (08) إلى (13) من قانون الرسوم على رقم الأعمال، حيث ميز ما بين الإعفاءات المتعلقة بالعمليات التي تتم بالداخل، ونجد ضمنها، الأشخاص الذين يقل رقم أعمالهم عن 30.000.000دج أي أولئك الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية، وكذلك بعض عمليات البيع المتعلقة باللحوم، وأسلاخ الحيوانات الخاضعة للرسم الصحي، ومصنوعات الذهب والفضة والبلاتين، الخاضعة لرسم الضمان، غير تلك المتعلقة بالمجوهرات الفاخرة، وعمليات منجزة فيما بين الشركات الأعضاء التابعين لنفس المجموعة، عمليات بيع الخبر والدقيق الممتاز، والحليب، عمليات بيع المنتوجات الصيدلانية الواردة في المدونة الوطنية، العمليات المتعلقة بتنظيم المطاعم والوجبات بالمجان، وتلك التي تهدف إلى وضع النصب التذكارية لشهداء الثورة، والعديد من العمليات الأخرى، من بينها السلع المرسملة على سبيل التبرعات للهلال الأحمر، وتلك السلع المقتناة محليا من طرف البعثات الدبلوماسية، وكذلك عمليات الأشغال العقارية والخدمات المتعلقة بالإتصالات السلكية واللاسلكية، الكهرباء، الغاز، المياه، وتأجير المحلات المؤثثة وغير المؤثثة، بشرط مراعاة في كل هذه العمليات المعاملة بالمثل, عمليات البيع المتعلقة بالحبوب، ونجد بالنسبة للبضائع المرسملة على سبيل الهبات للهلال الأحمر والجمعيات ذات الخدمات الانسانية، تخضع وجوبا لضرورية إظهار لمصلحة الضرائب شهادة إثبات الطابع الإنساني للممنوحة لها من قبل وزارة الداخلية والجماعات المحلية[2]، والتي نظمها المرسوم التنفيذي رقم 04–191

[1] - لمزيد من الاحاطة حول نظام الإعفاء أنظر، الأستاذ محمد حمو والدكتور منور أوسرير، مرجع سابق، ص161 وما يليها.

[2]- هذه الشهادة منظمة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 04-191 مؤرخ في 10 يوليو سنة 2004، يحدد كيفيات تطبيق المادة (9-11) من قانون الرسوم على رقم الأعمال، معدلة بالمادة (41) من قانون المالية لسنة 2003 المتعلقة بشروط=

مؤرخ في 10 يوليو سنة 2004، وذلك أمام كل سلع، على أن تسلم هذه المصلحة شهادة الإعفاء حسب النموذج المعد من طرف وزير المالية. كما نجد إعفاءات تتعلق ببعض العمليات التي تتم عند الإستيراد وتلك التي تتم عند التصدير، ونجد نوع آخر من الإعفاءات هو عمليات الشراء مع الإعفاء، نظمها المشرع ضمن المواد (42) إلى (49) من نفس القانون، وهنا المشرع حدد حصريا بعض المشتريات التي يقرر عليها الاعفاء من الرسم على القيمة المضافة، مثل تلك التجهيزات المخصصة للإستثمار، وتلك السلع الإستثمارية التي حددت قائمتها بموجب التنظيم والمتعلقة بنشاطات البحث و/أو الإستغلال أو النقل عن طريق أنابيب المحروقات وتمييع الغاز وعزل غازات البترول المميع المقتناة من طرف موردي الشركات والموجهة حصريا لتحويلها للنشطة المذكورة أعلاه، كما نجد الإعفاء يشمل هنا أيضا المشتريات والبضائع المستوردة ومحققة من مصدر والمخصصة إما للتصدير أو إعادة التصدير، وسنرى أكثر تفصيل عن هذا النوع من الإعفاء أدناه.

د- الأساس الجبائي للرسم على القيمة المضافة: نص المشرع على الأساس الجبائي للرسم على القيمة المضافة ضمن المواد (15) إلى (20) من نفس القانون، حيث ميز في البدء بين الأساس الجبائي المحقق في الداخل، ثم عند الاستيراد، ثم عند التصدير، وعليه، نفصل في ذلك على النحو التالي[1]:

د/1-في الداخل: ميز المشرع الأساس الجبائي هنا، بأن حدد رقم الأعمال، ومداخيل المبيعات والمقبوضات، حسب العمليات، ومن أي جهة ينظر إلى الإثمان، وحدد ما هي الحقوق الواجب إضافتها لها، ثم عدد التخفيضات المقرر طرحها منها للوصول إلى الأسس الجبائية التي يصفى منها الرسم، وفي هذا نجد تمييز، بأنه بالنسبة لعمليات البيع، يعتد بالمبلغ الإجمالي للمبيعات، أما بالنسبة لعمليات تبادل البضائع أو المواد الخاضعة للرسم، فيحدد المبلغ بقيمة هذه المواد أو البضائع المسلمة أو المستلمة، بشرط أنه إذا كان هناك فارق يصبح هو كذلك أساسا جبائيا للرسم، بينما قرر كذلك الثمن المأخوذ به في حالة البيوع التي تتم بين شركات فرعية وشركة أم، وبين تاجر يملك أغلب راس مال شركة وهذه الشركة، إذ اعتبر الثمن المأخوذ به، ليس ثمن البيع، الذي يأخذ به البائع، إنما الثمن الذي يأخذ به المشتري، أما بخصوص التخفيضات، فنجد جملة منها، التخفيضات والحسومات المالية والإنقاصات الممنوحة وحسوم القبض، حقوق الطوابع الجبائية، المبلغ المودع بالأمانة على التغليفات التي يجب إعادتها الى البائع مقابل تسديد هذا المبلغ، المدفوعات المترتبة على النقل الذي قام به المدين نفسه لتسليم البضائع الخاضعة للرسم.

ولقد قرر المشرع أيضا، حالات أخرى، غير البيع، مثل التسليم للذات، فهنا، ميز بين تسليم المنقولات، حيث يقدر أساسها، من ثمن البيع بالجملة للمنقولات المماثلة، أو من ثمن التكلفة مضاف إليه

=منح الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة لفائدة البضائع المرسملة على سبيل الهبات إلى الهلال الأحمر والجمعيات أو مصالح الخدمات ذات الطابع الإنساني وكذا الهبات الممنوحة في كل الأشكال للمؤسسات العمومية، ج ر عدد 44.

[1] - للمزيد من الإيضاح أنظر، الدكتور حسن عواضة والدكتور عبد الرؤوف قطيش، مرجع سابق، ص761 وما يليها,

ربح عادي للمنتوج المصنع، بينما بالنسبة للأموال العقارية من ثمن الإنجاز، كذلك نجد، حالات أخرى تميزت أسسها، مثل ولاء النقل ووسطاء العبور، يتكون رقم أعمالهم من مجموع أجورهم الإجمالية، بعد خصم المدفوعات المتعلقة بمصاريف النقل ذاته دون سواها، ومصاريف الشحن والتفريغ والتحميل، إذا كانت ضرورة للنقل والتخليص الجمركي، أما بالنسبة لأصحاب الامتيازات والملتزمين بحقوق البلدية، فيكون الأساس من المبلغ المقبوض مطروح منه الحقوق المسددة للبلدية، وبالنسبة لتجار الأملاك العقارية والمتاجر، فمن ثمن البيع مطروح منه ثمن الشراء وجميع المصاريف والحقوق المسددة، وعموما، إذا كان هناك أوعية خاضعة للرسم، فيتكون الأساس الجبائي من المبلغ الإجمالي للأجر المتقاضي أو الإيرادات المحصلة بأي صفة كانت، بمناسبة العمليات الخاضعة للرسم[1].

د/2-عند الاستيراد: لقد المشرع على الأساس الجبائي للمادة الخاضعة للرسم على القيمة المضافة، حيث نص في المادة (19) من قانون الرسوم على رقم الأعمال والتي جاء فيها أنه:"يتكون الأساس الخاضع للضريبة من القيمة المحددة لدى الجمارك، بما فيها الحقوق والرسوم باستثناء الرسم على القيمة المضافة."، وهذا يعني أن الأساس الجبائي يكون بالقيمة المصرح بها جمركيا بما فيها الرسوم الجمركية.

د/3-عند التصدير: ونص المشرع على الأساس الجبائي للمادة الخاضعة للرسم على القيمة المضافة، حيث نص في المادة (20) من القانون السالف الذكر، التي جاء فيها أنه: " يتكون المبلغ الخاضع للضريبة، بالنسبة للمنتوجات الخاضعة للرسم، من قيمة البضائع عند التصدير، بما فيها الحقوق والرسوم، باستثناء الرسم على القيمة المضافة."، وهذا يعني أن المشرع اخذ هنا بنفس ما اخذ به بالنسبة لأساس البضائع المستوردة.

هـ-الحدث المنشئ والمعدلات المقررة: عددت المادة (14) من قانون الرسوم على رقم الأعمال، الحدث المنشئ الذي قرره المشرع لاستحقاق الرسم على القيمة المضافة، وتنوع هذا الحدث حسب تنوع العمليات الخاضعة لهذا الرسم، ويمكن تلخيصه فيما يلي:

- بالنسبة للمبيعات من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة، غير أنه بالنسبة لتوزيع المياه الصالحة للشرب، ينشأ من لحظة تحصيل الثمن كليا أو جزئيا.

- بالنسبة للمبيعات في الأسواق العمومية، من تحصيل الثمن الكلي أو الجزئي، وفي غياب التحصيل، ينشأ الحدث المنشئ بعد اجل سنة من تاريخ التسليم القانوني أو المادي للبضاعة.

- بالنسبة للأشغال العقارية من قبض الثمن الكلي أو الجزئي، غير انه يستند بالنسبة للأشغال الخاصة بالترقية العقارية إلى أحكام نشاطها، غير انه بالنسبة للمؤسسات الأجنبية، وبعد تحصيل الرسم على المبالغ المقبوضة على الأشغال، يكون الرسم المتبقي مستحقا عند التسليم النهائي للأشغال.

[1] - الدكتور حسن عواضة والدكتور عبد الرؤوف قطيش، مرجع سابق، ص764.

– بالنسبة للتسليمات للسندات من المنقولات المصنوعة ومن الأشغال العقارية ينشأ الحدث المنشئ من التسليم، بينما بالنسبة للخدمات عموما فيكون من قبض الثمن كليا أو جزئيا، غير انه بالنسبة للصادرات والواردات فيكون الحدث المنشئ من وضع الإدخال بالنسبة الاستيراد والتقديم بالنسبة للصادرات أمام الجمارك.

لقد نصت المادة (21) من القانون السالف الذكر، على نوعين من المعدلات المقررة لتصفية الرسم على القيمة المضافة، فالمعدل الأول هو 9% وهو معدل تفضيلي لاعتبارات اقتصادية والاجتماعية والثقافية، والمشرع هنا حدد قائمة بالسلع والبضائع والخدمات التي تخضع لهذا المعدل، بينما المعدل الثاني، هو 19%، وهذا لباقي العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة خارج القائمة الخاصة للمعدل التفضيلي.

و–الخصم واسترجاع القروض الضريبية: يتميز الرسم على القيمة المضافة بميزة رئيسية وهي الخصم[1]، وسبق لنا أن وضحنا، أن القيمة المضافة من الأساس هي التي تتحكم في فرض الرسم، وهذا ما يجعل الحق لكل متدخل خاضع للرسم، أن يتحمل الرسم على مشترياته، لكنه يقوم بخصمه من مبيعاته، ولا يتحمل في حقيقة الأمر إلا الجزء المتعلق به، وهذا ما يعرف بالخصم، وهناك نوعين من الخصم، الخصم المادي، هو استرجاع مبلغ الرسم على القيمة المضافة المبين على فواتير شراء المخزونات والخدمات المستعملة في العمليات الخاضعة للرسم، بينما النوع الثاني، هو الخصم المالي، وهو ذلك الرسم المبين في فواتير حيازة الاستثمارات، لكن الخصم لا يتم هكذا بدون شروط، فهناك عدة شروط مقررة لإستفادة من الخصم هي:

– يجب أن تكون العمليات من العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة.

– يجب أن تكون كل المواد او المنتجات أو الخدمات قد استعملت فعلا في عملية خاضعة للرسم.

– لا يتم الخصم إلا إذا أودع الخاضع للرسم تصريحا بخصوص رقم الأعمال في الشهر الموالي للشهر الذي حررت في الفاتورة، هذا بالنسبة للبضائع المشتراة، أما بالنسبة للأموال القابلة للاستهلاك، فيكون التصريح في الشهر نفسه الذي تم فيه الشراء، أو تم فيه إنشاء هذه الأموال.

– لا يتم الخصم إلا إذا كان مقيدا على المشتريات أو في وثيقة الاستيراد، وعموما لا يقرر الخصم إلا للأشخاص الخاضعين للرسم والذين يملكون محاسبة ضمن النظام الحقيقي,

والخصم من الأساس له مجال محدد، حيث ينصب فقط على العمليات التي تكون خاضعة للرسم ويقرر المشرع الحق في الخصم عليها، وهنا نجد أن العمليات التي تخرج عن نطاق الرسم على القيمة المضافة، أو تلك التي تكلل بمواد ومنتجات لا تستعمل في نشاط خاضع للرسم لا تعطي لصاحبها الحق في الخصم، بل نجد كذلك عمليات خاضعة للرسم لكن المشرع لا يعطي لأصحابها الحق في الخصم،

[1] - الدكتور حسن عواضة والدكتور عبد الرؤوف قطيش، مرجع سابق، ص819 وما يليها.

من قبيل المستفيدون من الصفقات، والوكلاء بالعمولة والسماسرة، مستغلو سيارة الاجرة التظاهرات الرياضية بكل أنواعها، وهكذا، وللخصم آلية محددة وهي كما سبق قوله المقابلة فيما يتحصل عليه من زبائنه وفيما دفعه لمموليه، لكن هناك وضعيات متعلقة بالخصم وهي كالتالي:

و/1-التسويات: ونقصد بها الحق في مراجعة الخصم، من حيث استحقاقه أم لا، وهنا تظهر لنا ثلاث قواعد معتمدة في هذا الشأن، وهي كل من: قاعدة الصد، التي مفادها أن الخصم يصبح غير مستحق كليا ويجب إعادة تسديده للخزينة، متى تحقق، إما اختفاء السلع التي أنجز لها الخصم، أو استعملت هذه السلع والخدمات في عملية غير خاضعة للرسم على القيمة المضافة، ا وان العمليات التي استند إليها الخصم تعتبر غير مسددة بصفة نهائية، اي ان مسند الخصم الذي هو الرسوم المثقل بها المشتريات غير مسدد بصفة نهائية، أما القاعدة الثانية، فهي قاعدة الحصة النسبية، التي تطبق بالنسبة للاستثمارات، فقد سبق أن قلنا انه تخضع للخصم، لكن الخصم هنا يطبق على معيار الاحتفاظ بالاستثمار، فكل سنة احتفاظ من تاريخ الشراء، يستحق عليها خصم 5/1 إلى غاية السنة الخامسة، فإذا تصرفت المؤسسة ببيع الاستثمار بعد السنة الثلاثة مثلا فهي مدينة بإعادة الخمسين الباقين من الخصم، بينما إذا تصرفت بعد السنة الخامسة فيصبح كامل الخصم مستحقا لها، كما نجد قاعدة التخلي عن النشاط أو التخلي عن صفة مدين بالضريبة، وهذه القاعدة كذلك تحتم على المتوقف أو المتخلي من إعادة الخصم على مشترياته التي استعمل عليها هذا الحق وإعادته إلى الخزينة العمومية[1].

و/2-المدينون بالضريبة جزئيا والمدينون الجدد: أي حالة متى كان هناك الشخص لا يخضع نشاطه للرسم على القيمة المضافة، لكن يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة وعمليات غير خاضعة للرسم على القيمة المضافة، فهنا الخصم لا يستحق إلا على الأولى، وبالتالي تستعمل قاعدة الحصة النسبية التي مفادها حساب نسبة بقدر العمليات المستحقة للخصم ويطبق على أساسها الخصم، وهناك معادلة حسابية تستخرج منها هذه النسبة، وكذلك نجد حالة المدينين الجدد، فهي كذلك تستحق التسوية.

و/3-نظام الشراء بالإعفاء: يقرر المشرع في كثير من الحالات ولاعتبارات التنمية خصوصا، عمليات تخضع لنظام الشراء بالإعفاء، أي أن المشتريات هنا والخدمات والأملاك تكون بدون تحمل المشتري أو المقدم له الخدمة للرسم على القيمة المضافة، ومن قبيل هذه العمليات نجد السلع والخدمات المحددة من طرف التشريع والتي يشتريها ممولة الشركات البترولية والمعدة في تخصيصها مباشرة لأنشطة التنقيب والبحث عن المحروقات واستغلالها ونقلها بالأنابيب، المواد الأولية التي تستعمل في الصناعة والتغليف وتوضيب وتسويق المنتوجات البضائع المستوردة المخصصة لإعادة تصديرها على حالها أو بعد إعادة صناعتها.

[1] - الأستاذ محمد حمو والدكتور منور اوسرير، مرجع سابق، ص157.

وحتى يتحقق نظام الشراء مع الإعفاء، يجب أن يتحصل الخاضع على شهادة إعفاء سنوية يؤسسها على طلب وملف يقدمه للمدير الولائي للضرائب الذي يحوله بدوره إلى المدير الجهوي للضرائب الذي يصدر هذه الشهادة، ويتم تحديدها بسنة مدنية كاملة، كما تحدد ضمنها حصة الإعفاء، على أن مدير الضرائب يمكنه أن يمنح نسبة مؤقتة من هذه الحصة استثناء قبل تجديدها، كما تستعمل الشهادة من قبل الخاضع أمام مموليه بالداخل أو أمام الجمارك[1].

و/4-الاسترجاع: يعتمد نظام الرسم على القيمة المضافة، على آلية الخصم، إذ يحق للمكلف في مرحلة أن يحمل زبونه ما سدده من رسوم على مقتنياته، ويدفع فقط المبلغ المستحق عليه إلى الخزينة العمومية، لكن في كثير من الأحيان، وبالنظر إلى الأحكام التشريعية المنظمة لهذا الرسم من جهتيه، أي جهة الممون، وجهة الزبون، لا يتسنى للمكلف أن يخصم كلما له مما توفر لديه، إما بشكل كلي في حالة إعفاء الزبون من الرسم في حالة الشراء، أو جزئيا لزيادة مبلغ الرسم المسدد للممون عن الرسم المستحق عليه، وهنا ندخل في نظام آخر يميز الرسم على القيمة المضافة، وهو نظام الاسترجاع، أي استرجاع المكلف ما له من مبالغ كان قد سددها من الخزينة العمومية بشكل مباشر من هذه الأخيرة، وعليه، سنرى أهم جزئيات هذا النظام، وشروط استعماله، فيما يلي:

- **أنواع الاسترجاع:** نميز في نظام الاسترجاع نوعان، هما كل من الاسترجاع المادي، والذي ينحصر في المشتريات من المخزون والمواد، والخدمات، بينما النوع الثاني، هو الاسترجاع المالي، الذي يتعلق مباشرة بالاستثمارات، وهي من قبيل اكتساب التجهيزات المختلفة الموجهة لعمليات الإنتاج، والتي وسع المشرع من رفع عبأ الرسم على القيمة المضافة عليها، وبأشكال مختلفة إما بإدراجها ضمن نظام الشراء بالإعفاء (خارجيا، أو محليا)، وغير ذلك، لكن بشروط.

- شروط الاسترجاع: نميز الشروط هنا كذلك، حسب نوع الاسترجاع، فالنسبة للاسترجاع المادي، نجد نوعين من الشروط، الشروط الشكلية، والمتمثلة في ضرورة ظهور الرسوم على فواتير الشراء، أو وثائق الاستيراد، ضرورة خضوع الاسترجاع إلى قاعدة التفاوت الشهري، التي تعني باستحالة تقديم طلبات الاسترجاع ضمن نفس الشهر الذي تم فيه اقتناء المواد والخدمات التي يستند إليها في ذلك، تقديم مستخرج جداول الضرائب الذي يظهر صفاء ذمة صاحب الطلب، أن يوضح ضمن الوثائق والفواتير حجم مبالغ المعاملات، وكذلك الرسوم المسددة كما يجب أن تظهر في التصريحات السنوية، ألا يقل حجم المعاملات على مبلغ محدد، كذلك لا يقل حجم الرسوم المطالب باسترجاعها الحد الأدنى، ألا تسقط الحقوق المطالب استرجاعها بالتقادم الرباعي، أما الشروط الموضوعية، فهي تتعلق بطبيعة المادة الضريبية، أولا إذ يجب أن يرتبط الاسترجاع برسوم على مشتريات وخدمات حتى وان بيعت على حالها، أو مواد أولية، ومواد استهلاكية، وخدمات، وغلافات تالفة..، بينما الشرط الثاني، هو أن توجه بالفعل هذه

[1] الأستاذ محمد حمو والدكتور منور اوسرير، مرجع سابق، ص154.

المشتريات والخدمات كلها إلى البيع أو إلى مواد خاضعة للرسم، ففي حالة تغيير وجهتها بشكل جزئي لا يستحق الاسترجاع إلا عن الرسوم التي تحقق الشرط السابق، أما في حالة تغييرها كليان فلا يستحق الاسترجاع لعدم توفر الشرط من الأساس، وهذه القاعدة تعرف بقاعدة الحيلولة دون التصادم[1].

أما بالنسبة للاسترجاع المالي، فنميز جملة من الشروط، هي حيازة الاستثمار بشكل متجدد يضمن الحق في استرجاع الآلات المخصصة لإنجاز عمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة، إنتاج منتجات موجهة للتصدير بالنسبة للقطاعات التي تستفيد من نظام الشراء بالإعفاء من الرسم، مع ضرورة الاحتفاظ بالاستثمارات في ذمة المؤسسة لأكثر من خمس سنوات، من تاريخ شرائها أو إنشائها، وفي حالة التنازل قبل ذلك، يجب إعادة المبالغ المسترجعة للمدة المتبقية للخزينة العمومية[2].

نطاق تطبيق نظام الاسترجاع: لقد حدد المشرع جملة من الحالات التي يطبق بصددها الاسترجاع، ونميز كما يلي:

عمليات التصدير، عمليا تسويق منتوجات وسلع وخدمات معفاة صراحة من الرسم على القيمة المضافة، عمليات تسليم البضائع وأشغال سلع وخدمات إلى قطاع معفي أو مستفيد من نظام الترخيص بالشراء مع الإعفاء من الرسم.

في حالة التوقف عن النشاط، إذ يجوز للمكلف المتوقف عن النشاط، أن يضبط مخزوناته ومقتنياته التي سبق أن تحمل عبأ الرسم عليها، وان يبين ما تم استعماله، ثم تصفية ما له وما عليه ويمكنه أن يسترجع ما له في هذه الحالة بالنظر إلى استحالة تحميله لغيره.

تطبيق نسب مختلفة، وهذه في حالة تطبيق نسب مختلفة للرسم عند الشراء عنها عند البيع، فمن المعروف أن المشرع كما سبق ذكره يقرر أكثر من معدل، ويميز ذلك حسب مردودية السلع والخدمات وطبيعتها ضرورية أو كمالية وأهميتها، وهنا يقع الاختلاف، الذي قد يكون رصيدا دائنا لصالح المكلف بينما تحمله وبينما يريد تحميله لغيره من الرسم، وبالتالي يستحق الاسترجاع.

عمليات منجزة من طرف مدينين بالرسم جزئيا، وهذه الحالة تنشأ في مواجهة المدينين بالرسم في فترتين، الأولى حالا والثانية عند تحديد الربح الخاضع للضريبة، فهنا قسك العبء غير قابل للحسم يؤجل إلى تاريخ تصفية الربح، وعليه، يحق للمكلف طلب استرجاع هذا القسط.

إجراءات طلب الاسترجاع: هناك آجال وإجراءات يجب أن تتحقق حتى يقبل طلب استرجاع الرسم المسدد للخزينة من قبل المكلف، فالنسبة للآجال، فهي محددة قبل عشرون يوما من الشهر الموالي للفصل المدني الذي تم خلاله تشكيل القرض، كما يجب ألا يتم تحميل الحقوق المستحقة بعد تقديم طلب الاسترجاع، بينما الإجراءات، فتتمثل في تكوين ملف، من عدة وثائق، ونماذج طلب تقدم من قبل الإدارة، ويتم التأشير عليه بعد دراسته من طرف العون المكلف بالتحقيق، إلى غاية المصلحة المركزية التي تنجز

[1]- الأستاذ محمد حمو والدكتور منور اوسرير، مرجع سابق، ص165.
[2]- المرجع السابق، ص166.

الإذن بالصرف لفائدة صاحب طلب الاسترجاع عند الموافقة على طلبه، وفي الحالة العكسية تنشأ منازعات سنراها في أوانها.

ز- **توزيع حصيلة الرسم على القيمة المضافة:** نصت المادة (161) من قانون الرسوم على رقم الأعمال، على أن توزع حصيلة الرسم على القيمة المضافة، حسب طبيعة العمليات، والجهة المختصة بتحصيلها، وبين الجهات التي حددتها المادة، كما يلي:

ز/1- **بالنسبة للعمليات المحققة في الداخل:** والحصيلة هنا توزع كالتالي:

- 80% لفائدة ميزانية للدولة.
- 10% لفائدة البلديات مباشرة.
- 10% لفائدة الصندوق المشترك للجماعات المحلية.

ونشير أنه بالنسبة للعمليات المنجزة من قبل المؤسسات التابع اختصاصها لمديرية المؤسسات الكبرى، تدفع الحصيلة العائدة إلى البلديات أعلاهن لفائدة الصندوق المشترك للجماعات المحلية الذي تصبح حصته هنا بنسبة 20%,

ز/2- بالنسبة للعمليات المحققة عند الاستيراد: والحصيلة هنا توزع على النحو التالي:

- 85% لفائدة ميزانية الدولة.
- 15% لفائدة الصندوق المشترك للجماعات المحلية، على أن توزع هذه الحصيلة بين البلديات حسب ضوابط ومعايير تحدد عن طريق التنظيم.

وصفوة القول، يبقى تنظيم الرسم على القيمة المضافة، موضوع العديد من الأحكام التشريعية، والتي تتسم بالكثرة والتعقيد أكثر مما يتعلق بغيره من الضرائب والرسوم، ورغم ذلك، يبقى يمثل أي هذا الرسم أهم حصيلة ضريبية للإيرادات العامة للدولة.

02- الرسوم غير المباشرة المشتركة الأخرى: هناك العديد من الرسوم غير المباشرة في عدة قوانين، قرر المشرع تقسيم حصيلتها المالية بين عدة جهات[1]، وما يميز هذه الرسوم أن اغلبها غير مقنن ولا يصنف ضمن صنف من الأصناف التي تبناها المشرع ضمن القوانين الخمسة السابق ذكرها، وسنحاول ذكرها إجمالا كما يلي:

أ- **الرسوم المتعلقة بحماية البيئة:** قرر المشرع جملة من الرسوم ابتداء من قانون المالية لسنة 2006 بموجب المادتين (60)، (61) منه، وكان أخر التعديل للمادة (60) بالمادة (112) من قانون المالية لسنة 2017، ومن خلال ذلك، يتضح أن هذه الرسوم هي رسوم غير مباشرة، ورسوم نوعية، أي أنها مرتبطة بأوعية متعددة وهي قابلة للإتساع بحكم الهدف من هذه الرسوم أي حماية البيئة، غير أننا نكتفي

[1] - وهنا نشير أنه على الرغم من أن الخزينة العمومية هي الوجهة الوحيدة للضريبة، وعلى الرغم أنه يمكن قبول فكرة تحصيل الضرائب المحلية بموجب قوانين الضريبة العامة، إلا أن فكرة توزيع حصيلة الضرائب على عدة جهات من غير الجهتين السابق ذكرهما فيه مساس بكيان الضريبة في حد ذاتها، وقد رأينا سابقا أن المحكمة الدستورية العليا في مصر قضت ببطلان مثل هذه التوزيعات.

بما جاءت به المواد السابق ذكرها، إذ خصصت الرسوم على نوعين من الأوعية النوع الأول يتعلق بالأطر المطاطية الجديدة والمستوردة، حيث حددت المادة (112) قيم الرسوم الثابتة المتعلقة بها، وهي[1]: 750دج عن كل إطار مخصص للسيارات الثقيلة، و450 دج عن كل إطار مخصص للسيارات الخفيفة، وتوزع حصيلته على كل من البلديات 35%، لصالح ميزانية الدولة 35%، ولصالح الصندوق الخاص للتضامن الوطني 30%، بينما بالنسبة للوعاء الثاني، فهو ما جاء بالمادة (61) السالفة الذكر، حيث حددت الوعاء بالزيوت والشحوم وتحضير الشحوم المستوردة أو المصنوعة بداخل الوطن والتي تنجم عنها زيوت مستعملة، فقررت عليها رسم يقدر بـ: 12500دج عن كل طن، وتوزع حصيلته بين كل من البلديات التي تتحصل على 35%، وميزانية الدولة التي تتحصل على 15%، بينما يتحصل الصندوق الوطني للبيئة وإزالة التلوث بـ: 50%.

كما نشير أن هناك عدة أوعية تفرض عليها رسوم لصالح البيئة.

ب- رسوم قسيمة السيارات: تم تأسيس الرسم الخاص بالسيارات الموضوعة للسير على اختلافها بموجب أحكام الأمر رقم 96-31 المؤرخ في 31 ديسمبر 1996 المتعلق بقانون المالية لسنة1997[2]، وتعرضت لعدة تعديلات خاصة من ناحية قيمة الرسم، ومن خلال هذه النصوص، يتضح أن هذا الرسم ضريبة غير مباشرة ونوعية، وسنوية، كما أنه رسم حيادي لكونه يستند إلى عدة قيم ثابتة تتغير حسب عدة معايير قررها المشرع كما جاء ضمن المادة 300 من قانون الطابع ، ونضح ذلك فيما يلي:

- حسب نوع السيارة وطبيعة استغلالها وعمرها، إذ هنا ميز المشرع ما بين السيارات النفعية المخصصة للاستغلال، فهذه تستند فيها قيم الرسم حسب حجم الأطنان التي تتحملها إذ بدأ هذا الحجم بأدناه ما يقل عن 2,5طن، وما أقصاه ما يزيد عن 5,5طن، وكذلك في عمرها الذي يقل عن 05 سنوات أو يزيد عليها، أما سيارات نقل المسافرين، فقد ميز فيها المشرع قيم الرسم بحسب عدد مقاعد الركاب، إذ بدأ عدد المقاعد بأدناه ما يقل عن 9 مقاعد، وأقصاه ما يزيد عن 62 مقعدا، أما بخصوص السيارات السياحية والسيارات المهيأة كسيارات ذات قوة، فقد ميز قيمها بحسب عدد الأحصنة البخارية، إذ بدأ بما أدناه 6 أحصنة، وما أقصاه ما يزيد عن 10 أحصنة بخارية، لكنه في ذات الوقت ربط هذا التدرج بالتدرج بعمر هذه المركبات، ما يقل عن 3 سنوات، ما بين 3 إلى 6 سنوات، وما بين 6 إلى 10 سنوات، وما يزيد عن 10 سنوات، ونشير أنه حساب العمر يبدأ من سنة أول السير، وأن قيم هذا الرسم تتغير بحسب قوانين المالية، كما أن تسديدها يكون من أول يناير إلى 31 منه من كل سنة ويمكن تمديد الأجل بقرار من وزير المالية، ويجسد دفع الرسم بسليم قسيمة يجب استظهارها على الزجاج الأمامي للسيارة تحت طائلة سحب بطاقات الترقيم، والغرامات، حيث يتم مراقبة ذلك إلى جانب الأعوان المكلفون من إدارة الضرائب، نجد أعوان الجمارك، والأمن الوطني.

---

[1]- -Yahia Denideni, Op-cit,p56.

[2]- صادر بالجريدة الرسمية عدد85 لسنة 1996.

وتوزع حصيلة تعريفة القسيمة كما جاء بنص المادة (309) من قانون الطابع كما يلي:
-20% للصندوق الوطني للطرقات والطرق السريعة، -30% لصندوق التضامن والضمان للجماعات المحلية, -50% لميزانية الدولة.

ج- الرسم الصحي على اللحوم: لقد نص المشرع على الرسم الصحي على اللحوم بموجب أحكام المواد 446 وما يليها من قانون الضرائب غير المباشرة[1]، وما يميزه أنه بذلك ضريبة غير مباشرة ونوعية، أي أنها تؤسس على المادة أي اللحوم في حد ذاتها، وفي هذا، فإن المشرع قد حدد الوعاء بالذبح لكل من صنف الخيليات التي يدخل ضمن نطاقها كل من: الحصان والفرس والبغلة والبغلة، والعير والحمار والأتان والعير الفحل، بينما في صنف الجمليات، يدخل ضمن نطاقها كل من: الجمل والناقة والفصيل، أما في صنف البقريات، فنجد كل من: الثور المخصي والثور الفحل والبقرة والعجل، والعجل الصغير والعجلة، وفي صنف الضأنيات، نجد كل من: الكبش الفحل والضأن والنعجة والخروف، والخروف الرضيع، أما في صنف العنزيات، نجد كل من: التيس والماعز، والجدي، على أن الأساس الجبائي، لتعيين قيمة الرسم يستند إلى الوزن الصافي القابل للاستهلاك، وفي هذا الشأن حددت المادة (449) من القانون السالف الذكر، ما المقصود بالوزن الصافي بعد الذبح، إذ قصرته على الأجزاء الأربع في الحيوان بعد الذبح والسلخ وفصل الرأس، تخفيض السلابات، والبقايا، بينما حددت المادة (450) التي تليها الوزن الصافي المؤسس عليه الرسم قبل ذبح الحيوان، وهو حي، كطريقة ثانية، بينما وضعت المادة (451) أوزانا افتراضية متوسطة في القرى التي لا توجد فيها مذابح ووسائل للوزن، وحددت المادة (452) التعريفة المخصصة لكل للكلغ الواحد وزنا، وهي 10دج، كما أن الرسم يطبق على اللحوم الناتجة بداخل وكذلك تلك المستوردة، وحتى اللحوم التي تكون بصفة عرضية، وبينت كل من المواد 446، 452، 466 من القانون السالف الذكر، كيفيات تخصيص وتوزيع حصيلة هذا الرسم، حيث يخصص مبدئيا لصالح البلديات، مع تخصيص حصة 1,50دج/كلغ لصالح صندوق حماية الصحة الحيوانية، بينما تسدد الحصيلة كلها إلى الصندوق المشترك للجماعات المحلية في حالة تحصيله من مؤسسات التبريد والتخزين لا تملكها البلدية والتي توجد على ترابها، أو في حالة تحصيله عند الاستيراد، أما توزيع حصة البلديات فيما بينها استنادا إلى موقع المذبح، أو استنادا إلى اتفاقيات مشتركة ما بين البلديات عن طريق مداولات مصادق عليها بقرار من الوالي، ويفضل في الغالب البلدية التي تملك المذبح، حتى وإن كان مشترك في تأدية الخدمة ما بين عدة بلديات، إذ في حالة عدم وجود اتفاقيات يؤول إلى البلدية المالكة نصف الحصيلة.

د- الرسم المطبق على تعبئات الدفع المسبق من طرف متعاملي الهاتف النقال: أنشئ هذا الرسم بموجب المادة (32) من قانون المالية التكميلي لسنة 2009، وكان أخر تعديل لها بموجب المادة (76)

[1] - على غرار المشرع اللبناني الذي قرر هو أيضا مثل هذا الرسم، ويدخل ضمن الرسوم البلدية المباشرة، أنظر في ذلك، الدكتور حسن عواضة والدكتور عبد الرؤوف قطيش، مرجع سابق، ص969.

من قانون المالية لسنة 2017، ويتضح من خلال هذه النصوص أن هذا الرسم هو ضريبة غير مباشرة نوعية، تستحق عند كل تعبئة دفع مسبق لمتعاملي الهاتف النقال، وهو رسم نسبي يقدر بـ:7% على كل مبلغ إعادة التعبئة كل شهر، وتوزع حصيلة 2% منه، على كل من البلديات التي تتحصل على 35%، وتتحصل ميزانية الدولة على نسبة 35%، بينما يتحصل الصندوق الخاص للتضامن الوطني على نسبة 30%[1].

الفرع الثاني: الضريبة المحلية

تتميز الضريبة المحلية بأنها تلك التي تخصص حصيلتها بشكل كلي ونهائي للجماعات المحلية، أي إما البلديات أو الولايات، وكذلك بالنسبة للصندوق المشترك للجماعات المحلية، وحتى نستوفي هذا النوع من الضريبة موضوعه، سنحاول عرض ذلك، في نقطتين أساسيتين، هما كل من الضرائب المباشرة المحلية، والضرائب غير المباشرة المحلية، ويكون ذلك على النحو التالي:

أولا-الضرائب المباشرة المحلية: تشمل الضرائب المباشرة المحلية[2]، كلما قرره المشرع ضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة من ضرائب تعود حصيلتها النهائية وبشكل كلي لفائدة الجماعات المحلية، حيث تنص المادة (197) منه على أنه: "تتوفر الولايات والبلديات والصندوق المشترك للجماعات المحلية على الضرائب الآتية:

1)- الضرائب المحصلة لفائدة الولاية والبلديات والصندوق المشترك للجماعات المحلية: -الرسم على النشاط المهني.

2)- الضرائب المحصلة لفائدة البلديات دون سواها: - الرسم العقاري. - رسم التطهير. "، حتى وإن كان هناك جملة من الضرائب ذات طبيعة مباشرة لكنها غير مقننة ضمن هذا القانون، وعليه، سنتعرض إلى هذا النوع من الضرائب والعناصر المقررة لجزئياته على النحو التالي:

01- الرسم على النشاط المهني: يعتبر أيضا الرسم على النشاط المهني من بين جملة الضرائب التي تتميز من حيث حصيلتها، بأنها، ضرائب مشتركة ولكي نستوفيه من جميع جوانبه، سنتعرض لعناصره التي تحقق ذلك، فيما يلي:

أ- **المقصود بالرسم على النشاط المهني:** لقد نظم المشرع هذا النوع من الرسوم والذي يعتبر ضريبة بتمام عناصرها، ضمن المواد (217) إلى (231) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وما يلاحظ من خلال موقع هذا الرسم، أن المشرع صنفه ضمن الضرائب المباشرة، وهذا يعني أنه ضريبة

[1]- يبدو أن حكم المادة هنا قد أخطا التوزيع نسبة الرسم إذ ذكر فقط نسبة 2% وبقي 5% لم يشر إلى توزيعها رغم أن المادة (32) من المؤسسة للرسم لم تحدد هي كذلك توزيع حصيلته بل اكتفت بذكر نسبته التي كانت قبل التعديل 5%، وهذا يعني أن حصيلته كلها كانت لميزانية الدولة.

[2]- من المفروض أن الضريبة المحلية لها نظام قانوني مستقل، وهذه الضريبة تجسد اللامركزية الجبائية، ونجد دول كثيرة تعول عليها، بالنظر لسهولتها وارتباطها المباشر بإقليم البلديات، وتمثل أكثر واقعية وأقل تكلفة، أنظر في اللامركزية الجبائية، الأستاذ محمد حمو والدكتور منور اوسرير، مرجع سابق، ص229 وما يليها.

مباشرة، على الرغم من أنه يستند إلى رقم الأعمال والإيرادات المقبوضة بالنسبة لعمليات معينة، مما يوحي بأنه ضريبة غير مباشرة، لكن المشرع ربطه بجميع الأنشطة الخاضعة لضريبة الدخل الإجمالي، من فئة المهن، وكذلك أرباح الشركات، حيث أخضعها كلها كأنشطة خاضعة لهذا الرسم، ومن ثمة يكون الرسم وكأنه ذو طبيعة مماثلة، غير أننا نرى، أنه ذو طبيعة مزدوجة، طالما أنه من جهة يبدو وكأنه ضريبة مباشرة طالما يستند إلى الدخل، ومن جهة ثانية، انه ضريبة غير مباشرة طالما أنه يستند إلى رقم الأعمال، أي يشبه الرسم على القيمة المضافة الذي سنتناول طبيعته أدناه، وهذا ما جعل الكثيرين يرون فيه يشكل مع هذا الرسم الأخير ازدواجا ضريبيا، لكونهما يخضعان نفس المادة لهما، أي رقم الأعمال، وبغض النظر عن هذه الطبيعة، فلهذا الرسم كذلك جملة من الخصائص، من كونه، ضريبة عامة، أي تطال كل مكونات رقم الأعمال، والإيرادات، من مبيعات سلع، وأشغال عقارية، وتقديم خدمات، وأنه كذلك، ضريبة إقليمية، ونسبية في آن واحد.

ب- نطاق الرسم على النشاط المهني والإعفاءات المقررة عليه[1]: نصت المادة (217) من المواد السالفة الذكر، على أنه: "يستحق الرسم بصدد: – الإيرادات الإجمالية التي يحققها المكلفون بالضريبة الذين لديهم في الجزائر محلا مهنيا ويمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأرباح غير التجارية، ما عدا مداخيل الأشخاص الطبيعيون الناتجة عن استغلال الأشخاص المعنوية أو الشركات التي تخضع كذلك للرسم بموجب هذه المادة، – رقم أعمال يحققه في الجزائر المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي، في صنف الأرباح الصناعية والتجارية أو الضريبة على أرباح الشركات... "، وهذا يعني أن النشاط الذي يطبق عليه الرسم على النشاط المهني، هو ذلك النشاط المتعلق إما بالمهن غير التجارية، أو المهن الصناعية والتجارية، والتي هي خاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي، وهذا يعني بالضرورة أن هذا الرسم لا يطال مجال الضريبة الجزافية الوحيدة، كما جاء بالمادة (282 مكرر) من نفس القانون والتي سبق لنا ذكرها، كما أن الرسم يطال نشاط شركات الأموال، والتي ميزها المشرع بمجال الضريبة على أرباح الشركات، أي أن الرسم على النشاط المهني، مستحق أيضا من رقم أعمال هذه الشركات، وليس أرباحها، وفي هذا الشأن، فقد عرف المشرع ما هو رقم الأعمال بالنسبة للمبيعات ضمن نص المادة (217)، حيث جاء أنه يقصد برقم الأعمال، مبلغ الإيرادات المحققة على جميع عمليات البيع أو الخدمات أو غيرها التي تدخل في إطار النشاط المذكور أعلاه، واستثنى المشرع من وصف رقم الأعمال المقصود بالرسم، تلك العمليات التي تنجزها وحدات من نفس المؤسسة فيما بينها، بينما يقصد برقم الأعمال الخاص بوحدات الأشغال العمومية والبناء، مبلغ مقبوضات السنة المالية، حيث يجب تسوية حقوق الرسم المستحقة على مجموع

[1]- يبدو أن هذا الرسم متداخل مع أصناف الدخل الإجمالي، فمن جهة، نجد أن النشاط عنصر من عناصر الدخل، وأنه يستند إلى الشخص الجبائي الطبيعي، وهي نفس الخصائص التي نجدها في الرسم على النشاط المهني، الفرق الواحد الواضح هو في كون الرسم يتعلق بنشاط الأشخاص الطبيعية الجبائية والمعنوية معا، ويجب أن يوضح المشرع موقفه من هذا الغموض، حتى لا تقع في إزدواجية الإخضاع الضريبي.

الأشغال على الأكثر عند الاستلام المؤقت لهذه الأشغال، ماعدا الديون التي تبقى عالقة في ذمة الإدارات العمومية والجماعات المحلية، وعليه، سنرى، ما هو الأساس الذي قرره المشرع لهذا الرسم[1].

وبالمقابل، نجد المشرع قد قرر بعض الإعفاءات من نطاق هذا الرسم، حيث جاء في المادة (220) من نفس القانون السابق، الحالات المقرر عليها ذلك، منها رقم الأعمال الذي يقل عن 80.000دج بالنسبة لبيع السلع والمواد المستهلكة في عين المكان، أو 50.000دج بالنسبة لنشاط الخدمات، كذلك مبلغ عمليات البيع أو النقل أو السمسرة المتعلقة بالمواد والسلع الموجهة للتصدير، مبلغ عمليات البيع الخاصة بالمواد ذات الاستهلاك الواسع المدعمة من قبل ميزانية الدولة او التي تستفيد من تعويض، مبلغ عمليات البيع بالتجزئة للمواد الإستراتيجية التي لا يفوق فيها هامش الربح 10%، المبلغ المحقق بالعملة الصعبة في النشاطات السياحية والفندقية والحمامات والإطعام المصنف والأسفار.

ج- الأساس الضريبي للرسم على النشاط المهني: سبق وأن أشرنا إلى أن الرسم يطبق على رقم الأعمال، والإيرادات الإجمالية، والمشرع لم يترك الحال هكذا، إنما حدد ما هو الأساس الذي يقرره لتصفية الرسم على النشاط المهني، حيث نصت الفقرة الأولى من المادة (219) من نفس القانون، على أنه: "يؤسس الرسم على المبلغ الإجمالي للمداخيل المهنية الإجمالية، أو رقم الأعمال بدون الرسم على القيمة المضافة عندما يتعلق الأمر بالخاضعين لهذا الرسم المحقق خلال السنة... "، وهذا يعني أن المشرع من حيث المبدأ لم يستثن أي مبلغ من المداخيل ماعدا الرسم على القيمة المضافة، لكنه قرر بعض التخفيضات واستبعد بعض رقم الأعمال ضمن المادة السابقة والمواد اللاحقة لها، حيث نجده، يقرر تخفيض من المداخيل الإجمالية بنسبة 30% بالنسبة لمبلغ عمليات البيع بالجملة، ونفس النسبة مقررة لمبلغ عمليات البيع بالتجزئة، لمواد يشمل سعر بيعها بالتجزئة على ما يزيد 50% من الحقوق غير المباشرة، ونفس نسبة التخفيض على مبلغ عمليات البيع المحققة من طرف المنتجين والتجار بالجملة المتعلقة بالأدوية المنتجة محليا.

كما قرر المشرع تخفيضا بنسبة 50%، على مبلغ عمليات البيع بالتجزئة الخاصة بالأدوية، بشرط أن تكون مواد إستراتجية، وإلا يتجاوز هامش الربح فيها 10% إلى 30%.

كما قرر المشرع تخفيض 75% على مبلغ عمليات بيع بالتجزئة للبنزين الممتاز والعادي والغازوال، وأضاف المشرع لفئة التجار الذين لديهم صفة عضو في جيش التحرير الوطني والمنظمة المدنية لجبة التحرير الوطني وأرامل الشهداء، تخفيض 30%، كذلك بالنسبة للمكلفين الخاضعين لنظام فرض الضريبة

[1] - قيل عن هذا الرسم بأنه يزاحم الرسم على القيمة المضافة، فهو من جهة رسم على النشاط، وهو من جهة أخرى رسم متعلق برقم الأعمال، وبالتالي فمن المفروض أن المشرع يستبعد نطاق هذا الرسم متى طبق الرسم على القيمة المضافة، ويطبق الرسم متى استبعد الرسم على القيمة المضافة، لكن ما يلاحظ أن الرسمين يطبقان في آن واحد، فنرى أن هذا يمثل ازدواج ضريبي اقتصادي داخلي، أنظر للإحاطة بهذا النوع من الإزدواج، الدكتور، رضا خلاصي، مرجع سابق، ص 411 ومايليها .

حسب الربح الحقيقي بخصوص السنتين الأوليتين لبداية النشاط فقط، على أنه لا تخضع هذه التخفيضات السابق ذكرها بشكل تراكمي، وألا تطبق إلا على رقم أعمال محقق نقدا.

وفي ذات السياق، استبعد المشرع جملة من رقم الأعمال، من مجال تطبيق الرسم على النشاط المهني، وهو ما جاء بحكم المادة (220)، إذ استثنى رقم الأعمال الذي لا يتجاوز 80.000دج إذا تعلق الأمر بالمكلفين بالضريبة الذين تتعلق نشاطاتهم ببيع البضائع، المواد واللوازم والسلع المأخوذة أو المستهلكة في عين المكان، ومبلغ 50.000دج إذا تعلق الأمر بالمكلفين بالضريبة الناشطين في قطاع الخدمات، على أن يمارسوا نشاطاتهم بأنفسهم دون مساعدة أي شخص آخر، واستبعد أيضا جملة من المداخيل المتعلقة بالمواد المدعمة من طرف الدولة، والمواد الإستراتيجية كما هي محددة ضمن المرسوم التنفيذي رقم 96-31 المؤرخ في 15 يناير 1996، المتضمن كيفيات تحديد أسعار بعض المواد الخدمات الإستراتجية[1]، والمبلغ المحقق بالعملة الصعبة في النشاطات السياحية والفندقية والحمامات والإطعام المصنف والأسفار.

د- الحدث المنشئ للرسم على النشاط المهني والمعدلات المقررة له: نصت المادة (221) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على الأوضاع التي قررها المشرع كحدث منشئ للرسم على النشاط المهني، وفي هذا، جاء بنصها أنه: "يشتمل التصرف المنشئ للرسم على النشاط المهني:

أ- بالنسبة للبيوع من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة.

ب- بالنسبة للأشغال العقارية وتأدية الخدمات، من القبض الكلي أو الجزئي للثمن."، وهذا يعني أن المشرع قد قرر الحدث المنشئ للرسم باختلاف مصدر المداخيل إما البضاعة أو الخدمات والأشغال العقارية، كما يلاحظ، أن الحدث المنشئ على ترتب على رقم الأعمال المجمع بل حسب تسليم البضاعة، وحسب قبض الثمن، وهما حدثان، مختلفان من حيث الطبيعة، فحدث التسليم، يعد تصرفا قانونيا، بالنسبة للتسليم القانوني، أما قبض الثمن فهو عمل مادي، وعليه، يتضح أن الرسم ليس ضريبة سنوية بقدر ما أنه يقترب من الضريبة العينية غير المباشرة كما أشرنا سابقا.

لقد قرر المشرع في ذات الوقت، ما هي المعدلات الخاصة بالرسم على النشاط المهني، حيث نجد المادة (222)، تحدد ثلاث أنواع من المعدلات، هي كل من معدل 2% كقاعدة عامة، على ان يخفض من مبلغ تصفيتها 25% فيما يخص نشاطات البناء والأشغال العمومية والري، غير أن المعدل السابق يرتفع إلى 3% بخصوص رقم الأعمال الناتج عن نشاط لنقل المحروقات بواسطة الأنابيب، ويخفض إلى معدل 1% دون الاستفادة من التخفيضات بالنسبة لنشاطات الإنتاج.

هـ- توزيع حصيلة الرسم على النشاط المهني: لقد حددت المادة (222) السالف ذكرها، كيف وزع المشرع حصيلة الرسم على النشاط المهني، ولخصت ذلك حسب كل معدل على النحو التالي:

[1] - صادر بالجريدة الرسمية عدد 04 لسنة 1996.

- بخصوص معدل 2%، يوزع على كالتالي:

للولاية 0,59%، للبلدية 1,30%، للصندوق المشترك للجماعات المحلية 0,11%.

- بخصوص معدل 3%، يوزع كالتالي:

للولاية 0,88%، للبلدية 1,96%، للصندوق المشترك للجماعات المحلية 0,16%.

- بخصوص معدل 1%، يوزع كالتالي:

للولاية 0,29%، للبلدية 0,66%، للصندوق المشترك للجماعات المحلية 0,05%.

02- الرسم العقاري: نظم المشرع الرسم العقاري ضمن المواد (248) إلى (262مكرر1) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وسنتعرف على هذا النوع من الضرائب وخصائصه وجزئياته من خلال هذه أحكام هذه المواد ومدلولاتها وذلك في النقاط التالية:

أ- المقصود بالرسم العقاري: الرسم العقاري هو ضريبة تؤسس على الملكيات المبنية وغير المبنية مهما كانت وضعيتها القانونية وكيفيـة استغلالها، حيث قـرر المشرع تأسيسه ضمـن نص المادة (248)، و(261د) من القانون السالف الذكـر، ومنهما نستخلص أهـم خصائصه، من كونه ضريبة ثروة أو ضريبة رأس مال، أي ضريبة ملكية عقارية، فالملاحظ أن المشرع هنا قرر الرسم على الأملاك وهي في حالة سكون، أي بغض النظر على استغلالها أو استعمالها والانتفاع بها، وبغض النظر عن التصرف فيها وتحويل ملكيتها، كما أنه ضريبة محلية، لكون المشرع قرر هذه الخاصية بنص صريح ضمن المادة (197) السالف ذكرها، أنه ضريبة سنوية، وهو كذلك ضريبة مباشرة شخصية وليست ضريبة عينية، أي أنه يجبى عن طريق جداول سنوية، تستند إلى الإحصاء الدوري للملكيات، أنها ضريبة عقارية، أي تؤسس فقط على العقارات وليس المنقولات، وبطبيعة الحال، ما دام هذا الرسم يتعلق بالعقار، فهو ضريبة إقليمية، وسنعرض ما هي الملكيات التي قرر المشرع إخضاعها لهذا الرسم، فيما يلي[1]:

ب- نطـاق الرسم العقاري: يؤسس الرسم العقاري على جميع الملكيات المبنية وغير المبنية الواقعة في التراب الوطني، ولقد ميز المشرع في تقرير الأحكام القانونية المقررة بخصوص هذا الرسم على كل منهما كنطاق جبائي له، لذلك، سوف نلتزم هذا التمييز، كما يلي:

ب/1- الملكيات المبنية: نصت 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. "، فنص المادة هنا وضع حكما عاما مفاده أن كل الملكيات المبنية على التراب الوطني، مهما كانت وضعيتها القانونية، وطبيعة شغلها وتخصيصها، فهي تخضع للرسم العقاري، وحتى وان كان مصطلح الملكيات من الناحية القانونية لا يطرح إشكال طالما أن تعريف الملكية العقارية وسندات إثباتها

[1] - هذا الرسم الظاهر بأنه ضريبة ثروة، فالمشرع من خلاله لم يميز بالإعفاء الدائم والجزئي إلا قليل العقارات، كما أنه رسم عيني يتبع العقار، وبالتالي هذا هو الاختلاف بينه وبين ضريبة الأملاك التي من المفروض أن يلتزم بها المالك دون سواه.

محددة بموجب القانون، إلا أن كلمة مهما كانت وضعيتها القانونية تحمل نوعا من اللبس والغموض، فهل تعدد الوضعية في الملكية في حد ذاتها من الناحية القانونية (أي ملكية مفرزة، شائعة، مشتركة)، أم المقصود حق الملكية وما قد يتصل به من تجزئة (حق الرقبة، حق الانتفاع)، أو الحقوق العينية بالتبعية المتعلقة بحق الملكية، فكلها أوضاع قانونية[1]، فضلا عن الملكيات التي هي في طور التأسيس بموجب السجل العقاري، بالنظر لكون معظم العقارات لا تجد إلا تأسيس السجل العقاري كسند لها، لانعدام وقلة تطهير الملكية وانجاز سندات عليها، ونجد المشرع قد خصص المادة (249) التي تليها بذكر بعض الملكيات، حيث تنص هذه المادة على أنه: " كما تخضع للرسم العقاري الأملاك المبنية:1)-المنشآت المخصصة لإيواء الأشخاص والمواد أو لتخزين المنتوجات. 2)-المنشآت التجارية الكائنة في محيط المطارات الجوية والموانئ ومحطات السكك الحديدية ومحطات الطرقات، بما فيها ملحقاتها المتكونة من مستودعات و ورشات للصناعة. 3)-أرضيات البنايات بجميع أنواعها والقطع الأرضية التي تشكل ملحقا مباشرا لها ولا يمكن الاستغناء عنها. 4)-الأراضي غير المزروعة والمستخدمة لاستعمال تجاري أو صناعي، كالورشات وأماكن إيداع البضائع وغيرها من الأماكن من نفس النوع، سواء كان يشغلها أو يشغلها آخرون مجانا أو بمقابل."، وما يلاحظ هنا أن المشرع ذكر الأملاك بتخصيص محلها ونطاقها، ولم يذكرها بوضعها القانوني، وعليه، يكون الرسم مسلط هنا على الأملاك في وضعها القانوني، ووضعها المادي، ورغم ذلك، استثنى المشرع بموجب المواد وحتى نفهم مقصد المشرع أكثر من وعاء هذا الرسم، نجد المادة (250) من نفس القانون، قد حددت الحالات التي تكون محل إعفاء دائم، وباستقرائها، يتضح موقف المشرع من الأملاك محل الرسم، ففي البدء نجد أن مبرر حالات الإعفاء، مثل إعفاء الأملاك الوطنية الخاصة (ملك الدولة، الولاية، البلدية)، التي تخصص للمرافق العامة ذات النفع العام، ولا تدر دخلا، وتلك المخصصة للتعليم والبحث العلمي، والحماية الصحية، والاجتماعية، التي هي ملك للمؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية، إنما طبيعة تخصيصها، وليست لأنها ملك للجماعة الوطنية، وهذا يدل أن باقي الأملاك الوطنية التي لا تتوفر فيها الخصائص السابق ذكرها، تخضع للرسم العقاري كغيرها، ويتأكد هذا الحكم، عند فحص أسباب حالات الإعفاء الواردة أيضا في المادة (251)، التي ترتبط بالوقف، والشعائر الدينية، وترتبط أيضا بمقار البعثات القنصلية الأجنبية، حيث يتضح فكرة النفع العام، والاستعمال الضروري لها، خاصة أن الإعفاءات المؤقتة الواردة في المادة (252) هي كذلك، استندت إلى فكرة طبيعة استغلال العقارات، ووضع تفضيل لمدة مؤقتة بالنسبة للعقارات المخصصة لتشغيل الشباب.

ب/2- الملكيات غير المبنية: حددت المادة (261د) من القانون السالف الذكر المقصود من الملكيات غير المبنية الخاضعة للرسم العقاري، حسب رؤية المشرع في ذلك، ونصت في هذا الشأن على أنه: "

[1] - تعرف الملكية في القانون المدني كما جاء بالمادة (674) منه بأنها: " الملكية هي حق التمتع والتصرف ...".

يؤسس رسم عقاري سنوي على الملكيات غير المبنية بجميع أنواعها، باستثناء تلك المعفية صراحة من الضريبة.

وتستحق على الخصوص على: 1-الأراضي الكائنة في القطاعات العمرانية أو القابلة للتعمير، بما فيها الأراضي قيد التعمير غير الخاضعة لحد الآن للرسم العقاري للملكيات المبنية.

2- المحاجر ومواقع استخراج الرمل والمناجم في الهواء الطلق. 3- مناجم الملح والسبخات. 4- الأراضي الفلاحية."، وهنا كذلك، يبدو أن المشرع إنما يضع فكرة الملكيات، ويعممها من حيث النطاق على جميع أنواع الأراضي غير المبنية، وإذا سلمنا بمطلق الحكم، نجده يقصد جميع أنواع القوام التقني المتعلق بالملكية العقارية كما هو وارد بنص المادة (04) من قانون التوجيه العقاري[1]، إذ يتضح ذلك فما استثناه من إعفاءات، إذ ركز على الاستناد إلى غرض النفع العام وعدم در أرباح كأسباب لذلك، وأراضي الوقف والأراضي التي تشغلها السكك الحديدية، وما يلاحظ هنا، أن المشرع قرر صراحة إخضاع الأملاك الوطنية للرسم العقاري خاصة تلك لهيئات تابعة للمجموعة الوطنية عندما تكتسي طابع صناعي وتجاري، كما أن الأملاك العمومية في صورة المقالع والمحاجر ومواقع استخراج الرمل التي هي في الغالب تشمل أراضي الأودية الجافة، والسبخات، وهي كلها أملاك عمومية لاحتوائها على موارد طبيعية، تخضع للرسم العقاري[2]، ومنها يستخلص في حالتي نطاق الرسم، أن المشرع يستبعد فقط من هذا النطاق، ما يتعلق بالنفع العام، ومالا يدر ربحا في آن واحد، حتى ولو كان الملك من الأملاك الوطنية، سواء العام منها أو الخاصة، ما عدا استثناه صراحة.

ج- الأساس الجبائي للرسم العقاري: لقد ميز المشرع أيضا بين الأساس الجبائي للرسم العقاري بالنسبة للأملاك المبنية وتلك غير المبنية، وهذا بالنظر إلى عدة اعتبارات، وسنساير المشرع هنا، ونميز الأساس الجبائي فيما يلي:

ج/1- الأساس الجبائي للملكيات المبنية: نصت المادة (254) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه: " ينتج أساس فرض الضريبة من ناتج القيمة الإيجارية الجبائية لكل متر مربع للملكية المبنية، في المساحة الخاضعة للضريبة."[3]، ومن هذا النص نستخلص القاعدة العامة التي يستخرج منها الأساس وهي حاصل ضرب قيمة الإيجار الجبائي للمتر مربع في مساحة الملك الخاضع للرسم،

---

[1]- نصت المادة (03) من قانون رقم 90-25 مؤرخ في 18-11-1990 يتضمن التوجيه العقاري، ج. ر عدد 49، على أنه: " يشمل القوام التقني في الأملاك العقارية، زيادة على الأملاك العمومية الطبيعية، على ما يلي:
- الأراضي الفلاحية والراضي ذات الوجهة الفلاحية. – الأراضي الرعوية والأراضي ذات الوجهة الرعوية. – الأراضي الغابية والأراضي ذات الوجهة الغابية. – الأراضي الحلفائية. – الأراضي الصحراوية. – الأراضي العامرة والأراضي القابلة للتعمير. – المساحات والمواقع المحمية. ".

[2]- يبدو أن هذا الحكم القانوني غير صائب، طالما أن الأراضي التي تحوي الموارد الطبيعية هي ملك للدولة، وتفرض عليها العديد من الأتاوى، سواء تلك المتعلقة بإيجار المساحات، أو بأتاوى استخراج الموارد الطبيعية، ومنح امتيازات ذلك، وهكذا، فكيف يضاف إليها رسم أخر، يسمى الرسم العقاري.

[3] - رمى المشرع الجزائري إلى أن يحذو حذو المشرع الفرنسي في جعله أساس حساب هذا الرسم هو أساس اداري مرتبط بتقييمات دورية لثمن المتر مربع إيجار، أنظر في ذلك: Jacques Grosclaude, Philippe Marchessou, Op-cit,p86.

ولنصل إلى هذا الأساس، علينا أن نوضح أولا، كيف سنصل إلى قيمة الإيجار الجبائي للمتر مربع، ثم كيف نحدد المساحة الخاضعة للضريبة، وفي ذلك، نجد المشرع قد وضع نظام حساب محدد ومقرر حسب المناطق، والمناطق الفرعية، وحدد لكل متر مربع هذه القيمة، حيث جاء ذلك في القرار الوزاري المشترك مؤرخ في 24 مايو سنة 1994[1]، يتضمن تصنيف المناطق والمناطق الفرعية لتحديد القيمة الايجارية الجبائية في مجال الرسم العقاري على الملكيات المبنية وغير المبنية وتقييم الأملاك العقارية في حالة وجود نقص في التصريح، وبموجبه، تم تقسيم كل بلديات الوطن، إلى مناطق مرتبة حسب أهميتها ونموها من الأرقى إلى الأقل ثم الأقل بترقيم من1 إلى4، تتضمن بداخل كل منها مناطق فرعية معلمة بـ: أ، ب، ج، مرتبة من الأرقى إلى الأقل ثم الأقل، وبعد أن يحدد مركز كل بلدية حسب المناطق والمناطق الفرعية، وبناء عليه قرر المشرع القيمة الإيجارية الجبائية لكل متر مربع بالنسبة لكل منطقة وكل منطقة فرعية التابعة لها، وهذا حسب طبيعة المحل، إذ قرر بالمادة (257) من القانون السالف الذكر، القيم الخاصة بالعقارات أو أجزاء العقارات ذات الاستعمال السكني، ومثال ذلك، المنطقة1 تكون قيمة المتر المربع إيجار جبائي بـ:890دج للمنطقة الفرعية أ، 816دج للمنطقة الفرعية ب، 742دج للمنطقة الفرعية ج، وبمثل هذا السياق، يتم تحديد القيم للمناطق والمناطق الفرعية التابعة لها الأخرى، بينما قرر بالمادة (259) التي تليها القيم الإيجارية الجبائية للمتر مربع بالنسبة للمحلات التجارية والصناعية، ونجد مثال ذلك، المنطقة الأولى تكون قيمة المتر مربع إيجار جبائي بـ:1338دج بالمنطقة الفرعية أ، و1188دج بالمنطقة الفرعية ب، 1038دج بالمنطقة الفرعية ج، وتعد القيم السابقة قيم رئيسية، تخص الأملاك المبنية بالفعل، و يتم تعديلها بإضافة الملحقات إن وجدت، أي الأراضي التي تعتبر كملحق لهذه البنايات، إذ قرر لها هي كذلك المشرع قيم إيجاريه تضاف إلى القيم الرئيسية السابقة، وفي هذا، نجد المادة (261) تنص على أنه: " تحدد القيمة الإيجارية الجبائية للأراضي التي تشكل ملحقات للملكيات المبنية لكل متر مربع من المساحة، كما يلي:.. "، وهنا ميزت المادة بين الملحقات التابعة لملكيات مبنية في قطاعات عمرانية، حيث حددت قيم 44دج للمتر مربع للمنطقة1، 36دج للمنطقة2، 26دج للمنطقة3، 14دج للمنطقة4، وبين قيم أخرى أقل بالنسبة لملحقات الملكيات المبنية الموجودة في قطاعات قابلة للتعمير، أما بخصوص المساحة الخاضعة للرسم، فنميز هنا، المساحة الرئيسية، وهي تلك التي ضبطها المشرع ضمن المادة (258) من نفس القانون، إذ تحسب بالنسبة للملكيات المبنية الفردية بالحواجز الخارجية، أي يتم حسابها من خارج الجدران الخارجية للبناء ككل، بينما في الملكيات المبنية الجماعية، فتحدد بالمساحة المفيدة وهي تلك المساحة الداخلية التي يحسب فيها كل من الغرف والأروقة الداخلية، والشرفات والأروقة الخارجية، ويضاف إليها عند الاقتضاء الحصة من الأجزاء المشتركة في الملكية المشتركة، وعلى هذا

[1]- هذا القرار قديم ولا يتماشى مع تطور العقار، ورغم أن المشرع قد ساير فيه المشرع الفرنسي إلا أن هذا الأخير يجين المعطيات كل ثلاث سنوات، وهذا تماشيا وتطور سوق الإيجار، أنظر في ذلك،
.Jacques Grosclaude, Philippe Marchessou, Op-cit,p86

الأساس والكيفية تحدد مساحة المحلات التجارية والصناعية، كما جاء بالمادة (260)، في حين حدد المشرع مساحة الملحقات بالملكيات المبنية، بتلك المساحة التي تشكل الفارق بين المساحة العقارية للملكية والمساحة التي تمتد على رقعتها المباني والبنايات التي شيدت عليها[1].

وحتى نصل إلى الأساس المأخوذ به جبائيا وبشكل نهائي، علينا أن نعدله بالتخفيضات التي قررها المشرع، وفي هذا، فأنه يتم بعد تحديد حاصل ضرب قيمة المتر المربع إيجار جبائي (الرئيسية والملحقة معا إن وجدت الملحقات) في المساحة التي أخضعها المشرع (مساحة البنايات الرئيسية ومساحة الملحقات) للرسم، يتم تعديل هذا الأساس بتفعيل معامل القدم للبنايات، إذ قرر المشرع بموجب أحكام المادة (254) من نفس القانون، تخفيض نسبة 2% عن كل سنة قدم للبناية من الأساس الحسابي السابق الذكر، على ألا يتجاوز مجموع التخفيضات نسبة 25%، ويعتبر الحاصل النهائي هو الأساس الجبائي لتطبيق معدل الرسم.

ج/2- الأساس الجبائي بالنسبة للملكيات غير المبنية: حددت المادة (261و) من القانون السالف الذكر، الأساس الجبائي للملكيات غير المبنية، والذي قرر المشرع تصفية الرسم منه، ومن حيث الكيفية فهو لا يختلف على الأساس المتعلق بالملكيات المبنية وملحقاتها، إذ نجد عناصر هذا الأساس هما كل من المتر مربع إيجار جبائي، والمساحة الخاضعة للرسم، وبالطبع طبيعة هذه المساحة، ونميز باختصار هذه العناصر على النحو التالي:

بالنسبة لقيمة المتر مربع إيجار جبائي، فالمشرع ميز بموجب المادة (261و) السالف ذكرها، 04 حالات، الحالة الأولى، تتعلق بالأراضي الموجودة في المناطق العمرانية، وهنا كذلك اعتمد على تقسيم البلديات عبر مناطق، وحدد لكل منطقة رئيسية القيمة الإيجارية الجبائية للمتر مربع، لكنه ميز في ذلك، بين الأراضي الرئيسية من حيث تخصيصها، وبين الأراضي الأخرى الأقل قيمة في ذلك، إذ نجده قرر، قيمة متر مربع إيجار جبائي رئيسي بـ: 300دج، وثانوي بـ:54دج في المنطقة 1، و240/متر مربع رئيسي، و44/متر مربع ثانوني في المنطقة2، وهكذا، وعلى نفس المنوال قرر القيم حسب المناطق وحسب الأراضي الرئيسية والثانوية بالنسبة للأراضي الموجودة في قطاعات معدة للتعمير في المدى المتوسط والمستقبلي، وكذلك بالنسبة للمحاجر ومواقع استخراج الرمل و[2]المناجم في الهواء الطلق ومناجم الملح والسبخات، أما بخصوص الأراضي الفلاحية، نجد المشرع قد استعمل عناصر أخرى لتحديد الأساس الجبائي، إذ قسم المناطق إلى 4مناطق معلمة بـ: أ، ب، ج، د، وقسم الأراضي إلى مسقية ويابسة، وحدد بناء على ذلك القيم المعيارية لإيجار الهكتار الواحد جبائيا، والمشرع هنا لم يقرر أي تخفيض يذكر على أساس هذه الأراضي الخاضعة للرسم.

---

[1] - لمزيد من الإحاطة أنظر في ذلك:

Jacques Grosclaude, Philippe Marchessou, Op-cit,p87.

[2]- المناطق السالف ذكرها معرفة بالمادة (81) من قانون رقم 88-33 مؤرخ في 31 ديسمبر 1988 يتضمن قانون المالية لسنة 1989، ج ر عدد 54.

د- الحدث المنشئ للرسم العقاري والمعدلات المقررة له: تنص الفقرة الأولى من المادة (261ط) على أنه: "يستحق الرسم العقاري لسنة كاملة على المساحة الخاضعة لها والقائمة عند تاريخ أول يناير من السنة،... "، ويعني ذلك، أن الرسم هو رسم مستحقا سنويا، لكنه ينشأ على الملكيات الخاضعة له، بدء من قيام الملكية عند تاريخ أول يناير من السنة، أما بخصوص المعدلات، فنميز هنا العديد من المعدلات المقررة حسب الحالات السابق ذكرها، ونعرض ذلك فيما يلي:

د/1- الملكيات المبنية: نميز هنا بالنسبة الملكيات المبنية يأتم معنى الكلمة المعدل المقرر لها هو 3%، ويضاعف هذا المعدل إلى 10% بالنسبة للملكيات التامة ذات الاستعمال السكني المملوكة من طرف أشخاص طبيعية والواقعة في مناطق محددة عن طريق التنظيم وغير مشغولة سواء بصفة شخصية وعائلية أو عن طريق الكراء، بينما بالنسبة للأراضي التي تشكل ملحقات للملكيات المبنية، فتكون المعدلات بناء على فرشاة المساحات التالية:

اقل أو تساوي 500 متر مربع معدلها المقرر هو 5%، أكثر من 500 متر مربع ويقل او يساوي 1.000متر مربع، معدلها المقرر هو 7%، وما يفوق 1.000متر مربع معدلها المقرر هو 10%.

د/2-بالنسبة للملكيات غير المبنية: نميز بالنسبة للملكيات غير المبنية المتواجدة في المناطق غير العمرانية، فالمعدل المقرر لها هو 5%، بينما بالنسبة للأراضي العمرانية، تحدد النسب كما يلي:

5% عندما تقل أو تساوي مساحة الأراضي الخاضعة 500متر مربع، بينما يرتفع هذا المعدل إلى 7% عندما تزيد عن المساحة السابقة وتقل أو تساوى 1.000متر مربع، ويقرر معدل 10% لمساحة تفوق هذه المساحة الأخيرة، بينما بالنسبة للأراضي الفلاحية، فيقرر معدل 3%، ولقد قرر المشرع مضاعفة الرسم لأربع مرات بخصوص الملكيات غير المبنية المتواجدة في المناطق العمرانية أو الواجب تعميرها والتي لم عليها بنايات منذ ثلاث سنوات، ابتداء من تاريخ الحصول على رخصة البناء، أو رخصة التجزئة[1]. ونشير عموما، أن المشرع أحال توزيع حصيلة هذا الرسم ما بين البلديات عن طريق التنظيم.

03- الرسم على رفع القمامات المنزلية: نص المشرع على هذا الرسم ضمن أحكام المواد (263) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ولقد نص هذا الرسم ضمن رسوم التطهير، ومن خلال تصنيفه، فهو رسم مباشر، حتى وإن كان نوعي يتعلق بمادة معينة، وهو مرتبط بالعقارات المبنية، وهو هدفه كما هو ملاحظ، هو الوصول إلى مدن نظيفة وجميلة، ووضع تدابير الوقاية من الأمراض، وحماية البيئة من النفايات، لذلك جاء فرض هذا الرسم بصفة تدرجية بحسب احتواء البنايات على الأنشطة التي

[1] - هنا المشرع قد جانس في نطاق ضريبة الأملاك غير المبنية ما بين الأراضي القابلة للعمران وباقي الأراضي الأخرى، منها على الخصوص الأراضي الفلاحية، ولكون هذه الأخيرة لها وظيفة عليا في الدولة كما يستقى من قانون التوجيه العقاري، فانه من غير المعقول أن تخضع من جهة لضريبة عائدات المستثمرات الفلاحية، ومن جهة أخرى إلى ضريبة الأملاك غير المبنية، فنرى إن هذا فيه إرهاق لصاحب الأرض المستثمر لأنه في العادة الأراضي الفلاحية لا تخصص إلا للنشاط الفلاحي، ورأينا فيما سبق أن المشرع اللبناني وحتى يحافظ على نمو هذه الأراضي وتراكم إنتاجها رفع عنها الضريبة حتى وان كان قد شرع لذلك.

تنتج النفايات بمختلف أنواعها، والمشرع لم يحدد أي أساس جبائي لهذا الرسم بالنظر لكونه رسما ثابتا يحدد بقيم ما بين القيمة الدنيا والقيمة القصوى، متنوع بحسب تنوع الأنشطة، وفي هذا الشأن تحدد المادة (263 مكرر2) على أنه: "يحدد مبلغ الرسم كما يلي: – ما بين 1.000دج و1.500دج على كل محل ذو استعمال سكني. – ما بين 3.000دج و12.000دج على كل محل ذي استعمال مهني أو تجاري او حرفي او ما يشابهه. – ما بين 8.000دج و23.000دج على كل ارض مهيأة للتخييم والمقطورات. – ما بين 20.000دج و130.000دج على كل محل ذو استعمال صناعي تجاري أو حرفي أو ما يشابهه، ينتج كميات تفوق الأصناف المذكورة أعلاه... "، ويترك لكل بلدية تقدير الرسم في حدود القيم المذكورة ضمن المادة بموجب مداولة المجلس الشعبي البلدي، وتعتبر بذلك أساس لقرار رئيس البلدية بذلك[1].

ثانيا: الضرائب غير المباشرة المحلية: هناك العديد من الرسوم المقررة والتي تحمل طابع الرسوم غير المباشرة، وتصنف بأنها إيرادات مباشرة للجماعات المحلية، ونوردها فيما يلي:

01- الرسم على السكن: تم تأسيس رسم السكن بموجب قانون المالية لسنة 2003، حيث قرر المشرع بموجب المادة (67) منه هذا الرسم، وحدد وعائه، وقيمه والأشخاص التي يفرض عليها، وقد عدلت هذه المادة عدة مرات، كان أخرها نص المادة (37) من قانون المالية لسنة 2016، ومن خلال هذه النصوص، يتضح أن هذا الرسم هو رسم نوعي يتعلق باستغلال المحلات ضمن النشاطي السكن والمهن، وهو رسم ثابت أي لا يحتاج إلى أساس جبائي، ومفروض على المحلات الواقعة في كل بلديات الوطن، حيث حددت قيمه كما يلي:

– 300دج و1200دج على التوالي بالنسبة المحلات ذات الاستعمال السكني والمهني الواقعة ضمن جميع البلديات باستثناء ما تعلق بالبلديات التالية:

– 600دج و2400دج على التوالي بالنسبة المحلات ذات الاستعمال السكني والمهني الواقعة ببلديات مقر الدوائر, وكل بلديات الجزائر العاصمة، عنابة، قسنطينة، ووهران.

كما يتم تحصيل هذا الرسم من طرف وكلاء شركات توزيع الكهرباء والغاز على وصولات الكهرباء والغاز حسب دورية الدفع.

02- رسم الإقامة: أنشئ رسم الإقامة بموجب المادة (59) من قانون المالية لسنة 1998، وكان أخر تعديل لها، بموجب المادة (29) من قانون المالية التكميلي لسنة 2008[2]، حيث تحدد بموجب هذه الأحكام كلما يتعلق بهذا الرسم، من تحديد وعائه، وقيم الرسم وتوزيع حصيلته، ويتضح على العموم أن هذا الرسم هو ضريبة غير مباشرة، ترتبط بإقامة الأشخاص داخل الفنادق، أو الأمكنة المعدة لذلك، وهي

[1] - هناك من الفقه من يصنف هذه الرسوم على إنها من الرسوم العقارية لأنها تتعلق بالعقار لكن الأصح أنها رسوم خاصة وارتباطها بالعقار مرده إلى سهولة إحصاء وعائها فقط، بل أن المشرع اللبناني يصنفها بأنها رسوم بلدية وكفى، أنظر في ذلك، الدكتور حسن عواضة والدكتور عبد الرؤوف قطيش، مرجع سابق، ص971.

[2]- صادر بالجريدة الرسمية عدد 42.

ضريبة نوعيه يكلف بتحصيلها مالكي ومسيري هذه أمكنة الإقامة، أي الفنادق، والشقق المفروشة، وقامات إسكان المعالجين بالمياه المعدنية، أو السواح المقيمين بالبلديات، وغيرها، ولقد حددت المادة السابق ذكرها، قيم هذا الرسم، إذ استندت في ذلك إلى معيار اليوم الواحد للشخص الواحد أو للعائلة، كما فرقت بين أمكنة الإقامة خاصة الفنادق حسب تصنيفها، ونسجل في ذلك، أن هذا قيمة الرسم لا يجب أن تقل عن 50 دينار كحد أدنى أو تزيد عن 60 دج للشخص الواحد في اليوم الواحد، على ألا تتجاوز 100دج للعائلة الواحدة دائما بالنسبة لإقامة يوم واحد، بينما تختلف هذه القيم عند الفنادق المصنفة بثلاث نجوم فما فوق، حيث تحدد بـ: 300دج بالنسبة لفنادق ثلاث نجوم، 400دج لفنادق ذات أربع نجوم، 600دج لفنادق ذات الخمس نجوم.

على أن تكون حصيلة كل هذا الرسم لفائدة البلديات حيث يجب أن تسدد لأمين خزينة البلدية المعنية.

03- الرسم الخاص على الرخص العقارية: يتعلق هذا الرسم بعقود التعمير والبناء كما هي محددة في القوانين المتعلقة بذلك، ونميز هنا، كل من الرخص العادية المتعلقة بهذه العقود، حيث أنشئت بموجب المادة (55) من قانون المالية لسنة 2000[1]، وكان أخر تعديل لها بموجب المادة (75) من قانون المالية لسنة 2017، ويعتبر هذا الرسم المقيم على شكل تعريفات، بمثابة ضريبة عينية غير مباشرة تكون بمناسبة تسليم رخصة من رخص التعمير، حيث يظهر أن المشرع استعمل رخص البناء، رغم أن رخص التعمير أشمل، لكونها تشمل أيضا شهادات التعمير، وشهادات التقسيم، ونسجل هنا أن المشرع ميز تعريفات منح هذه الرخص استنادا إلى ثلاث معايير، بدء من التمييز بين هذه الرخص في حد ذاتها، حيث قسمها إلى كل من رخص البناء جملة على حدا، وشهادة المطابقة على حدا[2]، ثم ميزها بحسب وجهتها فيما بين بنايات ذات استعمال سكني التي تكون أقل تعريفات من تلك الرخص المتعلقة بنايات ذات استعمال تجاري وصناعي، على أن تستند التعريفات في كلا الحالتين إلى قيمة البناية في حد ذاتها، وبالنسبة الطريقة يكون الحال بالنسبة لشهادة المطابقة، التي مبدئيا قررها المشرع بتعريفات أقل رخص البناء الأخرى، على أن تتميز ضمن نطاقها حسب حالتيها هما، حالة بنايات ذات استعمال سكني

[1]- هي عبارة عن رخص وشهادات التعمير، منصوص عليها ضمن القانون 90-29 مؤرخ في اول ديسمبر سنة 1990 يتعلق بالتهيئة والتعمير معدل ومتمم ج ر عدد ...، ومنصوص عليها بالتفصيل ضمن المرسوم التنفيذي رقم 15-19 مؤرخ في 25 يناير سنة 2015، يحدد كيفيات تحضير عقود التعمير وتسليمها، ج ر عدد52.

[2]- أن المشرع كان قد خصص تعريفات خاصة لشهادة المطابقة الممنوحة في إطار تسوية البنايات ضمن نطاق تطبيق أحكام القانون 08-15 المؤرخ في 20 جويلية 2015 يحدد قواعد مطابقة البنايات وإنجازها المعدل والمتمم، حيث أنشئت بالمادة (36) من قانون المالية لسنة 2010، لكن ظهر من نص المادة (75) من قانون المالية لسنة 2017 ، ذكر شهادة المطابقة، ولا ندري هل تمييزها هنا جاء من رخص البناء ككل، أم أنه قصد المطابقة المسلمة في إطار مطابقة البنايات، وما زاد الأمر غموضا انه لم يشر إلي المادة (36) السابق ذكرها تماما عند ذكر التعديلات الواردة على المادة (55) التي أسس بموجبها التعريفات الخاصة برخص التعمير، وإن كنا نظن أن الغموض مرده خطأ في نص المادة (75)، وهنا عدة أسباب تبرر ذلك، منها أن رخص البناء تشمل شهادة المطابقة، فلماذا يميزها إن كان لا يقصد بها تلك الشهادة المسلمة في حالة البنايات

واستعمال مزدوج، والتي تكون تعريفاتها كذلك مستندة ومتدرجة حسب قيمة البنايات وهي أقل من حالة بنايات ذات استعمال تجاري وصناعي.

ونشير أن المشرع بموجب المادة (113) من قانون المالية 2017، قرر أيضا إمكانية تسوية البنايات التي لها رخص بناء ولم تكتمل أو أنجزت لكنها خالفت أحكام رخصة البناء، فتسوى بمنح رخص إضافية عند تحقيق شروط الأمن في البناء واحترام الآجال، وعدم المساس بحقوق الجوار، مقابل دفع غرامة مالية ما بين 10% إلى 25% على أن يبدأ العمل بهذه الآلية بداية من تاريخ أول يناير 2018.

04- بعض الرسوم الأخرى غير المقننة: هناك العديد من الرسوم التي تمثل جزء من الضرائب في الجزائر، ومنها على الخصوص، الرسم الخاص على الإعلانات والصفائح المهنية، الرسم على الحفلات والأفراح، ورسوم خاصة متعلقة بالأدوية، واستعمال المياه، وغيرها، ومصدر هذه الرسوم هي قوانين المالية المتعاقبة، وتتميز في الغالب بأنها ذات بعد محلي، أي هي أقرب للرسوم البلدية، كما أنه في بعض الأحيان يكون جزء من حصيلتها مخصص لجهة معينة غير الخزينة العمومية أو خزينة البلدية، وأنها رسوم ليست مؤسسة ضمن القوانين الضريبية الأساسية.

عرضنا في هذا الفصل، كيف تتكون السياسة الضريبية، وذلك من خلال المادة الأولية لها، وهي تلك الأبعاد التي تشكل المجتمع ككل، وعرضنا تعريف هذه السياسة وتمييزها وما هي أهم عناصرها، وكيف كانت في الجزائر، كما استخلصنا من خلالها بناء النظام الضريبي في الجزائر، وكيف تطور وما هي الركائز التي يقوم عليها، وما هي أهم الإصلاحات التي مر بها، حيث في ذلك رأينا كيف مسا الإصلاحات كل من الهياكل والموارد البشرية، والبنية الضريبية في حد ذاتها، وما هي الأسباب التي أدت إلى ذلك، خاصة الأزمات المالية في الدولة.

إن عرضنا أهم مظاهر المادية الأولية في شكل أبعاد ضمن القاعدة الضريبية، فرأينا البعد الإنساني وكيف أن المشرع حاول عدم تكليف المواطن أكثر من مقدرته الشخصية مراعيا في ذلك حالته البدنية والمدنية والعائلية، والاجتماعية غير ذلك، ثم رأينا هذه المظاهر بخصوص البعد الاجتماعي، وكيف أن القاعدة الضريبية تعد أكثر من غيرها من أهم وسائل الضبط الاجتماعي لما للضريبة من خصائص إذ أنها تمس الفرد، وتمس ماله معا، وتجبره على دفع مبالغ دون مقابل، بل وترغمه على ذلك بالضغط المالي والبدني، لكنها بالمقابل تصرف من في التنمية والخدمات، ولتغطية الأعباء العامة التي من بينها نفقات الأمن، القضاء، التربية وغيرها، ومنها أيضا تخصيص جزء كدعم وإعانات لفئات العاجزة والضعيفة في المجتمع، فضلا على أبعاد البيئة التي تستخدم فيها الضريبة من أجل الحفاظ على النشاطات التي لا تفسد وتلوث البيئة وتحافظ على التنمية المستدامة، ونجد أيضا البعد الأخلاقي الذي يسمح للمواطن بضمان إيراد المال العام والحفاظ عنه دون تبديده وصرفه في وجهته العامة.

وفي مقام أخر، عرضنا أهم الضرائب العامة وكلما يتعلق بها من عناصر، إذ عرضنا الضريبة على الدخل الإجمالي وما هي الأصناف المشكلة لها، وكيف يتم استخلاص مداخيلها واضافتها إلى وعاء هذه الضريبة ومن ثمة تصفية الضريبة منه، مع توضيح أهم الأسس التي تخرج عن هذا الوعاء على شكل اقتطاعات من المصدر، ثم عرضنا الضريبة على أرباح الشركات بصفتها كذلك هي ضريبة واحدة، وأهم عناصرها، كما عرضنا باقي الضرائب العامة المباشرة، ثم الضرائب العامة غير المباشرة التي منها ضريبة الثروة، وبالمقابل عرضنا مكونات الضرائب المشتركة التي تكون حصيلتها موزعة ما بين عدة جهات، وميزنا فيها ما بين الضرائب المباشرة، التي منها الضريبة الجزافية الوحيدة، والرسم المهني، والضرائب غير المباشرة التي أهمها الرسم على القيمة المضافة، بينما خلصنا في الأخير إلى الضريبة المحلية التي حصيلتها تقتصر فقط على الجماعات المحلية وميزنا كذلك ما بين يدخل ضمن نطاق الضرائب المباشرة، وما يدخل ضمن الضرائب غير المباشرة.

