

مداخلة بعنوان : أهمية الضرائب و الرسوم في التشريع الجزائري
من اعداد الاستاد : زرباني عبدالله – أستاذ محاضر ب- جامعة غرداية
البريد المهني : abdallah.zerbani@univ-ghardaia.dz
رقم الهاتف : 06.68.54.79.24

ملخص الدراسة :

تعد الضريبة من اقدم الموارد التي تعتمد عليها الدول في تمويلها و الحفاظ على توازنها المالي ، غير ان الضريبة مرت بمراحل عدة من خلال الدولة الحارسة الى الدولة المتدخلة ، حيث أصبحت من الموارد الأخرى للخرينة العمومية و ليس كما كانت المورد الوحيد لها ، حيث ان الضريبة و الرسم لها خصائص و مبادئ تقوم عليها و ذلك لعدم الوقوع في الاجحاف و الضغط على الافراد و عدم جعلها عبء امامهم ، كما ان السلطة المختصة في اعتماد الضريبة و الرسم وهي السلطة التشريعية لحساسيتها و يجب ان تكون السلطة التشريعية التي تعد الممثل الشعبي لحماية حقوق الافراد و تسلط الإدارة ، كما يكون لها الدور الأكبر في سنها لأجل حماية المكلفين بالضريبة و حماية الخزينة العمومية من الغش الضريبي .

Study summary :

Tax is one of the oldest resources that countries rely on to finance them and maintain their financial balance. However, the tax passed through several stages from the custodian state to the intervening state, until it became another resource for the public

treasury and not as it was the only resource for it, as the tax and Taxes have characteristics and principles on which they are based, in order not to fall into injustice and pressure on individuals and not to make them a burden on them. Also, the competent authority in approving the tax and fees, which is the legislative authority due to their sensitivity, must be the legislative authority that is considered the popular representative to protect the rights of individuals and to exercise authority. The administration also has the greatest role in enacting it in order to protect taxpayers and protect the public treasury from tax fraud.

المقدمة :

حيث تعد الضريبة من اقدم و اهم المصادر المالية للدولة مما تدره من أموال للخزينة العمومية ، كما ازداد دورها مع زيادة الإيرادات العامة ، كما ارتبط مفهوم الضريبة بتطور الدولة ، فالدولة الحارسة كان دورها مقتصرًا على الدفاع و الامن و تحقيق العدالة الا انه أصبحت دولة متدخلة في شتى مجالات الحياة و الاقتصادية منها و ذلك من اجل تحقيق التوازن المالي و الاجتماعي للدولة و عدم الوقوع في الازمات الاقتصادية . و منها اصبح للضريبة دورا اجتماعيا و اقتصاديا إضافة الى دورها المالي التقليدي باعتبارها اهم المصادر المالية للدولة ، كما عرف نظام الجبائي الجزائري عدة إصلاحات في ضل المتغيرات الاقتصادية العالمية ، و التي اترت على فعاليته في ظل اعتماد على عائدات البترول كمصدر رئيسي لتوفير الإيرادات من تغطية النفقات العمومية مما جعل الدولة الجزائرية توجه ابرز اهتماماتها نحو الجباية العادية ، و ذلك من خلال الإصلاحات الجبائية التي قامت بها بداية من سنة 1991 الى غاية يومنا هذا من اجل توسيع الوعاء الضريبي و توفير موارد مالية اضافية من جهة و تحقيق العدالة الاجتماعية و إزالة الفوارق الاجتماعية الأخرى .

فمن خلال هذا التقديم يمكننا ان نطرح الاشكال الاتي

فيما تتمثل أهمية الضريبة و الرسم و ما هي الجهة المختصة في تشريعها ؟

و للإجابة على هذه الإشكالية تبعا الخطة التالية

المبحث الأول : ماهية الضريبة و الرسم

المطلب الأول : تعريف الضريبة

المطلب الثاني : تعريف الرسم

المبحث الثاني : اختصاص البرلمان في المجال الضريبي

المطلب الأول : الأسس الدستورية و القانونية للاختصاص

المطلب الثاني : أبعاد التدخل البرلماني في المجال الجبائي.

الخاتمة .

المبحث الأول : ماهية الضريبة و الرسم

المطلب الأول: تعريف الضريبة

يكتسي تعريف الضريبة أهمية بالغة و ذلك لتميزها عن الإيرادات الأخرى التي تتشابه معها

في بعض الخصائص، و لقد حاول الكثير من علماء المالية تعريف الضريبة فجاءت أغلب تعريفاتهم متشابهة إلا فيما يتعلق بأهداف الضريبة التي خضعت للتطور الذي لحق بدور الدولة و انتقالها من الدولة الحارسة و التي يقتصر دورها على توفير الأمن و القضاء إلى الدولة المتدخلة التي امتد نشاطها إلى الجوانب الاقتصادية و الاجتماعية.

فالبعض لا يرى في الضريبة إلا وسيلة لتحقيق الأهداف المالية مثل تغطية نفقات الدولة فقط، ومنهم من ركز على الأهداف الاقتصادية و الاجتماعية للضريبة باعتبارها وسيلة تدخل، غير أنه من السابق لأوانه أن نقدم تعريف الضريبة دون التطرق إلى مفهوم الجباية باعتبارها نظاما يشمل كل الاقتطاعات الإجبارية المطبقة طرف الدولة والتي تأخذ غالبا شكل ضرائب إضافة إلى الرسوم و الرسوم الجمركية و الاشتراكات الاجتماعية و غيرها من الاقتطاعات الأخرى.¹

إن اختلاف علماء المالية حول أهداف الضريبة أوجد عدة تعاريف نذكر من أهمها:

يعرف "لويس تروتانا

الضريبة بأنها "وسيلة لتوزيع الأعباء العامة بين الأفراد توزيعا قانونيا و سنويا طبقا لمقدرتهم التكليفية.

يعرف بيار بالتران

الضريبة بأنها "مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية و التي تقوم عن طريق السلطة بتحويل الأموال المحصلة وبشكل نهائي و دون مقابل محدد نحو الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية .

يعرف "جاستين جيز

الضريبة بأنها" أداء نقدي تفرضه السلطة على الأفراد بطريقة نهائية و بلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة.

*يعرف "الدكتور عبد الكريم بركات" الضريبة "على أنها اقتطاع نقدي جبري نهائي يتحمله الممول و يقوم بدفعه بلا مقابل وفقا لمقدرته التكليفية مساهمة في الأعباء العامة، أو لتدخل السلطة لتحقيق أهداف معينة".²

كما تعرف الضريبة " أنها فريضة مالية يدفعها الفرد جبريا إلى الدولة أو إحدى الهيئات العامة المحلية بصورة نهائية مساهمة منه في التكاليف و الأعباء العامة دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة.

من خلال هذه التعاريف يمكننا ان نقدم اهم خصائص الضريبة التي تدرج فيم يلي:

1-الضريبة اقتطاع نقدي:

الضريبة في العصر الحديث اقتطاع نقدي أي تدفع على شكل نقود عكس ما كان عليه الحال في العصور القديمة و الوسطى اين كانت الضرائب تدفع عيننا .

2-الضريبة تدفع بصفة نهائية:

أي لا يمكن استرجاعها أو المطالبة بها و لكن يدفعها المكلف بها بصفة نهائية.

3-الضريبة تفرض وتدفع جبريا:

" حيث جباية الضريبة و فرضها يعد عملا من أعمال السيادة التي تتمتع بها الدولة وهذا ما يترتب عليها بان تتفرد بوضع النظام القانوني للضريبة من ناحية تحديد السعر و كيفية تحصيلها، ولكن المقصود من الإيجار أن الدولة عند امتناع الفرد عن دفع الضريبة حق اللجوء إلى وسائل التنفيذ الجبري وهذا ما يفرقها عن الإيرادات العامة.³

4الضريبة تدفع بدون مقابل:

1- احمد رجراج , النظام الجبائي الجزائري تقييم الأداء و تحديات المرحلة المقبلة، رسالة مجستار ، جامعة الجزائر ، 2004 ص 3

2- عبد الكريم صادق بركات ، عبد المجيد دراز ، علم المالية العامة، مؤسسة شهاب الجامعية ، الإسكندرية ، ص322

3 - زينب عوض الله ، مبادئ المالية العامة ، دارالجامعة الإسكندرية ، ط2 2006 ص118

أي أن الضريبة تدفع للدولة دون اشتراط الحصول على مقابل أو نفع معين فالفرد يدفع الضريبة باعتباره احد أفراد المجتمع و ذلك من خلال مساهمته في الأعباء العامة للدولة.

