

المنطق في النص القانوني الضريبي

Logic in the tax legal text

د. بوزكري سليمان¹، د. عيساوي عبد القادر²¹ جامعة غرداية (الجزائر)، bouzekri1980@gmail.com² جامعة غرداية (الجزائر)، abdelkader.aissaoui@univ-ghardaia.dz

تاريخ النشر: 2022/12/31

تاريخ القبول 2022 / 06 / 30

تاريخ الاستلام: 2022/03/22

ملخص:

المنطق من أهم العلوم التي وجدت مكانها في كل العلوم الأخرى، وأهمها القانون، الذي خص بالمنطق خاص ومميز يسمى المنطق القانوني، والذي يعنى بكيفيات نشأة القانون وتطوره وتكوينه باعتباره فكرة تولد في العقل فضلا على تفسيره وتطبيقه، والقانون الضريبي لا يكاد يخلو من منطق، في كل أجزائه وأهمها النص الضريبي، لذا سنرى هذا النص كنموذج عن المنطق القانوني الشكلي أو الصوري. وإبراز أثر المنطق القانوني في أجزاء النص، لتحقيق نتيجة مفادها مدى تعمق القانون للمنطق، غير أن هذه النتيجة ليست مطلقة لإرتباط هذا النص كذلك بالواقعية.

كلمات مفتاحية: منطق قانوني، مادة أولية، ضريبة، إخضاع ضريبي، هيكل النص، لغة النص، صياغة النص.

Abstract: Logic is one of the most important sciences that has found its place in all other sciences, the most important of which is law, which is singled out by a special and distinct logic called legal logic, which is concerned with the ways in which the law arises, its development and its formation as an idea born in the mind as well as its interpretation and application, and tax law is almost devoid of logic, in All its parts, the most important of which is the tax text, so we will see this text as a model of formal or formal legal reasoning. And to highlight the impact of legal logic in the parts of the text, to achieve a conclusion that the law goes into depth with logic, but this result is not absolute because this text is also linked to realism.

Keywords: legal logic, raw material, tax, taxation, text structure, text language, text formulation

يجب أن تحتوي مقدمة المقال على تمهيد مناسب للموضوع، ثم طرح لإشكالية البحث ووضع الفرضيات المناسبة، بالإضافة يعتبر المنطق من أهم العلوم التي تؤثر في صناعة القانون موضوعا وشكلا، فالقانون المنطقي هو مبتغى ومسعى جميع الدائرين بحلقته من مشرع ومحاطين به ومشتغلين بقواعده، لأنه يضمن سلامة القانون كفكرة ويحكم تطورها في ذهن صاحبها، فضلا على سلامة وصحة إفراغها الشكلي وبلغة ومنهج خاص بها، وبالتالي فالمنطق من أهم العلوم البينية التي تقوم وتقعّد للقانون.

وحتى نقف على ذلك عمليا، فإننا نتبع أثر المنطق القانوني في نص من نصوص القانون اخترناه على خصوصيته، وهو النص القانوني الضريبي، في بعض أجزائه الظاهرة، وذلك من خلال الإشكالية التالية:

اشكالية الدراسة: من خلال التوطئة التي سبق عرضها، فإن إشكالية الدراسة هي:

ما أثر المنطق القانوني في النص القانوني الضريبي؟

فرضيات الدراسة: ولهذه الدراسة نرى جملة الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: المنطق القانوني من أهم العلوم المؤثرة في النص القانوني الضريبي

الفرضية الثانية: لا يكاد يخلو النص الضريبي في أي جزء منه من قواعد المنطق القانوني وبالأخص المنطق الشكلي، استنادا إلى مبدأ قانونية الضريبة.

الفرضية الثالثة: القانون الضريبي ليس كله محكما بالمنطق بل تفرض الواقعية قواعد أخرى لهذا النص تبعده من الخيال الذهني والتجريد المحض، مما يحقق موازنة ما بين أحكام هذا النص بقواعد المنطق القانوني وللواقعية خاصة في التفسير والتطبيق.

أهداف الدراسة: تهدف هذه الدراسة إلى الأهداف التالية:

- إظهار علاقة المنطق القانوني والنص القانوني الضريبي، ومدى التلاقي المعرفي بينهما.
- توضيح أثر المنطق القانوني على النص الضريبي من خلال عناصر وأجزاء هذا النص الظاهرة، وما يتضمنه من قواعد قانونية تتعلق بالضريبة.
- تبيان من خلال أثر المنطق القانوني على النص الضريبي جوانب التوازن في التأثير على النص الضريبي ما بين المنطق وفواعل أخرى مؤثرة غيره.

