

الأمن القانوني في أحكام التشريع الجبائي الجزائري

Legal certainty of the provisions of Algerian tax legislation

بوحفص جلاب نغناة

Bouhafss Djellab Nanaa

بن اعمارة عفاف *

Benamara Afaf

مخبر القانون والعقار

Law and Real Estate Laboratory

جامعة البليدة 2 - الجزائر

University of Blida 2 -Algeria-

bouhafss09@hotmail.com

Benamara.afaf.droit39@gmail.com

تاريخ الاستلام

تاريخ القبول للنشر

تاريخ النشر

Submission date
18/10/2024Acceptance date
23/12/2024Publication date
31/12/2024

ملخص:

كثيرا ما تتعرض النظم القانونية الحديثة لانتقادات بسبب عدم استقرار النص التشريعي وما يترتب على ذلك من نتائج، وذلك بحجة التطور السريع للنظام الاقتصادي. وينعكس ذلك بوضوح في التشريع الجبائي بسبب ارتباطه الوثيق بهذا النظام. ولهذا السبب يجب أن يسود مبدأ الأمن القانوني كافة التشريعات، وهو ما قمنا بالبحث فيه، لتبيان مدى تأثير الأمن القانوني في التشريع الجبائي الجزائري من جزاء كثرة التشريعات الجبائية والتعديلات المستمرة لها. ولكي تقوم الضريبة بدورها المنوط بها، يجب أن تركز على أسس تضمن وجود نظام ضريبي عادل يحقق المساواة في الأوضاع القانونية بين المكلفين بالضريبة. ويتطلب ذلك أن يكون تقييم الوعاء الضريبي وحسابه وتحصيله متوافقا مع أحكام التشريع الجبائي المعمول به. الكلمات المفتاحية: الأمن القانوني؛ التشريع؛ الضريبة؛ أسس الأمن القانوني؛ عدم الرجعية؛ المساواة.

Abstract:

Modern legal systems are often criticized due to the instability of the legislative text and its implications, arguing with the rapid movement of the economic system. This is evident in the tax legislation because it is closely related to this system. Therefore, it is recommended that the principle of legal security, which is concerned with the quality of the legal base, should prevail in all legislation. This is the scope of our study that aims to show

* المؤلف المراسل

the extent to which the principles of legal security have been affected in Algerian tax legislation with the large number of tax legislation and its continuous amendments. In order for the tax to play the role assigned to it, it must be based on bases that guarantee a fair tax system which achieves equality in legal positions among the citizens concerned with the tax. This requires that the assessment of the tax base, its calculation, and its collection in a proper manner are compatible with the provisions of the tax legislation in force.

key words: Legal security, Legislation, Tax, Legal security bases, Non-retroactivity, Equalit

مقدمة:

الأمن القانوني مطلباً حديثاً وضرورياً للحفاظ على الأسس المهمة الواجب توفرها في النص التشريعي، الذي يُرجى منه حماية حقوق وحريات الأفراد. فكثيراً ما يتم انتقاد النظم القانونية الحديثة على أساس عدّة عوامل منها ما تعلق بعدم استقرار النصوص وكثرة التعديلات؛ وتراكمها بحجّة التطور السريع للنظم الاقتصادية؛ وهو ما يمكن ملاحظته بوضوح في التشريع الجبائي نظراً لارتباطه الوثيق بهذا النظام الاقتصادي؛ لتحقيق مبدأ الأمن القانوني في التشريع الجبائي، كان لا بد من التأكد من صياغة القاعدة القانونية الضريبية بما يضمن حسن تطبيقها من خلال تزويدها بالأسس التي تجعلها أكثر استقراراً؛ وذلك بخلق نصوص تتميز بالدقة والبساطة والوضوح وسهولة الفهم، بعيداً عن التعقيد والغموض؛ ليتمكن المكلف بالضريبة من الحصول على المعلومات الخاصة بحقوقه والتزاماته؛ وأن يتوقع مبلغ الضريبة الذي سيدفعه؛ لأخذه بعين الاعتبار أثناء اتخاذ قراراته الاقتصادية. ففي ظل كثرة التشريعات الجبائية والتعديلات السنوية لها من خلال قانون المالية، والقوانين التكميلية له، طرح إشكالية التالية حول مدى توفر التشريع الجبائي الجزائري على مبادئ الأمن القانوني؟

وللإجابة على الإشكال المطروح اعتمدنا على خطة مكونة من مبحثين؛

حيث تطرقنا في المبحث الأول لمفهوم مبدأ الأمن القانوني في مطلبين تطرقنا فيهما إلى النشأة والتعريف. أما المبحث الثاني فقد كان حول تكريس مبدأ الأمن القانوني في أحكام التشريع الجبائي الجزائري من خلال ثلاثة مطالب تطرقنا فيهم إلى مبدأ مشروعية الضريبة؛ مبدأ المساواة والعدالة الجبائية؛ مبدأ عدم رجعية القوانين الجبائية.

منهج البحث: تم الاعتماد في هذه الورقة البحثية على المنهج الوصفي في دراسة مفهوم الأمن القانوني ومقوماته والمنهج التحليلي في دراسة النصوص القانونية للتشريع الجبائي الجزائري.