الفصل الثاني:
الديـــن الضريبـــــــي

الفصل الثاني:
الديــن الضريبـــــــي

الدين الضريبي هو الوجه الثاني للضريبة، فمبلغ هذه الأخيرة قبل أن يحصل يجب أن يضبط في ذمة المكلف بالضريبة كدين، ويترتب بمقابله الحق الشخصي للخزينة العمومية في تحصيل واستخلاص هذا الدين، وكما هو الحال فالدين يقوم على فكرة الإلتزام، فلا دين بدون الإلتزام، ولا التزام بدون مصدر ينشأ هذا الإلتزام، ومن هنا سنرى في هذا الفصل، كيف يتأسس الإلتزام الضريبي، وما هي خصائصه ومدى التقارب بينه وبين الإلتزام المدني، ثم نرى الدين، حيث نعرض مكوناته، وكيفية الوفاء به، إما الوفاء بالطرق التي تحقق التنفيذ العيني، أو ذلك التنفيذ الجبري، الذي يتحقق بإجراءات وضمانات قررها القانون الضريبي للدين الضريبي بصفته دين عام وليس خاص.

أنه تثار العديد من النزاعات حول الضريبة، سواء تلك التي تتعلق بتأسيسها أو بتحصيلها، أو تلك النزاعات التي تثار ما بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة، والتي منها ما يراد منه حفظ الحقوق الضريبية، ومنها ما يتعلق بمسؤولية الإدارة الضريبة، ومنها ما يتعلق بمشروعية قراراتها خاصة التنظيمية منها وهكذا، وكذلك ضمن المشرع قواعد القانون الضريبي جملة كبيرة من الأحكام التي تتعلق بتسوية مثل هذه النزاعات، وعليه سنعرض كلما سبق، كالتالي:

المبحث الأول: الإلتزام الضريبي
المبحث الثاني: تحصيل الدين الضريبي وتسوية الآثار المترتبة عنه

المبحث الأول: الالتزام الضريبي

تمثل نظرية الالتزام وأحكامه أساسا صلبا لتنظيم الحقوق، وحتى وإن كانت تختص بالدرجة الأولى بالحقوق الشخصية المرتكزة على الدين الخاص، إلا أنه يمكن محاكاتها بالنسبة للدين العام، طالما أن القانون كمصدر للالتزام منصوص عليه ضمن القانون المدني، كباقي مصادر الالتزام، وبالتالي، سنرى من خلال هذا المبحث، مجمل الجزئيات المترتبة عن الالتزام في المادة الضريبية، ما بين الإطار العام والمفهوم الفقهي، وما بين الأحكام التي تضمنها القانون الضريبي في الجزائر، وسنعرض ذلك، في كل من المطلب الأول، الذي سنخصصه لماهية الالتزام الضريبي، أما المطلب الثاني، فسنخصصه، لعناصر الالتزام الضريبي، وذلك على النحو التالي:

المطلب الأول: ماهية الالتزام الضريبي

يشترك الالتزام الضريبي عموما مع الالتزام المدني من حيث النطاق فكلاهما يتأسس على الحقوق المالية، رغم أن لكل منهما كيان وأحكام قانونية تميزه، وعليه، سنرى من خلال هذا المطلب، ما هو مفهوم الالتزام الضريبي في الفرع الأول، و نشأة الالتزام الضريبي في الفرع الثاني، وذلك على النحو التالي:

الفرع الأول: مفهوم الالتزام الضريبي

حتى نقف على الإلمام بكل ما يتعلق بالالتزام الضريبي، سنحاول تمييزه، ثم تعريفه، وتحديد خصائصه، وذلك على النحو التالي:

أولا–تمييز وتعريف الالتزام الضريبي:لا شك أن الالتزام من حيث انه أثر لمصادر يحددها القانون، تتميز من حيث طبيعة نشأتها، بتميز هذه المصادر، لذلك، سنرى ما هو الالتزام بصفة عامة، ونتميز الالتزام الضريبي، ثم نستجمع بعض العناصر التي نحدد بها تعريفا لهذا الأخير، وهذا في النقاط التالية:

01– تمييز الالتزام الضريبي: لقد نظمت مختلف القوانين المقارنة وكذلك القانون المدني الجزائري نظرية الالتزام، واستندت على تحديد تعريفه والمقصود منه، بحسب مذاهب محددة، لكن بالمقابل لا نجد من تصدى إلى النظرية الالتزام الضريبي موازاة للنظرية السابقة، إلا من خلال جزئيات متفرقة، وهذا ربما لغياب تحديد معناه بالدرجة الأولى لكونه هو أساس هذه النظرية، لذلك، سنرى، تعريف الالتزام بصفة عامة، نستخلص ما يميز الالتزام الضريبي فيما يلي:

أ– تعريف الالتزام وما يميزه بصفة عامة: لقد تعددت التعريفات التي تناولت الالتزام وذلك تأثير بالمذهبين الشخصي والمادي، وسنعرض بعض التعريفات والأمثلة هنا، مع بعض المقاربة، التي ستوصلنا إلى المقصود، فالالتزام يعرف بأنه: "رابطة قانونية بمقتضاها يلتزم شخص معين بالقيام بأداء معين، هذا الأداء قد يكون إعطاء شيء أو القيام بشيء أو الامتناع عن عمل."[1]، ويبدو هنا أن الالتزام يعرف بمثل تعريف المصدر، طالما أنه أعتبر كرابطة قانونية، والرابطة القانونية لا ينشئها الالتزام الذي هو أثر بل

[1]- الدكتور أنور سلطان، مرجع سابق، ص277.

ينشئها مصدره، حتى وإن كان قد خصه في شخص معين، فالالتزام لا يلزم الشخص بالقيام بأداء معين، بل أنه لا ينشأ هذا الأداء، والذي يعتبر في حد ذاته صورة الالتزام، كما يعرف بأن: "الالتزام واجب قانوني خاص يتحمل به شخص معين يسمى المدين، ويتضمن قيامه بأدائه أو امتناعه عن عمل ذي قيمة مالية لصالح شخص أخر يسمى الدائن يكون له سلطة إجباره على أدائه."[1]، ويبدو أن هذا التعريف قد تجنب تماما كلمة رابطة بين شخصين سواء بعدم وصفها القانوني، أو بوصفها كما جاء بالتعريف الأول، واستند صاحبه في تحليل ذلك، من كون الرابطة أو الحالة القانونية، أو الواجب، تجعل من الالتزام وكأنه هو المنشأ، وترقى به إلى مصاف المصدر، وحتى وإن كان تعريف الالتزام بأنه واجب قانوني خاص يقع على عبء من تقرر بإرادته أو بغير إرادته تحميله إياه والذي يسمى المدين، فيه جانب كبير من الصحة، إلا أنه بوصف الواجب بأنه قانوني، يكون قد أقصر المصدر على القانون دون سواه من باقي مصادر الالتزام، خاصة الإرادية منها، فمصادر الإلتزام كما هي مقررة في كل التشريعات، ومنها التشريع الجزائري، محددة بأنها كل من القانون، العقد، الإرادة المنفردة، الفعل المستحق للتعويض المجسد في كل من المسئولية عن الأفعال الشخصية والمسئولية عن فعل الغير والمسئولية الناشئة عن الأشياء، وشبه العقود الجسد في الإثراء بلا سبب والدفع غير المستحق والفضالة[2]، وحتى وإن القانون هو المصدر للالتزامات، إلا أنه مصدر غير مباشر، فلا دخل له في دفع الوقائع الإنسانية المبنية عن الإرادة على أن تنشأ التزامات أم لا، لذلك نرى أن التعريف السابق إنما يصلح تماما في حالة الالتزام الذي مصدره القانون دون سواه من باقي المصادر، وهي الحالة التي نص عليها القانون المدني الجزائري في نص المادة (53) منه والتي جاء فيها أنه: "تسري على الالتزامات الناتجة مباشرة عن القانون دون غيرها النصوص القانونية التي قررتها."، فذكر عبارة – دون غيرها– من طرف المشرع حتى وإن عيبت عليه في الصياغة[3]، إنما مراده منها هو تمييز القانون بمفرده ودون باقي مصادر الالتزامات الأخرى، على إنشاء التزامات، وفرض أحكامه عليها، وهذا ما يقابل إنشاء واجب يتمثل في التزام يقابله حق.

وبذلك يتميز الالتزام بصفة عامة بخصائص معينة، هي[4]:

– أنه يكون بين طرفين، هما طرف إيجابي هو الدائن، وطرف سلبي هم المدين، ولا يشترط وجودهما معا إلا عند تنفيذ الالتزام، إلا أن المدين يشترط وجوده عن إنشاء الالتزام.

[1]- دكتور محمد صبري السعدي، شرح القانون المدني الجزائري النظرية العامة للالتزامات مصادر الالتزام- التصرف القانوني العقد والإرادة المنفردة، الجزء الأول، دار هدى الجزائر، الطبعة الثانية، 2004، ص14.

[2]- وردت هذه المصادر في الباب الأول من الكتب الثاني، في القانون المدني الجزائري.

[3]- يرى الأستاذ علي علي سليمان، أن عبارة دون غيرها عبارة خاطئة، وهي لا تماثل النص بالفرنسية، والذي جاء مطابقا لباقي النصوص العربية الأخرى، فالمراد أن الالتزامات التي تنشأ عن القانون وحده، تسري عليها القوانين التي أنشأتها، وبالتالي فنص المادة استند إلى الالتزامات، ولم يستند إلى مصدرها أي القانون، أنظر في ذلك، علي علي سليمان، النظرية العامة للالتزام مصادر الالتزام في القانون المدني الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، الطبعة السابعة، 2006، ص311.

[4]- دكتور محمد صبري السعدي، مرجع سابق، ص15و16.

– أن محل الالتزام هو قيام المدين بأداء مالي، مثل تسليمه مبلغ من النقود، أو امتناعه عن القيام بعمل، وغيرها.

– الأداء المالي يجب أن يقوم بالنقود وإلا لم نكن أمام التزام بالمعنى الفني الدقيق.

– الالتزام يجب أن يختص القانون بتنظيم أحكام تنفيذه، ويعبر عن ذلك بعنصر المسئولية، وهي حماية للمديونية التي تنشأ عن الالتزام، وهما عنصرا الالتزام.

– ولكون الالتزام أداء ماليا يقم بالنقود، فيمكن أن ينتقل بما يسمى بحوالة الدين، وحوالة الحق، سواء بإرادة طرفيه، أو بسبب الوفاة.

كما نميز أقسام الالتزام، كما يلي:

ينقسم الالتزام إلى عدة أقسام أو أنواع بحسب المعيار الذي يستند إليه، ونميزها كما يلي[1]:

– الالتزام من الناحية القانونية، يتنوع إلى التزام مدني، وهو ذلك الالتزام الذي يتوفر على عنصريه، أي كل من المديونية، والمسئولية، والتي هي سلطة في يد الدائن على إجبار مدينه على الوفاء بالدين، بينما النوع الثاني، هو الالتزام الطبيعي، وهو الذي يفقد فيه الدائن عنصر المسئولية، أي أنه التزام ناقص، وصنف بأنه يقع بين الواجب الأخلاقي، وبين الالتزام المدني، وهو من الالتزامات لا يجبر المدين على أدائها، فإذا فعل ذلك، عد ذلك تنفيذا لالتزامه ولا يعد تبرعا كما هو حال الالتزام الخلقي، ولا يستطيع المدين رده بحجة أن المسئولية سقطت عليه.

– الالتزام من ناحية المحل: ويقسم الالتزام هنا إلى التزام بأداء عمل، قد يكون منح، أو إعطاء شيء، أو فعل بعمل بشكل مباشر، كما قد ينقسم إلى الامتناع عن القيام بعمل، كما هو الحال في الالتزام بعدم المنافسة.

– الالتزام من ناحية الغاية التي يستهدفها الدائن: وهنا نميز بين كل من الالتزام بتحقيق نتيجة، وهذا لا يقوم ولا ينفذ إلى بتحقيق النتيجة الملتزم بها المدين، فلو لم يحققها لا يعتبر الالتزام قد نفذ، ومثاله، أداء مبلغ معين، أو القيم بعمل بعينه، فالالتزام هو التزام غاية، والالتزام الثاني، هو التزام ببذل عناية، وهذا مجسد في حالات الالتزام بتوفير وسيلة قد توصل هذه الوسيلة إلى الغاية أم لا، المهم أن يكون عناية المدين في ذلك، هي عناية الرجل العادي، كما في حالة الطبيب الذي يعالج المريض لغاية الشفاء، فقد يتحقق الشفاء، أولا.

– الالتزامات الإرادية والالتزامات غير الإرادية: فالالتزامات الإدارية هي التي تنشئها الإرادة دون أي دخل لمصدر أخر، ومنها العقد والإرادة المنفردة، بينما الالتزامات غير إرادية، فهي التي تنشأ دون تدخل الإرادة، ومنها الالتزامات التي يقررها القانون، وعليه، ومن خلال تعريف الالتزام بصفة عامة وتحديد خصائصه، وأنواعه، سنحاول أن نتتبع ذلك، لنميز الالتزام الضريبي وذلك فيما يلي:

[1]- دكتور محمد صبري السعدي، مرجع سابق، ص16.

ب/ تمييز الالتزام الضريبي: أعزت المادة (53) من القانون المدني الالتزام الذي ينشئه القانون، إلى القوانين التي تقرره، وبالطبع فهنا تختلف القوانين، من قوانين عادية (مثل التزامات الجوار المقررة بالقانون المدني، وواجبات وحقوق الأزواج المقررة بقانون الأسرة، وكذلك واجبات صاحب العمل والتزاماته المقررة بقانون العمل، وغيرها)، ومنها قوانين عامة، وأهمها القانون المالي، ويتصدره واجب دفع الضريبة، فقد جاء في الدستور في المادة (78) منه، أنه: " كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة. يجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية، حسب قدرته الضريبية... "، فالمادة هنا قررت واجبا على فرد من المواطنين أن يؤدي الضريبة حسب قدرته، من أجل تمويل التكاليف العمومية، فالملاحظ إذن أن الواجب القانوني هنا هو التزام بأداء الضريبة التي هي مبلغ من النقود يؤدى إلى الخزينة العمومية، وسارت كل من الأحكام القانونية المقررة للضريبة في شكلها الموضوعي أو الإجرائي عن وضع حيز من الالتزامات المقررة في مواجهة كل من الخاضع للضريبة والمدين بها، والغير، والإدارة الضريبية، ووضع أحكاما مميزة لها، وهي تعتبر في ذاتها النصوص التي سنرى من خلالها كل ما يتعلق بهذا الالتزام، إذن، أهم ما يميز الالتزام الضريبي عن الالتزام المدني، أن مصدره القانون العام وليس القانون الخاص، أنه يوجه إلى طائفة كبيرة من الأشخاص سواء الخاصة أو العامة تبعية هذا الالتزام وتحمله، ويقرر المسئولية التي تلحق بجزاء الإخلال به، كما يقرر ما هو الأداء الذي يجب القيام به، وآجاله، وغيرها، لكن، هل هذا التمييز لهذا الالتزام إنما مرده لطبيعة الدين، الذي هو دين عام وليس دينا مدنيا، أم لطبيعة تواجد شخص الدولة في سلطاتها الإدارية المخول لها، القيام بتتبع تنفيذ الالتزام، وجبر المدين عليه بما يخوله هذا القانون الضريبي، أم لطبيعة المنازعات وطبيعة الجهة المختصة في ذلك، كل هذه جزيئات تقودنا إلى القول أنه كما تبنى نظرية عامة على الالتزام ذو الصفة المدنية، تقوم بموازاتها نظرية أخرى تتأسس على الالتزام ذو الصفة الضريبية، وسوف نبدأ بأول خطواتها فيما يلي:

02- تعريف وخصائص الالتزام الضريبي: من خلال النظرة العامة على الالتزام المدني، نستطيع أن نعرف الالتزام الضريبي، وما يتعلق به من خصائص فيما يلي:

أ- **تعريف الالتزام الضريبي:** لم نجد ما يعرف الالتزام الضريبي بشكل مباشر، غير أننا نستطيع أن نستخلص من مما سبق ذكره، ومن خصوصية هذا الالتزام التعريف التالي:

" 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."[1]، ويظهر من هذا التعريف، الخصائص التالية:

[1]- التعريف المقترح هنا، تم الاستعانة فيه بكل ما جاء به المشرع من تعريف الالتزام الذي مصدره القانون وحده، وكذلك تعريف الالتزام كواجب، وتم إدخال ما يتعلق بالضريبة ضمنه.

ب- خصائص الالتزام الضريبي: نميز هنا جملة من الخصائص للالتزام الضريبي وهي:

- الالتزام الضريبي مصدره القانون وحده، وهو الذي يحدد كلما يتعلق به وبتنفيذه، وهذه الخاصية إنما تسمد أساسها من مبدأ قانونية الضريبة، الذي رأيناه سابقا، حيث لا يمكن فرض، وتعديل، وإلغاء، تحصيل الضريبة إلا بقانون، ولا يختلف الحال مع باقي الالتزامات من حيث المصدر هنا.

- القانون المقصود هنا، هو القانون الضريبي الذي هو نوع من القانون العام، وهو يختلف عن القانون العادي الذي ينشئ التزامات كما رأينا سابقا، والاختلاف، ينعكس على امتداد الالتزام، من حيث عناصر الحق الناشئ في مقابلته، خاصة الدين، الذي يسمى هنا دين عام ويختلف تماما عن الدين المدني، وكذلك من حيث المسئولية التي يوفرها هذا الالتزام فهي مسئولية إدارية في مواجهة الإدارة، وتتسع أسسها عن أسس المسئولية المدنية، وكذلك من حيث الامتيازات والبنود غير مألوفة التي تطبق في التنفيذ الجبري لهذا الالتزام، وتسوية الدين العمومي، من حيث القائم على التنفيذ، ومن حيث وسائل التنفيذ، ومن أدوات تسوية المنازعات، ومن حيث القضاء المختص[1].

- الالتزام الضريبي يتمثل في أداء عمل، وهو القيام بدفع الضريبة، والتي كما رأينا أن من خصائصها أنها مبلغ المالي النقدي، وليس غيره، ففي السابق كان يمكن أن تتم الجباية عينا، لكن تم العدول في الوقت الراهن عن الأداء العيني، ماعدا في حالة الحجز والتنفيذ الجبري، إذ يمكن أن تستوفى الضريبة من البيع الجبري للأموال المنقولة والعقارية للمدين بها، كما أنها بالضرورة تتأسس على الحقوق المالية، دون سواها من الحقوق، وهذا ما يجعلها بالفعل التزامات بالمعنى الفني والدقيق.

- يمكن في كثير من الأحيان أن يقرر القانون الالتزام بأداء أعمال معينة، غير دفع مبلغ النقود، وهذه صورة أخرى من صور الالتزام، إذ قد يلزم المدين بالقيام بحفظ الوثائق المحاسبية، وتنظيمها، وفتح ومسك السجلات التي ترصد حركة المعاملات خاصة من قبل الموثقين والسماسرة من أجل استيفاء الضريبة، وتتبع التحقيقات المحاسبية، والشاملة، وما يحقق حق الإطلاع، فضلا عن مختلف التصريحات التي تعتبر كالتزامات لربط الضريبة، كما يمكن أن يقرر أيضا القانون، الالتزام بالامتناع عن إحداث أثار معينة في الوثائق والسجلات التي تسمح بإنجاز التحقيقات والرقابة الجبائية، والتي من تؤدي إلى التملص وإخفاء الوعاء الضريبي وجزء منه، أو العمل على عدم تحقق الواقعة المنشئة للضريبة،

- يتنوع تحميل الأشخاص بالالتزام الضريبي، فلا نجد فقط المكلف بالضريبة، والمدين الحقيقي بها، فقد نجد المكلف القانوني، وهو الذي يفرض عليه اقتطاعها ودفعها بدلا عن المدين بها، رغم أنه ليس المدين الحقيقي بها، كما نجد الغير الذي تفرض عليه جملة من الالتزامات تترتب عليها المسئولية والجزاءات المتعلقة بها، كما نجد من الغير حتى الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات المالية الملزمة بتسهيل حق الإطلاع وعدم التذرع بالسر المهني والمالي، ونجد بالمقابل أن الإدارة الجبائية يوجب عليها

[1]- في ذلك أساس قانونية الضريبة هل هو القانون الضريبي، أم هو القانون بصفة عامة، أنظر، دكتور إكرامي بسيوني عبد الحي خطاب، المبادئ الدستورية في قضاء المحكمة الدستورية، مرجع سابق، ص72 وما يليها.

القانون التزامات من قبيل الحفاظ على السر المهني، وحق المعلومات، وأخلاقيات المهنة وغيرها كما سبق لنا ذكره سابقا.

– يقابل الالتزام الضريبي، كما هو الحال في الالتزام المدني، حق شخصي للخزينة العمومية، ويتميز هذا الحق بأنه ينتقل مع الذمة المالية للمدين في حالة وفاته، كما انه يفضل على باقي الحقوق الشخصية بالضمانات الخاصة، وعموما فإن الالتزام الضريبي يمكن أن ينتقل بحوالة الدين، لكن لا يتصور أن ينتقل الدين الضريبي بحوالة الحق من الدائن الخزينة العمومية إلى الغير، إلا في حالات المقاصة، أو غيرها.

– إن الخصائص السابق ذكرها، وإن كانت تختلف عن خصائص الالتزام المدني، فهي تقودنا إلى القول بوجود نظام قانوني متميز وخاص يختلف عن النظام القانوني للالتزامات، وإن كان يؤخذ منه ويحاكيه في جزء من أحكامه كما سنرى لاحقا، ومن جهة أخرى، هذا النظام القانوني يقودنا إلى فكرة وجود نظرية عامة للالتزام الضريبي تستقل بأحكامها، وأدواتها، وقضائها، عن نظريتها النظرية العامة للالتزامات، وهذا سيكون مسعانا في تتبع ما يتعلق بهذا الالتزام ككل[1].

– نجد في تركيب جزئيات هذه النظرية حول الالتزام الضريبي، كل من مصدر الالتزام، كما نجد ماهية الالتزام الضريبي، كما نجد في المقام الأخير، تنفيذ الالتزام الضريبي، وهي كلها جزئيات أساسية سنتعرض إليها، من خلال التشريع الجزائري.

ثانيا: تقسيمات الالتزام الضريبي: كما للالتزام المدني عدة تقسيمات، نجد للالتزام الضريبي جملة من التقسيمات، تتنوع بحسب المعايير التي يستند إليها في ذلك، نعرضها على النحو التالي:

01– من حيث المعيار القانوني: حيث أن الالتزام كواجب قانوني عادة يستند إلى عنصرين هما كل من عنصر المديونية، وعنصر المسئولية، وبناء على وجود كل منهما أو وجود أحدهما فقط، نميز:

أ– الالتزام الضريبي: هو الالتزام الذي ينشئه القانون الضريبي مزود بكل من المديونية والمسئولية معا، فعنصر المديونية هو الذي بموجبه يتحقق الواجب بمحله، ويشغل به ذمة المدين، فالأصل أن ذمة الإنسان بريئة، ما لم يقرر بإرادته أو يقرر عليه التزام بأحد صوره، مثلما الالتزام الضريبي الذي يقرره القانون على الخاضع للضريبة، ومتى تحققت المديونية، شغلت ذمته بالدين العمومي، أما المسئولية فهي تعني تزويد الخزينة العمومية بوسائل التنفيذ وإجبار المدين على الوفاء بدينه أو بمقابله، والتي تكون بجعل السلطات العامة في خدمة الخزينة العمومية تقوم بذلك.

ب– الالتزام الضريبي الطبيعي: هو الالتزام الذي يسقط عنه عنصر المسئولية، والالتزام الضريبي فيه يتحول كذلك إلى التزام طبيعي متى سقطت آجاله استيفائه، بالتقادم المسقط، فنجد العديد من أحكام القانون الضريبي تحدد آجال تحصيل الدين العمومي، وتعرض عدم السعي لذلك، إلى سقوط هذا الدين

[1]- نريد هنا من خلال جزئيات النظرية العامة للالتزام أن نلاحظ ما هي الأحكام الضريبية التي جاءت في ذلك، وهل اتجاهها يتقارب مع النظرية العامة أم يتباعد، لنصل إلى مدى تأثير هذه الأخيرة على الالتزام الضريبي، خاصة وأننا سنرى لاحقا، أن هناك استعمال الالتزام الضريبي لعدة أجزاء من النظرية العامة للالتزام.

بانتهاء آجاله، وهذا هو بالفعل ما يجري مع الدين المدني، وبالتالي يتحول الالتزام الضريبي إلى مجرد التزام طبيعي، يفتقد إلى وسائل التنفيذ الجبري، لكن هل يمكن أن تتوفر وسائل أخرى يمكن لقابضي الضرائب إعمالها، خاصة فيما يسمى بالمقاصة عند استرجاع المبالغ التي تنشأ في ذمة الخزينة العمومية لفائدة المدين بالالتزام الطبيعي، في تنفيذه للالتزامات الأخرى ومنها مبالغ الرسم على القيمة المضافة، وتحل هذه الوسائل محل الالتـزام الطبيعي، وبالأخص، أن ارتباط المدين بدين الضريبة كبير بتنوع الوعاء الضريبي، وأن التعرض إلى أمواله في المعاملات التي يبرمها جد واسع، فهل سقوط الدين بالتقادم، مرتبط عند تسديده بإرادة المدين وحده، ونيته في ذلك، أم يمكن الإدارة الضريبية حجز أمواله والتعرض لها واستيفـاء الديـن حتى بعد سقـوط آجـال تحصيله، خاصة وأنه في الغالب أن هذا الإلتزام لا يفقد مركزه في القانون حتى وإن كان أقل درجة من الإلتزام بعنصريه، وأنه متى سدد المدين دينه حتى وإن لم يعلم بسقوط أجله، لا يحق له قانونا استرجاعه؟؟؟.

ج- الالتزام الضريبي المستند فقط على عنصر المسئولية: هناك نوع آخر من الالتزام الذي لا ينشأ مباشرة في ذمة المدين الحقيقي، بل ينشأ في ذمة مدين آخر، لكن يتحمله شخص ثاني يلحق به عنصر المسئولية دون شغل ذمته في الأساس، أي أن هذا الالتزام لا يتوفر على المديونية في بدايته، وهذا النوع متوفر في حالة الضامن، ونجد هذه الحالات كثيرة في القانون الضريبي، ومنها حالة المسير ومدير شركات الأموال التي تخضع للضرائب، فعند عدم التسديد وتنفيذ الالتزام، يترتب التزام ضريبي بناء على عنصر المسئولية في ذمة المسير، ويتحمل عبء تسديد الضريبة، وبالتالي فالقانون الضريبي يقرر هذا النوع من الالتزام، خاصة مع المكلفين القانونيين[1].

02- معيار محل الالتزام الضريبي: يتميز الالتزام الضريبي من حيث محله إلى عدة أنواع أو تقسيمات، وهي على النحو التالي:

أ- الالتزام الضريبي بإعطاء شيء: وإعطاء شيء يكون بالالتزام بمنحه، وقد يكون هذا الشيء ماديا، وقد يكون نقود، والضريبة في الأصل هي نقود تدفع إلى الخزينة العمومية، وعليه، فالالتزام بالضريبي يعد في أهم صوره، التزاما بمنح وإعطاء.

ب- الالتزام الضريبي بالقيام بعمل: لا يمكن أن تستوفى الضريبة، دون وجود أعمال تستقيم بها، وتتحقق، وأهمها التزامات المكلف بالضريبة، التي منها التصريح بالوجود، والتصريح بالوعاء، بالضريبة عبـر جملـة من التصريحات التي تضعها الإدارة الضريبية بين يده بصفة مباشرة وإلكترونية، ويجب عليه أن يلتزم القيام بها، وهذا عينه الالتزام بالقيام بعمل، فالالتزام الضريبي يجد لها محلا واسعا في مثل هذه الصورة من المحل، بل أن الضريبة لا تقوم في الأصل ولا تعلم بها الإدارة وتعلم بكل جزئياتها ما لم تتأسس على هذه الالتزامات.

[1] - دكتور محمد صبري السعدي، مرجع سابق، ص17.

ج- الالتزام الضريبي بالامتناع عن عمل: يعني الالتزام بالامتناع عن العمل، ألا يقوم المدين بأي عمل يحضر عليه، بموجب مصدر الالتزام، وفي الالتزام الضريبي، نجد القانون يمنع الخاضع للضريبة وغيره، من عدة أعمال، سواء أكانت أعمالا مادية بحكم عدم إتلاف السجلات ووثائق المحاسبة، والإعتمادات وغيرها، والتشطيب على الكتابة أو تغييرها، وحفظها، وغير ذلك، كما نجد هناك نوع أخر من الأعمال القانونية، تحضر بموجب القانون، والتي منها التهرب الضريبي.

وعموما، نجد في الالتزام الضريبي كل صور الالتزام المدني.

03- معيار تحقيق الغاية ومعيار بذل العناية: يتميز الالتزام عموما والالتزام الضريبي خصوصا من حيث هذا المعيار، إلى كل من الالتزامات التالية:

أ- الالتزام الضريبي بتحقيق غاية: الأصل أن الالتزام بمنح وإعطاء شيء هو التزام بتحقيق نتيجة، والضريبة هي تسديد نقود كما سبق القول، لأن هذه النقود هي السبب المباشر لفرض الضريبة، وهي التي تحقق الإيرادات العامة للدولة، ومعها إذن يعتبر الالتزام الضريبي، التزام بتحقيق نتيجة، وهو التزام جد محدد بآجال مضبوطة، كما هو مشفوع أيضا بمبدأ أن الدين العمومي هو دين محمول وليس مطلوب كما سنراه سابقا، وبالتالي فتحقيق النتيجة بموجب هذا الالتزام مقيد بجملة من الاعتبارات، تفرضها غايات الضريبة واستعمالاتها.

ب- الالتزام الضريبي ببذل عناية: المقصود ببذل عناية أن الالتزام في غايته لا يستهدف تحقيق نتيجة معينة، بل يستهدف توفير وسيلة سليمة لهذه الغاية، ومن ثمة لا يسأل المدين بالوسيلة عن تحقيق الغاية، ونجد من هذا الالتزام الكثير من القانون الضريبي، خاصة التزامات الغير التي تعتبر في أغلبها التزامات وسيلة وليس تحقيق غاية، فالغاية يحققها كما رأينا المدين الحقيقي بالضريبة، بينما الغير يساعد الإدارة الضريبية على دفعه لتحقيق ذلك، وسنرى في التزامات الغير ومركزه في ذلك، الكثير من الأمثلة التي قررها القانون الجزائري، كما في باقي التشريعات الضريبية المقارنة.

04- معيار الإرادة: نميز في إعمال معيار الإرادة أي إرادة المدين، بين كل من الالتزامات الإرادية وهي تلك الالتزامات التي تتأسس على الإرادة وحدها، وهذه نجدها في التصرفات القانونية، وبين تلك الالتزامات غير الإرادية، والالتزام الضريبي شأنه، شأن الالتزام الذي مصدره القانون، لا دخل للإرادة فيه، فهو كما رأينا التزام ينشئه ويقرره القانون، لكن هل يتخلل بعض الالتزام الضريبي جزء من الإرادة، سنناقش ذلك لاحقا، عند التعرض إلى تطور طبيعة هذا الالتزام وتأثرها بالالتزامات الإرادية، ونستخلص النتائج الممكنة في ذلك[1].

ثالثا: طبيعة الالتزام الضريبي وكيفية إعماله: يبدو من الوهلة الأولى، أننا حسمنا في طبيعة الالتزام الضريبي، من كونه التزاما ينشئه القانون، ولكن القانون لا ينص مباشرة على تحميل شخص مهما يكن

[1] - دكتور محمد صبري السعدي، مرجع سابق، ص20و21.

بضريبة ما لم تتحقق فيه شروطها، وهذا ما يجعلنا نناقش طبيعة الالتزام من حيث كيفية تجسيد وترتيب الالتزام، وسنتعرض لذلك على النحو التالي:

01- الواقعة المنشئة للضريبة: رأينا في الفصل الأول من هذه الرسالة، أن القاعدة القانونية، إنما تتنوع إلى عنصري الفرض والحكم، وأن كل منهما يتحدد بما أراده المشرع بالنص وما يتضمنه من قيود وضوابط، أما إعمال حكمه، فيرتبط بسبب معين، سنرى، ما هو السبب بالنسبة للالتزام الضريبي الذي هو حكم المشرع في القاعدة الضريبية، ثم ما طبيعته، وتأثيره على تحقق هذا الحكم، وذلك فيما يلي:

أ- التعريف بالواقعة المنشئة للضريبة ومدى طبيعتها: هناك عدة تعريفات تعرضت للواقعة المنشئة للضريبة، نتعرض لبعضها، وفي هذا السياق، تعرف بأنها: "المناسبة التي يتم على أساسها فرض الضريبة بموجب القانون"[1]، أو هي: "الواقعة الموجبة لحق الدولة في تحصيل قيمة الضريبة المفروضة على الممول طبقا للقانون الذي يفرضها "[2]، كما تعرف بأنها: " الظرف المادي الذي يرتب القانون على وقوعه استحقاق الضريبة."[3]، والحقيقة أن التعريفات السابقة، تتسم بغموض وتداخل يصعب من فهم الواقعة المنشئة، وما يترتب عليها من آثار، حيث يظهر منها، فكرة انفصال الواقعة المنشئة عن القانون، كما نجد خلط بين الواقعة والاستحقاق، وأخيرا سبب نشوء الالتزام الضريبي وأثره، فكما نعلم مبدئيا أن القانون هو الذي يصدر الحكم بالالتزام الضريبي، لكنه لا يحدد على من يقع هذا الحكم، لأن القاعدة القانونية كما نعلم هي قاعدة عامة ومجردة، فهي لا تخاطب الأشخاص بذواتهم لكنها تخاطبهم بصفاتهم، ومن ثمة، لا يتحقق الالتزام فعليا، إلا إذا شغل ذمة مالية معينة بذاتها، ولا يكون ذلك إلا إذا تحقق الربط، والقانون هو الذي يحدد هذا الربط نظريا، بوضع واقعة لذلك، مثل متى تحقق الربح السنوي في نشوء الالتزام بالضريبة على أرباح الشركات، ومتى تحقق رقم الأعمال السنوي في الرسم على النشاط المهني، ومتى تحقق التسليم القانوني للأموال في الرسم على القيمة المضافة، لكن، هذا الفرض أو الواقعة يجب أن تتحقق فعلا على أرض الواقع، فمن هنا يترتب الالتزام الضريبي وينشأ في ذمة من تحققت عنده، وعليه، يكون القانون هو من عرف وحدد وضبط وقرر الواقعة وليست المناسبة أو الوضع المادي، بينما يبقى فقط في الواقع تحققها أم لا ليترتب الالتزام، وهذا الحال ينفي الفصل ما بين فكرة الواقعة والقانون، وبالتالي، فيمكن تعريف الواقعة هنا، بأنها ما هي إلا تحقق موضوع القاعدة في حد ذاتها فعليا، وليس وضعا متمايزا ومستقلا بذاته، كما الحال في ترتيب القانون أحكاما على وقائع طبيعية وإنسانية معينة نشأت دونما أن يأمر بها، مثلما الحال في شبه العقود، ومن جهة أخرى، نجد نشوء الالتزام بتحقق الواقعة لا يعني بالضرورة قيام الاستحقاق، لأن هذا الأخير مرتبط بالدين وليس الالتزام كما سنراه لاحقا، وعليه، يمكننا تعريف الواقعة المنشئة للالتزام الضريبي بأنها: " تحقق الفرض الذي قرره القانون

[1]- الدكتور محمد علوم محمد علي المحمود، مرجع سابق، ص73.
[2]- المرجع السابق، ص74.
[3]- المرجع السابق، نفس الصفحة.

الضريبي لنشوء الالتزام في ذمة مالية معينة"[1]، وبالتالي تقترن الواقعة مباشرة بنشوء الالتزام، وتعيين الذمة التي يتم شغلها به، والذي هو في غالبه وغايته الأساسية الضريبة في حد ذاتها.

وهذا التوضيح والتعريف السابق، لا يؤثر في فكرة إنشاء القانون للالتزام الضريبي، ولا يعوز ذلك إلى أي واقعة أخرى من الوقائع أيا كان وصفها، ويؤكد الطبيعة القانونية للواقعة بأنها فقط الفرض القانوني الذي تحقق في شكل واقعة فعلية، بل أنه أي القانون كذلك يحدد طبيعة هذه الواقعة، فتارة يسميها حدث، لطبيعته المادية، وتارة أخرى يسميها تصرف منشئ لكونه عمل يصدر عن الإرادة مثل واقعة التسليم، وهكذا تتعدد صور هذه الواقعة حسبما أرادها المشرع نفسه.

ب- الموقف الفقهي: لقد تعددت مواقف الفقه من نشأة الالتزام الضريبي، إذ أنقسم إلى فريقين، أحدهما، يرى بأن الواقعة هي سبب هذا الالتزام، بينما الفريق الثاني ينكر ذلك، ويؤسس الالتزام على قرارات الإدارية، ويمكننا القول حول حجج الطرفين ما يلي:

ب/1- الفريق المؤيد لفكرة الواقعة المنشئة للضريبة: ويستند هذا الفريق على كون القانون هو الذي يولد الالتزامات الضريبية، وأنه بذلك يحدد كلما يتعلق بذلك، من الضريبة، سعرها، أساسها الجبائي، كيفيات تصفيتها، فضلا على أنه ينظم كيفيات ربطها عن طريق جملة من التصريحات، وهذا يعني بالضرورة أنه عندما تتحقق الواقعة التي يقررها فعليا، ينشأ الالتزام الضريبي في ذمة المكلف، وبالتالي لا حاجة إلى أي قرار من الإدارة في ذلك، فإذا سلمنا جدلا، أن هذا الأمر هو الأساس، لما كان هناك ضرائب غير مباشرة، لكونها تسدد مباشرة ولا ترتبط بقرارات، كما أنه ينتظر المكلف بتبليغه بقرارات الإدارة بالضريبة، ولا يضع نفسه منذ تحقق الواقعة المنشئة في مركز المدين، وما تدخل الإدارة بقراراتها إلا لتضبط وتتحقق بالفعل من صحة مقدار الدين عن طريق عناصر الوعاء وتثمينه، وتصفية الضريبة منه وفقا لأسعارها.

ويترتب على هذا الرأي، أن الدين ينشأ من لحظة تحقق الواقعة، كما أنه يبدأ في حساب التقادم المسقط للضريبة من تاريخ هذا التحقق، وأنه تطبق الأحكام الضريبية التي كانت سارية المفعول عند تاريخ تحقق الواقعة، وليس قبلها أو بعدها.

ب/2- الفريق المنكر لفكرة الواقعة المنشئة للضريبة: يرى أنصار هذا الفريق، أن القرارات الإدارية هي التي تنشئ الضريبة، فهي التي تحدد وعائها، وتضبطه ويبقى تصريح المكلف مجرد تصريح يخضع لسلطة الإدارة، كما أن التحصيل لا يكون إلا عن طريق السند التنفيذي الذي هو قرار ممهور بالصيغة التنفيذية، وكل إجراءات التنفيذ تتم بجملة من القرارات الإدارية، وعليه، فالضريبة لا تنشأ في ذمة المكلف إلا من لحظة صدور قرار الإدارة الضريبية بترتيب التزام ودين ضريبي في ذمته، وتبليغه به، ويعني هذا أنه لا يوجد لما يعرف بالواقعة المنشئة للضريبة، وهنا نتساءل هل هذا يعني أن الضرائب التي لا تصدر

[1] - تعريف مقترح، ونرى أنه يقترب من حادثة، ظرف، مناسبة، حدث، يضعه المشرع فمتى تحقق نشأ الإلتزام الضريبي، وتم استحقاقه، وقريب من هذا التعريف، نجد البعض كذلك يعرفها بأنها: " الحادثة التي تستحق الضريبة بوقوعها أي اللحظة التي يصبح فيها صاحب الإيراد مدينا بقيمتها."، أنظر في ذلك، الدكتور المستشار أحمد بديع بليح، مرجع سابق، ص50.

بشأنها قرارات لا تحصل، الأكيد لا وإلا لما اعتبرنا الضرائب غير المباشرة محل تحصيل رغم أنه لا تسبق بقرارات إدارية لأنها في الأصل ضرائب نوعية، وتدمج مع أسعارها الأوعية المتعلقة بها.

وعليه، يبدو أن كلا الرأيين له ما يبرره، وإن كان الأصح أن الضريبة تقوم من لحظة تحقق الواقعة المنشئة لها، وهذا الرأي يؤيده القانون في حد ذاته، الذي يحدد ويضبط كلما يتعلق بالضريبة، وليس في حاجة إلى قرارات الإدارة، حتى وإن كانت هذه الأخيرة تجد نطاقها عند البحث في صحة التصريحات وإعادة تقدير الوعاء، ولو أنها لا تنشئ أمرا جديدا بقدر ما تصحح الأوضاع كما يقررها القانون في حد ذاته.

ج-الموقف التشريعي: تصدت التشريعات المقارنة كما هو الحال بالنسبة للجزائر إلى فكرة نشوء الضريبة، هل هي الواقعة المنشئة للضريبة، أو قرارات الإدارة، وهنا سنرى موقف كل من المشرع الفرنسي، والمصري، ثم نتطرق إلى موقف المشرع الجزائري، وذلك فيما يلي:

ج/1- موقف المشرع الفرنسي والمصري: لم يكن كل من المشرع الفرنسي والمصري في بداية الأمر يميلان للأخذ بفكرة الواقعة المنشئة للضريبة، بل كانا يقرران الاعتماد على فكرة القرار الإداري المنشئ للضريبة، واستندا في ذلك، لكون أن الضريبة إنما تتم بناء على جداول تعدها وتبلغها الإدارة الضريبية، وبناء عليها يقوم المكلف بدفع الضريبة، لكن، هذا الحال لم يستمر طويلا، فبعد أن اتسع مجال الضرائب، وبالأخص الضرائب غير مباشرة، وأن عدل الكثير من الفقه خاصة الفريق المنكر للواقعة المنشئة عن رأيه، أمام تهاوي حججه، تغيرت نظرة المشرعين، واتجهت إلى إقرار الواقعة كسبب منشئ للضريبة، واستقرت القناعة بأن القرار الإداري إنما يرتبط فقط بإقرار الدين الضريبي، وسبق أن قلنا أن الدين إنما هو أثر لقيام الالتزام، وهذا التمييز بينهما كان له الأثر الكبير في استقرار الفقه والتشريع معا عند قيمة الواقعة المنشئة للضريبة، خاصة أنه كما سبق القول، فهي تحقيق افتراض المشرع على أرض الواقع وبالتالي الإذن بتطبيق حكمه[1].

ج/2- موقف المشرع الجزائري: لم يتضح موقف المشرع ما إن كان ينكر من قبل الواقعة المنشئة للضريبة أم لا، لكن ما هو أكيد حاليا أن جزء كبير من أحكام التشريع الجزائري، تتبنى هذه الواقعة كسبب لقيام الالتزام الضريبي وشغل ذمة من تعلق به، حيث يظهر ذلك جليا، من عدة مواد، نذكر منها، المادة (09) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي في فقرتها الأولى انه: " تستحق الضريبة في كل سنة على كل الإيرادات أو الأرباح التي يحققها المكلف بالضريبة أو التي يتصرف فيها خلال السنة نفسها."، كما نجد المادة (122 مكرر) من نفس القانون تحت القسم الثاني مكرر المعنون بـ: التصرف المنشئ، تنص على أنه: " يشتمل التصرف المنشئ للرسم على النشاط المهني:

أ- بالنسبة للبيوع، من التسليم القانوني والمادي للبضاعة.

[1] - الدكتور محمد علوم محمد علي المحمود، مرجع سابق، ص77 وما يليها.

ب- بالنسبة للأشغال العقارية وتأدية الخدمات، من الفيض الكلي أو الجزئي للثمن."، كما نجد المواد (39)، (54) من قانون الضرائب غير المباشرة تنص على الحدث المنشئ، وقد سبق لنا حينما تناولنا الضرائب في الجزائر، أن وضحنا لكل ضريبة الواقعة المنشئة لها[1].

02- استحقاق الضريبة: يعرف الاستحقاق بأنه قيام حق الخزينة العمومية بصفتها دائن في استخلاص الدين، لأن محل هذا الحق بطبيعة الحال هو الدين، وبالتالي فالاستحقاق مرتبط بالدين، وهو يختلف عن الواقعة المنشئة للضريبة، فهذه الأخيرة كما سبق ذكه ترتبط بنشوء الالتزام الضريبي، بينما الاستحقاق مرتبط بتحصيل الدين، ومن هنا جاءت التفرقة، حيث نجد عند الرجوع إلى القواعد العامة للالتزام، كل من مصدر الالتزام، والالتزام، وتنفيذ الالتزام، وهذه الجزئيات الثلاثة هي نفسها بالنسبة لأحكام الالتزام الضريبي، إذ نجد مصدر الالتزام كما سبق ذكره، وهو القانون، كما نجد الالتزام الضريبي وما يتعلق به وهذا مرتبط بالواقعة المنشئة، كما نجد في المقام الثالث التنفيذ، والذي يبدأ بفكرة الاستحقاق، وعليه، يتميز الاستحقاق بأنه أخر حق يترتب لفائدة الخزينة العمومية، وهو لا يقوم إلا إذا تم تحديد مبالغ الدين بصفة نهائية، بعد أن ينتهي ربط الضريبة، وتحديد والتحقق من وعائها، ثم تقديره، وما يستغرقه من تدخل كل من المكلف والإدارة الضريبية في ذلك.

ولا يعني اختلاف الفكرتين، أنه بالضرورة، يجب أن يحدث فاصل في حدوثهما من حيث التوقيت والتفعيل، تجبره فكرة التتابع وإجراءات الاستحقاق، وإن كان هذا هو الغالب، لكن، يمكن أن نجد تلازم مباشر بينهما، خاصة بالنسبة الضرائب المباشرة التي تقتطع من المصدر مثل ضريبة الرواتب والأجور، والضرائب غير المباشرة، فهذه الأخيرة ضريبة عينية كما قلنا سلفا، ومن ثمة لا تحتاج إلى تتابع الفكرتين، بل قد نجد التلازم قائم وفي آن واحد، إذ ينشأ الالتزام كما ينشأ التنفيذ الفوري له، لعدم تطلبه تدخل الإدارة في تحديد الأسس وتقديرها.

وعموما، فكل من الفكرتين، تعد مفصلة وتركيبية لسلسلة أحكام الالتزام الضريبي، وهي تتشابه كما رأينا مع ما هو قائم بالنسبة النظرية العامة للالتزام المدني.

الفرع الثاني: تأثير النظرية العامة للالتزام في أحكام الالتزام الضريبي

تظهر عدة مظاهر من النظرية العامة للالتزام في الالتزام الضريبي من خلال عدة جوانب، لكن، نميز أكثرها وضوحا من حيث التأثير، عموما، وفي القانون الجزائري على الخصوص من خلال تطور القوانين الضريبية، وتأثير بعض النظريات التي تعدل من الالتزامات، على النحو التالي:

أولا-التطورات التشريعية المتعلقة بوعاء الضريبة والوفاء بالدين الضريبي: عند استقراء القانون الضريبي، نجد العديد من التطورات التي ألحقها المشرع ضمن أحكامه، بشأن وعاء الضريبة والوفاء

[1] - ومن ذلك نؤكد أن استعمالات المديرية العامة للضرائب في الجزائر لمصطلح الواقعة المنشئة للضريبة وتسمى أيضا بالمصطلح الفرنسي – le fait générateur- يدل على ذلك قطعا، أنظر الكتيبات الجبائية، الموقع الإلكتروني الرسمي لهذه المديرية العامة للضرائب، مرجع سابق.

بدينها، لذلك، سنرى أهم هذه الأحكام التي توحي بذلك، مع توضيح مجال التقارب مع نظرية الالتزام المدني وتحليل ذلك، من خلال النقاط التالية:

01- عرض الأحكام المتعلقة بالاتفاق حول تحديد الوعاء الضريبي والوفاء بدينها: من المقرر حسب مبدأ قانونية الضريبة كما سبق لنا توضيح نطاقه، أن القانون هو الذي يفرض الضريبة، وكلما تعلق بها، من وعاء، وأساس جبائي، وسعر ضريبة، وتصفيتها، واستحقاقها، وكيفيات تحصيلها، كما أنه من المقرر أصلا أن الالتزام الضريبي منشؤه القانون، ولا دخل للإرادة في ذلك، لكن، هناك جزء من الأحكام الضريبية التي تضمنت مصطلحات، مثل الاتفاق، ومثل العقد، والمصالحة، الإرادة، وغيرها، لذلك، سنتعرض إلى هذه الأحكام، ثم نحاول التعليق عليها، استنادا إلى ما جاء في الفقه على النحو التالي:

أ- **الأحكام المتعلقة بالاتفاق حول الوعاء الضريبي:** جاء في التشريع الجبائي، وبالأخص قانون الإجراءات الجبائية، أنه في بعض الحالات يمكن للإدارة أن تنجز اتفاقا حول وعاء الضريبة مع المكلف بها، ونجد ذلك، خصوصا، في أحكام المادة (05) من قانون الإجراءات الجبائية، التي جاء في بعض فقراتها ما يلي: " ترسل الإدارة الجبائية كل سنة للمكلف بالضريبة الخاضع لنظام التقدير الإداري للربح غير التجاري تبليغا تبين فيه الإيرادات المهنية والربح الخاضع للضريبة. يتمتع المكلف بالضريبة بأجل ثلاثين (30) يوما المنصوص عليها في المادة (02) أعلاه، ابتداء من تاريخ استلام هذا التبليغ، سواء لإرسال قبوله أو لإبداء ملاحظاته مع تبيان المبلغ الذي يمكن قبوله. .... إذا رفض المكلف بالضريبة التقدير المبلغ له، وإذا رفضت الإدارة الجبائية الاقتراحات المضادة المقدمة لها من طرف المعني بالأمر، يمكن هذا الأخير، بعد تقدير تقوم به الإدارة الجبائية، أن يطلب تخفيض الضريبة من خلال شكوى قضائية، ...."، ما يلاحظ من هذه المادة، أن حكمها يتعلق بأساس وعاء الضريبة، أي الأساس الجبائي، ورغم أنه مفصول في أحقيته بموجب القانون، إلا أن المادة قد قررت مجالا للتفاوض ما بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، حيث بدا أن التقدير الذي تنجزه الإدارة يكون قابلا للتعديل بناء على اقتراحات المكلف بالضريبة، كما لوحظ إمكان قبول المكلف لهذا التقدير، كما لوحظ أيضا إمكان فرض الإدارة بشكل نهائي لتقديرها، وترك مجال التخفيض عن طريق شكوى الطعن النزاعي[1]، وهذا يقودنا إلى فكرة التفاوض المؤدي إلى اتفاق ما بين الطرفين، طالما أنه يمكن للإدارة أن تستجيب لمقترحات المكلف بالضريبة، كما يمكن أن يقبل هو بتقديرها المبلغ إليه، والمشرع قد خوله أجل إبداء رأيه وتقديم اقتراحاته.

كما نجد المشرع في نفس القانون، وتحديدا المادة (38 مكرر 2أ) تنص على أنه: " تحدث لدى مديرية الضرائب في الولاية لجنة مصالحة تتكون من: ..."، والمادة (38 مكرر 2د) تنص على أنه:" إذا لم يتم الاتفاق بين الإدارة والأطراف أو إذا لم يحضر هؤلاء الآخرون أو لم يرسلوا ملاحظاتهم مكتوبة، .."، ومن خلال هذه النصوص، نسجل أنها تتعلق بوعاء حقوق التسجيل، التي تستحق أثناء تداول

[1]- لقد استعمل المشرع في نص المادة (05) السالف ذكرها، مصطلح الشكوى القضائية، في حين أن الأصح شكوى الطعن النزاعي، كما جاءت بنص المادة (70) من نفس القانون.

الحقوق المالية، وتحولها، ومن خلالها أيضا تبدو واضحة عبارة – المصالحة –، والاتفاق، فالمصالحة رغم أن المشرع وصفها بأنها لجنة، وأن الكثير من الفقه يقول بذلك، ويتناولها بالتحليل على هذا الوصف، لكن، ومن خلال مركز تواجدها وتركيبتها، التي يهمن عليها بنسبة كبيرة ممثلين إداريين، (ما عدا تواجد موثق واحد)، كما أن أكثر ممثليها الإداريين هم موظفين بالإدارة الجبائية، فهذا يعني أنها ليست لجنة مستقلة، كما هو الحال بالنسبة لباقي اللجان، بل هي ممثل عن الإدارة الجبائية للنظر في التوصل إلى اتفاق مع المكلف بالضريبة، وهذا يقودنا بالضرورة أن المشرع أراد أن يعطي مجالا للمكلف بالضريبة، من أجل تقديم اقتراحاته وقبولها، خاصة أن الضريبة هنا إنما مصدرها إعادة التقدير الذي تقوم به الإدارة الجبائية، فيما صرح به المكلف من أسس جبائية للأموال محل التحويل والتداول بموجب العقود أو توكيد الصدق في حالة الوفاة، وتتأكد غاية المشرع، حينما يقرر فكرة الاتفاق من عدمه ويرتب عليه آثار معينة، وبالتالي يكون المشرع بالفعل قد قصد كل من المصالحة على مبالغ إعادة التقدير في الأسس الجبائية، والتي تعني رضا الأطراف، وبالتالي حصول اتفاق بناء عليه.

ب- الأحكام المتعلقة بالمبالغ الضريبية المقررة: وفي هذا السياق، نجد المادة (93 مكرر) من نفس القانون قد قررت أحكاما في هذا الاتجاه، بل أكثر منه صراحة، إذ جاء في نصها أنه: "1- يمكن للإدارة، بصيغة تعاقدية، قبول طلب المكلف بالضريبة الرامي إلى تخفيف الغرامات الجبائية والزيادات الضريبية....3- عندما يصبح التخفيض المشروط نهائيا بعد استيفاء الالتزامات المدونة به وموافقة السلطة المختصة، لا يمكن اتخاذ أي إجراء نزاعي أو إعادة السير فيه من اجل النظر في الغرامات والعقوبات التي كانت موضوع هذا التخفيض أو الحقوق المرتبطة بها."، ما يلاحظ أن هذه المادة تتعلق بالغرامات والزيادات الضريبية، وهي كما سنرى أدناه جزاءات يقررها القانون وحده، وبخصوصها، نرى أن المشرع ولأول نص من نوعه استعمل عبارة – صيغة تعاقدية –، وهو هنا إنما قصدها فعليا، حينما أعطى لكل من المكلف والإدارة الحق في التفاوض حول هذه المبالغ، فمن جهة، يكون للمكلف مكنة تقديم طلباته يلتمس بموجبها تخيف هذه المبالغ مقابل أن يلتزم بعدم النزاع حولها، ومن جهة أخرى، يكون للإدارة الحق في اقتراح التخفيف المشروط اللازم وتبلغه إلى المكلف، وله حق قبوله، ويترتب التزام في ذمته بعدم إثارة أي نزاع حولها أو حول الحقوق التي نشأت حولها، أما في حالة عدم القبول، تبقى الزيادات كما هي مقررة سابقا، وهذا مجملا يعني أن استعمال – كلمة التعاقد – وكأنه قصد بذلك الاتفاق ما بين الطرفين بإرادتيهما[1].

ج- إرادة المكلف بالضريبة: لقد نص المشرع في العديد من الأحكام الضريبية على حق المكلف بالضريبة في التصريح بها، بمختلف التصريحات التي سنرى تفصيلها أدناه، وذلك من لحظة وجوده في

[1]- Yahia Denideni, Op-cit,p133. ، حيث استعمل الكاتب هنا مصطلح المعاملة وعرفه – بالتصرف- بأنه اتفاق ما بين الإدارة والمكلف حول الإعفاء من الغرامات والزيادات مقابل إنهاء أي النزاع حول المبالغ الأصلية، وهذا يوافق كما قال لنصوص المواد 248 إلى 251 من قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي.

نظر القانون كمكلف، إلى لحظة حسابه لأساس الضريبة، ثم حساب الضريبة في حد ذاتها في أحيان كثيرة، نذكر على سبيل المثال، المواد (99)، (176)، (182مكرر2)، (183)، من قانون الضرائب المباشرة، المادة (04)، (276)، (283) غيرها من قانون الضرائب غير المباشرة، وهكذا، وعندما نتفحص ذلك، نجد قناعة المشرع واضحة في تفعيل إرادة المكلف في ذلك، صحيح أن عدم القيام بذلك يكون تحت طائلة الجزاء، لكن، هناك من يرى أن هناك أسس تدعم ذلك منها أن التصريح يجسد العقد الاجتماعي، -la déclaration matérialise le pacte social-، وجاء في ذلك:

"l'Etat démocratique a besoin des contributions des citoyens pour financier ses missions, Respectueux des droits individuels et dans un climat empreint de confiance et de bonne foi présumée c'est au contribuable que reviennent l'honneur et la charge de notifier a l'administration les bases de sa contribution, ce principe est en quelque sorte l'axe de la démocratie fiscale" [1]

وهذا يعني بالضرورة، أن مسألة التصريح إنما هي تنبع من إرادة المكلف خاصة في الضرائب المباشرة، وهذا يعد تقدما كبيرا في التشريعات الضريبية التي كانت تقتصر على تقدير الإدارة الضريبية في حساب الأساس الجبائي لوعاء هذا النوع من الضرائب، فالتصريح بالنظر إلى تقدم مساحة حقوق الفرد وحرياته، واتساع مجال الديمقراطية، كرس مبادئ الثقة وحسن النية في المكلف، وأسس لما يسمى بالديمقراطية الجبائية، حيث يكون هذا كما جاء في التعريف السابق، تجسيدا لفكرة العقد الاجتماعي، وهي الفكرة الفلسفية التي تنطلق في الأساس من إرادة الأفراد، هذا ما يوحي أن فكرة إعمال الإرادة في التصريح إنما تمهد إلى فكرة رضا المكلف أكثر من فكرة إرغامه على الضريبة، وجميع شأنها، وما زاد في تدعيم فكرة التصريح الإرادي، إنما هو تعقيد المسائل الاقتصادية وتركيبها، وعدم قدرة الإدارة الضريبية على حصرها والإلمام بها، (la déclaration est un instrument de gestion de l'économie)[2]، ونجد في ذلك، مثال قائم في التشريع الجزائري، فالمشرع أسس برنامجا للامتثال الجبائي الإرادي بموجب أحكام المادة (43) من قانون المالية التكميلي لسنة 2015[3]، حيث أراد من خلاله تشجيع الادخار الخاص لدى البنوك، وتطهير الأموال المودعة من طرف الأشخاص الطبيعية من الدين الضريبي، إذ قدر المشرع هنا سعر جزافي يشمل جميع الضرائب التي تتعلق بهذه الأموال، وهو سعر 7%، لكن بشرط أن يكون مصدر هذه الأموال مشروعا، ويمكن القراءة العميقة لهذه الآلية، من كونها فتحت مجالا تأطير الأموال التي تتحرك ضمن الاقتصاد الموازي، وهذا بالطبع لتعقيده وصعوبة إخضاعه بشكل تفصيلي لإرادة المشرع

[1]- Jacques Grosclaude, Philippe Marchessou, Op-cit,p76.

[2]- Ibid, p77.

[3]- أمر رقم 15-01 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2015، السالف الذكر، حيث جاء نص المادة (40) على أنه: " يؤسس برنامج للامتثال الجبائي للإرادي، وتكون الأموال المودعة، في هذا الإطار لدى البنوك من طرف كل شخص طبيعي مهما كانت وضعيته، محل إخضاع جزافي يحرر بمعدل نسبته 7%....."، معدلة بالمادة (66) من قانون 16-14 المتضمن قانون المالية لسنة 2017، السالف الذكر، حيث كان محل التعديل متعلق بحيز دخول هذا البرنامج التنفيذ، إذ تم تمديد أخر أجل لسريانه إلى 31 ديسمبر 2017.

ودمجه في الاقتصاد الرسمي، أو مكافحة منتجاته المالية إن كانت من مصادر غير مشروعة مثل الجريمة المنظمة، التهريب، الإرهاب، تجارة الأسلحة، وغيرها.

ومن ذلك، فتمتع الإرادة بحقها في التصريح الجبائي، إنما يرتب العديد من النتائج، التي أهمها، أن المكلف حده، يكون له الحق في الإفصاح عن وجوده الضريبي، والحق في الإفصاح عن عناصر الوعاء، وتقديره، وحتى حساب الضريبة في بعض الحالات، وإنما تتدخل الإدارة الضريبية لتمحيص هذه التصريحات وتأكد مما يثبتها أولا من أدلة، وهنا يفتح مجالا بين المكلف والإدارة ونقاشا، وهناك من يسميه تفضا يفضي إلى اتفاق بينهما، وهكذا...

ومن خلال ما سبق ذكره، فهل فعلا المشرع يبحث عن رضا المكلف بالضريبة واتفاقه المتبادل مع الإدارة الضريبية في مسألة تقدير الوعاء وضبط أساسه، وفي مسألة الاتفاق حول مبالغ الضريبة، وما تكييف ذلك قانونيا، هذا ما سنراه من خلال الفقرة الموالية.

02-الآراء الفقهية في تكييف الأحكام السالف ذكرها:

لقد تصدى الفقه للتحول الذي جاء في التشريعات الضريبية، بخصوص مسألة الإرادة والاتفاق على الضريبة ما بين المكلف بها، وما بين الإدارة الضريبية، وحاول تكييف ذلك، تكييفا قانونيا، والحكم ما إن كانت هذه الأحكام الجديدة هي نية صريحة من المشرع الضريبي للتنازل عن صرامة مبدأ القانونية، وإعطاء مكان للإرادة في شأن الضريبة، وظهر في ذلك أراء متقابلة، نعرضها فيما يلي:

أ/- الرأي المؤيد لتكييف الاتفاق الضريبي بأنه عقد: لقد اتجه بعض الفقه إلى القول بان الاتفاق الذي يتعلق بقيمة وعاء الضريبة بين المكلف والإدارة الضريبية إنما هو عقد بتمام معنى الكلمة، خاصة من ناحيته الشكلية، التي تعني تطابق الإرادتين، وتحقق أركان العقد في هذا الاتفاق، أي كلما يشابه العقد، حيث يرى الفقيه (لوفنبرجيه) بأن: "الاتفاق الجزافي عبارة عن عمل تعاقدي، واستند في ذلك إلى أنه لكي ينتج الاتفاق أثره لابد أن تتفق إرادة الإدارة الضريبية مع إرادة المكلف."[1]، وهذا يستند هذا الرأي كما رأينا في التشريع الجزائري على المادة (05) من قانون الإجراءات الجبائية، ويترتب عند أصحاب الرأي عموما، أنه ما دام تكييف الاتفاق الضريبي بأنه عقدن فيجب أن ينفذ ويفسر على أساس حسن النية ما بين الطرفين، كما لا يجب أن يزيد عن الالتزامات التي قررها، خاصة من جانب الإدارة التي تمتنع عن إضافة أي التزامات على عاتق المكلف بالضريبة، أو تعود عليه في ذلك، وهناك جملة من النتائج التي تترتب في هذه الحالة[2]:

- إن التسليم بأن الاتفاق الضريبي هو عقد، يعني أن مركز الأطراف متساوين أي أن مركز المكلف والإدارة الضريبية في نفس المستوى، ويترتب عنه تكافؤهما، وحتى وإن لم يتساو الطرفين، استجابة لقول البعض أن الإدارة هي التي تفرض تقديرها دائما، فهذا لا يخلع صفة العقد عن الاتفاق، لوجود عقود لا

[1]- الدكتور محمد علوم محمد علي المحمود، مرجع سابق، ص178.
[2]- المرجع السابق، ص178 و179.

تتساوى فيها مراكز الأطراف، مثل عقود الإذعان في الالتزام المدني، والعقود الإدارية التي تتمتع فيها الإدارة بامتيازات السلطة العامة.

– إن التسليم بالعقد الضريبي، يعني أن الالتزام الضريبي مصدره هو العقد هنا، وليس القانون، وبالتالي نجد هنا هيمنة سلطان الإرادة، وهي التي تنشئ الالتزام، وتعدله وتنهيه.

– إن التسليم بوصف العقد، يعني مناقضة تامة لمبدأ قانونية الضريبة، ومبدأ أن القانون هو مصدر الالتزام الضريبي، فصحيح أن كل مصادر الالتزام لا تصح ما لم ينص عليها القانون، وينظم أحكامها، لكن بشكل غير مباشر، لأن هذه المصادر مميزة بذاتها، بينما نجد القانون مصدرا مستقلا ومميزا بذاته، وبالتالي، لا مجال هنا لأي تداخل أو لبس، وبالتالي فان ما تعالجه النصوص التشريعية الضريبية من مسائل ومواضيع هي من النظام العام ولا يجوز الاتفاق على مخالفتها، وبالتالي لا مجال لأي تفاوض من شأنه أن يقلل منها أو يزيد فيها.

إن الفقه لم يكن وحده من اتجه إلى تكييف الاتفاق الضريبي بأنه عقد بل سايره في ذلك أيضا بعض القضاء في ذلك، حيث نجد العديد من الأحكام التي جاءت على ذكر رأي صريح في التكييف القانوني الاتفاق عند تصديها لبعض القضايا، منها حكم محكمة النقض المصرية الذي قررت فيه:" التقدير الأولي الذي لم يقبله الممول غير ملزم لمصلحة الضرائب."[1]، وجاء في حيثياته أنه: " إذا لم يحصل اتفاق بين الممول ومصلحة الضرائب على التقدير الذي تكون المصلحة قد اقترحته عليه في سبيل الاتفاق معه فان هذا التقدير يسقط باعتباره مجرد عرض لم يلحقه القبول ومن ثم فانه لا يكون له وجود قانوني."[2]، وما يلاحظ في هذا الحكم انه تكونت ضمنيا بالفعل قناعة لدى محكمة النقض بان الاتفاق الضريبي هو عقد، حيث استندت في قضائها إلى فكرتي الإيجاب والقبول اللتان تتطابق بموجبهما الإرادتين ويقام التراضي، ونجد حكم أخر لمحكمة مصر الكلية جاء فيه: " أن الاتفاق حتى يكون صحيحا يجب أن يقع بناء على دراسة كافة أوجه نشاط الممول فتحصر إيراداته ومصروفاته حصرا دقيقا يبين فيه مدى نشاطه الحقيقي، ومتى تم ذلك في أمانة من الممول ونزاهة في الجباية فعندئذ يقع الربط صحيحا، ولكن إذا تطرق التجهيل والتضليل إلى هذا الاتفاق فليس من شك في انه يفسده ويجـرده من قيمتـه القانونية إذ أن الاتفاق عقد كسائر العقود تر عليه عيوب الرضا."[3]، وهنا اتضحت قناعة المحكمة من كون الاتفاق الضريبي هو عقد كسائر العقود، بل أكثر من ذلك، فقد أضفت عليه كذلك، مكنة تعرضه إلى عيوب الرضا، التي هي مرتبطة تماما بالإرادة، وأنها تفسدها، ويترتب بناء على ذلك جزاء قابلية العقد للإبطال، ما لم يجيزه من عابت إرادته، وكأن المحكمة هنا أردت بعبارة أخرى، أنه يمكن إعمال هذه العيوب في الاتفاق الضريبي، وهنا نتساءل هل يكون إعمالها في حق كلا الطرفين أن لا، وكيف يتصور ذلك،

[1]- الدكتور محمد علوم محمد علي المحمود، مرجع سابق، ص179.
[2]- المرجع السابق، نفس الصفحة.
[3]- المرجع السابق، ص180.

خاصة بالنسبة للإدارة، هل يمكن مثلا أن تكره المكلف على تقديم تقدير ضريبي؟؟، وهناك أيضا حكما آخر، جاء فيه: "الاتفاق الذي يتم بين المأمور والممول يعد في الوضع القانوني الحالي اتفاقا بين المصلحة والممول بالمعنى المقصود.....عدم جواز استئثار احد طرفي العقد الثنائي بفسخ هذا العقد بغير رضا الطرف الآخر...."[1]، وهنا يزيد إصرار المحكمة من كون الاتفاق الضريبي هو عقد، يتعرض في تنفيذ الالتزامات إذا اكتمل صحيحا، إلى نظرية الفسخ، وما يترتب عليها من آثار، وكأن رأي القضاء السابق، إنما عرج على كل جزئيات الاتفاق، من حيث التكوين، ومن حيث الأثر أي الالتزام، ومن حيث تنفيذ الالتزام، وما يمكن أن يتعرض إليه، وبالتالي القضاء قد تمادى في بسط وصف العقد على هذا الاتفاق، بل أكثر من الفقه الذي اكتفى بذكر وقائع محددة يتم بموجبها فعل الاتفاق، حيث ذكر التقدير الجزافي، دون غيره من مجالات الضريبة، وهذا فيه ما يبرره من وجوب إقرار المشرع للأخذ والرد بين الطرفين، لكونه لا توجد عناصر يمكن من خلاله حصر الوعاء ثم تقييمه بشكل قاطع.

وبالمقابل كان هناك رأي واسع فقها وقضاء ينكر تماما فكرة العقد، وسنرى أسس ومبررات هذا الفريق فيما يلي:

ب- الرأي المعارض لتكييف الاتفاق الضريبي بأنه عقد: انطلق أغلب الفقه في إنكار فكرة العقد على الاتفاق الضريبي، من أساس قوي، وهو أن القانون هو مصدر الالتزام الضريبي، بل أن كل المسائل القانونية وحتى في كثير من المسائل الموضوعية بشأن الضريبة، هي أحكام قانونية عامة ومجردة، ولا مجال فيها للاتفاق، والمخالفة، ويؤيد ذلك الكثير من القضاء، ويترتب على ذلك عدة أسس يعتمد عليها هؤلاء في تبرير سعة المكلف بالنسبة لتقدير الوعاء الضريبي، نذكرها كالتالي:

ب/1- تمتع المكلف بمركز تنظيمي: يقول أصحاب الرأي، أنه لا وجود لصفة التعاقد ما بين المكلف بأداء الضريبة والإدارة الضريبية، وبالتالي لا مجال لتطبيق أحكام العقد تماما في الالتزام الضريبي، فالمكلف في مركز تنظيمي في التزامه وفي تأدية واجبه الضريبي، ولا مجال هنا لأي اتفاق، بين الأطراف، فمركز المكلف يقابله مركز الإدارة، وهذه الأخيرة تتمتع بامتيازات سببها القانون وغايتها المصلحة العامة التي تقتضي تخليص الدين الضريبي من المكلف وتجميع الإيرادات العامة، لمجابهة النفقات العمومية التي تتسم بالدورية، ومن هنا جاءت أهمية سلطة الإدارة، وفي ذات السياق، فمنح حق للمكلف في التصريح، وتبليغ الإدارة بالتقدير وحقه في تقديم مقترحات، مع بعض المجالات التي يكون فيها مجالا للمكلف كمثل الامتثال الجبائي الإرادي، إنما قرر ذلك أيضا القانون وليس الاتفاق، فالمكلف ما فتئ يتحصل على مكاسب بموجب القانون، تعزيزا لمركزه، وتأثرا بالعديد من المكاسب الأخرى، مثل إزدياد الحريات، والديمقراطية الضريبية، والأمن الضريبي، تجسدت كلها في تعزيز الثقة وافتراض حسن النية في المكلف، وهذه كلها إنما هي مكونات لمركزه التنظيمي، وليست نتاج اتفاق وإلتزامات الأطراف.

[1]- الدكتور محمد علوم محمد علي المحمود، مرجع سابق، ص180.

ب/2- القانون مصدر الالتزام بدين الضريبة: إن انفراد القانون بمصدره للالتزام الضريبي، إنما يعني بصفة دقيقة، أن ينظم جميع الالتزام الضريبي، وبمعنى أخر، ما هي المادة التي تخضع للضريبة، وكيف يتم تقديرها، وحساب أساسها الجبائي، وما هي الحسومات والتكاليف التي تخصم من هذا الأساس، وما هو سعر الضريبة ومتى يتم تصفيتها وكيف، وكيف يتم تحصيلها وما هي ضمانات ذلك، كل هذه الجزئيات فضلا عن الإعفاء وتعديل الضريبة والواقعة المنشئة لها، وكلما يتعلق بالمنازعات التي تثور حول الدين الضريبي، وكيفيات تسويتها إنما هي من صميم القانون دون سواه، وهو الذي يتأثر ويؤثر في حالة المكلف وإمداده بمجال للثقة وافتراض حسن النية، وباختصار فوفقا لمبدأ القانونية الذي رأينا سابقا، إنما القانون هو مصدر هذه الأحكام كلها[1].

ب/3- مسائل الضرائب من النظام العام: إنما النقطتين السابق ذكرهما يقطعان تماما الطريق على وجود اتفاق حول الضريبة ما بين الأطراف، ويزيد في ذلك، مبدأ آخر، هو مبدأ أن مسائل الضرائب كلها من النظام العام، هذا يعني بالضرورة أنه لا يجوز تماما الاتفاق ما بين على مخالفتها، ويعني بالتأكيد لا مجال في تنفيذها لاتفاق الطرفين كذلك، فلو كان الحال غير ذلك، في حالة بسط الاتفاق بين الأطراف لحكمه، لاقتضى هذا الحال سلطة الأطراف في تعديل وإلغاء وفرض، والإعفاء من الضريبة، والتحكم في جزئياتها، وهذا ما لم يكن إطلاقا مع اعتبار مسائلها من النظام العام، وبالتالي تكون هذه النقاط السابق ذكرها كلها تؤكد موقف إنكار هذا الفريق لأي اتفاق حول شان الضريبة.

يتعزز موقف الفقه السالف الذكر، بموقف قضاء آخر يؤيده، وفي هذا المقام، نجد العديد من الأحكام الصادرة التي تدل على ذلك، حيث نجد حكم قضائي جاء فيه: " إذا ما تم الربط فقد تطرأ عليه تعديلات بالزيادة والنقصان أو الإعفاء إذا ما وجد من الأسباب القانونية ما يسوغ إجراء هذا التعديل حتى ولو كان الربط قد تم وفقا لإقرار الممول أو وفقا للتقدير المتفق عليه بين مصلحة الضرائب والممول."[2]، ومن خلال هذا الحكم، يتضح أن المحكمة هنا، إنما أكدت حقيقة أن القانون هو مصدر جميع مسائل الضريبة، وهو كذلك من يقرر بأي اتفاق أم لا، كما أنه يضع مسوغات إقراره أو تغييره، كما نجد حكم أخر، جاء فيه: " أنه متى قدرت الضريبة بواسطة المأمور وهو ممثل مصلحة الضرائب وقام الممول بسداد هذا التقدير سقط التزامه بأدائها، وليس سند هذا الرأي أن هناك اتفاقا بل أساسه أن الالتزام بالضريبة هو التزام مصدره القانون يسقط عن الممول متى قام الممول بتنفيذ هذا الالتزام الذي يحدد مداه ممثل مصلحة الضرائب."[3]، وهذا رأي صريح للمحكمة هنا، يتضمن أن الاتفاق ليس عقدا وأن تنفيذه ليس مصدره هذا العقد، بل مصدره القانون، كما أن الأطراف أي المأمور والمكلف ليسوا في علاقة تعاقدية، وفي حكم أخر، نجد محكمة النقض المصرية، قضت في حكمها بأنه: " التشريعات الخاصة بتنظيم إجراءات معينة لربط

[1] - في مركز المكلف بالضريبة، أنظر، د. قيس حسن عود البداري، مرجع سابق، ص199 وما يليها.
[2]- الدكتور محمد علوم محمد علي المحمود، مرجع سابق، ص 186.
[3]- المرجع السابق، نفس الصفحة.

الضريبة تعلقها بالنظام العام."[1]، وهذا رأي صريح يؤكد أن المسائل الضريبية التي تنظمها قواعد قانونية لا يجوز الاتفاق على مخالفتها لأنها من النظام العام.

وعموما، فإن أصحاب الرِأي السابق فقها وقضاء، إنما يدللون على إسقاط الموقف المخالف لهم، استنادا إلى التبرير التالي:

– أن ما يجري ما بين الإدارة والمكلف ليس تفاوضا ينتهي بتطابق إيجاب وقبول كما هو الحال في إتمام العقد، إنما هو نقاش من أجل حصر المسائل الموضوعية المتعلقة بالضريبة، من وعاء، ومتى تحقق وعناصر تقييمه، وكيفيات تصفيته.

– أن ها النقاش، لا يمس بالمسائل القانونية التي قررها المشرع وما تضمنته من أحكام الضريبة، وبالتالي فهذه الأحكام هي التي تحدد مدى النقاش السالف الذكر، وهي التي تحدد أثره.

– إن هدف النقاش هو الوصول إلى ضبط الضريبة في أمثل ما قرره القانون، حتى لا تضيع مبالغ على الخزينة العمومية، وفي ظل احترام المكلف ومساعدته فقط، وبالتالي تكون الإدارة هنا ملزمة بتحقيق ذلك، وترفض التقديرات المخالفة لهذا الهدف، وبالمقابل فهي غير ملزمة تماما بالتسليم بما يقوله أو يقترحه المكلف، وفي غالب الأمر تفرض تقديراتها، ومجال هنا إلى مسألة عدم تكافؤ الأطراف كما يحدث في عقود الإذعان، أو حتى العقود الإدارية، إنما القانون هو الذي يقرر هذا الحكم وحده، وهو الذي يفرض هذا المركز على المكلف.

– وفي جميع الأحوال، استئثار المشرع بشأن الضريبة وتقرير مسائلها لا يجعل أي مجال للقول بخلاف أنه هو المصدر الوحيد للالتزام بها، ولا مجال للعقد، أو غيره من المصادر هنا.

ج– الرأي الراجح: قد يصعب بل يستحيل القول، بأن غير القانون هو مصدر الالتزام الضريبي، وبالأخص العقد، بالنظر إلى خطورة نتائج ذلك، إذ أن مجرد التسليم بذلك، يقودنا الحال إلى نتيجة خطيرة وهي جعل الضريبة في يد المكلف بها، وبإرادته، فيقرر بمفرده إنشاء الالتزام في ذمته بها أم لا، كما يقرر ما مدى هذا الالتزام، أو التحلل منه، أو الدفع بعدم تنفيذه أو غير ذلك، من أحكامه كما هي واردة في الالتزامات المدنية، وهذا ينسف من الأساس مغزى الضريبة وهدفها، الذي جاءت به كل التشريعات دون استثناء، وبالتالي من المسلم به أنه بالفعل القانون هو سيد الضريبة، لكن، استخلاص القانون لهذه المكانة كان بسبب ولأجل حريات الأفراد وحقوقهم، وهذه الأخيرة ما فتئت تتطور في عصرنا الحالي، حتى أنشأت حول الضريبة على الخصوص موازنة ما بين الحرية والسلطة، تستند إلى فكرتي الديمقراطية والعدالة الضريبية، والأمن الضريبي وغيرها، وبموجبها تبنت القوانين الضريبية جملة من الامتيازات والضمانات للفرد حد الإقرار أحيانا بوجود اتفاق في بعض شأن الضريبة، وحتى إدخال الفرد بشكل مباشر في إصدار الضرائب خاصة المحلية منها، حتى تصبح الضريبة أكبر ملائمة وقبولا ومنفعة من طرف

[1]- الدكتور محمد علوم محمد علي المحمود، مرجع سابق، ص187.

الفرد، وتضمن طاعة القانون الضريبي وإمكان حكمه في المستقبل لتفادي نتائج وخيمة في حالة العكس، وهنا، بدأت القوانين تتبنى العديد من الأفكار، وتعزز من مركز المكلف بالضريبة، حد تقرير انقضاء الالتزام بها بدون الوفاء، في حالة العسر، والعوز، لذلك، كما سبق القول في التعريف السابق، أن الضريبة تكرس وتجسد العقد الاجتماعي الذي قالت به الثورة الفرنسية باعتباره أساسا لوجود الدولة، وربما سنشهد أكثر ضمانات في المستقبل في هذا الشأن، لكن يبدو من المستحيل أن نتصور ترك الضريبة للاتفاقات الإرادية، خاصة وأن الدولة ما فتئت تتدخل في مختلف الشؤون التي تدور ضمن إقليمها والمحيط الدولي، وبذلك تتزايد نفقاتها بشكل مستمر، وتحتاج في ذلك إلى أكثر إيرادات لتغطيتها، وبالتالي فوجود الدولة أصبح بالفعل مرتبطا تماما ومرهونا بوجود الضريبة وتحصيلها، فإن تركت هذه الأخيرة للإرادات والأهواء تحلل منها هؤلاء وانتهى بذلك وجود الدولة[1].

ثانيا- تأثير بعض أحكام الإلتزام المدني في تعديل أو انقضاء الالتزام الضريبي: رغم أن هناك فروق جوهرية في مواضيع القانون حسب أحكام وأهداف المشرع، وأنه سبق لنا القول بأن الالتزام الضريبي يختلف تماما عن باقي الالتزامات وخاصة الالتزام المدني، إلا أننا نلمح في قوانين الضريبة في الوقت الحالي، جملة من الأحكام التي تبدو أن تحدث التقارب ما بين هذه الالتزامات، ويبدو أن المشرع الضريبي متأثر بموجبها بما جاء في بقية الالتزامات، وسنحاول من خلال هذه الجزئية، أن نعرض موقف المشرع الجزائري والتشريع المقارن في ذلك، ثم نحلل هذه الأحكام ونرى مدى تقاربها المقصود، وهل المشرع قصده وتأثر به، وأن هذا سيهز من ذاتية القانون الضريبي أم لا، وذلك كله على النحو التالي:

01- أحكام تعديل وانقضاء الالتزام الضريبي بدون وفاء: لقد جاء المشرع الضريبي بجملة من الأحكام تعدل الالتزام الضريبي أو تجعله في حكم الانقضاء لاستحالة الوفاء بالنظر إلى وضع المكلف، كما تبرأ قابض بالضرائب من مسئولية المحاسب على تحصيل الدين العام، وسنرى في البدء ما هي هذه الأحكام، ونحاول أن نتعرض إلى مثيلتها في التشريع المقارن، ثم نتطرق إلى تحليل ومناقشة أساس هذه الأحكام، وذلك فيما يلي:

أ-**عرض الأحكام:** لقد نص المشرع الجزائري في المادة (92) من قانون الإجراءات الجبائية، على أنه: " تتلقى السلطة الإدارية، طبقا للقوانين والتنظيمات المعمول بها، طلبات تلتمس من حضرتها بصفة ولائية، الإعفاء أو التخفيض من الضرائب المباشرة المفروضة قانونا أو الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية، وذلك في حالة عوز أو ضيق الحال تضع المدين بالضرائب في حالة عجز عن إبراء ذمته إزاء الخزينة، كما أنها تبت، طبقا للقوانين والتنظيمات، في طلبات القابضين الملتمس بها جعل الحصص غير القابلة للتحصيل في حكم عديم القيمة أو الحصول على إبراء من المسؤولية."، فهذا النص يحمل حكمين،

[1] - سبق التأكيد على أن المحكمة الدستورية العليا في مصر، إنما قضت بأن أساس الضريبة هو القانون وحده، أنظر في ذلك، دكتور إكرامي بسيوني عبد الحي خطاب، القاضي الدستوري ورقابته للاشريعات الضريبية دراسة تحليلية مقارنة، مرجع سابق، ص52.

الحكم الأول يتعلق بالمكلف بالضريبة إذ ينقضي عليه بموجبها الالتزام الضريبي، أما الحكم الثاني فيرفع عن قابض الضرائب أي مسئولية عن الحصص المشكلة للديون المقيدة في حساباته، وجاءت النصوص اللاحقة لها، توضح كيف للمكلف أن يلتمس هذا الإعفاء أو التخفيض، وما هي الشروط الواجب توفرها في ذلك، حيث جاء في الفقرتين الأولى والثانية من المقطع الأول في المادة (93) من قانون الإجراءات الجبائية، على أنه:" 1- يجوز للمكلفين بالضريبة أن يلتمسوا الإعفاء من الضريبة المفروضة قانونا أو التخفيف منها في حالة عوز أو ضيق الحال التي تضعهم في حالة عجز على إبراء ذمتهم إزاء الخزينة. ويمكنهم أيضا أن يلتمسوا الإعفاء أو التخفيض من الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية التي يتعرضون لها لعدم مراعاة النصوص القانونية."، وجاء ضمن الفقرة الخامسة من نفس المقطع والمادة السابق ذكرها أنه:" تمنح هذه الإعفاءات أو التخفيفات إلى المدين بالرسم حسن النية تبعا لعناصر يجب البحث عنها في مواظبته العادية بالنظر إلى التزاماته الجبائية وكذا الجهود المبذولة من طرفه ليتخلص من ديونه."، كما نجد عدة أحكام ضريبية تتعلق بإرجاء تسديد الدين في حالة العجز، مثلما هو الحال بالنسبة للشركات التي يحق لها ترحيل الخسائر، إلى السنوات اللاحقة، كما يجوز للمكلف إرجاء التحصيل إلى حين انتهاء المنازعة وغيرها، وإن كان ما يهمنا هنا، هو الإبراء والتخفيض من الدين الضريبي، وبالمقابل، نجد المشرع قد وضع آلية لتقرير الحصص عديمة القيمة بعد خمس سنوات بناء على طلب قابضي الضرائب، حيث جاء في المادة (94) من نفس القانون السالف الذكر أنه: " 1- يجوز لقابضي الضرائب أن يطلبوا، ابتداء من السنة الخامسة التي تلي إدراج الجدول في التحصيل، إقرار انعدام قيمة الحصص غير القابلة للتحصيل، تحدد أسباب وحجج عدم قابلية التحصيل عن طريق التنظيم. أن الإدراج في حكم انعدام القيمة، لا اثر له سوى إبراء قابض الضرائب من مسؤوليته، ولكنه لا يبرئ ذمة المكلفين الذين يجب معاودة اتخاذ الإجراءات القسرية ضدهم، إذا تيسر حالهم من جديد، طالما لم يتم التقادم،..."، وهنا واضح أن المشرع أراد أن يتخلص من القيم التي لم يستطع قابض الضرائب من تحصيلهم بعد قيامه بكل الإجراءات اللازمة لذلك، بسبب عدم قدرة المدينين بها على الوفاء، أو التنفيذ الجبري عليهم، لكن، تبقى هذه القيم محل بحث في ذمة أصحابها إذا تيسر حالهم ولم يصبها التقادم المسقط.

وعلى العموم، فإن الأحكام السالفة الذكر، تستند إلى وضع واحد وهو إعسار المدين في الحالتين، سواء بإقراره بذلك والتماسه الإعفاء أو التخفيض من الدين، أو لعدم جدوى كل التدابير والإجراءات التي قام بها قابض الضرائب، ورغم أن الدين الضريبي هو دين عام ولا يمكن أن يفرط فيه، إلا أن هذه الأحكام تبدو ذات أساس آخر، دفع المشرع إلى إقرارها، وقبل أن نناقش ذلك، سنرى هل في التشريع الضريبي المقارن أحكاما تشابهها، وفي ذلك، نقول، أن أغلب التشريعات لم تأخذ بمثل هذه الأحكام[1]، لكن

[1]- يؤكد البعض أن التطبيق الوحيد لانقضاء الدين الضريبي بدون وفاء لاستحالة التنفيذ لم يؤخذ به في كل التشريعات الضريبية ما عدا التشريع المصري، كما أشار في ذات الوقت إلى نص المادة (72) من قانون ضريبة الدخل السوداني لسنة 1974 والذي جاء نصها بأنه:" يجوز للمدير ان يتجاوز عن الضريبة الواجبة الدفع من أي شخص كلها او بعضها بسبب الفقر كما يجوز له للسبب ذاته رد أية ضريبة مدفوعة من ذلك الشخص أو أي جزء منها." ، ورغم أنه وضع هذا=

هناك نص مشابه للأحكام السابق ذكرها، وهو نص في قانون الضريبة الموحدة في مصر، نص على أنه: " يجوز إعفاء الممول من الضرائب المستحقة عليه كلها أو بعضها ومن مقابل التأخير المنصوص عليه بالفقرة –1– من المادة (172) من هذا القانون في الأحوال الآتية:

1– إذا توفي الممول من غير تركة أو عن تركة مستغرقة بالديون أو غادر البلاد نهائيا بغير أن يترك أموالا بها.