منهج الدراسة: المنهج المناسب للإجابة على إشكالية وفرضيات الدراسة، هو المنهج الوصفي التحليلي، الذي يسهل من جهة عرض جوانب النص الضريبي ومن جهة أخرى وعن طريق التحليل يتم استخلاص آثار المنطق القانوني في هذه الجوانب، وبالتالي تحقيق المبتغى العام من هذه الدراسة.

2. التعريف بالمنطق القانوني والنص القانوني الضريبي:

للقوف على العلاقة ما بين المنطق القانوني والنص القانوني الضريبي يقتضي الحال أن عرض نبذة للتعريف بكل منهما، وهذا ما سنراه أدناه:

1.2. التعريف بالمنطق القانوني:

ارتبط المنطق بالفلسفة منذ ظهورها ارتباطاً وثيقاً، وهذا ما جعل علماء الفلسفة وعلى رأسهم أرسطو يبنون منذ البدء إلى التعريف بالمنطق وإبراز قواعده وقوانينه العامة، وإظهار أهميته، فحتى علماء المسلمين قد تصدوا لدراسة المنطق، حتى قال فيه الغزالي " من لا يحيط بالمنطق فلا ثقة بعموله أصلاً"¹، ولقد اختلف في تعريف المنطق ذلك أن أهم ما اكتنف دراسة الفلسفة من صعوبات كان انتقل إلى دراسة المنطق، خاصة وأن العلماء قد اختلفوا في تحديد موضوع المنطق فمنهم من رأى أنه علم يعنى فقط بصورة الفكر من حيث التحقيق والدراسة بما له من قواعد وقوانين عامة في كيفية الترابط ما بين الحدود والقضايا، ومنهم من ينظر إلى أن المنطق يعنى موضوع الفكر ومحتواه².

وبغض النظر عن هذه الخلافات، فإنه كانت هناك العديد من التعريفات للمنطق نرد بعضها، فهناك من يعرفه بـه: " المنطق هو العلم الذي يبحث في المبادئ العامة للتفكير الصحيح، اذ يضع الشروط الضرورية والكافية التي يتم بواسطتها الانتقال من قضايا نفترض صحتها الى النتائج اللازمة عنها"³، ويعرف بأنه: " المنطق دراسة قواعد التفكير الصحيح."⁴، ويعرف الغزالي المنطق بأنه: " القانون الذي يميز صحيح الحد والقياس عن غيره، فيتميز العلم اليقيني عما ليس يقيناً، وكأنه الميزان والمعيار للعلوم كلها."⁵، بينما يعرفه ابن سهلان بأنه: " المنطق قانون عاصم للذهن من الزلل، يميز لصواب الرأي عن الخطأ في العقائد بحيث تتوافق العقول السليمة على صحته."⁶، ومن هذه التعريفات نرى أن أغلبها يتفق على أن المنطق هو علم القوانين العامة التي تعصم العقل من الوقوع في الزلل،

¹ - انظر في ذلك، فايز محمد حسين، دور المنطق القانوني في تكوين القانون وتطبيقه دراسة في فلسفة القانون، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2011، ص24.

² - المرجع السابق، ص18.

³ - المرجع السابق، ص19

⁴ - نفس المرجع والصفحة.

⁵ - المرجع السابق، ص24،

⁶ - فايز محمد حسين، مرجع سابق، ص24.

وتؤدي إلى سلامة وصحة التفكير، وبذلك فهذه التعريفات تظهر تميزا واضحا ما بين الفكر في موضوعه، وما بين قواعد المنطق التي ليس موضوعها هذا الفكر، بل موضوعها هو كيف نصل بهذا الفكر إلى مبتغاه بشكل سليم وصحيح عبر روابط وقواعد منطقية.

ومما يزيد في ترسيخ هذا الإستنتاج أنه عرف عن أقسام المنطق، كل من المنطق الصوري الأهم والأسبق والغالب، وهذا لا يمنع من الظهور الى جانبه فيما بعد المنطق الإستقرائي المادي، والمنطق الرياضي، بينما المنطق القانوني كقسم أو فرع مميز عن المنطق، لم يعرف إلا في منتصف القرن السادس عشر، وهذا بالرغم من أنه هناك العديد من الفقهاء من تصدوا إلى تمييزه.