المبحث الأول:

مفهوم مبدأ الأمن القانوني

يعد الأمن القانوني بشكل عام أحد مبادئ سيادة القانون الذي يهدف قبل كل شيء إلى إرساء سيادة حكم القانون وضمان الحماية الفعالة للحقوق والحريات الأساسية للأفراد. ويتم ذلك من خلال العمل على تحقيق التوازن بين الوضع القانوني والاجتماعي داخل المجتمع¹. عُرِفَ الأمن القانوني منذ مُدَّة طويلة وتركزت حوله مجموعة من المفاهيم والأفكار إلا أنه لم يستقرَّ على تعريف محدّد، لذا فقد تعدّدت تعريفاته، فكان لا بُدَّ من التّطرُّق إلى بداية ظهوره أولاً؛ ثم محاولة تعريفه اعتماداً على أسسه التي يقوم عليها.

المطلب الأول: مراحل ظهور الأمن القانوني كبدأً دستوري

كلّ حق له مصدره في نصّ قانونيّ أو تشريعيّ دستوريّ، ولكنّ الأمن القانوني يميّز بأنّه اكتسب هذه الخاصية فقط من خلال إلاّ باجتهادات محكمة العدل للمجموعة الأوروبية؛ وقد دخل مبدأ الأمن القانوني إلى بعض الدول الأوروبية الأخرى مثل فرنسا عبر بوابة قانون المجموعة الأوروبية ومحكمة العدل الأوروبية. وقد أدرجته محكمة العدل للاتحاد الأوروبي عام 1962 تحت عبارة "الثقة المشروعة" وهو ما يتوافق مع نظرية الأمن القانوني، كما اعتمدت المحكمة الأوروبية لحقوق الإنسان هذا التعبير عام 1981 في قرارها الصادر في 26 أبريل 1979².

كما "لم يُعترف المجلس الدّستوري الفرنسي- بالأمن القانوني كبدأً دستوري، كما لم يتضمّن الدستور الفرنسي الحالي الصادر في عام 1958، ولا إعلان حقوق الإنسان والمواطن الصّادر في عام 1789، النصّ على مفهوم الأمن القانوني.

بينما ذهب محكمة النقض الفرنسيّة في تقريرها لعام 2002-2003 إلى "أنّ المبدأ المتعلق بالأمن القانوني يجد أساسه في مبدأ سيادة القانون le principe de l'Etat de droit الذي يتمتّع بقيمة دستورية، ويُمكن الاستدلال على مبدأ سيادة القانون من قراءة شاملة للدستور كبدأً عام له قيمة دستورية، ومبدأ الأمن القانوني مشار إليه ضمناً في الدستور، وله قيمة دستورية كباقي المبادئ العامة للقانون"³.

أما المشرع الدستوري الجزائري في تعديله الأخير للدستور قد نص صراحة على أن الدولة وتحقيقاً لمبدأ الأمن القانوني، فإنها تضمن أن تكون التشريعات المتعلقة بالحقوق والحريات الأساسية سهلة الوصول وواضحة ومستقرة. من خلال مادة وحيدة وهي المادة 34 / 4 الواردة في الباب الثاني، الفصل الأول الحقوق والحريات الأساسية⁴.

المطلب الثاني: تعريف مبدأ الأمن القانوني

إن محاولة إعطاء تعريف جامع مانع لمبدأ الأمن القانوني غير ممكن في الوقت الحالي، ويمكن إرجاع ذلك "لكونه متعدد المظاهر ومتنوع الدلالات وكثير الأبعاد والمجالات، لذا لا يمكن سوى التحقق من وجوده في ظروف معينة وليس تعريفه بصفة مجردة؛ إذ يُعبّر عنه بتعبيرات تتمحور حول مبادئ محددة كواجب القاضي في الفصل طبقاً للقوانين المطبقة يوم تقديم الطلب، مبدأ الفصل بين السلطات، وعدم رجعية القواعد القانونية، واحترام حقية الشيء المقضي - فيه، وحماية مبدأ الثقة المشروعة، احترام الحقوق المكتسبة..."⁵.

يمكن تعريف الأمن القانوني بـ "أته: عملية تستهدف توفير حالة من الاستقرار في العلاقات والمراكز القانونية من خلال إصدار تشريعات متطابقة مع الدستور، ومتوافقة مع مبادئ القانون الدولي، غايتها إشاعة الثقة والطمأنينة بين أطراف العلاقات القانونية سواء كانوا أشخاص القانون الخاص أو العام"⁶.

"والأمن القانوني يمكن أن يعني الأمن بواسطة القانون، كما يمكن أن يعني أمن القانون. ويسمى الأمن الذي يمنحه القانون للشخص ولل فرد بالسلام والنظام"⁷.

ويُعرف الدكتور أحمد عبد الظاهر مبدأ الأمن القانوني بأنه: "ضرورة التزام السلطات العامة بتحقيق قدر من الثبات النسبي للعلاقات القانونية، وحد أدنى من الاستقرار للمراكز القانونية المختلفة بهدف إشاعة الأمن والطمأنينة بين أطراف العلاقات القانونية، بحيث يتمكن الأشخاص من التصرف باطمئنان على هدي من القواعد والأنظمة القانونية القائمة وقت قيامها بأعمالها وترتيب أوضاعها على ضوء منها، دون التعرض بمفاجآت أو تصرفات مباغتة صادرة عن السلطات العامة يكون من شأنها زعزعت هذه الطمأنينة أو العصف بهذا الاستقرار"⁸.