2– إذا أشهر إفلاس الممول أو إذا اثبت عدم قدرته على السداد أو عدم وجود مال يمكن التنفيذ عليه.

3– إذا كان الممول قد انهي نشاطه وكانت له أموال يمكن التنفيذ عليها تفي بكل أو بعض مستحقات المصلحة ففي هذه الحالة يجب أن يبقى للممول أو لورثته بعد التنفيذ ما يغل إيرادا في حدود الأعباء العائلية المقررة له سنويا.

ويصدر الإعفاء طبقا للقواعد التي يضعها رئيس مصلحة الضرائب ويجوز سحب قرار الإعفاء إذا تبين انه قام على سبب غير صحيح."[1]، وعليه، يمكن القول هنا النقاط التالية:

– إن التشريع الجزائري من بين التشريعات الضريبية القليلة التي تناولت مثل هذا الحكم.

– أن المقارنة بين الأحكام التي جاء بها المشرع الجزائري، وتلك التي جاء بها المشرع المصري، تؤكد أنهما بالفعل يتعلقان بتعديل أو انقضاء الالتزام الضريبي لاستحالة الوفاء به، ورغم أن أحكام المادة (92) وما يليها، جاءت بشكل عام إذ لم تفصل في الحالات التي يجب أن يتحقق معها التعديل والإعفاء، وهذا يعني أنها تشمل جميع الحالات، حالات إفلاس، أو غيره، وهذا باعتمادها على المعيار الشخصي، وهو ذمة المكلف الضريبي الملتمس لهذا الحكم، فهي إذن وسعت من هذه الحالات دون حصرها، إلا أنها ضيقتها من حيث المكلف إذ حصرتها فيه وحده، وهو من يقوم بتقديم الطلب والتماس الإعفاء أو التخفيض من الضرائب، وهنا نرى أن المشرع كان صائبا في ذلك، على اعتبار أن أمر التركة مفصول فيه بأحكام قانون الأسرة، إذ لا تركة بدون تسديد ديون، وبالتالي فلا ميراث إذا استغرقت التركة بكامل الديون مع أن مسألة تقديريها تبقى محال إثبات، وبالتالي لا ضريبة على التركة إذا لم يكن هناك ميراث، إلا إذا قصد المشرع المصري الإعفاء من دين الضرائب التي تعلقت بذمة المكلف المتوفى حال حياته، إذ تعتبر هنا جزءا لا يتجزأ من مجمل الديون، وكذلك نجد حتى في حالة وجود ميراث للتقسيم يكون هناك مراعاة حالات الورثة جد واضحة كما سبق لنا ذكره، ونرى أن المشرع الجزائري بصددها لم يصدر أي حكم يعفي تحصيل دينها الذي هو دين امتياز، وهو الرأي الصواب طالما انها تمثل جزء من كتلة الديون وتقدمها عليهم لا يعني حرمان الورثة.

=النص ضمن إطار الإبراء من دين الضريبة بدون مقابل، ورغم ذلك، فالمؤلف هنا لم يلتفت إلى التشريع الجزائري رغم أنه ذكر بعض الأحكام الخاصة به في مؤلفه مثل الرهن القانوني كضمان خاص مصدره القانون للوفاء بالدين الضريبي، ورغم أن مؤلفه يتضمن البحث في التشريعات المقارنة كما سبق لنا ذكره في تسمية هذا المرجع، أنظر، الدكتور محمد علوم محمد علي المحمود، مرجع سابق، ص238، وص239.

[1]- المرجع السابق، ص 240.

كما نجد بالمقابل أن كلا المشرعين قد قررا أن الإعفاء والتخفيض يستهدف كافة الدين بأصوله الأساسية، والزيادات والغرامات الجبائية، بينما نجد المشرع المصري، وضع حالات محددة يجوز معها تقديم الإعفاء أو التخفيض، وهي كما رأيناها تتعلق بالإفلاس، أو عدم القدرة على السداد، أو عدم وجود مال يمكن التنفيذ عليه، أو عدم وجود تركة، أو إذا كانت مستغرقة كلها بالديون، أو في حالة عدم كفاية الأموال المتبقية من تصفية النشاط لتغطية نفقات الممول وعائلته أو ورثته، وهنا حتى وإن بدا أن الحكم يتعلق بحالات، فهناك ما يدل على أنه قصد عدة أوضاع في آن واحد، وضع المال، ووضع الممول معا، فوضع المال، سواء أكان في حالة تركة، أو نهاية نشاط وتصفيته، أو إفلاس، أو في حالة سير نشاط، أو في حالة خضوع عارض للضريبة، كما يفهم من عبارة – أو إذا أثبت (يقصد الممول) عدم قدرته على السداد – فإن قصد عمومها فهي تشمل كل ممول لم يقدر على السداد مهما كان نوع نشاطه أو الوعاء الذي يحمل ذمته بالالتزام الضريبي، لكن قد يكون في شكله الضيق يقصد فقد الممول الذي يكون في وضع الإفلاس، ونعلم أن من يقع عليه نظام الإفلاس هو التاجر وحده دون سواه، وبالتالي يتعلق الحكم بالممول التاجر دون غيره من الممولين، وفي هذه الحالة يكون الحكم الجزائري أوسع منه، بينما في الحالة الأولى، يكون النص بالفعل قد وضع نظاما صائبا من جميع الجهات (وضع الممول الأصلي والورثة، النشاط، المال)، وهذا شيء إيجابي بالفعل، خاصة إذا كان هناك اتساع في تفسير عبارة – أو عدم وجود مال يمكن التنفيذ عليه– فإن كان لا يقصد بها المفلس، ويقصد تعميمها على جميع حالات الممول، فهذا الحكم هو شبيه بحكم الحصص غير القابلة للتحصيل والتي يقرر انعدام قيمتها لعدم القابلية للتحصيل، كما جاءت بالمادة (94) من قانون الإجراءات الجبائية والسالف ذكر نصها، وعليهن سنحاول أن نكيف الأساس القانوني للأحكام السابق ذكرها وذلك على النحو التالي:

ب– تكييف الأساس القانوني لحكم تعديل أو انقضاء الالتزام الضريبي لاستحالة الوفاء: لم يتصد غالبية الفقه إلى حكم المشرع الضريبي من إعفاء المكلف المدين بدين الضريبة من الوفاء به في حالة العوز أو الضيق المالي، بل أن حتى التشريعات لا تتوفر على حكم مماثل، ما عدا التشريع المصري والتشريع الجزائري، لذلك، سنحاول أن نحلل الحكم السابق ذكره، ثم نناقش عناصره ونحاول تقريبها مما تتوفر عليه النظرية العامة للالتزام المدني، ونتساءل هل فعلا تسربت بعض أحكام هذه النظرية إلى الالتزام الضريبي، أم لا، ولبحث الموضوع، نبدأ بذكر وتحليل عناصر الإعفاء أو التخفيف من الوفاء بدين الضريبة، فيما يلي:

ب/1– حالة مميزة للحكم الضريبي[1]: حتى يتأسس الدين يجب أن تكون الضريبة قائمة في ذمة المكلف المدين بها، وبالتالي فحالة الحكم هنا تختلف تماما عن حالات الإعفاء التي قررها المشرع لعدة اعتبارات

[1]- أطلقنا عبارة حالة مميزة، نرى أنها لم ترد بشكل واضح في باقي التشريعات الضريبية، وأنها تحمل من البعد الإنساني وحتى المنطقي عند المشرع الضريبي الكثير، فالعوز والفاقة قد ترفع التكليف حتى في أحكام الشريعة الإسلامية، وبالتالي أمام تأثر المشرع الكبير بالقانون الضريبي الفرنسي، وأما عدم حصولنا على حكم مماثل في المراجع التي استعملناها نكون بالفعل أمام حالة مميزة من أحكام الضريبة.

كما رأينا سابقا، خاصة تلك المتعلقة بعدم قدرة المكلف على تحمل الضريبة، فضلا على أنها تختلف عن الحالات المقررة بتخفيض الضريبة والتي كذلك وضع لها المشرع أسس خاصة بها وحدد من هم المقررة لصالحهم، وبالتالي فحالتنا هنا من المفروض أنها حالة مميزة، تنشأ بعد قيام الضريبة وتصفيتها وإنتاج الدين الضريبي في ذمة المدين تماما، لكنه لم يستطع الوفاء به، وبالتالي فحالة عدم القدرة هي حالة ناشئة بعد قيام الدين حالت دون الوفاء به.

ب/2- سبب الحكم القانوني هو ضيق المدين وعوزه: لقد جعل المشرع سبب الاستفادة من حكم تعديل أو الإعفاء من الدين الضريبي، هو حالة العوز أو الضيق التي تصاب بها الذمة المالية للمدين، لكنه في ذات الوقت لم يحدد ما المقصود من مصطلح الضيق والعوز، إذ واضح أنه لم يضع قياسا لهذه الحالة، هل هي تلك التي تجعل المكلف في حالة عجز تام ومستمر على الوفاء بالدين أم مجرد عجز مؤقت وعارض، أم يمكن قياسها بحالة الإعسار كما هي واردة في القانون المدني، وحالة الإفلاس المنظمة بالقانون التجاري كما قال بها المشرع المصري صراحة، أم يقصد بها وضعا مميزا عن كل هذه الأوضاع، والمشرع لم يضع أي آليات للتحقيق الإداري في ذلك، إذ اكتفى كما هو ظاهر من نص المادة السالفة الذكر والمادة التي تليها، بمجرد تقديم المدين المعوز بطلب الالتماس دون إرفاقه بما يثبت وضعيته، كما لم يعين ما سبب هذا العجز هل هو سبب خارجي عن المدين حال دونه ودون الوفاء بالدين بعدما ترتب في ذمته وفق إجراءات صحيحة ونتيجة للالتزام الضريبي غير المنازع فيه، أم أنه لا يمهم هنا السبب هل كان خارجيا أم بسبب المدين، ولو أننا هنا نلمح تقييد السبب بشرط عدم إعماله الغش، كما جاء في الفقرة 6 من المقطع 1 من المادة (93) السالف الذكر، حيث تنص على أنه:" لا يمكن الإدارة الجبائية أن تمنح، في حالة الغش، تخفيض أو تخفيف الضرائب أو الغرامات والعقوبات الجبائية التي يتعرضون لها في المجال الجبائي."، وهو ما يخالف ما ذهب إليه المشرع المصري بالنسبة لوضع المفلس، الذي له عدة حالات قانونية، منها ما يصل حد الإفلاس المجرم الذي يبدأ بجسامة الخطأ سواء أكان عمديا أم لا، خاصة أن دين الضريبة هنا مقدم على كل الديون مهما كانت صفة الضمان الخاص أو العام المقررة أو المنشأة لها، لأنه دين امتياز، وبالتالي فإعفاء المفلس بمختلف أوضاعه من الضريبة يكون فيه الكثير من القول، كما أنه يحرم الخزينة من مورد هام، دون مبرر طالما أن الإفلاس كان إما لرعونة التاجر وتهوره، ومغامرته، أو كان لتعمده وسعيه لترتيب حالة الإفلاس[1].

وعموما، يبدو أن المشرع هنا، لم يحدد حالة التي توصف بالعوز أو الضيق، كما لم يحدد سببها، هل هو عارض، مستمر، عام، خاص، خارجي أو بسبب المدين نفسه، وهذا ما يجعل بناء هذا الإعفاء غامض.

[1] - للإحاطة بتطبيق هذه الحالة، أنظر، Yahia Denideni, Op-cit,p124

ب/3- صاحب الطلب هو المكلف: قصدت المادة (92) السالف ذكرها بحكمها المكلف، وهو المدين بالضريبة، دون أن تخصصه بأي وصف، وبالتالي يتساوى أن يكون المكلف شخصا طبيعيا، أو من في حكمه ضريبيا، أو شخصا معنويا، كما هو الحال بالنسبة لشركات الأموال، وهذا يستخلص من جهة أخرى، من طبيعة الضرائب التي نشأ عنها الدين، فالمشرع قصرها فقط على الضرائب المباشرة دون سواها من الضرائب الأخرى، وما يتعلق بها من زيادات وعقوبات جبائية، وبالتالي فالمكلف بالضريبة هو ذلك الملتزم بدين الضريبة المباشرة كما هي محددة ضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، أي كل من يتم تحصيل دينه بناء على جداول ضريبية معدة سلفا، حيث جاء ذكرها في الفقرة 3 من المقطع1 من نفس المادة السالف ذكرها، على أنه: "يجب إرسال الشكاوى...وإرفاقها بالإنذار، وفي حالة عدم تقديم هذه الوثيقة، يذكر رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها الضريبة المعنية.."، كما هو الحال بديون ضرائب الرسم العقاري والضريبة على الأملاك، وأرباح الشركات، والدخل الإجمالي وغيرها.

ب/4- القرار صادر عن الإدارة بشكل ولائي: ما يميز طلب الإعفاء أو تعديل الدين الضريبي لعدم القدرة في حالة العوز أو الضيق، أنها تعود تماما إلى سلطة الإدارة الضريبية، التي لها وحدها تقدير طلب الملتمس المدين، دون سواها[1]، فالمشرع نص على أن الفصل في الطلب يكون بقرار ولائي أي أنه من اختصاص الإدارة الجبائية، ورغم انه أجاز التظلم السلمي في هذا القرار، إلا أنه لم يقرر أو يجيز قابلية الطعن فيه أمام القضاء الإداري، أي أن هذه القرارات لا تخضع رقابة القضاء لفحص مشروعيتها رغم أنها تمس بمركز المكلف المعوز أو ضيق الحال المالية، وأنه إذا أرغم على تسديدها أو حتى تم تحصيل الدين الضريبي بالطرق الجبرية، التي هي كذلك لا تنفذ تحت يد القضاء، ونرى من خلال المادة التي أوردها المشرع المصري أنها بالفعل قد خولت هي كذلك الإدارة لدراسة طلب الإعفاء ومنحه أم لا بموجب قرار لفائدة المدين، لكن، قررت في ذات الوقت أنه يجوز سحب قرار الإعفاء او التخفيض من الدين في حالة أنه استند إلى أسباب ثبت عدم صحتها، وهو الحكم الذي لم يقرره المشرع الجزائري، كما يكون من المناسب هنا، أن يعطى للمكلف حق اللجوء إلى القضاء الإداري، بالنظر إلى أن مكنة الإعفاء والتعديل بالتخفيض إنما قررها القانون، وليست الإدارة الجبائية، حتى وإن أعطى لها الاختصاص في تجسيد هذا الحكم، دون أن يقيد سلطتها في ذلك، وبالتالي قد ينتج إما المحاباة في تطبيق الحكم من طرف أعوان الإدارة، وبالتالي إحداث اللاعدالة في الضريبة، أو قد يكون التشديد في تطبيقه وحتى العزوف عنه، طالما أنه غير ملزم، ولا تراقب الإدارة وتحمل المسئولية الإدارية في حالة عدم تطبيقه، وبالتالي فهي إن شاءت فعلته وإن شاءت تركته، وهذا لا يعد امتيازا للمكلف ومراعاة لما قد يصيبه بعد ترتيب دين الضريبة في ذمته المالية، ومساعدته على تجاوز الوضع، خاصة أنه ما فتئ يسدد ديونه الضريبية، ومن العدالة بما كان أن يستفيد في حالة إعساره، وحتى إفلاسه.

[1] - للإحاطة بتطبيق هذه الحالة، أنظر، Yahia Denideni, Op-cit,p124

2- مقاربة الحكم الضريبي بما يشابهه في النظرية العامة للالتزامات: القانون هو الذي يقرر وحده إنشاء الالتزام الضريبي وكلما يكونه من عناصر، وكلما يتعلق بتحديد الدين الضريبي وكيفيات تحصيله، كما يعتبر وحده من يعفي من هذا الدين جزأه أو كله، وكما أنه لتقرير الضريبة كما رأينا عدة مبررات تقتضيها، كما هناك عدة مبررات تحدد مركز المكلف بها مراعاة لمبدأ العدالة الضريبية، وما تقتضيه من مراعاة حالة المكلف الإنسانية والاقتصادية والاجتماعية، لذلك، فإن الحكم بالإعفاء هو أيضا مقرر لمبررات ومستند إلى أساس فلسفي يقتضي ذلك، وعليه، سوف نرى هنا، ما هو موقف النظرية العامة للالتزامات من إنهاء الالتزام بدون وفاء وتعديله في حالة عدم القدرة على الوفاء، وإرهاق الالتزام، ونحاول في النقطة الثانية أن نستند إلى أسس هذه النظرية نحدد مدى استثمارها لمحاولة الوصول إلى أساسا للإعفاء من الدين الضريبي أو تخفيضه بالنظر إلى وضع المكلف، وبالنتيجة ما هو تأثيرها في ذلك، وذلك فيما يلي:

أ- عرض نظريات الإعفاء من الالتزام أو تعديله في الدين المدني: تعددت النظريات التي تناولت التعديل في الالتزام المدني وانقضائه، وهذا نتيجة إرهاق المدين به، أو استحالة تنفيذ التزامه، وحتى نرى وجه التقارب مع الأحكام الضريبية السابق ذكرها وهذه النظريات، لنصل إلى أساس قانوني لهذه الأحكام، سنعرض باختصار أهم هذه النظريات، وذلك فيما يلي:

أ/1- نظرية الظروف الطارئة: لقد نص المشرع الجزائري على نظرية الظروف الطارئة[1]، ضمن المادة (107) من القانون المدني[2]، ولقد صنف الفقهاء شروط هذه النظرية بثلاث شروط أساسية، وعليه، نسجل أن النظرية إنما تجد مكانها في العقد الملزم لطرفين، وأنه يجب أن يكون الالتزامات هنا متراخية في الزمن، بمعنى أن يوصف العقد هنا بأنه عقد مستمر وليس عقدا فوريا، كما أنه يجب أن تقع بعد إبرام العقد ظروف استثنائية عامة وليست خاصة، ولم يكن من الممكن توقعها عند إبرام العقد، وان تكون هذه الظروف هي السبب الرئيسي في قلب توازن العقد وإصابة المدين بإرهاق في تنفيذه، وتهديده بخسارة فادحة، فيتدخل القاضي بإعادة التوازن للعقد ما بين الطرفين، إما بإنقاص التزام المدين المرهق، أو وقف تنفيذ إلى الالتزام بشكل مؤقت إذا كانت الظروف مؤقتة ولا يؤدي ذلك إلى ضرر الدائن، أو زيادة الالتزام الدائن، لكن في كل الأحوال، لا تؤدي هذه الظروف إلى فسخ العقد، وما يلاحظ، أن هذه النظرية ورغم أنها تناولت العقد بصفة عامة، سواء العقد المدني أو العقد الإداري، لأن القضاء الإداري الفرنسي قد أخذ

[1]- هذه النظرية أنشأها الفقهاء المسيحيين في القرون الوسطى، ونسجوها على غرار نظرية تغير الظروف المعروفة في القانون الدولي العام، والتي تسمح في المعاهدات بتغيير شروطها إذا تغيرت الظروف، لكن، يوجد في الشريعة الإسلامية ما يدل عليها في نظرية شبيهة بها سموها نظرية العذر، والتي تجيز فسخ العقد بالنظر انه لو لزم تنفيذ العقد لترتب على صاحبه ضرر لم يلتزمه العقد، أنظر في ذلك، علي علي سليمان، مرجع سابق، ص98.

[2]- جاء نص المادة (107) على أنه:"... غير انه إذا طرأت حوادث استثنائية عامة لم يكن في التوسع توقعها وترتب على حدوثها أن تنفيذ الالتزام التعاقدي، وأن لم يصبح مستحيلا، صار مرهقا للمدين بحيث يهدده بخسارة فادحة جاز للقاضي تبعا للظروف وبعد مراعاة لمصلحة الطرفين أن يرد الالتزام المرهق إلى الحد المعقول، ويقع باطلا كل اتفاق على خلاف ذلك.".

بها، وهذا على اختلاف بناء العقدين، إلا أنه كما هو واضح تختلف عن الالتزام الذي مصدره القانون، كما هو الحال بالنسبة للالتزام الضريبي، من حيث أن هذا الأخير ليس عقدا كما رأينا سابقا، بل هو التزام وحيد الطرف ولا يقابله أي إلتزام سواء أكان خاصا أو عاما، ورغم أنه متراخي في الزمن من حيث تنفيذه، خاصة في الحالات التي يختلف فيها تحقق الواقعة المنشئة للضريبة، عن تاريخ استحقاقها، كما هو الحال في الضرائب المباشرة، إلا أن الأحكام الضريبية الواردة بنص المادة (92) و(93) السابق ذكرها، لم تبين ما هي الظروف التي يمكن الأخذ بها بالنسبة للمدين، وألحقت به الضيق والعوز مما تمكنه من إنقاص الدين أو الإعفاء منه، كما أنه لا مجال لتدخل القاضي بالنسبة لتطبيق هذه الأحكام.

وعموما، فإن إطار هذه النظرية يختلف تماما عن إطار تطبيق الأحكام الضريبية السالفة الذكر، حتى وإن كانا يتحدان في نفس الهدف، من كون كلاهما يهدفان إلى تخفيف الالتزام على المدين.

أ/2- نظرية استحالة التنفيذ القهري: وهذه النظرية تسمى أيضا بنظرية استحالة التنفيذ أو الانفساخ بحكم القانون، حيث أخذت بها العديد من القوانين المدنية، ومنها القانون المدني الجزائري، حيث جاء ذلك بنص المادة (121) منه[1]، وهذه النظرية إنما تقوم على توفر شروط لها، وهي[2]، أن تطبق هذه النظرية على العقود الملزمة لطرفين، أي ترتب التزامات متقابلة لكليهما، ويكون تنفيذ الأول سببا لتنفيذ الثاني، فإذا انقضى التزام أحدهما لإستحالة التنفيذ انقضى بالمقابل التزام الطرف الآخر، ولا يتأتى ذلك إلا إذا أصبح تنفيذ الالتزام مستحيلا، فإذا كان مرهقا ستطبق نظرية الظروف الطارئة السالف ذكرها، وان ترجع الاستحالة إلى سبب أجنبي لا يد للمدين فيه، فإذا كان عدم التنفيذ لخطئه كان مسئولا عن التعويض[3]، وهذا يعني أن عبء إثبات وجود الاستحالة وسببها الأجنبي يقع على المدين، فإذا لم يثبت ذلك، يتعين عليه التعويض، وبالمقاربة مع الأحكام الضريبية التي تؤدي إلى الإعفاء من الدين الضريبي كما سبق ذكره، نجد أن التقارب يكون من حيث الهدف، فكلاهما يؤدي إلى إعفاء المدين من التزامه، لإستحالة تنفيذه، فحتى وإن عبر المشرع الضريبي عن ذلك بالعوز والضيق، إلا أنه يشير إلى عدم القدرة على التنفيذ من خلال ذلك، هذا من جهة، ومن جهة ثانية، فقد رأينا أن كلا الوضعين، إنما يقوم على فكرة الالتزام وتنفيذه، ورغم أن المشرع الضريبي لم يبين سبب العوز والضيق، فالأكيد أنه ستخلص بانه سبب أجنبي عن المدين، كما يستشف من عبارات حسن النية المدين الضريبي وعدم غشه، كما سبق القول أعلاه، بل حتى أن المشرع المصري، ينص على جوزا سحب قرار الإعفاء إذا تبين أنه قام على سبب غير صحيح، وهو الحكم الذي لم ينص عليه المشرع الجزائري، لكن من حيث الإطار العام للنظرية، فإنه

[1]- تنص المادة (121) على انه: " في العقود الملزمة للجانبين إذا انقضى الالتزام بسبب استحالة التنفيذ، انقضت معه الالتزامات المقابلة له وينفسخ العقد بحكم القانون.".

[2]- علي علي سليمان، مرجع سابق، ص108.

[3]- نصت المادة (176) على أنه: إذا استحال على المدين أن ينفذ الالتزام عينا حكم عليه بتعويض الضرر الناجم عن عدم تنفيذ التزامه، ما لم يثبت أن استحالة التنفيذ نشأت عن سبب لا يد له فيه، ويكون الحكم كذلك إذا تأخر المدين في تنفيذ التزامه."

يختلف تماما عن إطار الأحكام الضريبية سالفة الذكر، فإطار النظرية هو العقود الملزمة لطرفين، وفيها آثار حتما ستنصرف إلى الطرف المقابل، لا تؤدي فقط إلى انقضاء التزامه فحسب، بل قد تؤدي إلى تحمله تبعة هذه الاستحالة، في حالة قيامه بالتزامه، وهذا ما جعل المشرع المدني يشدد على فكرة إثبات الاستحالة وسببها الأجنبي عن المدين، حتى لا يهتز أساس العقد، من كونه شريعة المتعاقدين، بينما لا يختلف الحال كثيرا عن تفعيل الأحكام الضريبية من حيث الأثر، لكون الضريبة هي الوسيلة التي تغطى بها النفقات، ولا يتوانى القانون في إصدار كلما يشدد ويحكم تحصيلها، وعدم الإفلات منها[1].

وخلاصة القول، يبدو أن كل من النظريات السابقة وغيرها مما قد يعدل أو ينهي الإلتزام بعدم تنفيذه، إنما هو خروج عن الإطار والقاعدة العامة للعقود التي رتبت هذه الإلتزامات، ويبدو أن هدفها وأساسها قد مكناها من تجاوز ذلك، هذا الهدف الذي يقتضي عدم تحميل المدين ما لا يطيق خاصة إذا لم يوجد ضمن العقد ما يبرر ذلك، بينما الأساس أكيد أنه يختلف على العقد ويسمو عليه، وهو في الغالب العدالة، والعذر كما جاءت به الشريعة الإسلامية، ويبدو أن المشرع الضريبي قد استند إلى ما يشبه أحكام هذه النظريات التي أخذت بها العديد من التشريعات وكذا استند إليها القضاء بما فيها القضاء الإداري، وقرر أن يخفف من الدين الضريبي أو يعفي عنه في حالة العوز والضيق، وربما قد يكون أساسه في ذلك العدالة وعدم تكليف المدين ما لا يطيق، وربما يستند إلى نفس الأسس التي قعدت لتبرير الضريبة، في أن تعفي منها، خاصة وأن المبدأ الأصيل والقائم في ذلك، هو العدالة الضريبية، التي طالما أخذت التشريعات الضريبية في تحميل الضريبة، من حيث عبأها بالنسبة لطاقة الفرد بمفرده حسب دخله، أو بالنسبة لأعبائه العائلية، بل حتى بالنسبة للثروة التي لا يدر أرباحا، فقد جاءت مواقف المحكمة العليا الدستورية بمصر، لكي تقرر بعدم دستورية الأحكام الضريبية التي تقرر الضريبة عليها خاصة تلك التي تتميز بالدورية والإستمرارية، لعدم وجود ربح يشكل سببا للضريبة، ولأن القانون الضريبي لا يحكمه هدف واحد وهو الحصول على الضريبة، بل يجب عليه أن يوفر مساحة واسعة للحفاظ على رأس المال وبقائه، حتى لا يفقد موردا هاما في المستقبل للضريبة، ومن ذلك، نجد أن الفقه الضريبي لم يتناول أحكام الإعفاء من دين الضريبة، وبالتالي لم يتضح بالفعل ما هو أساس الأحكام الضريبية، وغن كنا هنا نرجح أنها العدالة الضريبية في حدا ذاتها، التي تؤسس للضريبة الصحيحة والصائبة، كما تؤسس للحفاظ عليها، بمثل هذه الأحكام، لأنها غن تعفي مدينا حسن النية ومواظب على دفعها اليوم، فهي لكي تحافظ عليه الغد وهكذا، كما نشير حسب رأينا كما قلنا سابقا، ألا يترك السلطة التقديرية للإدارة الضريبية هنا بمفردها، في تحقيق حكم النصوص الضريبية هذه، وأن تخضع هذه السلطة لرقابة القضاء الإداري، وليس الرقابة السلمية فقط، كما جاء به القانون الجزائري.

[1] - لمزيد من الإحاطة حول النظريات التي تناولت إعادة التوازن المالي للعقد، أنظر في ذلك، الدكتور سليمان محمد الطماوي، الأسس العامة للعقود الإدارية دراسة مقارنة، الطبعة الخامسة، دار الفكر العربي، 1991، ص610 وما يليها.

03- انقضاء التزام دين الضريبة بما يعادل الوفاء أو بدون وفاء: الأصل أن دين الضريبة يسدد نقدا لأنه من جهة، تعد النقود جزء من عناصر الضريبة، ومن جهة أخرى، أن التسديد هو واجب قانوني محدد بذاته في الزمن والمكان، من قبل المدين، وبالتالي سنرى من خلال التشريعات الضريبية، هل هناك من الأحكام ما يغاير هذا موضوع هذا الواجب ومسلكه، أم لا، وذلك من خلال النقاط التالية:

أ- التخيير في الوفاء: يقرر بأن الالتزامات المدنية، يكون الوفاء بها، بما يسمى بمقابل الوفاء، ولكن، هذا غير وارد بالنسبة للوفاء بدين الالتزامات الضريبية، فكل التشريعات الضريبية لم تقرر أي مقابل للوفاء، لأنه كما سبق أن أشرنا الوفاء بالدين يكون بالنقد دون سواه، لكن، هناك من التشريعات من أعطى مكنة التخيير في الوفاء بغير النقد، وهذا لا يعد مقابلا للوفاء بقدر ما هو ضرورة قررها القانون الضريبي، ونجد المشرع المصري، قد أخذ بهذا الأسلوب، إذ نص ضمن المادة (40) من قانون رسم أيلولة على التركات المعدل[1]، بأنه:" تؤدى الرسوم نقدا أو من سندات الحكومة او من السندات التي تضمنها الحكومة، ويجوز الأداء بما يوجد في التركة من الأوراق المالية الأخرى المصرية الأجنبية والمقبولة في التسعيرة الرسمية بإحدى البورصات المصرية وذلك بنسبة ما تمثله هذه الأوراق المالية إلى مجموع التركة ويشترط إلا يزيد الأداء بها على ما يعادل نصف الرسوم المستحقة."، فالمشرع المصري هنا وبصدد رسوم نقل التركة، حدد التخيير في الوفاء بهذه الرسوم بين النقد الذي ذكره أولا، وبين مختلف السندات والأوراق المالية التي يتضمنها جرد التركة، وذلك في حدود الثلث، بينما المشرع الجزائري في هذا الشأن، ورغم أنه حدد كيف يتم جرد التركة وحصر جميع مكوناتها، العقارية والمنقولة، وحتى الديون والحصص والأوراق المالية والسندات إلا أنه لم يتبن حكم التخيير، بل انه أجل تسديد رسوم التركة على الأوراق والسندات المالية، وبوليصات التأمين، الآجلة إلى حين حلول أجلها، مع الاكتفاء بضمان الامتياز المقرر للخزينة العمومية، دونما أن يحصل الدين حالا[2]، ويستعمل الحكم الذي جاء به المشرع المصري، وربما أن المشرع هنا، وبالنظر لعدم وجود بورصة يستطيع من خلالها أن يسعر هذه الأموال المنقولة، وبالتالي نرى أنه من أجل صحة وسرعة ومقتضيات الضريبة يكون من الأحسن تبني نفس الحكم الذي جاء به المشرع المصري في هذه الحالة.

ب- المقاصة: المقاصة أحد الوسائل التي قررتها القوانين لانقضاء الوفاء بدين المدني، وهي وسيلة من وسائل الوفاء بمقابل، والفقهاء قد عرفوا المقاصة بأنها: "طريق من طرق انقضاء الالتزام، الغرض منها تسهيل عملية الوفاء به، بمنع الوفاء المزدوج، وتتحقق المقاصة عندما يتلاقى دينان في ذمة شخصين، اجتمعت في كل منهما صفة الدائن والمدين، فينقضي الدينان بقدر الأقل منهما."[3]، ومن ذلك، نجد للمقاصة عدة شروط يجب توفرها فيها، حتى تستقيم قانونا، وهذه الشروط يجب أن تتحقق، هي كل من،

[1]- الدكتور محمد علوم محمد علي المحمود، مرجع سابق، ص227.
[2]- المواد 36 وما يليها، والمواد 84 وما يليها من قانون التسجيل.
[3]- الدكتور أنور سلطان، مرجع سابق، ص407.

أن يكون الدينان بين نفس الشخصين، وان يكون محلهما (أي الدينان) نقودا أو مثاليات متحدة في النوع، أن يكونا خاليين من النزاع، أن يكون مستحقي الأداء، أن يكونا صالحين للمطالبة بهما قضاء، لكن السؤال، هل نجد هذه الشروط قد تقوم حول الدين الضريبي، وما موقف الفقه من ذلك، وموقف المشرع الجزائري في ذلك، وسنرى ذلك فيما يلي:

ب/1- رأي الفقه: انقسم الفقه بين معارض للمقاصة كوسيلة لانقضاء الدين الضريبي، وبين مؤيد لها، ويرى الفريق المعارض، أن شروط المقاصة لا تتحقق تماما في الدين الضريبي، من ذلك، أن من أهم شروط المقاصة أن يكون الدينان قابلين للحجز عليهما، وما يلاحظ هنا أن الأموال العامة غير قابلة للحجز عليها، حتى وإن كانت دين الضريبة يمكن أن نقع عليه الحجز، وبالتالي فهذا الشرط غير متوفر، تماما، كما أنه الضريبة هي جزء من إيرادات الموازنة العامة وليست مجالا إلى أي أحكام أخرى غير تلك التي تقرر جبايتها وفق الخطة المرسومة لها، كما أن قواعد المحاسبة العمومية غير مؤهلة بأن تقبل المقاصة كوسيلة من وسائل انقضاء الدين العام، وفي النهاية، فإن مسائل الضريبة بما فيها دينها هي من النظام العام، ولا يجوز إضفاء ما لم يقرره القانون في ذلك.

أما بخصوص الفريق المؤيد فيرى أن المقاصة الجائزة في الضريبة، ويمكن الأخذ بها انطلاقا من وجود تطبيقات لها في القانون المدني، وباعتباره الشريعة العامة فيمكن الأخذ بحكمه في حالة عدم وجود نصوص خاصة تعارض ذلك، كما نجد أن الفقه كذلك هنا، انقسم على نفسه، فمنهم من يؤيد بشكل مطلق للمقاصة الضريبية، ومنهم من يضيقها بحيث يقصرها فقط على نوع واحد من الضريبة، ومنهم ما يحصرها ويوقفها فقط على اختيار الدولة، دون إرادة الطرف الثاني.

ب/2- موقف التشريعات الضريبية بما في ذلك التشريع الجزائري: إن كان الفقه قد انقسم بشأن المقاصة في الضريبة، فإن التشريعات الضريبية لم تلفت لذلك، بل قررت وتحت نفس المسمى المقاصة الضريبية وجعلتها وسيلة لانقضاء وتسوية الديون المتقابلة، حتى وإن لم تتحقق شروطها، فقد أخذ بها المشرع المصري، والمشرع الأردني، لكن المشرع الفرنسي لم يأخذ بها كقاعدة عامة، ما لم يجزها نص خاص[1]، بينما المشرع الجزائري أخذ بها، لكن بوضعيتين مختلفتين، الوضعية الأولى وهي ما نصت عليها المادة (144 مكرر1) من نفس القانون والتي جاء فيها أنه:" يمكن قابض الضرائب المختص أن يبادر بدفع الضرائب والحقوق والرسوم و/أو الغرامات المستحقة من المدين بالضريبة، من التعويضات أو التخفيضات أو الإستردادات من الضرائب أو الحقوق أو الرسوم أو الغرامات المثبتة لصالح هذا الأخير.عندما يجري قابض الضرائب المقاصة المنصوص عليها في هذه المادة، فإن هذا الأخير يكون ملزما بتبليغ المدين بالضريبة عن طريق إشعار يحدد فيه قيمة المبالغ التي تم تخصيصها لدفع الديون المثبتة في كتاباته.. "، والتي ينص فيها المشرع صراحة على المقاصة، وكيفية إعمالها من طرف قابض الضرائب، وجاءت هنا

[1]- الدكتور محمد علوم محمد علي المحمود، مرجع سابق، ص 233.

على شكل انتزاع أموال مستحقة للمدين بالضريبة والمتوفرة لديه، مقابل دفع كل الدين الضريبي المعلق بذمته، مع وجوب تبليغ المدين بذلك، ولهذا الأخير الحق في الإعتراض على ذلك طبقا لنظام الإعتراضات المقرر لمواجهة المتابعات كما سنراه لاحقا، بينما الوضعية الثانية فقد نصت عليها المواد (96) وما يليها من قانون الإجراءات الجبائية، حيث من قراءة هذه المواد، نجد عدة حالات هنا مقررة، وهي كالتالي:

– حالة أن يطلب المدين بالضريبة إعفاء من ضريبة ما أو التخفيض منها، هنا تكون للإدارة ضمن أجل التقادم، أن تعارض جميع المقاصات بين التخفيضات المعترف بثبوتها والمنقوصات أو الإغفالات بجميع أنواعها التي تمت معاينتها أثناء التحقيق في تأسيس وعاء الضريبة.

– حالة المقاصة بين العائد للمكلف بالضريبة إثر الشكوى المقدمة في التقديرات العقارية للأملاك المبنية وتلك الضرائب الناشئة في ذمة هذا المكلف المقيدة بالجدول الضريبي والمتعلقة بمختلف عناصر الملكية

– الحالة المقررة بقوة القانون، والتي تكون فيها المقاصة ما بين التخفيضات النزاعية وتحويلات في الحصص الضريبية المتعلقة بالضرائب المباشرة، وتخفيضات وتحويلات في الحصص المطابقة للرسوم المؤسسة، حسب نفس القواعد لفائدة الدولة والجماعات المحلية،

حالة المقاصة على المصاريف القضائية، وما يتعلق بالعائدات الناتجة عن النزاعات أمام المحكمة الإدارية، عموما، فالمشرع يقرر المقاصة، لكن يحدد إطارها، كما يجعل لكل من الإدارة والمدين حق معارضتها، رغم أنها تكون دائما بإرادة الإدارة.

ج– التقادم: يعرف التقادم بأنه: "مضي مدة زمنية معينة على استحقاق الإلتزام دون أن يطالب الدائن به."[1]، كما يعرف بأنه:" التقادم المسقط دفع موجه الى دعوى الدائن، يؤدي الى سقوط حق المطالبة بالدين اذا تمسك به من له مصلحة فيه."[2]، وعلة هذا التقادم إنما ترجع إلى تصفية المراكز القديمة التي تثقل كاهل الفرد والجماعة معا، ويصعب تحميلها بالآثار القانونية لقدمها، كما ترجع إلى إهمال الدائن نفسه، أو إلى عدم إبقاء حالة المدين وإرهاق ذمته إلى ما لانهاية[3]، وبذلك، يكون 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، إلا أنه ليس من النظام العام، إذ يجب عليه إثارته والتمسك به، وإلا اعتبر متخليا عنه، كما أن التقادم قد يتعرض إلى حالات وقف المدة، متى زالت هذه الحالات تم استئناف ما تبقى منها، أو إلى حالات إنقطاع متى زالت هذه الحالات يعاد حساب المدة من جديد، والتقادم لا يفرق ما بين أنواع الديون، إذ كما هو مقرر على الديون الخاصة، مقرر على الدين العام ومنه الدين الضريبي، فالمشرع الجزائري قد نص على تقادم مبالغ الضرائب، كما نص على

[1]- الدكتور محمد علوم محمد علي المحمود، مرجع سابق، ص242.
[2]- الدكتور أنور سلطان، مرجع سابق، ص415.
[3]- نفس المرجع والصفحة سابقا.

تقادم الحقوق المستحقة للمكلف في ذمة الخزينة، وفصل فيها بموجب المواد من (105) إلى (143) من قانون الإجراءات الجبائية، ونعرض بخصوصها النقاط التالية:

– إن التقادم يتعلق بكل من الحقوق الأساسية للضريبة، والعقوبات المتناسبة معها، والغرمات الجبائية، سواء تلك الحقوق الأصلية، أو تلك التي تكون نتيجة استدراك اغفالات كلية أو جزئية مسجلة وعاء الحقوق والضرائب والرسوم وكذا النقائص وعدم الصحة أو الأخطاء المسجلة في فرض الضريبة من طرف إدارة الضرائب.

– أن المشرع قد حدد لكل نوع من الضرائب أحكاما تتعلق بالتقادم، أي كل من الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الرسوم على رقم الأعمال، حقوق التسجيل، حقوق الطابع، والضرائب غير المباشرة، وخصص جميع الحالات التي تعود لكل نوع ويشملها التقادم، إذ في ذلك، حدد من جهة تقادم دعوى الإدارة في تأسيس الحقوق الضريبية على اختلافها، وفي قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات المسيرة لها، وجعل في ذلك أجل تقادم عام هو أربع سنوات، على أن يبدأ حساب الأجل من إنتهاء السنة المدنية التي كان يجب أن تفرض فيها هذه الحقوق والغرامات، ويتاح نفس الأجل للتحصيل بالنسبة للجداول الإضافية، ويمدد هذا الأجل إلى سنتين في حالة عمد المكلف بالضريبة طرق تدليسية، كما نجد حالات أخرى كثيرة جعل لها المشرع أجل تقادم، مثل تلك الحقوق التي تكتشف بأحكام قضائية نهائية، أو الحقوق التي تتعلق بالتركات، وإثبات صورية الدين، أو إغفال بعض أموال التركة في التصريح بها، حيث يكون أجل التقادم هنا 10 سنوات.

– إن دعوى الإدارة، يقابلها حق المكلف في استرجاع الأموال المسددة بدون مقابل، وكما أن التقادم يصيب حق الخزينة العمومية بإسقاط الدين الضريبي، كذلك تسقط حقوق المكلف حيث قرر مدة تقادم حقه كقاعدة عامة بأربع سنوات، وحدد حالات بداية حساب هذا الأجل.

– كما حدد المشرع الحالات التي بموجب توقف مدة التقادم.

وعموما، نسجل أن المشرع لم ينظم بشكل دقيق نظام التقادم، فأهم ما نسجله اختلاف مدد التقادم، وكثرتها، فضلا على كثرة حالات انقطاعها، وتنوع الديون بتنوع الضرائب، سواء الديون التي نشأت كليا ولم تسدد منذ تاريخ استحقاقها، أو بقي جزء منها لم يؤسس بعد، أو تلك الحالات التي يتعلق بالحقوق في حد ذاتها، بل في التخفيضات والإعفاءات الممنوحة بالخطأ وغير ذلك، فكثرة الأحكام وأخطاء صياغتها تؤدي إلى إرباك المخاطب بها[1].

وكخلاصة عامة حول مدى تطبيق بعض أحكام الالتزام، نجد أن هناك عدة أحكام تجد لها ما يشابهها في أحكام الالتزام الضريبي، فنجد انتقال الدين الضريبي، بما يسمى بحوالة الدين، فالمشرع يقرر انتقال الدين الضريبي المرتب على المتوفى حال حياته إلى الورثة، إذ ينتقل مع التركة، كما نجد، أن

[1]- وبخصوص التقادم في المادة الضريبية، أنظر في ذلك، الدكتور محمد علوم محمد علي المحمود، مرجع سابق، ص242.

الدين الضريبي قد نص على ما يشابه ذلك ضمن حكم المادة (155) من قانون الإجراءات الجبائية، أين ينقل دين الشركة إلى مديرها، أو مديريها، أو مسيرها أو مسيريها، في حالة عدم تسديدهم لدين الشركة، وسنفصل في هذا الحكم عند التعرض لمسئولية الغير، في الإلتزام الضريبي أدناه، كما نجد أيضا التقادم المسقط لدين الضريبة، وسنفصل فيه كذلك أدناه.

المطلب الثاني: عناصر الالتزام الضريبي

رأينا فيما سبق، مفهوم الالتزام الضريبي وأحكامه وتميزه على باقي الالتزامات وبالأخص الالتزام المدني، وسنرى في هذا المطلب، ما هي أهم عناصر الالتزام الضريبي، وندرس هذه العناصر من خلال الفرع الأول، نخصصه لأطراف الالتزام الضريبي، أي تلك الدائرة التي تنشأ حول الالتزام ونحدد مجال كل منهم، بتحديد مركزه القانوني في ذلك، بينما الفرع الثاني، نخصصه للموضوع الرئيسي للالتزام الضريبي، ألا وهو الدين، ونحدد مفهومه، وكيف يتحقق هذا الدين، ونتعرض لكل ذلك فيما يلي:

الفرع الأول: مراكز أطراف الالتزام الضريبي

القانون هو مصدر الالتزام الضريبي كما سبقت الإشارة إليه، وبالضرورة، فإنه هو الذي يحدد مراكز الأطراف التي تنشا حوله، فيحدد واجباتهم، كما يحدد ضماناته، ومجال تدخلهم، وعلى هذا الأساس، يكون استعمال مصطلح – مركز – هو الصائب، طالما أن الالتزام من صنع القانون وحده، وعليه، سوف نرى، من خلال هذا الفرع، مراكز الأطراف المتعلقة بهذا الالتزام، وهي بشكل رئيسي كل من الإدارة الضريبية، والمكلف بالضريبة، والغير، ونتعرض إلى ذلك بشيء من التفصيل فيما يلي:

أولا–المركز القانوني للإدارة الضريبية: المركز القانوني يعني تحديد الوجبات، وتقرير الضمانات، فكلمة مركز قانوني، تبين ما يقرره القانون للشخص وما يقرره عليه، والحال لا يختلف هنا كثيرا، فمركز الإدارة الضريبية، يتحدد بما لها من مهام وامتيازات في مجال الضريبة، وما عليها من قيود لفائدة المكلف بالضريبة، لذلك سنرى من هذه الفقرة، التعرف على الإدارة الضريبية وتنظيمها، و ما يدخل ضمن تنظيمها، ثم تحليل طبيعتها القانونية، وذلك على النحو التالي:

01– تعريف الإدارة الضريبية في الجزائر: تعتبر الإدارة الضريبية أهم طرف من أطراف الالتزام الضريبي، وهي إدارة تدخل ضمن التنظيم الإداري للدولة، وعليه، سنحاول في البدء التعرف على هذه الإدارة، ثم تحديد تركيبتها وذلك فيما يلي:

أ– **تعريف الإدارة الضريبية:** الإدارة الضريبية هي جزء من الإدارة العامة في الجزائر، لكونها تمثل جزء من وزارة المالية (المصالح المركزية والمصالح الخارجية)، وبالتالي فهي من جهة تخضع للقانون الإداري[1]، ومن جهة أخرى، تخضع لعلم الإدارة العامة، فبالنسبة للقانون الإداري، فذلك لكونه قانون الإدارة

[1]- هنا الإدارة الضريبية تعتبر من المصالح التي يشرف عنها الوزير بحكم أنه ممثل للدولة، وبالطبع هذا نجده في النظام القانوني المزدوج، على غرار ما هو معمول به في كل من فرنسا ومصر، ونكاد نجد تشابه بين الإدارة الضريبية في الجزائر ونظيرتها في فرنسا من حيث الهيكل ومن حيث المهام.

العامة أو قانون السلطة الإدارية، نجده بحسب المعيار العضوي، يحكم تنظيم وتركيب الجهاز الإداري، وكلما يدخل من هذه الناحية من وسائل مالية وبشرية، بينما بحسب المعيار الموضوعي، فالقانون الإداري ينظم نشاط الإدارة العامة، والوسائل أو الأعمال التي يتجسد بها هذا النشاط، وما يتعلق به من تنظيم الوظيفة العامة، والآثار المترتبة عليها، ومنها المنازعات الإدارية، وهذه الأجزاء سواء من حيث التنظيم وما يتعلق به أو من حيث النشاط وما يتعلق به، كلاهما يظهران بشكل جلي في الإدارة الضريبية[1]، بينما، يختص علم الإدارة العامة[2]، بكيفية تحسين عمل هذه الإدارة وجودته، وتطويره من الجوانب الفنية والتنظيمية، وقد رأينا أن الإدارة الضريبية ليست كباقي الإدارات العمومية، فهي إدارة حساسة لكل تقدم، ولكل ما يطرأ في جوانب الحوكمة الضريبية، وتطوير الإعلام والاتصال وتحديث الخدمة العمومية، وأخلقتها، وغير ذلك، وكلها تدخل ضمن جزئيات علم الإدارة العامة، وعليه، نجد الإدارة الضريبية بوصفها جزء من السلطة الإدارية يحكم تنظيمها ونشاطها القانون الإداري، وعليه، نجد أعمال الإدارة الضريبية تصنف على أنها قرارات إدارية، خاصة في مسألة إعادة تأسيس الوعاء، وتصفيته، والرقابة الجبائية، ومسائل التحصيل الجبائي، وقرارات الطعون النزاعية وغيرها، كما أنها تتحمل المسئولية الإدارية عن أعمالها المضرة بالمكلفين بالضريبة، وسنفصل في أدناه، لكن، ما هي طبيعة تنظيم الإدارة الضريبية؟

ب- طبيعة تنظيم الإدارة الضريبية: نص المرسوم التنفيذي رقم07-364 السالف الذكر، والمتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، يبين أن المديرية العامة للضرائب هي جزء من المصالح المركزية لوزارة المالية، وبما أن الجزائر تنتهج التنظيم المركزي الإداري، وهذه المركزية ليست مطلقة بل هي نسبية إذ عن طريق نظام تفويض الاختصاص، نجد السلطة المركزية تفوض جزء من مهامها إلى المصالح الخارجية، وفقا لمبدأ عدم التركيز الإداري، وبذلك، نجد المصالح الخارجية للإدارة الضريبية، وهي التي تتولى وبشكل كبير مهام وشأن الضريبة ككل، من حيث هي عملها الرئيسي، حيث نظمها المشرع ضمن المرسوم التنفيذي رقم 06- 327 المؤرخ في 18 سبتمبر سنة 2006، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها[3]، وبذلك، يبدو أن طبيعة تنظيم الوظيفة الإدارية قد انعكست تماما على الإدارة الضريبية، إذ تخضع في عملها تماما لمبدأ عدم التركيز الإداري، وهذا لتوزيع الوظيفة عن طريق تفويض الاختصاص من المصلحة المركزية بوزارة المالية والمصالح الخارجية للإدارة الجبائية (الجهوية،

[1]- يعرف القانون الإداري بالمفهوم الضيق بأنه: "مجموعة القواعد القانونية الإدارية المستقلة التي تطبق على تنظيم ونشاط الجهاز الإداري في الدولة."، كما يعرف القانون الإداري بحسب موضوعاته، بأنه: "ذلك القانون الذي ينظم السلطة الإدارية في الدولة، والعاملين فيها، ويحكم نشاطها وأعمالها، وأموالها، ويبين ما تتمتع به من امتيازات في مباشرة نشاطها، كما ينظم مراقبة القضاء الإداري على أعمالها."، أنظر في ذلك، الدكتور عبد الغني بسيوني عبد الله، القانون الإداري دراسة مقارنة لأسس ومبادئ القانون الإداري وتطبيقها في لبنان، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، بدون سنة، ص28.

[2]- يعرف علم الإدارة العامة بأنه: "يتناول الإدارة العامة بدراسة تنظيم الجهاز الإداري للدولة، وتحديد الأسس والمبادئ التي يقوم عليها هذا التنظيم، وتهتم بدراسة نشاط المنظمات الإدارية المختلفة في الجهاز الإداري للدولة من الناحية الفنية والعملية، انظر في ذلك، المرجع السابق، ص24.

[3]- جريدة رسمية عدد59.

الولائية)، لكن، السؤال الذي يطرح هنا، هل تمتد الإدارة الضريبية إلى هيئات التنظيم اللامركزي، وحتى نجيب على هذا السؤال، نعود إلى فكرة تقسيم الضرائب إلى ضرائب عامة وضرائب محلية، فهذا التقسيم، وبحسب الوضع القانوني والتنظيمي القائم، يعني أنه لا مجال اللامركزية في شأن الضريبة، فالقانون الذي يؤسس للضريبة وكلما يتعلق بها من حيث أنواع الضرائب، ومن حيث الإجراءات الجبائية، ومن حيث تعديل وتأسيس الضرائب والإجراءات المتعلقة بها، هو واحد، فنجد القوانين الخمسة التي سبق لنا التعرف عليها، كما نجد من جهة أخرى، قوانين المالية، هي التي تؤسس للضرائب المحلية مثل الضرائب العامة، بينما تتكفل الإدارة الضريبية المركزية بجميع شأن الضريبة وتورد الجباية المحلية لفائدة البلديات بشكل مباشر أو عن طريق صندوق ضمان التضامن ما بين الجماعات المحلية، لكن، يبدو أن المشرع كما سبقت إليه الإشارة وعلى غرار ما تضمنته التشريعات الضريبية المقارنة، متجه إلى الفصل ما بين نوعي الضرائب، وبالتالي سيكون للإدارة الضريبية كذلك وبالضرورة طبيعة التنظيم اللامركزي، حيث ستتولى الجماعات المحلية، تأسيس الضريبة المحلية ومتابعة شأنها وتنظيم تحصيلها، ولكون القانون الإداري يتميز بأنه قانون يقرر امتيازات وسلطات للإدارة العامة، سنرى ذلك بالنسبة للإدارة الضريبية فيما يلي:

ج- السلطات الخاصة والحدود المقررة على الإدارة الضريبية:قرر القانون الضريبي فضلا عن المصادر التي يستند إليها لاسيما الدستور، جملة من السلطات والامتيازات الخاصة للإدارة الضريبية في أعمالها، وبالمقابل ألزمها بحدود معينة لفائدة المكلف بالضريبة، لذلك، سنرى، ما هي السلطات والامتيازات ثم نرى ما هي الحدود المقررة على هذه الإدارة، وذلك على النحو التالي:

ج/1- الامتيازات والسلطات الخاصة للإدارة الضريبية: للإدارة الضريبية امتيازات خاصة بشأن الضريبة، إذ نجد منها حق الرقابة والتحقيقات المتنوعة في مجال التصريحات، والمحاسبة، والمحاسبة المصوبة، وفي الوضعية الجبائية الشاملة، ولها سلطة إعداد تأسيس الوعاء وتقديره بناء على ذلك، كما لها السلطة في التحري وضبط عمليات التلبس الضريبي، وتوقيع العقوبات، المالية عليه، ولها السلطة في ممارسة حق التنفيذ الجبري والحجوز الإدارية على اختلافها وتنفيذها عن طريق البيوع الجبرية استيفاء حق الخزينة العمومية، وسنرى تفصيل ذلك عند تأسيس وتحقيق الدين الضريبي وتصفيته وتحصيله.

ج/2- الحدود المقررة على الإدارة الضريبية[1]: وبمقابل السلطات والامتيازات هناك حدود مقررة لصالح المكلف سواء ذات مصدر عام، لكونها تستمد من مبدأ مشروعية الأعمال الإدارية وإخضاعه لرقابة القاضي الإداري، أم يكون مصدرها خاص بموجب القانون الضريبي، على غرار تلك قررها قانون الإجراءات الجبائية للمكلف، أثناء عمليات الرقابة والتحقيقات المحاسبية، أو تلك المتمثلة في السر لمهني،

[1]- وللمزيد في ذلك، أنظر، الدكتور محمد علوم محمد علي المحمود، مرجع سابق، ص89 وما يليها.

وغيرها، فكلها تجازى بتحميل الإدارة المسئولية الإدارية وتجبر بالتعويض، وسنرى أهم هذه الحدود على شكل ضمانات للمكلف بالضريبة أدناه، لكن نحدد في البدء هيكل الإدارة ومهامها[1].

02- تنظيم الإدارة الضريبية ومهامها وما يدخل ضمن تنظيمها: تتوزع الإدارة الضريبية ما بين المصلحة المركزية بوزارة المالية وما بين المصالح الخارجية، وسنتطرق إلى تنظيم هذه المصالح كما وردت بموجب المرسومين السابق ذكرهما على النحو التالي[2]:

أ- المصلحة المركزية ومهامها: تنص المادة الأولى من المرسوم التنفيذي 07-364 السالف الذكر على أنه: "تتشمل الإدارة المركزية في وزارة المالية، تحت وزير المالية، على ما يأتي: .....3- الهياكل الآتيـة: ...- المديرية العامة للضرائب..."، وتحدد المادة (05) من نفس المرسوم على أنها تتولى السهر على اقتراح وإعداد التشريعات والتنظيمات الضريبية واتخاذ التدابير اللازمة لتأسيس الوعاء وتصفيته وتحصيله، فضلا على السهر على متابعة المنازعات الإدارية والقضائية، السهر على مراقبة وتسير المصالح الجبائية ووضع أدوات لذلك، تتعلق بمردودية ونجاعة هذه المصالح، السهر على تحسين وتدعيم العلاقات بين المصالح الجبائية والمكلفين الضريبيين، وتمارس مهامها بشكل تفصيلي عن طريق مديرياتها الثمانية التالية:

أ/1- مديرية التشريع والتنظيم الجبائيين: وتكلف حسب جاء بنفس المرسوم، بتطبيق السياسة الجبائية، وإنجاز أشغال إعداد النصوص التشريعية والتنظيمية الجبائية، تحضير اقتراحات تدابير قوانين المالية وكل النصوص التطبيقية المتعلقة بها، وكذا الاتفاقيات والاتفاقات الدولية، وتتكون من 4 مديريات فرعية، وهي:

- **المديرية الفرعية للتشريع والتنظيم والإجراءات الجبائية:** وهي تتكفل بالجانب التحضيري والتنسيقي للإطار المشاريع القانونية والتنظيمية المتعلق بالجباية بما فيها الجمارك.

- **المديرية الفرعية للدراسات الجبائية:** وتكلف بالقيام بالدراسات المتعلقة بتطبيق السياسة الجبائية وشبه الجبائية، وتحليل وتقييم التشريعات والتنظيمات المتعلقة بالجباية البترولية والمنجمية، وتتبع التجارب الجبائية على المستوى الجهوي والدولي.

- **المديرية الفرعية للعلاقات الجبائية الدولية:** وهي تعنى بتتبع الاتفاقيات الدولية، وكيفيات تحضيرها والتفاوض بشأنها، كما تتكفل بكيفيات تطبيق الامتيازات المتعلقة بالحصانات الدبلوماسية والقنصلية في المجال الجبائي، المساهمة في النصوص التشريعية والتنظيمية فيما يخص تدخل المؤسسات الخارجية والأشخاص غير المقيمين في الجزائر.

---

[1] - تعتبر الحدود المقررة قانونا للإدارة الضريبية بمثابة ضمانات للمكلف بالضريبة خاصة من الجانب الإجرائي بإعتبار هذه الإدارة هي التي تقوم بإجراءات ربط الضريبة، ولأن القانون وضع كليهما في تقابل مع الاخر، كما سبق قوله، أنظر في حقوق المكلف ذات الطابع الاجرائي، د.قيس حسن عواد البداري، مرجع سابق، ص142 وما يليها.

[2] - لمزيد من المقارنة والمقاربة أنظر تنظيم الإدارة الضريبية في فرنسا، حيث نرى بعض الإختلاف، حيث تتكون الادارة الضريبية من 03 مديريات رئيسية هي كل من: المديرية العامة للمالية العمومية وهذه يتبعها كل قابضي الضرائب، المديرية العامة للتشريع الضريبي، المديرية العامة للجمارك والحقوق غير المباشرة، مضاف إليها جملة من اللجان، والمجالس، أنظر في ذلك: Jacques Grosclaude, Philippe Marchessou, Op-cit,p55-65

– **المديرية الفرعية للحوافز الجبائية والأنظمة الجبائية الخاصة:** وهي تتكفل بمتابعة سياسة الامتيازات والإعفاءات والأنظمة الجبائية الخاصة وما فعاليتها، وتساهم في النصوص التشريعية والتنظيمية التي تتضمن تدابير من هذا الموضوع.

أ/2– مديرية المنازعات: تتكفل بالسهر على التطبيق الحسن للتشريع والتنظيم الجبائي في مجال المنازعات، وتحقق ذلك عن طريق أربع مديريات فرعية مشكلة لها، وهي كالتالي[1]:

– **المديرية الفرعية لمنازعات الضريبة على الدخل:** وتتكفل هذه المديرية بالسهر على التطبيق الحسن للتشريع والتنظيم الجبائي على المنازعات المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مع إبداء الرأي المطابق في قضايا المنازعات الناتجة عن التدقيق المحاسبي والتدقيق حول الوضعية الجبائية الشاملة التي تقوم بها مصالح الأبحاث والتدقيقات، مع إبداء الرأي المطابق في الطعون المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات.

– **المديرية الفرعية لمنازعات الرسم على القيمة المضافة:** وتتكفل بالسهر على تطبيق التشريع والتنظيم الجبائي على قضايا المنازعات المقدمة من المصالح الخارجية والمتعلقة بالرسم على القيمة المضافة والضرائب غير المباشرة، طلبات استرداد مبالغ الرسم على القيمة المضافة، حسبما يقرر القانون الضريبي، وكذلك النظر في تراخيص الشراء.

– **المديرية الفرعية للمنازعات الإدارية والقضائية:** وتتكفل بمتابعة القضايا الضريبية المعروضة على القضاء، مع متابعة إجراءات متابعة أعمال الغش وتقييم نتائجها، متابعة طعون الإعفاء ومعالجتها وفق القانون الضريبي.

– **المديرية الفرعية للجان الطعن:** وتتكفل بكل ما يتعلق باللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، من تحضير اجتماعاتها، وتنسيقها، وجمع محاضرها، وقراراتها، وتحليلها وتقييمها، ثم تبليغها إلى المديريات الولائية للعمل بها.

أ/3– مديرية العمليات الجبائية والتحصيل: تتمثل مهامها بتصور وإتباع التوجيهات العملية والمنهجية في مجال الوعاء الضريبي، وتصفيته، وتحصيله، وتجسد هذه المهام عن طريق أربع مديريات فرعية هي:

– **المديرية الفرعية للتحصيل:** وتتمثل مهامها في كلما يتعلق بالتحصيل، من حيث الجداول وسندات الإيرادات والتلخيص، مع تعميم إجراءات التحصيل الجبائي وتنشيط المتقاعسين، واستيفاء ديون الضريبة، فضلا على تنظيم الجانب المحاسبي والتنسيق مع أعوان المحاسبة العمومية.

– **المديرية الفرعية للتقييمات الجبائية:** تكلف في مجال وعاء الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال، بالسهر على كيفيات تطبيق المصالح غير الممركزة للقانون الضريبي، ومراقبة تطبيق الامتيازات والأنظمة الخاصة، وضع مؤشرات التسيير ومراقبتها ومتابعتها، فضلا عن مراقبة وإحصاء التصريحات.

[1]- المرسوم التنفيذي رقم:07- 364 المؤرخ في:28-11-2007 يتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية ج ر عدد 75، مرجع سابق.

- **المديرية الفرعية للإحصائيات والتلخيص:** وتتمثل مهامه أساسا في تجميع ومركزة وإحصاء المعلومات وتوفيرها وتحليلها ووضع استشراف من خلالها، ووضع التقديرات الجبائية، وتحليل إنجاز الإيرادات وتحليلها، ومتابعة تحقيق الأهداف والنجاعة للمصالح الخارجية وفقا لمؤشرات التسيير.

- **المديرية الفرعية للضمان والأنظمة الجبائية الخاصة:** وهذه المديرية تتابع عن كثب أو تطبيق القانون الضريبي على كل من المعادن الثمينة، والوقود، والكحول، والخمور، والطابع ورسوم التسجيل، والرسوم العقارية، وغيرها.

أ/4- مديرية الأبحاث والتدقيقات: وتتكفل هذه المديرية بالسير الجيد للتحقيقات والتدقيقات المحاسبية، واحترام الأحكام الإجرائية في الرقابة، مع تفعيل الحق في البحث والتحري والإطلاع على المعلومات حول المكلفين بالضريبة، وتجميع العناصر الظاهرة للمعيشة، تضمن ذلك بما يلي:

- **المديرية الفرعية للأبحاث والتحقيقات الجبائية:** تجميع المعلومات وحفظها ومراقبة استعمالها، السهر على ضمان حق الإطلاع أمام كل المؤسسات والهيئات العمومية المكلفة الملزمة بضمانه، وبرمجة على كامل التراب الوطني، لعمليات التحقيقات المحاسبية لمصالح الجباية الخارجية.

- **المديرية الفرعية للرقابة الجبائية:** متابعة وتنشيط وتنسيق التدقيقات المحاسبية والجبائية فيما بين المصالح الجهوية والمحلية، تحديد إجراءات الرقابة، وتطبيق شروط الرقابة على الوثائق وضمان متابعتها.

- **المديرية الفرعية للبرمجة:** وضع التصور والوسائل التي تسمح باختيار الملفات المبرمجة في مجال التدقيق المحاسبي والوضعية الجبائية الشاملة ومراقبة العمليات العقارية والوثائق، وإعداد برنامج بذلك.

- **المديرية الفرعية لمحاربة الغش:** التنسيق في أعمال محاربة الغش، وتسجيل قائمة وطنية بمقترفي هذه الجريمة، فضلا عن وضع تقنيات وشروط تحسن نتائج الرقابة والبحث عن المعلومة الجبائية ومعالجتها.

أ/5-مديرية الإعلام والوثائق الجبائية: وهي مركز لتنسيق مهام جمع المعلومات مع كل الهيئات التي توفر ذلك، وتوطيد هذه المعلومات في تكوين ممتلكات ومداخيل الأشخاص وترقيمهم، وتجسد ذلك بـ:

- **المديرية الفرعية للبحث عن المعلومات والوثائق:** وتتكفل بضمان تفعيل حق الإطلاع عن طريق الطلب المسبق، مع كل الهيئات المحلية وهياكل المديرية العامة للضرائب، مع ضمان التنسيق المركزي مع مراكز ودواوين الإحصائيات عن طريق رقم التعريف الإحصائي وغيرها.

- **المديرية الفرعية لمعالجة المعلومات وتحليلها:** معالجة المعلومات وتدقيقها، وإنشاء بطاقية وطنية لها، وتوفيرها للعمل بها، فضلا على إقامة روابط مختلفة الاتجاهات ما بين الأشخاص المعنوية والأشخاص الطبيعية[1].

- **المديرية الفرعية لتنظيم دائرة المعلومات:** ومهامها توفير وسائل وبرامج معلوماتية تضمن الحماية للمعلومات، ومراقبة الدخول إلى المواقع، وتأمينها، وحماية بنوك المعلومات.

[1] - المرسوم رقم:07- 364، مرجع سابق، وأنظر أيضا في تنظيم الإدارة الضريبية، الأستاذ محمد حمو والدكتور منور أوسرير، مرجع سابق، ص81 وما يليها.

أ/6- مديرية الإعلام الآلي والتنظيـم: ومهامها تتمثـل في تصميم إستراتيجية نظام المعلومات والتحكم في المراجع الأساسية لتكنولوجيات الإعلام والاتصال، وتجسد ذلك عن طريق المديريات الفرعية التالية:

- **المديرية الفرعية للتنظيم والمناهج:** وتتكفل بالقيام بعصرنة وتنظيم وجودة المصالح الجبائية، وتحيين قائمة المطبوعات، واستغلال إحصائيات الاستهلاك.

- **المديرية الفرعية لتطوير أنظمة الإعلام الآلي:** ومهمتها وضع تصور أنظمة وبرامج في إطار المخطط التوجيهي للإعلام الآلي، وتنفيذ مشاريعها وفقا للخيارات المقررة لذلك، وتطبيق المقاييس في مجال تصور وبرمجة الوثائق التقنية والأمنية للمعلومات.

- **المديرية الفرعية تطبيق أنظمة الإعلام الآلي:** تصميم ووضع الجهاز الذي يضمن خدمة مستمرة للتطبيقات في الاستغلال، مع صيانة الهيكل القاعدي للمعالجة والاتصال، وتقديم الدعم التقني للمصالح غير الممركزة.

أ/7- مديرية العلاقات العمومية والاتصال: ومهامها الرئيسية إقامة العلاقات وتفعيل التدابير التي توطد العلاقات بين المصالح الجبائية والمكلفين بالضريبة، وتجسد ذلك، عن طريق ثلاث مديريات الفرعية هي:

- **المديرية الفرعية للعلاقات العمومية والاتصال:** وتكلف بنشر التعليمات والكتيبات التي من شأنها أن تعرف المكلفين بحقوقهم وواجباتهم، توطيد العلاقات مع كل الفاعلين بما فيهم الجمعيات والاتحادات،

- **المديرية الفرعية للمنشورات ذات الطابع الجبائي:** وتتكفل بنشر جميع الوثائق والنصوص التشريعية والتنظيمية الجبائية وتحيينها وعرضها المستمر على الجمهور.

- **المديرية الفرعية للعرائض الجبائية:** معالجة البريد المتلقي من الجمهور والمصالح الخارجية للمديرية العامة للضرائب، وتفسير النصوص وتعميمها.

أ/8- مديرية إدارة الوسائل العامة والمالية: هذه المديرية تختلف عن باقي المديريات لكونها ليست مديرية تقنية موضوعها الضريبة، بل تهتم بجوانب المستخدمين، والميزانيات، والتكوين، وتمويل المنشآت القاعدية، وهكذا، وتتشكل من 5 مديريات فرعية، هي كل من: المديرية الفرعية للمستخدمين، المديرية الفرعية للميزانية، المديرية الفرعية للوسائل، المديرية الفرعية للتكوين، المديرية الفرعية للمنشآت القاعدية.

ب- المصالح الخارجية ومهامها: لقد نظم المرسوم التنفيذي رقم 06-327 السالف الذكر[1]، حيث نجد هذه المصالح مشكلة مما يلي[2]:

ب/1- مديرية كبريات المـؤسسات: مديرية كبريات المؤسسات تتكون من 5 مديريات فرعية، هي كل من المديرية الفرعية لجباية المحروقات، المديرية الفرعية للتسيير، المديرية الفرعية للرقابة والبطاقيات، المديرية الفرعية للمنازعات، المديرية الفرعية للوسائل، وتكرس بموجب هذه المديريات، جملة المهام

[1]- تم تعديل وتتمة هذا المرسوم بموجب مرسوم تنفيذي رقم17-146 مؤرخ في 20 أبريل سنة 2017، ج ر عدد 26.
[2]- قرار وزاري مشترك مؤرخ في21 فبراير سنة 2009، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، ج ر عدد 20.

المختصة بها، فهذه المديريـة هي ذات اختصاص نوعـي في شأن الضريبة، بالنسبة للمكلفين المنصوص عليهم تحديدا ضمن نص المادة 160 وما يليها من قانون الإجراءات الجبائية، وهم كل من، الأشخاص المعنوية أو التجمعات المشكلة بقوة القانون أو فعليا، العاملة في ميدان المحروقات وكذلك الشركات التابعة لها حسبما يحدد ذلك التشريع المتعلق بالمحروقات واستغلالها ونقلها المعدل والمتمم، كما نجد شركات رؤوس الأموال، أو شركات الأشخاص التي اختارت النظام الجبائي المتعلق بها والتي يساوي أو يفوق رأس مالها مائة مليون دينار(100.000.000دج)، تجمعات الشركات المشكلة بقوة القانون أو فعليا، والتي يساوي أو يفوق رأس مال أحد أعضائها المبلغ السالف الذكر، الشركات المقيمة في الجزائر والعضو في تجمعات أجنبية، أو الشركات التي ليست لها إقامة في الجزائر.

وتتكفل هذه المديرية بدورها بجميع عمليات الضريبة، منها الوعاء، حيث تتابع ملفات المكلفين الضريبيين، وتصدر جداول وسندات التحصيل، وتصدر شهادات التخفيض والإلغاء، وتتابع عمليات التسجيل والطابع، تراقب وثائق الملفات، وتعوض قروض الرسوم، بينما في موضوع التحصيل، فتتكفل بجميع ما يضمن التحصيل فضلا عن تحصيل الديون الضريبية عن طريق القباضة المشكلة لها، ومراقبة حساب التسيير، والتموين بالطابع ومسك محاسبتها، أما بالنسبة للرقابة، فهي من جهة، تجمع المعلومات وتستغلها، ومن جهة أخرى، تقوم ببرامج الرقابة على المكلفين وتقيم نتائجها، أما بالنسبة للمنازعات، فتتكفل بدراسة الطعون، ومتابعة قضايا المنازعات الإدارية والقضائية، فضلا عن دراسة التماس التخفيضات، فضلا على مهمة الاستقبال والإعلام، فضلا على وظيفة أخرى تتعلق بتسيير المستخدمين والمالية، والوسائل.

ب/2- مديريات جهوية للضريبة: هي جملة من المديريات على مستوى الجهوي، كل واحدة تشمل اختصاصه الإقليمي مجموعة من المديريات الولائية الجبائية، أما اختصاصها النوعي، فهي تعدل همزة وصل بين الإدارة المركزية والمديريات الولائية، من حيث السهر على تطبيق النصوص التشريعية والتنظيمية، والقرارات والتعليمات، وتنفيذ البرامج وتطبيقها، ووضع شروط ومقاييس وأدوات التدخل، كما تسعى إلى تنشيط، وتوجيه، والإشراف، وتقويم، ومراقبة هذه المديريات، والسهر على تعزيزها بالوسائل البشرية وتكوين المستخدمين، تأطير لجان الطعن الجهوية، ودراسة الطعون بالتماسات التخفيض والإعفاءات، وتجسد ذلكن بمجموعة من الهياكل الداخلية المشكلة لهذه المديرية[1].

ب/3- مصالح جهوية للبحث والمراجعات: هي مصالح محددة العدد، وذات اختصاص إقليمي لمجموعة من المديريـات الولائية، يتوزع على كل من الجزائر، ووهران، وقسنطينة، فضلا عن اختصاص نوعي، هو البحث والاستغلال والتحقيق في مختلف النشاطات، تتكفل تحديدا بالتحري والبحث على المعلومات

[1] - المرسوم التنفيذي 06-327، مرجع سابق، وأنظر أيضا، الموقع الإلكتروني الرسمي للمديرية العامة للضرائب، مرجع سابق.

المتعلقة بوعاء الضريبة، وممارسة حق الإطلاع، فضلا على تنسيق وتنفيذ برامج التحقيق الميدانية وتوفر الوسائل اللازمة لذلك، وهي تتجسد ذلك عن جملة من المصالح الداخلية،

ب/4- مراكز جهوية للإعلام والوثائق: هي المراكز هي كذلك من ذات اختصاص جهوي، وهي أربع مراكز على المستوى الوطني، متواجدة في كل من الجزائر، وهران، قسنطينة، ورقلة، وذات اختصاص نوعي، محدد وضع برامج للبحث على المعلومات الاقتصادية والمالية المحلية، ومعالجتها استغلالها، وتعطي مؤشرات البحث، تشخيص/مخطط عمل، ونشر جميع الوثائق المتعلقة بالجداول وسندات التحصيل وغيرها التي تزودها بها المديريات الولائية، وذلك بصورة عامة، وعموما توفير بنك معلومات في ذلك، وتجسد هذه المراكز مهامها عن طريق مصالح وأقسام تابعة لها.

ب/5- مديريات ولائية للضرائب: هي مديريات ذات اختصاص ولائي، وتمارس السلطة السلمية على كل من مراكز الضرائب، والمراكز الجوارية للضرائب التابعة لها، وتسهر من خلالها على تطبيق هذه المصالح للتشريع والتنظيم الجبائي، وتحقيق الأهداف المرجوة، وتراقب عملها وتقيمه، وتقدم كل التدابير والإجراءات لتحسينه، وهي تتكفل فضلا على ذلك، بجميع العمليات المتعلقة بالضريبة، في مجال وعاء، تعد التقديرات، وتصدر جداول وقوائم المنتوجات وشهادات الإلغاء أو التخفيض وتعاينها وتصادق عليها، كما نجد دورها في مجال التحصيل، يتعلق بكل ما يتعلق بهذا الموضوع، من سندات التحصيل، وتصفية الدين، ومتابعة الطلبات القضائية الخاصة بالتحصيل، كما تضمن الرقابة القبلية على حساب التسيير للقابضين، أما في مجال الرقابة، فتتكفل بالبحث والحصول على المعلومات واستغلالها، تنظم برامج التحقيقات وتنفذها، فضلا على الرقابة المقررة على الزيادات في الأسعار، وتأذن بها في مجال التقييم، أما في مجال المنازعات، فنجدها تتكفل بمسك ومتابعة الطعون المقدمة من المكلفين، ومتابعة الطعون النزاعية في مرحلتها الإدارية والقضائية، كما نجد مجالا أخر لا يقل أهمية عن المهام السابقة، وهو مجال الاستقبال والإعلام، وهذه المهمة هدفها تقريب الإدارة من المكلف ووضع أدوات ووسائل اتصال مختلفة في ذلك، وتوفير حيز من الوثائق في تطبيقات الإعلام الآلي، ونجد في الأخير، أن كل مديرية مزودة بمصلحة وسائل، مهامها شؤون المستخدمين، والمسائل المالية، والتكوين والتجهيز وغيرها، وهذه المديرية إنما تجسد مهامها عن طريق أربع مديريات فرعية، مهيكلة وفق قرار وزير مشترك[1].

ب/6- مراكز الضرائب: وهي مصالح خارجية مستحدثة بموجب المرسوم السالف الذكر، على مستوى كل مديرية ولائية، من حيث الاختصاص الإقليمي وقد نجد أكثر من مركز على مستوى اختصاص كل مديرية، أما من حيث نوعها، فإنها عبارة عن مركز تسيير موحد، يشمل جميع العمليات المتعلقة بالضريبة، من وعاء، وتحصيل، ورقابة، ومنازعات، فضلا على وجود قباضة خاصة به، وتتعلق هذه العمليات بكل من الشركات التي يفوق رأس مالها 30.000.000دج والتي لا تدخل ضمن اختصاص

[1] - المرسوم التنفيذي 06-327 المعدل والمتمم، مرجع سابق، وأنظر أيضا، الموقع الإلكتروني الرسمي للمديرية العامة للضرائب، مرجع سابق.

مديرية كبريات المؤسسات كما رأيناه سابقا، كما تتكفل بملفات الشركات التي تخضع للنظام الجبائي الحقيقي، أو تلك التي اختارت هذا النظام، وتتولى هي المهام عن طريق جملة من المصالح التي هي كل من، المصلحة الرئيسية لتسيير الملفات، والمصلحة الرئيسية للمراقبة والبحث، والمصلحة الرئيسية للمنازعات، والمصلحة الرئيسية للاستقبال والإعلام، ومصلحة الإعلام الآلي والوسائل، والقباضة.

ب/7- مراكز جوارية للضرائب: وهي مراكز تشابه تماما مراكز الضرائب، من حيث أنها مراكز تسيير وتحصيل في آن واحد، حيث تشمل كل العمليات المتعلقة بالضريبة، من وعاء، وتحصيل، ومراقبة، ومنازعات، وإعلام واستقبال، فضلا على أنها مزودة بمصلحة للوسائل العامة، كما إن اختصاصها الإقليمي يكون على مستوى كل مديرية ولائية فهذه الأخيرة تمارس السلطة السلمية عليها، وقد نجد أكثر من مركز جواري للضرائب على مستوى كل ولاية، حيث يحدد في هذه الحالة وزير المالية الاختصاص الإقليمي لها، وبالتالي فإننا كذلك نجد نفس البنية الهيكلة من مصالح ضمن هذا المركز كما هي بمركز الضرائب، لكن الاختلاف الوحيد بينهما فهو من حيث الاختصاص النوعي، فالمركز الجواري يختص، بعمليات وملفات المؤسسات التي تخضع للنظام الجزافي، والمستثمرات الفلاحية، وكذلك الضرائب على الأشخاص الطبيعية في دخلهم الإجمالي أو على ممتلكاتهم، وكذلك ضرائب الرواتب والأجور، غير تلك التي تخضع لاختصاص كل من مديرية كبريات المؤسسات، ومراكز الضرائب.

ج- المصالح الخاصة: مما سبق يظهر أن التنظيم الجديد للإدارة الجبائية يدل على فكرة توحيد وتجميع المهام دون استثناء في مركز موحد، مع حصر العمليات النوعية في يد مراكز متخصصة، لكن، بعد تعديل وتميم المرسوم 06-327 السالف الذكر، بموجب المرسوم 17-146، قام المشرع مرة أخرى بتمييز عمليات خاصة بهياكل خاصة بها، وهي لا تختلف عن الهياكل التي كان معمول بها سابقا، إذ بعد الاستغناء على نظام المفتشيات/القباضة، تماشيا مع تقسيم العمليات إلى وعاء/تحصيل، أعاد هذا المرسوم تنظيم هذه المصالح إلى الهيكلة القديمة، ونتعرض إليها، فيما يلي[1]:

ج/1- مفتشيات الضمان -وعاء-: هذه المفتشيات التي يحدد اختصاصها الإقليمي عن طريق وزير المالية، وتختص في ميدان المعادن الثمينة من حيث التعيير والدمغة، وكذلك بوعاء وتصفية حقوق التعيير والضمان، وحفظ الدمغات والسنادن.

ج/2- مفتشيات الضمان - التحقيقات والرقابة-: البحث والتحري على المخالفات المتعلقة بوعاء الضمان، وحفظ المحجوزات، والتحقيقات اللازمة في ذلك.

ج/3- مفتشيات الحقوق والضرائب غير المباشرة: هي مفتشيات التي يحدد اختصاصها الإقليمي بقرار من وزير المالية، تختص بعمليات بوعاء، ومراقبة، والبحث والتصدي للمخالفات المتعلقة بالحقوق والضرائب غير المباشرة، لاسيما التبغ، الكحول، والمشروبات الكحولية.

[1] - المرسوم التنفيذي 06-327 المعدل والمتمم، مرجع سابق، وأنظر أيضا، الموقع الإلكتروني الرسمي للمديرية العامة للضرائب، مرجع سابق.

ج/4- مفتشيات التسجيل والطابع والمواريث والبطاقية: تختلف مهام مفتشيات التسجيل التي يقرر اختصاصها الإقليمي بقرار من وزير المالية، إذ نجدها تضم أربع مهام في آن واحد، القيام بإجراءات وإتمام شكليات التسجيل على الوثائق الخاضعة وتصفية حقوقها، ومتابعة التركات واستخلاص حقوق التسجيل منها، متابعة عمليات الطابع، فضلا حفظ البطاقية وهي مجموع الوثائق والسجلات والقيم المصرح بها، وكلما يتعلق بذلك، وهذا لاستخدامها في مجال التقييم والتحليل والاستغلال.

ج/5- القباضة المركزية للطابع: وهي مصلحة تتكفل بضمان استقبال الطلبيات وتسيير ومتابعة الطوابع الجبائية وطوابع الغرامات، وقسيمات السيارات المبرمة من طرف المديرية العامة للضرائب، وعلى ذلك فهي تمون كل الجهات التي تتعامل في هذه الطوابع على المستوى الداخلي وعلى المستوى الخارجي.

ج/6- القباضات الجهوية للطابع: هي مصالح يحدد اختصاصها الإقليمي بموجب قرار من وزير المالية، وهي تتولى حصر الاحتياجات المقدرة من طرف المديريات التابعة لها، من الطوابع الجبائية وطوابع الغرامات، وقيسمات السيارات، وتقديم طلبيات بخصوصها، وتوفير التموين بهذه المواد.

ج/7- مصالح التحليل والخبرة: وهي مصالح تقنية تضمن من جهة توفير الخبرة التقنية في عيارات مصنوعات المعادن الثمينة، وتحليل العينات من المواد الخاضعة للضرائب غير المباشرة مثل التبغ والكحول، والمشروبات، والعمل على تطوير المناهج الخاصة بذلك، فهي على شكل مخابر.

د- لجان الطعن الجبائي: هذه اللجان تعد امتدادا لمراجعة قرارات الإدارة الضريبية عن طريق آرائها، وحتى وإن اختلفت طبيعتها القانونية، حيث لم يقرر لها المشرع أي شخصية معنوية مستقلة، كما أن تركيبتها المختلفة لم توضح طبيعة عملها، المهم أن هذه اللجان تنشأ في مقرات الإدارة الجبائية المتعلقة بها[1]، ولقد نصت المادة (81 مكرر) من قانون الإجراءات الجبائية، على ثلاث أنواع من لجان الطعن، نتعرف عليها على النحو التالي:

د- لجنة التعسف في استعمال القانون: لقد أحدث المشرع لجنة جديدة سميت بلجنة التعسف بإستعمال القانون[2]، وذلك بموجب المادة (43) من قانون المالية لسنة 2018 والتي أحدث بموجبها مادة جديدة سميت بالمادة (19 مكرر2) من قانون الإجراءات الجبائية، حيث تتكون هذه اللجنة من:

- مدير التشريع والتنظيم الجبائيين، - مدير الأبحاث والتحقيقات، - مدير المنازعات، - مدير كبريات المؤسسات أو المدير الجهوي للضرائب، حسب الحالة، - نائب مدير من المديرية العامة للضرائب بصفة

[1]- ما عدا لجنة الطعن للولاية، كما هو بادي من نص المادة (81 مكرر) من قانون الإجراءات الجبائية.

[2]- هذه اللجنة أنشأت على غرار لجنة التعسف في استعمال القانون الضريبي، وليس القانون فحسب كما جاء بالمادة (43) من قانون المالية لسنة 2018 أعلاه، كما أن تشكيلتها وعملها في فرنسا كما قررت ذلك كل من المادتين (1653 C) من القانون العام للضرائب، والمادة (L64) من قانون الإجراءات الجبائية، حيث تتكون هذه اللجنة من قاضي مستشار من مجلس الدولة رئيسا، وقاضي مستشار من المحكمة العليا، أستاذ جامعي تخصص قانون أو علوم اقتصادية، مستشار من مجلس المحاسبة، محامي له خبـــرة في القانـــون الجبائي، موثق وخبير محاسبي، ويتم إخطارها من المكلف بالضريبة أو الإدارة الضريبية وتنشر نتائج البحث في تقارير سنوية، أنظر في ذلك:

Jacques Grosclaude, Philippe Marchessou, Op-cit,p64.

المقرر، – خبير محاسبي، – موثق. ويرأس هذه اللجنة المدير العام للضرائب، وهو الذي يحدد كيفيات سيرها، وفي حالة تساوي أصوات المشاركين يكون له دور مرجح في القرارات الصادرة عنها، ووتتأسس هذه القرارات بعد الإستماع للمكلف بالضريبة ويمكنه إختيار محاميه لتمثيله، على أن تصدر هذه القرارات في أجل لا يتعدى 06 أشهر من تاريخ رفع الملف إليها [1] .

ووضح المشرع ضمـن المواد (19 مكرر) من قانون الإجراءات الجبائية التي تم تعديلها بالمادة (41) من قانون المالية السابق ذكره، والمادة (19 مكرر1) المنشأة ضمن قانون الإجراءات الجبائية بالمادة (42) من نفس قانون المالية، ما هو اختصاص هذه اللجنة، وكيف تتدخل، حيث حصر ذلك في الحالات التي تكتشفها الإدارة الضريبية أثناء فترة الرقابة، والتي تشكل مخالفات صريحة لقانون الضرائب، وتثبت بمستندات تكتسي طابعا وهميا يخفي مضمونها الحقيقي، أو تهدف إلى اقامة وضعية صطناعية بحتة غايتها الأولى هي الإستفادة من الإمتيازات الجبائية أو التملص أو تخفيض الضريبة المستحقة على المعني بالأمر، التي كان من المفروض أن يدفعها هذا الأخير بالنظر غلى وضعيته أو أنشطته الحقيقية، وكذلك الحال عندما تؤكد الإدارة الجبائية قانونا، وجود مستندات تشكل تعسف في استعمال القانون يخص وعاء كل ضريبة أو رسم او إتاوة، وتصفيتها أو تسديدها، وهنا يتم التامل مع هذه المستندات إما باستبعادها وإعادتها إلى مضمونها الحقيقي، او ينشأ حولها حلاف حول أسس التصحيح، فتقوم الإدارة الجبائية من تحويلها إلى لجنة التعسف في استعمال القانون السابق ذكرها خلال 30 يوما من استلام الإخطار وذلك بناء على طلب المكلف بالضريبة، كما يمكن للإدارة الجبائية قبل أن تضع الجدول الضريبي الخاص بتصحيح هذه الحالات أن تطلب الإستعانة باللجنة السابق ذكرها، وتبلغ المكلف بالضريبة بذلك[2].