5- فرض الضريبة يحقق نفع عام:

"هنا الدولة لا تلتزم بتقديم خدمة معينة أو نفع خاص إلى المكلف بدفع الضريبة بل أنها تحصل على حصيله الضرائب بالإضافة إلى غيرها من الإيرادات العامة من أجل القيام باستخدامها في أوجه الإنفاق العام الذي يترتب عليها القيام بها لتحقيق منافع عامة للمجتمع، فقد أصبحت الضريبة تستخدم في الأونة الأخيرة، حيث تزداد درجات التدخل الاقتصادي و الاجتماعي للدولة في تحقيق أغراض اقتصادية و اجتماعية لاشك في تحقيقها للنفع العام.⁴

المبادئ العامة للضريبة

يقصد بالمبادئ العامة التي تحكم الضريبة، مجموعة القواعد والأسس التي يتعين على المشرع إتباعه ومراعاتها عند وضع أسس نظام ضريبي في الدولة، هذه القواعد ذات فائدة مزدوجة فهي تحقق مصلحة المكلف بالضريبة من جهة ومصلحة الخزينة العمومية، من جهة أخرى، أي مراعاة مصلحة الممول و مصلحة الخزينة العامة وفي حقيقة الأمر تعتبر هذه المبادئ بمثابة دستور عام ضمني تخضع له الأصول القانونية للضريبة. وقيام الدولة باحترام هذه القواعد عند فرض الأنواع المختلفة من الضرائب هو الذي يخفف من حدة هذه الأعباء ويجعلها مقبولة أو مستساغة لدى الأفراد بينما يعتبر الإخلال بها مدعاة للقول بظلم الدولة لهم وتعسفها في استعمال حقها في فرض الضرائب المختلفة.

وتتلخص هذه القواعد في ما يلي:

1- قاعدة العدالة (المساواة):

خضع مضمون هذه القاعدة في الواقع لتطور كبير تبعاً للتطور الاقتصادي و الاجتماعي الذي حدث منذ أواخر القرن الثامن عشر، فقد ذهب علماء المالية أول الأمر إلى تصور العدالة على أنها وجوب الأخذ بنسبية ضريبة أي تكون النسبة المستقطعة من المادة الخاضعة للضريبة (دخلاً أو ثروة) واحدة، وذلك مهما بلغ مقدار هذه المادة.

وقد أستند هؤلاء إلى عدة حجج في تبرير الضريبة النسبية، أهمها تحقيق المساواة في معاملة الجميع، إلا أن هذه الحجج كانت تصلح في أعقاب الثورة الفرنسية حيث كان النظام الضريبي في العهد الملكي ظالماً و مجحفاً للشعب بسبب الإعفاءات الضريبية التي كان يمنحها للنبلاء و رجال الدين. أما في العصر الحديث فإن الضريبة النسبية تعتبر عاجزة عن تحقيق العدالة المنشودة، ومن هنا اتجه علماء المالية إلى ترك فكرة النسبية إلى فكرة أخرى .

هي الضريبة التصاعدية رغبة في تحقيق عدالة أكثر بالتمييز بين الأفراد بحسب مقدرتهم التكاليفية حيث يرتفع سعر الضريبة كلما ارتفع الدخل، وقد وجدت فيها الدولة أداة فعالة لتخفيف التفاوت في توزيع الدخل الوطني بين الفئات الاجتماعية و الأفراد في المجتمع.

كما أن فكرة العدالة بمفهومها الحديث تقتضي إعفاء أصحاب الدخل المنخفضة من أداء الضريبة بالنسبة لحد الكفاف أي الحد الأدنى اللازم للمعيشة وكذلك ضرورة مراعاة الأعباء العائلية بما يتناسب ومستوى المعيشة في المجتمع، كما تتطلب العدالة اختلاف أسعار الضرائب تبعاً لنوع الدخل المفروضة عليه و هل هو ناتج من العمل أو ناتج عن رأس المال أو عنهما معا.

وباختصار يمكننا القول أن قاعدة العدالة و المساواة تتضمن مبدئين أساسيين هما:

-العمومية: ويقصد بها خضوع جميع الأشخاص والأموال للضريبة.

-العدالة: ضرورة مراعاة المقدرة المالية للمكلف عند فرض الضريبة⁵.

2-اليقين:

ويقصد بقاعدة اليقين أن تكون الضريبة معلومة وواضحة بالنسبة للممول و الإدارة بشكل يقيني لا غموض فيه ولا التباس، فمن الأهمية بمكان أن يعرف الممول مدى التزامه على وجه التحديد وبصورة واضحة ويعرف مدى ما يلتزم به من ضرائب، سواءا من حيث أهميتها وسعرها وكافة الأحكام القانونية المتعلقة بها من ويعرف مدى ما يلتزم به من ضرائب، سواءا من حيث أهميتها وسعرها وكافة الأحكام القانونية المتعلقة بها من ولاشك أن عدم وضوح هذه الأمور قد يؤدي إلى تحكم الإدارة الضريبية وما يستتبعه ذلك من انتهاك لقاعدة العدالة والمساواة وانتشار للمحسوبية وعموم الفساد عند تقدير وتحصيل الضرائب وحتى يتحقق اليقين يجب أن تتميز الضريبة بالاستقرار والثبات أي أن لا تخضع للتعديل المستمر فالتعديلات في تشريعات الضرائب يجب أن تكون محدودة وعلى فترات متباعدة حتى لا تؤدي إلى مضايقة الممولين أو اضطراب النشاط الاقتصادي، كما يجب أن يتميز التشريع الضريبي بالوضوح حتى يسهل فهمه لعامة الناس دون عناء أو التباس، وحتى تستطيع المحاكم والإدارات الضريبية أن تطبقه دون اجتهاد أو تأويل.

3-قاعدة الملازمة في الدفع

ويقصد بهذه القاعدة ضرورة تنظيم أحكام الضريبة بصورة تلائم ظروف المكلفين بها، وتيسير دفعها وخاصة فيما يتعلق بميعاد التحصيل وطريقته وإجراءاته وتهدف هذه القاعدة في حقيقة الأمر إلى عدم تعسف الإدارة الجبائية في استعمال سلطتها فيما يتعلق بإجراءات الربط والتحصيل. وتدعو اعتبارات الملازمة أن تكون القواعد المتعلقة بكل ضريبة متفقة مع طبيعتها الذاتية والأشخاص الخاضعين لها من أجل تجنب العديد من المشاكل التي يمكن أن تثور في حالة مخالفة هذه القاعدة

4-قاعدة الاقتصاد في النفقة

ويقصد بهذه القاعدة أن يتم تحصيل الضريبة بأسهل وأيسر الطرق التي لا تكلف الإدارة الجبائية مبالغ كبيرة خاصة في ظل الروتين والإجراءات المعقدة، مما يكلف الدولة نفقات قد تتجاوز حصيلة الضريبة ذاتها ومراعاة هذه القاعدة يضمن للضريبة فعاليتها كمورد هام تعتمد عليه الدولة دون ضياع جزء كبير منه في سبيل الحصول عليها⁶.

المطلب الثاني : ماهية الرسوم

تعتبر الرسوم من الإيرادات العامة التي تدخل خزينة الدولة بصفة دورية ومنتظمة حيث تستخدم حصيلتها في تمويل النشاط المالي وتحقيق المنافع العامة وتحصل الدولة على إيراداتها من الرسوم كمقابل للخدمات التي تؤديها مرافقها العامة للأفراد من خلال النشاط العام الذي وجد المرفق أصلا للقيام به.