✓ من خلال قراءة مختلف التعريفات سابقة الذكر نلاحظ أن الأمن القانوني يتم تعريفه من خلال مجموعة المبادئ التي يتركز عليها والتي يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

- **وضوح القاعدة القانونية:** ويتم ذلك من خلال استخدام لغة قوية وواضحة ومناسبة في صياغة القاعدة القانونية، تتيح لمتلقيها فهمها ولا تترك مجالاً للتأويل والتفسير بما يمس الحقوق والحريات.

- ويكون وذلك باستخدام لغة سليمة وواضحة ومناسبة في صياغة القاعدة القانونية، تتيح لمخاطبيها فهمها، ولا تترك مجالاً للتأويل والتفسير بما من شأنه المساس بالحقوق والحريات⁹.

- **استقرار القاعدة القانونية:** وهو ما يتعلق بالتعديل الدائم للأساس القانوني، مما قد يؤدي إلى الإضرار والمساس بالحقوق المكتسبة للأشخاص المعنيين بها؛

"هذا الأمر لا يعني جمود القاعدة القانونية بل انه من متطلبات مساهمة التطورات الاقتصادية والاجتماعية تعديل القاعدة القانونية لكن شريطة أن يكون ذلك على النحو المتوافق والمتوقع، وبالتالي فإن الأمن القانوني يعني الملائمة المستمرة بين أحكام القانون واحتياجات المجتمع"¹⁰.

- **عدم رجعية القوانين:** يقصد به عدم انسحاب أثر القاعدة القانونية على الماضي واقتصارها على حكم الوقائع التي تقع ابتداءً من يوم نفاذه؛

- "وهذا يعني أن لسريان القانون الجديد من حيث الزمان وجهان وجه سلمي وهو انعدام أثره على ما وقع في الماضي ووجه إيجابي وهو أثره المباشر"¹¹، وتأخذ هذه القاعدة بصفة أساسية قيمة دستورية في المادة 43 من الدستور بأن "لا إدانة إلا بمقتضى- قانون صادر قبل ارتكاب الفعل المجرم"

- **احترام الحقوق المكتسبة:** يمكن تعريف الحق المكتسب بأنه الحق الناتج عن تصرف قانوني يخلق وينشئ مركزاً قانونياً؛ "فتتقيد فكرة الحق المكتسب في القانون الإداري بشكل كبير بمبدأ عدم المساس والذي يعني أنه لا يمكن للإدارة المساس بالتصرف القانوني الذي ينشئ آثار قانونية فردية سواءً بالغائه أو تعديله"¹²، ولذلك عندما يوفر التشريع الضريبي حقوقاً لدافعي الضرائب تنعكس بوضوح في الإعفاء الضريبي، فلا يمكن انتهاك هذه الحقوق.

- **احترام الثقة المشروعة (احترام التوقعات):** يجد مبدأ الثقة المشروعة أساسه في القانون الخاص من خلال مبدأ حسن النية في تنفيذ العقود، "ويمكن تعريف الثقة المشروعة بأنها كل وضعية تقدر على ضوء قواعد القانون المطبق وأن يكون القانون واضحاً ودقيقاً حتى يمكن للفرد معرفة حقوقه وواجباته ويتخذ موقفه اتجاه ذلك"¹³.

المبحث الثاني:

تكريس مبدأ الأمن القانوني في أحكام التشريع الجبائي الجزائري

يمكن تحديد المبادئ الدستورية التي تعبر وبشكل جدي عن تكريس مبدأ الأمن القانوني في المادة الجبائية كما جاءت به المادة 82 من الدستور¹⁴ حيث توضح لنا القواعد العامة التي تستند عليها الضريبة لتحقيق التوازن بين مصالح الأفراد ومصالح الخزينة العمومية. بالتالي فإن مظاهر تكريس مبدأ الأمن القانوني تظهر في بعض المبادئ الأساسية وهي:

المطلب الأول: مبدأ مشروعية الضريبة

"يقصد بمبدأ المشروعية بمفهومه العام أن تستند الدولة في جميع تصرفاتها إلى القاعدة القانونية وسيادة حكم القانون، أما بالنسبة لمبدأ المشروعية الضريبية فيقصد به أن إقرار فرض الضريبة وأسس النظام الضريبي إنما ينبع من القانون"¹⁵. وهو ما نصت عليه المادة 01/82 من التعديل الدستوري 2020 حيث لا يجوز فرض ضريبة إلا بمقتضى نص قانوني.

وقد أوكلت مهمة التشريع لتأطير عملية فرض الضريبة وتحصيلها وكافة الجوانب القانونية المتعلقة بها إلى البرلمان بنص صريح في المادة 13/139 من التعديل الدستوري¹⁷؛ حيث يفهم من نص المادة أن سيادة حكم القانون في شؤون الضرائب. فلا يفرض عبؤها، ولا تعدل أحكامها، ولا تجب حصيلتها، ولا يعنى أحد من أدائها إلا بموجب قانون صادر عن البرلمان، "ذلك ليس إلا حماية للمكلفين بالضريبة، والحرص على تولى القانون تعيين الضريبة تعيينا نافيا للجهالة، لاسيما بالنسبة لوعائها ومقدارها مع مراعاة الوضوح عند تنظيم القانون للالتزام الضريبي"¹⁸.