ونجد المادة (19 مكرر1) من قانون الإجراءات الجبائية قد استثنت من ضبط حالات التعسف في استعمال القانون، حالة المحرر الجبائي، أي تلك الحالة التي يتقدم فيها المكلف بالضريبة بطلب تحديد الوضعية القانونية المستندات بشكل إرادي ومسبق على الرقابة والتحقيقات، وهنا إما تتحدد الوضعية بموجب محرر جبائي وهو عبارة عن قرار تصدره الإدارة الضريبية، وإما تسكت عن الوضعية التي

[1]- وبالمقارنة البسيطة، يتضح الفرق ما بين اللجنتين، خاصة من حيث التشكيلة، ومن حيث الخبرة، فاللجنة الجزائرية هي لجنة حديثة جدا، كما أنها لجنة إدارية محضة ولا تخرج عن نطاق المديرية العامة للضرائب، ويصعب بذلك ضمان الحياد، بينما اللجنة الفرنسية، هي لجنة متخصصة، وموضوعها التعسف في استعمال القانون الضريبي، وهي لجنة هامة أغلبها قضاة، ومتخصصين، وهي بذلك تحقق الجدية وضمان الحياد، خاصة أنها تحقق في مدى شرعية عمل المكلف بالضريبة والمستندات التي تثبته ومدى إنحرافه عن تطبيق القانون الجبائي أم لا، وهذا عمل قانوني محض.

[2]- هذه اللجنة واختصاصها لم يدخل حيز التطبيق بعد، لذلك تبدو أحكامها غير منسجمة، من حيث تحديد طبيعة التعسف في استعمال القانون الضريبي، هل هو مخالفة ضريبية تقابلها جزاءات وعقوبات، كما هو الحال بالنسبة للملاحقات التي سوف نعرضها ادناه، أم هي تصحيح أسس، وإن كنا نؤيد التفسير الأول، طالما أن الملاحقات تنتج عن حالات يكون فيها مخالفة لأحكام القانون الضريبي، وأن التعسف في استعمال القانون هو وضع أوسع من أي مخالفة لحكم من أحكامه، وبالتالي نطرح هنا مدى العلاقة بين هذه اللجنة واللجنة الجهوية المطلوب أخذ رأيها في المتابعات الجزائية المقررة بموجب المادتين 104، 104 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

اقترحها المكلف فتقرر صحتها، لكن سبق القول أن المحرر الجبائي يجوز فقط طلبه من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لمديرية كبريات المؤسسات، دون غيرها.

د/1-لجنة الطعن بالولاية: وهي لجنة يكون اختصاصها الإقليمي هو تراب الولاية، أي اختصاص المديرية الولائية للضرائب، وهي بالضرورة تشمل اختصاص المراكز الضريبية والمراكز الجوارية التابعة إليها، أما اختصاصها النوعي فيتمثل في النظر في الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال، يقل أو يساوي مجموعها عشرون مليون دينار (20.000.000 دج)، وتتكون هذه اللجنة، محافظ حسابات معين من طرف مصف الخبراء المحاسبين ومحافظو الحسابات والمحاسبون المعتمدون رئيسا، وفي حالة عدم وجوده يختار الأعضاء من بينهم رئيسا، وعضو من المجلس الشعبي الولائي، ممثل عن مديرية التجارة برتبة نائب مدير، ممثل عن مديرية الصناعة برتبة نائب مدير، ممثل عن مصف الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، ممثل عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة المتواجدة بالولاية، المدير الولائي للضرائب، أو رئيس مركز الضرائب، أو رئيس المركز الجواري للضرائب حسب الحالة، أو من ينوب عنهم إما بترية نائب مدير عن المدير الولائي، أو برتبة رئيس مصلحة رئيسية، بالنسبة للباقي، على أن يتم الاستخلاف في حالة الوفاة، ويمكن للجنة في أي وقت أن تستعين بأي موظف ذو خبرة على أن يكون رأيه استشاري، ويعين كاتب ومقرر اللجنة من طرف مدير الضرائب من الموظفين ذووا رتبة مفتش مركزي، وتجتمع اللجنة مرتين في الشهر باستدعاء من رئيسها، ولا تصح اجتماعاتها إلا بحضور الأغلبية، كما أنه تستدعي اللجنة المكلفين أصحاب الطعون أو من ينوب عنهم على أن يكون هذا الاستدعاء قبل 20 يوما على الأقل، وتصدر اللجنة أرائها بالأغلبية الحاضرة وفي حالة تساوي الأصوات يرجح صوت الرئيس، ويمضي الرئيس على هذه الآراء وتبلغ خلال أجل 10 أيام من تاريخ اختتام أشغال اللجنة إلى مدير الضرائب[1].

د/2- لجنة الطعن لدى المديرية الجهوية للضرائب: وهي لجنة يكون اختصاصها الإقليمي هو اختصاص المديرية الجهوية للضرائب، أي اختصاصها يشمل كل المديريات الولائية للضرائب، وهي بالضرورة تشمل اختصاص المراكز الضريبية والمراكز الجوارية التابعة إليها التابعة لهذه المديرية الجهوية، أما اختصاصها النوعي فيتمثل في النظر في الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال، التي يزيد مجموعها عن عشرون مليون دينار (20.000.000 دج) ويقل عن سبعين مليون دينار (70.000.000دج)، وتتكون هذه اللجنة من، محافظ حسابات معين من طرف مصف الخبراء

[1] - قررت عدة تشريعات ضريبية مقارنة إحداث لجان الطعن الضريبية وإن اختلفت في تشكيلتها، وطبيعتها وطبيعة آرائها، ونجاحها من عدمه إنما يرجع وذلك على غرار المشرع اللبناني، الذي يعتبر هذه اللجان، لجانا إدارية ذات صفة قضائية، أي ان قراراتها تكون محل طعن بالاستئناف مباشرة أمام مجلس شورى الدولة، أنظر في ذلك، خضر الشويكي، مرجع سابق، ص72 وما يليها.

المحاسبين ومحافظو الحسابات والمحاسبون المعتمدون رئيسا، المدير الجهوي للضرائب أو من يمثله برتبة نائب مدير، ممثل عن المديرية الجهوية للخزينة برتبة نائب مدير، ممثل عن المديرية الجهوية المكلفة بالتجارة، برتبة نائب مدير، ممثل عن مديرية الصناعة في الولاية مكان تواجد مقر المديرية الجهوية للضرائب برتبة نائب مدير، ممثل عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة، ممثل عن الغرفة الجزائرية للفلاحة الكائن مقرها بالولاية، ممثل عن مصف الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، على أن يتم الاستخلاف في حالة الوفاة أو الاستقالة أو الإقالة، ويمكن للجنة في أي وقت أن تستعين بأي موظف ذو خبرة على أن يكون رأيه استشاري، ويعين كاتب ومقرر اللجنة من طرف المدير الجهوي للضرائب من الموظفين ذووا رتبة مفتش مركزي، وتجتمع اللجنة مرتين في الشهر باستدعاء من رئيسها، ولا تصح اجتماعاتها إلا بحضور الأغلبية، كما أنه تستدعي اللجنة المكلفين أصحاب الطعون أو من ينوب عنهم على أن يكون هذا الاستدعاء قبل 20 يوما على الأقل، وتصدر اللجنة أرائها بالأغلبية الحاضرة وفي حالة تساوي الأصوات يرجح صوت الرئيس، ويمضي الرئيس على هذه الآراء وتبلغ خلال أجل 10 أيام من تاريخ اختتام أشغال اللجنة إلى مدير الضرائب.

د/3- لجنة الطعن لدى الوزير المكلف بالمالية[1]: وهي لجنة طعن ذات اختصاص إقليمي وطني، أما من حيث الاختصاص النوعي، فهي تبدي آرائها في الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال، التي يزيد مجموعها عن سبعين مليون دينار (70.000.000دج)، كما تبدي آرائها في الطعون التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لمديرية كبريات المؤسسات، والتي سبق أن أصدرت فيها هذه الأخيرة قرارات بالرفض الكلي أو الجزئي، وتتكون هذه اللجنة من الوزير المكلف بالمالية أو مفوض عنه قانونا رئيسا، ممثل عن وزارة العدل برتبة نائب مدير، ممثل عن وزارة التجارة برتبة نائب مدير، ممثل عن وزارة الصناعة برتبة نائب مدير، ممثل عن المجلس الوطني للمحاسبة برتبة نائب مدير، ممثل عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة، ممثل عن الغرفة الوطنية للفلاحة، مدير كبريات المؤسسات، على أن يتم الاستخلاف في حالة الوفاة أو الاستقالة أو الإقالة، ويمكن للجنة في أي وقت أن تستعين بأي موظف ذو خبرة على أن يكون رأيه استشاري، ويعين المدير الفرعي المكلف بلجان الطعن للمديرية العامة للضرائب، بصفته مقررا للجنة، وتتكفل بأمان اللجنة مصالح المديرية العامة للضرائب، يعين المدير العام أعضائها، وتجتمع اللجنة مرتين في الشهر باستدعاء من رئيسها، ولا تصح اجتماعاتها إلا بحضور الأغلبية، كما أنه تستدعي اللجنة المكلفين أصحاب الطعون أو من ينوب عنهم على أن يكون هذا الاستدعاء قبل 20 يوما على الأقل، كما يمكنها أن تستمع وتطلب التفسيرات من المدير الولائي للضرائب المعني، وتصدر

[1]- وللإستزادة حول لجان الطعن، أنظر، خضر الشويكي باحث ومستشار قانوني، مرجع سابق، ص72 وما يليها.

اللجنة أرائها بالأغلبية الحاضرة وفي حالة تساوي الأصوات يرجح صوت الرئيس، ويمضي الرئيس على هذه الآراء وتبلغ خلال أجل 20 أيام من تاريخ اختتام أشغال اللجنة إلى مدير الضرائب[1].

د/4- لجنة المصالحة: نصت المواد (38 مكرر أ2) وما يليها من قانون الإجراءات الجبائية، على ما يتعلق بهذه اللجنة من أحكام، حيث تتشكل من، المدير الولائي للضرائب رئيسا، مفتش التسجيل، مفتش الشؤون الخاصة بالأملاك الوطنية والعقارية، مفتش الضرائب المباشرة، قابض الضرائب المختلفة، ممثل عن الولاية، ويقوم بمهام الكتابة مفتش من المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بالولاية المكلف بإعادة التقويمات في ميدان التسجيل، ويحضر الجلسات بصفة استشارية فقط، وتختص موضوعيا هذه اللجنة بالنزاعات التي تثار حول إعادة تقدير وعاء حقوق التسجيل وتقييمه، أما اختصاصها الإقليمي كما رأينا هو اختصاص مفتشية التسجيل، حتى وإن كانت هناك الاستثناءات إذا كان موضوع التقييم يتعلق بشحن على متن سفن تكون اللجنة المختصة هي اللجنة الولائية التي يتواجد في نطاقها الأملاك أو المسجلة بها، وإذا كانت الأملاك التي تشكل استغلالا واحدا توجد في عدة ولايات، فان اللجنة المختصة هي لجنة الولاية التي يوجد على ترابها مقر الاستغلال، وفي حالة عدم وجود المقر، الولاية التي يوجد فيها أكبر قسم من هذه الأملاك، وتجتمع اللجنة باستدعاء من رئيسها وتقوم باستدعاء المكلفين بالضريبة المعنيين بموضوع النزاع 20 يوم على الأقل قبل الاجتماع للمثول أمامها للإدلاء بأقوالهم أو إرسال ملاحظاتهم المكتوبة، وتصدر آراء تبلغ إلى المكلف ومدير الضرائب، وتكون قابلة للطعن فيها أمام القضاء الإداري[2].

ثانيا: المكلف بالضريبي: يعتبر المكلف بالضريبة أهم موضوع من مواضيع القانون الضريبي، لأنه هو الذي يقع في ذمته المالية الالتزام بالدين الضريبي، وبالتالي، كان لا بد أن يحدد من هو المكلف بشكل دقيق، وهذا لتحديد الالتزامات المقررة عليه، وبالنظر إلى أنه سبق لنا أن حددنا ما هي المعايير التي يستند إليها المشرع الجزائري في تطبيق أحكام الضريبة على من تقرر في حقهم، فإنه لا داعي هنا إلى تكرار ذلك، وإنما سنكتفي بتحديد من هو المكلف، وبماذا يتميز، وما هي صوره وعليه، وذلك من خلال ما يلي:

01- التعريف بالمكلف بالضريبة:

لقد استعمل المشرع الجزائري ألفاظ مختلفة لمن يدفع الضريبة، كما سبق أن رأينا في دراسة تماسك مصطلحات النص، كما استعملت تشريعات مقارنة عدة ألفاظ للدلالة على معنى واحد، وعليه، سنحاول

[1] - يغلب على كل هذه اللجان الطابع الإداري، وحتى وإن تم تدعيمها ببعض الخبراء والتنظيمات الخاصة، الأكيد أن قوة التشكيلة، ومكانتها ستسنح بوضع القرار من قبل الإدارة الضريبية في كل الأحوال.

[2] - تعتبر هذه اللجنة غير منسجمة مع باقي اللجان الضريبية، لا من حيث التركيبة التي كلها تركيبة إدارية، ما عدا وجود موثق ضمن تشكيلتها، ولا من حيث تدخلها في الملفات المرفوعة عليها، ولا من حيث اختصاصها، وطبيعة أرائها التي تبدو أنها استشارية أكثر منها قرارات ملزمة، ونشير هنا إلى أن في التشريع الضريبي اللبناني، بخصوص لجان الاعتراضات يكاد يكون لكل الضريبة لجنة خاصة بها، أنظر في ذلك، خضر الشويكي باحث ومستشار قانوني، مرجع سابق، ص94 وما يليها.

بدء التعرف على مصطلح من يقع في ذمته التزام دفع الضريبة ثم تعريفه، وبيان صوره في التشريع الجزائري، مع تحديد مركزه الذي قرره له هذا التشريع، وذلك على النحو التالي:

أ- **تحديد معنى الملتزم بالضريبة:** لقد سبق لنا تناول الالتزام الضريبي، ويبينا من خلال تعريفه أنه يعني كذلك الواجب، لكن ظهرت عدة مصطلحات في هذا المنوال، من قبيل التمويل، والإخضاع، والتكليف وغيرها، والتي اشتق منها إما إسم الفاعل أو إسم المفعول المتعلق بها للدلالة على الشخص الذي يقوم أو يقع عليه فعلها بشأن الضريبة، وحتى نبين الوضع نناقش ذلك، بتبيان حقيقة هذه الألفاظ، فلفظ واجب سبق أن قلنا انه يقابل الالتزام، فمن وجب الشيء بمعنى لزم، ورغم أن هذا المصطلح يعني الالتزام وفيه أكثر من دلالة على المعنى المطلوب، إلا أن الضريبة أقوى من الواجب كما نصت عليه الدساتير، والذي يتسع نطاقه ولا يتعلق فقط بالواجب الضريبي، والذي له ما له من وقع وقوة وحماية وسطوة، تختلف عن باقي نطاق الواجب بصفة عامة، أي ذلك الواجب المقرر لصالح الجماعة، أو ذلك المقرر لصالح الفرد، وبالتالي يكون لفظ واجب عام وغير دقيق، بينما كلمة مول، ممول، بمعنى أنه ساهم، مساهم، وهي تنطوي على فعق الإرادة، خاصة وأن الممول إسم فاعل، ولا يتحقق إلا إذا أراد صاحب الأمر القيام بذلك، والضريبة ليس مصدرها الإرادة بل مصدرها القانون الآمر بفعل تسديدها تحت طائلة الجزائر، وبالتالي نجد المصطلح حتى وإن فيه تلطيف وتدعيم واعتباره لإرادة الملزم إلا أنه قد يخرج الضريبة من موقعها، ونشير أن المشرع المصري قد استعمل هذا المصطلح[1]، بينما كلمة إخضاع، ففعلها خضع، يخضع، خاضعا، بمعنى واقعا تحت أمر وتأثير الشيء وحكمه عليه، لكن كلمة مكلف، ففعلها يعني كلف، يكلف، مكلف بالفتح أي إسم مفعول، أو بالكسرة إسم الفاعل، والمصطلح الوارد في القانون الضريبي، فهو مكلف أي إسم المفعول، أي مكلف بالفتح، وعلى الرغم من أن هذه الألفاظ تبدو في ظاهر الأمر تؤدي إلى غرض واحد، إلا أنها تختلف باختلاف باطن المعنى وزاويته، فالإخضاع يعني إذعان، إرغام، جبر، وهذا يجد مصدره من قوة الضريبة، وإجباريتها، ولئن كان تطور الضريبة عبر التاريخ، يؤيد هذا المعنى والمصطلح، إلا أنه في الوقت الراهن، لا يبدو المصطلح أكثر ملائمة، لكون الضريبة لم تعد تكسب إجباريتها من موقعها القديم، وحمل السلطة على إخضاع المواطن لحكمها، بل تجد مصدرها من تطور مركز المواطن في حد ذاته في موضوعها، فهو الذي فرض في البدء سيادة القانون، وهو الذي توصل إلى فرض مبدأ القانونية، وهو الذي توصل إلى فرضها عن طريق ممثليه في الحكم ونزعها من الحاكم، والآن، مازال تطور مركزه، حتى أصبح يساهم بشكل غير مباشر في وضع الأحكام الضريبية خاصة بالنسبة للضريبة المحلية، فضلا عن تطور مستوى الحقوق والحريات العامة للمواطن، وسعيه من خلالها إلى وضع نظام خاص لمسدد الضريبة يراعي هذا المركز، وبالتالي نجد كلمة إخضاع لم تعد تعكس تماما مستوى تطور مركز مسدد الضريبة، لكن، كلمة مكلف وهي تقابل بالفرنسية - contribuable – ومصدرها

[1]- د. قبس حسن عواد البداري، مرجع سابق، ص14.

contribution[1]، وهو المصطلح الذي أخذ به المشرع الفرنسي، وهو أقل وطأة من لفظ خاضع، وهي تعني اللزوم، وهي تعبر بشكل كبير عن تكليف المشرع للشخص بتسديد الضريبة، وهي بقدر الإلزام، وبذلك، نجد عدة تشريعات استعملت هذا المصطلح، أي –التكليف الضريبي–، ومنها جاء اصطلاح المكلف بالضريبة، والمشرع الجزائري، استعمل هذا المصطلح في مخاطبته للملزم بالضريبة، لكنه لم يكتف به بل استعمل مصطلح الخاضع للضريبة إلى جانبه، ويبدو أنه لا يراعي في التشريع الضريبي تطور مركز الملزم بالضريبة، وقد سبق لنا الإشارة إلى تضارب المصطلحات وتغيرها عبر نصوص التشريع الضريبي الجزائري رغم أنها تعني في ذهنه معنى واحد.

ب– تعريف المكلف بالضريبة: مما سبق يمكننا أن نخلص إلى التعريف بالمكلف بالضريبة، وهنا نجد بشكل عام، يعرف أنه: " كل شخص طبيعي أو اعتباري يلزمه القانون بأداء الضريبة."[2]، وهناك تشريعات ضريبية قد لمحت إلى معنى المكلف الضريبي لكنها لم تعرفه، على غرار المشرع المصري، الذي تبنى ضمنيا تعريف المكلف بالضريبة بأنه:" كل شخص ملزم بدفع المساهمات الضريبية يكون تحصيلها وفقا للقانون."[3]، وكذلك فعل المشرع الجزائري، حيث لم يعرف ما هو المكلف الضريبي، لكنه من خلال المواد 3 وما يليها من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، حدد أوضاعه بالنسبة لفرض الضريبة استنادا إلى معيار الإقامة أو المصدر بالجزائر، ونراه بذلك موقف طالما أن أي تشريع لا يستطيع أن يحدد الأشخاص الذين لزمهم حكمه، بل يضع لذلك معايير معينة ورغم أن التشريعات الضريبية تنطوي كلها على تحديد من يكلف بأداء الضريبة، وأن التعريف السابق ذكره، هو تعريف مغتضب، فيمكننا أن نستخلص التعريف التالي:" المكلف بالضريبة هو كل شخص قانوني أو الفعلي يقع ضمن نطاق المعايير التي يضعها القانون لنفاذ أحكام الضريبة، فيلزم بأدائها."، فهنا، نجد العناصر الرئيسية في المكلف وهي، الشخص القانوني، وهو إما الشخص الطبيعي أو المعنوي، والشخص الفعلي الذي هو كيانات غير قانونية أو تمارس أعمال غير مرخص بها، المعايير وهي تلك التي يستند إليها أي قانون ضريبي لتطبق أحكامه، سواء تلك المقررة للشخص الطبيعي، أو للشخص المعنوي، المقيم أو الأجنبي، ، وأحكام الضريبة أي قواعدها الموضوعية والإجرائية، وغاية القانون وهي الإلزام بأداء الضريبة من هذا الشخص، وبناء عليه، سنتعرض فيما يلي إلى صور المكلف بالضريبة.

02– صور المكلف بالضريبة:من التعريف السابق للمكلف بالضريبة، يتضح أن هناك صور متعددة لهذا المكلف، ونتعرض لها على النحو التالي:

أ– صور المكلف بحسب معيار طبيعة شخصه: تتنوع صور المكلف بالضريبة حسب هذا المعيار، إلى الشخص القانوني الطبيعي، والشخص القانوني المعنوي، ونوضح ذلك فيما يلي:

[1]- د. قبس حسن عواد البداري، مرجع سابق، ص14.
[2]- نفس المرجع، نفس الصفحة.
[3]- نفس المرجع، نفس الصفحة.

أ/1- الشخص الطبيعي: لقد ألزم القانون الشخص الطبيعي على أداء الضريبة ليس على ذاته، بل على نشاطه فيه أو بمناسبته، ودخله، وثروته، وطالما أن القانون هو المصدر في ذلك، فإن نفس معايير التكليف التي سبق لنا عرضها لسريان القانون الضريبي في الجزائر على الأشخاص، هي التي تحدد من هو الشخص الطبيعي المكلف بالضريبة، وهذا اعتمادا على تعريفه وخصائصه بصورة عامة بموجب القانون المدني، ونجد أن الشخص الطبيعي المكلف تتعدد أيضا أوضاعه، فمن جهة هو ذلك الشخص الأعزب، والمتزوج والعائل، ومن جهة أخرى، ذلك الشخص المعافى أو المعاق وغيرها، كما سبق لنا ذكر أهم صوره حسب أحكام القانون الضريبي.

أ/2- الشخص المعنوي: الشخص المعنوي هو كما عرفه القانون المدني أو التجاري، تجمع ما بين الأفراد أو الأموال، وسبق لنا كذلك أوضحنا ما هي المعايير التي أخذ بها المشرع الجزائري في تحديد المكلف بالضريبة متى كان شخصا معنويا، وميزنا من خلال أحكام القانون الضريبي في العديد من هذه الرسالة، ما بين أوضاع هذا الشخص المعنوي كما يراها هذا القانون، سواء في شكل شركات أشخاص، ومن يدخل في حكمها، أو في شركات أموال ومن يدخل في حكمها، كما ميزنا ما بين المنشآت الرئيسية ووحدتها، وما بين تلك الأجنبية التي لها فرع أو منشأة، أو مكتب يمثلها في الجزائر، وما بين تلك التي لها نشاط اقتصادي في الجزائر وليس لها إقامة، فضلا عن بعض الكيانات التي تخول الاتفاقيات الدولية للجزائر الحق في تكليفها، كما نميز بعض التجمعات ما بين الشركات، حيث أخذت الجزائر بهذا الوضع كذلك، وكذلك فصل وإدماج وتحول الشركات، فكلها أوضاع يطالها حكم القانون الضريبي كأشخاص معنوية[1].

ب-صور المكلف بحسب معيار وضعه من القانون: نميز هنا بين الأشخاص القانونية السابق ذكرها، وما بين نوع آخر من المكلفين بالضريبة، وهذا النوع ليس بشخص قانوني بمعنى الكلمة، فهو عبارة عن أوضاع غير شرعية، أو أوضاع فعلية أقام المشرع عليها أحكاما، فالحالة الأولى، نجدها تتمثل في الشركات الفعلية التي ليس لها وضعا شرعيا، فنجد المادة (160) من قانون الإجراءات الجبائية التي سبق لنا عرض نصها، توضح كيف أن مديرية كبريات المؤسسات، إنما يمتد اختصاصها في تأسيس الوعاء وقرض الضريبة إلى الأشخاص المشكلة بقوة القانون أو فعليا، كما ذكرت في نفس السياق امتداد اختصاصها إلى تجمعات الشركات المشكلة بقوة القانون أو فعليا، وهذا دليل على تكليف المشرع الجزائري للأشخاص المعنوية وتجمعات الشركات الفعلية، أما في الحالة الثانية، فنجدها في أوضاع التلبس الجبائي، حيث أجاز المشرع بموجب المادة (21) من نفس القانون السالف الذكر، حيث يمكن التحقق في الوضعية الجبائية الشاملة بالنسبة للشخص الطبيعي سواء أكان لديه مقرا جبائيا أم لا، وفي نفس السياق، نجد وضع هذه الشركات بعد حلها القانوني، إذ يقرر عليها الضريبة في حالة التصفية، وهو وضع فعلي

[1] - لمزيد من الإحاطة بالشخص المعنوي المكلف بالضريبة والمعايير التي تحكمه، أنظر في ذلك، الدكتور محمد علوم محمد علي المحمود، مرجع سابق، ص98 وما يليها.

وليس قانوني باعتباره يمس الأموال التي محل التصفية، وهو نفس الوضع بالنسبة لحالة الوفاة فالضريبة تكون على التركة بعد الوفاة، وهو حالة طبيعية يرتب عليها القانون الضريبة، ولا تمتد إلى الورثة، لكونه لا ضريبة على تركة مستغرقة بالديون.

وعموما فإن القانون قد رتب على المكلف بالضريبة جملة من الالتزامات، كما قرر له بعض الضمانات، وحيث أن هذه الالتزامات ستؤدي إلى ربط الضريبة، بينما الضمانات فهي في مواجهة الإدارة الضريبية، وقد سبق لنا ذكر بعضها، وعليه، سوف نرى ما هو الغير الملتزم بأحكام الضريبة، وذلك فيما يلي:

ثالثا: الغير: لقد أحاط القانون الضريبة بجملة من الضمانات التي تسمح باستيفائها، ومن ذلك، أنه لم يكتف بإلزام المكلف بها، بل أدخل الغير ضمن دائرة الالتزام، رغم أن المحكمة الدستورية العليا في مصر، قررت كمبدأ أن الضريبة في معلقة في ذمة المكلف بها، دون أن تمتد المسئولية إلى الغير، ولكن، التشريعات الضريبية ومنها التشريع الجزائري، قد جعل الغير كطرف من أطراف الالتزام الضريبي، وسنرى ما هو هذا الغير، وما هي صوره، وذلك فيما يلي:

01- تعريف الغير وأسباب تكليفه: الغير ليس هو المكلف، وذلك نجد تعريفه مادام يعتبر من أطراف الالتزام الضريبي أكثر من ضروري، وفي ذات الوقت يكون تقرير القانون لالتزامات في ذمته، إنما لأسباب دعت إلى ذلك، وعليه، ولقد جاء تعريف الغير بأنه:"كل شخص ألزمه قانون الضريبة بأداء بعض الالتزامات (تقديم الإقرار- دفع الضريبة) والحلول محل المكلف الأصلي في الالتزامات المقررة قانونا وذلك لأسباب ترجع إلى عدم تمام أهلية المكلف.."[1]، هذا التعريف، يذكر عناصر معينة، وهي أن المكلف بالضريبة هو المكلف الأصلي بسدادها، ثم أن الغير يختلف عليه تماما، وهو يأخذ صورا أخرى، يقررها القانون، ، وما لم يذكره التعريف هو عدم التمييز بين الغير، رغم أنه أشار إلى صور عن هذا الغير، كما لم يشر ما يرتبه القانون على هذا الغير من جزاءات متباينة حسب حجم الالتزام المخل به، والتشريع الجزائري كغيره من التشريعات الضريبية، لم يعرف الغير إنما اكتفى بذكر صوره، أو حالاته، والتزاماته، وما يرتبه من جزاءات على الإخلال بها، وعليه، يمكن أن نعرف الغير بأنه: "الشخص القانوني الذي يقرر القانون إلزامه بشكل مباشر أو غير مباشر بعناصر الضريبة، بما فيها سدادها عن المكلف الأصلي."، وبالطبع هناك من الأسباب ما يجعل القانون يقرر تحميل الغير دون الأصيل المكلف بشأن الضريبة، منها ما هو يعود لأهلية المكلف ذاته، حيث نجد أن الغير هنا يكون بصفة عامة ولي أو قيم، أو وصي على المكلف، وهذا وضع مقرر لكافة التصرفات القانونية التي يحل فيها الغير هنا محل الأصيل فاقد أهلية الأداء حسبما تقرره القواعد العامة للقانون، وبالتالي فهذا الوضع هو وضع الحلول، ومن الأسباب ما هو مقرر لما يحققه هذا الغير ويوفره من الاقتصاد للدولة في نفقات الجباية، حيث

[1]- د. قبس حسن عواد البداري، مرجع سابق، ص76.

عوض أن تقوم الدولة بمتابعة كل مكلف مفرده في حالة المستخدمين، يلزم رب العمل نيابة قانونية عنهم لحصر هؤلاء المكلفين، وحساب الضرائب المقررة عليهم واقتطاعها، كما هو الحال بالنسبة للمؤجر، كذلك هناك أسباب أخرى، تقف وراء ذلك، من قبيل عدم وجود موطن للمكلف، خاصة الذي ليس له وكذلك كل من الموثق، وكتاب الضبط، والموظفين العموميين بالنسبة لحقوق التسجيل حيث سماهم الفقه بالمكلف القانوني، ومن قبيلها أيضا ممثلي شركة البورصة، ومكاتب تداول الأموال المنقولة، وكذلك المتعاملين المقيمين في الجزائر مع الخارج، ولو أن المشرع في هذه الحالات قرر مبدأ الاقتطاع من المصدر موطن جبائي في الجزائر، فيتعين على من يتعامل معه أن يقتطع الضريبة المقررة عليه، وبوردها إلى الخزينة العمومية، وكذلك نجد أسباب أخرى تلزم الغير بالتزامات معينة من قبيل حصر جميع أجزاء الوعاء من مختلف الاتجاهات، بنوك، مؤسسات مالية، هيئات عمومية، هيئات وطنية، شركات قيم، هيئات قضائية وغيرها، فهذه الأسباب على عمومها تجعل من المشرع أن يشرك الجميع في الضريبة.

02-صور الغير: يمكن أن نجمل صور الغير في حالتين رئيسيتين هما كل من:

أ- الغير المباشر: وهذا الغير هو مرتبط تماما بشأن الضريبة، إما بالإبلاغ عن وعائها، أو تقديره، أو حق تسديده، حيث يقرر عليه القانون الضريبي جزاءات عدم الإخلال بالتزاماتهم، ونجد العديد من المواد التي تناولت هذا الغير، مثلما هو حكم المادة (93) وما يليها، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، التي تتناول الدخل الخاضع للضريبة بالنسبة للأجانب الذين يوجد مقرهم الجبائي خارج الجزائر، إذ تنص المادة (95) منه على أنه:" يتعين على الأشخاص الذين لا يوجد مقرهم الجبائي بالجزائر والذين يحققون فيها إيرادات من أملاكهم أو مستثمراتهم أو مهنهم الموجودة أو الممارسة في الجزائر، أن يعينوا ممثلا في الجزائر يرخص له باستلام المراسلات المتعلقة بإقرار أساس الضريبة وتحصيلها والنزاعات الخاصة بها..."[1] ،كما نجد أحكام الواردة في المواد (108) وما يليها من نفس القانون تقرر تكليف القانون جملة من الأشخاص القانونيين بما فيهم الدولة والجماعات المحلية،

ب- الغير غير المباشر: وهذا الغير لا يقرر عليه القانون الضريبي بشكل مباشر جزاءات إخلال الالتزامات مثلما هو حكم المادة (93) وما يليها، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، التي تتناول الدخل الخاضع للضريبة بالنسبة للأجانب الذين يوجد مقرهم الجبائي خارج الجزائر، إذ تنص المادة (95) منه على أنه:" يتعين على الأشخاص الذين لا يوجد مقرهم الجبائي بالجزائر والذين يحققون فيها إيرادات من أملاكهم أو مستثمراتهم أو مهنهم الموجودة أو الممارسة في الجزائر، أن يعينوا ممثلا في الجزائر يرخص له باستلام المراسلات المتعلقة بإقرار أساس الضريبة وتحصيلها والنزاعات الخاصة بها..."، فهذا نص إنابة، حيث يتكلم على وجوب اختيار نائب، كما نجد من قبيل ذلك المواد (47) وما

[1]- المادة (281 مكرر 13) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تنص هي أيضا على أنه: "يمكن للأشخاص الذين يملكون أملاكا بالجزائر دون أن يكون لديهم مقر جبائي بها، وكذا أعوان الدولة الذين يمارسون وظائفهم، أو المكلفين بمهام في بلد أجنبي، أن يستدعوا من قبل الإدارة الجبائية لتعيين، في مدة 60 يوما ابتداء من تاريخ استلام الطلب الموجه إليهم، ممثلين لهم في الجزائر مرخصين باستلام المعلومات المتعلقة بالوعاء والتحصيل والمنازعات الضريبية."

يليها من قانون التسجيل التي تلزم أصحاب الخزانات المؤجرة والظروف المختومة والعلب المقفولة المودعة بصفتهم من الغير بعد فتح هذه الموجودات في حالة الوفاة إلا بحضور من يمثل الإدارة الجبائية، تحت طائلة بعض الجزاءات، فهؤلاء لا يشاركون بشكل مباشر في تأسيس الوعاء، إنما يوفرون الحماية اللازمة لأي وعاء محتمل للضريبة من هذه الخزانات والعلب والظروف، ونجد بشكل أوسع المادة (45) وما يليها من قانون الإجراءات الجبائية تقرر حق الاطلاع لصالح الإدارة الجبائية لدى كل الهيئات العمومية والمؤسسات والإدارات، والمؤسسات المالية، والمادة (58) التي تليها، تنص صراحة على ترتيب الالتزام لدى الغير، فهي مادة جاء نصها صراحة على ذكر عبارة الغير.

وعموما، فإن توسيع دائرة الالتزام الضريبي ليشمل الغير، أملته العديد من المقتضيات والأسباب التي جعلت التشريعات الضريبية بما فيها المشرع الجزائري تلزم هذا الغير بما يمكنها من حصر الوعاء الضريبي وتقليص نفقات ذلك، وضمان حصر المكلف حتى يتم دفع الضريبة، وسنرى ما هي التزامات هذا الغير مع التزامات المكلف الضريبي من خلال التطرق إلى ربط الضريبة، وتحقيق الدين الضريبي، وسنرى كذلك الجزاءات على الإخلال بذلك في أدناه.

رابعا: التعريف الجبائي بالمكلفين بالضريبة ومن في حكمهم: لا يكفي أن يعرف القانون من هو المكلف بالضريبة، بل يجب أن تتوفر أدوات أخرى تجعل من الإدارة الضريبية تتابع سير وإحصاء ومتابعة المكلفين، ولقد سبق وأن رأينا أنها من المهام الأساسية للمديرية العامة للضرائب، وعليه سنتعرف على التعريف الجبائي للمكلف بالضريبة بحسب تميزه وذلك على النحو التالي:

01- الإحصاء السنوي للمكلفين بالضريبة والنشاطات والأملاك العقارية[1]: تنص المادة (191 مكرر) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه:" تقوم الإدارة الجبائية كل سنة بإحصاء المكلفين بالضريبة والنشاطات والأملاك العقارية المبنية وغير المبنية. يتعين على المصالح المكلفة بالعمران والبناء إفادة المديرية الولائية للضرائب التي تتبع دائرة اختصاصها الإقليمي، بكل المعلومات المتعلقة بإحصاء وانتهاء عمليات البناء والهدم والتغيير المتعلقة بالعقارات."، وهذه المتابعة إنما ترتكز فضلا على المعلومات السابقة على تمييز المكلف بالضريبة برقم جبائي خاص به، ولقد نصت المادة (176) من قانون الإجراءات الجبائية في فقرتها الأولى على أنه:"تحدد المديرية العامة للضرائب رقم التعريف الجبائي للأشخاص الطبيعيين والمعويين وكذا الهيئات الإدارية،.."، فما يلاحظ أن المديرية العامة عن طريق أجهزتها المركزية والخارجية تسعى إلى وضع بطاقية وطنية تتعلق بإحصاء جميع المكلفين، وجميع الأملاك العقارية، وكذلك النشاطات، كما تقوم بناء عليها وبناء على معطيات أخرى تعيين الرقم الجبائي،

[1]- يختلف التصريح بالوجود عن باقي التصريحات الأخرى، فهو لا يترتب حقوق إنما يتعلق بحصر المكلفين الجبائيين، وكذلك الأملاك محل للضريبة، ونستخلص من جهة أنه ليس كل الضرائب تحتاج إلى تصريح، بل فقط الضرائب المباشرة، وأن التصريح هنا مناسب تماما للعلاقة ما بين أطراف الضريبة، ومن ذلك، وعلى سبيل المثال، نذكر التصريح بالوفاة، وللإستزادة، أنظر في ذلك، الدكتور حسن عواضة والدكتور عبد الرؤوف قطيش، مرجع سابق، ص724.

فكيف نستطيع أن نحدد رقم التعريف الجبائي، وتجسيده بخصوص المكلفين، واستغلاله، نورد ذلك فيما يلي:

02- رقم التعريف الجبائي: يتحدد رقم التعريف الجبائي بناء على آليات محددة، كما يتجسد بالنسبة للأشخاص المكلفين بناء على إجراءات، وتستغل في مهام الضريبة، ونتعرض إلى ذلك فيما يلي[1]:

أ- آليات تحديد الرقم الجبائي: لقد قرر المشرع ضمن المادة (175) السالف ذكرها ما هي الحالات التي تستغلها المديرية العامة للضرائب لتحديد رقم التعريف الجبائي وذلك عند:

- الإحصاء السنوي للسلع والأنشطة والأملاك العقارية.
- التصريح بالوجود في حالة معينة أو الاكتتاب الأول عند التصريح بالضريبة على الدخل في حالات معينة.
- النشر في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عن إنشاء كل هيئة إدارية تتوفر على آمر بالصرف المقنن من طرف المديرية العامة للمحاسبة.
- التصريح بالميراث.
- طلب خاص يبرره عدم كفاية أو تناقض عناصر تعريف المعني التي تتوفر عليها.

ويتجسد هذا التعريف وذلك بناء على الإجراءات التالية:

ب- إجراءات رقم التعريف الجبائي: لقد قرر المشرع الإجراءات التي يستند إليها لضبط رقم التعريف الجبائي، كما جاء بالمادة (177) من قانون الإجراءات الجبائية، وميزت ذلك حسب طبيعة المكلف، ونرى ذلك فيما يلي:

ب/1- الشخص الطبيعي: ميز المشرع هنا ما بين الشخص المولود في الجزائر والشخص المولود بالخارج، فبالنسبة للمولود في الجزائر يتم التعريف الجبائي بناء على شهادة الميلاد الصادرة عن بلدية الميلاد والمسلمة لمدة لا تزيد عن 6 أشهر، وفي حالة تعذر ذلك، يثبت التعريف بنسخة من جواز السفر، أو بطاقة التعريف، أو بطاقة مقيم أجنبي، بينما بالنسبة للشخص المولود في الخارج الذي اكتسب أو استعاد الجنسية الجزائرية العقد الذي يحل محل شهادة الميلاد.

ب/2- الشخص المعنوي: يتم التعريف الجبائي للشخص المعنوي الذي يوجد مقره بالجزائر، على أساس النسخة الأصلية أو النسخة المصادق عليها من عقد التأسيس الخاضع لإجراءات التسجيل، وكذلك رقم التسجيل إذا كانت مقيدة بالمركز الوطني للسجل التجاري، بينما بالنسبة للأشخاص المعنوية التي لا يوجد لها مقر بالجزائر، فيكون ذلك على أساس نفس الوثائق مصادق عليها من العون الدبلوماسي الذي يمثل الجزائر في بلد المقر، أما بخصوص الهيئات الإدارية فتعرف جبائيا بناء على المعلومات الرسمية

[1] - عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي من خلال عملية الرقابة الجبائية على ضوء التشريع الجبائي الجزائري والمقارن، دار الهدى، عين مليلة- الجزائر، 2012، ص42 وما يليها.

المستقاة من مختلف المصالح المركزية واللامركزية للسلطة الإدارية، بينما الهيئات ذات الصبغة الإدارية فبناء على نشر قانونها الأساسي في الجريدة الرسمية.

وفي كل الأحوال، يتم تحيين هذا التعريف الجبائي وكذلك الفهرس الوطني للمكلفين بالضريبة بناء على الكيفيات التي يحددها قرار وزاري مشترك ما بين المصالح المعنية، وهي مصالح الحالة المدنية، مصالح الجباية، ومصالح التجارة، ومصالح المحاسبة العمومية، بينما يتم استغلال هذا التعريف الجبائي بعد نقله إلى كل الهيئات والمؤسسات المعنية، وممارسة حق الإطلاع، وتأسيس صحيفة جبائية تتضمن مجموع المعلومات المتعلقة بالوضعية الجبائية للمكلفين بالضريبة.

الفرع الثاني: محل الالتزام الضريبي

محل الالتزام الضريبي هو الدين الضريبي بشكل أساسي، لكن هذا الدين لا يتحقق إلا إذا نفذت جميع الالتزامات التي قرر المشرع أن تحققه، وعليه، سنرى من خلال هذا الفرع، ما هو الدين الضريبي أولا، ثم نتطرق بعده إلى كيفية تحقيق هذا الدين ثانيا، وذلك على النحو التالي:

أولا- مفهوم الدين الضريبي: الغاية التي يسعى إليها قانون الضريبة هي دائما تصفية المبلغ النقدي المسمى ضريبة، وهذه الأخيرة إنما تمر بمرحلة الدين بعد تصفيها وقبل تحصيلها، فما هو الدين الضريبي، وما هي أهم خصائصه، هذا ما سنراه عبر النقاط التالية:

01- تمييز وتعريف الدين الضريبي: يختلف الدين الضريبي عن الدين المدني، من حيث الأساس ومن حيث التعريف والخصائص، وعليه سنتعرض إلى هذه المميزات على النحو التالي:

أ- تمييز الدين الضريبي: الأصل أن كل التزام يقابله حق شخصي، وأن الحق الشخصي، إنما يقوم على عناصره المتمثلة في المدين والدائن، والدين، وأن علاقة الدائن في هذه الحالة بمحل الالتزام أي الدين هي علاقة غير مباشرة، وهذا على خلاف الحق العيني المباشر، الذي تكون العلاقة فيه مباشرة، وبالتالي فيجب أن يتدخل المدين حتى يستوفي الدائن دينه، ولقد ميز القانون المدني ارتباط انتقال الالتزام عن طريق الدين، فسماها بحوالة الحق من جانب الدائن، كما سماها من جهة المدين بحوالة الدين، وجعل لكل منهما شروط حتى يتم نفاذ هذه الحوالة في مواجهة كل الأطراف[1]، كما يقرر القانون سقوط الدين بالتقادم، ويتقرر بالنتيجة له، انقضاء الالتزام، لكن، هل يتقرر للدين الضريبي ما يتقرر للدين المدني، الأكيد أن اختلاف طبيعة وقواعد النظام القانوني لكل منهما، إنما يجعلهما مختلفين، لكن هذا الاختلاف ليس مطلقا، إذ من جهة يعد الدين الضريبي محلا للالتزام، شأنه شأن الدين المدني، ومن جهة أخرى يقام حول الدين الضريبي جملة العناصر المتعلقة بالدين المدني، وهي الدائن الذي في هذه الحالة هو الخزينة العمومية الممثلة للدولة، وبالضرورة فإن هذا الدائن يكون له حق شخصي مثله مثل الحق الشخصي الذي يترتب للدائن المدني، ومن جهة أخرى المدين الذي هو هنا المكلف بالضريبة، كما انه يمكن أن يسقط الدين

[1]- نص المشرع حوالة الحق ضمن المواد (239) وما يليها من القانون المدني، وحوالة الدين بالمواد (251) وما يليها من نفس القانون.

الضريبي بالتقادم المسقط وينتهي معه الالتزام الضريبي كما هو الحال تماما للدين المدني، لكن، ما يميز الدين الضريبي في هذه الحالة عن الدين المدني، هل حوالة الدين، أو حوالة الحق، أم هناك أحكام أخرى تميزه أيضا، كما يتميز الالتزام الذي ينتجه، الإجابة للوهلة الأولى، بنعم لكون الدين هنا دين عام ويقرره القانون، كما يقرر جميع الأحكام المتعلقة به، وبالتالي لا يمكن أن نشبه الدين الضريبي من حيث الأساس لكونه يمثل جزءا من الإيرادات العامة للدولة، وأن تخصيصه إنما يكون لمجابهة النفقات العامة، وبالتالي يتميز هذا الدين بما لهذه المكونات من مميزات وخصائص، كما أنه دين عام يتعزز بجميع ما يقرره القانون بمميزات خاصة من قبيل الضمانات وامتيازات الخزينة العمومية، وسلطات الإدارة الضريبية بشأنه من حق في التنفيذ الجبري وغيرها، كما أنه لا يعقل أن نتقبل حوالة الدين أو حوالة الحق في موضوع الدين الضريبي، من ذلك، فإن دين الخزينـة لا يحـق إحالته إلى دائن آخر ولو في مقابل إبراء ذمة الخزينـة العموميـة، وحتى وإن قبلنـا فرضا ذلك، فكيف يتـم تصور هذه العملية إلا إذا وجدنا صورة إتحاد الذمة المالية، وهي إن تحقق حوالة الحق بتجمعه في يد واحدة يجتمع لها صفتي المدين والدائن في آن واحد، إلا أنه لا يمكن القول أن هذه حوالة حق لعدم وجود شخص ثالث يختلف عن شخص المحيل والمحال عليه (الدائن والمدين)، وهو المسمى المحال له [1]، وهناك سبب جوهري يجعل من هذا الوضع لا يستقيم وهو أن حوالة الحق تنجز من طرف الدائن، والدائن هنا الخزينة العمومية وهي لا تبادل الديون العامة ولا يوجد في قواعد المحاسبة العمومية ما يستوعب مثل هذه العمليات، وبالتالي فمن الأساس لا يقبل حوالة الحق تماما، وبالمقابل يمكن أن نتصور بوجود حوالة الدين الضريبي، خاصة بقوة القانون فيما يخص انتقال الالتزام بحوالة الدين من مدين إلى مدين أخر، مثلما نجده في المسئولية المقررة على مديري ومسيري الشركات، فنجد المادة (155) من قانون الإجراءات الجبائية تنص على أنه:"عندما يتعذر تحصيل الضرائب، من أي نوع كانت، والغرامات الجبائية التي يسند تحصيلها لمصلحة الضرائب والمترتبة على شركة، من جراء مناورات تدليسية او عدم التقيد بصفة متكررة بمختلف الالتزامات الجبائية، يمكن أن تحمل المسؤولية بالتضامن بين المدير (أو المديرين) والمسير (أو المسيرين) أصحاب الأغلبية أو الأقلية، بمفهوم المادة (14-02) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مع هده الشركة، عن دفع الضرائب والغرامات المذكورة,"، ولكون المشرع يفصل ما بين الذمة المالية للأشخاص المعنوية المكلفة بالضريبة، وذمة الأشخاص المديرة أو المسيرة لها، فإن أن حكم النص بإلزامه الأشخاص المديرة أو المسيرة ذات الأغلبية من تسديد الضرائب والغرامات التي تراكمت على عاتق الشركة، إنما يدل غلى فكرة

[1]- نعني بحوالة الحق هو اتفاق يتم بموجبه إحالة الدائن ما له من حق قبل المدين إلى شخص أخر يصبح دائنا مكانه، ويسمى الدائن الأصلي في هذه الحالة بالمحيل، والدائن الجديد بالمحال له، والمدين بالمحال عليه"، ويجب أن تتوفر في ذلك شروط هي، شرط رضا المحيل والمحال له، ولا مجال هنا للمحال عليه أي المدين، وأنه لا يمكن أن تكون هذه الحوالة نافذة في حق هذا الأخير ما لم يقبلها، وهذا النفاذ يكون من تاريخ الإعلان والقبول الثابت بورقة رسمية، وأن هذا النفاذ في حق المحال عليه يكون له أثر في حق الغير دون استثناء، لكن هذا الأثر يكون فيه إجراءات خاصة أحيانا تشدد من إجراءات النفاذ، وأحيانا أخرى تخفف من هذه الإجراءات، أنظر في ذلك، الدكتور أنور سلطان، مرجع سابق، ص389 و390.

إحالة دين الضريبة من المدين الأصلي أي الشركة، إلى المدين المحال عليه أي هؤلاء الأشخاص، ونجد كذلك في نفس السياق، المادة (83) من قانون التسجيل، تنص على أنه:" يكون الإطراف متضامنين إزاء الخزينة من أجل تسديد الرسوم البسيطة والزائدة المترتبة على أحكام المحكمين والقرارات القضائية." فهذه المادة حتى أن تحمل الأطراف مسؤولية أداء الحقوق، فإنها ليست بصورة مباشرة من صور حوالة الدين.

ب- تعريف الدين الضريبي: لم يعرف المشرع الجزائري كغيره من التشريعات الضريبية الدين الضريبي، كم لم يشر إليه بشكل مباشر إلا في مرات قليلة ضمن نصوص القانون الضريبي الموضوعية والإجرائية، ولقد عوضه في ذلك باستعمال الضرائب والحقوق، والزيادات والغرامات الجبائية، وعليه، فإنه بالفعل تكون هذه المبالغ على اختلافها تسمى بالدين الضريبي، والذي يمكن أن نستخلص تعريفه على النحو التالي:"الدين الضريبي هو مجموع المبالغ المكونة للضرائب والرسوم والزيادات والغرامات الجبائية المستحقة لقائدة الخزينة العمومية على المكلفين بأدائها، والذي يتميز بخصائص وضمانات يقررها القانون الضريبي.".

02- خصائص الدين الضريبي: للدين الضريبي جملة من الخصائص، تميزه عن الدين المدني، نتعرض إليها على النحو التالي:

أ- أساس الدين الضريبي: إن أساس الدين الضريبي هو القانون[1]، وبالتالي فالقانون هو مصدره لكون الضريبة كما سبق القول يقررها القانون تماما من لحظة نشؤها في ذمة المكلف إلى غاية تصفيتها، واستحقاقها، ويترتب عن ذلك عدة مميزات، أهمها أن هذا الدين هو دين عام ومكفول بعدة ضمانات وامتيازات يحددها القانون، كما هو محدد بآجال قانونية لتحصيله، وغير قابل للتصالح حوله، أو الإعفاء منه، تحت طائلة العقوبات المقررة على الموظفين العامين أو غيرهم، فنجد في ذلك، المادة (184) من قانون التسجيل تنص على أنه:"لا يمكن لأي سلطة عمومية أن تمنح تخفيضا في الرسوم المؤسسة بموجب أحكام هذا القانون وفي العقوبات المترتبة ولا أن توقف وتعمل على إيقاف التحصيل، من دون أن تكون مسئولة شخصيا عن ذلك."، كما نجد هناك قواعد قانونية صارمة في حق الموظف العام الذي يختلس، أو يقوم بجريمة الغدر التي تتعلق بالأموال العامة، حيث نصت على ذلك المادة (30) من قانون 06-01 يتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، السابق ذكره، كما نصت المادة (31) التي تليها على معاقبة أي موظف عام يمنح أو يأمر بالاستفادة تحت أي شكل من الأشكال، أو لأي سبب كان، ودون ترخيص من القانون من إعفاءات أو تخفيضات في الضرائب أو الرسوم العمومية أو يسلم مجانا محاصيل مؤسسات الدولة، وهذا فضلا على الجرائم والعقوبات المقررة في حق أي مكلف يتملص من الضريبة أو يتعمد الغش والحيل التدليسية وغيرها، وخصوصية الدعوى العمومية، كما سنراها لاحقا، ومنه فإن ما أهم خاصة للدين الضريبي هنا انه محكم تماما بالقانون.

[1]- الدكتور محمد علوم محمد علي المحمود، مرجع سابق، ص71.

ب- الدين الضريبي دين محمول وليس مطلوب: تنص أحكام القانون المدني على أن الدين الناشئ عن التزاماته أي الدين المدني هو دين مطلوب أي يجب على الدائن أن يسعى لاستيفاء دينه ولا ينتظر أن يحمل إليه من طرف المدين[1]، وفي ذلك، فأي تقاعس من الدائن يعرض دينه إلى التقادم المسقط الذي يبدأ من لحظة حلول أجل هذا الدين، لكن، الدين الضريبي وباعتباره دين عام خصه القانون بخاصية هامة وهي أنه دين محمول وليس مطلوب، وذلك يعني أنه يجب على المدين أن يسعى لتخلص من دينه وتورده إلى الخزينة العمومية، بمختلف الالتزامات التي قررها عليه القانون، بدء من التصريح بوجوده وانتهاء إلى التقدم لدى قابض الضرائب وتسديد مبلغ الدين، إن هذه الخاصية نجد لها عدة أحكام تقررها في التشريع الضريبي الجزائري وباقي التشريعات المقارنة، من ذلك، نجد الفقرة الأولى من المقطع1 من المادة (359) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تنص على أنه:" 1- يجب أداء الحقوق لصندوق قابض الضرائب لمكان فرض الضريبة، كما هو محدد في المادة (223)، وذلك خلال العشرين (20) يوما الأولى من الشهر الذي يلي الشهر الذي تتحقق خلاله رقم الأعمال أو الإيرادات المهنية."، وهذا يعني أن المشرع بالفعل عندما استعمل عبارة – يجب – إنما فرض على المكلف أن يحمل الضريبة أو الدين ويسددها لدى قابض الضرائب، ويوجد عدة نصوص تدل على نفس الحكم، منها في حالات الاقتطاعات من المصدر، وحالات الضريبة على أرباح الشركات، والرسم على القيمة المضافة وغيرها، فكلها تدل على هذا المبدأ، أي مبدأ الدين محمول وليس مطلوب، حتى وإن كان هناك بعض الأحكام القانونية التي تشير إلى إعذار المدينين من طرف قابض الضرائب، كما جاء بالمادة (144) وما يليها من قانون الإجراءات الجبائية، والمتعلقة بالإنذارات والجداول، لكن هذه الإجراءات لا تخل بالمبدأ إنما هي إجراءات لازمة لمباشرة المتابعات الضريبية، وهي أولى خطوات التنفيذ الجبري، فالأصل أن المدين يجب أن يحمل الدين إلى قابض الضرائب، بإرادته لتنفيذ التزامه القانوني بذلك، لكن إذا لم يقم بذلك، نمر إلى مرحلة التنفيذ الجبري، وهي مشمولة بكافة العقوبات.

ج- الدين الضريبي محصل بغض النظر عن أي معارضات أو نزاعات: هذه أيضا خاصية غاية في الأهمية، فالدين هنا مرتبط بأهداف محددة، لذلك، لا يوقف القاضي الإداري التحصيل الجبري، إلا بتقديم ضمانات يقررها القابض بالضريبة للوفاء بالدين المطعون فيه، وفي حالة لم تقدم هذه الضمانات أو لم تكن كافية كما قدرتها الإدارة الضريبية بسلطتها التقديرية لا يمكن وقف التنفيذ، وهذا يعني أن تحصيل الدين غير قابل للتأخير أو المعارضة، وهذه الخاصية تميزه عن الدين المدني.

---

[1]- نص على هذا المبدأ القانون الفرنسي ضمن المادة (1680) من التقنين العام للضرائب، أنظر في ذلك،
1° les impôts et taxes vises par le présent code sont payable en argent a la caisse du comptable du trésor charge du recouvrement des impôts directs détenteur du rôle , au suivant les modes de paiement autorises par le ministre d' économie et des finances ou par décret ., voir, - Jacques Grosclaude, Philippe Marchessou, Op-cit,p114.
ونجد أيضا، نفس المبدأ جاء به المشرع المصري ضمن المادة (164) من قانون الضريبة الموحدة رقم 157 لسنة 1981 المعدل، أنظر في كل ذلك، الدكتور محمد علوم محمد علي المحمود، مرجع سابق، ص257 و258.

ثانيا–تحقيق وتعيين الدين الضريبي: سبق أن رأينا ما المقصود بالدين الضريبي، وما هي أهم خصائصه، لكننا لم نتعرف بعد على كيفية ضبط هذا الدين من خلال تحديد مبالغ الضرائب والرسوم والحقوق المستحقة، لذلك سنرى في النقطة الموالية كيف يتحقق الدين الضريبي، أي يتم تحديده وضبطه، وذلك حسب الوسائل المقررة لذلك فيما يلي[1]:

01– إجراءات التقييم المباشر لوعاء الضريبة: إن هذه الإجراءات، تهدف إلى التقييم المباشر لوعاء الضvيبة، والذي يتجسد في حالتين متمايزتين، الحالة الأولى التقييم الذي يتم مباشرة من قبل المكلف بالضريبة، والحالة الأخرى، التقييم الذي تقوم به الإدارة الضريبية في حالات أخرى متمايزة عن تلك التي يقوم بها المكلف، وعليه، سنتعرض ما هي إجراءات تدخل كل طرف ونطاقه في التقييم المباشر لوعاء الضريبة، وذلك على النحو التالي:

أ– **التصريح من قبل المكلف بالضريبة:** يتجسد عمل المكلف بالضريبة في تقييم وتحديد الوعاء عن طريق جملة من التصريحات المقررة بموجب القانون بحسب نموذجها وبياناتها، وآجال إيداعها، والتي تتنوع بحسب غرضها[2]، لذلك، سنرى هذه التصريحات بحسب أنواعها فيما يلي:

أ/1– التصريح بالوجود: التصريح عموما الذي يقوم به المكلف بالضريبة، له عدة دلالات منها ما يتعلق بالجوانب الديمقراطي والترغيب في الضريبة من قبل المشرع ومنها ما يتعلق بالجانب العملي الاقتصادي الذي يعني أنه لا يكون هناك من هو أقدر من المكلف من حصر جميع عناصر نشاطه أو مداخيله أو غير ذلك، لذلك التصريح يعتبر نظاما جد متقدم في موضوع الضريبة، وللتصريح عدة أنواع متسلسلة ولكل منها دوره، ويكون بالطبع أهمها التصريح بالوجود، الذي يعتبر إعلان والتعريف من المكلف بالضريبة بنفسه بهذه الصفة أمام الإدارة الضريبية، وبذلك فهو لا يتعلق بشأن الضريبة، ويكون هذا التصريح الأهم على الإطلاق لما يترتب عليه من نتائج، لذلك نجد أغلب التشريعات التي تأخذ بنظام التصريح تقرره، ومنها المشرع الجزائري، أوجب على العديد من المكلفين بالضريبة على التصريح بوجودهم، حيث نص على ذلك في العديد من الأحكام، فالفقرة الأولى من المادة (183) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تنص على أنه: "يجب على المكلفين بالضريبة والخاضعين للضريبة على الشركات أو للضريبة على الدخل الإجمالي أو للضريبة الجزافية الوحيدة، أن يقدموا في الثلاثين

[1] - يتحقق الدين الضريبي بإجراءات ربط الضريبة، وكل التشريعات الضريبية ضمن قواعدها الإجراءات قد قسمت ضبط وحساب هذا الدين بوسائل يكون للمكلف فيها اليد الطويلة، بواسطة التصريح، وهناك من يسميه الإقرار الضريبي، بينما يكون للإدارة الضريبية العمل اللاحق، أنظر في ذلك ربط الضريبة، الدكتور والمستشار أحمد بديع بليح، مرجع سابق، ص119.

[2] - نشير هنا إلى أن كل التشريعات الضريبية المقارنة تخول المكلف بالضريبة التصريح بنفسه بعناصر الوعاء، وحتى تقدير الضريبة الواجبة عليه، في حالات معينة، ودفعها بنفسه إلى قابض الضرائب، أنظر في ذلك، د. قيس حسن عواد البداري، مرجع سابق، ص199 وما يليها.

(30) يوما الأولى من بداية نشاطها، إلى مفتشية الضرائب المباشرة التابعين لها[1]، تصريحا مطابقا للنموذج الذي تقدمه الإدارة."، ويكون هذا التصريح في شكله يحتوي على المعلومات الشاملة حول المكلف بالضريبة من قبيل الأسماء والألقاب، والعناوين التجارية، والعناوين بالجزائر وخارج الجزائر إذا تعلق الأمر بالأشخاص الطبيعية أو المعنوية الأجنبية، وكذلك إذا كان المكلف بالضريبة مالكا إلى جانب مقره الرئيسي ووحدة أو حدات أخرى، فينبغي أن يصرح بجميع المعلومات الشاملة عنها ضمن هذا التصريح، والذي يجب أن يدعم بكل الوثائق التي تثبت ذلك، منها شهادة الميلاد، القانون الأساسي للشخص المعنوي، العقود والدراسات المكلف بإنجازها الشخص المعنوي الأجنبي وغيرها، ونجد كذلك تصريح بالوجود بخصوص المهنة والنشاط، وغيرها، فالمادة (281 مكرر10) من نفس القانون، التي تنص على وجوب التصريح بالممتلكات كل أربع سنين، وهذا تصريح بالوجود مستند إلى الضريبة على الأملاك، حيث يوجب المشرع في ذلك، أنه يجب أن يكتتب المكلفين بالضريبة في كل أربع سنوات قبل تاريخ 31 مارس، ويكتتب للمرة الأولى في أجل أقصاه 31 ماي، وفي نفس السياق، نجد المادة (285) من نفس القانون، على أنه: "قصد إعداد سجلات الضرائب المباشرة، يتعين على أصحاب الأملاك والمستأجرين الأساسيين للعقارات المبنية المخصصة بكاملها او جزء منها للإيجار، أن يقدموا إلى رئيس مفتشية الضرائب المباشرة للبلدية التي توجد بها العقارات، تصريحا قبل 31 يناير، ويبين التصريح يوم تقديمه:.."، كلما يتعلق من معلومات حول المستأجرين والمؤجرين، والمحلات، كما نجد المادة (04) من قانون الضرائب المباشرة تنص على وجوب التعريف بالمهنة والمخزونات عن طريق التصريح بذلك، حيث حددت المادة (05) التي تليها كيفية التصريح وما هي المعلومات الواجب تقديمها، من قبيل التعريف بالمصرح وعنوانه التجاري ومسكنه، نوع النشاط، مقر المؤسسة والعتاد، وغيره، وفي نفس السياق كذلك المادة (355)، نصت على مثل هذا التصريح، والمادة (51) من قانون الرسوم على رقم الأعمال حيث نصت على أنه:" يجب على كل شخص يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة أن يكتتب حلال ثلاثين(30) يوما من بدء عملياته، لدى مفتشية الرسوم على رقم الأعمال التي يتبع لها، تصريحا مطابقا للنموذج الذي تقدمه الإدارة..."، ويجب أن يذكر في هذا النموذج كل المعلومات المتعلقة بالشخص، ورقم تعريفه الجبائي، وكذلك بالعمليات، المؤسس أو المصنع الذي ينتج فيه للغير، طبيعة المواد والسلع والأشياء التي ينتجها، وأسماء وعناوين الشركات التي يرتبط معها في ذلك، كما نجد المشرع ضمن المواد التي تلي المادة (51) السالف ذكرها، قد حدد العديد من الوضعيات المتعلقة بوجوب التصريح بالوجود إزاء عملياتها الخاضعة للرسم على القيمة المضافة، منها الشركات الوطنية والأجنبية، التي لها مقر وليس لها مقر جبائي في الجزائر، التي تقوم بنشاطات دورية وتلك التي تقوم بنشاطات

[1]- هذه المادة يجب تعديلها حتى تساير التنظيم الهيكلي الجديد والاختصاصات النوعية والإقليمية المنوطة به، فمصطلح مفتشيات لم يبق كما رأينا إلى في مفتشيات الضمان والتسجيل والطابع والمواريث والبطاقية، وكل الضرائب مجتمعة ما عدا اختصاصات هذه المفتشيات الأخيرة إنما انتقلت إما إلى المراكز الضريبية أو إلى المراكز الجوارية للضرائب.

عرضية، كذلك، تلك التي تقوم بالعمليات العقارية وغيرها، فقد حدد ما يجب ان تقدمه من معلومات وفق تصريح نموذجي ضمن آجال محددة[1].

وعموما، فإن ما يميز التصريح بالوجود، أن المشرع خصه نطاق واسع من المكلف بالضريبة سواء بالنسبة للشخص في حد ذاته، أو بالنسبة لمداخيله، ونشاطه، وعملياته، ومهنته، ثم ممتلكاته، فكلما كان هناك سبب ترتبط الضريبة به، وجب أن يتم التصريح به وتعريفه لإدارة الضرائب، وفي نفس الوقت لا يتم الاكتفاء بهذا التصريح بل وجب أن يتم أيضا تحيين وتدقيق المعلومات حول عناصر هذا التصريح بشكل دوري مثل حالة تغيير عنوان المحل، تحول الشركات، وغيرها، وبالضرورة، فإنه يقابل هذا الوجود أن يتم أيضا التصريح بحالتي التنازل عن النشاط، أو التوقف عنه، سواء بإرادة صاحبه، أو بسبب الوفاة، إذ يجب أن يتم التعريف بالمكلف خلال جميع مراحل وجوده حتى لحظة نهاية هذا الوجود بسبب التنازل أو التوقف عن النشاط، وقد أشار المشرع إلى هذه الوضعية بموجب المواد (132) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والمادة (57) من قانون الرسوم على رقم الأعمال، وهكذا، فكل تصريح بالوجود يستوجب التصريح بالتوقف أو التنازل عن النشاط إذا تحقق ذلك.

ونجد الإدارة الضريبية، تحقق نموذج التصريح بالوجود، أو تغيير المعلومات الأساسية المتعلقة به، أو التوقف والتنازل عن ذلك، وتوفر ذلك أمام المصرحين إما بطريقة ورقية عادية، حيث تسحب هذه النماذج من مقرات الإدارة، أو عن طريق السحب الإلكتروني[2]، والتي استحدثها المشرع ضمن قانون المالية لسنة 2017، ويجب الإشارة أن هذه التصريحات تكون بمواعيد مقررة، كما أن تأخيرها أو مخالفتها ترتب جزاءات ضريبية على المكلف.

أ/2- التصريح بوعاء الضريبة: هذا النوع من التصريح هو الأكثر عددا من حيث النماذج ومن حيث الحالات التي يقرر المشرع على المكلف بالضريبة أن يصرح بها، وهذا التصريح يعني إخطار الإدارة الضريبية فقط بالوعاء أي المادة الخاضعة للضريبة، سواء أكان ذلك بشكل تام وشامل في آن واحد، كما هو الحال بالنسبة للمداخيل السنوية، أو بشكل متتابع، وعليه، يتسع هذا التصريح إلى العديد من الحالات، إذ نجد في ذلك، المشرع ينص في المواد 99 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على انه: " يجب على الأشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي، ... تصريحا بدخلهم الإجمالي الذي تقدم مطبوعته من قبل الإدارة.... "، كما يقرر نفس الالتزام على الأجراء عن أجرهم الرئيسي والمنح والتعويضات المتعلقة به، أن يصرحوا بكل المبالغ الأجيرة أو غير الأجيرة الأخرى، ويفرض نفس الالتزام أن يتم التصريح بكل المعلومات المتعلقة بوضع المكلفين وتكاليفهم العائلية، إذ يكون التصريح من جهة بالمداخيل على اختلافها، ومن جهة أخرى، بالتكاليف التي يصرح هؤلاء أنهم أنفقوها، خاصة ما تعلق

[1] - في التصريح بالوجود، أنظر، عباس عبد الرزاق، مرجع، ص40.

[2]- بموجب المادة (58) من هذا القانون التي أنشأ بهذا المشرع المادة (169 مكرر2) ضمن قانون الإجراءات الجبائية والتي نصها:" يتم اكتتاب التزامات التصريح والدفع الكترونيا في الآجال والشروط التي يحددها التشريع الجبائي المعمول به بالنسبة للمؤسسات التابعة لمديرية كبريات المؤسسات....".

بالسكن العائلي، ويتقرر كذلك التصريحات بأرباح الصناعية والتجارية، وأرباح المهنية غير التجارية، والإيرادات الفلاحية، والتصريح بالمداخيل العقارية، وغيرها.

أ/3- التصريح بالضريبة: هذا النوع من التصريح يختلف عن سابقيه، إذ هنا المكلف لا يصرح بالوعاء فقط، بل يتجاوز ذلك للتصريح بالضريبة، أي أنه يحدد هو الوعاء وأساسه الجبائي ويقوم بحساب الضريبة وفق الأسعار المقررة لها، ويسددها وفق الكيفيات التي أرادها المشرع، وهذه الحالات هي محددة، حيث نجد أهمها حالة شركات الأموال ومن في حكمها، حيث يتم تسوية الضريبة على أربع أقساط مسبقة، في كل فصل من فصول السنة التي تلي السنة المالية، ونجد أن المشرع قد قرر كذلك ضمن الضريبة على الأرباح الخاصة بهذه الشركات، مجالا واسعا يدخل ضمن هذه الضريبة على أساس اقتطاع من المصدر الذي يجب أن تقوم به هذه الشركات في حالات حددها المشرع كما جاء ضمن المواد من (150) وما يليها من نفس القانون، بالنسبة لعوائد الديون والودائع والكفالات، وبالنسبة للمداخيل الناتجة عن سندات الصناديق الاسمية أو لحاملها، ويكتسي هذا الاقتطاع طابع تحرري من الضريبة، كما نجد نفس الأمر بالنسبة لعقد التسيير مع المؤسسات، والمبالغ المدفوعة للمؤسسات التي ليس لها منشآت مهنية دائمة في الجزائر، وبالنسبة للمبالغ المدفوعة مقابل خدمات مؤداة أو تستعمل في الجزائر، كذلك بالنسبة إلى الحواصل المدفوعة للمخترعين المقيمين في الخارج حسب استغلال اختراعاتهم في ذلك، كذلك بالنسبة للمبالغ التي تقبضها الشركات النقل البحري الأجنبية وهكذا، نجد كذلك ما نصت عليه أحكام المواد (154) وما يليها حيث بينت ما هي الضرائب الواجب اقتطاعها من المصدر وضمها مع الضريبة على أرباح الشركات، مثلما يتم على ريوع رؤوس الأموال المنقولة، وعلى مداخيل المؤسسات الأجنبية التي ليست لها إقامة مهنية دائمة في الجزائر، ويجب مع التصريح بالضريبة وتسديدها نجد جملة من الالتزامات التي يجب أن تنجز من قبيل تقديم الحسابات، وبعض العمليات الخاصة وجداول استعمال السيارات السياحية، وجداول الإهتلاكات، وغيرها، ومن بين هذه الالتزامات المقررة على المؤسسات الأجنبية التي تمارس نشاطا مؤقتا في الجزائر والتي لا تتوفر على إقامة مهنية دائمة كما نصت على ذلك المواد (161) وما يليها من نفس القانون[1].

لا يقتصر التصريح بالضريبة فقط على الشركات بل نجد الأمر كذلك بالنسبة لدفع الرسم على القيمة المضافة، فإن المواد (76) وما يليها من قانون الرسوم على رقم الأعمال، تحدد المبدأ الذي يعني أن المكلف بالضريبة عند التصريح يجب كذلك شهريا أن يسدد الرسم المستحق تحت طائلة عقوبات التأخير، وحتى الفوائد بالنسبة للأشخاص التي تطالب بالتقسيط، كما نشير هنا أن التصريح يكون مدعما بالعديد من الكشوف والفواتير التي توضح وضعية المكلف بالضريبة اتجاه هذا الرسم.

[1]- عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص41.

أ/4- التصريح الغير في مكان المكلف بالضريبة: حالات هذه التصريحات تخص الغير، وسبق لنا أن قلنا أن هذا الغير قرر له المشرع مساحة كبيرة بشان الضريبة، فهذا الغير يقوم إما بالتصريح بالمكلف بالضريبة والتصريح بالمبالغ التي سلمها له، وإما يصل حد الاقتطاع من المصدر ووجوب تسليم الضريبة إلى قابض الضرائب، وذلك في حالات الاقتطاع، وبالتالي فالمشرع ألزم الغير من أجل القيام بذلك بأن يكون بالتصريحات اللازمة والتي تفي بالغرض، حيث نجد من الغير المستخدم بكسر الدال، ونجد أيضا الشركات بالنسبة للمبالغ التي تسلم بمسئوليتها لمن هم خارج الجزائر، ولأصحاب الريوع والقيم المنقولة، ونجد كذلك الموثقين وكتاب الضبط بالنسبة لحقوق التسجيل بمناسبة العقود المنجزة من طرفهم، السماسرة، المؤسسات التي توزع المنتجات المالية، وهكذا[1].

ب- تحديد قيمة وعاء الضريبة من قبل الإدارة الضريبية: هناك 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، ونتطرق لهذه الحالات فيما يلي[2]:

ب/1- حالة تحديد قيمة الوعاء والضريبة في الرسم العقاري: هذه الحالات تنحصر تماما في الرسوم والضرائب المحلية أي تلك التي تعود لفائدة البلديات دون سواها، وهي كل الرسم العقاري، ورسم التطهير، فالنسبة للضريبة الأولى، نميز فيها عدة أنواع من الرسوم، وهي كل من الرسم على العقارات المبنية الذي يتجزأ بدوره إلى الرسم على العقارات ذات الاستعمال السكني، والعقارات التجارية والصناعية، وتجمع في ذلك المحلات الرئيسية للاستعمال وملحقاتها، بينما نجد بالنسبة للعقارات غير المبنية، كل من الرسم المخصص للعقارات في القطاعات المعمرة، ثم الرسم في القطاعات القابلة للتعمير، وقطاعات التعمير المستقبلية، ثم الرسم الخاص بالمحاجر ومواقع استخراج الرمل والمناجم في الهواء الطلق، وأخيرا الرسم المقرر في الأراضي الفلاحية، وما يميز هذه الرسوم، أن المشرع وضع نظام تحديد القيمة ومن ثم الرسم بناء على آلية محددة، هي تحديد الثمن المقرر للمتر المربع الجبائي، استنادا لموقع العقار أي البلدية، وتصنيفه أي المناطق الرئيسية والفرعية التي تحدد ضمنها البلدية، وكذلك طبيعة العقار، مبني، غير مبني، سكني، تجاري صناعي، عمراني، فلاحي وغيرها، فهذا التحديد، هو الذي يتحدد معه الثمن النظري لإيجاري الجبائي للمتر مربع، ويضرب في المساحة المفروض عليها الرسم بعد تخفيض معاملات قدم

[1] - يرى البعض أن الغير يسمى المكلف القانوني بالنظر إلى أنه ليس ملزما بدين الضريبة، ورأينا فيما سبق أن المحكمة الدستورية العليا في مصر، تستبعد إلحاق الالتزام في ذمة هذا الغير بدلا من المكلف، لكن أغلب التشريعات الضريبية، ترتب التزامات كبيرة على هذا الغير، وفي العديد من الضرائب، أنظر في ذلك، إلى أ. دوة أسيا ود.خالد رمول، الإطار القانوني والتنظيمي لتسجيل العقارات في التشريع الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2007، ص96.

[2]- يسمى تدخل الإدارة الضريبية لتقدير الوعاء، بعدة مصطلحات، منها أنه التقدير الإداري، وأنه الربط الإضافي عند البعض، وأنه التقدير المباشر عند البعض الآخر، ونظن أن الربط الإضافي يكون حينما تكتشف الإدارة الضريبية تقصير أو خلل أو إغفال أو إخفاء، في التصريحات، بينما حالات تدخل الإدارة فهي تشمل كل هذه الحالات، التي الحالة التي خصها بها القانون الضريبي، والحالة التي تتدخل فيها من أجل منع تهريب أو إخفاء الوعاء الضريبي، أنظر في ذلك، الدكتور محمد علوم محمد علي المحمود، مرجع سابق، ص154.

المباني، لنصل إلى الأساس، الذي يصفى منه الرسم، وهكذا، بينما نجد في رسم التطهير، الأسعار محددة سلفا ضمن الفرشاة التي وضعها المشرع بموجب مداولة البلدية، والرسم ثابت ولا يحتاج إلى تدخل المكلف بالضريبة.

ب/2- حالة التقييم التلقائي للأسس والضريبة[1]: الأصل أن تحديد قيمة الوعاء أو الرسم تكون بعمل مشترك متقابل بين كل من المكلف والإدارة الضريبية، فالمكلف هو الأقدر على تقديم عناصر الوعاء والأدلة التي تثبت ذلك، ويكون دور الإدارة هو العمل المضاد حتى يتم تحديد في النهاية هذا الوعاء، لكن، دور المكلف يكون من خلال التزاماته التصريحية، فإذا لم يقم بذلك، أو تأخر في ذلك أو أعطى معلومات ناقصة أو غير كافية، يكون هنا للإدارة أن تتدخل بعد أعذاره، وتقوم بنفسها بتحديد قيمة الوعاء، وحتى الرسم دون انتظاره، لكن المشرع لم يطلق للإدارة عمل ذلك، بل ضيقه، وحدد بذلك المجال في ذلك والشروط التي يجب أن تكون في هذا التدخل، حيث نص على ذلك المادة (44) من قانون الإجراءات الجبائية، والتي جاء فيها:"يتم التقييم التلقائي لأسس فرض الضريبة على المدين بها، دون المساس بالعقوبات الأخرى المنصوص عليها في نصوص أخرى:

1- عندما تستحيل المراقبة أو التحقيق أو حق المعاينة، بسبب فعله او فعل الغير.

2- في حالة عدم مسكه محاسبة قانونية أو السجل الخاص المنصوص عليه في المادتين (66) و(69) من قانون الرسوم على رقم الأعمال، الذي يسمح بإثبات رقم الأعمال المصرح به.

3- في حالة عدم اكتتابه كشوف رقم الأعمال المنصوص عليها في المادة (76) من قانون الرسوم على رقم الأعمال، بعد شهر واحد (1) على الأقل من إعذار المصلحة له عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، بتسوية وضعيته.

4- في حالة عدم التصريح، وعندما يتجاوز الدخل الصافي الإجمالي الإعفاء من الضريبة، وذلك حسب المواد (85) إلى (98) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

5- إذا لم يرد على طلبات التوضيح والتبرير التي يقدمها المفتش أو المحقق.

6- عندما لا تقدم المحاسبة، إلا في حالة حدوث قوة قاهرة، بعد انقضاء أجل ثمانية (8) أيام المنصوص عليه في المادة (20-9) من قانون الإجراءات الجبائية.

7- في حالة إذا ما تجاوزت النفقات الشخصية الجلية والمداخيل العينية إجمالي الإعفاء من الضريبة ولم يتم التصريح بها أو في حالة ما كان الدخل المصرح به بعد طرح الاعباء المنصوص عليها في المادة (85) من قانون الضرائب المباشرة يقل عن إجمالي نفس النفقات أو المداخيل غير المصرح بها أو التي تم إخفاؤها والمداخيل العينية....." كما تضيف المادة حالات التقييم التلقائي للأسس وفرض الضريبة، في حالة المؤسسة الأجنبية التي لا تتوفر على منشأة مهنية في الجزائر، والخاضعة إلى ضريبة الدخل

[1]- Jacques Grosclaude, Philippe Marchessou, Op-cit,p…..

الإجمالي أو ضريبة الأرباح على الشركات، والتي تتخلف في تعيين ممثل عنها في الجزائر بعد طلب المصلحة منها ذلك.

وما يميز هذه الحالات أن المشرع حددها إذ لا يجب أن تتجاوز الإدارة هذا النطاق، ثم أن المكلف يجب أن يعلم بهذا التقدير التلقائي، ويبلغ إليه، وله أن يعارض لكنه تبقى معارضته بدون جدوى إذا لم يثبت أن المبالغ المقدرة مبالغ فيها.

02- إجراءات التقدير غير المباشر لوعاء الضريبة: يكون التحديد غير المباشر في حالة التقييم لجزافي أو حالة التقييم في حالات خاصة قررها المشرع وعليها سنرى هذه الحالات فيما يلي[1]:

أ- **حالة التقييم الجزافي:** هناك حالات على عدم توافرها على عناصرها متمايزة يصعب تقديرها، لذلك المشرع قرر وضع قيم جزافية لها، وهذه القيم لا تتعلق فقط بالضريبة أو حساب أساسها فقط بل تتعلق أيضا ببعض التكاليف التي قرر المشرع أن يتم حسمها بناء على نسب وضعها نظريا دون اعتراض أو تدخل أي طرف من أطراف الالتزام الضريبي، ونرى تفصيلا عن ذلك فيما يلي:

أ/1- التقدير الجزافي للضريبة: لم يترك المشرع حالة التقدير الجزافي إلا في حالة التعريفات المقررة على الإيرادات الفلاحية، حيث من المعلوم أن مسألة التقدير الجزافي فيها مساس بمبادئ الضريبة لاسيما مبدأ المساواة أمام الضريبة، وبذلك نجد المادة (10) من قانون الإجراءات الجبائية، قد نصت على كيفية الحصول على التعريفات عن طريق لجان خاصة، يصادق عليها بقرار من المدير العام للضرائب، وهذه اللجان تتكون من ممثل الضرائب، وممثل الفلاحة، وكذلك ممثل الجماعة المحلية، حيث تحدد حدود أدنى وأقصى لمردود الهكتار الواحد من منتجات الفلاحة، حسب المناطق المحددة بالقرار، ويتم استخلاص بالمقابل الرسم على هذا الهكتار، وفي نفس الوقت، يكون استنتاج التكاليف لخصمها.

أ/2- التقدير الجزافي لبعض التكاليف: هناك كذلك العديد من الحالات التي يتدخل فيها المشرع ويحدد عن طريق نسب ما هو المبلغ المقرر كتكاليف، ونذكر من بينها، الاكراميات التي قرر المشرع بالمادة (70) من قانون الضرائب المباشرة فيقدر مبلغها جزافيا بمعدل مقبول تبعا لعادات المكان، كذلك نجد تحديد الوجبة الغذائية بمبلغ 50دج، ونجد كذلك بالنسبة لتقدير قيمة الأثاث في حساب قيمة التركة، من أجل ضريبة التسجيل، تقدر جزافيا في حالة عدم وجود ما يثبت ذلك بـ: 10% من قيمة التركة (العقارات والمنقولات معا)، ونجد في الإيجارات تحدد قيمة الأعباء، كذلك جزافيا إذا لم تدرج ضمن العقد، حيث قرر المشرع تحديدها بثلث الثمن، ونفس الحكم بالنسبة للإيجارات لمدى الحياة، كما نجد أحكام أخرى تتضمن تقديرا جزافيا بالنسبة للضريبة في حد ذاتها، حيث هناك مبالغ لا يجب أن تقل عنها الضريبة على غرار الضريبة الجزافية الوحيدة التي لا يجب أن تقل عن مبلغ 10.000دج في كل الأحوال، وكذلك بعض حقوق التسجيل النسبة التي حدد لها المشرع مبلغا أدنى، وهناك كذلك مصاريف حددها بقيم محددة على

[1]- Jacques Grosclaude, Philippe Marchessou, Op-cit,p93.

غرار ما قرره من مصاريف المقر بالنسبة للشركات، وغيرها، ونشير عموما أن المشرع يسعى على غرار المشرع الفرنسي إلى تقليل التقدير الجزافي بشكل كبير، وهذا لضمان مسألة تمحيص عناصر الوعاء وحساب أسسه وتقدير الضريبة بشكل جماعي بين الأطراف عن طريق التصريحات والتقديرات المضادة وهكذا.

ب-الحالات الخاصة المقررة من طرف المشرع: يقصد بالحالات الخاصة، تلك التي نظمها المشرع مباشرة، كما هو الحال بالنسبة لأنماط المعيشة للمكلف بالضريبة، وهذه تأخذ عدة عناصر يجب أن يتم التقيد بها، نوردها على النحو التالي:

ب/1-الأساس القانوني: نص المشرع على هذه الحالة ضمن المواد (06)، (94)، (98) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، كما نص عليها ضمن المادة (21) من قانون الإجراءات الجبائية، حينما ذكرها ضمن التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة، وعليه، نرى الحالات في كل من[1]:

ب/2- الحالات المقررة بذلك: وكل من حالة الأشخاص الذين لا تتناسب تصريحاتهم بمداخيلهم مع مظاهر معيشتهم الخارجية، حالة الأشخاص الذين لا يصرحون تماما بمداخيلهم، وحالة الأشخاص الذين ليس لهم مقر جبائي في الجزائر، فهذه الحالات تستند إلى الضرائب إما على الدخل الإجمالي أو الضرائب على أرباح الشركات، وبالتالي فهي ليست ضريبة محددة بذاتها، كما أن هذه الحالات حدد لها المشرع ما هي العناصر التي يجب أن تتكون منها، ففي المادة (94) من قانون الضرائب المباشرة، نجد أن المشرع يقرر الضريبة على الدخل الإجمالي لغير المقيمين والذين ليس لهم مقر جبائي ويحوزون مسكن أو عدة مساكن في الجزائر، فتعتبر هذه المساكن عناصر لتقدير هذه الضرائب، حيث قرر المشرع أساس هذه الضريبة 05 مرات القيمة الإيجارية للمسكن، ما لم تكن الإيرادات مصدرها جزائري وهي أعلى من هذا التقدير النظري، أما بالنسبة للأشخاص المقيمين، فقد حددت المادة (98) من نفس القانون عدة عناصر لتكوين نمط المعيشة، وهذه العناصر محددة على سبيل الحصر، تتكون من الإقامات الرئيسية، الإقامات الثانوية، العاملين في المنزل، المركبات، سفن النزهة، أحصنة السباق، وغيرها، وحددت القيمة المعتبرة كأساس للضريبة، وما يلاحظ، أن هذا النوع من التقديرات إنما يختلف عن التقديرات الجزافية التي سبق لنا ذكرها، فهذه الأخيرة إنما تنصب على عنصر من العناصر المصرح بها والتي تشكل عناصر المادة الخاضعة للضريبة، وبالتالي فهي عنصر داخل نطاق الوعاء، لكن، بالنسبة لهذه الحالات، فهي حالات تمثل مؤشرات ومظاهر خارجية، قد تؤدي إلى تقدير ضريبة الدخل من جديد، أو تعزيز ما صرح به المكلف أو ما تهرب منه، وهكذا.

03- التحديد الناتج على الرقابة بشتى أنواعها: سبق لنا ذكر أهم وسائل التقدير لأسس الوعاء، وتقدير الضريبة، لكن، هناك مجال أخر للإدارة الضريبية للبحث عن قيم أخرى لهذا الوعاء، وإعادة تأسيسه

[1]- Jacques Grosclaude, Philippe Marchessou, Op-cit,p107.