1- تعريف الرسم

يعرف الرسم بأنه "مبلغ نقدي يدفعه الفرد جبرا إلى الدولة أو إلى مؤسساتها العمومية مقابل منفعة خاصة يحصل عليها الفرد إلى جانب منفعة عامة تعود على المجتمع ككل وقد عرفه بعض علماء المالية بأنه "مبلغ نقدي تتقاضاه الدولة جبرا من بعض الأفراد في مقابل ما تقدمه لهم من خدمة أو منفعة خاصة، كما هو الأمر بالنسبة إلى الرسوم البريدية و الرسوم القضائية و إلى غير ذلك من أنواع الرسوم الأخرى. و يتضح لنا من هذين التعريفين أن الرسم يتميز بخصائص معينة نذكرها كما يلي :

1-2 الصفة النقدية للرسم:

⁵ - عبد المطلب عبد الحميد، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، مصر 2005 ص 246
⁶ - سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة الدار الجامعية للنشر و التوزيع مصر 2000 ص 130

كان الرسم قديما يحصل في صورة عينية وفقا للأوضاع الاقتصادية العامة السائدة في ذلك الوقت, أما في الوقت الحاضر فالرسم يدفع في صورة نقدية من طرف الأفراد مقابل الحصول على خدمة خاصة من نشاط إحدى الإدارات والمرافق العامة تماشيا مع الأوضاع الاقتصادية العامة التي تقوم على استخدام النقود في التعامل و المبادلات, فضلا عن أنه يتفق مع التطور الحديث في مالية الدولة من تحصيل إيراداتها وإنفاق مصروفاتها, في صورة نقدية, لهذا أصبح من غير المقبول قيام الفرد بدفع الرسم في صورة عينية

2- صفة الإيجار للرسم:

يقوم الفرد بدفع مبلغ الرسم جبرا للهيئة التي تؤدي له الخدمة و يظهر عنصر الجبر واضحا في استقلال تلك الهيئة في وضع النظام القانوني للرسم من حيث تحديد مقداره و طريقة تحصيله وسبل الاستفادة بالخدمة المقدمة كمقابل له.

ويمكن التفريق بين نوعين من الإيجار أولهما قانوني و ثانيهما معنوي, والمقصود بالإيجار القانوني أن يلتزم الأفراد بمقتضى القانون بالحصول على بعض الخدمات وأداء الرسوم المقررة عنها ومثال ذلك خدمات التطعيم الإيجاري، أما المقصود بالإيجار المعنوي أن يلتزم الأفراد بدفع الرسوم فقط في حالة إذا ما قرروا الانتفاع بالخدمات التي تؤديها الهيئات العامة.⁷

غير أنه من الواضح حتى في حالات الإيجار المعنوي فإن الفرد لا يتمتع بحريته كاملة في طلب الخدمة أو العزوف عنها, فالأمر يتعلق بخدمات ضرورية لا غنى للأفراد عنها و إلا عرضوا مصالحهم للضياع أو حرموها من ميزة معينة، مثل رسوم الملكية العقارية.

2- صفة المقابل للرسم:

يدفع الفرد الرسم مقابل الخدمة الخاصة التي يتحصل عليها من جانب الدولة، وقد تكون هذه الخدمة عملا تتولاه إحدى الهيئات العامة لصالح الفرد كالفصل في المنازعات (الرسوم القضائية) أو امتيازاً خاصاً يمنح للشخص كالحصول على رخصة سياقة أو جواز سفر، أو غير ذلك من الخدمات المقدمة من طرف الدولة والتي يتحقق فيها نفع خاص للفرد طالب الخدمة.

يعني هذا أن الفرد الذي يدفع الرسم إنما يحصل على نفع خاص به لا يشاركه فيه غيره من الأفراد يتمثل في الخدمة المعينة التي تؤديها له الهيئات العامة للدولة, كما أنه بالإضافة إلى هذا النفع الخاص الذي يحصل عليه الفرد هناك نفعاً عاماً يعود على المجتمع ككل أو على الاقتصاد الوطني في مجموعه فالرسوم القضائية مثلاً يلزم بدفعها المتقاضون مقابل الحصول على خدمة مصالح القضاء, وهي منفعة خاصة تتمثل في حصول كل منهم على حقه و ضمان عدم منازعة أحد فيه, وفي نفس الوقت يستفيد المجتمع نتيجة لذلك استقرار الحقوق و شيوع الأمن و توفير العدالة بين الافراد.⁸

فرض الرسوم وأهميتها

1- فرض الرسوم

لا يتم فرض الرسوم بالإدارة المنفردة للسلطة التنفيذية المتمثلة في الحكومة ومؤسسات الدولة ومرافقها العامة, بل يستلزم موافقة السلطة التشريعية على ذلك، ولذا لا بد من موافقة السلطة التشريعية على فرض الرسوم, وإن كان فرضها لا يستلزم إصدار قانون بل يكفي فيه أن يتم بناء على قانون.

ويقصد من ذلك أن يصدر قانون يخول للوزير أو الإدارة فرض الرسوم المناسبة للخدمات التي تقدمها المرافق العامة، والهدف من ذلك تعدد أنواع الرسوم وتنوع القواعد التي تتبع في تقديرها, ولذا فإن السلطة التنفيذية تكون لها قدرة أكبر من السلطة التشريعية على إجراء هذا التقدير.

7 - فوزي عطوي، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2000، ص121
8 - محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية و الضرائب، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2005

2- أهمية الرسوم

احتلت الرسوم أهمية خاصة كمورد من موارد الدولة خلال القرون الثلاثة السابقة حتى القرن العشرين، ويرجع ذلك إلى غلبة مفهوم الدولة الحارسة فالوظائف الأساسية للدولة كانت محصورة في الأمن والقضاء، أما الخدمات الأخرى التي تقوم بها تعتبر بمثابة عمل إضافي يخرج عن نطاق وظائفها المعتادة، وكانت تطالب الأفراد بدفع مقابل يعادل قيمة ما حصلوا عليه من نفع خاص وكانت تحرص على تقدير ذلك المقابل على نحو يكفل تغطية تكاليف الخدمات بصورة كاملة⁹.

وهكذا فإن الدولة كانت تقتضي رسوما هامة عن معظم الخدمات التي كانت تقدمها للأفراد مما جعل هذه تمثل مصدرا مهما للإيرادات العامة، إلى أن تغير دور الدولة من الدولة الحارسة إلى الدولة المتدخلة جعلها مسؤولة عن أداء عدد ضخم من الخدمات بغض النظر عن حصيلتها المالية وبعض هذه الخدمات، مثل التعليم و الصحة أصبحت تقدم بأسعار رمزية تقل عن التكلفة في بعض الأحيان ومجانية في معظم الأوقات وقد نتج عن هذا التطور فقدان الرسوم لأهميتها النسبية السابقة إذ تضاءلت حصيلتها بوجه هام بالمقارنة بحصيلة الموارد العامة الأخرى. والقاعدة العامة في وقتنا الحاضر أن الدولة لا تلجأ لفرض الرسوم لتدعيم مواردها المالية بقدر ما تفعل ذلك لتنظيم أداء بعض المرافق العامة لأنشطتها وضمان عدم إسراف الأفراد في طلب خدماتها دون حاجة حقيقية لذلك، لذلك تحولت الدول من الاعتماد عليها كمصدر رئيسي من مصادر التمويل إلى مصدر آخر أكثر حصيلة ومرونة ومراعاة لاعتبارات العصر وهي الضرائب.

الفرق بين الرسم والضريبة

يتداخل الرسم و الضريبة في بعض الخصائص التي قد تبعث على الخلط بينهما، ويرجع ذلك لكون كل منهما فريضة نقدية تدفع بصفة نهائية للدولة، التي تستقل بوضع النظام القانوني لهما، كما أن الدولة تتمتع بالنسبة لكل منهما بامتياز على أموال الدائنين.