لتحقيق الأمن القانوني لا بد من التأكد من صياغة القاعدة القانونية بطريقة تتسم بالدقة والبساطة والوضوح وسهولة الفهم، بعيداً عن التعقيد والغموض الذي يثير النزاع ويفتح المجال للتأويلات التي تمنع الفرد من فهم محتواه والتعرف على مضمونه بسهولة وسلاسة والامتثال لأوامره. أيضا تمكين المكلف من كل المعلومة الخاصة بحقوقه والتزاماته لأخذها بعين الاعتبار.

فمبدأ المشروعية في القوانين الضريبية يرتبط مباشرة بمبدأ احترام التوقعات والثقة المشروعة للمكلفين بالضريبة وهي من أهم المظاهر التي تكفل الدستور بتكريسها وتأطيرها بالإضافة إلى جملة النصوص القانوني السابقة الذكر نشير إلى نص المادة 147 من التعديل الدستوري "لا يقبل اقتراح أي قانون يقدمه أعضاء البرلمان، يكون مضمونه أو نتيجته تخفيض الموارد العمومية، أو زيادة النفقات العمومية إلا إذا كان مرفوقا بتدابير تستهدف الزيادة في

إيرادات الدولة، أو توفير مبالغ مالية في فصل آخر من النفقات العمومية تساوي على الأقل المبالغ المقترح إنفاقها"¹⁹.

تميز القواعد القانونية التي تؤطر عملية فرض الضريبة، مراجعتها وتحصيلها، بالتعدد نظرا لتشعب القانون الجبائي وارتباطه بالعديد من القطاعات والمجالات كمجال الاستثمار، والمجال السياسي والاجتماعي في الدولة، فلا تجتمع أحكام القانون الضريبي في مدونة قانونية واحدة"²⁰ فهي موزعة في مجموعة من القوانين نذكر منها:

قانون الإجراءات الجبائية، قانون الاستثمار، قوانين المالية، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون الرسوم على رقم الأعمال، قانون الضرائب غير المباشرة.

حيث نجد أن تعقيد النصوص في التشريعات الجبائية قد يترتب عنها العديد من الظواهر أهمها "صعوبة فهم المكلفين بالضريبة للتشريع الضريبي- كثرة الضرائب وتعددتها وارتفاع معدلاتها"²¹. وذلك كله نتيجة لعدم استقراره وكثرة التعديلات الواردة عليه، سواء عبر قوانين المالية أو قوانين المالية التكميلية المتعاقبة، وهو ما يتنافى مع مبدأ الأمن القانوني، وربما يرجع سبب ذلك إلى كون الجباية ينبغي أن تتكيف مع تطورات الإطار الاقتصادي والاجتماعي الذي يمارس فيه المكلف بالضريبة نشاطه، في ظل العولمة، والابتكارات الدائمة، بل تعد النصوص الجبائية أكثر مجالات القانون تعديلا والغاء"²².

المطلب الثاني: مبدأ المساواة والعدالة الجبائية

نص المشرع الجزائري صراحة على مبدأ المساواة أمام القانون بعدة نصوص دستورية²³، نذكر منها ما جاء في:

المادة 35 من التعديل الدستوري "تضمن الدولة الحقوق الأساسية والحريات وتستهدف مؤسسات الجمهورية ضمان مساواة كل المواطنين والمواطنات في الحقوق والواجبات...".
والمادة 37 منه على أن "كل المواطنين سواسية أمام القانون ولهم الحق في حماية متساوية...".
فتعُدُّ النصوص الدستورية الحائِثة على الأخذ بمبدأ المساواة إنما وهو دليل على حرص المشرع الدستوري بحماية الأفراد من أي نوع من أنواع التمييز سواء في الحقوق أو المسؤوليات العامة، وهو تحقيق ضمني لأحد مبادئ الأمن القانوني دون الإعلان عنه بشكل مباشر؛ لهذا المبدأ جوانب عديدة تعطيه أهمية كبيرة تميزه عن غيره من المبادئ.

وهو قبل كل شيء حق من حقوق الإنسان؛ ولذلك فإن الحق في المساواة هو أصل الحريات وأساس الحقوق. وقد أصبح أحد المبادئ العامة للقانون، وتم إدراجه في اتفاقيات ومعاهدات والإعلانات المتعلقة بحقوق الإنسان.

المساواة هي محاولة لإعطاء الجميع نفس الفرص قدر الإمكان حتى يتمكن الجميع من الاستفادة من الإمكانيات التي قد تكون لديهم؛ ومن ثم تعني أن كل فرد سيعمل حسابه فيما يتخذ من قرارات في كل موضوع يمسّه²⁴

ومن الضروري أيضاً التمييز بين مفهوم المساواة والعدالة كهدف للضرائب ومفهوم المساواة كركيزة أو ركن من أركان الضريبة؛ والمقصود بالمساواة والعدالة كركيزة للضريبة هو مساهمة أفراد المجتمع في دفع الضريبة بما يتناسب مع قدرتهم المالية؛ ويجب على جميع الأفراد الخاضعين للضريبة أن يتحملوا العبء ويخضعوا لها دون محاباة أو تفضيل.

أيضاً فالمساواة والعدالة كأهداف للضرائب تعني إعادة توزيع الدخل والثروة ومنع تراكم الثروة ضمن فئة معينة في المجتمع، وذلك من خلال فرض الضرائب على الثروة.