وفرض الضريبة عليها، وتعزيز الحقوق، وذلك عن طريق وسائل الرقابة التي قررها المشرع ضمن القانون الضريبي، والتي تعتبر الإطار الخصب لتدخل هذه الإدارة، كما تظهر فيها بالمقابل الضمانات المقررة للمكلف، وعليه، سنرى، ما هي الرقابة، وما هو إطارها في البدء، ثم نرى، ما هو نطاقها، وما الضمانات المخولة للمكلف فيها، ثم نختم بالنتائج التي تستخلص من هذه الرقابة وذلك فيما يلي:

أ- تعريف الرقابة الجبائية وتمييزها: تعرف الرقابة الجبائية بأنها:"السلطة المخولة للإدارة الجبائية بمراقبة التصريحات والوثائق المستعملة لتحديد كل ضريبة أو رسم أو حق أو أتاوة، من اجل اكتشاف النقائص وتصحيح الأخطاء المرتكبة من طرف المكلفين بالضريبة، وكذا فحص المحاسبة مهما كانت الدعامة المستعملة لحفظ الوثائق."[1]، ومن هذا التعريف نستخلص، أن الرقابة هي من اختصاص الإدارة الضريبية، وأن نطاقها هو كلما يشكل دعائم للوعاء الضريبي، والمفترض انه محفوظ لدى المكلف بالضريبة ضمن الوثائق والعلاقات المترتبة عن نشاطه والموجودات التي لديه، وأن موضوع الرقابة هو إعادة فحص هذه الدعائم، والهدف هو إيجاد عناصر جديدة تدعم المادة الخاضعة للضريبة، أو تدعم أسسها الجبائية، وهذا لاستخراجها وإعادة إلزام المكلف مقرونة بالجزاءات في هذه الحالة، وعليه، نميز العناصر التالية:

- إن الرقابة هي وسيلة قانونية، حيث نص عليها المشرع ضمن قانون الإجراءات الجبائية، في الجزء الثاني منه، وخصها بالمواد (18) إلى (69) منه، ونجد المادة (18) جاء فيها أنه تراقب الإدارة التصريحات والأعمال المستعملة لتحديد كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوة، خلال الأوقات الرسمية للإستقبال الجمهور، وتمارس هذه الرقابة لدى المؤسسات والهيئات التي ليس لها صفة تاجر، والتي تدفع أجورا، أو رواتب وأتعاب مهما كانت طبيعتها، لذا يتعين على هؤلاء تقديم جميع الوثائق المحاسبية والدفاتر والسجلات.

- إن الرقابة شاملة، إذ تتنوع ما بين رقابة داخلية أي في المكاتب، ورقابة خارجية أي في عين المكان لدى المكلف بالضريبة، كما نجد رقابة شكلية أي تقتصر على حفظ الوثائق وإيداع التصريحات، ومسك المحاسبة وغيرها، ونجد هذا النوع بكثرة عن طريق مفتشية التسجيل التي تمارس رقابة شكلية، أكثر منها رقابة مضمون، بينما نجد كذلك رقابة المضمون، التي تتجسد في التحري عن مضمون الوثائق ومطابقتها مع التصريحات، وفحصها من حيث الأثمان، والأرصدة، والمشتريات والمخزونات، والمبيعات والميزانيات، وجداول حساب النتائج، والإهتلاكات، والنفقات الشخصية، والمؤونات، وغيرها، كما نجد رقابة لدى المكلف، ورقابة لدى الغير والتي سماها المشرع بحق الإطلاع، والذي سبق لنا الإشارة إليه.

- إن الرقابة مدعمة بسلطات الإدارة التي خولها لها المشرع، من قبيل سلطة إجراء هذه الرقابة بشتى أنواعها، حق طلب التوضيحات والاستفسارات، حق المباشرة في التحقيق المعمق، حق الاستدراك، وحق

[1]- الأستاذ عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة مزوار، الجزائر، الطبعة الأولى، 2009، ص11.

المعاينة، كما هي مدعمة بجميع التزامات المكلف التي أمره القانون بالقيام بها، أهمها بطبيعة الحال كما رأينا التصريحات المختلفة، فضلا على التزامات حفظ الوثائق ومسكها كما قرره القانون، وغيرها.

– إن المكلف بالضريبة، يتوفر على ضمانات قررها له القانون من قبيل، إرسال الإشعار بالتحقيق، وميثاق المكلف بالضريبة، حق في الاستعانة بمستشار، عدم تجديد التحقيق، تحديد مدة التحقيق، الحفاظ على السر المهني، حق طلب النتائج المرتبة على التحقيق، حق الرد وتقديم الملاحظات، وحق الطعن، فضلا على الضمانات المقررة في عدم التمييز في اختيار الملفات محل الرقابة وتحضيرها وإضفاء الشفافيـة قي ذلك، وأنه يجب أن تتوفر في المحقق صفات معينة يستوجبها القانون، وهذا بالطبع استنـادا إلى مبـدأ مساواة الجميع أمام الضريبة، فضلا على بعض الضمانات الأخرى التي تجد نطاقها في مبادئ مثل حق الدفاع، والحق في الإعلام والشفافية، وغيرها[1].

وعليه، سنرى، ما هو نطاق الرقابة كما قرر ذلك المشرع، وذلك فيما يلي:

ب– نطاق الرقابة: نطاق الرقابة، كما قسمه المشرع ضمن المواد السابق ذكرها، ينقسم إلى جملة التحقيقات التالية:

ب/1– الرقابة على التصريحات: التصريحات قررها المشرع على المكلف بالضريبة، وهي محددة في كمها ونوعها، وآجالها، وبياناتها، وكذلك في الوثائق المرفقة معها، حيث تقتضي الرقابة هنا، وهي رقابة شكلية، أن المفتش إذا لم يتبين له بعض المعلومات، يقدم سؤالا شفويا بذلك إلى المصرح، وإذا لم يجب يقدم له هذا السؤال كتابيا، على أنه يترتب في كل الأحوال على هذه الرقابة نتائج منها الفرض التلقائي للضريبة في حالة عدم إيداع التصريحات كما سبق لنا تناوله، ومنها نتائج أخرى نراها في الفقرة الموالية.

ب/2– التحقيق في المحاسبة: وهذا التحقيق يعتبر أهم أنواع الرقابة، لكونه ينصب على المحاسبة التي تعتبر الدعامة الفعلية للوعاء الضريبي، كما هي دعامة للتصريحات، والمشرع قد نظم هذا النوع من التحقيق ضمن أحكام المواد (20) وما يليها من قانون الإجراءات الجبائية، حيث حدد المقصود بالتحقيق، كما جاء في الفقرة الثانية منها، بأنه: " يعني بالتحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبة."، ويعني هذا بعبارة أخرى، أنه التحقيق في مضمون التصريحات أي ما تضمنته من بيانات ومعلومات وأرقام، وذلك عن طريق وثائق وعمليات المحاسبة التي تعتبر مصدر هذه التصريحات، لذلك، يشمل هذا التحقيق الجانب الشكلي المتعلق بوجود وثائق المحاسبة، من سجلات، ودفاتر يومية، ودفتر الأستاذ، والميزانيات، والوثائق الأخرى، ثم حفظها ومسكها بما يوجبه القانون على المكلف بالضريبة، ثم إعدادها وفقا لقواعد المحاسبة، وهذه الرقابة تحت طائلة رفض المحاسبة، وما يترتب عليه من جزاءات، ثم يبدأ التحقيق في مضمون هذه المحاسبة من حيث الأرقام والعمليات، الإيرادات وما يتعلق بها خصوصا رقم الأعمال، التكاليف، وما يتعلق بها خصوصا النفقات الشخصية والخارجة عن

[1]- عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص43، وأنظر أيضا في ذلك، الضمانات المقررة للمكلف بالضريبة، تحت مسمى حقوق المكلف، د. قيس حسن عواد البداري، مرجع سابق، ص103.

مقتضيات النشاط، الأصول وما يتعلق بها من المشتريات، والمخزونات، وزبائن، والأرصدة، والإهتلاكات، الاستثمارات وعلاقتها بالنشاط، خاصة الاستثمارات في العتاد ومنها السيارات السياحية، وغيرها، جداول حسابات النتائج، الخصوم، وما يتعلق بتسديد الديون والفوائد، وما يتعلق في ذمة المكلف في هذه الحالة، من وجوب اقتطاعات الرسوم على عائدات الأموال المنقولة...[1]

والتحقيق في المحاسبة يكون في عين المكان، أي في مقر المكلف بالضريبة، كما قد يكون بطلب منه في مقر الإدارة، يقوم به عون لا تقل رتبته على مفتش، ويكون في الدعائم المادية للمحاسبة التي هي الوثائق، كما قد يكون في دعائم الإعلام الآلي إذا كان المكلف يستعملها، وفي حالة طلب المكلف بإنجاز التحقيق في المصلحة يتم توفير هذه الأنظمة من طرف المكلف وتزويد العون بكل المعلومات والمعطيات والمعالجات، ولقد حدد المشرع مدة التحقيق في عين المكان، بحسب رقم أعمال السنة المالية المحقق فيها، حيث حددها بثلاث أشهر بالنسبة لرقم أعمال مؤسسات تأدية الخدمات لا يتجاوز 1.000.000دج، وبالنسبة للمؤسسات الأخرى لا يتجاوز 2.000.000دج، بينما تكون المدة 6 أشهر إذا تجاوز رقم الأعمال لهذه المؤسسات على التوالي 5.000.000دج، و10.000.000دج، وفي كل الأحوال لا تتجاوز المدة 9 أشهر مهما كان التحقيق، مع استبعاد آجال الردود وتقديم الملاحظات ومناقشتها، ويبقى ان نشير كما سبق ذكره أن للمكلف عدة ضمانات كما سبق ذكره في هذا التحقيق وغيره، منها وجوب إعلامه بالتحقيق وتبليغه به، إمهاله مدة 10 أيام للتحضير، حقه في الاستعانة بالمستشار، إعلامه بتقدم التحقيق واستجوابه عن كل معلومات فيها شبهة جبائية، على أن يبلغ في الأخير بالنتائج النهائية للتحقيق وله حق على أن يبلغ في الأخير بالنتائج النهائية للتحقيق وله حق بداء ملاحظاته حولها حيث يمنح له مدة 40 يوما لذلك، كما له حق طلب التحكيم من إما مدير الضرائب، أو مدير كبريات المؤسسات حسب الحالة، وهكذا.

ب/3- التحقيق المصوب: يختلف التحقيق المصوب عن التحقيق في المحاسبة، لكونه يتعلق بنوع واحد أو عدة أنواع من الضرائب، بينما التحقيق في المحاسبة ليس القصد منه نوع او أنواع ضرائب في ذاتها، وبالتالي فهو تحقيق في كامل المحاسبة، بينما التحقيق المصوب مقصود ما يتعلق من وثائق محاسبية لربط الضريبة المقصودة بذاتها، لذلك فالتحقيقين مختلفين، وعليه ميزهما المشرع عن بعضهما، لكن هذا التمييز لا يمس إجراءات التحقيق الواجبة وضمانات المكلف بالضريبة، بينما يتميز من حيث طبيعة التحقيق لا يمكن أن يتجسد بفحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف، كما أنه يعد مراقبة محدودة للوثائق، التي يطلب من إظهارها، والعقود والوثائق المرتبطة بها، وتقديم التوضيحات حولها، كما أن مدة التحقيق هنا الذي يجري في عين المكان، أي أنه مكرس بالمعاينة المباشرة والميدانية، لا تزيد مدته عن شهرين[2].

[1]- عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص63.
[2]- الأستاذ عوادي مصطفى، مرجع سابق، ص79.

ب/4- التحقيق في أسعار التحويل: هذا التحقيق ليس منفصلا بذاته، بل هو يكون أثناء التحقيقات السابق ذكرها، حيث يقتصر على مسألة ما ينتج عن العلاقة ما بين مؤسسة في الجزائر ومؤسسات متعاملة معها في الخارج، من حيث انتقال وتحويل الأموال خاصة إلى الخارج، بسبب الاتفاق بينهما للتمويل، أو التزويد بالمواد، أو بالخبرة أو غيرها كما أشارت إلى ذلك المادة (141 مكرر) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، أو حول طبيعة وحقيقة هذه المؤسسات العميلة، إذ عندما يلحظ العون المحقق شبهة بخصوص تحويل الأموال إلى الخارج من طرف المؤسسة إلى هذه المؤسسات، ففي هذه الحالة يحقق المفتش في الوثائق التي تدل على هذه التحويلات، ويطلب التوضيحات حولها، وإن كان من المفروض وامتثالا لقواعد تحويل رؤوس الأموال، أن تخضع مثل هذه التحويلات إلى تحقيق مستقل ومفصل ومدقق، ولا يقتصر فقط على أعوان الضرائب، بل عدة جهات في التحقيق منها بنك الجزائر، الذي يمنح الإعتمادات بناء على وثائق وملف يطلبه لذلك.

ب/5- التلبس الجبائي: نص المادة (20 مكرر 3) من القانون السابق ذكره، على التلبس الجبائي، ومن خلالها نجد أنه يقصد به، هو الحالة التي يعاينها العون المحقق أثناء التحقيقات السابق ذكرها ومن خلال الوثائق المحقق فيها وتتشكل من ظروف من شأنها أن تهدد تحصيل الحقوق والضرائب[1]، وبالتالي فهذه الحالة، من المفروض أنها تختلف عن التحقيقات السابقة، بل هي نتيجة لهم، حتى وإن سماه المشرع مراقبة تضطلع بها الإدارة الجبائية قبل أي مناورة تهدف إلى ترتيب عملية إعسار من المكلف بالضريبة على الخصوص[2]، هذا من جهة، ومن جهة أخرى، وإجرائه لا يصح حتى طائلة البطلان، إلا بعد الموافقة المسبقة للإدارة المركزية والتي بناء عليها يتم إعداد محضر التلبس الجبائي الذي يوقعه المحقق ويعرض على المكلف للتوقيع عليه، فإذا رفضه يذكر ذلك، ويترتب على هذا المحضر، تمديد مدة التحقيق في عين المكان، تطبيق جزاءات، الحرمان من إرجاء مبلغ الدفع، وجداول التقسيط، إمكانية إعادة التحقيق المنتهي، التسجيل في البطاقية الوطنية لمرتكبي الغش، وللمكلف الحق في الجوء إلى الجهات القضائية.

ب/6- التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة: هذا التحقيق منصوص عليه ضمن المادة (21) من القانون السابق ذكره، ويتعلق هذا التحقيق تحديدا بالأشخاص الطبيعية سواء أكان لهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم الالتزامات متعلقة بالضريبة، دعائم هذا التحقيق تختلف تماما عن سابقيه، لأنه يستند إلى أنماط المعيشة كدليل مقارنة وليس إلى الوثائق، مع العلم أن الوثائق هنا لا تظهر ما يكون شبهة، إلا أن مظاهر معيشة الشخص تشير إلى ذلك، غير أن هذا التحقيق يستند إلى نفس

[1]- لم يحدد المشرع ما هي الظروف التي يمكن أن تشكل حالة تلبس، حتى وإن ذكر حالة الإعسار، لكن، من الجائز القول، انه يقصد بها الترتيب الذي يمكن أن يقوم به المكلف لعدم تسديد الدين الضريبي من قبيل ترتيب نقل الأموال وغيرها.

[2]- يبدو أن المشرع يخلط في المصطلحات، حيث من المفروض القول هنا من باب أولى، ذكر مصطلح – الإفلاس- وليس الإعسار لكون الأول نظام قانوني متعلق بالتاجر، والتاجر من باب أولى هو المكلف بالضريبة، أما الإعسار فتعلق بالدين المدني.

الضمانات للشخص، كما أن مدته لا تتجاوز سنة كاملة، كما يبلغ النتائج النهائية للمكلف للرد عليها وتقديم ملاحظاته، وما نؤكده هنا، أن هذا التحقيق تبرره في الأساس الموضوعي أحكام المواد 95، و98 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الذي سبق لنا تناولهما أعلاه.

ج- النتائج المرتبة على الرقابة: يترتب على التحقيقات السابقة إعادة أسس الضريبة ومن ثم إعادة تقديمها، واعتمادها بشكل نهائي كضرائب وكذلك ما يتعلق بها من زيادات وغرامات، فضلا على بعض الجزاءات الأخرى التي قد تلحق بالمكلف بالضريبة، لكنه في كل الأحوال يمكنه أن يطعن فيها، إما بالطعن النزاعي الذي يكون أمام الإدارة والهيئات الجبائية، أو بالطعن القضائي، وهذا ما سنراه فيما بعد.

يجب تصحيح المحتوى بذكر بعض النقائص بخصوص الرسالة التذكير المادة (144 مكرر) ق إ ج، والمادة (156) منه في حالة إرجاء الدفع، لتعديل الفقرة بمحتواها.

المبحث الثاني: تحصيل الدين الضريبي وتسوية الآثار المترتبة عنه

أثر الالتزام كما رأينا هو الدين، وهدف القانون الضريبي، ليس ترتيب التزام في ذمة المكلف بالضريبة، لكن تحصيل الدين وضمه إلى أموال الخزينة العمومية، وهذه النتيجة تعتبر من أهم النتائج التي يجب تحقيقها، ولعل الصعوبة الحقيقية تكمن في تحقيقها، لذلك نجد المشرع تناول أيضا كيفيات التحصيل، والذي يعبر عن فكرة تنفيذ الالتزام، وهذا التنفيذ يكون إما بحسب القواعد العامة التي تقتضي أن يقوم كل مدين بحسب ما هو مقرر عليه، بتسديد ما عليه من دين ضريبي، بينما نجد الكثير ممن تماطل أو حتى يتملص من تسديد الدين، وعليه، يستوجب من جهة، إجراءات التنفيذ الجبري، وما هو مقرر له من ضمانات، ومن جهة أخرى، تنشأ للمدين حق الطعن في هذا الدين، وحق عرض هذا الطعن على القضاء باعتباره الضمانة الحقيقية لهذا المدين، وهذا عن طريق الدعوى الضريبية، وعليه، سنرى من خلال هذا المبحث، تنفيذ الالتزام أي تحصيل الدين الضريبي وما هو مقرر له ضمن قانون الضرائب، ونرى في المطلب الثاني، الدعوى الضريبية، وذلك فيما يلي:

المطلب الأول: تنفيذ الالتزام الضريبي

التنفيذ هو الوفاء بما يترتب عن الالتزام، والتنفيذ هو المرحلة التالية له، وبه يستوفى الحق، والمقرر أن كل مدين يتعين عليه بإرادته أن يقوم بتسديد ما عليه، ما لم يتعرض إلى عوارض تمنع ذلك، بينما يتقرر للدائن بموجب الحق الناشئ له عن هذا الالتزام، عنصر المديونية، والذي بموجبه يتحصل على الدين، وفي حالة امتناع المدين عن الوفاء يقتضي الدائن حقه، إعمالا للإجراءات التي يقوم بها عنصر المسؤولية[1]، وعليه، سنرى كيف يكون استيفاء الدين الضريبي في الحالتين، وذلك فيما يلي:

الفرع الأول: التنفيذ حسب القواعد العامة

التنفيذ وفق القواعد العامة يكون بإرادة المدين، وعليه يكون من الأجدر استعمال مصطلح الوفاء، طالما أن التنفيذ له المعنى الإجرائي والمعنى الموضوعي، والوفاء يعبر عن المعنى الموضوعي للتنفيذ وهو التنفيذ الاختياري الذي لا يقوم على أي إجراء، لسعي المدين لذلك بإرادته دون جبره، ويكون للمعنى مبنى آخر يؤكده، حينما ننظر إليه في الضريبة من وجهة تعزيز حقوق المكلف وارتقاء مركزه القانوني في موضوعها، خاصة بما هو مقرر بالتشريعات المقارنة، ورغم ذلك نجد المشرع الضريبي الجزائري يقرر استعمال مصطلح التحصيل، بما يقابل ما يستعمله المشرع الفرنسي، الذي يستعمل مصطلح – Recouvrement - وهو يعني الوظيفة التي يقوم بها قابض الضرائب، الذي يقوم بتحصيل هذا الدين، حتى ولو لم يقم بأي مجهود في ذلك، وعليه، يكون مصطلح الوفاء أو التنفيذ الاختياري أصح من مصطلح التحصيل، وعلى الرغم من ذلك، نستعمل ما قرره المشرع، ونميز إنجازه حسب القانون الضريبي باختلاف أنواع الضرائب، أولا، لنرى فيما بعد كيفيات الدفع ثانيا، وذلك كله فيما يلي:

[1] - د. محمد حسنين، طرق التنفيذ في قانون الإجراءات المدنية الجزائري، الطبعة الخامسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص5 .

أولا: كيفيات التحصيل: يختلف تحصيل الدين الضريبي بحسب اختلاف الضرائب، وبذلك، نميز في البدء ما بين تلك الضرائب التي تحصل عن طريق الجداول، ثم الضرائب التي لا يستدعي تحصيلها هذه الجداول في المقام الثاني كقاعدة عامة، ونعرض ذلك فيما يلي:

01- ضريبة الدخل الإجمالي والضرائب المباشرة المحلية: يرتكز تحصيل هذا النوع من الضرائب على فكرة التمييز بين وظيفتي الوعاء والتحصيل، كما يقوم على فكرة جداول التحصيل، وعليه، سنرى هذه النقاط فيما يلي:

أ-**الفصل بين وظيفتي الوعاء والتحصيل:** رغم أن تنظيم الإدارة الضريبية كما سبق ذكره يقوم على عدم فكرة النظام الواحد، إلا أنه ظاهر بأن وظيفتي الوعاء والتحصيل منفصلتين رغم ارتباطهما بتنظيم واحد (مراكز جوارية للضرائب، ومراكز الضرائب)[1]، وهذا المنطلق، إنما يعود للفصل التام بين وظيفتي الآمر بالصرف والمحاسب العمومي الموضحتين بموجب قانون رقم 90-21 مؤرخ في 15 غشت 1990 يتعلق بالمحاسبة العمومية معدل ومتمم[2]، حيث نجد الأول مكلف بالنفقة، والثاني مكلف بالإيراد العام[3]، ونجد في هذا السياق مرسوم تنفيذي رقم 91-311 مؤرخ في 7 سبتمبر 1991 يتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم معدل[4]، حيث نجد المادة (03) تنص على أنه: " يعين الوزير المكلف بالمالية محاسبي الدولة الآتيين:..... – قابضي الضرائب..."، وعليه يكون عمل مفتشي تأسيس الوعاء وتصفيته، يختلف تماما عن عمل التحصيل، وجاء ذلك واضحا عند النظر إلى وظيفة قابض الضرائب، التي خصتها المواد 143 وما يليها من قانون الإجراءات الجبائية، وبذلك، يكون التحصيل أو التنفيذ من مهام قابضي الضرائب، وهي مرحلة في الغالب لا تحتاج إلى أي تدخل لكون دفع مبالغ الضريبة طالما أن المكلف يجب عليه أن يسعى لذلك، لكنه لا يقوم بذلك في حالات معينة من قبيل الضريبة على الدخل الإجمالي والضرائب المباشرة المحلية إلا من خلال بعض الإجراءات التي نعرضها فيما يلي:

---

[1]- الإنفصال كما يعتمده القانون المحاسبي الفرنسي مرجعه إلى الفصل ما بين وظفتي المحاسب والآمر بالصرف، ونجد في ذلك:

« La distinction traditionnelle entre l'établissement et recouvrement de la créance au sein du processus fiscal ……. La phase de l'établissement de la créance a pour objet d'une part, la détermination de l'assiette de l'impôt, par la recherche et l'évaluation de la matière imposable et d'autre part, la liquidation de la créance, par l'application d'un tarif aux bases d'imposition ainsi déterminées, la phase de recouvrement de la créance comprend quant a elle l'ensemble de la procédure conduisant au paiement de l'imposition. » cette distinction se retrouve au sein même du CGI, qui traite en son Livre I de l'assiette et de la liquidation de l'impôt, tandis que son Livre Π concerne le recouvrement de l'impôt. Voir : Marie Masclet de Barbarin, LE CONTENTIEEUX DE RECOUVREMENT DE L'IMPIOT, L.G.D.J, Paris, 2004, p21.

[2]- جريدة رسمية عدد 35 لسنة 1990.

[3]– ونجد في النظام المالي الفرنسي هذه التفرقة ومبدأ الفصل هذا لكنه يختلف عما يوجد في الجزائر من حيث تنظيم المراكز، حيث نسجل ما يلي:

Sous l'autorité de la direction générale des impôts, les services fiscaux sont chargés de l'assiette et du contrôle ; sous l'autorité de la direction de la comptabilité publique, les comptables du trésor sont chargés du recouvrement , Voir :Marie Masclet de Barbarin, Op-Cit,p21.

[4]- جريدة رسمية عدد43 لسنة1991.

ب-جدول الضريبة: يعرف الجدول الضريبي بأنه:

" le rôle est un acte administratif qui fixe la somme a payer par chaque contribuable et l'oblige a verser cette somme entre les mains du comptable. "

من هذا التعريف، نستخلص أن الجدول هو عبارة عن عمل إداري، يحدد ضمنه مبلغ الضريبة وكيفية حسابه، من الناحية الموضوعية، ويقرر كذلك بموجبه إجبار المكلف على دفع هذا المبلغ أمام قابض الضريبة، لكن ما الطبيعة القانونية لهذا الجدول وكيف ينجز؟ وللإجابة على هذا السؤال، نعود إلى التعريف السابق، حيث يلاحظ أن الإدارة المختصة تصدر بإرادة منفردة هذا الجدول وتضمنه إشغال ذمة المكلف بمبالغ تمثل دين الضريبة، أي تمس في ذلك بمركزه القانوني، وتضفي الصبغة التنفيذية عليه، أي أنه ذو طابع تنفيذي، وهذا يعني أن هذه الجداول عبارة عن قرارات إدارية، وقد سبق لنا أن تناولنا الرأي الذي يعتقد أن هذه القرارات هي التي تنشئ الضريبة، وفندنا ذلك، أما بخصوص إنجازه، والمشرع الجزائري قد أشارت إلى جداول الضريبة في عدة مواطن من مواده، حيث نصت المادة (143) من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: " 1- تحصل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بموجب الجداول التي يدخلها حيز التنفيذ الوزير المكلف بالمالية او ممثله.

2- يحدد تاريخ إدراج هذه الجداول في التحصيل ضمن نفس الشروط. ويبين هذا التاريخ في الجدول وكذا في الإنذارات الموجهة إلى المكلفين بالضريبة.

3- عندما تلاحظ أخطاء في صياغة الجداول، يوضح كشف بهذه الأخطاء من قبل مدير الضرائب بالولاية، ويوافق عليه ضمن الشروط التي تتم وفقها المصادقة على تلك الجداول، ويرفق بها كوثيقة إثبات."، ونجد كذلك المواد (291) وما يليها والمواد (324) وما يليها، والمادة (354) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ومن خلال هذه الأحكام نستخلص كلما يتعلق بجدول الضريبة على النحو التالي:

ب/1- الضرائب المعنية بجدول الضريبة: من نص المادة (143) من قانون الإجراءات الجبائية، السالف ذكرها، نجد أنها ربطت الجدول بتلك الضرائب، المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة[1]، وقد سبق لنا تحديد هذه الضرائب في الفصل الثالث من هذه الرسالة، حيث عددناها بالضرائب العامة التي هي كل من ضريبة الدخل الإجمالي، والضرائب على أرباح الشركات، الضرائب المباشرة المحلية وهي كل من الرسم على النشاط المهني، الرسم العقاري، رسم التطهير، والضرائب ذات التخصيص الخاص وهي كل من الضريبة على الأملاك، الضريبة الجزافية الوحيدة، ورغم أن المشرع هنا متأثر بمعيار التحصيل للتفرقة ما بين الضرائب المباشرة التي تحصل عن طريق الجداول، وتتميز لكون مادتها الضريبية في الغالب ثابتة، والمكلف معروف سلفا لدى الإدارة الضريبية، ومعروف مركزه في مواجهة الضريبة، وتبقى فقط التصريحات الدورية فقط من أجل تعديل أو تحيين المعلومات التي تستند إليها الإدارة في تحديد مبالغ

[1]- Jacques Grosclaude, Philippe Marchessou, Op-cit,p113.

الضريبة خاصة تلك المسجلة للسنوات الماضية، بين الضرائب غير المباشرة لا تخضع لذلك تماما وأهمه أن المكلف لا يكون معروف تماما للإدارة سلفا[1]، ونرى استحالة إخضاع جميع الضرائب المباشرة إلى الجداول الضريبية، على اعتبار وجود العديد منها يخضع لتقييمات متتابعة يتدخل فيها المكلف بالضريبة، وتكون فيها المادة الضريبية متغيرة وهي بذلك تسدد ضمن نظام خاص، قد يعتمد على التسبيقات أو دفعات على الحساب، كما هو الحال بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات، وكذلك الضرائب المباشرة التي تخضع لنظام الاقتطاعات من المصدر مثلما هو الحال في بعض حالات الأجور والأموال المنقولة وغير ذلك، فهي بذلك تخالف منحى الجدول الذي يوضع بإرادة الإدارة الضريبية دون غيرها، ويدرج ضمن التحصيل في آجال محددة، كما يعتمد على نظام القائمة كما سنرى، ونجد أن المادة (143) السالف ذكرها تقابل تماما المادة (1658) من القانون العام للضرائب الفرنسي، والتي نصها:

les impôts directs et les taxes assimilées sont recouvrés en vertu de rôles rendus exécutoires par arrête du préfet.[2]

رغم وجود اختلاف بسيط في أن المادة (1658) تحدد طبيعة الجدول الممهور بالسند التنفيذي بموجب قرار من الوالي، بينما المادة (143) لم يشر فيها المشرع إلى مصطلح قرار رغم أنه أشار إلى القوة التنفيذية للجدول، لكنهما اشتركا في عدم تحديد نطاق الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي تحصل عن طريق الجدول من حيث المبدأ.

ب/2- إعداد الجدول الضريبي: يمر إعداد الجدول الضريبي بمرحلتين، المرحلة الأولى، تقوم بها مصالح الوعاء ويتم فيها تحديد الضريبة، بعد تحديد أساسها وتصفيتها بحسب نسبها المقررة لذلك، وبذلك تعد هذه المصالح عبر وثيقة تقنية (un document technique) أي وثيقة محددة وفق نماذج معدة ومدرجة من طرف وزير المالية، ما يتقرر على المكلف بالضريبة ويستوجب في ذمته المالية، على أن يتم في المرحلة الثانية إعطاء القوة التنفيذية لهذه الوثيقة من طرف وزير المالية أو من يمثله، والملاحظ في هذا الشأن، أن هذه القوة التنفيذية التي تكون عن طريق التصديق على مضمون الوثيقة وإعطائها الصيغة التنفيذية يكون عن طريق مدير الضرائب عن طريق تفويض الاختصاص من وزير المالية، وهذا بعكس ما هو مقرر بالقانون الفرنسي إذ أن المديـر العام للمالية العموميـة هو الذي بمصادقته الذي يكون على شكل قرار على وثيقة تحديد الضريبة يضفى عليها طابع القوة التنفيذية، وبالتالي فتكريس الفصل هنا قائم وواضح بين مصالح الضريبة وهي مصالح وعاء، ومصالح المالية العمومية وهي مصالح تحصيل[3].

لقد وضحت المادة (143) من قانون الإجراءات الجبائية السابق ذكرها في فقرتها الثالثة كيف يتم تصحيح أخطاء الصياغة في هذه الجداول، إذ في حالة تواجدها يقوم مدير الضرائب بالولاية بتحديدها ووضعها ضمن كشف يصادق عليه من طرفه ويرفق بالجدول كوثيقة إثبات، غير أنه لم يتم تحديد

[1]- الدكتور خالد خضر الخير، مرجع سابق، ص 28.

[2]- Marie Masclet de Barbarin,Op-Cit, p23.

[3] - Jacques Grosclaude, Philippe Marchessou, Op-cit,p114.

مضمون هذا الجدول بشكل دقيق من طرف المشرع، إلا أنه بحسب القواعد العامة، نجده يتضمن البيانات الجوهرية التالية، وهي كل من رقم المادة الضريبية، اسم المكلف بالضريبة، وتعريفه الجبائي، ومقره الجبائي، الأسس الضريبية، وتحديد مبالغ الضريبة، وتاريخ استحقاقها، فضلا عن تاريخ الجدول في حد ذاته، ونسجل هنا أن مبالغ الضريبة قد حددت إطارها المادة (324) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، بخصوص الحد الأدنى للأداءات الواجبة التحصيل، إذ لا يتم تحصيل تلك التي لا تتجاوز 10 دينار جزائري، كما يجبر فيما ما يقل عن العشر السنتيمات إلى العشر إذا كان أكثر من الخمس، وإذا قل عنها لا يحسب، ويكون هذا الحكم مع الحقوق الرئيسية او الحقوق الزائدة والزيادات والتنزيلات والتخفيضات، وهذا بحسب تقديرها أي هذه الأداءات عند أول يناير من سنة فرض الضريبة المعنية وطبقا للتشريع الجاري به العمل في ذلك التاريخ.

والجداول الضريبية لا تقتصر فقط على الحقوق الرئيسية، بل تمتد إلى الحقوق الناتجة عن استدراك ما كان محل سهو أو نقص في أوعية الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أو تطبيق العقوبات الجبائية المترتبة عن تأسيس الضرائب المعنية، وما نتج عن استدراك خطأ يرتكب سواء في نوع الضريبة أو في مكان فرضها، سواء أتم اكتشاف هذا الخطأ من الإدارة في حد ذاتها، أو عن طريق دعوى أمام المحاكم الجزائية، وفي نفس السياق يتم نطاق التحصيل عن طريق الجداول، إلى تلك الجداول الإضافية الموضوعة في مجال الرسوم المحصلة لفائدة المجموعات المحلية وبعض المؤسسات، وهذا ما يستخلص من فقرات المواد 326، 327 من نفس القانون، وعليه، نميز ثلاث حالات من الجداول، وهي الجداول الرئيسية التي تقترن تماما بالحقوق الرئيسية على الضرائب السالف تعريفها، والجداول الاستداركية التي تنتج عن الأخطاء، أو النقص أو السهو في تأسيس الحقوق، أو الجداول الإضافية، لكن يجب التقيد بآجال التقادم، كما سنرى لاحقا.

ب/3-إدراج الجدول في التحصيل والآثار المترتبة عنه: حتى يتم تفعيل حكم الجدول الضريبي وما يترتب عليه من آثار، يجب أن يتم إدراجه في التحصيل[1]، والمشرع الجزائري، نص على الطريقة التي يتم بها إدراج الجدول في التحصيل وهي كما سبق ذكره، إعطاء هذا الجدول القوة التنفيذية، بينما إدراجه لا يتوفر على قيمته هذه إلا بتحديد التواريخ التي يقررها هذا الجدول، وحددت المادة (354) من القانون السابق الذكر العديد من التواريخ حسب الحالة، وقاعدتها في ذلك ما جاءت به الفقرة الأولى منها التي نصت على أنه: " تفرض الضرائب المباشرة والعوائد والرسوم المماثلة المذكورة في هذا القانون في اليوم الأول من الشهر الثالث الموالي للشهر الذي يدرج فيه الجدول في التحصيل."، وما يلاحظ من هذه الفقرة أن المشرع لم يحدد لنا التاريخ الذي يدرج فيه الجدول من التحصيل، وإن كان يعتقد أن هذا التاريخ يختلف عن تاريخ التصديق على الجدول وإعطائه القوة التنفيذية، أي هو تاريخ يقرر تنظيميا طالما أن الفقرة

[1]- Jacques Grosclaude, Philippe Marchessou, Op-cit,p114.

الثانية من المادة (143) قانون الإجراءات الجبائية قد ذكرت أن هذا التاريخ يحدد بنفس شروط إدخال الجدول حيز التنفيذ، ونجد بالنسبة للمشرع الفرنسي أن تاريخ إدراج الجدول في التحصيل (la mise en recouvrement du rôle) يكون عند انتهاء 30 يوما من تاريخ التصديق على الجدول، ويترتب على هذا التاريخ في الحالتين تحديد تاريخ دفع الضريبة، وأما التاريخ الثاني، فحسب المادة (354) هو تاريخ فرض الضريبة وحدده المشرع باليوم الأول من الشهر الثالث الموالي للشهر الذي يدرج فيه الجدول للتحصيل، وهو يعبر عن تاريخ استحقاق مبالغ الضريبة، بينما نجد المشرع الفرنسي يعتبر تاريخ الاستحقاق هو ذلك الذي يكون عند انتهاء مدة 30 يوما من تاريخ إدراج الجدول في التحصيل، ومن هذا التاريخ تبدأ المتابعات، وهي مكونات التحصيل الجبري، لكن ما يميز القانون الفرنسي أن قابض الضرائب لا يمكنه البدء في متابعات التحصيل الجبري إلا بعد انتهاء مدة 15 يوما من تاريخ الاستحقاق وهي مدة فرض الزيادة التلقائية المقدرة بـ: 10%، والمشرع الجزائري لم يقرر ذلك أي لم يقرر وسيلة رسالة التذكير ومنح أجل 15 يوما بموجبها للمدين قبل بدء أول إجراء للمتابعة إلا بموجب قانون المالية لسنة 2017، الذي بموجبه تم إحداث المادة (144 مكرر) من قانون الإجراءات الجبائية التي تضمنت هذا القرار[1].

لقد ميزت المادة (354) السالف ذكرها عدة تواريخ بحسب اختلاف الحالات أنواع الجدول الضريبي، فالقاعدة هو ما سبق ذكره، بينما أنه في حالة تطبيق جداول ضريبية أولية على ضريبية واحدة على سنتين متتاليتين، لا يجوز إصدار الواحد منها قبل ستة أشهر بعد الآخر، كما أنه بالنسبة للجداول الإضافية والتكميلية للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تصبح واجبة التحصيل أو مستحقة اعتبارا من اليوم الثلاثين (30) بعد تاريخ إدراج الجدول في التحصيل، وأما تلك الجداول الإضافية والتكميلية الناتجة عن التصريحات الناقصة أو انعدامها واجبة التحصيل بعد خمسة عشر (15) يوما من تاريخ التبليغ، وفي كل الأحوال فإن تغيير النطاق الإقليمي لقابض الضرائب، أو البيع الطوعي أو الاضطراري يستوجب التحصيل الفوري لمجموع الضرائب، من تاريخ إدراج الجدول في التحصيل، إلا إذا اثبت المكلف موطنه الجديد، ونفس الحكم التحصيل الفوري مستوجب في حالات التنازل أو توقف المؤسسة أو الاستغلال أو الكف عن ممارسة مهنة غير تجارية أو وفاة المستغل أو المكلف، وجملة من الحقوق التي تستوجب ذات الحكم حددتها المادة السالفة الذكر.

يترتب على التواريخ السابق ذكرها، وتحديدا تاريخ استحقاق أو فرض الضريبة، بدء تاريخ التحصيل الجبري والمتابعات، وبدء حساب آجال الطعون والمنازعات، فضلا على حساب تقادم الحقوق كما هي مقررة آجالها بالمادة (326) من نفس القانون.

ج- تبليغ جداول الضريبة: لم يشر المشرع الجزائري صراحة إلى وجوب تبليغ الجداول الضريبية إلى المكلفين، لكن، يستخلص من جملة من نصوص القانون الضريبي، ما يدل على ذلك، فمن جهة، ولكون

[1]- جاء ذلك بموجب المادة (55) من قانون رقم 16-14 المتضمن قانون المالية لسنة 2017، السالف الذكر.

الجداول هي ثابتة نسبيا، وأن المكلفين على علم مسبق بها، فقد تكون محل تبليغ جماعي على شكل قائمة، كما جاء في المادة (293) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي جاء فيها: " تودع قائمة المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة على الدخل والرسوم المباشرة المحلية من قبل مدير الضرائب بالولاية، بمقر المجالس الشعبية البلدية والوحدات الإدارية التي تعد فيها الضرائب وتوضع هذه القائمة تحت تصرف جميع المكلفين بالضريبة التابعين للوحدة الإدارية. ويمكن للإدارة أن تأمر بإلصاقها .... ويذكر في كل قائمة، اسم المكلف بالضريبة، لقبه وعنوان ووضعه العائلي، وكذا مبلغ الدخل الإجمالي الصافي ورقم الأعمال الخاضع للضريبة، والمبلغ الإجمالي للاشتراك الواجب دفعه، بصدد الضريبة والرسوم أنفة الذكر... ويترتب عن أي نشر كلي وجزئي لهذه القوائم، تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في المادة (303)." وما يلاحظ أنه على الرغم من وجود نشر لهذه القوائم إلا أنه يكون بشكل جماعي، وحتى وإن اعتبر هذا نوع من التبليغ إلا أنه يختلف عما هو عليه في القانون الفرنسي الذي يستوجب أن يشعر كل مكلف بشكل فردي بإشعار بالإخضاع الضريبي والذي هو نسخة من مادة الجدول الضريبي، يحدد فيه مبلغ المادة الخاضعة للضريبة ومبلغ الضريبة واجبة الدفع، وأي خطأ مسجل في الإرسال السليم لهذا الإشعار لا يترتب عنه أي التزام بالدفع من طرف المكلف[1]. لكن يبدو من نص المادة (144) من قانون الإجراءات الجبائية، أن المشرع عوض الإشعار، بالإنذار، إذ يلاحظ بأن لهذا الأخير نفس الأثر القانوني للأول، ويظهر ذلك من نص المقطع 1 منها والذي جاء فيه:" 1- يرسل قابض الضرائب المختلفة إنذارا، إلى كل مكلف بالضريبة مسجل في جدول الضرائب، ويبين هذا الإنذار زيادة على مجموع كل حصة، المبالغ المطلوب أداؤها وشروط الاستحقاق، وكذا تاريخ الشروع في التحصيل. ويرفق الإنذار بحوالة للخزينة محررة سلفا. ترسل الإنذارات المتعلقة بالضرائب والرسوم المذكورة في المادة (291) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة إلى المكلفين بالضريبة في ظرف مختوم." فمن هذا النص، ذكر المشرع، النقاط الجوهرية للإشعار كلها متوفرة وهي، مبالغ المادة الضريبية، والمبالغ الواجب أداؤها، وتاريخ الشروع في التحصيل، وشروط الاستحقاق، وكان المشرع في ذلك، قد جمع بموجب هذا النص كل من تواريخ بداية التحصيل والاستحقاق، وكذلك إشعار المكلف بذلك، وبه تستوجب إجراءات التحصيل الجبري، ويبدو أن مصطلح الإشعار (avis) المستعمل من قبل المشرع الفرنسي أدق من مصطلح الإنذار (avertissement)، لارتباطه بمرحلة التنفيذ الاختياري أو الوفاء ولا داعي لاهتزاز الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية.

02- الضرائب الأخرى: هناك ضرائب أخرى كثيرة لا تحصل عن طريق الجداول الضريبية، وبالتالي فهي لا تخضع إلى النظام السابق ذكره، وعليه، سنرى ما هو نطاق هذه الضرائب، ثم نرى كيف يمكن تحصيلها في حالة امتناع المكلف عن الوفاء بها، وذلك فيما يلي:

[1] - Jacques Grosclaude, Philippe Marchessou, Op-cit,p114.

أ- نطاق الضرائب غير المحصلة بالجداول الضريبية: من المفروض أن كل الضرائب التي تخرج عن الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لا تحصل بموجب جداول تحصيل، ونذكر هنا، أن هذه الضرائب تتمثل في الرسوم على رقم الأعمال، حقوق التسجيل والطابع وغيرها، وقد عرضنا سابقا أنه ليس كل الضرائب المباشرة تحصل كذلك عن طريق الجداول، بل يوجد من هذا النوع من يحصل بدون جداول كما هو الحال بالنسبة لضريبة الأرباح على الشركات، وبعض الضرائب المحلية، وعموما فإن مثل هذه الضرائب تتميز في تحصيلها بعدم إخضاعها إلى أي شكلية، لأنه متى حل وقت تحصيلها المقرر بالقانون تم هذا التحصيل، ودونما الاعتماد في ذلك على مبدأ الفصل ما بين الوعاء والتحصيل، وما يترتب عليه من فصل ما بين الآمر بالصرف والمحاسب أو قابض الضرائب، كما هو الحال بالنسبة للضرائب المحصلة بناء على جداول، لكن، قد تقرر جملة من الإجراءات المتشابهة مع هذه الشكلية الأخيرة في حالة امتناع المكلف بأداء هذه الضرائب في وقتها، ومنها نعرض هذه الإجراءات فيما يلي:

ب- الإجراءات الواجبة عند امتناع المكلف بأداء الضرائب غير المقررة بموجب الجداول: عندما يمتنع المكلف بالضريبة عن أداء المبالغ المقررة لها ضمن آجالها القانونية[1]، قرر المشرع جملة من الإجراءات من أجل حمله على أداء الضرائب غير المقرر تحصيلها عن طريق الجداول الضريبية، وهذه الإجراءات تتمركز حول سند التحصيل، والذي يقابل الجدول الضريبي في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الذي سبق لنا عرضه، ويتمايز في هذا السند كذلك، وظيفة الوعاء ووظيفة التحصيل التي يقوم بها قابض الضرائب، حيث ينتج عن الوظيفة الأولى إعداد سند تحصيل إما بشكل فردي أو شخصي، أو يأخذ شكل الكشوف والحصائل التي تتعلق بعدة مكلفين في آن واحد، والذي يعطي له مدير الضرائب بالولاية حسب الحالة القوة التنفيذية بالتصديق عليه، ويدخله بذلك حيز التنفيذ، بينما يتم بموجب الوظيفة الثانية تنفيذ هذا السند، ويؤسس هذا العمل على عدة أحكام قانونية، فالمشرع أدمج في كل قانون من قوانين الضرائب، هذا السند، وكأنه بذلك يريد أن يميز كل ضريبة بسند التحصيل المتعلق بها، حيث نجده ينص على هذا السند ويعرفه بأنه سند تنفيذي بموجب المادة (486) من قانون الضرائب غير المباشرة التي تنص على أنه:" إن الحقوق والرسوم والأتاوى وبصفة عامة الضرائب والمبالغ من أي نوع كانت والتي يتوجب تحصيلها هادة إدارة الضرائب تكون، في حالة عدم الدفع، موضوع سند التحصيل فردي أو جماعي يعده موظفو هذه الإدارة ويعلن عن تنفيذه من قبل مدير الضرائب للولاية لهذه الإدارة نفسها.

ويمكن أن تعطى التأشيرة التنفيذية مباشرة على الكشوفات وجداول المنتجات أو بيانات الحقوق وقت تسليمها إلى قابض الضرائب المختلفة."، ونفس الحكم مدمج ضمن قانون التسجيل بنص المادة (356) منه، والتي جاء نصها بأنه:" إن الديون المشار إليها في المادة (354) أعلاه، تكون عند عدم دفعها،

[1] - للمزيد من الإحاطة ونظر للتقارب الكبير ما بين التشريعين الجزائري والفرنسي، وحول أثر امتناع المكلف عن أداء الدين الضريبي المدرج في التحصيل، أنظر في ذلك،

Jacques Grosclaude, Philippe Marchessou, Op-cit,p115.

موضوع سند تحصيل شخصي أو جماعي يعده مفتش التسجيل وينفذه مدير الضرائب للولاية. ويمكن وضع التأشيرة التنفيذية مباشرة على جداول الحصائل أو كشوف الرسوم وقت تسليمها إلى المحاسبين." وكذلك مدرج ما يشبه هذا الحكم القانوني ضمن نص المادة (108) من قانون الرسوم على الرقم الأعمال، فهذه النصوص كلها تؤكد أن كل هذه الضرائب على اختلافها إذا لم يتم دفعها في آجالها، يعد بشأنها من موظفي الوعاء باختلاف اختصاصهم في ذلك، ويؤشر عليه بإعطائه القوة التنفيذية، سواء أكان هذا السند شخصي منجز ضمن وثيقة مستقلة، أو لم يخصص لهذا السند وثيقة مستقلة إنما توضع فقط التأشيرة التنفيذية على الجداول والكشوف وهذا ما يعرف بسند التحصيل الجماعي، ونسجل هنا، أنه مادام المشرع يقصد التحصيل ويؤسس لذلك بسند تنفيذي كان من الأجدر أن يخصص حكما عاما لكل هذه الضرائب ويدرجه ضمن قانون الإجراءات الجبائية، على غرار تحصيل الجداول المدرج بنص المادة (143) السالف ذكرها، وعلى غرار ما قرره المشرع الفرنسي إذ أدرج تنظيم سند التحصيل ضمن نص المادة (L253) من قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي[1]، ونعتقد أن المشرع الجزائري سيحذو حذوه.

ولا يمكن أن يجد سند التحصيل الذي هو سند تنفيذي طريقه إلى التنفيذ، إلا إذا تم تبليغه، وهنا نجد كذلك المشرع قد أدرج إجراء التبليغ في عدة أحكام بحسب قانون الضرائب المعني، منها المادة (487) من قانون الضرائب غير المباشرة تنص على أنه: " يبلغ السند التنفيذي:

– إما بواسطة رسالة مسجلة مع إشعار بالاستلام. – وإما بواسطة أعوان الضرائب. ويتم التبليغ باختصار إذا كان الأمر يتعلق بسند تحصيل أو كشف أو جدول منتجات أو بيان حقوق عليه مسبقا التأشيرة التنفيذية. ويتضمن التبليغ إنذار بدفع الحقوق المطلوبة من دون أجل، وتكون تلك الحقوق مستحقة على الفور، ويبقى السند الأصلي مودعا في قباضة الضرائب المختلفة." وتنص المادة (488) التي تليها تنص على أنه:"عندما لا يتم تبليغ المكلف بالضريبة أو وكيله المفوض على اثر اختفاء أو غياب المكلف بالضريبة المذكور من سكنه أو محل إقامته أو مقره، فيحدد التبليغ ضمن أوضاع القانون العام، والأمر كذلك في حالة ما إذا رفض المكلف بالضريبة أو وكيله المفوض الرسالة الموصى عليها التي قدمت له." ونفس هذه الإجراءات المتعلقة بموضوع تبليغ سند التحصيل أي السند التنفيذي تماما مدرجة بنصوص المواد 357، 358 من قانون التسجيل، ويستخلص منها أن وسائل التبليغ إما تكون بشكل مباشر، برسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، أو من طرف عون من أعوان الإدارة الضريبية، أو قد تكون بواسطة وسائل التبليغ الرسمي الواردة ضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية في حالة الاختفاء، أو غياب المكلف أو المفوض عنه، أو رفض هذا الأخير أو مفوضه استلام الرسالة الموصى عليها، ويتم تبليغ نسخة من سند التحصيل الفردي، بينما يكتف فقط بملخص عن سند التحصيل الجماعي، ويترتب عن التبليغ الاستحقاق الفوري للحقوق المطلوب أدائها، وعدم منح المكلف أي أجل لدفعها، ونجد في هذا

[1] - Marie Masclet de Barbarin, Op-cit,p23.

السياق المشرع الفرنسي، يقرر في هذا الشأن، إجراء أول يتم عن طريق إشعار بالإخضاع، وهو إشعار بسند التحصيل (**L'avis de mise en recouvrement**) ويتبع هذا الإشعار بإعـذار (**une mise en demeure**)، وتمنح به أجل 20 يوما من قبل أن يبدأ التحصيل الجبري[1].

ثانيا: طرق وآجال الدفع: يتميز دفع الضريبة بأحكام جد صارمة مثله مثل كيفيات التحصيل لإرتباطه بأجزاء الدين الضريبي ككل، كما يتميز بآجال يقررها القانون الضريبي، وعليه، نتعرض في البدء إلى طرق الدفع، ثم نعرض في المقام الثاني آجال الدفع، وذلك فيما يلي:

01- طرق الدفـــع: نصـت المـادة (370) من قانـون الضرائـب المبـاشرة والرسوم المماثلـة على أنـه: " تؤدى 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."، وتنص المادة (371) التي تليها على أنه: "1- ينتج عن كل دفع ضريبي تسليم وصل إيراد مقطوع من سجل قانوني ذب أرومة وفضلا عن ذلك، يجب على القابضين أن يقيدوا الأداءات في جداولهم تواليا مع حصولها.

2- يسلم مجانا تصريح بالدفـع للمكلف بالضريبة، من قبـل القابض إثباتـا للدليـل على أدائه لضرائبه."، ما يلاحظ على هذا النص أنه حدد طرق الدفع، لكن كونه مدرج ضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وعدم وجود أي نص يتضمن حكم مثله ضمن باقي قوانين الضرائب، إنما هو قصر نظر من المشرع لأن القراءة البسيطة لذلك تعني أن باقي الضرائب لم يقرر لها المشرع أي طرق لدفعها، هذا من جهة، ومن جهة أخرى، كان من الأجدر أن يدرج هذا النص لاعتباره يتضمن حكم عام بدفع الضرائب ضمن قانون الإجراءات الجبائية، أو على الأقل تدرج فقرة ضمن كل قانون ضرائب على حدا، يحال فيها بالنسبة لطرق الدفع إلى نص المواد السالف ذكرها، وتفصيلا من المواد السالفة، نجد أن المشرع قد حدد عدة طرق للدفع نعرضها فيما يلي:

أ- الدفـع نقـدا: وهو أهم وأبسط أو عم طريقة على اعتبار أن الضريبة إنما تكون على شكل اقتطاع نقدي، والدفع نقدا يكون بالتقرب وحمل النقود إلى صندوق قابض الضرائب، وتسديدها مقابل الوفاء بدين الضريبة، وما يلاحظ أن هذه الطريقة التقليدية لم يقيدها المشرع بل جعلها هي القاعدة، وحتى وإن حذا بذلك حذو المشرع الفرنسي في المادة (1680) من القانون العام للضرائب، إلا أن هذا الأخير كان أكثر دقة وحذرا في التعامل مع وسيلة الدفع هذه، إذ حددها بضوابط، هي أن لا يتجاوز مبلغ الدفع 300 أرو، وأن يكون هناك اتفاق مسبق على هذه الوسيلة بين الأطراف، وأن يكون النقود متوفرة على عناصر معدنية حتى لا يحدث عدم توازن بالزيادة أو النقصان في ترصيد عملية الدفع[2]، وحبذا أن يقرر هذا الحكم المشرع الجزائري حتى لا يرهق قابض الضرائب بمبالغ نقدية كبيرة محمولة إليه، وما يصاحب ذلك من

[1]- Jacques Grosclaude, Philippe Marchessou, Op-cit,p129.
[2] - Ibid;p116.

خطر فضلا عن صعوبة تحديد مصدرها، هذا من جهة، ومن جهة أخرى، يكون تفعيل طرق أخرى أكثر أمنا وملائمة مع وسائل الدفع الحديثة.

ب- الطرق الأخرى للدفع: وهذه الطرق ذكر منها المشرع كل من الاقتطاع البنكي، وهذا يفترض وجود حساب بنكي للمكلف بالضريبة، ويقتطع من الرصيد الدائن لهذا الحساب، ونجد هذه العملية إما تتم باتفاق الأطراف، وتتجسد عبر الشيكات البنكية، كما تكون في الغالب في حالة الاقتطاعات الإجبارية تنفيذا لسندات التحصيل أو جداول الضريبة، وما يلاحظ أن المشرع هنا لم يذكر وسيلة الشيك البريدي رغم أنه من الوسائل شائعة الاستعمال، ولم يذكر كذلك حوالات الدفع المحررة لفائدة قابض الضرائب خاصة بالنسبة للمبالغ الناتجة عن جداول الضرائب، غير أن أهم وسيلة ذكرت بالمادة السابق ذكرها، هي وسيلة الدفع الآلي، ويقصد بها الدفع الإلكترونين وحتى وإن كانت هذه الوسيلة عصرية وتعزز كل التشريعات الضريبية المقارنة مكانتها ضمن طرق الدفع على غرار المشرع الفرنسي، إلا أن تفعيلها في دفع الضريبة في الجزائر صعب المنال ما لم يكن ذلك بالنسبة للمؤسسات والأشخاص المعنوية الخاضعة لللمديرية كبريات المؤسسات، باعتبار تعاملها مع مكلفين على قدر من الكفاءة والأهمية بالنسبة المؤسسات الأجنبية، كما أن تحديد الدفع الإلكتروني يتطلب تفعيل كذلك تأسيس الوعاء إلكترونيا، عن طريق مختلف التصريحات الإلكترونية، وضبط وتصفية الضريبة، وتسديدها حسب النظام المقرر لذلك، ونجد المواد 160 وما يليها من قانون الإجراءات الجبائية، تؤكد ذلك، وعليه، نقول أن وسائل الدفع المحددة أعلاه، قد تتلاءم نسبيا مع أنواع الضرائب، ويبقى فقط الضرائب المحصلة على الجداول وحدها التي قد تستعمل فيها جميع وسائل الدفع السابق ذكرها.

وضمن المادة السالف ذكرها، ذكر المشرع طرق الدفع السالف ذكرها على سبيل الذكر، ولم يذكرها على سبيل الحصر، مما نسجل معه افتراض وجود طرق أخرى غيرها، وفي سياق ذلك، نميز ما يلي[1]:

الدفع عن طريق المقاصة: وقد سبق لنا عرض المقاصة كطريق من طرق الوفاء بالدين الضريبي بحكم أنها تدخل في أحكام انقضاء الإلتزام، ووضحنا ان المقصود بها هو مقاصة مقررة لفائدة قابض الضرائب، والتي تمكنه من تسوية دين الضريبة في مواجهة المدين بها من أي حق يمر على يد القابض لهذا المدين، وعليه، تبقى هذه الطريقة كذلك من أبرز طرق الدفع.

كما قد يفترض أن قابض الضرائب قد يستوفي دين الضريبة عن طريق تمليك الدولة للأشياء الثمينة التاريخية والأثرية، وذات القيمة المعنوية، حيث نجد ذلك وارد بالنسبة لمنقولات التركة، فالدولة تستوفي حقوق التسجيل على التركات، وقد تأخذ مقابل هذه الحقوق من المنقولات ذاتها، فلا وجود لأي مانع من ذلك، غير أن المشرع الفرنسي هنا يضع ضوابط لذلك، أهمها ضابط القيمة إذ يجب ألا تتجاوز مبلغا محددا، وكذلك وجود اتفاق على ذلك، وغير ذلك.

[1]- وللمزيد حول طرق الدفع بما يتوافق والوفاء ومقابل الوفاء في القانون المدني التي أخذت بها القوانين الضريبية، أنظر في ذلك، الدكتور محمد علوم محمد علي المحمود، مرجع سابق، ص209 وما يليها.

02- آجال الدفع : قرر المشرع من أجل تسديد مبالغ الضريبة، عدة آجال للدفع بحسب منطقه في ذلك، وسنميز هذه الآجال بحسب موقعها من الضرائب، غير أن هذه الآجال إنما تستند في وصفها وتحديدها إلى أجل أخر معياري وهو أجل استحقاق مبلغ الضريبة، وعليه، فإن التمييز بين الأجلين إنما يقتصر في كون الأول، هو ذلك الأجل الذي قرره القانون وحدده لدفع الضريبة، أو أعطى للإدارة سلطة تقديرية لتحديده، وبمخالفته يتعرض المكلف بالضريبة إلى العقوبات والغرامات المالية والزيادات في الحقوق التي قررها القانون، بينما نجد أجل استحقاق الضريبة، هو ذلك الأجل الذي يستطيع بعد انقضائه قابض الضرائب أن يفعل المتابعات المقررة للتحصيل الجبري، وبذلك نميز جملة آجال الدفع بحس أوصافها على النحو التالي:

أ- **الدفع الفوري:** يعرف الدفع الفوري بأنه:" دفع الضريبة يكون فوريا متى اقترن عملية استحقاق الضريبة مع دفعها، أو اقتربت هاتين العملية (الدفع والاستحقاق) في وقت انجازهما[1]، ونجد في هذا المقام العديد من الحالات التي يتحقق فيها إذن الدفع الفوري للضريبة، أهمها حقوق التسجيل، حيث نجد المادة (81) من القانون المتعلق بها والتي تنص على:" إن رسوم العقود وعقود نقل الملكية عن طريق الوفاة تدفع قبل التسجيل حسب المعدلات والحصص المحددة بم

وجب هذا القانون. ولا يمكن لأحد أن يخفض من الدفع ولا أن يؤجله تحت ذريعة النزاع في الحصة لأي سبب كان ماعدا اللجوء إلى الاسترجاع عند الاقتضاء." فهذا ينص يدل دلالة قطعية على أنه لا يمكن تسجيل الحقوق بل حتى الإشهار العقاري للعقود والقرارات القضائية الناقلة أو المغيرة للحقوق العقارية المشهرة إلا إذا تم دفع رسم الإشهار كما تقتضيه أحكام المواد (353-7) وما يليها من قانون التسجيل، كما نجد في ذات السياق الدفع الفوري في تسديد الرسم على القيمة المضافة، إذ يتم هذا الدفع مباشرة مع لحظة التصريح الضريبي المتعلق بها حيث تنص المواد (80) وما يليها من قانون الرسوم على رقم الأعمال على ذلك صراحة، وتعرض كل من يتأخر عن هذا الدفع إلى غرامات مالية، إذ جاء في المادة (80) الفقرة الثانية:" إن دفع الضريبة المستحقة الواجب أداؤها المنصوص عليها أعلاه، يمكن أن لا يتم بتاريخ إيداع التصريح ..."، فالقاعدة إذن هي الدفع مع التصريح المنشئ لإستحقاق الرسم على القيمة المضافة، ونجد كذلك من قبيل الدفع الفوري، ذلك المتعلق ببعض حالات الضريبة على الدخل الإجمالي، حيث قاعدة الدفع هي الدفع الفوري كما جاء بنص المادة (354) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ونجد حالات ولأسباب مبررة تقتضي تماما هذه القاعدة، منها في حالة التوقف أو التنازل عن النشاط، أو تحويله، أو وفاة المكلف أو اكتشاف الغش، وغيرها، ومنها حالات اقتطاع ضريبة الدخل من المصدر، وكذلك حالات اقتطاع ضريبة رؤوس الأموال من المصدر وغيرها، ومنها حالات الضريبة على الشركات الأجنبية التي ليس لها مقر جبائي في الجزائر، وهكذا[2].

[1] - Jacques Grosclaude, Philippe Marchessou, Op-cit,p120.
[2] -Ibid,p121.

ب- الدفع المسبق: نظام الدفع المسبق معمم بشكل كبير بالنسبة لنطاق واسع من الضريبة، والمواد 355 وما يليها من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تنص عليه، حيث ذكرت العديد من الحالات في الدفع على شكل تسبيقات على الحساب، يتم تصفيتها عند استحقاق الضريبة، توردها فيما يلي:

- الضريبة على غير الأجراء الذي قيدوا في جدول السنة السابقة بمبلغ يفوق 1.500دج، يتم أداء الضريبة بدفع تسبيقين من 20 فيفري إلى 20 مارس، ومن 20 مايو إلى 20 يونيو من السنة التي تلي السنة التي يحققت فيها الأرباح والمداخيل المقررة كأساس للضريبة، ويقرر نفس الحكم بالنسبة بالأشخاص الطبيعية والملحقين بهم حديثي العهد بالنشاط، حيث يكون أساس الضريبة هنا الحصص التي يفترض أن تؤسس عليها الضريبة هي تلك المحقق فيها الأرباح والمداخيل في سنتهم الأولى من النشاط لو قررت عليهم ضريبتها، على أن يكون التسبيق بواقع 30%، على أن يصفى الباقي عند الإستحقاق، ويسوى الفارق الذي يكون دائن به المكلف من تسبيقات الضريبة اللاحقة.

- تسبيقات على الحساب في دفع ضريبة الأرباح على شركات الأسهم وما يماثلها، وكذا شركات الأشخاص التي اختارت النظام الجبائي الخاص بشركات الأموال، ويكون عدد هذه التسبيقات ثلاث، تحدد تواريخها من 20 فيفري إلى 20 مارس، 20 مايو إلى 20 يونيو، 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر من السنة التي تلي تلك التي حققت فيها الأرباح المعتمدة كأساس للضريبة المذكورة، بواقع 30% لكل تسبيق، على أن تصفى الضريبة وترصيد مبلغها عند استحقاقها، ويسوى الفارق الذي يكون دائن به المكلف من تسبيقات الضريبة اللاحقة.

- نظام التسبيقات المقررة على المؤسسات الاجنبية التي تقوم في الجزائر في اطار الصفقات بنشاط يخضع للضريبة استنادا إلى القانون الجزائري أو الإتفاقية، حيث يقدر القسط الوحيد على شكل تسبيق بـ: 0,5 من قيمة الصفقة.

- نظام الأقسام المؤقتة المطبق على مؤسسات العروض، وهي تلك المؤسسات التي تنظم عروضا بصفة منتظمة أو متناوبة، حيث يستوجب القسط المقدر بـ: 20% من مبلغ الإيرادات المحققة في اليوم الموالي للعرض، ويكون قسط مؤونة، يخصص لضريبة أرباح الشركات او الضريبة على الدخل الإجمالي.

- نظام دفع الرسم على النشاط المهني، حيث حددت المواد 357 وما يليها من القانون السالف الذكر، ما هي المبالغ المقررة كمعيار للدفع المسبق، ودورية هذا التسبيق، حيث يكون شهري أو فصلي حسب الحالة، لكنه مرتبط بتحقيق الإيراد المعياري بالنسبة للسنة الجارية، أو رقم الأعمال للسنة السابقة.

- وتضع المادة (362) من نفس القانون، حكما يجوز معه للمكلف الراغب في تسديد ضريبته وفقا لنظام التسبيقات على الحساب، وتقرر جملة الشروط والإجراءات اللازمة لتجسيد ذلك.

ب- الدفــع المؤجل: الأصل أن دفع الضريبة غير مؤجل على عدة اعتبارات أهمها غرض الضريبة في حد ذاتها كإيراد عام من الميزانية العامة للدولة يهدف إلى تغطية النفقات العامة السنوية، لكن، هنا العديد من المبررات التي تؤدي إلى إقرار المشرع للدفع المؤجل، إذ يتعلق بعضها، بوجود نزاعات قد تنشأ حول

أسس الضريبة والمبالغ المتعلقة بتصفيتها ما بين المكلف والإدارة الضريبية، وهنا نجد المشرع قد ضمن حق الخزينة حينما قرر من جهة حق المكلف في نزاع هذه المبالغ أمام القضاء المختص، ومن جهة أخرى يجب أن يسدد ما أقله 20% من هذه المبالغ، ونجد هناك مبرر أخر مفاده جواز منح قابض الضرائب المكلف الذي يمر بظروف صعبة إرجاء دفع الضريبة حيث تنص على ذلك المادة (156) من قانون الإجراءات الجبائية، بشرط أن يوافق ذلك مصالح الخزينة والإمكانات المالية للمكلف، ويجوز إقران ذلك بضمانات يطلبها قابض الضرائب منه مع وجوب أن مدة منح التأجيل القانوني لا تتجاوز 36 شهرا، ويجب كذلك أن يسدد المدين مبلغ أولي أدنى يساوي 10% من مبلغ الدين الكلي[1]، ومن قبيل ذلك، نجد حالات تقسيط مبالغ الضريبة المقررة، وهذه بالطبع تختلف عن التسبيقات بالنظر لكون التسبيق يكون قبل استحقاق الضريبة، بينما التقسيط هنا يكون بعد استحقاق الضريبة، والمادة (84) من قانون التسجيل تنص على أنه:"إن الرسم المنصوص عليه في المادة (250) من هذا القانون يمكن تسديده على ثلاث دفعات متساوية بناء على الطلب الصريح للشركة المدينة والمقدم والموقع في أسفل العقد ... وتسدد الدفعة الأولى عند تسجيل العقد، أما الدفعتان الأخيرتان فتستحقان من سنة إلى سنة...وتزداد فيهما فائدة تحدد بـ: 5%. ولا يمكن قبول طلب التجزئة على دفعات إلا إذا كان مصحوبا بعرض ضمانات كافية..." والحكم السابق يتعلق بزيادة رأس مال الشركات كما جاء بالمادة (250) من نفس القانون، ونجد كذلك نظام الدفع عن طريق التسديد على دفعات مؤجلة، كذلك بالنسبة لحقوق التسجيل على التركة وعلى الورثة أو الموصى لهم، حيث يمكن أن تكون هي أيضا على شكل دفعات متساوية كما قررت المادة (87) وما يليها من نفس القانون، على أن يترتب كذلك فوائد على هذه الدفعات، وضمانات كافية لذلك، وعموما، فإن تأجيل الدفع كما نرى مقرر بمبررات رأى المشرع أنها تقتضي ذلك، لكن أقرن هذا التأجيل بفوائد وضمانات، وبأن يكون في الغالب على شكل أقساط، ما عدا في حالات المبالغ المتنازع عليها أمام القضاء.

الفرع الثاني: التنفيذ الجبري

إذا لم يقم المكلف المدين بالضريبة من الوفاء بدينه عن طريق التنفيذ الاختياري، أي لم يتم التحصيل الطوعي أمام قابض الضرائب، يفعل 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 قد يكون بصفة خاصة مصدرها القانون الضريبي، وعزز القانون هذا التحصيل الجبري بجملة من الضمانات، وعليه، سنرى أولا، إجراءات ومتابعات التحصيل الجبري، وثانيا: الضمانات المقررة لذلك، وذلك فيما يلي:

[1]- تم تتمة هذه المادة بالمادة (60) من قانون المالية لسنة 2017، حيث أضافت فقرة كاملة بعد الفقرة الأولى منها، وجاء نصها بأنه:" يمنح اتأجيل القانوني للدفع في أجل أقصاه 36 شهرا مع دفع مبلغ أولي أدنى يساوي 10% من مبلغ الدين الجبائي."

أولا: إجراءات التحصيل الجبري: التحصيل الجبري، يقابل بالنسبة للتنفيذ، التنفيذ الجبري على المدين للاقتضاء مبالغ الدين منه، وحيث لا تظهر بالنسبة للتنفيذ الاختياري، أو حتى التحصيل المقابل له أي إجراءات ضغط وسعي من قابض الضرائب في ذلك، ففي التحصيل الجبري، تظهر هذا الإجراءات لتحقق جملة المتابعات الملاحقات المعرضة على أموال المدين، أو على بدنه، ونتعرض إلى ذلك، في البدء، بعرض مقدمات التحصيل الجبري، ثم مضمون المتابعات والملاحقات المقررة على أموال المدين، وتلك المقررة على بدنه للضغط عليه، وذلك فما يلي:

01- مقدمات التحصيل الجبري: كما هو الحال بالنسبة لأي تنفيذ جبري تقرره القواعد العامة، نجد أنه لا يمكن أن يبدأ هذا التنفيذ ما لم يتم تفعيل جملة من المقدمات، تسمى مقدمات التنفيذ[1]، وعليه، سنتعرف على هذه المقدمات بالنسبة للدين الضريبي، وما هي طبيعتها القانونية، وذلك على النحو التالي:

أ-إعلان مقدمات التحصيل الجبري: رأينا فيما سبق أن التحصيل بحسب الحالة يتم بالنسبة للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة عن طريق جداول الضريبة، هذه الجداول التي هي عبارة عن سندات تنفيذ، إذ ينجزها قابض الضريبة، ويعطي لها مدير الضرائب بالولاية القوة التنفيذية التي يدخلها بها حيز التنفيذ، ونفس الأمر يكون بالنسبة للضرائب الأخرى التي لا تحصل في العادة على شكل جداول لكن في حالة امتناع المكلف أو تقاعسه أو تملصه وإخفائه لأسسها يتم إصدار سندات تحصيل، وهي كذلك سندات تنفيذية، وبالتالي فهذه السندات التنفيذية تحقق مبدأ السعي إلى التنفيذ، إذ لا يمكن تنفيذ دين بدون سند، ولقد حددت في ذلك المادة (600) وما يليها من قانون الإجراءات المدنية والإدارية جملة من سندات التنفيذ الوطنية وحتى تلك الأجنبية التي يدخلها القضاء الجزائري إلى التنفيذ بالإقليم الوطني، لكنها لم تذكر سندات التنفيذ المتعلقة بالدين الضريبي، بل هذه مصدرها القانون الضريبي في حد ذاته، ولا يكفي وجود سند تنفيذ لتوفير مقدمات التنفيذ، بل يجب إعلان هذا السند للمدين، ولاحظنا كيف أن المشرع الجزائري، قرر إعلان الجدول الضريبي عن طريق الإنذار، وسند التحصيل عن طريق التبليغ لكن، هل هناك أجل حتى يتم بعده تفعيل التحصيل الجبري أو المتابعات كما هو الحال بالنسبة لمقدمات التنفيذ الجبري في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، حيث تنص المادة (612) منه على أنه: "يجب أن يسبق التنفيذ الجبري، التبليغ الرسمي للسند التنفيذي وتكليف المنفذ عليه بالوفاء، بما تضمنه السند التنفيذي في أجل خمسة عشر (15) يوما."، والمشرع قد نص المادة (144 مكرر) من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: "في حالة عدم تسديد ضريبة أو رسم في الأجل المحدد للدفع مع غياب شكوى مرفقة بطلب التأجيل القانوني للدفع المنصوص عليه في المادتين (74) و(80-2) من قانون الإجراءات الجبائية، يقوم قابض الضرائب بإرسال رسالة تذكير للمدين بالضريبة قبل خمسة عشر (15) يوما من التبليغ بأول قرار

[1] - للإستزادة في طبيعة مقدمات التنفيذ، أنظر، د. محمد حسنين، مرجع سابق، ص80 وما يليها، ونرى في ذلك أن مقدمات التحصيل تدخل ضمن نطاق التنفيذ الإختياري وليس الجبري، غير أنه يترتب عليها عدة آثار خاصة بالنسبة لرسالة التذكير حيث يترتب عليها الملاحقات كما سنرى أدناه.

متابعة."[1]، هذا بخصوص الضرائب المقرر تحصيلها عن طريق الجداول الضريبية، فالمشرع لم يكتف بإرسال الإنذار إلى المدين من أجل أداء مبالغ الضريبة، بل قرر إتباعه برسالة تذكير تمنح أجل إضافي مقدر بـ:15 يوما حتى يتم البدء في المتابعات، ورغم ذلك، فهناك فرق بين الإنذار ورسالة التذكير، ويعني ذلك بالضرورة أن أجل التنفيذ الاختياري لا يكون خلال أجل 15 يوما المقررة بموجب رسالة التذكير، بل يتحدد بالمدة التي يقررها الإنذار بالدفع، والتي لم يحددها المشرع بشكل كافي وموحد ضمن قانون الإجراءات الجبائية، لكن قد أن نقرأ ما يشير إلى هذا الأجل من نص الفقرة المادة (402) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي جاء نصها بأنه:"1- يترتب قانونا عن التأخير في دفع الضرائب والرسوم التي تحصل عن طريق الجداول، عملا بالأحكام المنصوص عليها في مختلف القوانين الجبائية، تطبيق عقوبة قدرها 10% عندما يتم الدفع بعد أجل خمسة عشر(15) يوما ابتداء من تاريخ الاستحقاق."، فالملاحظ أن هذه الفقرة قد أضافت 15 يوما كاملة من تاريخ الاستحقاق للتحصيل، على أن يتم البدء في العقوبات بعد هذا الأجل، وهنا يطرح التساؤل حول مدى التناسق ما بين حكم المادة (144 مكرر)، والمادة (402) السابق ذكرها، ثم مدى الترابط ما بين الآجال والمواعيد، فلدينا أجل الاستحقاق، وتاريخ الإنذار، وأجل رسالة التذكير، ثم ما مدى الربط ما بين الإنذار ورسالة التذكير، ثم هل يتم حساب أثناء المدة المقررة بعد رسالة التذكير العقوبة المقدرة بـ: 10% المذكورة بالمادة (402)، كلها أسئلة تطرح، خاصة إذا أضافنا لهما حكم المادة (145) من قانون الإجراءات الجبائية، والتي جاء فيها أن على وجوب الإخطار بالبدء بالمتابعات، والذي يكون إرساله بعد يوم كامل من تاريخ الاستحقاق، وهنا كذلك لم يحدد المشرع المدة التي تفصل ما بين الإخطار والبدء في المتابعات[2].

غير أنه إذا تجاوزنا ذلك، يمكننا القول أن المشرع قد قرر بالفعل أجل للدين بالضريبة، أما بالنسبة لسندات التحصيل المتعلقة بالضرائب الأخرى، فتسجل بشأنها، أن بعض الأحكام القانونية قد حددت هذا الأجل بشكل صريح كما جاء بنص المادة (491) من قانون الضرائب غير المباشرة التي تنص على أنه: " إن الملاحقات الناشئة عن السند التنفيذي يمكن مباشرتها بعد خمسة عشر يوما من تبليغ هذا السند في حالة عدم الدفع أو الاعتراض مع إيجاد الضمانات ضمن الشروط المنصوص عليها في المادة (489) من هذا القانون."، فهذه المادة كانت واضحة في ذكر الأجل وما قد يعترضه، أما المواد (356) وما يليها من قانون التسجيل، فرغم أنها قررت وجوب تبليغ السند التنفيذي، إلا أنها قررت تضمينه بإنذار

[1]- تم إحداث هذه المادة بموجب المادة (55) من قانون المالية لسنة 2017، حيث أن المشرع كان غامضا بخصوص آجال الفصل ما بين الإنذار بالجدول، وتاريخ أول متابعة من متابعات التنفيذ الجبري.

[2]- ما نسجله هنا، هو أننا أما نوع واحد من التحصيل وهو التحصيل عن طريق الجداول الضريبية، ورغم ذلك هناك غموض كامل وتشويش في ذهن المشرع، حول من جهة، في ضبط أجال استحقاق الدين، ثم إشعار المدين بوجوب التسديد اختياريـــا في مـدة محددة، ثم تذكيره وإخطاره بوجوب الدفع قبل تفعيل المتابعات، وهل يترتب على عدم الدفع اختياريا أي بعد التذكير عقوبات، وهذا ما جعل المواد (144)، (144 مكرر)، (145)، من قانون الإجراءات الجبائية، والمادة (402) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تتضمن أحكاما غير متناسقة فيما بينها، من حيث وحدة القانون، ومن حيث تتابع وتناسق الأحكام الإجرائية فيما بينها، ونرى أن المشرع يحاول هنا مجاراة المشرع الفرنسي فيما ذهب إليه، لكنه لم يوفق.

بدفع الرسوم المطالب بها والواجبة فورا، رغم أنه يوجد حكم ضمن هذه المواد في حالة عدم إمكان تبليغ السند بالوسائل التي حددتها هذه المواد، والذي يحيل التبليغ إلى القواعد العامة أي قواعد قانون الإجراءات المدنية والإدارية وهنا يمكن إعمال كذلك المادة (612) من هذا القانون والسابق ذكرها، وهنا نجد نوع من التناقض ضمن أحكام هذه المواد، وحتى المواد الواردة ضمن قانون الضرائب غير المباشرة، ولا ندري منطق المشرع هنا.

وعموما، نعتقد أنه يجب إعلان السند التنفيذي ويجب منح أجل للمدين للوفاء طواعية، حتى وإن بدا المشرع غامضا في قراره في ذلك في بعض المواد، وسنرى فيما سيأتي ما طبيعة مقدمات التنفيذ هذه وأثر ذلك على حماية حق المدين، ذلك على النحو التالي:

ب- طبيعة مقدمات التنفيذ وأثرها: نقصد بطبيعة مقدمات التنفيذ، وجوب هذه المقدمات من جوازها بالنسبة للتنفيذ عموما، والتحصيل الجبري خصوصا، ومن حيث موقعها هل هي جزء من التحصيل الجبري أم لا، ثم هل يمكن الطعن فيها من طرف المدين بالضريبة، وحتى نفهم ذلك، نبدأ بتحديد هذه الطبيعة بحسب القواعد العامة، حيث بملاحظة نص المادة (612) من قانون الإجراءات المدنية والإدارية[1]، نجد بداية هذه المادة، بعبارة –يجب–، مما يدل على أن هذه المقدمات يجب القيام بها، وإلا ترتب عن عدم القيام بذلك بطلان إجراءات التنفيذ ككل، وواضح كذلك أن هذه المقدمات إنما تسبق التنفيذ الجبري، فهو ليست جزء منه، بل هي مقدمات تخرج عن نطاقه ككل، كما أن المادة (613) التي تليها تبين ما هي عناصر التبليغ الرسمي للسنـد التنفيذي الواجب التقيد بها، وإلا تعرض التبليغ إلا القابلية للإبطال، لكن، ما هو الحكم ضمن القانون الضريبي الجزائري، والتشريع المقارن؟، ما يلاحظ كما سبق قوله أن المشرع الجزائري لم يخص حيزا منتظما لعقود مقدمات التحصيل، حيث نميزها من حيث عددها، ومن حيث أثرها وطبيعتها، وباختلاف نوعها وإعمالها، لكن، نستطيع القول عموما، أن عدد هذه العقود، يتميز بالنسبة للجداول، بالإنذارات، والإخطارات، ورسالة التذكير، كما جاء بالمادتين 144، 144مكرر، و145 من قانون الإجراءات الجبائية، فالإخطار يكون بعد استحقاق الضريبة، بينما الإنذار يكون من لحظة دون الجدول حيز التحصيل، إلى تاريخ استحقاق الضريبة، وحتى وإن بدا المشرع هنا غير واضح في حكمه صراحة وأخلط قراره في العديد من المواد ما بين قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وقانون الإجراءات الجبائية، إلا أنه يمكننا القول أن لا يجود متابعات وبالتالي تحصيل جبري ما لم يسبق ذك إعلان العقود السابق ذكرها، وهذا الحكم هو نفسه الذي يقرره المشرع الفرنسي لكن بأكثر وضوح ودقة، حيث يحصر العقود الخاصة بالجداول في كل من عقد الإشعار بالإخضاع والذي يكون بثلاثين يوما قبل أجل الإستحقاق، وعند انتهاء هذا الأجل يتم إرسال رسالة تذكير ليمنح بموجبها المدين أجل 15

[1]- تنص المادة 612 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، على أنه: " يجب أن يسبق التنفيذ الجبري التبليغ الرسمي للسند التنفيذي وتكليف المنفذ عليه بالوفاء، بما تضمنه السند التنفيذي في أجل 15 يوما.
تطبق في التبليغ الرسمي للتكليف بالوفاء أحكام المواد من 406 إلى 416."

يوما بعد تاريخ الإستحقاق، على أن يكون هذا الأجل مقابل زيادة في الحقوق قدرها 10%، ولا يمكن بأي حال من الأحوال مباشرة المتابعات والتحصيل الجبري المتعلق بها إلا بعد انتهاء هذا الأجل الجديد[1]، وبالتالي فيكون القول إذن أن هذه العقود يجب تفعيلها ولا يكون أي تنفيذ بدونها، ويوجد من يصنف بأنه تسبق التحصيل الجبري، وهي ليست جزء منه، لكنه من ضروریاته، ويوجد من يصنف بأنه جزءا منه كما هو الحالة بالنسبة للإخطار ورسالة التذكير[2]، ثم أما بالنسبة لسندات تحصيل الضرائب الأخرى، فالمشرع الجزائري، نظن أنه يكتفي فقط بتبليغ السند، في حين نجد المشرع الفرنسي هنا كذلك يقرر عقدين هو كل من تبليغ السند برسالة مع إشعار بالوصول، ثم تتبع بإعذار[3]، وكلهما لا يدخلان ضمن تطاق التحصيل الجبري، وإن كان الإعذار يسبقه تماما لحصوله بعد أجل استحقاق مبالغ السند.

ومن قيمة العقود السابقة بالنسبة للتحصيل، وأثرها خاصة على التحصيل الجبري، فإننا نتساءل عن موقعها بالنسبة لثائية الوعاء والتحصيل، فنظام الضريبة في الأصل لا يخرج عن هذه الثانية، كما سنرى في المنازعات لاحقا، فأين تصنف هذه العقود إذن، الحقيقة أن إعلان السند التنفيذي بالعقود المنجزة قبل الاستحقاق، إنما يصنف ضمن أجزاء الوعاء، ويكون الطعن فيها مع الطعن في الوعاء، بينما العقود التي تأتي بعد تاريخ الاستحقاق، فالأصل انه لا يجوز الطعن فيها بصفة مستقلة، باعتبارها قرارات إدارية، لكن يمكن أن يكون ذلك مع الطعون والاعتراضات المقررة للتحصيل كما سنراه في المطلب القادم، ونشير أن آجال العقود السابقة، لا تتعرض إلى عوارض تخضعها إلى الانقطاع أو الوقف، غير أن هناك عارض واحد يحول دون اكتمال أثرها في التحصيل أو الوصول إلى تفعيل المتابعات المكونة للتحصيل الجبري، وهو تقديم طلب إرجاء الدفع، فكيف يكون ذلك؟

ج- تقديم طلب إرجاء الدفع: طلب إرجاء الدفع يحول دون الوصول إلى إجراءات التحصيل الجبري[4]، وفي ذلك نصت المادة (156) من قانون الإجراءات الجبائية على أنه:" يجوز لقابض الضريبة في مجال التحصيل، منح كل مدين يطلب ذلك، آجال استحقاقات لدفع جميع الضرائب والحقوق والرسوم بمختلف أنواعها، وبصفة عامة، كل دين تتكفل به الإدارة الجبائية، على أن يوافق ذلك مصالح الخزينة والإمكانيات المالية لصاحب الطلب. وتطبيقا لأحكام الفقرة أعلاه، يجوز الاشتراط من المستفيدين تقديم ضمانات كافية لتغطية مبلغ الضرائب التي يمكن أن تمنح من أجلها آجالا للدفع، وفي غياب الضمانات، يجوز القيام بحجز تحفظي على الوسائل المالية لصاحب الطلب الذي يحتفظ مع ذلك بحق الانتفاع بها."

---

[1] - Jacques Grosclaude, Philippe Marchessou, Op-cit,p115.

[2]- ما يميز هنا أن كل من هذه العقود تدخل ضمن نطاق التنفيذ الإختياري، رغم أن الإشعار بالإخضاع واضح يقرر الأجل الممنوح للمكلف بدفع الضريبة، أي يكون قبل استحقاقها، بينما رسالة التذكير تكون بعد تاريخ الإستحقاق، وتأخير الدفع، وعليه هناك من يعتبرها بأنها مرتبطة تماما بالتحصيل الجبري حتى وإن لم تكن جزء من إجراءاته، أنظر في ذلك، Marie Masclet de Barbarin, Op-cit,p 29.

[3]- Jacques Grosclaude, Philippe Marchessou, Op-cit,p115.

[4]- هذا الإجراء مأخوذ به كذلك من قبل المشرع الفرنسي ضمن نص المادة (277) من قانون الإجراءات الجبائية، أنظر في ذلك: Jacques Grosclaude, Philippe Marchessou, Op-cit,p130.

من هذا النص، نستخلص، أنه في مرحلة التحصيل يمكن لقابض الضرائب، أن يؤجل دفع المبالغ المقررة بناء على طلب المدين، بشرط تقديم ضمانات لذلك، وأن يظهر المدين في شكل ملائم ولا يؤثر على الخزينة العمومية بهذا القرار، ويمكن كذلك أن توضع تحت يد القابض الوسائل المالية للمدين، على شكل حجز تحفظي ضمانا للوفاء بالدين في الأجل المؤجل الممنوح له.