وعموما يتشابه الرسم والضريبة في عنصر الإلزام فكلاهما يفرض بشكل جبري، فالضريبة ملزمة للمكلف بالدفع كذلك الرسم ملزم بالدفع لمن يطلب الخدمة أما أوجه الاختلاف فتتمثل في ما يلي:

- أن الضرائب تفرض بدون مقابل حيث تعتبر مساهمة من الشخص في تغطية جزء من النفقات العامة، و لا يجوز للمكلف المطالبة بنفع خاص مقابل دفع الضريبة، بينما الرسم يفرض مقابل خدمة معينة يطلبها الشخص ويحصل من خلالها على نفع خاص بالإضافة إلى النفع العام الذي يعود على المجتمع.

-تحديد مقدار الضريبة يتم على أساس المقدرة التكاليفية للمكلف للضريبة، بينها تحديد قيمة الرسم يتم عادة على أساس قيمة الخدمة التي يحصل عليها الفرد مثل رسم التطهير

-الضريبة تدفع بشكل نهائي فلا يجوز للمكلف المطالبة باسترجاعها بينما الرسم يمكن استرجاعه أو جزء منه عند العدول عن طلب الخدمة مثل رسوم جوازات السفر.

-الضريبة لا تفرض إلا بقانون يصدر عن السلطة التشريعية نظرا لحساسية هذا المصدر التمويلي أما الرسم فإنه يفرض بناء على قانون في صورة قرارات إدارية.

المبحث الثاني : اختصاص البرلمان في المجال الضريبي

المطلب الأول : الأسس الدستورية و القانونية للاختصاص

- الأسس الدستورية :

أسس الاختصاص البرلماني في المجال الجبائي.

نتناول من خلال هذا الفرع أسس الاختصاص الدستورية في المجال الجبائي، أي السند القانوني الذي تستند عليه السلطة التشريعية للتدخل في هذا المجال، أو بمعنى آخر مختلف النصوص الدستورية القانونية التي تؤطر

9 - مجدي شهاب، مرجع سابق، ص 297

لعمل السلطة التشريعية في المجال الجبائي. فكما هو معلوم يعتبر الدستور القانون الأسمى والأساسي للدولة، حيث يحدد القواعد والمبادئ الدستورية التي يجب على السلطات العامة للدولة احترامها ، كما يبين ويحدد اختصاصات هذه السلطات، ومن بين هذه الاختصاصات الاختصاص المحدد للبرلمان في الميدان الجبائي تمنح النصوص الدستورية سلطة أساسية للبرلمان في المجال الجبائي، حيث جاء في الدستور نجد مجموعة من القوانين تشكل الأسس والتي تجعل الضريبة مجالاً من المجالات التشريعية الخصة للبرلمان من خلال تجسيدها لمبدأ قانونية الضريبة (أولاً)، والمادة 82 (و المادة 139 الفقرة الثالثة عشر من الدستور التي تحدد نطاق الاختصاص البرلماني في المجال الجبائي، والذي يمتد ليشمل بالإضافة لجميع الضرائب ، جميع الرسوم وجميع المساهمات التي يدفعها المواطنين إلى خزينة الدولة.

أولاً: مبدأ قانونية الضريبة.

تنص المادة 82 لفقرة الثالثة من الدستور على مايلي: "..... لا يجوز أن تُحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون.".....¹⁰

المادة (139 من الدستور تجعل البرلمان صاحب الاختصاص الحصري في مجال التشريع الضريبي باعتباره ممثل الأمة والساهر على احترام الحقوق الأساسية عن طريق تجسيدها لمبدأ قانونية الضريبة.¹¹ مدلول مبدأ قانونية الضريبة.

تعريف مبدأ قانونية الضريبة.

لم تتطرق التشريعات الضريبية إلى بيان المقصود بمبدأ قانونية الضريبة ، الأمر الذي يستدعينا إلى الرجوع إلى الفقه الضريبي لبيان المقصود به، فتعريف هذا المبدأ ينحصر في فكرة مفادها أن الضريبة هي مسألة قانونية صرفة، بمعنى أن إنشاء الضرائب ، تعديلها، أو إلغائها يكون بموجب نص قانوني تقره السلطة التشريعية، وهي من الاختصاصات الأصلية لهذه السلطة، فمبدأ قانونية الضريبة يعني سيادة حكم القانون في شؤون الضرائب، بحيث لا يفرض عبئها، ولا تعدل أحكامها، ولا تجبى حصيلتها، ولا يعفى أحد من أدائها، إلا بموجب قانون صادر عن البرلمان باعتباره ممثلاً لإرادة الشعب .

من خلال تعريف مبدأ قانونية الضريبة يتضح لنا أن هذا المبدأ يتكون من مجموعة من العناصر أو ما يسمى بعناصر قانونية الضريبة، والمتمثلة في فرض، تعديل، جباية الضريبة، والإعفاء منها، والتي غالباً ما يحددها المشعر في صلب ال وثيقة الدستورية من أجل توفير حماية و ضمانة أساسية للمكلفين، حيث لا يمكن إصدار أي قرار من السلطة التنفيذية يتضمن فرض ضريبة ، أو تعديلها، أو جبايتها، أو الإعفاء منه، كون هذه

الأسس من اختصاص السلطة التشريعية ، ولا يمكن مباشرتها من قبل السلطة التنفيذية إلا استثناء وفي نطاق ضيق

فمبدأ قانونية الضريبة يعد مبدأ دستوريا تلتزم به السلطتين التشريعية والتنفيذية عند مباشرة إصدار أو تنفيذ الأعمال الضريبة ، إذ لا تكتسب هذه الأعمال شرعيتها إلا بموجب قانون و يصدر عن السلطة التشريعية. في الدولة، والتي تختص دون غيرها في إصدار وتنظيم الأوضاع الضريبة دون أن يترك لها الحق في التنازل عن هذا الاختصاص للسلطة التنفيذية، التي لا يترك لها أي سلطة تقديرية في مجال فرض الضريبة أو الإعفاء منها وبالتالي فإن النص التشريعي الذي يخول السلطة التنفيذية سلطة فرض الضرائب أو الإعفاء منها يكون مخالفاً للدستور فالفقرة 13 من المادة 139 تحصر الاختصاص للسلطة التشريعية.¹²

10 - دستور 2020 المادة 82

11 - المادة 139 من تعديل الأخير لدستور 2020

12 - عيسى قسايسية، المركز القانوني للمكلف بالضريبة والضمانات الممنوحة له، أطروحة دكتوراه ، جامعة بومرداس 2020/2019 ص236

مبدأ قانونية الضريبة في الدساتير الجزائرية.

عمدت أغلب الدساتير الحديثة في العالم ومنها الدستور الجزائري على النص على هذا المبدأ، وهو الأمر الذي رفعه إلى مصاف المبادئ الدستورية شكلا وموضوعا، فهو يعد من الناحية الشكلية مبدأ دستوريا لكونه مد رجا في صلب الدستور، ويعد كذلك من الناحية الموضوعية لأنه يتعلق باختصاص حصري للسلطة التشريعية، وبالتالي فقد أضى من المبادئ التي تنظم جانبا من العلاقة بين سلطات الدولة، بالإضافة إلى كونه أهم المبادئ التي تحكم العلاقة بين السلطات العمومية والمكلفين بالضريبة. وفيما يتعلق بموقف النظام الدستوري في الجزائر من مبدأ قانونية الضريبة، نجد أن هذا المبدأ لقي رواجاً كبيراً وصدى واسعاً في مختلف النظم الدستورية المتعاقبة التي تبنت هذا المبدأ، ونصت عليه في صلب وثائقها لما يجسده من ضمانات أساسية لحقوق الأفراد في مواجهة الإدارة.

تطور مبدأ قانونية الضريبة في الدساتير الجزائرية.