فبدأ العدالة الضريبية له مؤشرات ناظمة وضابطة، من بينها أحقية الملزم في مراقبة تصحيح إقراراته، واللجوء إلى الطعون ضد قرارات الإدارة، وتبني أحكام وإجراءات وآجال وأحكام فنية خالية من الغموض والتعقيد النصي، تقوم على تشخيصية السعر والوعاء، وتعتمد على سهولة التحصيل المالي ووضوحه، إضافة لعمومية المادة الجبائية، وكأداة تدخله لتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية والعمرانية.

كما أن الضريبة يجب أن تكون وافرة في حصيلتها، يجب أن تكون عادلة في فرضها، لأن العدالة شرط أساسي لكل إصلاح يقوم على تحقيق العدالة الاجتماعية. ولأن الضريبة تلعب دوراً هاماً في المجال الاقتصادي باعتبارها المورد الأساسي لخزينة الدولة، غير أنها لا تحقق أهدافها المتنوعة إلا إذا تم تحديدها وفرضها على أساس العدل والعدالة الضريبية المنصوص عليها دستورياً. وعلى ذلك فقد سعى المشرع إلى وضع نصوص قانونية وتشريعية لتحقيق هذه العدالة، وحماية المكلف بالضريبة حين قيام الإدارة الجبائية بممارسة سلطاتها خلال مختلف مراحل المواجهة²⁵.

وتبعاً لذلك؛ فالضريبة يجب أن تكون عادلة يشترك في تأديتها كل المواطنين بحسب قدرة كل منهم على الدفع، وهو ما نص عليه المشرع الدستوري الجزائري ويؤكد عليه في كل تعديل للدستور ففي المادة 78²⁶ من التعديل الدستوري 2016؛ حيث يشير المشرع إلى أهمية أداء

الضريبة فهي واجب وطني وعلى جميع المواطنين المساهمة في تمويل التكاليف العمومية بحسب القدرة.

وفي التعديل الدستوري لسنة 2020 في المادة 272/82²⁷ الذي نص صراحة أن الجميع متساوون أمام الضريبة، وأي حالة إعفاء تكون بنص قانوني.

إنّ المساواة المنصوص عليها في الدستور المقصود منها؛ مبدأ المساواة أمام الضريبة وخضوع جميع المكلفين بالضريبة الذين يشغلون مراكز قانونية متماثلة لمعاملة قانونية واحدة، دون تفرقة بينهم لأسباب تتعلق بأشخاصهم أو ذواتهم.

كما يجب أن تكون الضريبة محددة على سبيل اليقين دون غموض في تحديد مقدارها ومواعيد دفعها وطرق جبايتها وإجراءات تحققها وتنفيذها. ويدخل في هذا الإطار استقرار النظام الضريبي وثباته، فلا يكون عرضة للتبدل والتغيير المستمر، إذ يجب أن يتعود المكلف على دفعها ولا يشعر بازدياد عبئها عليه، بحيث لا يتعارض ذلك مع المرونة، وأن تجبى بالطرق والأوقات الأكثر ملائمة للمكلف والإدارة معا.

كما أن تعريف مبدأ المساواة في أداء الضريبة لا يقتصر على المفهوم الضيق والجامد بل هو قاعدة مرنة ونسبية أي أنها لا تعني أن يعامل المكلفين جميعهم معاملة متساوية بغض النظر عن أوضاعهم وظروفهم، بل تقبل التمييز بين المكلفين بالضريبة متى تغيرت أوضاعهم وظروفهم ومراكزهم القانونية.

وقد شكّلت المساواة في توزيع التكاليف الضريبية منذ قيام الدولة المشكلة الأساس في بقاء ودوام الدولة من عدمه، لذلك فإن إثبات الضريبة معلق ومرتبط بشرطين²⁸:

- شرط قانوني: هو شرط المشروعية الملزمة لإعمال الإدارة والتي من دونها تفتقد هذه الأعمال كل قانونيتها.

- شرط مادي: هو شرط العمومية الملازم للحق في المساواة وينطبق على جميع الأموال العامة والخاصة.

وما يجب الإشارة إليه أنّ مبدأ المساواة ليس مطلق فهناك استثناء يظهر في صورة الإعفاء الضريبي الذي له أثر واضح على مبدأ المساواة:

فالإعفاء الضريبي استثناء من نظام فرض الضرائب لأن الأصل هو مساهمة كل الأفراد أو الأشخاص في تمويل النفقات العمومية على حد سواء، لكن يمكن أن ينظر لمبدأ الإعفاء الضريبي من زاويتين²⁹:

الأولى هي أن يُنظر إلى الإعفاء الضريبي على أنه أداة لتكريس مبدأ العدالة الضريبية الذي يلعب دور مهم في تحقيق الاستقرار وتسعى معظم الدول إلى تكريسه في تشريعاتها الجبائية، وذلك من خلال تبني الدولة لهذه السياسة في إطار إستراتيجيتها المالية والأخذ بعين الاعتبار القدرة التكلفية للمكلف بالضريبة.

أما الميزة الثانية فتتمثل في أن الإعفاء الضريبي يعد نوع من أنواع الحوافز الجبائية لتشجيع الاستثمار في قطاعات معينة لمنح إعفاءات ضريبية للمستثمر.