02- المتابعات المقررة على أموال المدين وضامنيه: عندما تنتهي الآجال المقررة في عقود التبليغ الأخيرة، يبدأ قابض الضرائب في إجراءات التحصيل الجبري في مواجهة المدين بالضريبة، والذي يكون في شكل متابعات، وعليه، سنرى نطاق هذه المتابعات، وكيف يمكن تفعيلها، على النحو التالي:

أ- المتابعات المقررة ضد أموال المدين: من المادة (145) من قانون الإجراءات الجبائية السابق ذكرها، نجد أن الإجراءات التنفيذية تتمثل في الغلق المؤقت للمحل المهني، الحجز، البيع، ونعرض هذه الإجراءات بالتفصيل على النحو التالي:

أ/1- الغلق المؤقت للمحل المهني والحجز: نصت على الغلق المؤقت للمحل المهني المادة (146) من قانون الإجراءات الجبائية، ومن خلالها، فإن الغلق المؤقت للمحل المهني يتم بناء على قرار يصدره حسب الاختصاص، أي الاختصاص في تأسيس وتحصيل الضريبة، مدير الضرائب بالولاية، أو مدير كبرى المؤسسات، حيث يصدر هذا القرار بناء على تقرير يقدمه قابض الضرائب المتابع للتحصيل، على ألا يتجاوز الغلق مدة ستة أشهر، ويتم تبليغ هذا القرار للمدين المتابع، ويمنح أجل 10 أيام من تاريخ التبليغ من أجل تسديد الدين، أو ينجز جدول استحقاقات يقبله صراحة قابض الضرائب، وفي حالة عدم الامتثال إلى ذلك يتم تنفيذ القرار، وغلق المحل فعليا، وما يلاحظ هنا، انه من جهة، أشارت المادة أنه يمكن أن يتم تنفيذ هذا القرار من قبل عون الضرائب المتابع للتنفيذ والموكل قانونا بذلك، ولم تحدد رتبته وصفته في ذلك، حيث إذا رجعنا إلى طبيعة هذا التنفيذ نجده في العادة يعود إما إلى الأعوان الممنوح لهم الضبطية، سواء الضبطية الإدارية بالنسبة لتنفيذ قرارات الضبط الإداري، أو الضبطية القضائية بالنسبة لتنفيذ العقوبات والتحري على الجرائم كما هو مقرر خصوصا ضمن قانون الإجراءات الجزائية، لكن، يرجح أن بعض أعوان الضرائب ومن بينهم أعوان التنفيذ في التحصيل الجبري لدين الضريبة من تدخل مهامهم ضمن نطاق الضبطيتين، ويظهر ذلك من طبيعة أعمالهم في التنفيذ، أو في ضبط المخالفات المتعلقة بالتشريع الضريبي بصفة عامة[1]، والقاعدة العامة، التنفيذ الجبري يتم من طرف

[1]- عند القراءة الظاهرة للعديد من مواد قانون الإجراءات الجبائية، يبدو واضحا ذلك، فنجد أحكاما تتعلق بضبط التلبس الجبائي من طرف أعوان لديهم رتبة مفتش على الأقل ومحلفين قانونا، كما قررت ذلك المادة (20مكرر3) من نفس القانون، ونجد أيضا المعاينات والتحقيق والدخول إلى الأمكنة والمصانع وضبط الأوقات كما هي محددة لأعوان الضبطية القضائية ضمن قانون الإجراءات الجزائية، وهذا واضح ضمن أحكام المادة (22) وما يليها من نفس القانون، ثم العمل مباشرة وتحت إشراف القضاء، لإنجاز التحقيقات والمعاينات وجرد الوسائل والعتاد وتحرير المحاضر وتكليف أعوان الضبطية القضائية بالمرافقة وكل من يسهل الدخول وهكذا، فهذه مهام غاية في الخطورة وتتطلب منح الاختصاص لأعوان الضريبة وتأهيلهم لذلك بما يتناسب من طبيعة هذه المهام، وحتى وإن لم ينص صراحة على ذلك ضمن قانون الإجراءات الجزئية، ولا حتى القانون الضريبي..

المحضر القضائي، أو القائم على التنفيذ، وقد أشارت المادة (146) السابق ذكرها كذلك إليه بمناسبة تنفيذ المتابعات، بما فيها قرار الغلق المؤقت للمحل المهني، إذ تنص على ذلك كل من الأحكام المنظمة لمهنة المحضر القضائي[1]، كما تنص على ذلك المادة (611) من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، على أنه:" يتم التنفيذ من طرف المحضرين القضائيين، بناء على طلب المستفيد من السند التنفيذي أو من ممثله القانوني أو الاتفاقي..."، ونعتقد أن تخويل تنفيذ السند الضريبي للمحضر القضائي إنما يعني الاحتكام إلى قواعد قانون الإجراءات المدنية والإدارية في باب التنفيذ الجبري، لأن المحضر القضائي لا يؤسس التنفيذ على ما يقتضيه قانون الإجراءات الجبائية.

ومن جهة أخرى، فإن غلق المحل المهني يعني بالضرورة تسليط الحجز على جميع مشتملاته، من منقولات وبضائع، وحتى قيم منقولة من قبيل الأوراق التجارية، والقيم المعنوية التي تكون المحل التجاري، وأن هذا الحجز هو حجز تنفيذي، وليس حجزا تحفظيا، على اعتبار أن هذا الأخير جائز بالنسبة للدين الضريبي كما أشارت إلى ذلك المادة (145) من نفس القانون بالنسبة لحجز الوسائل المالية للمدين طالب تأجيل الدين، مع أنه حسب القواعد العامة فإن الحجز التحفظي ليس لصاحبه سند تنفيذي وعند ضرب هذا الحجز يستوجب في أجل 15 يوما مباشرة دعوى تثبيته للحصول على هذا السند، وتحويله من حجز تحفظي إلى حجز تنفيذي، كما نصت على ذلك المادة (662) من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وهنا نشير إلى أن قانون الإجراءات الجبائية لم يشر إلى كيفية تثبيت الحجز التحفظي على الوسائل المالية للمدين، وبالتالي نعود إلى القواعد العامة في ذلك، وفي حالة إصدار قرار الغلق كان استنادا إلى سند تنفيذي (جدول، أو سند تحصيل)، وبالتالي يعتبر قرار الغلق هو نفسه الحجز التنفيذي على المحل، وطبيعة هذا الحجز هو أنه حجز إداري وليس حجزا قضائيا وهذا يخالف القواعد العامة للحجوز التنفيذية، التي لا يمكن أن تنجز إلا باستصدار أمر الحجز من طرف القاضي المختص، وبذلك يعرف الحجز بصفة عامة على أنه وضع المال المحجوز بين يدي القضاء[2]، لكن هل يعتبر قرار الحجز قرارا إداريا في طبيعته بحسب قواعد القانون الإداري، ويجوز مواجهته بدعوى إلغاء، أم أنه مجرد إجراء، كما هو الحال بالنسبة لإجراءات إنشاء الحجوز، الحقيقة لم نجد لدى الفقه ما يوضح هذه المسألة، لكن يمكننا أن نرى طبيعة هذا القرار من خلال موضوعه من جهة، ومن خلال إمكانية الطعن فيه أمام القضاء من جهة أخرى، فمن جهة الموضوع، يبدو الأمر محسوما باعتبار هذا موضوع هذا القرار هو إجراء وإجراء حجز، وينطبق عليه قواعد الطعن في إجراءات الحجوز كما قررها المشرع بالمادة (643) من ق إ م إ[3]، ومن

[1]- تم تنظم مهنة المحضر القضائي بموجب القانون رقم 03/06 مؤرخ في 2006/02/20، ج ر عدد 14.

[2]- نظمت المادة (687) وما يليها من قانون الإجراءات المدنية والإدارية كيف يتم وضع المال بين يدي القضاء، وكيف يكتسب وصف المال المحجوز عليه، وذلك بدء من إصدار أمر الحجز وتبليغه إلى المحجوز عليه وإلى الغير في حالة تواجد المال محل الحجز لديه...

[3]- تنص المادة (643) من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أنه: " إذا كان إجراء من إجراءات التنفيذ أو الحجز قابلا للإبطال، يجوز للمحجوز عليه، أو لكل ذي مصلحة، أن يطلب بدعوى استعجاليه ضد الحاجز والمحضر القضائي،

جهة أخرى، نجد الفقرة الرابعة من المادة (146) من ق إ ج السالفة الذكر تنص على أنه: " ويمكن للمكلف بالضريبة المعني بإجراء الغلق المؤقت أن يطعن في القرار، من أجل رفع اليد، بمجرد عريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليميا الذي يفصل في القضية كما هو الحال في الاستعجال، بعد سماع الإدارة الجبائية أو استدعاؤها قانونا، لا يوقف الطعن تنفيذ قرار الغلق المؤقت."[1]، فواضح من النص[2]، أن المشرع عرف هذا القرار من كونه إجراء حجز يمكن رفعه بتدخل القاضي استعجاليا من أجل النظر في صحته، فلو كان قرارا إداريا لوجب توفر شروط دعوى الإلغاء فيه، هذا من جهة، ومن جهة أخرى لما نظر في صحته قاضي الاستعجال، لأن دعوى الإلغاء دعوى موضوعية وهي من اختصاص قاضي الموضوع وحده.

ولكون المتابعة عموما والحجز خصوصا، لا يتم ولا تترتب آثاره وتستقيم إلا عن طريق جملة من الإجراءات، ليس فقط من لحظة إجراء الحجز وتمامه فقط، فهذه اللحظة ليست مقصودة لذاتها، بل حتى في آثاره أو ما بعد الحجز، فنجد العديد من أحكام قانون الإجراءات الجبائية قد نصت على كيفية تبليغ هذه الإجراءات وكذا آثار الحجز، فالفقرة الأخيرة من المادة (146) السابق ذكرها تنص على أنه:"تخضع العقود، من حيث الشكل، لقواعد القانون العام، غير أن التنبيه يمكن أن يبلغ عن طريق البريد بواسطة رسالة موصى عليها، وتكتسي عقود المتابعة قيمة عريضة مبلغة قانونا." فهذه الفقرة توضح كيف تنجز عقود المتابعة، أي إجراءات تبليغ ما يتعلق بها، وأحالت في ذلك هذه العقود إلى قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ونجد أيضا المادة (148) من ق إ ج تنص على أنه: "يعد كل سند يتعلق بالمتابعة كأنه قد تم تبليغه ليس لتحصيل القسط الواجب تحصيله من الحصص المقيدة فيه فحسب بل حتى لتحصيل جميع الأقساط من نفس الحصص التي قد يحل استحقاقها قبل أن يسدد المكلف بالضريبة دينه."، كما أن المادة (150) من نفس القانون، تطرقت إلى موضوع حراسة المنقولات المحجوزة من طرف الإدارة الجبائية، والمصاريف المتعلقة بها، وهي مرحلة هامة تبدأ ما بعد ضرب الحجز وتنتهي عند عرض المحجوزات للبيع أو رفع الحجز.

وفي باب الحجز دائما، نشير في الأخير، بالرغم من أن المشرع الضريبي، نص على الغلق المحل والحجز على مشتملاته، وهو حجز على منقول، ولا مانع من توسيع نطاق هذا النوع من الحجوز، خاصة

الحكم بإبطال الإجراء و زوال ما ترتب عليه من آثار، وذلك خلال أجل شهر واحد (1) من تاريخ الإجراء، وإلا سقط الحق في طلب الإبطال وأعتبر صحيحا."

[1]- الحجز لا يعني نزع ملكية الشيء المحجوز وضمه إلى أملاك الحاجز، بل هو مرحلة انتقالية قد تؤدي إلى ذلك، فالحجز طريق من طرق التنفيذ، غير أنه ليس كل حجز يؤدي إلى التنفيذ، كما أنه ليس كل تنفيذ يتم بالضرورة عن طريق الحجوز، أنظر في ذلك، د. محمد حسنين، مرجع سابق، ص09.

[2]- النص هو مستقيم تماما مع طبيعة الإجراء، فطبيعة الإجراء هي من إختصاص القاضي الإستعجالي العادي لكونه مختص في إنشاء الحجز وكل ما يتعلق به من إجراءات وطلبات استعجالية، حيث لا يوجد ضمن إجراءات القضاء الإداري ما يخول هذا الأخير إنشاء حجز ومتابعته، هذا من جهة، ومن جهة أخرى، النص الحالي مخالف تماما لإختصاصات القاضي الإداري المقررة بموجب قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فلا وجود لقضاء مخصص لرئيس المحكمة الإدارية، ثم أن القضاء الإستعجالي في الأمور الإدارية يكون عن طريق تشكيلة جماعية، وسنعرض ذلك لاحقا.

بالنسبة لمنقولات التركات وغيرها، إلا أنه لم يشر تماما إلى الحجز التنفيذي على العقارات، فقانون الإجراءات المدنية والإدارية نظم هذا النوع من الحجوز التنفيذية، سواء على العقارات المشهرة أو غير المشهرة بموجب أحكام مواده 721 وما يليها، ونعتقد بأنه على الرغم من أن هناك امتيازات ورهون قانونية مقررة لضمان الدين الضريبي كما سنرى في الضمانات أدناه، إلا أنه لا يوجد لما يمنع تماما أن يلجأ قابض الضرائب إلى الحجوز التنفيذية على العقارات المشهرة وغير المشهرة منها بشرط أن تتوفر شروط ذلك، باعتبار أنه لا يوجد لنص خاص ضمن قانون الإجراءات الجبائية، وباعتبار أن القواعد العامة في ذلك تقتضي توفر الشروط المنصوص عليها بالمادة (721) السابق ذكرها، وهي كل من وجود سند تنفيذي، ومحضر يؤكد على عدم وجود منقولات للمحجوز عليه أو عدم كفايتها للوفاء بالدين الضريبي.

أ/2- بيع المحجوزات: نصت المواد (151) وما يليها من ق إ ج على الكيفيات التي يتم بها بيع المنقولات، والآثار المترتبة على ذلك، لكن المادة (146) التي تسبقها، تنص في فقرتيها الخامسة والسادسة على أنه:" ويخضع تنفيذ المتابعات عن طريق البيع للرخصة التي تمنح لقابض الضرائب من طرف الوالي أو أي سلطة أخرى تقوم مقامه، وهذا بعد أخذ رأي المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية. في حالة عدم الحصول على ترخيص من الوالي في أجل ثلاثين (30) يوما من تاريخ إرسال الطلب إلى الوالي أو إلى السلطة التي تقوم مقامه، يمكن المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى او مدير الضرائب بالولاية، حسب الحالة، أن يرخص قانونا لقابض الضرائب المباشرة للمتابعات بالشروع في البيع." فالملاحظ أن المشرع هنا ربط عملية بيع منقولات المحل المحجوزة بوجوب استصدار رخصة من الوالي، ونعتقد هنا أن هذا الحكم بدون أي معنى حاليا، لكونه استند إلى فكرة ربط التنفيذ عموما برخصة من الوالي كما كان مقرر ضمن قانون الإجراءات المدنية السابق[1]. وبالتالي فلا مبرر لها ضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، على أنه في حالة عدم استصدار هذه الرخصة خلال 30 يوما من تاريخ الطلب، يمكن أن يصدرها في مكانه كل من مدير الضرائب، أو مدير كبريات المؤسسات بحسب الحالة، وبالتالي فلا بيع بدون رخصة كقاعدة عامة، لكن الفقرة الثامنة من المادة السابق ذكرها تقرر حكما استثنائيا عن ذلك، أي أنه يتم البيع بدون رخصة من الوالي، وذلك كما جاء بنصها على أنه:" غير أنه اذا تعلق الأمر بمواد أو سلع محجوزة قابلة للتلف أو سلع أخرى قابلة للتعفن او للتحلل أو تشكل خطرا على الجوار، يمكن الشروع في البيع المستعجل بناء على ترخيص من المدير المكلف بالمؤسسات الكبرى أو مدير الضرائب بالولاية، كل حسب مجال اختصاصه."، فهذا النوع من البيع إذن يعد إستثناء من البيع

[1]- نصت المادة (324) من قانون الإجراءات المدنية السابق على أنه:"...ولأجل التنفيذ الجبري للأحكام والقرارات يطلب قضاة النيابة العامة مباشرة استعمال القوة العمومية، ويشعر الوالي بذلك. وعندما يكون التنفيذ من شأنه الإخلال بالنظام العام إلى درجة الخطورة، يمكن للوالي وبطلب مسبب يقدمه في أجل ثلاثين(30) يوما من تاريخ إشعاره أن يلتمس التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ثلاثة(3) أشهر".

الذي يخضع لترخيص الوالي، والبيع الذي يتطلب إجراءات بيع معينة، والتي قررتها المواد 151 وما يليها المشار إليها، تتمثل إذن إجراءات البيع المرخص له، في الإجراءات التالية:

أ/2-1- الإعلان عن بيع المحجوزات: يجب تحت طائلة البطلان، أن يسبق عملية البيع، الإعلان عن هذا البيع، حيث يتجسد بإلصاق جملة من الإعلانات المتضمنة بيان لقب واسم كل من صاحب المحل التجاري، والقابض المباشر للمتابعة، والتعريف برخصة البيع بذكر مراجعها وتاريخها، ومختلف العناصر المكونة للمحل التجاري وطبيعة عملياته، ووضعيته، وتقدير ثمنه المطابق للتقدير الصادر عن مفتشية التسجيل، ومكان ويوم وساعة فتح المزاد وعنوان مكتب القباضة المعنية بالبيع، وبسعي من قابض الضرائب تلصق هذه الإعلانات في عدة أمكنة، إذ تلصق بباب العمارة أو مقر المحل التجاري، ومقر القابضة المعنية، والبلدية التي يتواجد فيها المحل والمحكمة التي يعود إليها اختصاصه الإقليمي، ويدرج في جريدة مؤهلة لنشر الإعلانات القانونية في الدائرة أو الولاية حيث يوجد المحل التجاري، ويمكن أن يوضع دفتر شروط، حيث يطلع عليه رفقة عقد إيجار المحل التجاري في المقرات السابق ذكرها المخصصة للإعلانات، على أنه يترتب على عدم إشهار عملية البيع عن طريق هذه الإعلانات بطلان إجراءاتها، ويجب في كل الأحوال الإشارة إلى القيام بهذه الإعلانات ضمن محضر البيع بالمزاد العلني أو بالتراضي حسب الحالة.

أ/2-2- كيفيات البيع: لا يتم البيع إلا إذا انتهت آجال الإعلانات، حيث قررها المشرع بـ: 10 أيام، ويكون البيع العلني للمنقولات على يد إما أعوان المتابعة، أو محضرين قضائيين، أو محافظي البيع، وفي شكل عنصر واحد من العناصر المادية للمحل التجاري، أو إذا تدخل الدائنين في شكل جميع عناصر المحل، المادية والمعنوية، على أن يتم عن طريق المزاد العلني، حيث يعتد ثمن المزايدة الذي يوف أو يساوي الثمن التقديري من الإدارة الضريبية، ويقرر لبلوغ ذلك جلستين، إذ في حالة عدم رسو المزاد في الجلسة الأولى على أحد، قدم عرضا يفوق او يساوي الثمن التقديري، تقرر جلسة ثانية للبيع بالمزاد العلني، على أن تقترن هي كذلك بنفس شكلية الإعلانات السابق ذكرها كقاعدة عامة، وإذا لم يرس المزاد على أي عرض، يكون البيع بعدئذ عن طريق التراضي بشرط عدم صدور أي عرض مقبول بعد إعلان ثالث وفي أجل 15 يوما من تاريخه، على أن يكون الإعلان عن طريق الصحافة، وملصق في الأمكنة السابق ذكرها، مع أنه يجب أن يرخص لقابض الضرائب بذلك بقرار صادر غما من مدير كبريات المؤسسات أو مدير الضرائب بالولاية، أو المدير الجهوي للضرائب، بحسب ما يقرره المدير العام للضرائب من اختصاص لهؤلاء في ذلك، ويجب أن يكون عرض البيع بالتراضي في هذه الحالة مصحوبا بدفع وديعة يساوي مبلغها عشر 10/1 هذا العرض لدى صندوق القابض المكلف بالبيع، ويترتب عن سحب هذا العرض، اكتساب الخزينة العمومية لهذه الوديعة[1].

[1]- الأصح كفالة وليست وديعة، لأن الوديعة حسب القواعد العامة يجب إرجاعها، أما الكفالة خاصة في مجال تطبيق القواعد الإجرائية أمام القضاء فتكون مرهونة بقبول الإجراء أو رفضه، كما قد تسترجع ضمن المصاريف القضائية.

أ/2-3- الآثار المترتبة على عملية البيع: يترتب على إنتهاء عملية البيع سواء أكان عن طريق المزاد العلني وهي القاعدة أو بالتراضي العديد من الآثار القانونية، نوجزها على النحو التالي:

- دفع ثمن البيع بالإضافة إلى مصاريف البيع نقدا إلى قابض الضرائب.

- ينجز حسب الحالة إما محضر بيع في حالة المنقولات من طرف قابض الضرائب أو القائم بالبيع، أو ينجز عقد بيع محل تجاري من طرف مدير أملاك الدولة، ويسجل في مصلحة التسجيل حسب ما يقرره قانون التسجيل.

- يترتب عن البيع نقل الملكية في الحالتين على المشتري خالية من أي دين أو امتياز سواء أكان امتياز الخزينة أو الضمانات الخاصة للدائنين على هذا المحل، وتبقى شروط إيجار المحل ما بين هذا المشتري، والمؤجر، بينما إذا سجل عدم كفاية ثمن البيع، يبقى امتياز الخزينة والدائنين يكرس الأفضلية على باقي أموال المدين، على أن يصدر القابض في هذه الحالة، سند تنفيذي جديد بالباقي.

- يجب إعلان البيع وإخضاعه للإشهار بنفس قواعد الإشهار السابق ذكرها، وذلك بسعي من قابض الضرائب المتابع، في غضون شهر من تاريخ البيع، على أن يتضمن النشر في هذه الحالة، إسم المالك القديم، والمالك الجديد، وثمن البيع والمصاريف والتقدير أساس البيع، ويعاد تجديد النشر خلال هذه المدة، في مناسبتين، عند ثماني أيام من تاريخ النشر الأول، وعند 15 يوما منه.

- الإعلان غرضه تلقي الاعتراضات على البيع من الغير، فيكون لهذا الغير بناء عليها وخلال المدة المقررة أي 30 يوما أن يقدم اعتراضاته، وله أن يطلع على ملف البيع والاعتراضات إن وجدت، وإذا لم يتلق قابض الضرائب أي اعتراض خلال هذه المدة، تبرأ ذمته وذمة المشتري إزاء هذا الغير[1].

ب- الحجز على ما للمدين لدى الغير: لم ينص قانون الإجراءات الجبائية على أي حكم يتعلق بحجز ما للمدين لدى الغير، رغم أن هذا الحجز منصوص عليه ضمن قواعد التنفيذ الجبري الواردة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية بالمواد 667 وما يليها، لكن هذا الحجز له أهمية كبيرة في مجال تحصيل الضرائب، إذ لا يأخذ فقط صورة واحدة، أي الحجز على أموال المدين، في يد هذا الغير، بل يمتد إلى أموال هذا الغير في حد ذاته، وذلك في حالة الضمان الشخصي، كما سنرى لاحقا، وعلى ذلك، فإن المشرع الضريبي، قد تناول هذا الحجز في بعض مواضيع القوانين الضريبية الموضوعية، ونعتقد أنه لم يتمكن بعد لتحويلها إلى قانون الإجراءات الجبائية، بعد، وعليه، سنرى هذه الطريقة من التحصيل الجبري، في هذه النصوص، إذ نجد المادة (383) وما يليها من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تنص على مثل هذا الامتياز للخزينة العمومية بالنسبة لأموال المدينين الخاضعين للضريبة والمتواجدة لدى الغير، حيث جاء في الفقرة الأولى من المادة الأولى منها انه:"لا يجوز لأعوان التنفيذ التابعين لكتابة الضبط والموثقين والأعوان المكلفين بالحراسة القضائية وجميع المستأمنين العموميين أن

[1]- للإستزادة بخصوص إجراءات هذه البيوع وطبيعتها القانونية، أنظر في ذلك، الدكتور فضيل كوسة، مرجع سابق، ص60.

يسلموا للورثة والدائنين وغيرهم من الأشخاص الذين لهم الحق في قبض المبالغ المحجوزة المودعة، إلا بعد إثبات أداء الضرائب المباشرة والرسوم على القيمة المضافة المستحقة على الأشخاص الذين حصلت المبالغ المذكورة على عهدتهم."، ويرخص لهؤلاء المستأمنين أن يقوموا بتسديد الضريبة من هذه الأموال بأنفسهم، وبالتالي فأموال الورثة أو الدائنين التي لدى هؤلاء، يتم حجزها لحين استيفاء دين الضريبة منها، كما يمتد نفس الحكم بموجب المادة (384) إلى كل من المستأجرين والقابضين والمقتصدين، وعلى المسيرين والمتصرفين والمدراء العامين والقائمين بتصفية الشركات، بشرط أن يقدم طلب من قابض الضرائب إليهم لتسديد الضرائب من حقوق المدينين بها لديهم، أو في ذمتهم، ويبقى أجل الطلب طيلة أجل سنة كاملة، ويمتد هذا الأجل إلى 04 سنوات عندما يكون الشخص المدين بالضريبة، شخصا معنويا، ونجد المادة (387) تضع مبدأ أنه لا يدفع ضد الخزينة وهي الدائنة صاحبة الامتياز، بالتنازل عن الأجور والمرتبات الخاصة او العمومية ورواتب واجور الموظفين المدنيين والعسكريين وتملك نمام الحصة القابلة للحجز او التنازل عنها، وفي هذا السياق تحدد هذه المادة النسب التي تقع ضمن حدودها هذه الحصة للمبالغ الموصوفة سابقا، حيث تبدأ بحد اقتطاع 10% من المبالغ التي تساوي أو تقل عن الأجر الوطني الأدنى المضمون، وتزيد نسبة للإقتطاع بـ: 5% عن زيادة هذا الأجر بمثله أو يقل، وتضاعف هذه النسبة 50% إذا فاق الجر الصافي ست مرات الحد الأدنى المضمون من الأجر.

ونجد في سياق أخر، نص الفقرة الثانية من المادة (145) من قانون الرسوم على رقم الأعمال تنص صراحة على أنه:" عندما يكون وديع أو مدين بأموال واردة من مدينين بالضرائب، ملزمين بالامتثال إلى عدة إنذارات للغير الحائزين للأموال التي يصدرها على التوالي المحاسبون المكلفون بتحصيل الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال، فانه يجب عليهما في حالة نقص في هذه الأموال[1]، تنفيذا الإنذارات تناسبيا مع مبالغها الخاصة." فهذا النص أشار صراحة إلى الأموال المحازة من طرف الغير، ولم يحدد هذا الغير، كما فعلت ذلك المادة (383) السابق ذكرها، وعموما، فإن الحجز على أموال المدين بالضريبة سواء أكانت على شكل ودائع لدى الغير كما هو الحال بالنسبة للبنوك والمؤسسات المالية، والإدارات العمومية، أو كانت على شكل أموال مدين بها هذا الغير إلى المدين بالضريبة، أكثر استعمالا وأسهل ولا يقوم قابض الضرائب بأي إجراء متابعة أسهل له من هذا الإجراء، إلا أننا نرى أن الأحكام السابق ذكرها فزيادة على أنها لم تحدد بدقة إجراءات هذا النوع من الحجز، والذي يتم بموجب تبليغ إشعارات للغير الحاجر، إلا أنها كذلك غير صائبة في نطاق حكمها وموقعها، إذ من المفروض أن توضع في موضوع عام واحد يطبق على جميع المبالغ مهما كانت الضريبة مصدرها وسواء أكانت مبالغ رئيسية أو ناتجة عن غرامات أو زيادات أو عقوبات، ويدرج ضمن أحكام قانون الإجراءات الجبائية، حيث نجد المشرع

[1] - حجز ما للمدين لدى الغير يدخل ضمن القواعد العامة للحجوز التنفيذية الواردة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، حيث نص عليه المشرع ضمن المواد 667 وما يليها.

الفرنسي، الذي أدرج هذه الحالة ضمن نص المواد (L262) و(L263) من قانون الإجراءات الجبائية، وتسمى هذه الحالة la procédure de l'avis a tiers détenteur[1].

03- المتابعات المقررة للضغط المالي والبدني على المدين بالضريبة: قرر المشرع جملة من غرامات التأخير على شكل فوائد تعد عقوبات مالية، كما قرر إجراءات ضغط بدني المدين لحمله على تسديد دين الضريبة، عليه، سنعرض هذه المتابعات فيما يلي:

أ-الضغط المالي: نصت العديد من المواد في قوانين الضريبة على الضغط المالي على المدين لحمله على أداء الضريبة المستحقة، وذلك عن طريق الغرامات التي قد تأخذ شكل غرامات تأخير كما قد تأخذ شكل عقوبات، المهم عن هذه الغرامات تختلف عن تلك المرتبطة بمراحل تأسيس الضريبة وتصفيتها، غير أننا نميز دائما أن المشرع لم يدرج نصوص هذه الغرامات ضمن قانون الإجراءات الجبائية على الرغم من أنها متعلقة بالتحصيل، وتدخل في باب التحصيل الجبري تحديدا، بل نص عليها ضمن جملة من النصوص بحسب قانون كل ضريبة، إذ نجد في هذا السياق، المادة (402) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تنص على أنه تقرر عقوبة 10% من الضريبة المستحقة على عدم تسديدها بعد 15 يوما من تاريخ استحقاقها، على أنه إذا تجاوز أجل عدم الدفع 30 يوما من هذا التاريخ، تطبق غرامة تهديدية قدرها 3% عن كل شهر تأخير أو جزء منه على أن تتوقف عند حد 25% للعقوبة والغرامة المتشكلة معا، ويمتد هذا الحكم إلى المبالغ المحصلة من الاقتطاع من المصدر، ونشير هنا أن هذه المادة أشارت إلى مصطلح عقوبة التحصيل، وغرامة التأخير عن الدفع، إلا أن المبالغ المحصلة منهما يمكن أن تكون محل تنزيل نسبي أو كلي، ونجد أيضا نفس النص القانوني لهذه المادة مدرج ضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال بالمادة (140) مع تغيير ملحوظ في الصياغة، وفي الضريبة المتعلقة بها هذا العقاب، فالضريبة هنا هي الرسم على القيمة المضافة، وفي ذات السياق، المادة (540) من قانون الضرائب غير المباشرة تنص أيضا على أنه:" دون المساس بأحكام المادة (532) من قانون الضرائب غير المباشرة، يترتب على التأخر في دفع الضريبة، وبعد توفر كل الالتزامات القانونية أو التنظيمية، تحصيل غرامة جبائية تحدد بـ:10% من مبلغ الحقوق المتأخر دفعها. وتستحق من اليوم الأول الذي يلي تاريخ استحقاق تلك الحقوق. ويجوز بصفة استثنائية، أن تسقط كل هذه الغرامة أو جزء منها ولائيا من قبل الإدارة.."[2].

ب- الضغط البدني: على الرغم من أن التنفيذ الجبري في الأمور المدنية قد خلى من وسائل الضغط البدني كما هو واضح ضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، إلا أن المشرع الضريبي قد قرر لدين الضريبة بجميع مكوناته، وسائل للضغط البدني، إذ نصت كل من المادتين (104) و(104 مكرر) من

[1] - Jacques Grosclaude, Philippe Marchessou, Op-cit,p130.

[2]- للإستزادة في نطاق الإكراه المالي ووسائله على المدين بالضريبة، أنظر في ذلك، الدكتور محمد علوم محمد علي المحمود، مرجع سابق، ص270 وما يليها.

قانون الإجراءات الجبائية، على ذلك، حيث جاء في المادة الأولى منهما أنه: "1- تتم المتابعات بهدف تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في القوانين الجبائية بناء على شكوى من مدير الضرائب بالولاية.

2- ولا تتم هذه الشكاوى باستثناء تلك المتعلقة بالمخالفات المتصلة بحقوق الضمان وحق الطابع إلا بعد الحصول على الرأي الموافق من اللجنة المنشأة لهذا الغرض لدى المديرية الجهوية للضرائب المختصة لتي تتبعها مديرية الضرائب بالولاية."، الأصل أن الإكراه البدني ليس تنفيذا لعقوبة مقررة على جريمة، كما هو بالنسبة للدعوى العمومية، إنما هو طريق من طرق التحصيل الجبري، حيث تقوم الإدارة الضريبية على إرغام المدين المتابع على تسديد الضريبة، حيث أن هذه الطريقة منصوص عليها بالقانون الفرنسي، واستحدثت بموجب القانون رقم 2004-204 مؤرخ في 04 جويلية 2004 حيث تقرر حسب المدين الذي يقوم بالغش الضريبي ويهمل دفع الضرائب المتعلقة بها[1]، أما المشرع الجزائري، فإنه ذكر المتابعة الجزائية لتطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها ضمن القوانين الجبائية، فحتى وإن كان بالفعل القانون الجبائي يضم جملة من الأفعال المتعلقة بالضريبة ذات الطابع الجزائي، ويقرر لها العقوبات تصل حد تلك السالبة للحريات، فإن الأصل ليس هذه العقوبات بل ترجمتها إلى الجانب المالي، والأصل ليس العقوبات والغرامات ذات الطابع المالي بل المبالغ المكونة للضريبة، وبالتالي فيكون أي تهرب أو تملص من دفع الضرائب وما يتعلق بها من مبالغ في شكل عقوبات وزيادات محل تحصيل جبري وهو الذي يرغم المدين بواسطة تهديده بالحبس على تسديدها، وهنا نجد الأمر أكثر انسجاما مع هذا التفسير حينما نرى حكم المادة (104 مكرر)، والتي جاء نصها على أنه: "يمكن مدير كبريات المؤسسات أو مديري الضرائب بالولاية سحب الشكوى في حالة تسديد 50% من الحقوق الأصلية والغرامات موضوع الملاحقة الجزائية واكتتاب جدول الاستحقاق للتسديد يحدد على النحو الأتي: .."، فالنص أكثر وضوحا في قصده تلك المبالغ المتملص منها عن طريق أفعال يجرمها القانون الضريبي، وتعتبر هنا مبالغ وحقوق أصلية، ومبالغ متعلقة بها على شكل غرامات وعقوبات مالية ناتجة عن الملاحقة الجزائية، سنرى أهم الملاحقات الجزائية وما يترتب عنها عندما نتناول الدعوى العمومية لاحقا.

ثانيا: ضمانات التحصيل الجبري: لقد قرر القانون الضريبي بالإحالة إلى القوانين الأخرى، وأهمها القانون المدني جملة من الضمانات الخاصة التي تعزز الدين الضريبي، كما قررت نصوصه جملة من الضمانات الخاصة بهذا الدين، وعليه، سنعرض هذه الضمانات بحسب طبيعتها، أي في البدء الضمانات العينية، ثم الضمانات الشخصية، وذلك على النحو التالي:

01- الضمانات العينية: الضمان هو كل ما خصص لتحقيق الوفاء بالدين، وحسب القواعد العامة، نجد نوعين من الضمان، الضمان العام، والذي يعني أن كل أموال المدين مخصصة لضمان الوفاء بدينه،

[1] - Jacques Grosclaude, Philippe Marchessou, Op-cit,p131.

بينما الضمان الخاص، فهو تخصيص أو تفضيل دين بمال عيني أو كفالة شخصية، وتتميز الضمانات العينية، بأنها نوع من الضمان الخاص الذي يقع على مال عيني من أموال المدين، قد يكون مالا منقولا أو عقاريا، ودين الضريبة مشمول بهذا النوع من الضمان، حيث من جهة أنه دين ممتاز، ومن جهة ثانية أنه مقرر له رهنا قانونيا، وسنرى ذلك فيما يلي:

أ-امتيازات الخزينة العمومية: نص القانون المدني كقاعدة عامة على الامتياز، إذ جاء بالمواد (982) وما يليها منه، إذ تعرف المادة (982) الامتياز بأنه: "الامتياز أولوية يقررها القانون لدين معين مراعاة منه لصفته. ولا يكون للدين امتياز إلا بمقتضى نص قانوني."، وهذا يعني أن الامتياز مصدره الوحيد هو القانون، كما أن القانون هو الذي يحدد الديون الممتازة ويرتب درجتها، وقد حددت المواد (990) وما يليها، ما هي الديون الممتازة وترتيب أو تقدم هذه[1] الديون فيما بينها، فالمادة (991) تنص على أنه: "المبالغ المستحقة للخزينة العامة من ضرائب ورسوم وحقوق أخرى من أي نوع كان، لها امتياز ضمن الشروط المقررة في القوانين والمراسيم الواردة في هذا الشأن. وتستوفى هذه المبالغ من ثمن الأموال المثقلة بهذا الامتياز في أي يد كانت وقبل أي حق آخر، ولو كان ممتازا أو مضمونا برهن رسمي ما عدا المصاريف القضائية."، فهذا النص يبين مكانة الدين الضريبي إذ يحتل المرتبة الثانية في الديون الممتازة بعد المصاريف القضائية، غير أنه يجب الرجوع إلى القانون الضريبي لمعرفة نطاق الدين الضريبي الممتاز، وهنا نجد كذلك أحكام الامتياز موزعة على القوانين الموضوعية للضريبة، حيث نجد المواد (372) وما يليها من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة قد حددت هذا الامتياز ونطاقه وترتيبه، فالفقرة الأولى من المادة (380) منها أنه: " يمارس امتياز الخزينة في مادة الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة قبل كل شيء طيلة كل المدة القانونية للتحصيل، التي تحسب، في جميع الأحوال، اعتبارا من إدراج الجدول في التحصيل، وذلك على المنقولات والأثاث التي يملكها المدينون بالضريبة أينما وجدت، ..." والمادة (381) تنص أيضا أنه:" يمارس الامتياز الذي خصت به الخزينة العمومية بمقتضى القوانين والتنظيمات الجاري بها العمل، بغض النظر على جميع الأحكام المخالفة، على جميع الأملاك المنقولة والعقارية التي كانت محل حجز من قبل الإدارات الجبائية المكلفة بالتحصيل."، فما يميز ضمان الامتياز هنا، أن الأحكام السابقة، قد حصرته في مرحلة التحصيل، أي انه مرتبط بإستحقاق الدين الضريبي، وعلى جميع الأملاك المنقولة والعقارية في أي يد كانت، خاصة تلك الأموال التي وضعت تحت الحجز الإداري، كما أن المادة (382) حددت ترتيب الدين الضريبي ضمن دين الخزينة، إذ رتبت الأفضلية كما يلي:

1- امتياز الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

2- امتياز ديون الدولة غير المستحقة للضريبة وأملاك الدولة.

[1] - تبنت معظم التشريعات الضريبية المقارنة جملة من الضمانات تعزز تحصيل الدين الضريبي، أنظر في ذلك، د. محمد علوم محمد علي المحمود، مرجع، ص255 وما يليها.

3- امتياز الحواصل والديون غير الجبائية المستحقة للجماعات المحلية والمؤسسات العمومية.
4- امتياز الغرامات والعقوبات المالية.

وفي سياق تقرير الامتياز، تنص المادة (495) من قانون الضرائب غير المباشرة على أنه:" إن لإدارة الضرائب حق الامتياز والأفضلية على جميع الدائنين على منقولات وأمتعة المكلفين بالضريبة فيما يخص الرسوم باستثناء النفقات القضائية وما هو واجب أداؤه بالنسبة لستة أشهر من الإيجار فقط وما عدا المطالبة المقدمة قانونا من مالكي السلع التي مازالت في شكل طرود ومربوطة بحبال."، فهذا النص حتى وإن كان ينص على ضمان الامتياز، لكون يبدو من الصياغة وحتى انسجام الأحكام القانونية غير صائب، فدين الضريبة باختلاف أنواعها مقدم على أي دين أخر ما عاد المصاريف القضائية وليست النفقات القضائية، فضلا على أن دين الخزينة وليس دين الإدارة الضريبية، ونجد الامتياز يمتد كذلك إلى للصناع والتجار بالجملة للمنتجات الخاضعة للضريبة، حيث يمكن إحلال هؤلاء محل الخزينة في تفعيل الامتياز واقتطاع الرسوم والضرائب من زبائنها لحسابها، ونجد في سياق الامتياز دائما حيث جاء حكمه كذلك بنص المادة (366) من قانون التسجيل، التي تنص على أنه:" 1- إن للدولة امتيازا بالنسبة لجميع المنقولات وأمتعة الأثاث العائدة للمدينين بالضريبة، فيما يخص التحصيل المعهود إلى إدارة التسجيل بمقتضى هذا القانون، غير تحصيل الرسوم الزائدة والغرامات والعقوبات. لا تخل أحكام المادتين 68 و69 من هذا القانون بحق ممارسة هذا الامتياز الذي يمارس مباشرة بعد امتياز الرسوم على رقم الأعمال."، فهذا النوع من الامتياز مقرر لحقوق التسجيل، التي هي نوع من الضريبة، وما يلاحظ هنا أن المشرع رتبها بعد امتياز الرسوم على رقم الأعمال.

وعموما، يمكن القول أن دين الضريبة هو دين ممتاز، ونوع الامتياز هو امتياز عام وليس خاص[1]، إذ يتعلق بجميع أموال المدين وفي أي يد كانت، غير أنه يفعل عند تمام الدين، ودخوله مرحلة التحصيل، ورغم ذلك نجد المشرع قد رتب أفضلية فيما بين هذا الدين بحسب الضريبة مصدره.

ب- الرهون القانونية: الرهون بصفة عامة منصوص عليها ضمن القانون المدني، حيث نميز كل من الرهن الرسمي، والرهن الحيازي على المنقول وعلى العقار، وهو عبارة عن عقود تنشئها الإرادة، أي أن مصدرها التصرف القانوني، لكن الرهن القانوني مصدره الوحيد هو القانون، فهو الذي ينشئه، ويحدد نطاقه والأحكام المتعلقة به وما يترتب عنه من آثار، لذلك نجد الرهون القانونية محددة على سبيل الحصر، ومن بينها الرهون القانونية المقررة للدين الضريبي، وبتتبع القانون الضريبي مصدرها، نجد العديد من الأحكام القانونية المقررة لذلك والموزعة على القوانين الضريبية الموضوعية، ففي ذلك، نجد الفقرة الثانية من المادة (366) من قانون التسجيل تنص على أنه: " وللخزينة، فضلا عن الامتياز المشار إليه

[1]- حددت العديد من مواد القانون المدني الإمتياز الخاص على المنقول مثلما هو حال المواد (992)، المبالغ التي صرفت في حفظ المنقول وفيما يلزم له من ترميم، المواد (994) وما يليها، والإمتياز الخاص على العقار، بما نصت عليه المواد (999) وما يليها من نفس القانون، ويبدو أن المشرع الضريبي لم يأخذ بحكم الإمتياز الخاص سواء على المنقول أو العقار.

أعلاه، إن تستعمل الرهن القانوني على عقارات التركة لتحصيل رسوم نقل الملكية عن طريق الوفاة، ويسري اثر هذا الرهن من يوم تسجيله في المحافظة العقارية ضمن الشكل والطريقة المحددين بموجب القانون."، والمادة (367) التي تليها تنص على أنه: "للخزينة رهن قانوني على جميع الأملاك العقارية التابعة للمدينين بالضريبة وهذا من اجل تحصيل مختلف الضرائب والغرامات المشار إليها في هذا القانون، ويسري اثر هذا الرهن عند تاريخ تسجيله في المحافظة العقارية. ولا يمكن تسجيل هذا الرهن إلا ابتداء من التاريخ الذي استحق فيه المدين بالضريبة زيادة أو عقوبة لعدم الدفع."، وإلى نفس النص تقريبا والحكم نجده بالمادة (388) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، إلا أنه أضاف فقرة تتعلق برتبة تسجيل الرهن، حيث قررت بأن الرهن القانوني يأخذ رتبته تلقائيا اعتبارا من تاريخ تسجيله في المحافظة العقارية، وفي نفس السياق، نجد المادة (497) تنص على حكم الرهن القانوني لضمان الضرائب غير المباشرة، لكن يختلف إقرار الرهن هنا، إذ المشرع بموجب هذه المادة ناقض الأحكام السابقة له، إذ قرر اعفاء الرهن القانوني من التسجيل بالمحافظة العقارية واعتبر ان رتبته تكون تلقائيا من لحظة ارسال الكشوف وجداول التحصيل من قبل مصالح الوعاء الى المحصلين المكلفين بالتحصيل، ويحظر على المحافظ العقاري القيام بتسجيل من اجل الالتزام بمبلغ من دون ان يقدم له المدين شهادة ابراء الذمة من الضرائب.

وعموما، يمكن القول بالنسبة للرهن القانوني، أنه ضمان يقرره القانون لكل الضرائب دون استثناء، وأنه يقع على عقـارات المدين دون منقولاته، وذلك متى أتم الدين وأصبح مهيأ للتحصيل، وأنه لا يمكن قيام أي رهن قانوني ما لم يخضع للقيد بالمحافظة العقارية بموجب جداول الرهون المنصوص عليها بالمواد 93 وما يليها من المرسوم رقم 76-63 المؤرخ في 25-03-1976 المتعلق بتأسيس السجل العقاري المعدل والمتمم[1]، وأن هذا الرهن ليس كالامتياز، بل يأخذ لأحكام الرهون بصفة عامة إذ يجب أن يرتب، وبالتالي فالقيد هو المحدد لمرتبته ضمن الرهون، وهذه المرتبة هي التي تحدد أسبقيته في مواجهة باقي الرهون، وما دام يقيد فهو كذلك يخضع للتجديد في الآجال المقررة له في ذلك[2]، ويمكن القول كذلك، أن وضع عدة أحكام موزعة على القوانين الموضوعية فيه قلة تبصر من المشرع إذ يجب أن تجمع هذه الأحكام في حكم واحد، ويدرج كما سبقت الإشارة إليه ضمن قانون الإجراءات الجبائية.

ويمكن في هذا الصدد، أن نطرح السؤال التالي، هل المشرع الضريبي اكتفى فقط بالرهون القانونية، دون باقي الرهون المقررة حسب القانون المدني؟، إن الإجابة على هذا السؤال تعيدنا إلى البحث عن ذلك أولا ضمن القانون الضريبي، حيث نجد بالمقطع الرابع من المادة (87) من قانون التسجيل، والتي جاء

[1]- جريدة رسمية عدد 30 لسنة 1976، حيث تنص المادة (93) منه على:" ... ومن أجل الحصول على تسجيل هذه الامتيازات أو الرهون يودع الدائن ،اما بنفسه أو بواسطة الغير، جدولين موقعين ومصدقين ومصححين بكل دقة. ويكون أحد الجدولين محررا لزوما على استمارة تقدمها الإدارة...".

[2]- تقرر أجل تجديد القيد بصفة عامة بـ: 10 سنوات وإلا سقط، وذلك حسب نص المادة (96) من المرسوم السالف الذكر، لكن الرهون القانونية مقرر أجل تجديدها بمدة 30 عام.

فيها أن مفتش التسجيل يمكنه منح أجل لدفع حقوق التسجيل المترتبة على التركة، وذلك بشرط تقديم ضمانات الكافية، وأشار المشرع إلى جملة من هذه الضمانات على سبيل الذكر من قبيل الرهون الرسمية والحيازية والتي تختلف عن الرهون القانونية الواردة في المادتين (366)، (367) من نفس القانون، حيث تنشأ هذه الرهون بموجب عقود يبرمها مفتش التسجيل وتقيد بالمحافظة العقارية، وعليه، فإن المشرع قد ترك جواز إنشاء رهون رسمية أو حيازية لفائدة الخزينة غير الرهون القانونية.

02- الضمانات الشخصية: فضلا على الضمانات العينية، نجد ضمانات أخرى مقررة لأفضلية دين الضريبة هي الضمانات الشخصية، ونص المشرع عليها ضمن كذلك عدة أحكام من القوانين الموضوعية للضرائب، نعرضها فيما يلي:

أ-التضامن بين الأزواج: نصت على هذا النوع من التضامن المادة (376) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي تنص على أنه: 1- يتحمل المسؤولية بالتضامن، كلا الزوجين إن تعاشرا في البيت الواحد وكذا أولادهما القصر على أساس الأموال والمداخيل التي تؤول له بعد الزواج عن الضرائب المؤسسة باسم الضريبة على الدخل."، فالملاحظ هنا أن المشرع قد التضامن في ضريبة الدخل من حيث الأساس في تأسيس هذه الضريبة ثم في تحميل كلا الزوجين عن مسؤولية تسديدها، فجاء في المادة (377) التي تليها ألحقت المتابعات المتعلقة بالتحصيل الجبري في مواجهة الزوج المدين، إلى الأموال التي اكتسبها واشتراها الزوج الأخرى للتنفيذ عليها، وحتى الملاك المكتسبة من الأولاد القصر للزوجين عن طريق الشراء، فتعتبر أمولا ضامنة، ولا يستثنى من هذه الأحكام إلا الزوج المستقل في تكليفه والذي يؤدي الديون الضريبية المتعلقة بذمته بصفة مستقلة على ألا يظهر اختلاء في ذلك.

ب- التضامن في مادة الضريبة المحلية[1]: ويتجسد هذا النوع من الضمان في الأحكام التي تضمنتها المواد (373) وما يليها من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، في مسألة بيع المحل التجاري أو تأجيره، إذ في الحالة الأولى نجد المادة (373) تحمل المتنازل له عن محل تجاري خاضع للضريبة، تحمله المسؤولية بالتضامن مع المتنازل او مع ذوو حقوقه في حالة وفاته، على الضرائب المستحقة فورا عن التنازل على مؤسسة أو التوقف عن النشاط او الوفاة في الحصص المتعلقة بالضريبة الجزافية او الضريبة على الدخل المستحقة على الأرباح الصناعية والتجارية، أو الرسم على النشاط المهني، وتنص الفقرة الأولى من المادة (374) صراحة على أنه: " يتحمل مالك المحل التجاري المسؤولية بالتضامن مع مستغل المؤسسة عن الضرائب المباشرة المترتبة على استغلال المحل التجاري."، فالتضامن هنا قائم ما لم يثبت أنه لم يحصل أي تواطؤ بين الأطراف، كما تتحمل المسؤولية المؤسسات والأجهزة العمومية وغيرها من الهيئات العمومية المسند لها امتياز من أملاك الدولة بالتضامن مع مستغلي وشاغلي المحلات

[1] - يعتبر المشرع الجزائري الوحيد ما بين التشريعات العربية الذي قرر المسؤولية التضامنية نع المدين بالضريبة، حتى مع زوجه، ونظنه في ذلك كما سبق القول متأثرا بالمشرع الفرنسي، الذي لا يرى استقلالية الذمة ما بين الزوجين، أنظر في ذلك، الدكتور محمد علوم محمد علي المحمود، مرجع سابق، ص278-279.

او المساحات الواقعة في ملك الدولة، عن الضرائب المباشرة المترتبة عن الاستغلال الصناعي او التجاري او المهني لها، وهناك العديد من أحكام التضامن في هذا الشأن.

ج- تضامن مسيري الشركة: تنص على هذا النوع من التضامن المادة (155) من قانون الإجراءات الجبائية، التي جاء فيها أن:" عندما يتعذر تحصيل الضرائب، من أي نوع كانت، والغرامات الجبائية التي يستند تحصيلها لمصلحة الضرائب والمترتبة على الشركة، من جراء مناورات تدليسية او عدم التقيد بصفة متكررة بمختلف الالتزامات الجبائية، يمكن ان تحمل المسؤولية بالتضامن بين المدين(أو المديرين) والمسير(أو المسيرين) أصحاب الأغلبية أو الأقلية، ....مع هذه الشركة عن دفع الضرائب والغرامات المذكورة." فواضح من النص أن المسيرين أو مدراء الشركات، هو متضامنين مع الشركة في تسديد الضرائب والغرامات المترتبة عليها، لكن عندما يقوم هؤلاء بما يمنع تسديد هذا الدين من أموال الشركة، أو القيام بالأفعال التي تؤدي إلى ذلك[1].

د-التضامن في مادة الضرائب غير المباشرة: حكم التضامن صعب التصور في الضرائب غير المباشرة، لكن يمكننا أن نجد ذلك في حقوق التسجيل، باعتبارها ضرائب غير مباشرة في أغلبها بحسب طبيعتها، حيث نجد المادة (83) من قانون التسجيل تنص صراحة على هذا النوع من التضامن فقد جاء فيها أنه:" يكون الأطراف متضامنين إزاء الخزينة من اجل تسديد الرسوم البسيطة والزائدة المترتبة على أحكام المحكمين والقرارات القضائية."، ونجد المادة (91) من نفس القانون تنص كذلك صراحة على أنه:" يتحمل الرسوم المفروضة على العقود المدنية والقضائية التي تتضمن نقل الملكية أو حق الانتفاع بالمنقولات أو العقارات كما هي محددة بموجب هذا القانون، بالتضامن، أطراف العقد التي يتعين عليها إجراء توزيع عادل ومنصف.."، ونفس الحكم في حالة العقود المبرمة في إطار قانون الأسرة، فالمشرع هنا قرر حكما صريحا بالنسبة لسديد حقوق التسجيل باختلافها خاصة تلك التي تؤسس على عقود ناقلة أو منشئة للملكية أو لأي حق من الحقوق المتفرعة عليها، إذ قرر أن تكون الأطراف متضامنة في تسديد هذه الحقوق.

هـ- تضامن قابضي الضرائب: يمتد التضامن في تحصيل الضرائب والحقوق المتعلقة بها إلى قابضي الضرائب، وهذا الحكم إنما يقرر تضامنا من نوع خاص ما بين قابضي الضرائب وما بين المدينين بها، فبحكم أن القابضون هو محاسبون عموميين وبالتالي فهم مسؤولون عن مبالغ الضريبة، في تحصيلها والحفاظ عليها، وبالتالي يكون التضامن قد امتد إلى هؤلاء بحكم اختصاصهم، ونجد فضلا على أحكام قانون المحاسبة العمومية، نجد القانون الضريبي قد أكد على مسؤولية هؤلاء إذ نصت الفقرة الأولى من المادة (406) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أن: " القابضون مسؤولون عن الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي تكفلوا بجداولها ويتعين عليهم تقديم البرهان على تمام تحقيقها ضمن

[1]- بالنسبة للتضامن في دين الضريبة في التشريع الفرنسي، أنظر في ذلك،
Jacques Grosclaude, Philippe Marchessou, Op-cit,p134.

الشروط المحددة في التشريع الجاري به العمل في مجال التحصيل."، ويقصد هنا مسؤولية التحصيل، إذ إذا تأخر المدين أو تقاعس في تسديد الضريبة يجب على القابض أن يأخذ جميع التدابير التي تدل على سعيه لتحصيل هذا الدين، بدء من لحظة تفعيل الجداول إلى لحظة تفعيل المتابعات وإجراءات التحصيل الجبري، وإلا عد متضامنا مع هذا المدين في تسديد هذه الديون[1].

المطلب الثاني: الدعوى الضريبية

تعتبر الدعوى القضائية بصفة عامة مكنة هامة مقررة قانونا من أجل حماية الحق وتمحيصه، ورفع أي نزاع يترتب عليه، وإذا كانت الدعوى في الغالب هي وسيلة صاحب المصلحة أو الحق الموضوعي المتضرر يكرس بها حق اللجوء إلى القضاء من حماية حقه وجبر ضرره، فإن الدعوى الضريبية، لا تقرر في الغالب من أجل حماية الدين الضريبي، أو حق الخزينة العمومية، إذ لا تكون الإدارة الضريبية وهي المنشئة لهذا الدين والمحصلة له، والمدعمة في ذلك بالعديد من مظاهر السلطة العامة، الطرف الذي يباشر الدعوى، بل المكلف المدين، هو الذي يباشر هذه الدعوى كضمانة له في مواجهة الإدارة، وللتعرف على الدعوى الضريبية[2]، فإننا نميز من قانون الضرائب، جملة من الدعاوى في ذلك، دعوى الوعاء، نعرضها في الفرع الأول، دعوى التحصيل، نعرضها في الفرع الثاني، وسنرى الدعاوى الأخرى المرتبطة بالضريبة في الفرع الثالث، وذلك على النحو التالي:

الفرع الأول: دعوى الوعاء الضريبي

حتى يكتمل لنا عرض جزئيات دعوى الوعاء الضريبي، سنعرض في البدء ما هي المنازعة موضوع هذه الدعوى، ثم كيف تنشأ الدعوى وما هي مراحل تسويتها، وذلك فيما يلي:

أولا- تحديد المنازعة المتعلقة بالوعاء: حتى نتمكن من الإحاطة بجوانب المنازعة المتعلقة بالوعاء، نعرف ونميز هذه المنازعة ونحدد طبيعتها من خلال المعايير التي تميزها، ثم نحدد في الأخير نطاقها عبر تحديد صورها، ونعرض ذلك على النحو التالي:

---

[1]- تعتبر الدعوى القضائية الضمانة الحقيقية للمكلف بالضريبة، ولذلك نجد الكثير من التشريعات الضريبية المقارنة قد أخذت بها خاصة تلك التي تنتهج ازدواجية القانون والقضاء، ومنها المشرع الفرنسي، اللبناني، المصري، الأردني، التونسي، وهكذا ...، أنظر في ذلك، دكتور مجدي الشامي، المنازعات الضريبية بين اختصاص القضاء العادي والاداري في القوانين المصرية والفرنسية، مكتبة الوفاء القانونية، الاسكندرية، الطبعة الأولى، 2016، ص141 وما يليها.

[2]- تستند الدعوى الضريبية إلى المنازعة الضريبية، وهذه الأخيرة تعرف حسب الغقه الفرنسي إلى تعريف الضيق هو: " المنازعة الضريبية هي مجموعة الخلافات التي تنشأ بمناسبة مباشرة ادارة الضرائب لنشاطها في تحديد وعاء الضريبة وتحصيلها والقواعد القانونية المقررة للفصل فيها."، والتعريف الواسع:" المنازعات الضريبية هي مجموعة القواعد المقررة للفصل في الخلافات التي تنشأ بين المكلف بالضريبة وادارة الضرائب، حين تباشر هذه الأخيرة اختصاصها في ربط وتحصيل الضريبة."، أنظر في ذلك، الدكتور برحماني محفوظ، الضريبة العقارية في القانون الجزائري دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص-ص331، 332، وأيا كان الخلاف حول ضبط المنازعة الضريبية، الأكيد أن المشرع الجزائري، يحصر دعويين ضمن المنازعات الضريبية، هما دعوى الوعاء، ودعوى التحصيل، ويسمي باقي المنازعات التي تنشأ حول تطبيق القانون الضريبي (في موضوعه، وفي إجراءاته)، بين نفس الأطراف، وتسمى بدعاوى الإدارة، تخرج عن مفهوم المنازعة الإدارة.

01- تمييز وتعريف المنازعة المتعلقة بالوعاء: إن النزاع المتعلق بالوعاء يتداخل مع العديد من النزاعات الأخرى التي تكون الإدارة طرفا فيها، وعليه، يجب في البدء تمييز نزاع الوعاء، ثم تعريف هذا النزاع، وذلك على النحو التالي:

أ- تمييز نزاع الوعاء: رأينا أن الوعاء محدد بجملة من العناصر التي تشكله، وهي الواقعة المتعلقة به، وتحديد الأساس الضريبي، وتقييم هذا الأساس وتحديد قيمته الجبائية، ثم تصفية الضريبة منه على أساس سعرها، أي أن الوعاء يبدأ من لحظة إنشاء الضريبة، إلى لحظة تحديد قيمتها، وقد يبدو الأمر سهلا في تمييز هذا الوعاء وما قد يعتريه من نزاعات، لكن الأمر غير ذلك، فمن جهة، نجد في الضريبة عنصرين هما الوعاء والتحصيل[1]، وضبط حدود الفصل بينهما غاية في الصعوبة خاصة بالنسبة للضريبة التي لا يكون لها في الأصل حدود تفرقة بينهما من حيث الموضوع، وتصدر في آن واحد عن جهة إدارية واحدة، مثلما هو الحال في الضرائب التي لا تحصل عن طريق الجداول الضريبية، ثم يصعب التمييز بين النزاع المتعلق بموضوع الضريبة ككل وغيرها من الأعمال التي تقوم بها الإدارة الضريبية، وتكون كباقي الأعمال الإدارية أو أعمال الإدارة ككل، إذ لا تصنف بأنها من جزئيات الضريبة حتى وإن تعلقت بها، من قبيل النزاع حول بعض قرارات الإدارة في استرداد المبالغ، وإجراءات الرقابة الجبائية مثلا تبليغ العقود المتعلقة بها، لأنه نزاع شكلي، ودعوى الإدارة في تقادم الحقوق، ومن قبيل النزاع حول العقوبات المالية لأنها مهما اختلفت طبيعتها متميزة عن الحقوق الأصلية، وهكذا، فما يميز الوعاء أنه عمل من أعمال الإدارة الضريبية، وعمل محدد بالقانون ويهدف إلى الحصول على غاية محددة وهي الضريبة، وبالتالي يمكن أن نستخلص المعايير المحددة للوعاء، فأول معيار يتمثل في صدور العمل عن جهة مختصة، وهي الإدارة الضريبية المختصة بتأسيس الوعاء، وهو معيار شكلي، يستخلص منه الإختصاص، أما المعيار الثاني، أن هذا العمل لا يخرج عن عناصر الوعاء المقررة لكل ضريبة كما جاءت بالقانون الضريبي، ويجب أن تكون هذه العناصر جوهرية، وليست ثانوية، وعلى ذلك حدد القانون الضريبي صورا إطارا للنزاع المتعلق بالوعاء، كما سنرى لاحقا، وإلا عد النزاع خارج عن الوعاء، وبالتالي كمعيار ثالث، يجب أن يكون القانون الواجب التطبيق على موضوع النزاع هو القانون الضريبي دون غيره، لأنه استنادا إلى مبدأ قانونية الضريبة، فالقانون الضريبي هو الذي يحدد كل عناصر الوعاء، وربطه، ويجب في كل الأحوال، كمعيار رابع لهذا النزاع أيضا، أن يكون المكلف طرفا في هذا النزاع، بل الطرف الأساسي الذي ينازع الإدارة في تحقيقها للوعاء، إذ أنه أهم ما يميز نـزاع الوعاء، أنه ليس نزاعا مدعى به من الإدارة، بل هو نزاع يجب أن يكون مدعى به في الأصل من قبل المكلف بالضريبة، فالإدارة هي التي تنجز الضريبة بتحقيق الوعاء، وبالتالي لا مجال لها في نزاع ما تنجزه هي بالذات، فالنتيجة، أنه يجب أن تتوفر في هذا النزاع جميع المعايير الأربعة مجتمعة معا. وإلا عد النزاع غير نزاع الوعاء إذا تخلف احدها.

[1] - خضر الشويكي باحث ومستشار قانوني، مرجع سابق، ص11 وما يليها.

وتبدو أهمية تمييز نزاع الوعاء عن غيره، في تحديد إجراءات تسوية هذا النزاع، من حيث طبيعة الطعن والآجال، وشروط الطعن وغيرها، والجهة القضائية المختصة، وما ينتج من آثار عن ممارسة هذا الطعن وغيره، وهنا يظهر لنا مصطلح أخر ينبني على نزاع الوعاء، وهو المنازعة المتعلقة بالوعاء، فعموما، يمكن تعريف المنازعة الجبائية، عليه، "تعرف المنازعة الضريبية بأنها مجموعة القواعد المطبقة على المنازعات التي تطرأ بين المصالح الضريبية والمكلف والناتجة عن نزاعات حول مسائل قانونية تتعلق بتحديد، وتغطية الضريبة من جهة وتحصيلها من جهة ثانية"[1]، كما تعرف أيضا بأنها:" هي التي تتعلق بربط الضريبة أو تسويتها أو جبايتها ما دامت تتضمن المنازعة في صحة القرارات الإدارية الخاصة بالضريبة وتمس بالتالي بموضوعها بصفة مباشرة."[2]، وتعرف أيضا بأنها:: منازعة ناشئة عن تطبيق أحكام قانون الضرائب."[3]، وتعرف أيضا المنازعة الضريبية بصفة عامة على أنها:" مجموعة الاساليب القانونية التي يتم بمقتضاها فض النزاعات التي تنشأ عن تطبيق قانون الضرائب من طرف الادارة الضريبية على المكلف."[4]، ومن خلال هذه التعريفات، نجد أن جلها تتعلق بالنزاع أو الحق الموضوعي محل المنازعة، لكن التعريف الأول وكذا الأخير، ذكر كل منهما، جملة القواعد والأساليب المطبقة على النزاعات بين الإدارة الضريبية والمكلفين بالضريبة، فهنا إشارة تماما إلى قواعد الخصومة، وهذه القواعد هي التي تميز المنازعة المتعلقة بالوعاء، عن غيرها، حتى أنها تميزها عن المنازعة المتعلقة بالتحصيل، فالتعريفات السابقة، تقودنا إلى دلالتين أساسيتين إحداهما تقوم على التمييز بين مفهوم المنازعة ومفهوم النزاع، فالأخير يكون بمجرد إصدار القرار الضريبي أو العمل الذي من شأنه أن يحدث تضارب بين مصالح الأطراف، أما الأولى فهي إخراج هذا النزاع والدفع به إلى طور التسوية ضمن الأطر المنشأة لذلك، بينما الدلالة الثانية، هو حصر النزاع في أسبابه الموضوعية وحدوده التي نشأ فيها، بينما المنازعة تتجاوز ذلك إلى القواعد الإجرائية، والإجراءات غايتها جد هامة، فكما سنرى، لاحقا، أن أهم كذلك ما يميز المنازعة المتعلقة بالوعاء عن غيرها، إنما خضوعها إلى قواعد إجرائية متعلقة بها تحديدا، تختلف عن باقي القواعد، خاصة قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ليس أمام قضاء فحسب، بل حتى أمام الهيئات الجبائية التي تخضع لها، وعليه، سنعرف المنازعة المتعلقة بالوعاء ككل فيما يلي:

ب- تعريف المنازعة المتعلقة بالوعاء: رأينا أن المنازعة تعني نزاع وجملة إجراءات تشكل ربط خصومة، لذلك، سنبدأ بتعريف نزاع الوعاء، نلخص في الأخير إلى تعريف المنازعة المتعلقة بالوعاء، وفي هذا، فإن نزاع الوعاء، يأخذ عدة تعريفات الفقهية، فالمشرع الجزائري على غرار باقي التشريعات المقارنة اكتفى فقط بعرض صور هذا النزاع دونما أي يعطي له تعريفا، وعليه، يعرف نزاع الوعاء بأنه:" هو نزاع في أساس

[1]- حركات بوبكر عبد الغني، قروش أنس، تسوية المنازعات الضريبية، مذكرة نيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، الدفعة الخامسة عشر، 2007، ص15.
[2]- دكتور مجدى الشامى، مرجع سابق، ص102.
[3]- المرجع سابق، نفس الصفحة.
[4]- خضر الشويكي باحث ومستشار قانوني، مرجع سابق، ص15.

الضريبة، أي النزاع الذي يخول الجهة التي تبت فيه صلاحية البحث فيما إذا كانت الضريبة قد تأسست مطابقة للمقتضيات التشريعية، وفي حالة ما إذا تبين لها العكس فمن سلطتها أن تقرر إسقاطا جزئيا لهذه ضريبة."[1]، كما تعرف المنازعة المتعلقة بالوعاء بأنها: " فالمنازعات هي كل الأعمال والإجراءات التي تصبو إلى التخفيض أو الإلغاء الكلي أو الجزئي لضريبة تم إقراره."[2]، لا يوجد الكثير من التعريفات لنزاع الوعاء الضريبي، لكن من تحليل ما سبق عرضه منها، نستطيع القول، أن نزاع الوعاء الضريبي، إنما قد ينشأ في شكل احتمال من احتمالين لا ثالث لهما، الاحتمال الأول، يكون حول الوقائع التي تأخذ بها الإدارة الضريبية، وتقررها من أجل الوصول إلى الضريبة التي تتعلق بذمة المكلف وتلزمه بها، وهنا ينازع هذا المكلف في صحة وتقدير هذه الوقائع، حيث يطعن في أحدها، كأن يطعن في الوقائع التي تم بموجبها تقييم الوعاء، أو حتى الوقائع التي تشكل الوعاء الخاضع للتقييم، وهكذا، فهذه الوقائع تكون محل خلاف ما بين الأطراف، وينشأ نزاع ثم يتحول إلى منازعة حولها، ثم يكون السعي لتسويتها، حيث يكون هدف المكلف هنا بالطبع هو التقليل جزئيا من قيمة الضريبة بمنازعته الوقائع التي اعتمدتها الإدارة واستندت عليها في قيمة الضريبة، بينما تدافع الإدارة الضريبية عن هذه القيمة التي توصلت إليها بالدفاع عن صحة الوقائع وحسن وسلامة تقديرها، وبالتالي فهدف النزاع من المكلف هنا، ليس إعدام الضريبة، بل إسقاط جزء منها، أما الاحتمال الثاني، فيتمثل في النزاع الذي ينشأ من المكلف في عدم تكليفه من الأساس بموجب القانون أو التنظيم المتعلق بالضريبة، فالمكلف هو لا ينازع وقائع، بل ينازع تطبيق أحكام القانون الضريبي من الأساس، فهو يتمسك بعدم توفر شروط إخضاعه كما قررها القانون الضريبي، وبالتالي فهدف النزاع هو ليس إسقاط جزئي كما في الاحتمال الأول، بل بطلان قرار ربط الضريبة من الأساس، لمخالفته قواعد القانون، وبالتالي تخلص المكلف التام من مبالغ الضريبة، وعليه يمكننا أن نستخلص تعريف نزاع الوعاء بحسب هذا النطاق بأنه: "النزاع الذي ينشأ حول مشروعية ربط الضريبة، أو في وقائع اكتمالها وتقديرها"، أما المنازعة المتعلقة بالوعاء، فيمكن أن نقترح في تعريفها استخلاصا من نزاع الوعاء الضريبي، والمنازعة عموما بأنها: "مجموع القواعد الإجرائية والأساليب المقررة بالقانون الضريبي الإجرائي لتسوية النزاع الناشئ عن مشروعية الضريبة أو في وقائعها.".

02- تصنيف منازعة الوعاء: من خلال المعايير التي سبق لنا تمييز منازعة الوعاء الضريبي بها، ومن خلال ما قرر التشريع الجزائري والتشريعات الضريبية المقارنة، سنرى ما هو تصنيف منازعة الوعاء، وذلك على النحو التالي:

[1]- خضر الشويكي باحث ومستشار قانوني، مرجع سابق، ص15.

[2]- عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص172، وللتعقيب نرى أن هذا التعريف غير دقيق، لأنه يمكن أن يكون ما يعد الخلاف حوله، نزاعات ذات طابع إجرائي من قبيل صحة التبليغ، التقادم، وغيرها، فحتى وإن كانت ترتبط بالوعاء إلا أنها بمفردها لا تدخل في العناصر التي يقررها المشرع الجزائري كصور لمنازعة الوعاء، أنظر في ذلك، المرجع السابق، ص11 وما يليها.

أ- **تصنيف منازعة الوعاء بحسب طبيعتها:** رأينا فيما سبق، أنه ليكون النزاع نزاع وعاء، يجب أن تكون الإدارة الضريبية طرفا فيه، وهذه الإدارة إنما تمثل الدولة، والتي هي شخص من أشخاص القانون العام، فهل إذا تصنف منازعة الوعاء بأنها منازعة إدارية في التشريعات التي تأخذ بازدواجية القانون، وازدواجية القضاء، كما هو الحال في الجزائر وفرنسا، بحسب طبيعتها، أو بحسب القانون، وحتى نصل إلى هذا الرأي، سنرى، ما هي المعايير المقررة للمنازعة الإدارية، وهل تتوفر بالفعل في منازعة الوعاء؟[1]، وللإجابة على ذلك، فإن المنازعة الإدارية لها عدة تعريفات، غير أنها تصب كلها في جملة من المعايير التي تميز المنازعة الإدارية، وهذه المعايير تتمثل في معيار وجود الإدارة كشخص من أشخاص القانون العام، ثم صدور العمل منها، وارتباطه بالمرافق العامة التي تديرها الإدارة بنفسها، أما المعيار الرابع، هو أن يستند العمل الصادر عن الإدارة إلى مظاهر وامتيازات السلطة العامة، وعليه قد تتلخص هذه المعايير في أطراف المنازعة، وموضوعها، الذي يتعلق بتمثيل مرفق عام وإدارته بجملة من القرارات والعقود، والقانون واجب التطبيق، الذي يميز هذه القرارات والعقود، ويضفي بموجبها للإدارة مركزا متميزا بجملة الإمتيازات والسلطات غير المألوفة والإستثنائية عن تعامل الأفراد ونزاعاتهم فيما بينهم، وبعبارة أخرى إستعمال وسائل القانون العام في هذه الأعمال، بإسقاط هذه المعايير على النزاع المتعلق بالوعاء، نجد، أن الإدارة الضريبية تمثل الدولة باعتبارها شخص من أشخاص القانون العام، وأن أعمالها ذات طابع إداري وتكون تنفيذا للقانون الضريبي، وأن مظاهر وامتيازات السلطة العامة تكاد تكون السمة الغالبة في عمل الإدارة الضريبية لربط الضريبة، حيث نلحظها، في وجوب تقديم التصريحات من المكلفين، ومنها التصريح بالوجود فالإدارة لا تبحث عن المكلف إنما هو يعرف نفسه، ويعرف بالوقائع أساس الضريبية، ثم تستأثر الإدارة بقبول هذه الأسس أو رفضها أو تعديلها بإرادة منفردة، وتعمل في كثير من الأحيان على الفرض التلقائي للضريبة، وعلى الرقابة الجبائية الإجبارية والتي تدخل بموجبها إلى الأمكنة وتفحص الوثائق، والدعائم وغيرها، وتحدد أجال الرقابة والتحقيق بإرادتها المفردة، وتستخلص أسس جديدة للضرائب وتلزم بها المكلف بالرغم من عدم رضاه وهكذا، فامتيازات السلطة العامة تكاد تتواجد في كل عمل تقوم به الإدارة الضريبية لربط الضريبة، أي كل جزئيات الوعاء، ومنه فمعيار امتيازات السلطة العامة يسبغ تماما عمل الإدارة الضريبية، لكن، يبقى المعيار الرابع أي معيار إدارة المرفق العام، فهل الضرائب تعد مرفقا عاما، يرى الكثير من الفقه أن الضرائب تعد مرفقا عاما حتى وإن كان يختلف في باب المنفعة عن باقي المرافق العامة، حيث تتجلى هذه المنفعة في هدف الضرائب في حد ذاتها، فهذا الهدف إنما يمثله طبيعة هذه الضرائب بأنها جزء من الإيرادات العامة للدولة، وتخصيصها في نهاية المطاف، هو من أجل التنمية

[1] - الراجح أنه لا مناص من نقاش طبيعة منازعة الوعاء، ذلك أنها تتوزع على القضاء الفرنسي وهو صاحب السبق في تمييز المنازعات الإدارية ووضع القانون الإداري، وبالتالي يكون هناك اختلاف بالفعل في تحديد طبيعة هذه المنازعة، حتى وإننا نرى أنها منازعة إدارية بحسب طبعتها، حتى وإن تدخلت التشريعات الضريبية ووزعت اختصاصها ما بين القضاء العادي والقضاء الإداري، أو رجحت أحدهما على الآخر، أنظر في ذلك، دكتور مجدى الشامى، مرجع سابق، ص173 وما يليها.

والاستثمار العمومي، وتوفير الإيرادات العامة لتمويل الحاجات العامة وتحقيق المنفعة العامة، بالتالي تتجلى منفعة الأشخاص بهذا المرفق.

وخلاصة القول، إن منازعة الوعاء هي منازعة إدارية بطبيعتها[1]، لانطوائها على معايير هذه الأخيرة، فلنرى موقف التشريع منها وبالأخص المشرع الجزائري، وذلك فيما يلي:

ب- تصنيف منازعة الوعاء بحسب القانون: اختلف تصنيف القانون لمنازعة الوعاء الضريبي، هل هي منازعة تخضع للقضاء الإداري، أو تخضع للقضاء العادي، وحتى نقف على ما قرره المشرع الجزائري في ذلك، سنعود إلى نصوص القانون الضريبي، حيث نجد الفقرة الأولى من المادة (82) من قانون الإجراءات الجبائية تنص على أنه: "1- يمكن أن ترفع القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجواري للضرائب والمتعلقة بالشكاوى موضوع النزاع التي يرفضها المعنيون بالأمر، وكذا القرارات المتخذة مباشرة في ميدان تحويل الإجراء.... أمام المحكمة الإدارية."، ونجد في نفس السياق، المادة (90) من نفس القانون تنص على أنه: " يمكن الطعن في الأحكام الصادرة عن الجهات القضائية الإدارية أمام مجلس الدولة عن طريق الإستئناف ضمن الشروط ووفقا للإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية والقانون المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله."، فالمشرع هنا واضح إذ صنف منازعة الوعاء بأنها منازعة تدخل ضمن اختصاص القضاء الإداري، بل أنه جعلها ضمن الولاية العامة للمحكمة الإدارية، ولم يتوقف عند هذا الحد بل أكد أنها تدخل ضمن اختصاصات مجلس الدولة كجهة استئناف، ونرى أن المشرع هنا إنما انسجم مع المعيار المنتهج من طرفه في توزيع الاختصاص بين القضاء العادي والقضاء الإداري، وهو المعيار الذي ضمنه بنص المادة (800) من قانون الإجراءات المدنية والإدارية التي جاء نصها بأن: "المحاكم الإدارية هي جهات الولاية العامة في المنازعات الإدارية. تختص بالفصل في أول درجة بحكم قابل للاستئناف في جميع القضايا، التي تكون الدولة أو الولاية أو البلدية أو المؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية طرفا فيها."، لكن نجد من التشريعات الضريبية من يقرر تصنيف مزدوج لمنازعة الوعاء، على غرار المشرع الفرنسي، حيث أنه يوزع منازعات الوعاء ما بين القضاء العادي والقضاء الإداري، فيجعل هذا الأخير مختص في المنازعات الوعاء الخاصة بكل من الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والرسوم على رقم الأعمال، فيما تكون باقي منازعات الوعاء للضرائب الأخرى من اختصاص القضاء العادي، فهذا المشرع نص بصفة عامة على منازعات الوعاء ضمن المادة (L190) من قانون الإجراءات الجبائية، ونص على اختصاص القاضي الإداري في هذه المنازعات ضمن أحكام المادة (L199) من نفس القانون[2]،

[1]- هناك من يرى أن الدعوى الضريبية هي دعوى إدارية، ويستند في ذلك طبيعة لتمتع الإدارة بالسلطة العامة، بينما يرى جانب أخر أن القانون هو الذي يكيف هذه الدعوى بهذا التكييف، بينما رأي أخر، أن المنازعة هنا تكيف بأنها منازعة ذات طابع خاص، أنظر في ذلك، الدكتور برحماني محفوظ، الضريبة العقارية في القانون الجزائري دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص337.

[2] - Jacques Grosclaude, Philippe Marchessou, Op-cit,p317.

وجاء تبرير ذلك، أن سبب هذه الإزدواجية إنما يعود لأسباب تاريخية حيث لم تكن فرنسا تعرف جهات قضائية خاصة بالمنازعات الضريبية إنما كانت موزعة من قبل الثورة الفرنسية هكذا فبقيت على هذا النحو إلى وقتنا الحالي، مع أن هناك من ينظر إلى أن معيار التوزيع إنما يستند إلى جانب برغماتي مالي محض، مفاده ان إسناد اختصاص المنازعات المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال للقاضي الإداري لكونها أكثر نسبة في مجموع مبالغ الضرائب إذ تمثل أكثر من 90%[1]، أما المشرع المصري فيقرر أن منازعات الوعاء الضريبي هي من اختصاص القضاء الإداري[2]، والعديد من التشريعات المقارنة إنما بعضها قرر باختصاص القاضي العادي كقاضي ضريبة مثل بريطانيا، والبعض الأخر، رأى بالاختصاص الوحيد للقضاء الإداري بالمنازعات الضريبية، على غرار السويد، بينما نجد تشريعات أخرى، تخصص قضاء متخصصا ومستقلا عن القضاء العادي والإداري، سمته بقضاء الضريبة، كما هو الحال في ألمانيا والأردني[3]، وعليه، يبدو تصنيف المشرع الجزائري متوافق تماما مع طبيعة المنازعة المتعلقة بالوعاء، ويبدو أنه موفق في ذلك طالما وحد الجهة القضائية وخولها جميع نطاق هذه المنازعة بأكملها، بل حتى المنازعة المتعلقة بالتحصيل كما سنرى لاحقا، وهذا على خلاف المشرع الفرنسي حتى وإن قيل أن ازدواجية جهات قضاء الوعاء، لم يؤثر على انسجام هذه المنازعة[4]، لكن، يبقى تداخل اختصاصات القضاء في ذلك، خاصة من باب تفسير اللوائح والقرارات التنظيمية المتعلقة بالضريبة، ومن باب مسألة الإحالات المتكررة ما بين هذه الجهات كلها تقلل من شأن هذا الانسجام، وربما الشيء الوحيد الذي يعزى إليه هذا الإنسجام هو خبرة وعراقة مجلس الدولة الفرنسي التي تسمح له بتدعيم ذلك.

03- صور النزاع المتعلق بالوعاء: نصت المادة (70) من قانون الإجراءات الجبائية على أنه:" تدخل الشكاوى المتعلقة بالضرائب والرسوم أو الحقوق أو الغرامات التي توضع من قبل مصلحة الضرائب، في اختصاص الطعن النزاعي، عندما يكون الغرض منها الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها، وإما الاستفادة من حق ناتج حكم تشريعي أو تنظيمي."، من هذا النص، يتضح أن المشرع قد حدد نطاق منازعات الوعاء الضريبي، وقيده ضمن ثلاث صور، نعرض تفصيلها على النحو التالي:

أ- الصورة التي مبررها استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة: هذه الصورة تدخل في باب النزاع حول الوقائع، وتتعدد بذلك النزاعات حسب مكونات الوعاء، فقد تتعلق الأخطاء بمسألة تكييف الوقائع بأنها وقائع جبائية أم لا، أو حول ظهور الواقعة أو الحدث المنشأ ومن ثم استحقاقها، ثم الوقائع المشكلة للمادة الضريبية، وتقييم هذه المادة الضريبية، وإخضاع تدابيرها المختلفة إلى المعدلات المقررة لتصفية مبالغ الضريبة، وتختلف الوقائع من حيث تلك التي يكون فيها المكلف هو المبادر، في تأسيس الحقوق

[1] - Jacques Grosclaude, Philippe Marchessou, Op-cit,.p317.

[2]- دكتور مجدى الشامى، مرجع سابق، ص161.

[3]- خضر الشويكي باحث ومستشار قانوني، مرجع سابق، ص101.

[4] - Jacques Grosclaude, Philippe Marchessou, Op-cit,p317.

الأصلية، أو تبادر بها الإدارة الضريبية، وهي تلك الوقائع الناتجة عن تفعيل وسيلة الرقابة والتحقيقات الجبائية وما ينتج عنها من الزيادة في الأسس الضريبية والحقوق المستخلصة منها، أو الغرامات والزيادات المتعلقة بتنفيذ الالتزامات، واحترام الآجال المقررة بموجب القانون الضريبي، وهذا بعض من النزاعات لكن مجال النزاع هنا كبير جدا، بل أن هذه الصورة تعتبر أهم صورة من صور منازعة الوعاء، وفي الغالب تكون طلبات المكلف بناء عليها تهدف إلى الإلغاء الجزئي للضريبة، والوقائع التي تنشأ حولها الأخطاء، إنما تترجم في شكل قرارات صادرة عن الإدارة الضريبية، أو في شكل أعمال مادية، ونرى أن المشرع من الأحسن أن يعيد صياغة هذا الحكم، حيث من الأجدر استعمال مصطلح – منازعة الإدارية الجبائية حول الوقائع المؤسسة للضريبة– ، فمصطلح أخطاء قد يؤدي من جهة، إلى اللبس في طبيعة هذه الأخطاء هل هي مادية أم قانونية، فالأولى لا تتطلب مسارا طويلا في تسويتها أمام الإدارة، ثم اللجان الجبائية، ثم القضاء الإداري، بينما الثانية، قد توحي بأن النزاع هو خطأ في تطبيق القانون وقعت فيه الإدارة، في حين أنه في الغالب الإدارة تكون صحيحة في تقدير الضريبة وتحديد وقائع ربطها، والنزاع أعقد وأصعب من مجرد أخطاء، من جهة ثانية[1].

ب– الصورة التي مبررها استدراك الأخطاء المرتكبة في حساب الضريبة: هذه المنازعة ليست بالقدر الكبير كسابقتها، إنما يقتصر موضوعها حول الأخطاء الحسابية في مقدار الضريبة، والتي تنشأ عادة من الأعوان الإدارة الجبائية، ونرى أن المشرع هنا قد أخطأ حينما أدرج هذه الصورة ضمن منازعات الوعاء، بالنظر إلى بساطتها، فهي متعلقة بأخطاء الحساب، والتي هي أخطاء ظاهرة كما أنها تكون في الغالب مادية وليست قانونية، طالما أنها تختلف عن الصورة الأولى، وفي هذا السياق، نلاحظ أنه كان من الأجدر الاكتفاء بمنازعات وقائع ومنازعات قانون، أي الصورتين الأولى والثالثة، حيث أن المشرع قد قرر لفدارة في هذا الشأن أن تصحح بمفردها دون حتى تدخل المكلف أخطاء الحساب التي ترتكبها، فالمادة (95) من قانون الإجراءات الجبائية في فقرتها الأولى، والتي تنص على أنه: " 1– يمنح المدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجواري للضرائب، حسب الحالة وكل حسب مجال اختصاصه وفي أي وقت وتلقائيا، تخفيضا لحصص أو جزء منها والمتضمنة الضرائب والرسوم بالنسبة للأخطاء الظاهرة المكتشفة من طرف المصالح والمرتكبة عند إعدادها."، فالملاحظ أن هذا النص قد منح لمصالح الضرائب المعدة للضريبة بتصحيح الأخطاء الظاهرة عند ملاحظتها، وأخطاء الحساب هي أخطاء ظاهرة، وهذا النص غني على أي منازعة.

ج– الصورة التي مبررها الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي: موضوع المنازعة هنا لا يتعلق بالوعاء إطلاقا إنما يتعلق بتطبيق قواعد الإعفاء أو التخفيض الضريبي وما شابه ذلك، فقد تكون الواقعة صحيحة والرسوم الناتجة عنها مطبقة بالشكل الصحيح، لكن يوجد نص تشريعي ساري المفعول

[1] - في صور منازعة الوعاء، انظر ايضا، عباس عبد الرزاق، مرجع سابق، ص172.

يعفي المكلف من الضريبة، كحال السمسار العقاري فهو لا يخضع لضريبة التسجيل، في العقارات والأراضي التي يعيد بيعها، بينما يخضع لهذه الضريبة في حال كان البيع لمصلحته وأصبح هو المالك النهائي وليس وسيطا، فتخلط الإدارة هنا بين وضعتي هذا المكلف، ومثله موضوعيا حالة العقود المعلقة على شرط واقف وتثبيتها، فبحكم القانون لا تخضع العقود الأولى إلى رسوم التسجيل، وفي كل الأحوال فإن التعديلات المستمرة لنصوص الضريبة سواء التشريعية أو التنظيمية تجعل من هذا النوع من المنازعات كثير الحدوث، وفي الغالب فإن طلبات المكلف تنطوي في هذه الحالة على الإلغاء الكلي للضريبة لمخالفتها مقتضيات التشريع الضريبي والتنظيم المتعلق به، فكل ضريبة تتأسس على حكم قانوني، وأي طعن في شرعيتها هو طعن يتعلق بهذا الحكم، إما لوجوده أو عدم وجوده أو تفسيره، وقد أشرنا في مسألة التفسير أن المشرع الجزائري كما هو الحال بالنسبة للمشرع الفرنسي يأخذ بفكرة التفسير الذي تقوم به الإدارة فحتى ولو كان هذا التفسير خاطئ واستفاد منه المكلف، فإنه في هذه الحالة تبقى الإدارة ملتزمة به، كما تبقى ملتزمة بما تقرره ضمن المحررات الجبائية، إلا أننا نجد المشرع الفرنسي أكثر اتساعا في هذا الشأن، خاصة أن مجلس الدولة الفرنسي هو الذي يؤكد على هذه الأحكام ضمن اجتهاداته.