عمل المشرع الدستوري الجزائري على وضع مبدأ قانونية الضريبة في قالب المشروعية الدستورية، من خلال النص عليه صراحة في الوثيقة الدستورية، من أجل إعطائه طابعا دستوريا من الناحيتين الشكلية والموضوعية، بحيث يصبح ضمانات أساسية للمكلفين في مواجهة تعسف الإدارة الضريبية إذا ما حاولت استغلال سلطاتها بفرض ضرائب، أو تعديلها، أو الإعفاء منها، عندها تصدم بقاعدة دستورية أمرت فتصبح أعمالها باطلة. وتطبيقا لذلك نص المشرع الدستوري الجزائري صراحة على مبدأ قانونية الضريبة لأول مرة بمقتضى المادة 61 من دستور 1989، واحتفظ بنفس المادة وبنفس الصياغة في دستور

1996 من خلال المادة 64 والدستور الحالي بموجب المادة 82 الفقرة الثالثة من الدستور التي تنص

على مايلي: "..... لا يجوز أن تُحدَث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون"، وهذا خلافا لدستور 1963 حيث لا نجد أي أثر لهذا المبدأ، ودستور 1976 الذي لم ينص صراحة عليه بالرغم من نص المشرع الدستوري بموجب المادة 78 منه على المبادئ الأخرى التي تحكم الضريبة على غرار مبدأ المساواة أمام الضريبة، مبدأ المقدرة التكاليفية في فرض الضريبة، ومبدأ عدم إحداث الضريبة بأثر رجعي وإسناد إحداث الضرائب للمجلس الشعبي الوطني بموجب الفقرة 07 من المادة 150 من الدستور.¹³

. فيما يخص اقتراح القوانين الضريبية فإن ذلك لا يمنع من ولوج السلطة التنفيذية ميدان اقتراح القوانين لاسيما تلك المتعلقة بالشؤون الضريبية، على أساس أن الاقتراح يدخل ضمن اختصاصها المحدد دستوريا والمنصوص عليه في الدستور، وأن الاقتراح يأتي في مرحلة سابقة لإعداد مشروع القانون، على أساس أن هذه الفكرة التي تعبر عن مضمون الاقتراح لا تستقيم في سلسلة المراحل التشريعية إلا بعد وضعها في صيغة مشروع تعده السلطة التنفيذية طبقا لاختصاصاتها الدستورية.

أما إعداد مشاريع القوانين الضريبية والتي تعتبر من المهام الأساسية التي توكل للسلطة التنفيذية، فإن مشروع القانون الضريبي لا يرى النور ما لم يوافق عليه البرلمان بغرفتيه، ولذلك لا إشكالية في أن يتناول هذا المشروع بالتنظيم أي مسألة من المسائل الضريبية سواء تعلقت هذه بعناصر قانونية ضريبية أم غيرها، لأنها لا تكون هذه المسائل قابلة للتنفيذ ما لم يقرها صاحب الاختصاص الأصيل بالتشريع وهو البرلمان بغرفتيه .

ثانيا: نطاق الاختصاص البرلماني في المجال الجبائي.

تنص المادة 139 الفقرة الثالثة عشر من الدستور على ما يلي: " يشرع البرلمان في الميادين

¹³ - تنص المادة 78 من دستور 1976 على ما يلي: " كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة. وعلى كل واحد أن يساه ، حسب إمكانياته، وفي طار القانون ، في النفقات العمومية ، لسد الحاجيات الاجتماعية للشعب ولتنمية البلاد والحفاظ على أمنها لا يجوز إحداث أية ضريبة، أو جبائية، أو رسم ، أو أي، حق بأثر رجعي.

التي يخصصها له الدستور وكذا في المجالات الآتية: إحداث الضرائب والجبائيات والرسوم والحقوق المختلفة وتحديد أساسها ونسبها .

المادة 139 الفقرة الثالثة عشر من الدستور تحدد نطاق الاختصاص البرلماني في المجال الجبائي، وتبين بوضوح أن البرلمان هو صاحب الاختصاص العام في المجال الجبائي، وأن سلطة البرلمان الجبائية تمتد لتشمل جميع المساهمات التي يدفعها المواطنين إلى خزينة الدولة والرسوم لتشمل جميع الضرائب .

سلطة البرلمان الجبائية بالنسبة للضرائب

الضريبة هي عمل قانوني سيادي صادر بالإرادة المنفردة للدولة، يكون بموجبه ذوي المقدرة التكاليفية الخاضعين لها ملزمين بأداء مبلغ محدد من النقود بصفة نهائية ودون مقابل للخزينة العمومية من أجل تمويل التكاليف العمومية واستنادا للنص الدستوري يمكن القول بأن سلطة البرلمان الجبائية بالنسبة للضرائب تشمل فرض جميع الضرائب، بالإضافة إلى تعيين الضريبة تعيينا نافيا للجهالة، لاسيما بالنسبة لوعائها ونسبها.¹⁴

جميع أنواع الضرائب.

يمثل فرض الضريبة الهرم الأساسي الذي تقوم عليه الضريبة، وهو الذي يبيت فيها روح الحياة، وعلى ضوءه يمكن أن تتوالى إلى الوجود العناصر الأخرى المرتبطة بمبدأ قانونية الضريبة، وهي الإعفاء من الضريبة وتعديلها وإلغائها وجبائيتها، فبدون الأولى لا تكون لهذه العناصر وجود أو أعمال، والمشرع الدستوري ادرج في التعبير عن عنصر فرض الضريبة باستعمال مصطلح " إحداث الضرائب" في نص المادتين 82 و 139 من الدستور، ويقصد بفرض الضريبة إنشاء التزام أعبئ مالي تحت مسمى ضريبة أو ما يحمل طبيعتها، على عاتق شخص معين إزاء نشاط معين يمارسه أو عمل يزاوله ، وسواء كان هذا الأمر متولدا نتيجة إنفاق الدخل أم أرس المال، أم استهلاكه، أم تداوله، أم الحصول عليه طبقا لنص المادة 139 الفقرة الثالثة عشر مصطلح الضرائب الوارد في المادة أعلاه قد جاء عاما، الأمر الذي يجعل من اختصا المشرع الجزائري يمتد من الدستور فإن اختصاص المشرع بفرض الضرائب يمتد ليشمل جميع أنواع الضرائب، وذلك لأن إلى فرض جميع الضرائب أيًا كانت طبيعتها عامة أو محلية، وهذا على خلاف بعض الدساتير العربية، كالدستور المصري لسنة 2014 مثلا الذي نصت مادته 31 في فقرتها الثانية على أنه: " لا يكون إنشاء الضرائب العامة، أو تعديلها، أو إلغائها، إلا بقانون"، و عليه فالمشرع المصري لا يحتكر إلا اختصاص فرض الضرائب العامة، بينما إخصاص فرض الضرائب المحلية فهو ليس حكرا عليه، إذ يمكن بمفهوم المخالفة لنص الفقرة للسلطة اللائحية أن تتدخل إلى جانب القانون في فرضها، في حين أن ذلك لم يكن جائزا في دستور 1923.¹⁵

1- وعاء الضريبة ونسبها.

من خلال ما ورد في نص المادة 139 الفقرة الثالثة عشر من الدستور، يمكن القول أن المؤسس الدستوري قد حول المشرع بالإضافة إلى فرض الضريبة تحديد وعائها أساسها وتحديد نسبها مبلغها يراد بوعاء الضريبة محل الخضوع لها سواء كان هذا المحل شخصا بالنسبة لضريبة الأشخاص، أم مالا بالنسبة لضريبة الأموال، وفي تحديده للوعاء الذي تجبى منه الضريبة يمر المشرع بثلاث مراحل هي

-مرحلة اختيار المادة الخاضعة للضريبة: تتمثل هذه المرحلة في قيام المشرع وفقا لما يتمتع به من سلطة تقديرية بالاختيار والمفاضلة بين مجموعة من الأسس التي يمكن أن يتخذ من أحدها أو أكثر وعاء ويتم هذا الاختيار بالتحديد بين كل من الضريبة على الأشخاص والضريبة على الأموال، الضريبة الوحيدة والضريبة المتعددة، الضريبة الموحدة (الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة النوعية).

14 - المادة 151 من دستور 115، المادة 115 من دستور 1989، المادة 140 من دستور 1996
15 - هشام محمد البدر، الدور التشريعي للبرلمان في المجال المالي (دراسة مقارنة)، أطروحة دكتوراه ، جامعة المنوفية، مصر 1997

-مرحلة تحديد المادة الخاضعة للضريبة: وفي هذه المرحلة يعمل المشرع على تحديد كامل الأوصاف والشروط الواجب توافرها في المادة المختارة من قبل حتى يمكن فعلا ! اعتبارها صالحة قانونا لإخضاعها لاقتطاع لضريبي ويشمل هذا التحديد كل من:

-الواقعة المنشئة للضريبة: وهي المناسبة التي بتحققها يكون المال الذي يمثل الوعاء خاضعا للضريبة، ويكاد ينعقد الإجماع فقها وقضاء على أن دين الضريبة لا يتحدد إلا بتحقق الواقعة المنشئة بها وليس قبل أو بعد ذلك.