على الرغم من أن الإعفاء الضريبي يخضع لمبدأ المساواة والعدالة الضريبية التي تقتضي أن يستفيد كافة الأفراد الذين هم في مراكز قانونية متماثلة بنفس الإعفاءات الضريبية، إلا أن الإخلال بمبدأ المساواة يكمن في منح الإعفاءات الضريبية لأصحاب مشاريع الاستثمارات الكبرى الذين هم ليسوا في حاجة إلى الإعفاء على حساب طائفة أخرى من الأفراد ذوي الدخل المحدود الذين هم في أمس الحاجة إلى الإعفاء وهو ما أدى إلى خلق التعارض بين طبقات المجتمع³⁰.

في المقابل نجد أنه تم إعفاء السفراء والأعوان الدبلوماسيون والقناصل والأعوان القنصليون من الضريبة على الدخل الاجمالي في نص المادة 2/05 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم الماثلة³¹.

نجد أن المشرع الدستوري جرم كل فعل يهدف إلى التحايل على مبدأ المساواة في المادة 5/82 "كل فعل يهدف إلى التحايل على مبدأ المساواة بين المكلفين بالضريبة، يعد مساساً بمصالح المجموعة الوطنية..."، وتعتبر من أهم صور الإخلال بمبدأ المساواة والعدالة الضريبية، التي يمكن أن تظهر في صورة الفساد في التحصيل الضريبي، جريمة الإعفاء أو التخفيض الغير القانوني في الضريبة أو الرسم التي نصت عليها المادة 31 من قانون الوقاية من الفساد ومكافحته بحيث يعد مرتكبها³².

أي موظف عمومي يمنح أو يأمر بالاستفادة، بأي شكل ولأي سبب كان، دون ترخيص من القانون، من الإعفاءات أو التخفيضات من الضرائب أو الرسوم العامة، أو الذي يسلم مجاناً محاصيل مؤسسات الدولة.

المطلب الثالث: مبدأ عدم رجعية القوانين الجبائية

إضافة إلى النص الدستوري الذي أكد على مبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية، وبموجب نص المادة 02 من القانون المدني، التي تنص على مبدأ عدم رجعية القوانين فإنه قد جاءت المادة الأولى من القانون رقم 22/23 المتضمن قانون المالية³³ لتؤكد على ذلك

أيضا كما يواصل خلال السنة المالية الجديدة تحصيل الضرائب بجميع أنواعها ومختلف الحقوق والحواصل، والمداخيل المخصصة للحسابات الخاصة للخزينة الجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية والهيئات المؤهلة قانونا؛ المتبقية من السنة الماضية طبقا لنصوص الجاري العمل بها عند تاريخ نشر قانون المالية في الجريدة الرسمية.

لقد عمد المشرع الجزائري في تكريسه لمبدأ عدم رجعية القوانين التفصيل في كافة أنواع الضريبة بذكر أنواعها كل على حدا (الضريبة³⁴ - الجباية³⁵ - الرسم³⁶) وذلك دلالة على التأكيد بضرورة شمولية المبدأ لكافة أنواع الضريبة.

حيث يظهر تكريس مبدأ الأمن القانوني تطبيقاته لمبدأ عدم رجعية القوانين في صورة أساسية من خلال تطبيق إدارة الضرائب لقوانين المالية، والتي كثيرا ما يتم بموجبها فرض ضرائب جديدة، أو الإعفاء من أداء ضريبة كانت مفروضة قانونا، وذلك تحت عنوان السنة المالية الحالية.

ولو أردنا فرضا العمل بمبدأ تطبيق القانون الأصلح للمتهم الذي يعني بحماية المصلحة الفردية بشرط ألا يضر ذلك بالمصلحة العامة؛ والعمل بالقانون الأصلح للمكلف بالضريبة وسحب أثره على الماضي فهذا سيجتنب عليه تحقيق منافع خاصة وبالمقابل سيؤدي إلى الإضرار بشكل كبير بالمصلحة العامة وبالتالي الخزينة العامة للدولة.

أيضا قد يؤدي إلغاء إحدى الضرائب المقررة سابقاً أو إلى تخفيضها؛ من خلال سحب الأثر المترتب عليها إلى السنوات السابقة لصدوره، فهذا يترتب عليه إلزام الإدارة الجبائية بإعادة الأموال التي تم تحصيلها للمكلفين بالضريبة، الأمر الذي من شأنه أن يسبب الإضرار بالخزينة العامة للدولة.

وما يمكن ذكره في مبررات عدم رجعية القوانين الجبائية: من حيث أن الأحكام القانونية المتعلقة بالضريبة واضحة لا لبس فيها؛ أيضا وقت الالتزام بالضريبة ووقت التحصيل وإجراءات التحصيل كلها محددة.

وأن "الاعتراف بأثر رجعي للقوانين الضريبية سيؤدي إلى خلل وارتباك في القواعد القانونية التي يخضع لها المكلفين بالضريبة؛ وسيفاجئون بظهور عبء غير متوقع على عاتقهم، وبالتالي عدم استقرار معاملاتهم"³⁷.

الخلاصة:

نخلص في الأخير وكإجابة على التساؤل المطروح إلى أن التشريع الضريبي يتوفر على بعض أسس الأمن القانوني، والتي نص عليها المشرع في مادة وحيدة وهي المادة 82 من التعديل الدستوري 2020، إلا أن المشرع لم يصرح بها مباشرة على أنها مبادئ الأمن القانوني، ولكن يمكن استنباطها من نص المادة.