ثانيا–الطعن النزاعي: الطعن أمام الإدارة في المسائل المتعلقة بأعمالها، وبصدد المنازعة الإدارية، كان يسمى الطعن الإداري، ثم اخذ تسمية التظلم الإداري كما نص على ذلك قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وقانون الإجراءات المدنية الذي كان قبله، وتدرجت طبيعة هذا الطعن من طعن وجوبي إلى طعن جوازي كما جاء بالمادة (829) من قانون الإجراءات المدنية والإدارية الساري المفعول، وعلى غرار هذا الطعن نجد الطعن أمام الإدارة الضريبية، والذي يسمى الطعن النزاعي، كما جاء بالمادة (70) من قانون الإجراءات الجبائية السابق ذكرها، وهو طعن وجوبي، حيث قررت ذلك العديد من التشريعات المقارنة، منها التشريع الفرنسي، والمصري، واللبناني، وغيرها، لذا، سنرى كيف يتجسد هذا الطعن، وما مساره، فيما يلي[1]:

01– أمام الإدارة الضريبية : يقتصر تجسيد الطعن النزاعي أمام الإدارة الضريبية، وهو يستند في تحققه إلى آجال، وشكوى، واختصاص معالجة هذه الطعن، والآثار المترتبة على ذلك، وسنرى هذه النقاط كما جاءت ضمن قانون الإجراءات الجبائية على النحو التالي:

أ– آجال إيداع شكوى الطعن النزاعي: للطعن النزاعي آجال يجب التقيد بها، وإلا سقط الحق في هذا الطعن، حيث تعتبر الآجال من النظام العام، ونصت المادة (72) من قانون الإجراءات الجبائية، على

[1]- عدة تشريعات ضريبية تقرر وجوب الطعن في الضريبة أمام الإدارة الضريبية أولا، وهي مرحلة أولية تسبق القضاء، ونرى أن علة ذلك البحث على امتصاص أي نزاعات يمكن للإدارة أن تتفاداها، وتحقق بها الثقة المنشودة بينها وبين المكلف، لكن نلاحظ في الجزائر أن هذه المرحلة تبدو عقيمة لعدة أسباب، أهمها أنها لا تأتي بنتائج إيجابية وأغلب إن لم نقل كل الطعون النزاعية تنتهي إلى القضاء، لا محالة في ذلك، أنظر في وجوب مرحلة الطعن أمام الإدارة، خضر الشويكي باحث ومستشار قانوني، مرجع سابق، 72 وما يليها.

أنه: " 1- مع مراعاة الحالات المنصوص عليها في المقاطع أدناه، تقبل الشكاوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوى.
2- ينقضي أجل الشكوى: - في 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي استلم خلالها المكلف بالضريبة إنذارات جديدة في حالة او اثر وقوع أخطاء في الإرسال، حيث توجه له مثل هذه الإنذارات المرسلة من طرف مصلحة الضرائب التي يتبعها. - في 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي تأكد فيها المكلف بالضريبة من وجود ضرائب مطالب بها بغير أساس قانوني جراء خطأ وتكرار.
3- عندما لا تستوجب الضريبة وضع جدول، تقدم الشكاوى: - إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تدفع فيها الاقتطاعات، إن تعلق الأمر باعتراضات تخص تطبيق اقتطاع من المصدر. - إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي تدفع الضريبة برسمها، إن تعلق الأمر بحالات أخرى.
4- ملغاة. 5- ملغاة. 6- يجب تقديم الشكوى التي تتضمن احتجاجا على قرار صادر اثر طلب استرداد الرسم على القيمة المضافة، في أقصى أجل، قبل انقضاء أجل الشهر الرابع الذي يلي تاريخ تبليغ القرار المتنازع فيه كأقصى حد." ونستخلص من هذه المادة جملة من الآجال التي لا تختلف حسب القاعدة العامة في امتداد أجل وضع الشكوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي يحدث فيها الواقعة أو الحدث الموجبة للحق في الطعن النزاعي، لكن يختلف أساس بداية حساب هذا الأجل، فمن جهة نجد تبليغ الإنذارات المتعلقة بالجدول الضريبي، لكن يعتد بتاريخ الإنذارات الجديدة إثر حدوث أخطاء في الإرسال، أما بالنسبة لغياب الأساس القانوني، فيكون تاريخ نشوء الحق هو تاريخ اكتشاف الخطأ غير المؤسس من طرف المكلف بالضريبة، بينما نجد أنه بالنسبة لإسترداد الرسم على القيمة المضافة، فالأجل هنا يخرج عن نطاق القاعدة السابق ذكرها، إذ تحدد مدة الطعن النزاعي بأربع أسهر بعد تبليغ القرار المتنازع فيه، وهنا يبدو أن المشرع انسجم هنا مع الآجال المقررة بالقواعد العامة للطعن في القرارات الإدارية فهي حسب المادة (829) من قانون الإجراءات المدنية والإدارية مقدرة بأربع أشهر، طالما أن الإدارة الضريبية هنا تصدر قرار يحدد ما يستحقه المكلف من مبالغ لاسترجاع الرسم على القيمة المضافة، وقد ينشأ حوله نزاعا، ونشير عموما، أن المشرع لم يحدد كل مجالات هذه الشكوى فقد وضع آجالا بالنسبة لحالات أخرى لم يأت على ذكرها، مما يعني أنه فتح مجال ارتباط الشكوى بحالات أخرى سواء أتعلقت بضرائب، أو قرارات، أو سندات، أو أحداث موجبة للتدخل بهذه الشكوى من طرف المكلف الطاعن[1]، وتسجل كذلك من ناحية أخرى، أن المشرع في باب الأجل، لم يذكر انتهاء الأجل بتقديم الشكوى، فقد جعل مدة مفتوحة بدون أي عارض إلى غاية انتهائها، مما يعني انه يمكن للمكلف أن

[1]- نص المشرع الفرنسي على الآجال ضمن نص المواد R190 وما يليها من قانون الإجراءات الجبائية، وقد حدد كذلك قاعدة عامة إذ قرر مثل المشرع الجزائري امتداد الأجل إلى 31ديسمبر من السنة التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو التسديد التلقائي للضريبة مثل (ضريبة التضامن على الثروة، أو ضريبة الشركات، أو حقوق التسجيل)، وهنا نسجل اختلاف التشريعين، فالمشرع الجزائري لم يذكر تسديد الضريبة التلقائي.

يطعن عدة مرات في هذه المدة، دونما أي تقييد له في ذلك، ولا يقتصر الأمر على شكاوى بطلبات مختلفة، بل لا يوجد مانع أن يعيد نفس الطلبات بإيداع شكوى جديدة، بغض النظر عما صدر في الشكوى الأولى من قرار بالرفض أو القبول الجزئي لطلبات المكلف.

ب- محتوى الشكوى والمرفقات المتعلقة بها: نصت المادة (73) من قانون الإجراءات الجبائية، على أنه: " 1- يجب أن تكون الشكاوى فردية. غير أنه يجوز للمكلفين الذين تفرض عليهم الضريبة جماعيا، وأعضاء شركات الأشخاص الذين يعترضون على الضرائب المفروضة على الشركة أن يقدموا شكوى جماعية. 2- لا تخضع الشكاوى لحقوق الطابع. 3- يجب تقديم الشكوى منفردة بالنسبة لكل محل خاضع للضريبة. 4- تحت طائلة عدم القبول، يجب أن تتضمن كل شكوى: - ذكر الضريبة المعترض عليها. - بيان رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها هذه الضريبة أن تعذر استظهار الإنذار، وفي الحالة التي لا تستوجب الضريبة وضع جدول، ترفق الشكوى بوثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع، - عرض ملخص لوسائل واستنتاجات الطرف، - توقيع صاحبها باليد. ..."، ومنها نستخلص النقاط التي يجب أن تتضمنها هذه الشكوى على النحو التالي:

من حيث الشكل: يجب أن تكون الشكوى مبدئيا فردية، ولم يقصر المشرع هنا الشكوى على المكلف، بل تركها مفتوحة، فكل من له مصلحة، ونقصد هنا المكلف أو خلفه العام، أو الضامن الشخصي يمكنه أن يرفع هذه الشكوى لمباشرة الطعن النزاعي، وعليه، يكون هنا شرط الصفة والمصلحة قائما، إذ من المفروض أنه في تخلفهما تتعرض الشكوى لعدم القبول، وكان من الأصح على المشرع ذكرهما نصا، ونجد المادة (75) تنص على أنه يمكن للمكلف أن يوكل عنه من ينوبه، بواسطة وكالة، قانونية[1]، تعد على مطبوعة تسلمها الإدارة الجبائية، لا تخضع للطابع أو إجراءات التسجيل، ويجب على الموكل في هذه الحالة، التصديق على توقيعه لدى المصالح المؤهلة قانونا، واستثناء من الشكوى الفردية، يمكن لأصحاب شركات الأشخاص أو من تستوجب عليهم الضريبة جماعيا، أن يقدموا شكوى جماعية، ويجب ذكر، الضريبة المعترض عليها، بيان المادة من الجدول في حالة الضرائب التي تحصل عن طريق الجداول، في حالة تعذر تقديم نسخة من الإنذار، وفي حالة الضرائب التي لا تحصل عن طريق الجدول يجب إرفاق نسخة من وثيقة ابلغ مبلغ الاقتطاع أو الدفع، توقيع صاحب الشكوى.

من حيث الموضوع: وهذه أشار إليها المشرع بعبارة - ملخص وسائل واستنتاجات الطرف-، وهي عبارة عن عرض، يذكر فيه المكلف الوقائع التي تضرر منها، ويوضح مخالفتها للقانون، أو سوء تقدير وقائعها من طرف الإدارة، ويقدم على الخصوص طلباته، إذ لا وجود لشكوى بدون طلبات، فهذه الطلبات والوسائل والأسباب التي تستند إليها، هي التي تحدد من جهة إطار النزاع، أي نزاع وعاء أم لا، كما تحدد من جهة أخرى، طبيعة الشكوى، هل هي شكوى طعن نزاعي بحسب المادة (70) السابق

[1]- الأصح هنا، وكالة اتفاقية، وليست قانونية على اعتبار أن الأولى بإرادة الأطراف، بينما الثانية يقررها القانون ولا تحتاج إلى محرر أو توقيع وغير ذلك، لأن القانون هو الذي يحدد الوكيل والموكل وموضوع الوكالة.

ذكرها، أم هي التماس الإعفاء حيث سماها المشرع –الطعن بالإعفاء– أي–**le recours gracieux**-، على أن تكون هذه الشكوى مرفقة بكل ما يدعم هذه الطلبات من وثائق ثبوتية، غير أنه لا يطلب من المكلف أن يكون أكثر دراية بصقل وتأسيس هذه الوسائل، وإلا أوجب المشرع أن تعد هذه الشكوى على يد خبير أو متخصص، فمن جهة، المشرع لم يشر إلى ذلك ضمن نص المادة (73) السابق ذكرها، حيث لو أراد ذلك، لأوجب على المكلف أن يستعين فيها بمتخصص، ولو يكن محامي، كما سبق أن قرر ذلك في أحكام أخرى من قبيل الحكم الوارد في المادة (20) من نفس القانون بأنه يجب أن يذكر في الإشعار المسلم أو المرسل للمكلف بمناسبة التحقيق في المحاسبة والذي صراحة تحت طائلة بطلان، يجب أن يشير أن المكلف يستطيع الاستعانة بمستشار من اختياره أثناء إجراء عملية الرقابة، ومن جهة أخرى، مبدئيا الإدارة لا تهدف إلى تحقيق ربح من المكلف، وممنوع عليها مثل هذا الهدف وتحين الفرص التي تحققه، فهي تطبق قانون، ومتى كان ذلك، فهي من تلقاء نفسها إذا رأيت بوجود خطأ أو عمل غير شرعي تقوم بتصحيحه، مهما كانت عليه مراحل الطعن.

ج– الجهة المختصة ومعالجة الشكوى: لقد حدد المشرع تماما الجهات المختصة في النظر في شكاوى الطعن النزاعي، وحدد الاختصاص في ذلك، نوعيا، وإقليميا، كما حدد آجال البث الشكوى وما يترتب عنها من نتائج، وسنعرض ذلك فيما يلي:

ج/1– الجهات المختصة في نظر الشكوى: حددت المواد 77 وما يليها من قانون الإجراءات الجبائية، الجهات المختصة للنظر في شكاوى الوعاء، ونعرضها كما جاءت بالمادة فيما يلي:

– المبدأ العام، أن المصلحة التي أعدت الضريبة هي المختصة في الشكاوى المتعلقة بها، لكن البت في الشكوى بإصدار قرار فيها، يخضع لثلاث معايير رئيسية، وهي معيار المبالغ المالية، ومعيار مكونات هذه المبالغ التي تشمل كل من الحقوق والعقوبات وغرامات الوعاء المدرجة والناتجة عن نفس إجراء فرض الضريبة، ومعيار نوع الضريبة، حيث أن طلبات استرداد قروض الرسم على القيمة المضافة، فالعتبات المالية المحددة للاختصاص، تقدر عن كل طلب استرجاع مرفوع وفق الفترات الدورية المقررة بموجب المادة (50 مكرر) من قانون الرسوم على رقم الأعمال، وبناء على ذلك سنحدد ثلاث جهات اختصاص في البت في الشكاوى النزاعية، وهي[1]:

[1] - أكثر الأحكام عرضة للتغيير لدى المشرع الجزائري في قانون الإجراءات الجبائية، هي الأحكام المتعلقة بالطعن النزاعي، ومنها على الخصوص أحكام توزيع الاختصاص، فرغم أن المشرع تبدو عليه قناعة تبسيط وتوزيع الاختصاص عبر هيئات الإدارة الضريبية جميعها، المركزية، الجهوية، والولائية، وحتى ما بين المراكز الضريبية داخل الولاية، وتقريب الإدارة من المكلف، إلا أنه وقع في تشتيت الحلول لهذه الطعون، فالغالب أن الموظف العام، تحت هاجس قلة الثقة أمام المال العام، وإعطائه قرار التخفيض الكلي أو الجزئي حتى ولو كان في حدود مالية محددة، يجعله إما ألا يفصل تماما في هذه الطعون خوفا، أو أن ينحاز للطاعن، ومن هنا يكثر الفساد الذي ينخر المال العام، فضلا عن ضعف بعض الهيئات من حيث التأطير، وإثقالها بمهام كبيرة، من قبيل المراكز الجوارية ومراكز الضرائب التي هي إدارة وعاء وتحصيل، ومنازعة، وتحقيق في آن واحد.

– مدير الضرائب بالولاية، والذي يمتد قراره من حيث الاختصاص الإقليمي للبت في الشكاوى التي تصدر عن المكلف بالضريبة التابع لإقليم الولاية، أما من حيث الاختصاص النوعي، فنرى، أنه يمكن حصر مبدئيا استنادا إلى معيار المبالغ المالية، بتلك المبالغ المتنازع عنها التي تفوق خمسين مليون (50.000.000) دينار جزائري، ويتوقف عند حد أقل أو تساوي مائة وخمسين مليون (150.000.000) دينار جزائري، وبموجب المادة (78) من نفس القانون، فإنه يستطيع تفويض اختصاصه هذا للأعوان الموضوعين تحت سلطته، وفقا للشروط التي تحدد بموجب مقرر من المدير العام للضرائب، ومع ذلك نجد تفويض قانوني مباشر لكل من رئيس مركز الضرائب، ورئيس المركز الجواري للضرائب باسم المدير الولائي للضرائب، فهذا النوع من التفويض يختلف عن النوع الأول، إذ هذا التفويض هو تفويض اختصاص، أي أن رئيسي هاتين الجهتين استمدا من مدير الضرائب جزء من اختصاصه بموجب القانون، بينما يبقى أن تفويض الأعوان كما ذكرت المادة (78) هو تفويض امضاء وليس تفويض اختصاص.

– رئيس مركز الضرائب: ويكون اختصاصه الإقليمي بالنسبة للشكاوى المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لمركزه، أما اختصاصه النوعي، فهو مقرر بالنسبة للشكاوى المقدمة من هؤلاء والتي تقل أو تساوي مبالغها المتنازع حولها، خمسين مليون (50.000.000) دينار جزائري، ويمكنه أيضا حسب نص المادة (78) السابق ذكرها تفويض سلطته هذه لأعوان موضوعين تحت سلطته تفويض امضاء حسبما يقرر شروطه مقرر المدير العام للضرائب.

– رئيس المركز الجواري للضرائب: ويكون اختصاصه الإقليمي بالنسبة للشكاوى المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لمركزه الجواري، أما اختصاصه النوعي، فهو مقرر بالنسبة للشكاوى المقدمة من هؤلاء والتي تقل أو تساوي مبالغها المتنازع حولها، عشرين مليون (20.000.000) دينار جزائري، ويمكنه أيضا حسب نص المادة (78) السابق ذكرها تفويض سلطته هذه لأعوان موضوعين تحت سلطته تفويض أمضاء حسبما يقرر شروطه مقرر المدير العام للضرائب.

– مدير كبريات المؤسسات: ويكون اختصاصه كما قررته المادة (172) من قانون الإجراءات الجبائية، محدد بالشكاوى المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين لهذه المديرية والمذكورين بالمادة (160) من نفس القانون، ويمكنه أيضا حسب نص المادة (172) السابق ذكرها تفويض سلطته هذه لأعوان موضوعين تحت سلطته تفويض أمضاء حسبما يقرر شروطه مقرر المدير العام للضرائب.

– الرأي المطابق للإدارة المركزية للضرائب، عندما تتجاوز المبالغ المتنازع عنها التي تفوق المائة وخمسين مليون (150.000.000) دينار جزائري[1]، وتفوق الثلاثمائة مليون (300.000.000) دينار

[1] - هذه المبالغ التي جعلها المشرع حدودا ومعيارا لتوزيع الاختصاص عرفت عدة تغيرت بموجب الأحكام القانونية الأخيرة، وهذا راجع إلى تغير الحال المالي في الجزائر، لكن الأكيد أن المشرع ليس له ما يبرر قيمها، او يبرر تغييرها المتكرر، وكان من الأجدر، أن يضع آلية قانونية ثم يكتفي بتحيين القيم كلما اقتضت الضرورة ذلك، حتى يتفادى في كل مرة تعديل الأحكام القانونية.

جزائري، يجب على كل من مدير الضرائب و مدير كبريات المؤسسات على التوالي، الحصول على الرأي الإلزامي والذي يستند عليه تماما في قراراتهما للبت في الشكاوى المودعة لديهما، ويكون هذا الرأي من المديرية العامة للضرائب، وسماه المشرع بالرأي المطابق الذي لا يجوز تماما مخالفته في طلبه وفيما قرره، وبالتالي فالاختصاص الحقيقي هنا للإدارة المركزية، الذي ينقل بقرارات المديرين السابقين في الشكوى، لكن هل رأيها هنا يمتد أيضا إلى الشكل، المشرع لم يوضح ذلك، لكن يرجح أن العناصر الشكلية تبقى من اختصاص كل من مدير الضرائب ومن مدير كبريات المؤسسات حسب الاختصاص، وهذا من ظاهر نص المادتين 79 و172 السابق ذكرهما.

ج/2- مضمون وأجال نتائج دراسة الشكوى: للجهات المختصة آجال للنظر في الشكوى المرفوعة إليها، كما أنه يترتب عدة نتائج وآثار عن الشكوى في حد ذاتها ومن دراستها، نعرض ذلك فيما يلي:

- **في آثار إيداع الشكوى:** جاء في المادة (74) من قانون الإجراءات الجبائية، أنه ينتج عن إيداع الشكوى، وفي حالة الشكاوى الناجمة عن المراقبة الجبائية تحديدا ودون تلك الشكاوى المتضمنة مبالغ ضرائب مثقلة بعقوبات وزيادات ناتجة عن حالة الغش الجبائي، يمكن للمكلف أن يطلب إرجاء دفع القدر المتنازع فيه من المبالغ إلى غاية صدور القرار في الشكوى، بشرط تقديم ضمانات كافية لتحصيله، وفي حالة عدم وجود ضمانات، فيقوم المكلف تعويضا عنها بدفع لقابض الضرائب مبلغ يقابل نسبة 30% من المبالغ المتنازع عنها من أجل إرجاء تحصيلها، مع أنه بالنسبة لهذه التدابير، إذا ظهر أحداث من شأنها تهديد تحصيل الدين الضريبي محل الإرجاء فيتم مباشرة إلغاء إرجاء الدفع، والسعي للتحصيل الفوري، وفي جميع الحالات يتم إرجاء التحصيل المبالغ المتنازع فيها، في حالة إثبات الإدارة الضريبية لفرض ضريبي مزدوج أو أخطاء مادية ظاهرة، دون تقديم الضمانات أو دفع النسبة السابق ذكرها،

- **في آجال البت في الشكوى:** لقد جاء ضمن المادة (76) من قانون الإجراءات الجبائية آجال للبت في الشكاوى، تختلف بحسب اختلاف الجهات المختصة، فيقرر للبت في الشكاوى التي هي من اختصاص كل رئيس مركز الضرائب ومن يفوضه، ورئيس المركز الجواري للضرائب ومن يفوضه أجل 04 أشهر من تاريخ إيداع هذه الشكاوى، بينما يقرر للمدير الولائي للضرائب للبت في الشكاوى التي هي من اختصاصه أجل 06 أشهر من تاريخ إيداع هذه الشكاوى، على أن تقلص إلى أربع أشهر بالنسبة للشكاوى المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين إلى نظام الضريبة الجزافية الوحيدة، وتمدد إلى ثمانية أشهر بالنسبة للشكاوى التي تتطلب أخذ الرأي المطابق للإدارة المركزية[1].

[1] - نسجل هنا كثرة الآجال التي كان المشرع يقررها، لكنه استقر عند مبدأ أجل 04 أشهر ونظنه هنا ساير الآجال العامة للطعن في القرارات الإدارية أمام القضاء، لكنه أضاف عنها شهرين بالزيادة أو النقصان ربما لثقل الملف المعروض على الإدارة هنا، لكننا عموما نسجل أن المشرع لم تكن له قناعة واضحة في ضبط الآجال ورأينا ذلك في آجال إيداع الطعن، رغم أنه يعي بأن الضريبة هي إيراد والإيراد محكوم بمبدأ السنوية إلا أن هناك آجال تقارب السنتين، ورأينا ذلك أيضا في كثرة آجال التقادم، وها نحن نرى ذلك في آجال البث في الشكوى، رغم أن هناك من التشريعات من يكتفي فقط بشهرين، أنظر في ذلك، خضر الشويكي باحث ومستشار قانوني، مرجع سابق، ص93 وما يليها.

- **نتائج دراسة الشكوى:** جاء في المادة (76) من قانون الإجراءات الجبائية على أنه يجوز البث فورا في الشكاوى التي يشوبها عيب من عيوب الشكل بعدم قبولها، كما أجازت المادة (73) من نفس القانون، على أنه يجوز استدعاء المكلف بالضريبة برسالة موصى بها مع إشعار بالاستلام، لتكملة الملف بكل وثيقة ثبوتية من طرفه وقابلة لعدم نزاعه، في أجل 30 يوما، اعتبارا من تاريخ استلام الرسالة، ويتم وقف الآجال المقررة للجهات البت في الشكاوى السابق ذكرها، وإذا لم يستجب في هذا الأجل، يتخذ قرار عدم قبول الشكوى وتبليغه له.

ويبت في الشكوى موضوعا بموجب قرار صادر عن الجهات السابقة كل حسب اختصاصه، على أن يكون القرار مسبب وتتضمن أحكام المواد التي بنيت عليها، ويبلغ إلى المكلف[1].

02- أمام اللجان الضريبية: عند تبليغ المكلف بالضريبة قرار الإدارة الضريبية بخصوص شكواه النزاعية كما قررت ذلك المادتين (77) و(172) من قانون الإجراءات الجبائية بموجب رسالة مع الإشعار بالاستلام،يكون أمامه إما حق الطعن أمام اللجان الجبائية المنشأة لذات الغرض، والتي سبق لنا أن تعرفنا عليها، أو ممارسة الطعن أمام المحكمة الإدارية، وإذا اختار هذه الأخيرة فيسقط حقه تماما بالطعن في قرار الإدارة أمام اللجان، بينما اختيار الطعن أمام هذه الأخيرة، لا يغني عن متابعة الطعن أمام المحكمة الإدارية، وعليه، سنرى كيف يكون الطعن أمام اللجان الجبائية، وذلك فيما يلي:

أ- **اللجنة الولائية:** يجوز للمكلف في أجل 04 أشهر من تاريخ تبليغه بقرار الإدارة الضريبية من الجهات المختصة السابق ذكرها أن يقدم طعن أمام اللجنة الولائية، وتختص هذه اللجنة بالنظر في الطعن في القرارات التي فصلت في الشكاوى المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال بالرفض أو التخفيض الجزئي، والتي تكون المبالغ المتنازع حولها فيها تساوي أو تقل عن عشرين مليون (20.000.000) دينار جزائري بكل الحقوق والغرامات، وبجب أن تفصل في هذا الطعن في أجل أقصاه 04 أشهر، من تاريخ تقديم الطعن لها، وإلا اعتبر عدم ردها رأيا ضمنيا بالرفض، حيث يكون الطعن مكتوب ومتضمن جميع الوسائل الشكلية والموضوعية الواردة في المادتين 73، 75، من القانون السابق الذكر، ويجب أن تكون أراء اللجنة الصادرة معللة ومسببة ومستندة إلى أحكام قانونية، وتعتبر الآراء نافذة إلا إذا كانت مخالفة صراحة للقانون، وتبلغ من طرف مدير الضرائب ومدير كبريات المؤسسات حسب الحالة إلى المكلف ضمن قرارات تصدر عنهما، وإذا رأى هؤلاء أن أراء اللجنة مخالفة للقانون، فعليهما بإصدار قرار مسبب برفض هذا الرأي ويبلغ إلى الطاعن.

ب- **اللجنة الجهوية:** يجوز للمكلف في أجل 04 أشهر من تاريخ تبليغه بقرار الإدارة الضريبية من الجهات المختصة السابق ذكرها أن يقدم طعن أمام اللجنة الجهوية، وتختص هذه اللجنة بالنظر في

[1]- من خلال الأحكام وكيفيات فحص الشكوى يبدو أن الإدارة هنا تقوم مقام القضاء من حيث فحص الشكوى شكلا وموضوعا، وما نلاحظه أن التشريع الضريبي مثلا يقرر في النظر في هذه الشكوى العديد من مبادئ المحاكمة العادلة من قبيل الوجاهية، الاستقصاء والتحقيق، حق الدفاع، وغيرها، أنظر في ذلك، خضر الشويكي باحث ومستشار قانوني، مرجع سابق، ص76 وما يليها.

الطعن في القرارات التي فصلت في الشكاوى المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال بالرفض أو التخفيض الجزئي، والتي تكون المبالغ المتنازع حولها فيها نفوق فيها عشرين مليون (20.000.000) دينار جزائري وتقل عن أو تساوي سبعين مليون (70.000.000 دينار جزائري) بكل الحقوق والغرامات، وبجب أن تفصل في هذا الطعن في أجل أقصاه 04 أشهر، من تاريخ تقديم الطعن لها، وإلا اعتبر عدم ردها رأيا ضمنيا بالرفض، حيث يكون الطعن مكتوب ومتضمن جميع الوسائل الشكلية والموضوعية الواردة في المادتين 73، 75، من القانون السابق الذكر، ويجب أن تكون أراء اللجنة الصادرة معللة ومسببة ومستندة إلى أحكام قانونية، وتعتبر الآراء نافذة إلا إذا كانت مخالفة صراحة للقانون، وتبلغ من طرف مدير الضرائب ومدير كبريات المؤسسات حسب الحالة إلى المكلف ضمن قرارات تصدر عنهما، وإذا رأى هؤلاء أن أراء اللجنة مخالفة للقانون، فعليهما بإصدار قرار مسبب برفض هذا الرأي ويبلغ إلى الطاعن.

ج- اللجنة المركزية: يجوز للمكلف في أجل 04 أشهر من تاريخ تبليغه بقرار الإدارة الضريبية من الجهات المختصة السابق ذكرها أن يقدم طعن أمام اللجنة الجهوية، **و**تختص هذه اللجنة بالنظر في الطعن في القرارات التي فصلت في الشكاوى المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال بالرفض أو التخفيض الجزئي، والتي تكون المبالغ المتنازع حولها فيها نفوق سبعين مليون (70.000.000 دينار جزائري) بكل الحقوق والغرامات، وبجب أن تفصل في هذا الطعن في أجل أقصاه 04 أشهر، من تاريخ تقديم الطعن لها، وإلا اعتبر عدم ردها رأيا ضمنيا بالرفض، حيث يكون الطعن مكتوب ومتضمن جميع الوسائل الشكلية والموضوعية الواردة في المادتين (73)، (75)، من القانون السابق الذكر، ويجب أن تكون أراء اللجنة الصادرة معللة ومسببة ومستندة إلى أحكام قانونية، وتعتبر الآراء نافذة إلا إذا كانت مخالفة صراحة للقانون، وتبلغ من طرف مدير الضرائب ومدير كبريات المؤسسات حسب الحالة إلى المكلف ضمن قرارات تصدر عنهما، وإذا رأى هؤلاء أن أراء اللجنة مخالفة للقانون، فعليهما بإصدار قرار مسبب برفض هذا الرأي ويبلغ إلى الطاعن.

وعموما، يلاحظ أن المشرع قد عدل من اختصاص هذه اللجان مجتمعة، فجعل هذا الاختصاص يقتصر في النزاعات المتعلقة بالمبالغ المترتبة عن الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال، وبالتالي كل الضرائب ما عداها تخرج عن اختصاصها، ويبقى الطريق الوحيد للمكلف بعد تبليغ قرار النظر في الطعن النزاعي هو الطعن أمام المحكمة الإدارية[1].

[1]- هذا النوع من الضرائب يماثل تماما الضرائب التي يقرر المشرع الفرنسي إختصاصها للقضاء الإداري، ويبدو أن المشرع بعدما عدل تماما هيكل لجان الطعن، وقصر في مهامها، بموجب قانون المالية لسنة 2016، ربما هو بذلك يمهد إلى أن يسلك مسلك المشرع الفرنسي في توزيع النظر في النزاع بين القضاء الإداري والقضاء العادي، لكن، رأينا أن المشرع الفرنسي لا يملك مبررا واحدا لهذا التقسيم.

ثالثا- الطعن القضائي : يقرر الحق للمكلف بالضريبة في اللجوء إلى القضاء، إما مباشرة، أو بعد تبليغه برأي لجنة الطعن المختصة، وهنا يدخل مرحلة أخيرة لتسوية النزاع بينه وبين الإدارة الضريبية، هي مرحلة الطعن القضائي، فكيف يتجسد هذا الطعن، هذا ما نعرضه فيما يلي:

01- طبيعة الدعوى وشروط الدعوى: علينا أن نميز طبيعة الدعوى هنا، ثم نحدد الشروط والإجراءات المقررة لها، وذلك على النحو التالي:

أ- طبيعة الدعوى المتعلقة بالوعاء الضريبي: سبق أن وضحنا أن منازعة الوعاء هي منازعة إدارية، وهي تنظر في دعوى إدارية، عير أنه هذه الأخيرة تتنوع إلى 05 أنواع، وهي دعوى إلغاء، ودعوى قضاء كامل، ودعوى فحص مشروعية، ودعوى تفسير، والدعوى الإستعجالية، فمن الظاهر أن القرار الصادر عن الإدارة الضريبية هو قرار إداري وأن الطعن فيه وهو طعن بإبطال هذا القرار، ويكون من الوهلة الأولى الدعوى هنا دعوى إلغاء وإبطال قرار إداري، خاصة أن شروط الطعن توجب التزام الآجال المقررة للإلغاء، لكن دعوى الإلغاء هي دعوى موضوعية وليست شخصية، أي ان القاضي لا يرى فيها مركز المدعي، ولا يهمه تحقيق مصلحته أم لا، كما أنها دعوى تقتصر على النظر في مشروعية القرار، دون أن يتعدى قاضي الإلغاء ذلك، فهي دعوى تنتصر للقانون، كما أن أثرها يمتد للجميع، وحينما نقارن هذه الخصائص بدعوى الوعاء، نجد بأنه لا مناص من النظر في طلبات المدعي أو المكلف الشخصية والبحث فيما وقع عليه ضرر بالضريبة المفروضة عليه أم لا، وبالتالي يكون الحكم بالفصل في هذه الطلبات، وعليه، نرى بأن الدعوى هنا تتلاءم ولو بشكل غير مباشر مع دعوى القضاء الكامل التي يكون للقاضي فيها سلطة حسم كافة عناصر النزاع وتحديد المركز الشخصي للطاعن بشكل نهائي[1].

ب- شروط وإجراءات دعوى الوعاء: لكي تستقيم دعوى الوعاء يجب أن تتوفر على شروطها، وإجراءاتها، ونوضح ذلك فيما يلي:

ب/1- الإختصاص الإقليمي للمحكمة وشروط الدعوى: تكون الولاية العامة في منازعة الوعاء للمحكمة الإدارية، كما سبق أن رأينا بالمواد (82) وما يليها من قانون الإجراءات الجبائية، وتنص المادة (804) من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أنه في الاختصاص الإقليمي لهذه المحكمة، بأنه ترفع وجوبا في مادة الضرائب والرسوم أمام المحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة أو الرسم، وهذه الشروط كذلك تنقسم إلى شروط عامة، حيث قررت ضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وأهمها الصفة والمصلحة في المدعي، وفي المدعى عليه، كما قررت ذلك المادة (13) من هذا القانون، وكذلك وجوب التمثيل بمحامي أمام القضاء الإداري، كما قررت ذلك المادة (815) من هذا القانون، مع استثناء كل من مدير الضرائب ومدير كبريات المؤسسات من لأنها تمثل الدولة، وتطبيقا للمادة (827) من نفس القانون فالدولة معفية من التمثيل الوجوبي بمحام في الإدعاء أو الدفاع أو التدخل.

[1]- خضر الشويكي باحث ومستشار قانوني، مرجع سابق، ص 130.

أما الشروط الخاصة للدعوى، فنجدها في البدء، وجوب التقيد بمرحلة الطعن النزاعي، إذ لا تقبل أي دعوى متعلقة بالوعاء، ما لم يباشر المكلف الطعن النزاعي، فرغم أن المشرع أمام القضاء الإداري قد استبعد وجوب التظلم الإداري، إلا أنه بالنسبة لنزاعات الضريبة (الوعاء، والتحصيل) يبقى هذا الطعن وجوبي قبل مباشرة الدعوى، وبالتالي فعلى المكلف أن يقدم ما يثبت أنه قام بهذا الطعن، إما أنه يقدم قرار الإدارة المتعلق به، أو قرار الإدارة المتعلق بلجنة الطعن في حالة لجوئها إليها طعنا في القرار السابق، أو تقديم وصل الإيداع، أو اللجوء إلى المحكمة في حالة عدم رد جهات الإدارة الضريبة المختصة على طعنه النزاعي في الآجال المقررة لذلك، كما نشير هنا المشرع قد اعتبر عدم الرد قرارا ضمنيا بالرفض، ويجب التعامل معه كذلك، وهكذا.

أما الشرط الثاني، فهو الآجال، حيث نصت المادة (82) من قانون الإجراءات الجبائية بأنه يمكن للمكلف الضريبي الذي لا يرضى بقرار الإدارة في الطعن النزاعي، أن يلجأ إلى المحكمة الإدارية في أجل أربع أشهر من تاريخ تبليغه هذا القرار، لكن هذه المدة تمدد إلى 04 أشهر بعد تبليغ المكلف بقرار الإدارة حول رأي لجنة الطعن إذا ما أختار اللجوء إليها قبل المحكمة الإدارية، وهنا يمدد الأجل نظريا إلى 04 أشهر من أجل اللجوء إلى اللجنة، و04 أشهر مدة ممنوحة للجنة من أجل إصدار رأيها، و04 أشهر من تبليغ قرار الإدارة بهذا الرأي للمكلف من أجل طعنه أمام المحكمة الإدارية، فالمدة أقصاها هنا سنة، ونرى هنا أن هذا الحكم لا يتناسب تماما وحكم المادة (830) من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، حيث يتقرر للمتظلم أجل أقصاه 08 أشهر (04 أشهر للممارسة التظلم + شهرين لرد الإدارة + شهرين أمامه لرفع الدعوى)، ولخصوصية المبالغ المتنازع فيها كان من الأجدر على المشرع الضريبي على الأقل الانسجام مع الآجال الواردة في المادة (830)، خاصة أن الطعن أمام اللجنة يبقى بإرادة الإدارة الضريبية وبقرارها إن شاءت قبلته وإن شاءت رفضته بحجة مخالفته للقانون، فهذه عبارة غير مقيدة، وممارسة الأجل بالطبيعة الحال مقيدة بتاريخ تبليغ كل من القرار، أو الرأي حسب الحالة، متى تم التبليغ يبدأ حساب مدة الطعن.

ب/2- إجراءات الدعوى[1]: لا تختلف إجراءات دعوى الوعاء عن غيرها من الدعاوى سواء الإدارية أو غيرها، إذ تخضع في إجراءاتها إلى القواعد العامة، منها العريضة المكتوبة، والمرفقات المتعلقة بها، ومنها التقيد بالبيانات اللازمة في كل عريضة، والتسجيل أمام كتابة ضبط المحكمة الإدارية ودفع الرسوم المقررة لذلك، والتبليغ الرسمي للعريضة للإدارة وهكذا، وأي نخلف لإجراء من إجراءات الدعوى يعرضها إلى الرفض شكلا، وإعادة تسجيلها، ونشير هنا أن 83 من قانون الإجراءات الجبائية، قد نصت على بعض الجوانب الشكلية في الدعوى، منها ما يتعلق بوجوب تقديم الإشعار المتعلق بتبليغ القرار المعترض فيه،

[1] - لم يأت قانون الإجراءات الجبائية بالشيء الكثير من الأحكام الخاصة في ذلك، فنرى أنه أعاد في كثير من الإجراءات وشروط الدعوى ما جاء ضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، خاصة بخصوص الآجال، والعريضة المكتوبة، ووسائل عرض النزاع وهكذا، ونرى أنه كان يحيل في ذلك إلى القواعد العامة في الإجراءات ما دام ليس له خصوصية في ذلك.

ومنها ما يتعلق بالعريضة، إذ يجب أن تتضمن ملخصا بوسائل ووقائع الدعوى، وأهمها أنه المدعي بإمكانه تصحيح العيوب الشكلية أمام المحكمة الإدارية والتي سبق أن تم على أساسها عدم قبول شكوى الطعن النزاعي، ونرى أن هذا الحكم خطير، ولا يتلاءم مع هدف الطعن النزاعي في حد ذاته، فعدم قبول الشكوى شكلا، يعني أن الإدارة الضريبية لم تنظر في طلبات المكلف الموضوعية، وعدم السماح له بإعادتها بعد تصحيح العيوب، وعرضها على المحكمة يعني أنه تم القفز على مرحلة الطعن النزاعي والهدف المسطر منها، وإلا كيف نفهم هذا الحكم الوارد في المادة السابقة: "يمكن أن تغطى العيوب الشكلية المنصوص عليها في المادة (73) أعلاه، وذلك عندما تكون قد تسببت في رفض الدعوى (يقصد الشكوى) من قبل مدير الضرائب بالولاية (يقصد جهات الإدارة المختصة)"؟.

02- طلبات الدعوى ووسائل التحقيق فيها: أهم ما يميز الدعوى، هو الطلبات المقامة عليها، والتي تستلزم بطبيعة الحال التحقيق فيها، ونتعرض إلى ذلك فيما يلي:

أ- طلبات الدعوى: أشار المشرع إلى طلبات الدعوى ضمن المقطع 3 من المادة (83) من قانون الإجراءات الجبائية، والتي تنص على أنه:" لا يجوز للمدعي الاعتراض.....على حصص ضريبية غير تلك الواردة في دعواه (شكواه) الموجهة إلى مدير الضرائب بالولاية، لكن يجوز له في حدود التخفيض الملتمس في البداية أن يقدم طلبات جديدة أيا كانت، شريطة أن يعبر عنها صراحة في العريضة التي تفتتح بها الدعوى." فهذا النص يحدد طلبات المدعي بحدود الطلبات التي سبق له عرضها ضمن شكوى الطعن النزاعي، وهذا معقول طالما أن الطعن تأسس على هذه الطلبات، وطالما أن الإدارة درست هذه الطلبات، وحتى لجنة الطعن إذا كانت مختصة ورفعت إليها هذه الطلبات، وأي طلبات جديدة خارج حدودها تعني أنه لم يتم دراستها قط، وأنها مفاجئة للإدارة، وبالتالي وجب عدم قبولها واستبعادها من طرف المحكمة، لكن يمكن استثناء تقديم طلبات في حدود الطلبات الأولية ومرتبطة بها، لكنها ليست طلبات أصلية بل طلبات متفرعة عن الأولى.

ب- وسائل التحقيق في طلبات الدعوى: نصت المواد 85 وما يليها من قانون الإجراءات الجبائية على إجراءات ووسائل التحقيق في طلبات الدعوى وما قد يعترضها من عوارض، حيث أن الوسائل التي تقررها هذه المواد هما وسيلتي مراجعة التحقيق، والخبرة[1]، إذ جاء في الفقرة الأولى من المادة (85) السابق ذكرها أنه:" إن إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يجوز الأمر بها ...هي مراجعة التحقيق والخبرة "، فالنسبة لمرجعة التحقيق، يعين القاضي مدة التحقيق والمهام المطلوبة من مراجعة التحقيق، بموجب أمر

[1] - تكتسي الخبرة في مسائل الضريبة الوسيلة الحاسمة لفض النزاعات المتعلقة بها، واللافت للنظر سواء من أحكام قانون الإجراءات الجبائية، او من الواقع في هذا الموضوع، لا يفيد من أخذ هذه الوسيلة لمكانتها، من جهة لضعف وجود خبراء في الضريبة، ثم لسيطرة الإدارة الضريبية عليها، او على التحقيق الإضافي الذي قرر المشرع ان يقوم به عون من الإدارة الضريبية الأكيد غير ذلك العون الذي قام بالتحقيق المتجاوز من طرف المكلف، وهذا بالطبع لا يغير من الحال شيئا، ثم أن القاضي نفسه ليست له الدراية الكافية بشؤون الضريبة، مما يعني أن ميزان المحاكمة من البدء ليس لصالح المكلف المدعي، أنظر في ذلك، خضر الشويكي باحث ومستشار قانوني، مرجع سابق، ص145 وما يليها.

قاضي قبل الفصل في الدعوى، وتكون مراجعة التحقيق من قبل عون من أعوان الإدارة يعينه مدير الضرائب بالولاية غير الذي قام بالتحقيـق في الشكوى ، وتتم هذه المراجعة بحضور الشاكي، ويعد محضرا يضمن ملاحظات والأجوبة على نقاط المهمة، ويـودع هذا المحضر كتابة ضبط المحكمة من طرف مدير الضرائب، أما بالنسبة للخبرة التي هي وسيلة يمكن اللجوء إليها من طرف القاضي، فقد نصت عليها المادة (86) من نفس القانون، ويستخلص منها أن القاضي يأمر بإجراء خبرة، ويعين خبير لذلك تحدد مهامه ومدة الخبرة، ولا يكون له أي صلة في وقائع النزاع، من قبيل مساهمته مثلا في تأسيس الضريبة، أو التحقيق وغيرها، في حالة رد الخبير من احد الطرفين، في أجل 08 أيام من تاريخ تبليغه بذلك، يعين القاضي في هذه الحالات ثلاث خبراء، أحدهم للمحكمة ولكل طرف خبير، ويتولى التنسيق خبير المحكمة حيث يستدعي في غضون 10 أيام الأطراف والخبراء، ينتقل هؤلاء إلى عين المكان للقيام بالمهمة، ويكلف عون إداري بتحرير محضر هذه المهمة، ويفرغه إما في تقرير مشترك أو تقارير منفردة لكل خبير، ويودع هذا المحضر وتقارير الخبراء كتابة ضبط المحكمة، حيث يمكن للأطراف المبلغة الإطلاع عليها بهذه الأمانة في غضون 20 يوما، ويتم بذلك إرجاع القضية للجدولة للنظر في الطلبات بناء على نتائج الخبرة، ويمكن للقاضي عموما أن تستبعد هذه الخبرة ويأمر بخبرة جديدة بشرط تسبيب أمره هذا.

والمشرع الجبائي قد أشار إلى بعض العوارض التي قد تعترض مسار دعوى الوعاء، ومنها أنه يمكن سحب الطعن من طرف المشتكي أو تدخل الغير في الدعوى، كما نصت على ذلك المادة (87) من قانون الإجراءات الجبائية، وإن كنا نرى أن المشرع هنا كان يكتفي بالقواعد العامة، ونجد حسبما جاءت به المادة (88) من نفس القانون، أن أهم عارض هو تدخل إدارة الضرائب بتعديل قرارها إذ يمكن أثناء الدعوى أن تقدم طلبات فرعية قصد تعديل أو إلغاء القرار الصادر عنها في الشكوى، وتبلغ هذه الطلبات للمشتكي.

03- أحكام دعوى الوعاء الضريبي: يصدر في الدعوى الضريبية كغيرها جملة من الأحكام، كما تخضع هذه الأحكام لجملة من طرق الطعن، ونوجز عرض ذلك فيما يلي[1]:

أ-الأحكام الصادرة في دعوى الوعاء: يصدر في دعوى الوعاء، إما أحكاما ما قبل الفصل في الموضوع، وهي تلك الأحكام المقررة بموجب المادة (298) من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، والتي تصدر بمناسبة الأمر بمراجعة التحقيق، أو الأمر بإجراء خبرة، وهذه الأحكام لا تفصل في الدعوى، وغير قابلة لأي طعن، كما يصدر بمناسبة دعوى الوعاء، أمر استعجالي بالنظر في طلبات المكلف بإرجاء دفع المبالغ المتنازع فيها، حيث نجد ضمن المادة (82) من قانون الإجراءات الجبائية، بأنه:" يجب أن يقدم

[1]- تخضع الأحكام الضريبية كلها في صياغتها، وفي شكلها، وفي القواعد التي تحكمها، لا سيما قواعد التحقيق، وأنواع الأحكام، وطبيعتها، وطرق الطعن فيها كلها إلى قانون الإجراءات المدنية والإدارية، رغم أن المشرع اورد ضمن قانون الإجراءات الجبائية، الطعن بالإستئناف أمام مجلس الدولة.

طلب تأجيل الدفع وفقا للأحكام المنصوص عليها في المادة (836) من قانون الإجراءات المدنية والإدارية. تبت المحكمة الإدارية بأمر وفقا للأحكام المنصوص عليها في المادة (836) من قانون الإجراءات المدنية والإدارية."، والأحكام والأوامر تصدر عن المحكمة الإدارية بالنسبة المسار المنصوص عليه ضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية وهذا ما نجد الإشارة إليه ضمن المادة (89) من قانون الإجراءات الجبائية وعلى ذلك، فإن هذه الأحكام جميعها (موضوعيا، أو إستعجاليا) تصدر عن تشكيلة جماعية.

ب- طرق الطعن في الأحكام: نص المشرع الجبائي على الاستئناف في أحكام دعوى الوعاء(موضوعيا، وإستعجاليا) أمام مجلس الدولة، ضمن المواد (90)، (91)، و(82) من قانون الإجراءات الجبائية، وحدد آجال ذلك والتي لا تخرج عن الآجال المقررة بالقواعد العامة (15 يوما في الأوامر، وشهرين في الأحكام)، لكنه لم يشر إلى باقي طرق الطعن العادية في حالة المعارضة، وإن كنا لا نتصورها مادام المدعي هو المكلف، والإدارة مدعى عليها، وفي حالة عدم حضورها عند تبليغها في مقرها، يحكم عليها حضوريا اعتباريا، بينما طرق الطعن غير عادية، فيمكن تفعيل اعتراض الغير الخارج عن الخصومة في حالة الضامن الشخصي، والطعن بالنقض في حالة سقوط آجال الطعن بالاستئناف.

الفرع الثاني: الدعوى المتعلقة بالتحصيل

تتميز كما رأينا مرحلة الوعاء، عن مرحلة التحصيل، فهذه الأخيرة هي مرحلة استحقاق الدين واستخلاصه من المدينين بالضريبة ودفعه إلى الخزينة العمومية بإشراف قابض الضريبة، وعليه، تتميز هذه المرحلة بما يتعلق بها من منازعة، وما قرره القانون الضريبي لتسويتها، وسنرى في البدء تحديد المنازعة، ثم كيف تتم الإعتراضات عليها، وأخيرا دعوى التحصيل، ونتعرض لذلك كله على الترتيب، فيما يلي:

أولا: تحديد النزاع المتعلق بالتحصيل: لتحديد النزاع المتعلق بالتحصيل، ينبغي تمييز هذه النزاع، واستخلاص المعايير التي يقوم عليها، ثم تعريفه، ثم تحديد تصنيفه، واستخلاص الصور التي تمثل نطاقه، ونعرض ذلك، فيما يلي:

01- تمييز وتعريف النزاع المتعلق بالتحصيل: يتداخل النزاع المتعلق بالتحصيل كذلك مع جملة من النزاعات الأخرى، وحتى نضبطه، ينبغي تمييزه واستخلاص معاييره، ومن ثمة تعريف[1]ه، وذلك فيما يلي:

أ- تمييز النزاع المتعلق بالتحصيل: في البدء نسجل أن الإدارة الضريبية قد تتواجد في العديد من الدعاوى والتي تختلف مواضيعها، وهذا على غرار كل من منازعة التحصيل ومنازعة الوعاء، ومنازعات أخرى، وبالتالي فتمييز منازعة التحصيل عن غيرها، نبدأه من تمييزها عن منازعة الوعاء بدرجة أولى، وهذا لأهمية هذا التمييز، فكلاهما يتعلق بالضريبة، وكلاهما ينشأ عن طريق المكلف بالضريبة في

[1]- وفي تعريف وتحديد طبيعة منازعة التحصيل، أنظر في ذلك، دكتور فضيل كوسة، مرجع سابق، ص19 وما يليها.

مواجهة الإدارة الضريبية عما توصلت إليه من مبالغ الضريبة، وكلاهما يستلزم أن يبدأ في تسويته أولا من الإدارة الضريبية، وهناك من يقول أن هناك خيط رفيع جدا لضبط الحدود بينهما، لكن، على الرغم من العناصر السابق ذكرها، إلا أن التمييز بينهما يكمن تحديدا في أن نزاع التحصيل ينشأ بعد تاريخ استحقاق الضريبة، وهناك جملة من الضوابط التي تحدد تاريخ الاستحقاق[1]، منها التاريخ الذي قرره المشرع بالنسبة للضرائب التي تحصل عن طريق الجدول، ومنها تلك التي تستحق بعد أجل 15 يوما من تاريخ تبليغ سندات التحصيل بالنسبة للضرائب التي لا تحصل عن طريق الجدول، وهي المرحلة تعني بالضرورة أن الضريبة قد انتهت تماما في تأسيسها، كما أنها انتهت مرحلة الوعاء بدون أي طعن، وأصبح الأمر في يد قابض الضرائب، وهذا التمييز غير كافي لتحديد المنازعة، فقد تكون الأمور بيد قابض الضرائب، وعند تبليغه لسندات التحصيل أو إنذارات بالجدول، تنشأ منازعة وعاء، لكون المكلف خاصة في هذا الأخيرة قد لا يعلم بالفعل بوجود ما جدا من ضرائب الجدول، أو ما قد يلحقها من زيادات واستدراك تكون بجداول لاحقة، بل حتى في حالة السندات يمكن ألا يعلم المكلف بتلك الضرائب المقررة عليه خاصة تلك المقررة تلقائيا، أو بعد الرقابة والتحقيق الجبائي، وهنا يحق له أن يقطع مرحلة التحصيل بعد هذه التبليغات ويباشر دعوى وعاء، كما يمكن أن يكون للمتضامن الشخصي نفس المكنة، وبالتالي فوصول الضريبة إلى مرحلة التحصيل، بل حتى مرحلة التنفيذ الاختياري لا يعني أننا أمام منازعة وعاء، بل يكون المجال لمنازعة وعاء، لكن بعد حلول تاريخ الاستحقاق وتبليغ رسالة التذكير (بعد الإنذار بالنسبة للجدول)، وانتهاء أجل 15 يوما، تبدأ مرحلة أخرى هي مرحلة التحصيل الجبري، والتي تبدأ بمباشرة أول إجراء متابعة هنا تبدأ منازعة التحصيل، ومن هنا، فشرط التحصيل الجبري الذي يبدأ بالمتابعات، هو الشرط الأساسي، أو بعبارة أخرى، هو الحدث المولد لمنازعة التحصيل، فبدون بداية التحصيل الجبري، نكون خارج منازعة التحصيل، وللقاضي عدم قبول الدعوى بل حتى الإدارة الضريبية من قبل تقرر عدم قبول الإعتراضات، وبطبيعة الحال، يتميز نزاع التحصيل عن باقي النزاعات التي تكون الإدارة طرفا فيهمن كما سبق توضيحهم في فقرة تمييز منازعات الوعاء، وبالنتيجة، يمكننا استخلاص المعايير التالية التي تميز منازعة التحصيل، وهي كل من موضوع المنازعة والذي هو عبارة عن صورة محددة من طرف القانون، وجود كل من المدين كمعترض، والإدارة الضريبية كمعترض ضدها، تطبيق الأحكام الإجرائية التي قررها المشرع لتسوية نزاع التحصيل، ومعيار التحصيل الجبري، كمجال محدد لنطاق منازعات التحصيل، وعليه، يمكننا ان نلجأ إلى تعريف منازعة التحصيل فيما يلي:

ب- تعريف منازعة التحصيل: رأينا أن المنازعة تعني النزاع وإجراءات تسويته، ونبدأ بإعطاء تعريف لنزاع التحصيل، ثم نعرف منازعة التحصيل بشكل عام. فبالنسبة لنزاع التحصيل، لم يعرفه المشرع رغم

[1]- دكتور مجدى الشامى، مرجع سابق، ص193 وما يليها.

أنه ذكر صوره كما هي واردة في المادة (153) من قانون الإجراءات الجبائية، وسنراها لاحقا، كما أن الفقه لم يعرف بشكل واسع نزاع التحصيل، إذ نجد البعض يعرفه بأنه:

"le contentieux du recouvrement de l'impôt s'analyse comme la contestation juridictionnelle, au fond ou en la forme, du recouvrement forcé d'une créance fiscale."[1].

فهذا التعريف يستند فيه صاحبه إلى تحليل المادة (L281) من قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي، ونعتقد أنه اعتمد على عناصر نزاع التحصيل، وهي كل من الاعتراض، والجهات التي يعرض عليها، وطبيعته، وموضوعه وتحصيل حقوق ضريبية، ونرى أن فيه قدر كبير من التوفيق، لكننا أن نقترح إلى جانبه تعريفنا التالي: " نزاع التحصيل هو الذي ينشأ في مرحلة التحصيل الجبري وينحصر في الاعتراض على الالتزام بالدفع، أو إجراء من إجراءات المتابعة."، ومن خلاله تعرف المنازعة المتعلقة بالتحصيل بأنها:" مجموع القواعد الإجرائية والأساليب المقررة بالقانون الضريبي الإجرائي لتسوية النزاع الناشئ في مرحلة التحصيل الجبري والمنحصر في الاعتراض على الالتزام بالدفع، أو إجراء من إجراءات المتابعة."

02- تصنيف النزاع المتعلق بالتحصيل وتحديد صوره: يترتب عن ضبط تصنيف منازعة التحصيل عدة أثار هامة، أهمها تحديد الجهة القضائية المختصة في الفصل فيه، والقانون الواجب التطبيق على المنازعة وهكذا، كما أن نطاق النزاع إنما يتضح من تحديد صوره، ونعرض ذلك فيما يلي:

أ- **تصنيف نزاع التحصيل:** يصنف النزاع كما رأينا بحسب طبيعته المستمدة من عناصره، وبحسب ما قرره المشرع، ونزاع التحصيل بحسب العناصر السابق ذكرها في تمييزه، يتوفر فيه، كل من وجود شخص من أشخاص القانون العام هو الإدارة الضريبية، وتصرف الإدارة مليء بمظاهر السلطة العامة، حيث لها أن تقوم بجميع إجراءات التنفيذ الجبري دون أن تلجأ إلى القضاء، إذ لها أن تصدر سند التحصيل، والإنذارات، وأن تقوم بالتبليغ دون الاعتماد على التبليغ الرسمي المقرر ضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ولها أن تباشر المتابعات، بإصدار التنبيهات، وقرارات الحجز الإدارية، ولها إن تقوم بتنفيذ الحجوز بمفردها عن طريق أعوانها، وتحجز على منقولات المحل وتبيعها، أو تبيع المحل التجاري في حد ذاته، إما عن طريق أعوانها أو محضر قضائي أو محافظ بيع، وهكذا، فمظاهر التنفيذ الجبري دون اللجوء إلى قضاء التنفيذ كثيرة جدا ومقررة ضمن قانون الإجراءات الجبائية، وبالتالي فامتيازات السلطة العامة ظاهرة في أعمال الإدارة الضريبية القانونية منها والمادية، كما أنها تهدف كما سبق القول إلى تحقيق الدين العام أي تحقيق المصلحة العامة في الحصول على إيرادات تمويل الاستثمار العام والتنمية، لذلك فمنازعة التحصيل الجبري هي منازعة إدارية بحسب طبيعتها، لكن قد تستقيم الطبيعة هذه مع النزاع المنشأ حول الإلتزام بالدفع، لكن قد تتباعد بخصوص إجراءات المتابعة التي هي أعمال وليست قرارات إجبارية كما سبق قوله، ويمكن تكون من اختصاص قاضي التنفيذ لوحدة طرق التنفيذ الجبرية[2].

[1] - Marie Masclet de Barbarin,Op-Cit, p3.

[2] - صحيح أنه يتبادر للذهن من الوهلة الأولى أنه لا يوجد فرق ما بين التحصيل والتنفيذ، لكن، نرى أن التحصيل أقوى من التنفيذ وهذا فضلا عن طبيعة كل منهما فالأول خاص تماما بالقانون الضريبي، والثاني يستعمل في القانون المدني،

غير أنه استنادا إلى التشريع الجبائي في تصنيف منازعات التحصيل، نجد المشرع الجزائري يصنفها بأنها منازعة إدارية ويجعلها من اختصاص المحكمة الإدارية، حيث تنص المادة (153 مكرر) من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: " يمكن المشتكي، في حالة عدم صدور قرار في هذا الأجل أو إذا لم يرضه القرار الصادر، أن يرفع دعوى أمام المحكمة الإدارية....ويمكن الطعن في الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية أمام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف وفقا للشروط وتبعا للإجراءات المنصوص عليها... قانون الإجراءات المدنية والإدارية... "، فالنص واضح وقرر المشرع من خلاله أن منازعات التحصيل من اختصاص القضاء الإداري، وتحديدا يكون المحكمة الإدارية الولاية في ذلك، كما أكد على ذلك من خلال القول بطريق الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة، ونسجل هنا أن المشرع قد انسجم كذلك مع المعيار المكرس بأحكام المادة (800) من قانون الإجراءات المدنية والإدارية السالف ذكرها، أي المعيار العضوي، ولم يفرق الاختصاص في هذه المنازعات كما فعله المشرع الفرنسي، فهذا الأخير وزع القضاء الضريبي في منازعات الوعاء كما سبق ذكره ما بين القاضي الإداري والقاضي العادي، وكما وزع منازعات التحصيل ما بين قاضي التنفيذ بالنسبة لإجراءات المتابعة كما سنراها والقاضي الضريبي(أي كل من القاضي الإداري والقاضي العادي) بالنسبة لمنازعة الالتزام بالدفع، فأصبحت منازعة التحصيل ككل تنظر أمام ثلاث قضاة وتطبق عليها نوعين من القانون، القانون الضريبي، وقانون التنفيذ الذي هو قانون خاص[1]، وبالنتيجة، نرى أن المشرع الجزائري قد خرج من هذا الدائرة أي تعدد تصنيفات منازعات التحصيل، وساير طبيعة هذه المنازعات.

ب- صور نـزاع التحصيل: نصت المادة (153) من قانون الإجراءات الجبائية في مقطعها 2 على انه: "وتكتسي هذه الشكاوي: -إما شكل اعتراض على إجراء المتابعة عن طريق الاحتجاج الحصري على قانونية شكل إجراء المتابعة.

- وإما شكل اعتراض على التحصيل الجبري عن طريق الاحتجاج على وجود إلزام دفع مبلغ الدين واستحقاق المبلغ المطالب به أو غيرها من الأسباب التي لا تمس بوعاء وبحساب الضريبة,"[2]، وعليه نميز من هذه الفقرة صورتين رئيسيتين وهما:

لكن، نرى الفرق الجوهري ما بينهما هو في وجود إجراءات تنفيذ ليست من شأن القانون الضريبي، ونشاطر الرأي للقانون الفرنسي حينما جعل اختصاص النظر في صحة هذه الإجراءات لقاضي التنفيذ، وليس للقاضي الضريبي وهذا بالطبع حسب المعيار الموضوعي، بينما من جهة أخرى فصلهما فيه إرهاق للمدين، وهذا ربما ما جعل المشرع الجزائري، يجعل كل منازعات التحصيل في صورتيها تعود للقاضي الإداري، تبعا للمعيار العضوي.

[1] - la division du contentieux du recouvrement procède d'un principe logique : a la distinction entre deux types d'actions poursuivant, les unes, le règlement de litiges d'ordre fiscal, les autre, le règlement de litiges détachable du contentieux fiscal, correspond un partage des compétences juridictionnelles entre les juges de l'impôt d'une part, le juge judiciaire d' autre part. voir Marie Masclet de Barbarin,Op-Cit, p358.

[2]- يقابل هذه المادة، المادة (L281) من قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي التي تنص على أنه:

Les contestations relatives au recouvrement des impôts. taxes. redevances. et sommes quelconque dont la perception incombe aux comptables publics compétents mentionnes a l'article l. 252 doivent être adressées a l'administration dont dépend le comptable qui exerce les poursuites.

Les contestations ne peuvent porter que:

1- soit pour la régularité en la forme de l'acte

ب/1- الاعتراض على شرعية إجراء المتابعة: كما رأينا سابقا، هناك جملة من الإجراءات التي تشكل المتابعات المكونة للتحصيل الجبري، منها الغلق المؤقت للمحل المهني، الحجز، البيع، الحجز على ما للمدين لدى الغير، وهكذا، فكل هذه العناصر تتم بإجراءات، والمبدأ أن هذه الإجراءات يفترض تبليغها، أو تبلغ فقط بموجب رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، غير أنه هذه الإجراءات تستند أغلبها إلى قانون الإجراءات المدنية والإدارية أو قانون الإجراءات الجبائية، وبالتالي تكون محل طعن في أي إجراء منها إذا ما خالفت فيه مصلحة التحصيل أحكام القانون، من قبيل الطعن في إجراء الحجز الإداري، الطعن في إجراء البيع الاستثناء لمنقولات المحل المهني، الطعن في رسو المزاد العلني دون احترام آجال الإعلان، أو دون احترام الأحكام المتعلقة بتعدد الجلسات وهكذا، لكن، ما يميز هذه الصورة على الرغم من أنها تخص الإجراءات إلا أنها لا تتعلق بمصلحة موضوعية للمدين، فالمدين هنا أو حتى الشخص الضامن هدفه توقيف أو إبطال إجراءات المتابعات، ويبقى القاضي هنا ملزم فقط بفحص مدى شرعية الإجراء دون أن يتوسع إلى جوانب أخرى حتى وإن بدت له، ولا يجوز كذلك للمدين أن يخرج عن نطاق الطعن في الإجراءات إذ يجب عليه أن يحدد الإجراء محل الطعن، وما يلاحظ كذلك أن طبيعة النظر في هذا الطعن تبدو أقرب غلى القاضي ألاستعجالي عنها إلى القاضي الموضوعي، أي إنها منازعات شكلية، وتنطبق عليها الشروط التي تميز طلبات الاستعجال، منها ان الطلب يكون وقتي لا يمس بأصل الحق، وتحفظي، ونجد المشرع ضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية صنفها ضمن باب الاستعجال، لكن المشرع الجبائي، يظهر كما سنرى أنه لم يميزها تماما[1].

ب/2- الاعتراض بوجود الالتزام بالدفع: صورة هذا الطعن أكثر تعقيدا من الصورة الأولى، بالنظر لكونها من جهة منازعة موضوعية على أساس أن المدين يطعن هنا في المبالغ محل الدين، لكنه طعنه بطبيعة الحال يختلف تماما عن الطعن في منازعة الوعاء، ولا يتصور أن نعود إلى هذه المنازعة، بل أوجد المشرع لنفسه بعض حالات لهذه الصورة من قبيل يطعن المدين ويتمسك بوجود جداول استحقاق الدين الضريبي، وهذه نجدها حينما يبرم هذا المدين مع قابض الضرائب جدول يتضمن دفع الدين على أقساط، فإذا ما عدل قابض الضرائب على ذلك وباشر التحصيل الجبري الذي من سمته تحصيل كامل الدين فورا، يدفع المدين المتابع بذلك، كما يمكنه أن يدفع بعدم ضبط مبلغ الدين، وهذه الحالة سببها في الغالب خطأ مادي، كما يمكن أن يتمسك بأنه دفع مبلغ الدين، وهكذا فحتى الطعن بالتنبيه بالدفع الذي يدخل ضمن إجراءات متابعة، إذا استند فيه المعترض على أنه لم يسبقه رسالة تذكير (lettre de rappel)، يعتبر الالتزام بالدفع غير شرعي في الأصل، وعموما، فغن هذه الصورة وما قد تشمله من حالات تعتبر الأهم في منازعات التحصيل لكونها تستهدف تحقيق المصلحة الموضوعية للمعترض مباشرة، لذلك فهي بالتأكيد

2- soit sur l'existence de l'obligation de payer. sur le montant de la dette compte tenu des paiements effectues. sur l'exigibilité de la somme réclamée. ou sur tout autre motif ne remettant pas en cause l'assiette et le calcul de l'impôt'...

[1]- ولتوضيح معنى هذا الإعتراض أكثر، أنظر، Jacques Grosclaude, Philippe Marchessou, Op-cit,p127.

من اختصاص قاضي الموضوع دون سواه، لكن يبقى أن لا تخلط دفوع المعترض بتلك الدفوع المتعلقة بمنازعات الوعاء، ما عدا إمكانية إثارة تقادم الدين الضريبي[1].

ثانيا: الاعتراضات أمام الإدارة الجبائية: قرر المشرع الجبائي بأنه يجب كذلك الحال بالنسبة للاعتراضات أن يتم عرضها أولا على الإدارة الضريبية قبل اللجوء إلى القضاء، كما هو الحال بالنسبة للطعن النزاعي الذي سبق لنا عرضه، لذا سنرى ما هو شكل الاعتراضات وكيف يتم عرضها على الإدارة الضريبية، وما هي نتائج ذلك، وذلك فيما يلي:

01- آجال إيداع الاعتراضات وشكل الشكوى المتعلقة بها: نص المشرع على آجال تقديم الاعتراضات، وكذلك شكل الشكوى التي تتضمنها، ونعرض ذلك فيما يلي:

أ- آجال وضع الشكوى المتعلقة بالاعتراضات: حددت المادة (153 مكرر) من قانون الإجراءات الجبائية الآجال التي قررها المشرع من أجل تقديم شكاوى الاعتراضات، حيث جاء فيها: " 1- تقدم الشكاوى التي تكتسي اعتراضا على إجراء متابعة، تحت طائلة البطلان، في أجل شهرين (2) اعتبار من تاريخ تبليغ الإجراء المحتج عليه, تقدم الشكاوى التي تكتسي شكل اعتراض على التحصيل الجبري، تحت طائلة البطلان، في أجل شهرين (2) اعتبارا من تاريخ تبليغ أول إجراء للمتابعة..."[2]، فالمشرع هنا حدد أجل تقديم شكوى الاعتراض بشهرين كاملين، ويبدأ حساب هذه المدة بحسب صورة الاعتراض، إما ابتداء من تبليغ إجراء المتابعة في صورة الاعتراض على إجراء المتابعة لعدم شرعيته، ورأينا فيما سبق أن تبليغ عقود المتابعة في التحصيل الجبري إنما تفترض ولا تتم إلا من خلال رسالة من العون المتابع، أما بالنسبة للصورة الثانية، وهي صورة اشمل كما رأينا فهي مرتبطة بتاريخ تبليغ الإجراء الأول في تحريك المتابعة المتعلقة بالتحصيل الجبري.

ب- شكل الشكوى المتعلقة بالاعتراضات: لقد حددت المادة (153 مكرر) السابق ذكرها على الشخص الذي يقدم الشكوى وحسنا فعل المشرع بعد تعديل هذه المادة، بأن حدد هذا الشخص، بكل من المكلف بالضريبة (المدين بها أدق لأننا في مرحلة التحصيل الجبري)، وكذلك شخص المتضامن معه، وكذلك في حالة الوكيل، فيتعين الامتثال لشروط الوكالة كما حددتها المادة (75) من نفس القانون والتي سبق لنا عرضها بالنسبة لشكوى الطعن النزاعي، وعلى الخصوص يجب أن تتضمن الشكوى ما يلي:

- معلومات حول هوية الشاكي (المعترض). - طبيعة المتابعة، موضوع الاعتراض. - مرفقة بإجراء المتابعة المدعم للاعتراض. - تتضمن الأسباب والوسائل التي تبرر موضوعها. - تحتوي على الإمضاء الخطي للمشتكي، ومدعمة بالوثائق المرفقة التي تثبت طلبات المعترض، وقرر المشرع على أن يتم إيداع

[1] - للمزيد من الإحاطة بهذه الصور، أنظر في ذلك:

Jacques Grosclaude, Philippe Marchessou, Op-cit,p360.

[2]- كانت الآجال المتعلقة بتقديم شكوى الاعتراض مقدرة بشهر واحد، لكن تم تعديل المادة (153 مكرر) بموجب المادة (58) من قانون رقم 16-14 المتضمن قانون المالية لسنة 2017 السالف الذكر.

الملف (شكوى + الوثائق) مقابل وصل استلام تمنحه الإدارة للمعترض أو وكيله يثبت هذا الإيداع، وفي حالة وجود أي نقص بالنسبة لهذه الوثائق،من شأنه أن يكون حاسما، ترسل الجهة المودع لديها الشكوى إلى المعترض برسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، تطلب منه في غضون 08 أيام من تاريخ تلقيه هذه الرسالة بإكمال ملف الشكوى بهذه الوثائق، وتتوقف أجال البت في الشكوى كما هي مقررة حسبما نراه في الفقرة الموالية، وإذا لم تسلم هذه الوثائق في هذا الأجل، أو كانت غير مؤسسة يتم عدم قبول شكوى الاعتراض، وما يلاحظ، أن الشكوى هنا كذلك تضم جانب شكلي، وجانب موضوعي، ونرى انه يمكن تصحيح الجانب الشكلي، غير أن المشرع أعطى للإدارة الحق بعدم قبول الشكوى في هذه الحالة، وأعطى للمعترض حق اللجوء للقضاء مباشرة في هذه الحالة.

02- الجهة المختصة بالاعتراضات ونتائج دراستها: حدد المشرع كما فعل بالنسبة للطعن النزاعي الجهات المختصة بالاعتراضات، والتي توجه لها الشكاوى، كما قرر لها مدة لدراسة هذه الشكاوى، ورتب عن ذلك عدة نتائج، ونعرض هذه النقاط في ما يلي:

أ- **الجهة الموجهة لها الاعتراضات:** نصت المادة (153 مكرر1) من قانون الإجراءات الجبائية في فقرتها الأولى على أنه: " يبت مدير كبريات المؤسسات ومدير الضرائب بالولاية، كل حسب مجال اختصاصه، في أجل شهرين (2) من تاريخ تقديم الشكوى."، فمن هذا النص، نستخلص أن اختصاص النظر في شكاوى الاعتراضات جميعها دون استثناء إما هو مدير كبريات المؤسسات إذا كانت الاعتراضات صادرة عن شخص أو مؤسسة من الأشخاص الداخلين ضمن اختصاصه حسب نص المادة (160) من نفس القانون والسالف ذكرها، أو يكون المختص مدير الضرائب، وهنا يمتد بطبيعة الحال اختصاصه إلى كل المكلفين الذين هو تابعون لاختصاصه الإقليمي أو النوعي.

ومن النص السابق، نجد كذلك المدة التي قررها المشرع لهؤلاء المختصين للبت وإصدار قراراتهم في هذه الاعتراضات، حيث حدد مدة شهرين لذلك، وبطبيعة الحال مع الأخذ بعين الاعتبار حالة توقف الآجال لإكتمال الملف[1].

ب- نتائج وآثار دراسة الاعتراضات: الشكوى مبدئيا ليس لها أي أثر موقف للتحصيل أو المتابعة، غير أن المتابعة يمكن توقيفها تماما إذا سعى المدين إلى إرجاء الدفع حسب الشروط المقررة ضمن أحكام المادة (156) من نفس القانون، ويترتب من دراسة الشكوى إما عدم قبولها شكلا تطبيقا للمادة (153 مكرر) من قانون الإجراءات الجبائية، أو عدم صدور أي قرار في الشكوى حتى انتهاء المدة المقررة لذلك، أو صدور قرار قد يرضي المعترض وقد لا يرضي المعترض، وفي بهذه النتائج، وخاصة عندما لا يرضى المعترض بها، فله أن يسعى إلى المرحلة القضائية التالية، والتي تبدأ من لحظة تبليغ القرار النظر في الشكوى الذي يكون عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، أو بعد انتهاء المدة

[1]- تم تعديل المادة (153 مكرر1) بالمادة (59) من قانون 16-14، مرجع سابق. حيث كانت المدة قبل التعديل هي شهر واحد.

المقررة لذلك دون صدور هذا القرار، ونشير أنه يجب أن يكون القرار مسببا ويتضمن الأحكام القانون التي استندت إليها جهة إصداره.

ثالثا: الطعن القضائي: القضاء دائما هو ضمانة الحقيقية للمكلف، لذلك المشرع نظم له حق اللجوء إلي القضاء في حالة عدم استجابة الإدارة الضريبية المعترض عندها لطلباته، وسنرى كيف تتم منازعة التحصيل أمام القضاء، من حيث الاختصاص وشروط وإجراءات الدعوى، ثم التحقيق في طلبات المدعي والأحكام الصادرة في الدعوى، ونعرض ذلك فيما يلي:

01- الاختصاص القضائي وشروط وإجراءات دعوى التحصيل: رأينا أن المشرع الجبائي، فصل في مسألة الاختصاص النوعي وخول القاضي الإداري منازعات التحصيل، لكن لم يحدد هل هو قاضي الموضوع، أم قاضي الاستعجال، وأحال شروط وإجراءات الدعوى إلى قانون الإجراءات المدنية والإدارية بعض بعد الأحكام التي اختص بها، ونعرض الاختصاص الإقليمي في منازعات التحصيل، وشروط وإجراءات الدعوى على النحو التالي:

أ- الاختصاص القضائي في دعوى التحصيل[1]: لم نجد نصا محددا لقواعد الاختصاص الإقليمي بالنسبة لدعوى التحصيل ضمن قانون الإجراءات الجبائية، لكن ضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، نجد دائما نص المادة (804) من هذا القانون، فهي لم تحدد منازعات وعاء أو تحصيل إنما ذكرت معيار المكان الذي تم فيه فرض الضريبة أو الرسم، وهو نفسه المكان التي يتم فيه التحصيل طالما أن التحصيل يستند تماما إلى تأسيس الضريبة أو الرسم أي فرضهما، أما بالنسبة للاختصاص النوعي، فصحيح أن المشرع الجبائي فصل فيه للمحكمة الإدارية، لكن، كون منازعات التحصيل ليست منسجمة، وأن المحكمة الإدارية قد تنعقد قاضي موضوع أو قاضي استعجال، فإنه إذا رأينا إلى المدة التي قررها المشرع الجبائي، فنجدها في الحالتين قصيرة مقارنة مع تلك المدة المقررة للطعن النزاعي، مما يوحي أنها مدة طلب استعجال وليست مدة دعوى موضوع، لكن، إذا رأينا طبيعة الاعتراضات، نجد الاعتراض بوجود التزام دفع، هو اعتراض موضوعي، ويتعلق مباشرة بالحق أي بالدين ومبالغه، فإنه يكون من اختصاص القاضي الموضوعي، أما الاعتراضات حول شرعية إجراء المتابعة فمن خصائصه التي سبق أن عرضناها، نجده طلب استعجالي، وهو من اختصاص القاضي الاستعجالي، ونعتقد بصحة هذا التوزيع، حتى وإن كانت المحكمة الإدارية تفصل في طلبات الإستعجال بتشكيلة جماعية وهي نفسها تشكيلة الموضوع، غير أن أثار الدعويين مختلفة، واهمها طرق الطعن بالإستئناف، وطبيعة الأحكام، فدعوى الموضوع يفصل فيها بحكم وهذا يستأنف أمام مجلس الدولة في شهرين، أما دعوى الاستعجال فيفصل فيها بأمر، ويستأنف في مجلس الدولة في أجل 15 يوما.

[1]- تقسم منازعات التحصيل في فرنسا بين ثلاث جهات، قاضي التنفيذ بخصوص اجراءات التنفيذ، القاضي العادي، والقاضي الإداري، أنظر في ذلك،

Jacques Grosclaude, Philippe Marchessou, Op-cit,p362.

ب- شروط وإجراءات دعوى التحصيل: كما في الدعوى عموما، وكما رأينا في دعوى الوعاء، أن هناك شروط عامة تتمثل في الصفة والمصلحة، والتمثيل بمحام وغيرها، إما الشروط الخاصة، فهي وجوب القيام بالاعتراضات أمام الإدارة الضريبية، وتقديم القرار أو الوصل في حالة عدم صدور أي قرار عن الإدارة بعد مرور المدة المقررة لذلك، أما الشرط الخاص الثاني، فيتعلق بالآجال، حيث يجب التقيد بها لرفع الدعوى، والمشرع الجبائي قد حدد هذه الآجال ضمن الفقرة الثالثة من نص المادة (153 مكرر1) التي جاء فيها أنه:" يمكن للمشتكي، في حالة عدم صدور قرار في هذا الأجل أو إذا لم يرضه القرار الصادر، أن يرفع دعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل شهرين(2) ابتداء من تاريخ تبليغ الإدارة أو انقضاء الأجل المذكور في الفقرة أعلاه."، فالأجل إذا هو شهرين من أجل رفع الدعوى وهو نفسه الأجل المقرر للإدارة في الرد على الاعتراض، وللمعترض في ممارسة الاعتراض.

لا تختلف إجراءات دعوى التحصيل عن غيرها من الدعاوى سواء الإدارية أو غيرها، إذ تخضع في إجراءاتها إلى القواعد العامة، منها العريضة المكتوبة، والمرفقات المتعلقة بها، ومنها التقيد بالبيانات اللازمة في كل عريضة، والتسجيل أمام كتابة ضبط المحكمة الإدارية ودفع الرسوم المقررة لذلك، والتبليغ الرسمي للعريضة للإدارة وهكذا، وأي نخلف لإجراء من إجراءات الدعوى يعرضها إلى الرفض شكلا، وإعادة تسجيلها، ويجب أن ترفق العريضة بكل الوثائق، وبالأخص الإشعار بتبليغ القرار، أو وصل إيداع الشكوى، وللإشارة فإن قانون الإجراءات الجبائية هنا لم يشر إلى أي إجراء شكلي ينبغي التقيد به.

02- التحقيق في الطلبات والأحكام الصادرة في الدعوى: أهم ما يميز الدعوى طلباتها، وهي التي تنشأ حولها وبسببها الأحكام في الدعوى، وعليه سنرى هاتين النقطتين فيما يلي:

أ- طلبات دعوى التحصيل وكيفيات التحقيق فيها: لا تختلف في الأصل طلبات دعوى التحصيل عن تلك المحددة في شكوى الاعتراضات، ولسبب رئيسي هو من جهة أن المشرع قد حدد نطاق هذه الدعوى، ومن جهة أخرى، أنه مادام أوجب عرض هذه الطلبات أمام الإدارة للنظر فيها، فلا معنى لهذا الحكم إذا كان يمكن للمدعي ان يغير في طلباته أمام القضاء، لذلك يجب ان يلتزم هذا المدعي تحت رقابة القضاء هذه الطلبات ولا يتعداها إلى طلبات جديدة، غير أنه يمكن أن يعرض طلبات ثانوية مرتبطة بها، ويتم التحقيق في هذه الطلبات عن طريق جهة الحكم، لكن المشرع الجبائي لم يوضح كيفية التحقيق، كما فعل بالنسبة للطلبات المتعلقة بالوعاء، غير أننا نعتقد انه تكون هنا التحقيقات بسيطة، فواضح أنها بالنسبة لرقابة شرعية إجراء المتابعة لا تحتاج إلى تحقيق أو وسائل معينة[1].

ب- أحكام دعوى التحصيل: يصدر في دعوى التحصيل حسب التصنيف السابق ذكره، إما أحكام تصدر في المنازعة الموضوعية المتعلقة بصورة الاعتراض بوجود التزام بالدفع، أو أوامر استعجالية بالنسبة

[1]- نرى أن وجوب عرض المتابعات على الإدارة ليس له أي حكمة تبتغي من وراءه طالما أن هذا العرض لا يوقف المتابعات من جهة، وطالما أن الإدارة لا يمكنها أن تتراجع عن إجراءات قامت بها، ويبقى هنا قاضي الاستعجال أكثر منطقا للتدخل، ويكون من الأنسب الاكتفاء بوجوب عرض الصورة الثانية من منازعة التحصيل وهو الاعتراض حول الالتزام بالدفع على الإدارة لما لها من أثر في موضوع المنازعة.

للنظر في شرعية إجراء المتابعة، وهذه الأحكام تكون قابلة للطعن فيها، حيث نص المشرع الجبائي على الاستئناف في أحكام دعوى التحصيل أمام مجلس الدولة، ضمن المادة (153مكرر1) من قانون الإجراءات الجبائية، ولم يحدد أي آجال لذلك، غير أنه أحال الأمر في ذلك إلى قانون الإجراءات المدنية والإدارية وهذا الأخير قرر استئناف الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية في أجل شهرين من تاريخ التبليغ، والأوامر بـ: 15 يوما، لكن لم يشر المشرع هنا إلى باقي طرق الطعن العادية في حالة المعارضة، وإن كنا لا نتصورها مادام المدعي هو المكلف، والإدارة مدعى عليها، وفي حالة عدم حضورها عند تبليغها في مقرها، يحكم عليها حضوريا اعتباريا، بينما طرق الطعن غير عادية، فيمكن تفعيل اعتراض الغير الخارج عن الخصومة في حالة الضامن الشخصي، والطعن بالنقض في حالة سقوط آجال الطعن بالاستئناف، وعلى العموم، فإنه ما عدا المعارضة، فإن كل طرق الطعن العادية وغير العادية ليس لها أثر موقف للتنفيذ ما قضى به الحكم محل الطعن[1].

الفرع الثالث: باقي الدعاوى المتعلقة بالضريبة

فضلا على المنازعات السابق ذكرها والتي تنشأ عليها دعاوى نظمها قانون الإجراءات الجبائي وركز عليها لأهميتها، هناك دعاوى أخرى كذلك لها أهميتها وتجد مصدرها إما في هذا القانون، أو حسب القواعد العامة، وسنميز هذه الدعاوى ما بين تلك التي دعاوى الحقوق الضريبية الأخرى التي تعرض على القضاء الفصل، والدعوى العمومية الضريبية، وتعرض لذلك فيما يلي:

أولا- دعاوى الحقوق الضريبية التي تعرض على قضاء الفصل فيها: هناك العديد من الدعاوى التي تنشأ حول تطبيق أحكام القانون الضريبي، والتي تعرض على القضاء الإداري استنادا إلى المعيار العضوي في توزيع الاختصاص، ونميزها عموما بين الدعاوى الرئيسية المتمثلة في كل من دعوى الإلغاء، ودعوى المسؤولية الإدارية، وباقي الدعاوى الأخرى، ونعرض بعض خصوصياتها فيما يلي:

01- الدعاوى الإدارية المتعلقة بدعوى المسؤولية ودعوى الإلغاء: سبق لنا أن أشرنا إلى كلا موضوع الدعويين في الفصل الثاني، لكن لم نشر إلى ما يميز كليهما، وسنعرض ذلك بشكل موجز على النحو التالي:

أ- **دعوى إلغاء:** رأينا فيما سبق أن قضاء الإلغاء هنا، يتعلق بتلك القرارات التي تصدرها الإدارة الضريبية وتتصف بطابع التنظيمي وفيها مساس بحقوق المكلف بالضريبة، وبذلك فهي تخضع إلى شروط، شروط متعلقة بها، وهي تلك المتعلقة بالميعاد، وتقديم القرار الإداري محل الطعن، والتظلم المسبق الذي يكون هنا جوازيا، عكس ما رأينا مع الطعن النزاعي في الدعاوى المتعلقة بالوعاء، والإعتراضات على التحصيل، بينما تبقى الشروط الأخرى، شروطا عامة كباقي شروط الدعوى الإدارية، من الصفة، المصلحة، التمثيل بمحامي، وشرط الإختصاص النوعي، والإقليمي، ودعوى الإلغاء، تخضع إلى فحص

[1]- Jacques Grosclaude, Philippe Marchessou, Op-cit,p350

مدى مشروعية القرار، وخلوه من أوجه الطعن بالإلغاء، الخاصة بالعيوب التي تصيب القرار الإداري، عيب الإختصاص، عيب الشكل والإجراءات، عيب السبب، عيب المحل أو مخالفة القانون، وعيب الغاية أو إساءة استعمال السلطة، ودعوى الإلغاء تتميز بأنها دعوى موضوعية، أي انها لا تحقق منافع شخصية للمدعي، كما أن القاضي ينحصر عمله في فحص المشروعية دون سواها، وأن أثر هذه الدعوى يمتد للكافة، لأنها انتصار للمشروعية، وسيادة القانون.

ب- دعوى المسؤولية الإدارية: توضع دعوى المسؤولية الإدارية، ضمن دعاوى القضاء الكامل، وتستقيم متى توفرت شروط الدعوى الإدارية بصفة عامة أي شروط الصفة والمصلحة، والتمثيل القانوني، والتمثيل بمحام، وشرط الإختصاص الإقليمي، لأن الولاية العامة دون استثناء في دعوى القضاء الكامل هي للمحكمة الإدارية، وتتميز هذه الدعوى، بأنها دعوى شخصية ترمي إلى تحقيق طلبات المدعي بالتعويض كجبر للضرر، كما أن القاضي فيها لا ينحصر في أجزاء من النزاع بل ينظر في جميع أجزاء النزاع دون استثناء، وأثر دعوى المسؤولية هو أثر نسبي اي ينحصر فقط فيما بين أطرافهان وقد رأينا سبب تقرير هذه الدعوى ومجالها، ورأينا متى تقوم المسؤولية الإدارية حول الشأن الضريبي فيما سبق.

02- الدعاوى الأخرى حول الضريبة: هناك العديد من الدعاوى التي تنشأ بمناسبة الضريبة، وتمارسها إما الإدارة الضريبية، أو المكلف حسب الحالة، وما يميزها جميعا أنها من اختصاص القاضي الإداري، وأنها كلها دعاوى شخصية، كما أنه ليس لأغلبها شروط خاصة، ونميز في ذلك، تلك الدعاوى التي يتصل موضوعها بالضريبة سواء تلك التي مصدرها القانون الضريبي، مثل دعاوى الإدارة وهي تلك المتعلقة بتقرير إسقاط التقادم في موضوع الإدارة سواء في مواجهة الإدارة، أو في مواجهة المكلف عند مطالبته باسترداد الحقوق المسددة من طرفه والزائدة عن مبالغ الضريبة أو قروض الرسوم على القيمة المضافة وغيرها، واسترداد الأشياء المحجوز عليها، كذلك نجد دعوى الإدارة الموجهة إلى مسيري ومدراء الشركات في حالة عدم تسديد الضريبة، حيث نصلت المادة (155) من قانون الإجراءات الجبائية على ذلك، حيث تقوم المسؤولية في مواجهة هؤلاء، عندما تتحدد عناصرها، وهي تحديد من هو المسير، وهو الفعل الضار، وهو المتمثل في وجود الدين الضريبي، وتعذر تحصيله نتيجة للمناورات التدليسية وعدم التقيد المتكرر بالإلتزامات الجبائية، لكن تقرير هذه المسؤولية لا يكون إلا من طرف القضاء، وهذا عن طريق دعوى المسؤولية التي يباشرها العون المكلف بالتحصيل[1]، وينتج الحكم الصادر فيها الزام هؤولاء بصفة تضامنية بالدين الضريبي، وترك إمكانية رجوع أحد الأطراف التي تسدد الدين الضريبي على باقي المدينين، ما لم يكن الدين قابل للإنقسام، وبذلك بوسائل الرجوع، أو دعاوى الرجوع، أي الدعوى الشخصية، ودعوى الحلول[2].