-المكلف بالضريبة: هو الشخص الطبيعي أو المعنوي الذي يعنيه القانون بدفع الضريبة، والذي يكون عليه واجب الالتزام بالمساهمة في الأعباء العامة التي تتحملها الدولة، وقد عبر عن ذلك المؤسس الدستوري الفرنسي بشكل صريح في قرارها لصادر في 11 فيفري 1991 بالقول " إن تحديد المكلفين بالضريبة يتبع تحديد وعائها. -مكان فرض الضريبة: ويراد به النطاق المكاني الذي يعتد به أساسا لفرض الضريبة، وينفرد المشرع وحده بتحديد مكان فرض الضريبة، وقد يربط هذا المكان بموطن المال الذي إختاره للخضوع للضريبة أي وعاء الضريبة، أو بالشخص الذي يعود إليه وهذا بالتأكيد ينصرف إلى ضريبة الأموال، أما إذا كانت ضريبة أشخاص فإن مكان فرض الضريبة يرتبط بتواجد الشخص في الدولة أو في جزء من إقليمها الذي يخضع بسبب تواجده فيه للضريبة.

-زمان فرض الضريبة: يراد بزمان فرض الضريبة الوقت الذي تعد فيه الضريبة سارية إزاء النشاط أو التصرف أو الدخل الذي أخضعه المشرع للضريبة، والراجح أنه يرتبط بالواقعة المنشئة للضريبة على أساس أن دين الضريبة يولد بتحقق هذه الواقعة، كما أن المركز الضريبي المتحقق للمكلف مرتبط بها أيضا.¹⁶

- مرحلة تقدير المادة الخاضعة للضريبة:

بعد اختيار وتحديد المادة الخاضعة للضريبة يقوم المشرع بتحديد الطرق التي يتم وفقا لها تقدير قيمة المادة، وتحديد متى وكيف تطبق كل طريقة منها على حدى.

بالإضافة إلى تحديد وعاء الضريبة واستنادا للنص الدستوري يتولى المشرع لوحده تحديد مبلغ الضريبة أو نسبتها بالطريقة التي يراها تحقق الأهداف المرجوة من إحداث الضريبة، ويقصد بمبلغ سعر الضريبة النسبة التي تؤخذ كضريبة من المال الخاضع لها، ويعد تحديد هذا السعر من المسائل التي يختص بها المشرع وحده.

فرع الثاني : الأسس القانونية.

إلى جانب القواعد الدستورية التي تحدد اختصاص البرلمان في المجال الجبائي، نجد نصوص قانونية اهتمت بنفس الحقل ، أهمها القانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية المعدل والمتمم حيث جسد هذا القانون نفس المبدأ - الاختصاص العام للبرلمان بالمجال الجبائي- في المواد 12،13، المتعلق بقوانين المالية المعدل والمتمم بخصوص موضوع سلطة - الأحكام القانونية الواردة في هذا القانون البرلمان الجبائية بما يلي:

أولاً: إختصاص المشرع بوضع القواعد الخاصة بالضرائب.

تنص المادة 13 من قانون 84-17 على مايلي: " فضلا عن القوانين المتخذة في المجال الجبائي - تنص الماد) . يمكن لقوانين المالية دون سواها النص على الأحكام المتعلقة بوعاء ونسب وكيفيات تحصيل مختلف أنواع الضرائب وكذا بالإعفاء الجبائي."

طبقا لنص المادة13 (فإنه يرجع الاختصاص في وضع القواعد الخاصة بالضرائب للسلطة التشريعية من خلال المناقشة والتصويت على قانون المالية الذي يختص بتنظيم أغلب الأمور الجبائية، فالضرائب غالبا ما تحدد، أو تعدل، أو تغير أسعارها، أو يتقرر الإعفاء منها، أو الزيادة فيها عند إصدار قانون المالية، وعليه فاختصاص

¹⁶- رائد ناجي أحمد، مبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية وتطبيقاته في العراق، مجلة جامعة تكريت للعلوم القانونية والسياسية، جامعة تكريت لعراق ص15-17. العدد الثاني، السنة الأولى، 2009 ،

المشرع بوضع القواعد الخاصة بالضرائب يمتد ليشمل طبقا للمادة القواعد الخاصة بالوعاء والسعر وطرق التحصيل، والقواعد الخاصة بالإعفاء.

ثانيا: إختصاص المشرع بوضع القواعد الخاصة بالرسوم.

لم يتناول المشرع في القانون 84-17 كافة القواعد المتعلقة بالرسوم وإنما أشار فقط الى القواعد المختلفة للتحصيل، بالإضافة إلى القواعد المتعلقة بالرسوم شبه جبائية من خلال المادتين 12 و 15 ثم إجمال الأحكام الواردة في القانون 84-17.

- تحصيل الرسوم بمختلف أنواعها وإجراءات صرفها باعتبارها جزءا من الأموال العامة يكون وفق الأحكام الخاصة التي يبينها القانون الذي يصدر في هذا الشأن وهو قانون المالية، على اعتبار أن الترخيص بتحصيل مختلف أنواع الرسوم يكون بموجب قوانين المالية للسنة ويعد التحصيل إحدى مراحل تطبيق القانون وبه يتم استيفاء الرسم إيرادا للخرينة ووضعه تحت تصرف الدولة، ويقصد بالتحصيل مجموعة الإجراءات التنفيذية التي تتخذها الجهات الإدارية الموكلة إليها أمر جبائية الإيراد العام الرسم، وتنشأ عنها علاقة بين الجهة القائمة بالتحصيل والشخص المدين للدولة دافع الرسم، يلتزم بمقتضاها بتوريد الإيراد العام وتحمل مصروفات إجراءات التحصيل المتخذة ضده، وتتفاوت طرق تحصيل الرسم وغالب ما يحدد القانون الصادر بفرض ال رسم كيفية استيفائه، بحيث تلزم الجهة التي تطبق القانون باستيفائه بالكيفية التي حددها القانون ، ويتم تحصيل الرسوم بطرق مختلفة، إما أن يكون تحصيلها مباشرا باستعمال الإيصال يطلق عليه التحصيل النقدي، وإما يكون التحصيل غير مباشر باستعمال الطابع أو الدمغة، أو أن يكون التحصيل باستعمال كشوفات معدة مسبقا تضم أسماء دافعي الرسم.

نخلص بأن السلطة التشريعية الجهة المختصة بسن القوانين المتعلقة بالرسوم، ويمنع على أية جهة أخرى تنفيذية ممارسة هذا الاختصاص ما لم يمنحها القانون ذلك عن طريق تحويل محدود يجري بموجبه تقرير كل ما يتعلق بالرسم في حدود القانون وعندها يكون الرسم قد فرض في حدود القانون.

المطلب الثاني: أبعاد التدخل البرلماني في المجال الجبائي.

على اعتبار أن الضرائب كما سبقت الإشارة إليه تعتبر أهم مجال جبائي لتدخل السلطة التشريعية، فإنه يمكن حصر أبعاد التدخل البرلماني في المجال الجبائي في حماية حقوق وحرريات المكلفين بالضريبة من جهة أولا، ومن جهة أخرى حماية حق وق الخزينة العمومية للدولة من كل الأفعال والتصرفات التي قد تؤدي إلى الاضرار بها .