ولأن النصوص القانونية غير الواضحة هي عامل لا أمن، لذا ينبغي تجنب الصياغة المرنة التي تؤدي إلى التعبير عن القاعدة بطريقة معيارية، مما يفسح مجالاً واسعاً للتفسير والتحكيم والاختلاف، وهو ما يتيح فرصة لإدارة الضرائب والقضاء بأن يكون لهما دوراً تقديرياً وتحكيمياً واسعاً.

ومن أهم مبررات عدم الأخذ برجعية القوانين الجبائية هو عدم استقرار معاملات الذي من شأنه أن يؤثر على مداخيل الخزنة العامة للدولة؛ وبالتالي يؤدي إلى الإضرار بشكل كبير بالمصلحة العامة

تعد حركة القانون الضريبي مسألة ضرورية لاستمرار القاعدة القانونية وقيامها بوظيفتها في ظل مواكبة سرعة التطور الاقتصادي، فهذا الوجه الإيجابي له، وفي نفس الوقت وتؤدي إلى تضخم تشريعي، حيث تعد النصوص الجبائية أكثر مجالات القانون تعديلاً والغاء، لذا يمكن القول أن الأمن القانوني لا يعني الاستقرار التام للقاعدة القانونية وكل ما يمكن القيام به هو إنزاله إلى الحدود الدنيا، والحفاظ على درجاته المعقولة محافظين بذلك على ثقة المكلفين بالضرعية في القانون.

لذا استوجب إيجاد حلول وقائية لتجنب ظاهرة التضخم التشريعي نذكر منها:

- توحيد القواعد القانونية المتعارضة وحذف الزائدة منها.

- تجنب قدر الإمكان التفصيل في الجزئيات.

- التقليل من الاستثناءات التشريعية.

الهوامش:

- 1 -- أنظر، أحمد إبراهيم حسن، غاية القانون "دراسة في فلسفة القانون" دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003، ص 180.

- 2 - أوراك حورية، مدى مساهمة القضاء الإداري في تحقيق الأمن القانوني، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المركز الجامعي تامنغست، العدد 11، جانفي 2017، ص 258.
- 3 - أنظر، أحمد عبد الحسيب عبد الفتاح السنتريسي، دور قاضي الإلغاء في الموازنة بين مبدأ المشروعية ومبدأ الأمن القانوني (دراسة مقارنة)، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2018، ص 22.
- 4 - المادة 82 من التعديل الدستوري "لا تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون؛
- كل المكلفين بالضريبة متساوون أمام الضريبة؛ ويجدد القانون حالات وشروط الإعفاء الكلي أو الجزئي منها؛ الضريبة من واجبات المواطنة؛ لا تحدث بأثر رجعي أية ضريبة، أو جباية، أو رسم، أو أي حق كيفما كان نوعه؛ كل فعل يهدف إلى التحايل على مبدأ المساواة بين المكلفين بالضريبة، يعد مساسا بمصالح المجموعة الوطنية؛ يعاقب القانون على التهرب أو الغش الضريبي"، التعديل الدستوري المرسوم رئاسي رقم 20-442 المؤرخ في 15 جمادى الأولى 1442 الموافق لـ 30 ديسمبر 2020، المتضمن التعديل الدستوري، الجريدة الرسمية، العدد 82، الصادرة في 30 ديسمبر 2020.
- 5 - محمد بن أعراب- مفيدة جعفري، خرق معايير الأمن القانوني في المنازعة الجبائية، مداخلة أقيمت في فعاليات المنتدى الوطني حول "احترام التوقعات القانونية"، جامعة ورقلة، كلية الحقوق، يومي 24/25 فيفري 2016، ص 199.
- 6 - سعدي محمد الخطيب، فلسفة القانون وحقوق الإنسان، منشورات الحلبي الحقوقية، ط1، د ب، 2013، ص 126.
- 7 - عصام نعمة، الإلغاء الإجباري للأنظمة الإدارية غير المشروعة، ط1، مكتبة الاستقلال، 2003م، ص 86.
- 8 - أحمد عبد الظاهر، مبدأ الأمن القانوني كقيمة دستورية، مقال منشور على شبكة المعلومات الدولية: <http://kenanonline.com/users/law/posts/103659>
- 9 - أوراك حورية، المرجع السابق، ص 259.
- 10 - عبد الحق لحذاري، مبدأ الأمن القانوني ودوره في حماية حقوق الإنسان، مجلة الحقيقة، العدد 37، 2016، ص 223.
- 11 - أحمد إبراهيم حسن، غاية القانون "دراسة في فلسفة القانون"، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003، ص 198.
- 12 - محمد بوكماش، كلاش خلود، مبدأ الأمن القانوني ومدى تكريسها في القضاء الإداري، مجلة البحوث والدراسات، العدد 24، 2017، ص 150.