[1]- يثار هنا العديد من الإشكالات في تفسير المادة (155) من قولها أن الدعوى المسؤولية تكون أمام رئيس المحكمة الذي يتبعه مقر الشركة، والذي يبت هذا الأخير على منوال ما هو معمول به في المواد الجزائية.

[2]- الدكتور بن زارع رابح، المسؤولية الجبائية لمسيري الشركات، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2014، ص182-185.

ودعاوى أخرى كثيرة منها دعوى إثبات الدين في ترتيبه على التركة، ودعاوى أخرى أقرت المحكمة العليا في فرنسا جوازها من قبيل الدعوى البولصية، والدعوى غير المباشرة وهي دعاوى تتدخل بموجبها الإدارة الضريبية كدائن من أجل إما عدم إنفاذ تصرفات المدين بالضريبة في حقها متى كانت من شأنها أن تعيق تحصيل الدين الضريبي، أو تدخلها ضد مديني المكلف بالضريبة من أجل الحصول على حقوقه التي تعد ضامنا لدين الضريبة وهكذا، فمجال تدخل الإدارة الضريبية سواء كمدعي أو مدعى عليه واسع وذلك كله بشأن موضوع الضريبة، وهو لا يقتصر في دعاوى الوعاء والتحصيل الضريبي السابق عرضهما فقط، مع أن كل هذه الدعاوى يجب أن تكون أمام المحكمة الإدارية ما عدا دعاوى الإلغاء الموجهة في القرارات واللوائح المتعلقة بتفسير الضريبة، فهي تكون أمام مجلس الدولة.

ثانيا- الدعوى العمومية الضريبية: تتميز الدعوى العمومية التي تنشأ حول الضرائب والرسوم عن غيرها كما رأينا، من حيث قانونها، ومن حيث إجراءاتها، إذ نجد أن أحكام القانون الضريبي، يضم جملة من الأفعال المجرمة بشأن الموضوع، ويحددها ضمن نطاق الملاحقات، ويقرر لها العقوبات الجزائية المتعلقة بها، كما نجده يحدد كيفية تحريك الدعوى العمومية المتعلقة به، وأيا قيل بشأن طبيعة هذه الأحكام القانونية، هل هي جزء من القانون الضريبي، أم هي جزء من قانون العقوبات، كما سبق قولنا، فإننا سنرى نظام الدعوى هذا، بالبدء بتحديد نطاق الملاحقات، والجزاءات المقررة لها، ثم نظام الشكوى والآثار المترتبة عليه، وذلك فيما يلي:

01- نطاق الملاحقة الجزائية الضريبية[1]: نقصد بها تلك الأفعال التي يجرمها القانون الضريبي، وبالعودة إلى هذا القانون، نجد كما أشرنا سابقا، أن الملاحقات مقررة ضمن القوانين الموضوعية للضريبة، وهذا كذلك يعد غير صائب، طالما أنه يكون من الصواب إدراج هذه الملاحقات ضمن قانون الإجراءات الجبائية، حيث اكتفى هذا الأخير بالإشارة في بعض أحكامه على ذلك، في موضوع التحقيقات والمعاينات، والبحث عن المخالفات، وعليه، نجد المادة (407) وما يليها من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ذلك، حيث جاء في المادة الأولى منها أنه: " تطبق العقوبات المنصوص عليها في المادتين (303) و(304) على المكلفين بالضريبة الذين تملصوا أو حاولوا التملص بطرق تدليسية من الدفع التام أو الجزئي للضرائب أو الرسوم الواقعة في ذمتهم. لتطبيق الأحكام السابقة، تعتبر على وجه الخصوص طرقا تدليسية، قيام المكلف بالضريبة بتنظيم إعساره أو وضع عراقيل من خلال اللجوء إلى طرق أخرى تحول دون تحصيل أية ضريبة أو رسم مدين به."، ونجد المواد 523 وما يليها من قانون الضرائب غير المباشرة تحدد الأفعال التي تجرم في مكونات مادة الضرائب غير المباشرة، حيث حددت المادة (530) هذه الأفعال مثل (الصناعة المغشوشة للكحول، الغش في المشروبات الروحية الغش

[1]- نشير هنا أن أغلب التشريعات الضريبية قد أخذت بمسألة العقوبات الضريبية وفرض الجزاءات المختلفة على المكلف، من قبيل الإكراه المالي والبدني، والتضييق عليه في الحريات والمعاملات، وغيرها، أنظر في ذلك، الدكتور محمد علوم محمد علي المحمود، مرجع سابق، ص270 وما يليها.

في معامل التقطير، حيازة أو بيع من صانع المصنوعات من البلاتين أو الذهب أو الفضة المعلمة .....)، كما جاء بالمادة (532) وما يليها من نفس القانون حددت عدة حالات أفعال معاقبة، مثل: طرق الاحتيال ووسائل العنف، الرفض الجماعي لدفع الضريبة، عرقلة المراقبة الجبائية، رفض تقديم الوثائق، سرية فرض الضريبة، ونجد أيضا المواد (114) وما يليها من قانون الرسوم على رقم الأعمال، قد قررت جملة من الأفعال المجرمة، كما نجد في السياق كذلك المواد (119) وما يليها من قانون التسجيل تتعلق بالغش الجبائي، وهكذا، فما يميز هذه الأفعال، أن منها ما يتعلق بالتلاعب والغش في المادة الضريبية في حد ذاتها، وإن منها ما يتعلق بتدبير التملص والتحايل والتدليس في أسس المادة الضريبية، وإن منها ما يتعلق بأفعال عامة تتواجد كذلك ضمن قانون العقوبات، مثل التواطؤ، العود، وغيرها.

02- الجزاءات المتعلقة بالأفعال المجرمة ضريبيا: يترتب العديد من الجزاءات والعقوبات على الأفعال المجرمة بموجب القانون الضريبي، وبالطبع تتنوع من حيث العقوبات المالية، والمصادرة، والعقوبات السالبة للحرية، أي عقوبة الحبس، فضلا على نشر الأحكام، وغيرها، وقد نصت العديد من المواد ضمن القوانين الضريبية على ذلك منها المادتين (303) و(304) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ومنها المواد (523) وما يليها من قانون الضرائب غير المباشرة وهكذا، وهذه الجزاءات تبدو متعلقة تماما في تسليطها على مرتكبي هذه الأفعال سواء أكانوا أشخاصا طبيعية أو معنوية، بشكوى الإدارة الضريبية، حيث تفعل أو تعطل هذه الشكوى مفعول هذه العقوبات، وبالعودة إلى نص المادة (104) من قانون الإجراءات الجبائية، نجد هذه الشكوى معلقة كذلك على رأي اللجنة الجهوية المشكلة لهذا الغرض، كما أنه تطبيق العقوبات أو عدمها معلق على دفع مبلغ 50% من المبالغ المتملص منها (حقوق أصلية وغرامات)، وإنجاز جدول استحقاق محدد زمنيا بنص المادة (104 مكرر) التي تليها، ويبقى سحب الشكوى كذلك من حق الإدارة الضريبية ففي حالة تحقق شروط السحب يمكنها تفعيل هذا الإجراء.

03-إجراء الشكوى لتحريك الدعوى العمومية: لقد نصت المادتين (104)، (104 مكرر) من قانون الإجراءات الجبائية، وقررت بأنه لا تتم المتابعات المتعلقة بتطبيق العقوبات الجزائية السابق ذكرها إلا عن طريق شكوى من مدير الضرائب[1]، فإذن هذه الشكوى هي المحركة للدعوى العمومية، وكما حددت نطاقها بذلك أن استثنت منها المخالفات المتصلة بالضرائب غير المباشرة وحق الطابع، لكن لم تحدد أي آجال لوضع هذه الشكوى وإن كان الأصح هو ضمن آجال تقادم الحقوق الضريبية، رغم أن هذه الآجال تختلف عن آجال سقوط الدعوى العمومية كما قررها قانون الإجراءات الجزائية، أما محكمة الاختصاص فهي هنا كذلك محكمة مقر المدير الولائي للضرائب، والمشرع هنا لم يحدد شكل الشكوى، لأنه ربطها وجوبا برأي اللجنة المعدة لهذا الغرض لدى المديرية الجهوية للضرائب، وهي لجنة تحدث بموجب مقرر من المدير

[1]- وهذا بالتقريب نفس المسلك الإجرائي الذي قرره المشرع الفرنسي، أنظر في ذلك:
Jacques Grosclaude, Philippe Marchessou, Op-cit,p350

العام للضرائب[1]، حيث يجب أن يتم إحصاء المخالفات من الأعوان المكلفين بذلك، وتجمع في شكل ملفات يرسلها مدير الضرائب إلى هذه اللجنة التي تبت في مدى مخالفتها للتشريع الجبائي أم لا، وتودع الشكوى في حالة رأيت ذلك اللجنة، مع محاضر المعاينة، لدى وكيل الجمهورية المختص، لتباشر بذلك الدعوى العمومية، والحكم فيها من محكمة الجنح، لكن، يمكن أن تتوقف هذه الدعوى أو تنقضي، وذلك بسحب الشكوى إذ يمكن لمدير كبريات المؤسسات، أو مدير الضرائب بالولاية من سحب الشكوى، ولكن إذا قام المكلف بتسديد المبالغ محل المخالفات وذلك وفق جدول التسديد التالي:

حالة تسديد مبلغ 50% من الحقوق الأصلية والغرامات موضوع الملاحقة الجزائية.

اكتتاب جدول الاستحقاق لتسديد 50% الباقية لأجل:

ستة (6) أشهر عندما يقل مبلغ الدين الجبائي عن عشرين مليون دينار(20.000.000دج).

تسديد مدته اثنا عشر (12) شهرا عندما يتجاوز مبلغ الدين الجبائي عشرون مليون دينار (20,000.000دج) ويقل عن ثلاثين مليون دينار (30.000.000دج).

تسديد مدته ثمانية عشر (18) شهرا عندما يتجاوز مبلغ الدين الجبائي، ثلاثون مليون دينار (30.000.000دج).

ويترتب على سحب الشكوى إنهاء الدعوى العمومية طبقا للمادة 06 من قانون الاجراءات الجزائية.

[1]- تتكون اللجنة المنشأة لهذا الغرض في فرنسا، بحسب المادة (1741) من القانون العام للضرائب، من رئيس لها يكون قاضي مستشار من مجلس الدولة، و08 قضاة مستشارين من نفس المجلس، وثماني أساتذة مستشارين من مجلس المحاسبة، و08 قضاة مستشارين من المحكمة العليا و04 شخصيات مؤهلة ،اثنان معينان عن كل رئيس مجلس من مجلسي البرلمان، مع احترام المساواة في التمثيل، وهذا يعمي أن اللجنة هنا رفيعة جدا ومصدرها القانون، وليس مقرر عن المدير العام للضرائب كما في الجزائر، والذي الأكيد لا يخرج عن تعيين موظفين كأعضاء لهان أنظر في ذلك:
Jacques Grosclaude, Philippe Marchessou, Op-cit,p356.

رأينا في هذا الفصل، مفهوم الالتزام الضريبي، حيث حاولنا من خلال استعمال مفهوم الالتزام المدني وأحكامه ومصادره، كما هي موجودة ضمن النظرية العامة للالتزام، أن نصل إلى تعريف الالتزام الضريبي واستخلاص أهم خصائصه، وأهم المعايير التي تحدد نطاقه، ثم انتقلنا إلى البحث عن كيف يبدأ هذا الالتزام وكيف ينتهي، وفي الأساس ما هو مصدره، فخلصنا إلى أن مصدر الالتزام الضريبي هو القانون وحده، وأنه ينشأ بتحقق واقعته المنشئة، وأنه مهما قال البعض من وجود ملامح للاتفاق، والمصالحة بشأن الضريبة، فأن كانت بعض التشريعات قد تضمنت ذلك صحيحا، وما فتئت تحاول أن تعطي للمكلف بالضريبة مساحة إرادية في شأن الضريبة، وهذا للتخلص من جمود قانونية الضريبة لكن هذا أبدا ما يحاول مصدر هذا الالتزام إلى عقد إرادي يخضع لأحكام العقد كما هي واردة في القانون المدني، متى شاءت أطرافه أقمته ومتى شاءت أنهته وإلا لا وجود لمعنى الضريبة وخصائصها الجبرية ومنفعتها العامة من الأساس.

إنه بالفعل رأينا تسرب بعض الأحكام إلى القانون الضريبي الجزائري، من قبيل الإعفاء الكلي والجزئي في حالة العوز أو الفقر للمكلف، وقد حاولنا أن نرى ما هو المؤثر الذي يكون قد وقع فيه المشرع، ولاحظنا أن فقط القانونين المصري والجزائري قد تناولا هذه الأحكام، وعرضنا بعض النظريات التي قررها القانون والقضاء في حالات مرهقة أو قاهرة على المدين، وحتى وأن قربنا بذلك وجهة نظر، لعل المشرع قد أخذ بها خاصة نظرية الظروف الطارئة التي أنشأها القضاء الإداري الفرنسي، إلا أن نطاق هذه النظرية أي العقد يختلف تماما عن الالتزام الضريبي، ويبقى للمشرع الحق في فرض الضريبة وفي رفع عبئها متى قدر ذلك، ورغم ذلك نجد هناك العديد من الأحكام التي تم استقائها من النظرية العامة للالتزام، في الوفاء بالدين الضريبي، وما يقابل الوفاء، وفي إنهاء هذا الدين بدون وفاء كما في حالة التقادم.

ثم لنصل إلى عناصر الالتزام الضريبي، أي أطراف العلاقة التي أنشأها هذا الالتزام، فعرفنا الإدارة الضريبية لمركزها المهم، ووضحنا طبيعتها القانونية وطبيعة مهامها وتنظيمها نطاقها، وحدودها المقررة، ثم انتقلنا إلى المكلف الضريبي والغير بصفتهما الطرف المقابل والموجه إليه عبء تحقيق وأداء الدين الضريبي، وما هي الضمانات المقررة لهما في ذلك، لنصل إلى محل الالتزام أي الدين الضريبي، فحددنا معناه وتمييزه، وخصائصه، وامتيازاته المقررة، ثم كيف يتم تحصيله، التحصيل الإختياري، ثم التحصيل الجبري، ومتى يتم هذا التحصيل وكيف يتم، لنصل في الأخير للمنازعات التي تنشا عن هذه العلاقة، سواء تلك التي تنشأ عن أساس تحقيق الدين الضريبي أي منازعات الوعاء، أو عن تحصيله، أي منازعات التحصيل، والمنازعات الأخرى التي قد تتعلق بشأن من شؤون الضريبة، إجرائيا وموضوعا، وحدد الإطار العام والأحكام العامة الخاصة بمنازعتي الوعاء والتحصيل، ما هي المراحل التي يمران بها، بدء من المرحلة الوجوبية المتمثلة في الطعن النزاعي والاعتراض أمام الإدارة الجبائية، مرورا بلجان الطعن بالنسبة للوعاء، ثم وصولا عند القضاء الإداري وتحديدا المحكمة الإدارية لما لها من ولاية عامة في ذلك، وبينا طبيعة الدعوى شروطها، إجراءاتها، وسائل التحقيق فيها، أحكامها، وطرق الطعن فيها،

وركزنا على وسائل الدعوى العمومية في الإكراه البدني للتحصيل الجبري، وبالمقابل يكون للمكلف حق دعوى المسؤولية الإدارية في مواجهة الإدارة.

رأينا في هذا الباب، كل ما هو موضوعي من شأن الضريبة، حيث ركزنا ذلك على مرتكزين، الأول يتعلق بالضريبة، إذ حاولنا بذلك عرض كلما يتعلق بالضريبة، من مدخلاتها، المتمثلة في المادة الأولية، وربطنا ذلك بكل من مكونات القاعدة القانونية بصفة عامة، من قبيل العناصر الواقعية والمثالية فيها، وأهم المذاهب التي انتصرت لذلك، ثم استخلصنا الجانب العلمي في هذه القاعدة وهو المادة الأولية لها أي الأبعاد التي تتشكل منها وبها الضريبة، والتي لا تتبلور بتوجيهات معينة إلا من خلال السياسة الضريبية، التي هي جملة التدابير والتوجيهات التي تصقل هذه المادة وتوجهها حيثما ترى فعاليتها وفائدتها، هذه السياسة التي تمثل جزء من السياسة التشريعية عموما، وهي التي تشكل عبر الزمن ما يسمى بالنظام الضريبي، وفي ذلك تطرقنا إلى كل من السياسة الضريبية، والنظام الضريبي في الجزائر، لنصل إلى استظهار أهم الأبعاد التي تحتويها القاعدة الضريبية، الأبعاد بحسب أهميتها، العامة والخاصة، وبذلك نكون قد استوفينا التركيبة الداخلية للقاعدة الضريبية.

لكن، القاعدة هي قاعدة تقويم أي انها قاعدة غاية، لذلك انتقلنا في المقام الثاني إلى تحديد أنواع الضريبة في الجزائر وتقسيماتها، وذكر كل ضريبة على حدا وخصائصها، وعناصرها من وعاء، ورسم، وكيفية تصفية، وادمجنا عرض هذه التقسيمات ما بين ما قرره المشرع، وما بين ما ساعدنا على ضبط الموضوع، حيث اعتمدنا في ذلك التقسيم ما بين ضريبة عامة خالص حصيلتها للدولة، إذ تجمع ما بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة، وضريبة محلية خالص حصيلتها للجماعات المحلية وتجمع هي كذلك ما بين صنفي الضريبة السابق ذكرهما، بينا خصصنا مجالا مستقلا للضرائب ذات الحصيلة المشتركة.

أما في الفصل الثاني، فقد انتقلنا إلى الدين، بصفته نتيجة الضريبة، وبدأنا عرضنا باستظهار كلما يتعلق بالالتزام الضريبي، من مفهومه الواسع محاولين في ذلك أن نصل إلى تحديد ملامحه المستقلة وذاتيه حتى وإن استعنا في ذلك بأحكام الالتزام المدني، ثم أظهرنا عناصر الالتزام الضريبي، وهي كل من العلاقة التي تنشأ حوله، ما بين الإدارة الضريبية من جهة والمكلف والغير من جهة أخرى، وبعد التعريف بهذه الأطراف، انتقلنا إلى التعريف بمحل الالتزام، أي إلى الدين الضريبي، ثم كيف يتم ربط هذا الدين عن طريق جملة التصريحات، والتقدير، وإعادة التقدير.

وبذلك، نصل إلى مرحلة أخرى جد هامة، هي مرحلة التحصيل، لما لها من أحكام خاصة وضمانات وامتيازات، ولكثرة عناصر التحصيل وصعوبتها، وبالطبع يظهر التحصيل الجبري أهم ما يميز ذلك.

ولتبقى أخر مرحلة دائما والمآل الأخير هو حدوث النزاعات، والبحث عن حلولها، وهذه هي المرحلة الأخيرة التي نظمتها القاعدة الضريبية في موضوعها، حيث نجد هنا، تحديد النزاع وصوره، ونطاقه، لنتقل إلى إظهار المراحل المقررة لتسويته، مبتدؤها المرحلة الإدارية بالنسبة لمنازعات الوعاء والتحصيل، دون غيرهما، ثم مرحلة لجان الطعن التي هي مرحلة جوازية، وتقتصر فقط على بعض منازعات الوعاء دون غيرها، لنصل إلى المرحلة القضائية التي تبدأ بقيام الدعوى بتوفر شروطها وإجراءاتها، وتصل إلى الحكم، وما يتعلق به من طرق طعن وإجراءات تنفيذ مرورا بالطبع بوسائل التحقيق في الطلبات، ورغم ذلك هناك

دعاوى يكون موضوعها يتعلق بالضريبة ولم يخصها المشرع الجبائي بأحكام خاصة من قبيل دعوى المسؤولية، لكن تبقى الدعوى العمومية أهم وسيلة من وسائل الإكراه البدني للتحصيل الجبري، وقد خصها المشرع بأحكام خاصة وقد ر]نا هذه الأحكام بدء من كيفية تحريك الدعوى العمومية إلى إنهائها.

الخاتمـــــــة

بعد عرضنا جزئيات بناء القاعدة الضريبية في التشريع الجزائري من حيث الشكل ومن حيث الموضوع، توصلنا إلى جملة من النتائج التي من بينها ما هو ايجابي ومن بينها ما هو سلبي يحتاج لمعالجته، لذلك، سنعرض في هذا المقام، هذه النتائج، ثم أهم التوصيات التي نراها مناسبة لتعديل أو تدارك بعض الأوضاع، وذلك فيما يلي:

النتائج، من أهم النتائج المستخلصة من جزئيات هذه الرسالة، وهي كالتالي:

•- أنه من حيث الأساس يشرع في مجال الضريبة بنص قانوني، غير أن المشرع ومنذ أن أحدث الضرائب بموجب خمس قوانين مستقلة (كانت على شكل أوامر)، استغنى تماما عن آلية القوانين المستقلة، واكتفى بتعديل وإتمام وإحداث عناصر الضريبة بموجب قوانين المالية، التي من جهة يرى فيها البعض مجرد برنامج مالي لا يرقى إلى مصاف القوانين لضعف خصائصها فيه، ومن جهة أخرى، إن قوانين المالية لها ضوابط قد تجرد الضريبة تماما من إطارها القانوني، ذلك انه في حالة عدم مصادقة البرلمان عن قانون المالية في أجل 75 يوما المقررة له دستوريا، يصدر رئيس الجمهورية مشروع الحكومة بأمر، ومن جهة أخرى، يصعب على نواب أن يقدموا اقتراحات نص في الضريبة، لعدم توفرهم على المعطيات الاقتصادية، والمالية، التي تمكنهم من عدم المساس بالتوازن المالي كما نصت عليه المادة 139 من الدستور، ومن جهة ثالثة، قد يصدر النص الضريبي مباشرة دون أن يصادق عليه البرلمان في حالة قوانين المالية التكميلية التي عادة تصدر بأوامر، وكلها مساس بمبدأ القانونية.

•- إن الاتفاقيات الجبائية حتى وان كان هدفها هو محاربة الازدواج والتهرب الضريبي، فان أحكامها فيها العديد من المكاسب للأنظمة الجبائية، ومؤشر توزيع هذه المكاسب يكون على قدر قوة النظام الجبائي، وحسنا فعل المشرع بأن جعل اختصاص دراستها والتفاوض بشأنها يعود للإدارة الضريبية، لكن هذا لا يكفي طالما أن النظام الجبائي لأي بلد يعكس وضعها المالي والاقتصادي، ويكون من الصعب على جهة واحدة مفاوضة أن تحقق مكاسب دون تعاون مع عدة جهات أخرى، فضلا على أن التصديق على هذا النوع من الاتفاقية يكون بمجرد مرسوم رئاسي يصدر دون المرور على البرلمان، ويضعف من الإطلاع على نتائج هذه الاتفاقيات خاصة أنها تبني كما سبق القول على معطيات كمية ليست في متناول البرلمان.

•- إن وضع النص الجبائي من طرف الإدارة وحدها(وزارة المالية، وباقي الوزارات وبعض القطاعات، والأمانة العامة للحكومة..)، حتى وإن كان فيه مسايرة لجميع ما يحصل بشأن وضع النصوص القانونية ليست في الجزائر فقط بل في دول عديدة، لا يكفي في غياب معاهد ومجالس دراسات مسبقة، وحتى لجان علمية تضع الدراسات المسبقة والإستشرافية لمحيط النص الجبائي، فهذا المحيط هو معقد كثيرا، ولا تقدر جهة واحدة على تسطير جزئياته والتحكم في نتائجه المستقبلية، وبالتالي فالاكتفاء بوضع المجلس الوطني للجباية، والمجلس الاقتصادي الاجتماعي، رغم قلة تأثيرهما، من حيث تشكيلة الأول التي هي تشكيلة أغلبها من الإدارة الجبائية كباقي تشكيلات الضريبة عموما، كما أنه مجلس تم تأسيسه حديثا، رغم

أن النص على إحداثه كان منذ سنة 1999، ومن حيث عملهما الكيفي بشأن الدراسات ذات البعد المالي والاقتصادي والضريبي، وهذا ما انعكس على إعداد النص المالي، الذي علق به العديد من الأوصاف، الغموض، هيمنة الإدارة عليه، عدم دقته باقتصاره على الجوانب الكلية للاقتصاد دون الاقتصاد الجزئي، وهذا باعتماده تماما على الجباية البترولية، وبالتالي أسعار النفط، والسعر المتوسط للدولار باعتباره عملة الإيرادات محل هذه الجباية، ولذلك يكون النص بدون أسس صحيحة وسياسة مالية واقتصادية مرجعية للمدى المتوسط والطويل، وهذا الأمر الذي أثر على وجود نظام جبائي فعال ونشط، ومؤسس على عدة بدائل، وذو نتائج مرجوة خارج مجال هذه الجباية.

لقد أثرت السياسة السابقة، ومسلك وضع النص على كيانه المنهجي واللغوي في حد ذاته، كنص قانوني يضم جملا تشريعية ومفردات ومصطلحات قانونية، وتناسقا وأهدافا يستخلص من خلالها عناصر قواعده القانونية، وتكتمل لها بها خصائصها، وأهمها وسع مجال التطبيق، ليشمل أكبر فئة عن طريق حصر أكبر وعاء، وشروط الكشف عنه وتحقيقه وتحصيل الضرائب بشأنه، وبالتالي تضييق مجال التهرب الضريبي، وضبط الأحكام لتحسين تحصيل الضريبة ومحاربة الغش الناتج عن التملص منها، فكيان النص هو الإفصاح عن إرادة الدولة في الضريبة، فمن جهة المنهجية، فحتى وإن كان حكم تقنين النص الضريبي المحدث منذ لحظة تأسيس النصوص الضريبية في الجزائر، قد ساهم بشكل كبير في تحديد خطوطها العريضة، إلا أن توزيعها إلى خمس نصوص، وعدم تجميعها في نص واحد، وتنقيحه سنويا بحكم التقنين كما فعل المشرع الفرنسي، قد أربك كثيرا الأطراف الناشئة حول الضريبة، السلطة التشريعية، التي تجد نفسها سنويا تعدل الأحكام بشكل متفرق وباختلاف كل ضريبة، وكذلك المكلف بالضريبة، الذي يجد نفسه موزعا ما بين عدة نصوص، أما منهجية النص في حد ذاته، فهي كذلك لا تعرف انسجاما وتناسقا، وخاصة من زاوية الفصل ما بين ما هو موضوع وما هو إجراء، فمازالت النصوص الخمسة تحمل ضمن طياتها أحكاما تتعلق بالقواعد الإجرائية، رغم أن المشرع قد أحدث قانون الإجراءات الجبائية منذ سنة 2002، وكان من الأجدر أن تعكف لجنة خاصة على استخراج جميع القواعد الإجرائية من القوانين السابقة وإدراجها ضمن قانون الإجراءات، وذلك بشكل مستقل تماما عن قوانين المالية لعدم مكنة استيعاب هذه القوانين لكل هذه القواعد، ونجد من جهة أخرى صعوبة وضع عناصر الضريبة ضمن النص الضريبي بشكل سلسل، فما يميز قانون الضريبة كثرة القواعد وتداخلها، وهذا انعكس سلبا على ضبط العناصر وتحديد شروطها، أما من حيث لغة النص، فنجد صعوبة الألفاظ وعدم انسجامها، ونجد تعقيد اللغة وعدم التقيد باستعمال المصطلحات الموحدة لنفس المعنى، والاضطراب في وضع المفردات وهكذا، ويبدو تأثير الترجمة واضح على النص، إذ يبدأ باللغة الفرنسية لعدة اعتبارات من قبيل الأخذ من النصوص الفرنسية، وينتهي إلى النص العربي، فيصبح النص كما قال الأستاذ الفقيه السنهوري على القانون المدني القديم أنه نقل عيوب الترجمة، ونقل معها عيوب النص المترجم (بفتح الجيم).

•- تستند القاعدة الضريبة في سريانها إلى معايير وحينما نرى تلك المعايير التي قررها المشرع في الجزائر فحتى وإن ساير بها المشرع الفرنسي، إلا أنها تبقى معايير غير منسجمة مع البعد الديني في الجزائر، فمعيار السكن الضريبي، يرتبط بتوحيد الذمة المالية خاصة فيما بين الزوجين وما يقطن في هذا المنزل، لكن من المعلوم أن ذمة الزوجين مستقلة في الإسلام، والمشرع لم يصر على إتحاد الذمة من جهة لكنه وضع حكما بأفضليتها جبائيا، ومن جهة أخرى اعتبر الزوجين متضامنين في أداء الضريبة مما يعني أنه اعتبر ذمتهما المالية واحدة وهذا خطأ وتناقض في آن واحد، بينما تبقى باقي المعايير بين أخذ ورد من حيث أفضلتها إلا أنها لا تخرج عما قررته معظم التشريعات الضريبية بما فيها العربية.

•- إن الضريبة الملائمة مرتبطة بسيادة القانون وبتطوره، ومن خلال ذلك تظهر حوكمة الضريبة، والجزائر ما زالت بعيدة كل البعد عن مضامين هذه الحوكمة، من وسائل اتصال وتكنولوجيا حديثة، من مشاركة فعلية في بناء القانون الضريبي من طرف الجميع، من سوء الحفاظ عن استقرار القانون الضريبي، وهكذا.

•- إن حمل قاعدة الضريبة في مادتها الأولية للعديد من الأبعاد العامة منها والخاصة، فيه الحكم على مدى ملائمتها واستقرارها، بمقدار قوة هذه الأبعاد ورسوخها في المجتمع، وحتى وإن بدا لنا وجود هذه الأبعاد، فما نلاحظه أنه يسيطر عليها بعد القانون المقارن، فمكونات الضريبة في الجزائر تكاد لا تختلف عن تلك التي في فرنسا، ومنها ضرائب مخالفة للدين الإسلامي، رغم أنه أهم مقوم للجزائر، مثل رسوم المرور بالنسبة للمشروبات الكحولية، فضلا على بعض الحقوق المدخلة ضمن نظام ضريبة التسجيل وهي غير موجودة تماما في القانون المدني، من قبيل الإنتقاع العمري، والإنتفاع الدائم والريوع العمرية، وهي كلها مأخوذة من القانون الفرنسي.

•- وتبقى مشكلة تمويل الجماعات المحلية وبالأخص البلديات المكلفة بالنهوض بالتنمية المحلية من ميزانية الدولة اكبر عائق لاستقلالية هذه الجماعات، ويرجع ذلك إلى توحيد موارد الدولة وهذه الجماعات ضمن وثيقة واحدة، ونص قانوني واحد، وهذا يعني عدم الفصل ما بين الضرائب العامة والضرائب المحلية قانونيا، وهذا الوضع إنما يخالف أغلب التشريعات، التي تحرر الضريبة المحلية من مبدأ القانونية، ورخصة البرلمان، وتحررها في مضمونها وهدفها، وربما هذا الحال يجب أن يتداركه المشرع ويفصل ما بين نوعي الضريبتين.

•- إن تركيبة الضرائب العامة فيها كثيرا من النتائج غير المنسجمة، منها الضريبة على الدخل الإجمالي، فهذه الضريبة تعد ضريبة أحادية وعامة وتشمل أكثر من صنف، لكن شتت أثرها الاقتطاعات من المصدر، وهناك بعض الرسوم في كثرتها تزيد تكلفتها ولا تحقق الوفرة الضريبية، ومن قبيل ذلك، رسوم التسجيل والرسوم الإشهار العقاري، فحيث ما يجب أن يتم جمعهما كما فعل المشرع بالنسبة لنقل وانتقال ملكية الحقوق العقارية، نجد المشرع الجزائري يفصلهما ويكثر مصاريف كل منهما، وهذا يجعل أثر وبالأخص رسوم التسجيل ضئيل جدا بالنسبة لحصيلة الضرائب ككل.

•- إن توزيع الحصيلة الضريبية، هي حصيلة إيرادات المالية العامة وعدم تخصيصها مباشرة للخزينة العمومية فيه مساس بمبدأ عدم تخصيص الإيراد، ومخالفة لخصائص الضريبة في حد ذاتها، ونجد جملة كثيرة من الأحكام الضريبية فيها توزيع الحصيلة على عدة جهات ليس لها علاقة بالخزينة العمومية.

•- وقد تعود مشكلة قلة التحصيل، إلى الضوابط القانونية لهذا العنصر من قبيل عدم ضبط حدود الطعن النزاعي، والاعتراضات، وتداخل مجالاتهما، وصعوبة تفعيل آلية الإعفاء، والتخفيض الضريبي، وقلة تفعيل الضمانات والحجوز المقررة للضريبة، لذا نجد العديد من الآثار السلبية التي تعلق بالتحصيل، سواء تلك المتعلقة بتماطل المكلف، وبقاء قابض الضريبة دون أن يحرك ساكنا، أو تلك المتعلقة بالطعون والمنازعات التي تطول.

•- وهنا نشير إلى الغياب شبه الكلي للقاضي الإداري وخاصة مجلس الدولة بالنسبة لشأن الضريبة، حيث لم نقف على قرارات وأحكام مؤثرة كما هو الحال في القضاء المصري أو الفرنسي بشأن الضريبة.

وبكثرة النتائج السلبية المسجلة، والتي لم نستطع أن نحصرها، وسبق أن أشرنا إلى بعضها خلال المتن، سنعرض بعض التوصيات التي نراها مناسبة للأخذ بها بخصوص الموضوع، وهي كالتالي:

•- تجميع نصوص القانون الضريبي الخمسة كلها في نص واحد، مع ضرورة تنقيحها من التكرار، واستعمال معايير توزيع متنوعة حتى يتم الإلمام بجميع أنواع الضرائب، وتسهيل تصنيفها، مع الفصل ما بين النظام القانوني للضريبة العامة، والنظام القانوني للضريبة المحلية، مع تجميع النصوص التنظيمية أيضا رفقة القانون الضريبي، وهذا للتقليل من الأحكام الضريبية غير المجمعة، وغير المصنفة، ويجب على المشرع ألا يتخلى عن حكم التقنين، بل يعمد دوريا إلى ذلك.

•- إحداث لجنة خاصة للتكفل بتجميع القواعد الإجرائية من النصوص الموضوعية، وإدراجها ضمن قانون الإجراءات الجبائية، وضبط هذا القانون منهجيا.

•- فتح معاهد متخصصة لدراسات الضريبة والآثار المتعلقة بها، وتفعيل دور المجالس واللجان الخاصة في ذلك، وإشراك المواطن عن طريق البرلمان، وكذا جميع ما له علاقة بالضريبة خاصة المؤسسات المصنفة كمكلف بالضريبة، من أجل توفير المعطيات اللازمة لنص الضريبة، والوصول إلى ضريبة ملائمة ومقبولة ومؤثرة في ذات الوقت، وخلق مجال اتصال سريع ومرن وواسع حتى يتم مرونة نقل المعلومة واستعمالها وشفافيتها.

•- توسيع دائرة وضع النص، من حيث الصياغة، فالصياغة الجيدة تفصح عن جوهرها بسهولة، وبالتالي استخلاص القاعدة الضريبية، وسهولة تطبيقها، وصعوبة التملص والتهرب منها، وإحكام النص، وتجنيبه التصحيحات المتكررة عبر قوانين المالية الدورية، إذ لا يكاد يخلو قانون منها من تصحيح أحكام الضريبة.

• تنقيح النظام الضريبي من جملة الضرائب والرسوم غير المنتجة، والبحث عن أوفرها، وأكثرها ملائمة وتقبلا من قبل المكلف بالضرائب، وأعدلها في المجتمع، بمراعاة أهم الأبعاد التي تكونه ضمنها، فلم تعد الضريبة مورد فحسب، بل هي كل العناصر السابقة على الرغم من تقابلها.

•- توطيد العلاقة ما بين الإدارة الضريبية والمواطن من باب التعامل والشفافية وأخلقة العمل الضريبي خاصة في مجال الرقابة إذ يجب أن تنظم على أساس عادل ومنصف، وشفاف، لا يميز ما بين المكلفين، فبعث الثقة من شأنه أن يبسط قبول الضريبة لدى المكلف بها، فضلا على تفعيل آلية الإعفاء في حالة العوز والضيق المالي، وضمن هذا السياق أيضا، يجب أن يعاد النظر تماما في جميع اللجان الضريبية، بدء من الجنة المكلفة بإبداء رأيها في وضع الشكوى وتحريك الدعاوى العمومية، واللجنة المكلفة بالنظر في معاينة التعسف في القانون الضريبي، وحتى لجان الطعون فتركيبة هذه اللجان مسيطر عليها تماما موظفي الإدارة الضريبية، كما هو الحال بالنسبة للمجلس الوطني للجباية، وهذا عكس ما رأيناه في القانون الفرنسي، فكيف تستقيم العلاقة الضريبية ما لم يكن هناك طرف ثالث يوازن ما بين أطرافها.

•- يجب أيضا أن يتدخل المشرع ليوزع الإختصاص القضائي ما بين جهاته، فهناك ضرائب ورسوم تبدو بسيطة ولا تحتاج إلى تحقيق أو عناية كبيرة من قبيل رسوم التسجيل ورسوم الطابع، وبعض الضرائب غير مباشرة، فإصرار المشرع على المعيار العضوي في توزيع الإختصاص، وحصر القضاء الإداري بذلك في شأن كل نزاعات الضريبة أيا كانت ثبت فشله تماما، من باب كثرة النزاعات وقلة الإجتهادات، وكثرة الوقت للفصل في القضايا وهكذا، لذلك يبدو توزيع الإختصاص أكثر فعالية هنا، ولو من باب تقليل القضايا على القضاء الإداري، وبالتالي يجب أن يكون هناك إزدواجية في نظام منازعات الضريبة، فكما رأينا في فرنسا، هناك عدة جهات قضائية تتدخل في الضريبة، منها قضاء الإستعجال بالنسبة لأعمال التنفيذ، ومنها القضاء العادي في خارج نزاعات الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسوم على رقم الأعمال، ومنها القضاء الإداري في النزاعات المتعلقة بهاتين الضريبتين الأخيرتين.

•- إنه لا معنى للضريبة بدون تحصيل، ولا معنى للتحصيل بدون وفرة، ولا معنى للوفرة إذا لم تصب في الخزينة العمومية، وتخضع لمبدأ وحدة الإيراد وعدم تخصيصه، وبالتالي على المشرع أن ينص على ما يفعل آلية التحصيل، وألا تكون وجهته مخصصة إلى أي جهة كانت ما عدا الخزينة العمومية حتى يسهل مراقبة انفاقها فيما بعد، ونرى أنه بتفعيل آلية الدفع بعدم الدستورية يمكن أن يتم ضبط القوانين الضريبية وهذا هدف، حتى تستقيم دستوريتها.

وفي الأخير، نشير عموما أن القانون الضريبي في الجزائر مازال متأخرا من حيث نصه، وكيفية عمله والمحيط المتعلق به، ومن حيث لغته، ومنهجه، ومن حيث مادته الضريبية في مدخلاتها، أي مادته الأولية، ومن حيث مخرجاته أي الضرائب هيكلتها، نوعيتها، وتركيبتها وهذا، فضلا على تخلف نظام التحصيل والمنازعات الضريبية.

قائمة المراجــع

أولا/ قائمة المراجع باللغة العربية

أ/ المؤلفـــات

01- الدكتور المستشار أحمد بديع بليح، التشريع الضريبي الضرائب على الدخل تأصيل في ضوء الفقه وأحكام النقض، دار نشر الثقافة، الإسكندرية، 1987.

02- الدكتور أحمد خلف حسين الدخيل، تجزئة القاعدة القانونية في التشريع الضريبي، الطبعة الأولى، المؤسسة الحديثة للكتاب، لبنان، 2012.

03- احمد شرف الدين للمحاماة والاستشارات القانونية والتحكيم، الفتـــاوى والأحكام في الاستثمار والضرائب في مصر والدول العربية، مطابع التجارية قليوب، مصر، بدون ذكر السنة.

04- دكتور اكرامي بسيوني عبد الحي خطاب، المبـــادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستوريـــة، المكتب الجامعي الحديث، 2012.

05- دكتور اكرامي بسيوني عبد الحي خطاب، القاضي الدستوري ورقابته للتشريعات الضريبية دراسة تحليلية مقارنة، المكتب الجامعي الحديث، 2012.

06- د. الأميـن شريـط، الوجيـز في القانون الدستوري والمؤسسات السياسية المقارنة، الطبعة الرابعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.

07- أ.د. الطيب زروتي، القانـــون الدولي الخاص الجزائـــري، الجزء الأول تنازع القوانين (في ضوء القانون 10/05 المؤرخ في 20 جوان 2005) دراسة مقارنة بالقوانين العربية والقانون الفرنسية، الطبعة الثانية، مطبعة الدويرة، 2008.

08- الدكتور أنـــور سلطان، المبـــادئ القانونيـــة العامـــة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2005.

09- الدكتور برحماني محفوظ، الضريبة العقارية في القانون الجزائري دراسة مقارنة، دار الجامعة الجديدة، الأزاريطة، بدون ذكر البلد، 2009.

10- دكتور يرحماني محفوظ، المالية العامة في التشريع الجزائري، دار الجامعة الجديدة، الأزاريطة- الإسكندرية، 2015.

11- الأستاذ بلعروسي أحمد التيجاني، قانـــون المحاسبـــة العمومية، الطبعة الأولى، دار هومـــــة، 2011.

12- الدكتور بن زارع رابح، المسؤولية الجبائية لمسيري الشركات، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2014.

13 - بوحميدة عطاء الله، النصوص القانونيـــة من الإعداد إلى التنفيـــذ، الطبعة الثانية، ديـــوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2017.

14- بوكرا ادريس، المبادئ العامة للقانون الدستوري والنظم السياسية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2016.

15- تومي آكلي أستاذ محاضر "أ"، منهـــاج البحث وتفسيـــر النصوص في القانـــون الوضعي والتشريـــع الإسلامي، برتي للنشر، الجزائر، بدون سنة.

16- الدكتور حسن عواضة، الدكتور عبد الرؤوف قطيش، المالية العامة الموازنة – نفقاتها – القروض – الإصدار النقدي – الخزينة دراسة مقارنة، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت لبنان، 2013.

17- الدكتور خالد خضر الخير، قانون الضرائب والإعفاء منها، المؤسسة الحديثة للكتاب، لبنان، 2014.
18- خضر الشويكي باحث ومستشار قانونى، منازعات الوعاء الضريبي الأصول الإجرائية وطرق الطعن (دراسة مقارنة)، الطبعة الأولى، المؤسسة الحديثة للكتاب، لبنان، 2013.
19- د. ديب كمال، أساسيات التنمية المستدامة، دار الخلدونية، الجزائر، 2015.
20- أ. دوة آسيا، د. رمول خالد، الإطار القانوني والتنظيمي لتسجيل العقارات في التشريع الجزائري، الطبعة الثالثة، دار هومة، الجزائر، 2011.
21- الدكتور رافد خلف هاشم البهادلي، الدكتور عثمان سلمان غيلان العبودي، التشريع بين الصناعة والصياغة، الطبعة الأولى منشورت الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2012.
22- الدكتور رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة للطبع والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014.
23- الأستاذ سايس جمال، الاجتهاد الجزائري في القضاء الاداري، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، منشورات كليك، الجزائر، 2013.
24- الدكتور سليمان محمد الطماوي، الأسس العامة للعقود الإدارية دراسة مقارنة، الطبعة الخامسة، دار الفكر العربي، 1991.
25- الدكتور سمير عثمان اليوسف، نظرية الظروف الطارئة وأثرها في التوازن المالي للعقد الإداري، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت- لبنان، 2009.
26- الدكتور سعيد أحمد بيومي، لغة القانون في ضوء علم لغة النص دراسة في التماسك النص، دار الكتب القانونية، دار شتات للنشر والبرمجيات، مصر، 2010.
27- الدكتور سعيد بوالشعير، المجلس الدستوري في الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2012.
28- دكتور سعيد علي القططى، علم صناعة التشريعات الجنائية المعيار الجنائي التنموي، دار الكتب القانونية- دار شتات للنشر والبرمجيات، مصر، 2010.
29- عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، عين مليلة- الجزائر، 2012.
30- الأستاذ الدكتور عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، العدالة الضريبية دراسة مقارنة، الطبعة الاولى، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2015
31- عبد الحفيظ بن عبيدة، إثبات الملكية العقارية والحقوق العينية العقارية في التشريع الجزائري، دار هومة، الجزائر، الطبعة السادسة، 2009.
32- دكتور عبد الغني بسيوني عبد الله، القانون الإداري دراسة مقارنة لأسس ومبادئ القانون الإداري وتطبيقها في لبنان، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، بدون سنة.
33- الدكتور عبد القادر الشيخلي، الصياغة القانونية تشريعا، فقها، محاماة، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014.
34- الدكتور عبد الله ساقور، الاقتصاد السياسي، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2004.
35- الدكتور عصام عفيفي حسين عبد البصير، تجزئة القاعدة الجنائية دراسة مقارنة في القانون الوضعي

والفقه الجنائي الإسلامي، الطبعة الأولى، دار النهضة، القاهرة، 2003.
36- الدكتور عصام عفيفي حسين عبد البصير، مبدأ الشرعية الجنائية دراسة مقارنة في القانون الوضعي والفقه الجنائي الإسلامي، الطبعة الأولى، دار الكتب المصرية، 2007.
37- الدكتور عصام نجاح، القانون المقارن والأنظمة القانونية الكبرى، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2011.
38- د. علي زغدود، المالية العامة، الطبعة الرابعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.
39- علي علي سليمان، النظرية العامة للالتزام مصادر الالتزام في القانون المدني الجزائري، الطبعة السابعة، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 2006.
40- الدكتور علي محي الدين علي القره داغي، بحوث في فقه المعاملات المالية المعاصرة، الطبعة الثالثة، شركة دار البشائر الإسلامية للطبع والنشر والتوزيع، لبنان، 2009.
41- الدكتور علي مراح، الاتجاهات الفقهية في تفسير الزاهرة القانونية، دار هومة، الجزائر، 2011.
42- الأستاذ الدكتور عمار بوضياف، المرجع في تحرير النصوص القانونية والوثائق الإدارية، الطبعة الثالثة، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، 2015.
43- الأستاذ الدكتور عمار عباس، تأملات حول مسار الإصلاحات الدستورية في الجزائر مساهمة في إثراء النقاش حول مشروع التعديل الدستوري المقترح، دار الخلدونية، الجزائر، 2015.
44- الأستاذ عمار عوابدي، نظرية المسؤولية الإدارية دراسة تأصيلي، تحليلية، ومقارنة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1994.
45- الأستاذ عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، الطبعة الأولى، مطبعة مزوار، الجزائر، 2009.
46- الأستاذ الدكتور فايز محمد حسين، دور المنطق القانوني في تكوين القانون وتطبيقه دراسة في فلسفة القانون، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2011.
47- الدكتور فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهاد مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2011.
48- د. قيس حسن عواد البداري، المركز القانوني للمكلف بالضريبة دراسة تحليلية مقارنة، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2005.
49- دكتور مازن ليلو راضي، موسوعة القضاء الإداري، مبدأ المشروعية- قضاء الإلغاء- قضاء التعويض مع احدث القرارات والفتاوى، المجلد الأول، الطبعة الأولى، المؤسسة الحديثة للكتاب، لبنان، 2016.
50- مبروك حسين، تحرير النصوص القانونية (الشكل والإجراء)، بدون ذكر دار النشر، الجزائر، 1996.
51- د. محمد حسنين، طرق التنفيذ في قانون الإجراءات المدنية الجزائري، الطبعة الخامسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.
52- دكتور مجدي الشامي، المنازعات الضريبية بين اختصاص القضاء العادي والإداري في القوانين

المصرية والفرنسية، الطبعة الأولى، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، 2016.
53- الأستاذ محمد حمو، الدكتور منور اوسرير، محاضرات في جباية المؤسسات مع تمارين محلولة، الطبعة الأولى، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو الجزائر، 2009.
54- الدكتور محمد رفعت عبد الوهاب، النظرية العامة للقانون الإداري، طبيعة القانون الإداري- التنظيم الإداري- وظائف الإدارة العامة-الموظفون العموميون- أعمال الإدارة العامة- امتيازات الإدارة العامة- أموال الإدارة العامة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2012.
55- دكتور محمد صبري السعدي، شرح القانون المدني الجزائري النظرية العامة للالتزامات مصادر الالتزام- التصرف القانوني العقد والإرادة المنفردة، الجزء الأول، الطبعة الثانية، دار هدى، الجزائر، 2004.
56- الدكتور محمد علوم محمد علي المحمود، الطبيعة القانونية والمالية لدين الضريبة وتطبيقاتها في التشريعات الضريبية المقارنة، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2010.
57- المستشار محمود محمد علي صبره، أصول الصياغة القانونية باللغة العربية والإنجليزية مع شرح وافي لأهم خصائص اللغة القانونية، دار الكتب القانونية – دار شتات للنشر والبرمجيات، مصر، 2012.
58- مسعود شيهوب، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية- الجزء الأول- الهيئات والإجراءات، الطبعة الخامسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2009.
59- دكتور مصطفى العوجي، القاعدة القانونية في القانون المدني، طبعة ثانية طبعة مستحدثة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2010.
60- د. نعمان عبد الله الهيتي، تشريع القوانين "دراسة دستورية مقارنة، الطبعة الأولى، دار رسلان للطباعة والنشر والتوزيع، سوريا-دمشق-جرمانا، 2007.
61- دكتور يس محمد الطباخ، الاستقرار كغاية من غايات القانون دراسة مقارنة، المكتب الجامعي الحديث، بدون ذكر البلد، 2012.
62- أ, يوسف مامش، أ.د ناصر دادي عدون، اثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي، الطبعة الأولى، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2008.

ب/الرسائل والمذكرات الجامعية

رسائل الدكتوراه

- أمزيان عزيز، أخلاقية القوانين الضريبية الجزائرية، أطروحة دكتوراه تخصص قانون أعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر- باتنة، 2013/2012.

مذكرات الماجستير

- بوسالم رابح، المجلس الدستوري الجزائري – تنظيمه وطبيعته، رسالة ماجستير كلية الحقوق ، جامعة منتوري – قسنطينة،2005.
- بوقروة ايمان، كيفية تفادي الازدواج الضريبي الدولي في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية دراسة حالة الاتفاقية الجبائية الجزائرية الفرنسية، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير شعبة ماناجمنت تخصص مالية،

مدرسة الدكتوراه "اقتصاد – ماناجمنت"، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955 بسكيكدة، 2010.

- حركات بوبكر عبد الغني، قروش أنس، تسوية المنازعات الضريبية، مذكرة نيل شهادة المدرسة العليا للقضاء، الدفعة الخامسة عشر، 2007.
- مشري حم الحبيب، السياسة الضريبية و أثرها على الاستثمار في الجزائر، رسالة ماجستير في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر ببسكرة، 2010/2009.
- ميلود خيرجة، إنفاذ المعاهدات الدولية في القانون الجزائري، رسالة ماجستير في الحقوق، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر ببسكرة، 2013.

ج/المقـــالات العلميـــة

– الأستاذ الأمين شريط، عن بعض شروط صناعة التشريع، مجلة الوسيط، مجلة دورية تصدرها وزارة العلاقات مع البرلمان، العدد5، السداسي الأول، 2008، ص17.

– أ.د الأمين شريط، مكانة البرلمان الجزائري في اجتهاد المجلس الدستوري، مجلة المجلس الدستوري، العدد 01، 2013، ص 14، 15، 16.

– الأستاذ الدكتور الأمين شريط، حق التعديل في النظام البرلماني الجزائري (دراسة مقارنة)، مجلة الوسيط، وزارة العلاقات مع البرلمان، العدد 10، 2013، ص117، 131، 142.

– الدكتور بوعلام طاطاح، ممارسة حق التعديل في المجلس الشعبي الوطني خلال الفترتين التشريعيتين (2002–2012)، مجلة الوسيط، وزارة العلاقات مع البرلمان، العدد 10، 2013، ص223.

– جبار عبد الحميد، تأملات حول قرار المجلس الدستوري فيما يتعلق بالقضايا المرتبطة بالمعاهدات الدولية، مقال منشور بالمجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، كلية الحقوق الجزائر، الجزء34 رقم1/1996، ص166.

– د. ريخا بهرقافا، خطوط توجيهية حول عملية التشريع ومحتواه، ترجمة، مجلة الوسيط، وزارة العلاقات مع البرلمان، العدد 5، 2008، ص26.

– الدكتور علاوة العايب، العملية التشريعية ونظام التعديلات في الأنظمة البرلمانية الثنائية المقارنة، مجلة الوسيط، وزارة العلاقات مع البرلمان، العدد 10، 2013، 162.

– الأستاذ الدكتور مسعود شيهوب، المبادرة بالقوانين بين الحكومة والبرلمان في المنظومة القانونية الجزائرية، مجلة الوسيط، وزارة العلاقات مع البرلمان، العدد 10، 2013، ص94، 98، 99.

د/ النشريات

– رسالة المديرية العامة للضرائب، نشرة إخبارية دورية للمديرية العامة للضرائب، الأعداد، 2002/11، 2012/60، 2012/63، 2013/65، 2013/68، 2013/71، 2014/75، 2015/77.

هـ/ آراء المجلس الدستوري

– رأي المجلس الدستوري رقم 02 بتاريخ 06 يوليو 2011، جريدة رسمية عدد 64–2011.

- رأي المجلس الدستوري رقم4-ر.ق.ع-م.د-16 مؤرخ في 8 ذي القعدة عام 1437 الموافق 11غشت سنة 2016، يتعلق بمراقبة مطابقة القانون العضوي الذي يحدد تنظيم المجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة وعملهما، وكذا العلاقات الوظيفية بينهما وبين الحكومة، للدستور، ج ر عدد 50.
- رأي المجلس الدستوري رقم 01/ر.ق.ع/م.د/18،الصادر ضمن الجريدة الرسمية عدد15 لسنة 2018.

و/ النصوص التشريعية

01/ الدساتير

- دستور 1976 الصادر بالأمر رقم 97/76 المؤرخ في 1976/11/22، ج ر عدد 94.
- دستور 1989 الصادر بموجب المرسوم الرئاسي رقم 89-18 المؤرخ في 1989/02/28، ج ر عدد 9.
- دستور 1996 الصادر بموجب المرسوم الرئاسي رقم96-438 بتاريخ1996/12/07، ج رعدد 76.
- القانون رقم:16-01 المؤرخ في: 06 مارس 2016، المتضمن التعديل الدستوري، ج ر عدد14.

02/ الاتفاقيات الدولية

- الاتفاقية المبرمة مع ايطاليا المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 1991-231 المؤرخ في 20-07-1991، ج ر عدد35.
- الاتفاقية الجبائية مع جنوب إفريقيا المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 2000-95 المؤرخ في04-05-2000، ج ر عدد 26.
- الاتفاقية الجبائية المبرمة مع كندا المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 2000-364 المؤرخ في 16-11-2000، ج ر عدد 68.
- الاتفاقية الجبائية المبرمة مع فرنسا المصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي رقم 2002-121 المؤرخ في 07-04-2002، ج ر عدد 24.
- الاتفاقية المبرمة مع مصر والمصادق عليها بموجب المرسوم الرئاسي 2003-143 المؤرخ في 25-03-2003، ج ر عدد23.
- الاتفاقية المبرمة مع فرنسا التي مدتها 10 سنوات وموضوعها التشجيع والحماية المتبادلة للاستثمارات المصادق عليها بتاريخ 02-01-1994، ج ر عدد01.
- الاتفاقية المبرمة مع ألمانيا التي مدتها 10 سنوات، وموضوعها تشجيع والحماية المتبادلة للاستثمارات المصادق عليها بتاريخ 07-10-2000، ج ر عدد 58.

03/ القوانيـــــن

- القانون العضوي رقم:98-01 المؤرخ في:31-05-1998 المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله، ج ر عدد37 المعدل والمتمم بكل من أحكام القانون العضوي رقم: 2011-13 المؤرخ في:26 يوليو 2011، ج ر عدد43، والقانون العضوي 2018-02 المؤرخ في04-03-2018، ج ر عدد15.
- القانون العضوي رقم:98-03 المؤرخ في1998/06/03يتعلق باختصاصات محكمة التنازع، تنظيمها، ج ر عدد39.

- القانون العضوي رقم: 16-12 مؤرخ 25 غشت سنة 2016، يحدد تنظيم المجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة، وعملهما، وكذا العلاقات الوظيفية بينهما وبين الحكومة ج رعدد50.
- القانون العضوي رقم: 18-15 مؤرخ 02 سبتمبر سنة 2018، يتعلق بقوانين المالية، ج ر عدد53.
- القانون العضوي رقم: 18-16 مؤرخ 02 سبتمبر سنة 2018، يحدد شروط وكيفيات تطبيق الدفع بعدم الدستورية، ج ر عدد54.
- القانون رقم 157/62 المؤرخ في 1962/12/31 المتعلق بتمديد العمل، حتى إشعار آخر، لمفعول التشريع النافذ إلى غاية 1962/12/31جريدة رسمية عدد 02 لسنة 1963.
- قانون رقم 86-16 مؤرخ في 19-08-1986 يتعلق بأعمال التنقيب البحث عن المحروقات واستغلالها ونقلها بالأنابيب، ج رعدد35، معدل ومتمم بالقانون رقم 91-21 مؤرخ في 04-12-1991، ج ر عدد 63.

- قانون رقم88-01 مؤرخ في12-01-1988 المتضمن القانوني التوجيهي لمؤسسات العمومية،ج ر عدد02.
- قانون رقم 88-33 مؤرخ في 31 ديسمبر 1988 يتضمن قانون المالية لسنة 1989، ج ر عدد54.
- قانون رقم 90-21 مؤرخ في 15 غشت 1990 يتعلق بالمحاسبة العمومية معدل ومتمم، ج ر عدد35.
- قانون رقم 90-25 مؤرخ في 18-11-1990 يتضمن التوجيه العقاري، ج. ر عدد 49.
- قانون رقم 91-05 مؤرخ في 16 يناير سنة 1991، المتعلق بتعميم استعمال اللغة العربية ،ج ر عدد03، معدل ومتمم بأمر رقم 96-30 مؤرخ في 21 ديسمبر1996 سنة ، ج ر عدد81.
- قانون رقم 98-02 مؤرخ في 30 ماي 1998 يتعلق بالمحاكم الإدارية، ج رعدد37.
- قانون رقم 01-21 مؤرخ في29-12-2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002، ج ر عدد79.
- قانون رقم 06-01 مؤرخ في2006/02/20، يتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته المعدل والمتمم، ج ر عدد 14.
- قانون رقم 03/06 مؤرخ في 2006/02/20، المتضمن تنظيم مهنة المحضر القضائي، ج ر عدد14.
- قانون رقم 09/08 مؤرخ في 2008/02/25 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ج ر عدد 21.
- قانون 08-15 المؤرخ في 2008/07/20 يحدد قواعد مطابقة البنايات وإنجازها المعدل والمتمم، ج ر عدد 44.
- قانون رقم 08-21 مؤرخ في:2008/12/30 يتضمن قانون المالية لسنة 2009، ج ر عدد74.
- قانون رقم 13-08 مؤرخ في في 2013/12/30 يتضمن قانون المالية لسنة 2014، ج ر عدد 68.
- قانون رقم 14-10 مؤرخ في في 30 /2014/12 يتضمن قانون المالية لسنة 2015، ج رعدد 78.
- قانون رقم 16-01 مؤرخ في 06 مارس سنة 2016، يتضمن التعديل الدستوري، ج ر عدد 14.
- قانون رقم 08/16 مؤرخ في 2016/08/03 يتضمن تسوية الميزانية لسنة 2013 ، ج ر عدد 46.
- قانون رقم 14/16 مؤرخ في2016/12/28يتضمن قانون المالية لسنة 2017، ج ر عدد77.

- قانون رقم 17-11 مؤرخ في 27 ديسمبر سنة 2017، يتضمن قانون المالية لسنة 2018، ج ر عدد 76.
- قانون رقم 18-13 مؤرخ في 11 يوليو سنة 2018، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2018، ج ر عدد 42.
- الأمر رقم 75-58 المؤرخ في1975/09/26 يتضمن القانون المدني، المعدل والمتمم، ج ر عدد78.
- الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 1975/09/26 يتضمن القانون التجاري، المعدل والمتمم، ج ر عدد101.

* الأوامر المؤرخة في 1976/12/09:

- 76-102 المتعلق بقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة،
- 76-103 المتعلق قانون الرسوم على رقم الأعمال،
- 76-104 المتعلق بقانون الضرائب غير المباشرة،
- 76-105 المتعلق بقانون التسجيل،
- 76-106 المتعلق بقانون الطابع،

- الأمر رقم 75-87 مؤرخ في 30 ديسمبر 1975 يتضمن الموافقة على القوانين الجبائية، ودخلت حيز التطبيق بأثر رجعي ابتداء من تاريخ 05 يوليو 1975 ، ج ر عدد 104 بتاريخ 30 ديسمبر 1975.
- أمر رقم 96-31 المؤرخ في 31 ديسمبر 1996 يتعلق بقانون المالية لسنة 1997، ج ر عدد 85.
- أمر رقم 05-01 مؤرخ في2005/02/27، يعدل ويتمم الأمر رقم70-86 مؤرخ في 15 ديسمبر سنة 1970 والمتضمن قانون الجنسية الجزائرية، ج ر عدد 15.
- أمر رقم 01/10 مؤرخ في 2010/08/26 يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010، ج ر عدد 49.

04/ النصوص التنظيمية

- مرسوم رئاسي رقم 143/89 مؤرخ في 1989/08/07 المتعلق بالقواعد الخاصة بتنظيم المجلس الدستوري والقانون الأساسي لبعض موظفيه، جريدة رسمية عدد 32.
- مرسوم رئاسي رقم 01-102 مكرر مؤرخ في 21-04-2001، المعدل للمرسوم الرئاسي رقم 89-143، ج ر عدد 58.
- مرسوم رئاسي 01-197 مؤرخ في 22-07-2001 يحدد صلاحيات رئاسة الجمهورية وتنظيمها، ج ر عدد 40.
- مرسوم رئاسي رقم 157/2002 مؤرخ في 2002/05/16، يعدل ويتمم المرسوم الرئاسي رقم-143 89 جريدة رسمية عدد 36.
- مرسوم رئاسي رقم 403/02 مؤرخ في 26-11-2002 يحدد صلاحيات وزارة الشؤون الخارجية، ج ر عدد79.
- مرسوم رئاسي رقم 407/11 مؤرخ في 29-11-2011، يحدد الأجر الوطني الأدنى المضمون، ج ر عدد 66.

- مرسوم تشريعي رقم 92-02 مؤرخ في 04 جويلية 1992، يتعلق بتطبيق القانون 91-05 المؤرخ في 16 يناير 1991 والمتضمن تعميم استعمال اللغة العربية، ج ر عدد 54.
- مرسوم رقم:64- 332 مكرر مؤرخ في 02 ديسمبر سنة 1964، المتضمن إحداث المطبعة الرسمية،المعدل والمتمم، ج ر عدد100.
- مرسوم رقم 76-63 مؤرخ في 25-03-1976 المتعلق بتأسيس السجل العقاري المعدل والمتمم، ج ر عدد30.
- مرسوم 77-74 مؤرخ في 23-04-1977 يتضمن إحداث أمانة عامة للحكومة، ج ر عدد 37.
- مرسوم رقم 131/88 مؤرخ في 1988/07/04 ينظم العلاقات بين الإدارة والمواطن، ج رعدد 27.
- مرسوم تنفيذي مؤرخ في 1998/01/17، يحدد صلاحيات الوزير المكلف بالعلاقات مع البرلمان، ج ر عدد 04.
- مرسوم تنفيذي رقم 90-190 مؤرخ في 23 جوان 1990، المتعلق بتنظيم الإدارة المركزية لوزارة الاقتصاد، ج ر عدد26.
- مرسوم تنفيذي رقم 91-61 مؤرخ 23 فيفري 1991، المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية واختصاصاتها، ج ر عدد09.
- مرسوم تنفيذي رقم 91-311 مؤرخ في 7 سبتمبر 1991 يتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم معدل، ج ر عدد43.
- مرسوم تنفيذي رقم 96-31 مؤرخ في 15 يناير 1996، المتضمن كيفيات تحديد أسعار بعض المواد الخدمات الإستراتجية، ج ر عدد 04.
- مرسوم تنفيذي رقم 98-261 مؤرخ في 29 غشت سنة 1998 يحدد أشكال الإجراءات وكيفياتها في المجال الاستشاري أمام مجلس الدولة،ج ر عدد64.
- مرسوم تنفيذي رقم 98-262 مؤرخ 29 غشت 1998 يحدد كيفيات إحالة جميع القضايا المسجلة و/أو المعروضة على الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا الى مجلس الدولة، ج رعدد64.
- مرسوم تنفيذي رقم 98-356 مؤرخ في 14-11-1998 يحدد كيفيات تطبيق أحكام القانون02/98، ج ر عدد 85.
- مرسوم تنفيذي رقم 03-165 مؤرخ في 09 أفريل سنة 2003 يحدد شروط وكيفيات تعيين مستشاري في مهمة غير عادية لدى مجلس الدولة، ج ر عدد26.
- مرسوم تنفيذي رقم 04-191 مؤرخ في 10 يوليو سنة 2004، يحدد كيفيات تطبيق المادة 9-11 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، معدلة بالمادة 41 من قانون المالية لسنة 2003 المتعلقة بشروط منح الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة لفائدة البضائع المرسملة على سبيل الهبات إلى الهلال الأحمر والجمعيات أو مصالح الخدمات ذات الطابع الإنساني وكذا الهبات الممنوحة في كل الأشكال للمؤسسات العمومية، ج رعدد44.

- مرسوم تنفيذي رقم 06- 327 مؤرخ في 18 سبتمبر سنة 2006، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، ج ر عدد59.
- مرسوم تنفيذي رقم 07- 364 مؤرخ في 28-11-2007 يتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، ج ر عدد 75.
- مرسوم تنفيذي رقم 181/10 مؤرخ في 2010/07/13 يحدد الحد الأدنى المطبق على عمليات الدفع التي يجب أن تتم بوسائل الدفع عن طريق القنوات البنكية والمالية، ج رعدد 43.
- مرسوم تنفيذي رقم 15-153 مؤرخ في 16 يونيو سنة 2015، يحدد الحد المطبق على عمليات الدفع التي يجب ان تتم بوسائل الدفع الكتابية عن طريق القنوات البنكية والمالية، ج ر عدد33.
- مرسوم تنفيذي رقم 17-107 مؤرخ في 7 مارس سنة 2017 يحدد كيفيات إرسال إلى الإدارة الجبائية، المعلومات التي تخص الخاضعين للضريبة المنتمين للدول التي أبرمت مع الجزائر اتفاق تبادل المعلومات لأغراض جبائية، ج ر عدد 17.
- مرسوم تنفيذي رقم 17- 146 مؤرخ في 20 أفريل سنة 2017 المعدل للمرسوم التنفيذي رقم 06-327 المتضمن تنظيم مصالحها الخارجية، ج رعدد26.
- مرسوم تنفيذي رقم 18-185 مؤرخ في 10 يوليو سنة 2018، يحدد قيمة دمغة المحاماة وكيفيات تحصيلها، ج ر عدد 42.
- قرار وزاري مشترك مؤرخ في 21 فبراير سنة 2009، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، ج ر عدد 20.
- المنشور الصادر عن الأمانة العامة للحكومة بتاريخ 27 ديسمبر 1962 موضوعه تحضير وإعداد مشاريع النصوص التشريعية والتنظيمية.
- المذكرة الصادرة عن الأمين العام للحكومة تحت رقم: 077 بتاريخ: 02 فيفري 2000 المضمنة الإجراءات المتعلقة بإعداد النصوص والمصادقة .

05/الأنظمة الداخلية

- النظام الداخلي لمجلس الأمة المنشور في الجريدة الرسمية بتاريخ 28 نوفمبر سنة 1999، عدد84.
- النظام الداخلي للمجلس الشعبي الوطني المنشور في الجريدة الرسمية بتاريخ 30 يوليو2000، عدد46.
- النظام المحدد لقواعد عمل المجلس الدستوري، الصادر بتاريخ 2016/04/06، جريدة رسمية عدد29.
- المقرر الصادر عن رئيس المجلس الدستور بتاريخ 11-01-1993 يتضمن التنظيم الداخلي للمصلحة الإدارية للمجلس الدستوري، جريدة رسمية عدد13.

ثانيا/ المواقع الإلكترونية

- الموقع الرسمي للمديرية العامة للضرائب:www.mfdgi.gov.dz ، زيارات يوميا.

- بن عزة محمد، القانون الجبائي ودوره في حماية البيئة من أخطار التلوث – دراسة تحليلية لنموذج الجباية البيئية في الجزائر، مجلة الفقه والقانون، العدد الثاني عشر، أكتوبر 2013، الموقع الإلكتروني، www.majalah.new.ma، تاريخ الزيارة 15-02-2016، الساعة 11سا، 00د.

- محمد الكامل شلغوم، أساس حق الدولة في فرض الضريبة، مجلة العلوم القانونية والشرعية، جامعة الزاوية- ليبيا، العدد7، ديسمبر 2015، ص2 وما يليها، الموقع الكتروني، http//zu.edu.ly/jsls/about.htm، تاريخ الزيارة 03-09-2016، الساعة، 10سا، 30د.

- ناصر مراد، الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة الباحث جامعة ورقلة، العدد 2-2003، ص5، الموقع الإلكتروني، http//revues.univ-ouargla.dz تاريخ الزيارة 20-10-2015، الساعة 13سا، 30د

- عمار عباس، محطات بارزة في تطور الدساتير الجزائرية، مقال منشور على الموقع الإلكتروني htt//: ammarabbes.bloqspot .com تاريخ زيارة الموقع:31-10-2016.، الساعة 13سا، 30د.

- الموقع الالكتروني:www.larousse.FR/Dictonnaires/Francais/ juridisme/4521-، تاريخ الزيارة 15-04-2015، الساعة 17سا، 00د.

ثالثا / قائمة المراجع باللغة الفرنسية

• **- LES OUVRAGES**

01- Jacques Grosclaude, Philippe Marchessou, Procédures fiscales, DALLOZ, 8e édition.

02- Maurice Duverger , Institutions politiques et droit constitutionnel " , 12éd, P.U.F., Paris , 1971, T1.

03- Mustapha Bensahli, La Gouvernance En Fiscalité Et Ses Sept Règles Capitales-Expériences Algérienne, ENAG EDITIONS, Alger, 2014.

04 - Marie Masclet de Barbarin, LE CONTENTIEEUX DE RECOUVREMENT DE L'IMPOT, L.G.D.J, Paris, 2004.

05- Cyrille David, DROIT DE L'ENREGISTREMENT ET TAXE DE PUBLICITE FONCIERE, Dalloz. France, 1984.

06- Amar Guelimi, Fiscalité de l`Enregistrement Aspects Juridiques et économiques, OPU, ALGERIE, 1990

07- Ben Amara Mansour, Bouznad Hocine, Le Droit FISCAL DES AFFAIRES EN ALGERIE ELABORRE SELON LES NORMES IAS/IFRS, Houma Editions, ALGERIE, 2012

08- Tayeb Zitoune , François Goliard, Droit fiscal des Entreprises. 1ére Edition. BERTI Edition. Alger. 2007.

09-YAHIA DENIDENI. ETUDES DE DROITS FISCAL ALGERIEN, Dar EL KHALDOUNIA. Alger. 2013.

• **-LES ARTICLES**

Dominique Rousseau, le conseil constitutionnel, maitre des horloges, les nouveaux cahiers du conseil constitutionnel 1.54.pp5-18p9.

الفهـــــــرس

الفهرس

إهداء 1
شكر 2
مقدمة 3
الباب الأول: البناء الشكلي للقاعدة الضريبية 11
الفصل الأول: العمل القانوني لنص الضريبي و استخلاص القاعدة الضريبية 13
المبحث الأول: عمل النص الضريبي 14
المطلب الأول: المبادرة بالنص الضريبي وتحضيره 14
الفرع الأول: المبادرة بالنص الضريبي 14
أولا: الشكل القانوني للنص الضريبي 14
ثانيا: أشكال المبادرة بالنص الضريبي 17
ثالثا: الحق في المبادرة بالنص الضريبي 19
الفرع الثاني: تحضير النص الضريبي 22
أولا: فكرة وضع النص الضريبي 22
ثانيا: تحضير أشغال النص ووضع بنوده 24
المطلب الثاني: التصديق على النص الضريبي إصداره ونشره 36
الفرع الأول: التصويت والمصادقة على النص الضريبي 36
أولا: مرحلة التصويت على النص 36
ثانيا: مرحلة المصادقة على النص 46
ثالثا: اللجنة المتساوية الأعضاء 49
رابعا: إصدار القانون الضريبي بأمر 51
الفرع الثاني: نفاذ القانون الضريبي 53
أولا:الإصدار 54
ثانيا: نشر النص الضريبي 57
المبحث الثاني: النص الضريبي والقاعدة الضريبية 60
المطلب الأول: تحليل وتقييم النص الضريبي 60
الفرع الأول: تحليل النص الضريبي 60
أولا: هيكل النص الضريبي 60
ثانيا: لغة النص الضريبي 67
ثالثا: صياغة النص الضريبي 81
الفرع الثاني: عيوب النص الضريبي 86
أولا: الخطأ والنقص والتزيد والتكرار في النص القانوني 87
ثانيا: الغموض والتعارض في النص الضريبي 91
المطلب الثاني: ماهية القاعدة الضريبية 93
الفرع الأول: مفهوم القاعدة الضريبية 94
أولا: تمييز وتعريف القاعدة الضريبية 94

ثانيا: طبيعة القاعدة الضريبية.....101
ثالثا: أشكال القاعدة الضريبية..... 105
الفرع الثاني: خصائص القاعدة الضريبية وسريانها 107
أولا: خصائص القاعدة الضريبية 108
ثانيا: سريان القاعدة الضريبية.....112
الفصل الثاني: مبدأ قانونية الضريبة.....129
المبحث الأول:مفهوم مبدأ قانونية الضريبة ونطاقه 131
المطلب الأول: مفهوم مبدأ قانونية الضريبة.....131
الفرع الأول: معنى مبدأ قانونية الضريبة 131
أولا: تطور مبدأ قانونية الضريبة وأساسه الفلسفي 131
ثانيا: تمييز مبدأ قانونية الضريبة.....135
ثالثا: تعريف مبدأ قانونية الضريبة وقيمته القانونية 138
الفرع الثاني: الأساس القانوني لمبدأ قانونية الضريبة في الجزائر والمبادئ المرتبطة به.....142
أولا: مبدأ قانونية الضريبة في دساتير الجزائر 142
ثانيا: المبادئ الدستورية التي يقتضيها مبدأ قانونية الضريبة 146
المطلب الثاني: نطاق مبدأ قانونية الضريبة.....160
الفرع الأول: قانونية إحداث الضريبة ومعالجة الإزدواج الضريبي 161
أولا: قانونية إحداث الضريبة 161
ثانيا: معالجة الإزدواج الضريبي.....172
الفرع الثاني: قانونية إلغاء أو تعديل الضريبة 174
أولا: قانونية إلغاء الضريبة.....174
ثانيا: قانونية تعديل عناصر الضريبة.....178
ثالثا: مدى امتداد حكم القانونية إلى الإعفاء من الضريبة.....179
رابعا: موقع السلطة التنفيذية من إحداث الضريبة أو إلغائها أو تعديلها ومبرره القانوني 183
الفرع الثالث: قانونية ربط الضريبة وتحصيلها 186
أولا: قانونية ربط الضريبة.....186
ثانيا: قانونية تحصيل الدين الضريبي.....190
المبحث الثاني: نتائج مبدأ قانونية الضريبة 192
المطلب الأول: مصادر القاعدة الضريبية وتفسيرها.....192
الفرع الأول: مصادر القاعدة الضريبية 192
أولا: الكتلة الدستورية 192
ثانيا: الاتفاقيات الدولية 194
ثالثا: القانون 203
رابعا: اللوائح التنظيمية وباقي مصادر القانون 206
الفرع الثاني: تفسير القانون الضريبي 209
أولا: النظرية العامة للتفسير 209

ثانيا: مكانة القانون الضريبي ضمن نطاق النظرية العامة للتفسير 215
المطلب الثاني: الحماية القانونية والقضائية لمبدأ قانونية الضريبة..... 222
الفرع الأول: الحماية الدستورية لمبدأ قانونية الضريبة..... 222
أولا: المجلس الدستوري الجزائري 222
ثانيا: ممارسة الرقابة الدستورية..... 225
ثالثا: آراء وقرارات المجلس الدستوري..... 232
رابعا: تطبيقات حول الحماية الدستورية 237
الفرع الثاني: الحماية القضائية لمبدأ قانونية الضريبة..... 241
أولا: الهيئات القضائية المختصة بالحماية في الجزائر 241
ثانيا: نطاق الحماية 246
ثالثا: المادة الضريبية في قرارات مجلس الدولة..... 250
الباب الثاني: البناء الموضوعي للقاعدة الضريبية 258
الفصل الأول: مادة الضريبة وتقسيماتها..... 259
المبحث الأول: المادة الأولية ومظاهرها ضمن القاعدة الضريبية..... 261
المطلب الأول: السياسة الضريبية وتطور النظام الضريبي في الجزائر 261
الفرع الأول: السياسة الضريبية..... 261
أولا: السياسة القانونية والتشريعية..... 261
ثانيا: تمييز السياسة الضريبية..... 264
ثالثا: ضوابط السياسة الضريبية ومعوقاتها 269
رابعا: حالة السياسة الضريبية في الجزائر..... 276
الفرع الثاني: تطور النظام الضريبي في الجزائر من خلال تطور التشريع الضريبي 280
أولا: معالم النظام الضريبي قبل الإصلاح الجبائي 280
ثانيا: تطور النظام الضريبي في الجزائر والإصلاحات التي تعرض لها 283
المطلب الثاني: مظاهر المادة الأولية في القاعدة الضريبية..... 295
الفرع الأول: الأبعاد العامة في القاعدة الضريبية 295
أولا: البعد الإنساني في القاعدة الضريبية 295
ثانيا: البعد الاجتماعي في القاعدة الضريبية 309
الفرع الثاني: الأبعاد الخاصة في القاعدة الضريبية..... 315
أولا: البعد الاقتصادي في القاعدة الضريبية..... 315
ثانيا: البعد الأخلاقي في القاعدة الضريبية..... 326
المبحث الثاني: تقسيمات الضريبة..... 333
المطلب الأول: الضريبة العامة 333
الفرع الأول: الضرائب المباشرة..... 333
أولا: الضريبة على الدخل الإجمالي 333
ثانيا: فئات الدخل المقتطعة ضريبتها من المصدر 356
ثالثا: الضريبة على أرباح الشركات..... 362

رابعا: ضريبة التركات و الوصايا والهبات 365
الفرع الثاني: الضرائب غير المباشرة..... 368
أولا: الضرائب المتعلقة بالثروة..... 368
ثانيا: الضرائب المتعلقة بالإنفاق 371
المطلب الثاني: الضريبة المشتركة والضريبة المحلية 374
الفرع الأول: الضريبة المشتركة..... 374
أولا: الضرائب المباشرة المشتركة 374
ثانيا: الضرائب غير المباشرة المشتركة 384
الفرع الثاني: الضريبة المحلية..... 400
أولا: الضرائب المباشرة المحلية..... 400
ثانيا: الضرائب غير المباشرة المحلية..... 410
الفصل الثاني: الدين الضريبي..... 414
المبحث الأول: الالتزام الضريبي 417
المطلب الأول: أحكام الالتزام الضريبي..... 417
الفرع الأول: مفهوم الالتزام الضريبي 417
أولا:تمييز وتعريف الالتزام الضريبي 417
ثانيا: تقسيمات الالتزام الضريبي..... 422
ثالثا: طبيعة الالتزام الضريبي وكيفية إعماله 424
الفرع الثاني: تأثير النظرية العامة للالتزام في أحكام الالتزام الضريبي 428
أولا: التطورات التشريعية المتعلقة بوعاء الضريبة والوفاء بالدين الضريبي 428
ثانيا: تأثير بعض أحكام الالتزام المدني في تعديل أو انقضاء الالتزام الضريبي..... 437
المطلب الثاني: عناصر الالتزام الضريبي..... 450
الفرع الأول: مراكز أطراف الالتزام الضريبي 450
أولا: المركز القانون للإدارة الضريبية 450
ثانيا: المكلف بالضريبة 464
ثالثا: الغير 468
الفرع الثاني: محل الالتزام الضريبي 472
أولا: مفهوم الدين الضريبي..... 472
ثانيا: تحقيق وتعيين الدين الضريبي 476
المبحث الثاني: تحصيل الدين الضريبي و تسوية الآثار المترتبة عنه 489
المطلب الأول: تنفيذ الالتزام الضريبي 489
الفرع الأول: التنفيذ حسب القواعد العامة 489
أولا: كيفيات التحصيل 490
ثانيا: طرق وآجال الدفع 498
الفرع الثاني: التنفيذ الجبري 502

أولا: إجراءات التحصيل الجبري 503
ثانيا: ضمانات التحصيل الجبري 515
المطلب الثاني: الدعوى الضريبية 521
الفرع الأول: دعوى الوعاء الضريبي 521
أولا: تحديد المنازعة المتعلقة بالوعاء 521
ثانيا: الطعن النزاعي 529
ثالثا: الطعن القضائي 537
الفرع الثاني: الدعوى المتعلقة بالتحصيل 541
أولا: تحديد النزاع المتعلق بالتحصيل 541
ثانيا: الاعتراضات أمام الإدارة الجبائية 546
ثالثا: الطعن القضائي 548
الفرع الثالث: باقي الدعاوى المتعلقة بالضريبة 550
أولا: دعاوى الحقوق الضريبية التي تعرض على القضاء للفصل فيها 550
ثانيا: الدعوى العمومية الضريبية 552
الخاتمة 559
قائمة المراجع 565
الفهرس 577

ملخص

في شكل القاعدة الضريبية، تتنوع أشكال النص الضريبي، ويعتبر قانون المالية من أهم هذه الأشكال التي تعدل وتتم وتلغي النصوص الضريبية الأساس، ويبدأ النص القانوني بمجرد فكرة منها ما هو مادي يتمثل في جسم النص في حد ذاته، وينحصر ضمن نطاق العمل الإداري، ومنها ما هو قانوني يتمثل فيما يسمى بالمبادرة الدستورية بالقوانين، ولا يستقيم الوصف القانوني للنص إلا بعد تصويت وتصديق أمام غرفتي البرلمان، ثم إصداره من رئيس الجمهورية، وبنشره بالجريدة الرسمية يبدأ تطبيقه.

والنص هو إطار القاعدة الضريبية، يتطلب منهجية معينة لتوزيع أفكار المشرع وتنظيمها، وهو ذات النص الذي له لغته وجمله التشريعية، وتتحقق بالصياغة القانونية ووسائلها، وتحليله يؤدي إلى كشف العيوب التي تؤثر في جوهره، وهذا الجوهر الذي يتجلى في عناصر القاعدة الضريبية وكيفية توزيعها عبر النصوص وأشكالها ومعايير تطبيقها.

لا يقتصر شكل القاعدة الضريبية على ما سبق فقط، بل تتميز عن غيرها من قواعد القانون الأخرى، بمبدأ قانونية الضريبة، وهو مبدأ دستوري، يقتضي مبادئ جد هامة من الدستور، وفي ذات الوقت يبسط حكمه على كل عناصر الضريبة، ويدعم بحماية قانونية خاصة، حماية دستورية، والحماية القضائية.

تستند القاعدة الضريبية في موضوعها إلى مادة أولية، تستخلص منها السياسة القانونية الضريبية، ومن خلالها يتشكل النظام الضريبي، هذا الأخير الذي في الجزائر عرف العديد من التغيرات تحت باب الإصلاحات، وتظهر المادة الأولية في القاعدة الضريبية على شكل أبعاد تتماسك بها الضريبة في المجتمع، وتنعكس في عناصرها، والضريبة في الجزائر تتنوع استنادا إلى عدة أسس وتقسيمات، من قبيل الضرائب المباشرة، والضرائب غير المباشرة، الضريبة العامة، والضريبة المحلية، الضريبة الوحيدة، والضرائب المتعددة، وهكذا، ويغلب فيها التقسيم الأول لكن بناء على رؤية المشرع، حتى وإن كان لا تراعى جميع خصائصه في بعض الضرائب.

ينشأ حول الضريبة التزاما مصدره القانون الضريبي يتعدد من أبسطه في صورة التصريحات، إلى أهمه في شغل ذمة المكلف بالضريبة بالدين الضريبي، وهناك بعض التقارب ما بين أحكامه وأحكام الالتزام المدني في بعض الجوانب، وبموجب هذا الالتزام تنشأ العلاقة الضريبية وتمتد في أثر محلها إلى الغير، ويتأسس كذلك الدين عن طريق إجراءات ربط الضريبة والتي أهمها التصريحات الضريبية، ويستوجب الحال، أن يتم الوفاء بهذا الدين، حيث يتم ذلك بالتحصيل، الذي يمتد أثره إلى الدعوى الضريبية، حيث ميزها القانون الضريبي عن غيرها، في موضوع الضريبة، بالطعن النزاعي والاعتراضات المتعلقة بكل من وعاء الضريبة وبتحصيلها على التوالي أمام الإدارة الضريبية، وبالطعن القضائي أمام القضاء الإداري، مرورا بالنظر في طعون الإدارة بالنسبة للوعاء أمام لجان الطعن، كما نميز تلك المخالفات ذات الطابع الجزائي التي مصدرها مخالفة القانون الضريبي، والتي خصها هذا القانون بجملة من إجراءات تحريك الدعوى العمومية، وبعض الدعاوى الأخرى، منها دعوى الإلغاء والمسؤولية، وغيرها.

ABSTRACT

The tax rule is diversified in several forms, the finance law is the most important because it abrogates and completes sit. The legal text begins with an idea that can have two aspects ;a material aspect which is the content of the text and which is limited by the administrative activity and a legal aspect which is constitution al which requires the vote of the two chambers, the promulgation of the president of the republic and the publication in the official journal.

The text is the framework of the tax rule.

The tax rule differs from the other rules by the principle of tax legalism, which is a constitutional principle that governs the elements of taxation and provides it with constitutional and legal guarantees.

The tax rule is a raw material and forms the tax system. Tax policy can easily be deduced. In Algeria the tax system is composed of various taxes such as: direct taxes, indirect taxes, general tax, local tax, single tax. This regime has experience upheaval following reforms initiated after the democratic pining.

The tax generates an obligation following the declaration, the tax obligation to similarity with the civil obligation. The tax obligation generates a tax relationship that affects others. The tax debits constituted by tax related procedures such as tax declarations. This debt must be honored by the recovery which has an effect on the fiscal action. Tax law instituted remedies; remedies relating to the tax base and it recovery before the tax authorities and legal recourse before the administrative courts. Finally we will cite the various criminal offenses that find their source in tax law and procedures in public actions.