أولا: حماية المكلفين بالضريبة

ويتم ذلك من خلال الأسس والمبادئ التي يتعين على المشرع مراعاتها وهو بصدد تقرير النظام الضريبي في الدولة والمنصوص عليها في المادة 82 من الدستور، وتهدف هذه المبادئ إلى التوفيق بين الممول والخزينة العمومية، وذلك من خلال إيجاد نوع من التوازن في المراكز القانونية لأطراف العلاقة الضريبية، ويكون عن طريق تقرير الالتزامات والحقوق المتقابلة لكلا الطرفين، لذا كان لا بد من وجود قواعد أساسية يجب مراعاتها عند فرض الضريبة بموجبها تقاس مدى سلامة الضريبة، ويعتبر الاقتصادي الإنجليزي "آدم سميث" أول من صاغ في كتابه " ثورة الأمم" مجموعة من المبادئ والقواعد الضريبية والتي لا تزال إلى اليوم يسترشد بها المشرع المالي والضريبي في تقرير حقوق والتزامات المكلفين بالضريبة، وذلك إلى جانب بعض المبادئ الأخرى التي استقر عليها الفقه الضريبي، وهي تعتبر بمثابة دستور عام ضمني تخضع له القاعدة القانونية الضريبية وعدم إحترامها يؤدي من دون شك إلى الإخلال بالمراكز القانونية للمكلفين، مما يدفع السلطة الضريبية إلى التعسف في استعمال حقها والإفراط في فرض الضريبة، وبذلك تعتبر هذه القواعد أمر حتمي لا يحق للسلطة ومبدأ العدالة الضريبية الخروج عنها، وتتمثل هذه المبادئ في مبدأي قانونية الضريبة وعدم رجعيته.

1- مبدأ عدم رجعية الضريبة

يعتبر مبدأ "عدم الرجعية" من المبادئ الدستورية الهامة التي كفلها المشرع لحماية الأفراد ضد أي تدخل تشريعي قد يمس مصالحهم، ويقصد به عدم سريان حكم القانون على الوقائع والتصرفات وأثارها التي تمت قبل نفاذه، وهو مبدأ تسنده ثلاث حجج هي المنطق والعدل والمصلحة، بحيث أن سريان القانون يبدأ من تاريخ لاحق على صدوره لا من تاريخ سابق، أي على الوقائع التي تحدث لاحقا لا على الماضي.

بالنسبة للتشريع الضريبي يجب أن يصدر واضحا من أجل تحقيق قدر من اليقين للمكلف الذي يجب أن يعرف التزاماته على نحو يقيني، وأن يكون إلتزامه بدفع الضريبة لاحقا على صدور التشريعات الضريبية، فلا يتصور عقلا ومنطقا أن تفرض الضريبة بأثر رجعي على تصرفات الأفراد التي تمت في الماضي حيث لم يكن المكلف عندها عالما بصدور هذه التشريعات، كما لم يكن عالما أن النشاط الذي يمارسه يكون خاضعا للضريبة، كما يعد تطبيق القاعدة القانونية على وقائع وأحداث تمت في الماضي إخلالا بالاستقرار الواجب للمعاملات والمراكز القانونية، وبالنظر لخطورة التشريعات الضريبية من حيث المساس بحقوق الأفراد أموالهم نصت أغلب الدساتير على عدم رجعية القوانين الضريبية من أجل توفير ضمانات أساسية لحقوق المكلفين بها.¹⁷ دستورية القوانين والقرارات الإدارية.

2- مبدأ العدالة الضريبية

تحتل العدالة الضريبية أهمية كبيرة بين المبادئ الضريبية الأخرى، حيث تحرص الدول النص عليها في صلب الوثيقة الدستورية من أجل سلامة نظامها الضريبي، وعدم انتهاك حقوق المكلفين، الأمر الذي قد يؤدي إلى نفور المكلفين وتهربهم من دفع الضرائب إذا لم تقم على نظام عادل، لقد جاءت التشريعات عامة والضريبة منها على وجه الخصوص خالية من الإشارة إلى بيان المراد بالعدالة الضريبية، الأمر الذي يستدعينا التوجه صوب الفقه لنجد فيه مخرجا لبيان هذا المفهوم . فعلى سعيد الفقه فقد تعددت التعاريف التي قيلت لبيان المراد بمفهوم العدالة الضريبية، إلا أنها إن اختلفت من حيث الصياغة إلا أنها اتفقت من حيث المضمون والجوهر فما يراه البعض محققا للعدالة الضريبية يراه آخرون غير ذلك، كما أن مفهوم العدالة غامض ونسبي وقابل للتغيير والتعديل وفقا لتغيير الزمان والمكان، وعموما يقصد بالعدالة الضريبية بأنها " ضرورة مساهمة جميع أفراد المجتمع الذين تتوفر فيهم شروط الواقعة المنشئة للضريبة في تحمل الأعباء العامة وفقا لمقدرتهم التكاليفية. في الجزائر يعد مبدأ العدالة الضريبية ضمانات دستورية مهمة لحماية المكلفين بالضريبة، وتجد هذه القاعدة أساسها في الدستور الجزائري وذلك بموجب المادة 82 الفقرة الثانية منه، والتي تعتبر أن العدالة الضريبية تقتضي مشاركة كل مواطن في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية.¹⁸

ثانيا : حماية الخزينة العمومية :

تعتبر الخزينة العمومية أهم منشأة مالية مكلفة بتسيير مالية الدولة، فعلى عاتقها يقع عبء تسجيل العمليات المالية، وذلك عن طريق تحصيل الموارد المالية لإنفاقها في مختلف الميادين الاقتصادية والاجتماعية... الخ، فمن بين المداخل التي تدعم الخزينة العمومية للدولة هي الضرائب بمختلف أنواعها، فالضريبة تعد موردا أساسيا لخزينة الدولة، ووسيلة مالية تستخدمها الدولة لتحقيق أغراضها، فهي انعكاس للأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للمجتمع الذي تفرض فيه، حيث تركز عليها الدولة لسد نفقاتها العامة، إلا أن كثرتها وارتفاع نسبتها وعدم استقرارها أدى إلى زيادة العبء الضريبي على المكلف بها، مما دفع به إلى محاولة تجنبها والتهرب من دفعها بكل الوسائل والطرق الاحتياالية، وهذا ما نتج عنه ظاهرة خطيرة تسمى التهرب الضريبي، هذا التهرب يؤدي إلى الأضرار بالخزينة العامة للدولة بحيث يفوت على الدولة جزءا هاما من الموارد المالية،

¹⁷ - راند ناجي أحمد، مبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية وتطبيقه في العراق، مرجع سابق، ص 307
¹⁸ - م المادة 61 من دستور 1989 ، و 78 من دستور 1996 ، المادة 82 من دستور 2020 المادة 61

لذلك كان من الواجب على المشرع التدخل لمكافحة هذه الظاهرة - ظاهرة التهرب الضريبي- حماية لحقوق الخزينة العمومية.

1- آثار التهرب الضريبي على الخزينة العمومية.

يؤدي التهرب الضريبي إلى الأضرار بالخزينة العامة للدولة بحيث يفوت على الدولة جزءا هاما من الموارد المالية، بسبب عدم تحقيق الضريبة للأهداف التي أنشأت من أجلها والمتمثلة في تمويل الخزينة العمومية بالإيرادات اللازمة لتغطية النفقات، التي يشترط فيها توازن الإيراد مع الإنفاق، وعدم التوازن يؤدي إلى عجز ميزانية الدولة، علما أن الجباية بصفة عامة والضريبة بصفة خاصة يشكلان إستراتيجية تكفل الدول بالمصاريف العامة، ويترتب على ذلك عدم قيام الدولة بالإنفاق العام على الوجه الأكمل، وبالتالي تصبح الدولة عاجزة عن تحقيق المشاريع المقررة للسنة المالية الموالية، مما يصعب عليها التحكم في سياسة الإنفاق، وبالتالي عجزها عن تحقيق واجباتها الأساسية اتجاه مواطنيها، وفي ظل عجز الميزانية تضطر الدولة للجوء إلى وسائل تمويلية أخرى - البحث عن مصادر أخرى لتمويل الخزينة العمومية - كالإصدار النقدي واللجوء إلى الاقتراض لدين العام، إلا أن ذلك الاتجاه قد يسبب مخاطر تمس الاستقلال المالي والاقتصادي للبلد المعني، حيث أن الإصدار النقدي وهو ما يعرف أيضا بالتمويل بالتضخم تنتج عنه آثار سلبية منها زيادة مفرطة للأسعار دون أن يقابله زيادة في الإنتاج، كذلك نقص القدرة الشرائية للمواطنين، والتي يندرج عنها اختلال التوازن الاجتماعي بين طبقات المجتمع، كما تنخفض الصادرات في البلاد مما يؤدي إلى قصور في الحصول على العملة الصعبة.