- 13 - عبد المجيد غميجة، مبدأ الأمن القانوني وضرورة الأمن القضائي، عرض مقدم في إطار الندوة المنظمة من طرف الودادية الحسنية للقضاة بمناسبة المؤتمر الثالث عشر- للمجموعة الإفريقية للإتحاد العالمي للقضاة، الدار البيضاء، 28 مارس 2008، ص 06.
- 14 - المادة 82 التعديل الدستوري المرسوم رئاسي رقم 20-442 لسنة 2020، السابق ذكره.
- 15 - وفاء شيعاوي، تفسير النصوص الضريبية في إطار مبدأ المشروعية، مجلة الاجتهاد القضائي، المجلد الثاني، العدد الثالث، مارس 2006، ص ص 137، 138.
- 16 - المادة 01/82: "لا تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون..." التعديل الدستوري المرسوم رئاسي رقم 20-442 لسنة 2020، السابق ذكره.
- 17 - المادة 13/391 "يشرع البرلمان في الميادين التي يخصصها له الدستور وكذلك في المجالات التالية: إحداث الضرائب والجبايات والرسوم والحقوق المختلفة، وتحديد أساسها نسبها" من التعديل الدستوري المرسوم رئاسي رقم 20-442 لسنة 2020، السابق ذكره.
- 18 - زوادي عادل، الضمانات الدستورية الممنوحة للمكلفين بالضريبة في الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة باتنة، كلية الحقوق، 2016/217، ص 22.
- 19 - المادة 147 التعديل الدستوري المرسوم رئاسي رقم 20-442 لسنة 2020، السابق ذكره.
- 20 - رائد ناجي أحمد، مبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية وتطبيقه في العراق، مجلة جامعة تكريت للعلوم القانونية والسياسية، العدد 02، ص 307.
- 21 - يوسف قاشي، إشكالية تحقيق العدالة في النظم الضريبية مع الإشارة إلى حالة الجزائر، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، المجلد 05، العدد 02، ديسمبر 2016، ص 105.
- 22 - محمد بن أعراب، مفيدة جعفري، مرجع سابق، ص 207.
- 23 - المواد 35 و 37 من التعديل الدستوري المرسوم رئاسي رقم 20-442 لسنة 2020، السابق ذكره.
- 24 - شورش حسن عمر، خاموش عمر عبد الله، الحق في المساواة وموقف القضاء الدستوري منه، مجلة العلوم القانونية، المجلد 32، العدد الثاني جامعة بغداد، 2017، ص 101.
- 25 - أنظر يونس مليح، العدالة الضريبية: <https://www.hespress.com/writers/430665.html>
- 26 - المادة 78 "كل المواطنين متساوون أمام أداء الضريبة. ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية..."، من القانون رقم 01/16 المؤرخ في 26 جادى الأولى 1437 الموافق لـ 06 مارس 2016، المتضمن التعديل الدستوري، الجريدة الرسمية، العدد 14، الصادرة في 07 مارس 2016.
- 27 - المادة 2 / 82 "كل المكلفين بالضريبة متساوون أمام الضريبة، ويحدد القانون حالات وشروط الإعفاء الكلي أو الجزئي منها..."، التعديل الدستوري المرسوم رئاسي رقم 20-442 لسنة 2020، السابق ذكره.

- 28 - شورش حسن عمر، خاموش عمر عبد الله، المرجع السابق، ص 104.
- 29 - أنظر: - عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، قانون الضرائب المباشرة، دار حامد، عمان، 2015، ص 232.
- 30 - انظر، عيسو ليدية، بن عمراوي لامية، سياسة الإعفاء الضريبي في مواجهة مبدأ المساواة والعدالة الضريبية، مذكرة ماستر، جامعة بجاية، كلية الحقوق، 2018، ص ص 79، 80.
- 31 - المادة 02/05 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم الماثلة، المادة 05 معدلة بموجب المادة 03 من المرسوم التشريعي رقم 93-01 المؤرخ في 19/01/1993 المتضمن قانون المالية 1993.
- 32 - المادة 31 من القانون رقم: 01/06 المؤرخ في 21 محرم 1427 الموافق ل 20 فيفري 2006، المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، الجريدة الرسمية، العدد 14، الصادرة في 08 مارس 2006 "كل موظف عمومي يمنح أو يأمر بالاستفادة تحت أي شكل من الأشكال ولأي سبب كان ودون ترخيص من القانون من إعفاءات أو تخفيضات في الضرائب أو الرسوم العمومية أو يسلم مجانا محاصيل مؤسسات الدولة".
- 33 - المادة 1 من القانون رقم 22/23، المؤرخ في 11 جادي الثانية 1445، الموافق ل 24 ديسمبر 2023، المتضمن قانون المالية لسنة 2024، الجريدة الرسمية، العدد 86، الصادرة في 31 ديسمبر 2023 "تحصيل الضرائب المباشرة والرسوم الماثلة والضرائب غير المباشرة والضرائب المختلفة وكذا كل المداخل والحواصل الأخرى لصالح الدولة، طبقا للنصوص القانونية والنصوص التطبيقية الجاري بها العمل عند تاريخ نشر- هذا القانون في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية".
- 34 - في تعريف الضريبة، أنظر:- سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب الشماوي، اقتصاديات الضرائب، الدار الجامعية، القاهرة، 2006، ص 03.
- 35 - في تعريف الجباية، أنظر :- أهمية فاتح، مطبوعة بعنوان "محاضرات في مقياس جباية المؤسسة"، جامعة جيجل، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبة، 2016/2017، ص 05.
- 36 - في مفهوم الرسم، أنظر:- بنادي رمبساء، مكافحة الفساد في مجال التحصيل الجبائي، مجلة دفاتر السياسة والقانون، عدد خاص، جوان 2018، ص 246.
- 37 - أنظر، رائد ناجي أحمد، المرجع السابق، ص 312.