- دور المشرع في مكافحة التهرب الضريبي.

يؤدي التهرب الضريبي إلى آثار سلبية على الخزينة العمومية كما أشرنا سابقا، لذلك يتدخل المشرع لمكافحة هذه الظاهرة حفاظا على موارد الخزينة العمومية، من خلال منع المكلف من الإفلات من التزاماته الضريبية كليا أو جزئيا، باستعمال بعض الوسائل منها العمل على استقرار التشريع الضريبي ، تحقيق لتنسيق التشريعي

1- العمل على استقرار التشريع الضريبي:

لأن عدم استقرار التشريع الضريبي وتعاقب تعديلاته التي نلاحظها كل سنة من خلال كل قانون مالية، يؤدي إلى الغموض وتعدد مهام موظفي الضرائب الذين لا يمكنهم مواكبة هذه التغييرات على مختلف النصوص القانونية، ويصعب عليهم استيعابها من جهة، ومن جهة أخرى عدم قدرة المكلفين بالضريبة تتبعها وفهمها لذلك يجب أن يسعى المشرع إلى إنشاء قانون ضريبي قادر على البقاء لمدة طويلة حتى نضمن تحصيل الضريبة ومتابعتها بالنسبة للموظفين، وأدائها وفهمها بالنسبة للمكلفين، لأن المشكل ليس في انعدام القوانين أو تعددها بقدر ما هو في استقرارها، فاستقرار القوانين الضريبية يخفف عبء الضريبة على المكلفين ويضف على التزاماتهم نوعا من القناعة والرضا كما يجب أن يعمل المشرع على صياغة التشريع الضريبي بأسلوب يسهل فهمه على المكلفين، وكذلك على موظفي الضرائب، فالصياغة القانونية الجيدة تسهل على المكلفين فهمها، لذا يجب أن يتسم بالبساطة والوضوح والمرونة، لأن صياغة القانون الضريبي تلعب دورا رئيسيا في نجاح أو فشل أي نوع من أنواع الضرائب.

إذا يجب أن يعتمد التشريع على لغة بسيطة ومتناسقة يحاول من خلالها التقرب إلى المكلفين وتسهيل إجراءات التزامهم اتجاه الإدارة، وبالتالي تبسيط لغة النصوص الجبائية التي تساهم في تجنب التفسيرات الفردية والشخصية، التي تختلف من فرد إلى آخر، لأن عدم وضوحها يجعل الموظفين في المصالح الضريبية غير قادرين على المتابعة اليومية للإجراءات التشريعية المختلفة .

2 - تحقيق التنسيق التشريعي:

سواء بين نصوص التشريع الضريبي أو بينها وبين نصوص التشريعات الأخرى ، لأن التعارض في القوانين يتخذ عادة إحدى الصورتين، فهو إما تعارض داخلي ينشأ بين نص ضريبي ونص ضريبي آخر ضمن القانون

الضريبي ذاته. وتعاني بعض التشريعات الضريبية في معظم الدول النامية وجود هذا النوع من التعارض بين نصوصها، وإما تعارض خارجي ينشأ بين أحد نصوص التشريع الضريبي ونص آخر من نصوص القوانين غير الضريبية، التي تنظم شؤوننا اقتصادية ومالية، وتتضمن إشارة إلى الضرائب.

الخاتمة :

و في خاتمة المداخلة و بعد التطرق الى موضوع أهمية الضريبة و الرسم التي تم التطرق فيه الى مفهوم الضريبة و الى اهم خصائصها و المتمثلة في الصفة النقدية و بانها اقتطاع مالي و كما تفرض جبرا و تدفع جبرا و كمان الضريبة تدفع بدون مقابل ، كما ان الغاية منها هو النفع العام الذي يرجع على المجتمع و المساهمة في الأعباء العامة للدولة ، وكما ان للضريبة مبادئ أهمها و هي قاعدة العدالة و التي تتميز بركنين و هما العمومية و العدالة ، و لا بد للضريبة ان تكون معلومة المعالم و محددة و ان تمتاز بقاعدة الملائمة في الدفع بإجراءات تسهيلية للمكلف بالضريبة ، كما يجب عند تحصيلها ان يكون الاقتصاد في تحصيلها دون اسراف في تحصيلها ، هذا بالنسبة للضريبة اما بالنسبة للرسم فهو يمتاز بخصائص شبيهة بالضريبة غير انه يوجد بعض الاختلاف بينهما بحيث الضرائب تفرض دون مقابل حيث تعتبر مساهمة من شخص في تغطية جزء من النفقات وكم ان مقدار الضريبة يتم على أساس المقدرة التكاليفية للمكلف بينها بينما الرسم ينتج عادة على أساس قيمة الخدمة التي يحصل عليها الفرد ، وكما يشتهان في الصفة الجبر و النقد ، اما بالنسبة للجهة المخولة في التشريع و سن القوانين الجبائية نجد ان السلطة التشريعية هي صاحبة الاختصاص الأصيل بسن اهم القوانين الجبائية رغم ان السلطة التنفيذية هي من تعد مشروع القوانين الا انه اذا لم يعتمد من طرف السلطة التشريعية فلا يعتد به ، وذلك حماية للمكلفين بالضريبة و كذا حماية الخزينة العمومية و ذلك بنها تشريعات تضمن التكفل بحمايتها من التهرب الضريبي .

كما يمكننا ابداء بعض التوصيات :

- إعطاء سلطة أوسع للسلطة التشريعية في اعداد قانون المالية
- عدم الاعتماد على الضريبة و الرسم في الإيرادات بصفة كبير باستبدالها بإجراءات تحفيزية و تنوع الاقتصاد
- نشر قانون المالية و اجراء ندوات لشرحه و تبسيطه للمواطنين
- رقمته قطاع المالية و خاصة الضريبة ليسهل جبايتها و ترشيدها

قائمة المراجع و المصادر :

1. احمد رجراج , النظام الجبائي الجزائري تقييم الأداء و تحديات المرحلة المقبلة، رسالة مجسّار ، جامعة الجزائر ، 2004.
2. عبد الكريم صادق بركات ، عبد المجيد دراز ، علم المالية العامة، مؤسسة شهاب الجامعية ، الإسكندرية .
3. زينب عوض الله ، مبادئ المالية العامة ، دارالجامعة الإسكندرية ، ط2 2006.
4. يونس احمد البطريق ، المالية العامة ، دار الجامعية ، الإسكندرية ، ط3 2001
5. عبد المطلب عبد الحميد ،اقتصاديات المالية العامة ، الدار الجامعية ، مصر 2005.
6. سوزي عدلي ناشد ، الوجيز في المالية العامة الدار الجامعية للنشر و التوزيع ن مصر 2000.
7. فوزي عطوي ، المالية العامة ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت ، لبنان ، 2000.
8. محمد عباس محرزى ، اقتصاديات الجباية و الضرائب ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر 2005
9. المادة 139 من تعديل الأخير لدستور 2020
10. عيسى قسايسية، المركز القانوني للمكلف بالضريبة والضمانات الممنوحة له، أطروحة دكتوراه ، جامعة بومرداس 2020/2019.
11. المادة 151 من دستور 115، المادة 115 من دستور 1989 ،المادة 140 من دستور 1996
12. هشام محمد البدر،، الدور التشريعي للبرلمان في المجال المالي (دراسة مقارنة)، أطروحة دكتوراه ، جامعة المنوفية، مصر 1997
13. رائد ناجي أحمد، مبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية وتطبيقاته في العراق، مجلة جامعة تكريت للعلوم القانونية والسياسية، جامعة تكريت لعراق ص15-17. العدد الثاني، السنة الأولى، 2009 ،
14. المادة 61 من دستور 1989 ، و 78 من دستور 1996 ، المادة 82 من دستور 2020 المادة 61
15. نص المادة 78 من دستور 1976 .