لقد بدا لأهمية العلاقة ما بين المنطق والقانون وامتدادها ما سرّع في تأسيس فرع المنطق القانوني، فهذه العلاقة تنطلق من فكرة القانون ذاتها ومن كونها فكرة ذات مدى كبير تبدأ من أنها فكرة اجتماعية عادلة تهدف إلى تجسيد تنظيم اجتماعي يتحقق فيه التوازن ما بين المصالح بحسب قيمتها الاجتماعية وبحسب استنادها إلى مبدأ المساواة وباعتبارها لب العدالة من جهة، ومن جهة أخرى ما يتحقق من هذه الفكرة من حماية للحريات وتحقيق الإستقرار والأمن القانوني، فكل هذه المقومات إنما ترتبط بفكرة يبدو أن المنطق يتغلغل فيها ويؤثر فيها بشكل كبير حتى تتحقق هذه الأهداف جميعها دونما يطغى أحدها أو بعضها على الآخر فيختل هذا التوازن وينهار، فهذه الفكرة إنما غايتها تحقيق النظام ومن خلاله تحقيق الخير العام والصالح العام والعدالة والأمن القانوني والاستقرار القانوني¹، وبذلك تكون فكرة القانون متلازمة ومرتبطة تماما بالمنطق، من بدئها إلى نهايتها، وفي سبيل ذلك نجد أن قواعد القانون ذاتها تعبر عن روابط منطقية، وفي عموميتها وتجريدها، وفي تكليفها وحكمها، وهكذا، وقد قال الأستاذ محمود السقا أنه: "على جسر الزمن إذن لم يكن القانون في معزل عن حكم المنطق، إذ أنه في مبادئه وأحكامه وصياغته التشريعية يتجلى دور المنطق، وأيضا في مرحلة تطبيقه أمام القضاء فهو أيضا على ضوء ما يهدى به المنطق وفي مجال الفقه والتحليل والتفسير القانوني أو القضائي أو الفقهي، فإن الإجتهد والتفسير يعلوا علوا كبيرا بفضل التأسيس على حكم المنطق".²

وعليه، فقد انبرى الفقهاء الى تعريف المنطق القانوني، وفي هذا فقد عرّف المنطق القانوني بأنه: "الذي يهتم بدراسة وتحليل العمليات الفكرية المتعلقة بالقانون التي تنصب على المفاهيم والمصطلحات القانونية كإستدلالات".³، كما نجد تعريفا آخر للمنطق القانوني يقول بأنه: "المنهج الذي يؤدي الى نشأة القاعدة القانونية وتطبيقه وتفسيره

¹ - فايز محمد حسين، مرجع سابق، ص 25-26.

² - المرجع السابق، ص 27.

³ - المرجع السابق، ص 49.

واستخلاص مادته من أحكامه.¹ كما يقلل بأنه: "فقه القواعد المنطقية في علم القانون أي فقه القواعد القانونية الذي يجب استعمالها لتحديد وتمييز القانون."²، لكن هذه التعريفات رأت أن قواعد المنطق القانوني إنما تقتصر تماما على الجانب الشكلي بما فيه المنهج، وهذا جاء انعكاسا على جانبين، أولهما أن نشأة المنطق القانوني إنما جاءت كما سنرى في طبيعته بدء تكريسا لتطبيق القانون، أي من حيث القضاء ومن هنا عرف ما يسمى بالمنطق القضائي، أي تطبيق القاضي لأحكام وقواعد المنطق على القضايا التي تطرح عليه واستخدام كل من الاستدلال، والقياس والاستنتاج في أحكامه، أما الجانب الثاني فأثره يعود كما سبق قوله إلى موضوع المنطق في حد ذاته، إذ كما قلنا أنه عند الكثير من الفلاسفة يعني فقط بصور الفكر، أي هو منطق صوري، وهذا ما جعل البعض وتوسيعا لنطاق المنطق القانوني أن يعرفه بأنه: "هو العلم الذي يدرس الأسس العقلية للقانون من ناحية النشأة وتكوين، والتطور والتطبيق."³، وبذلك فهذا التعريف يوسع من جهة من نطاق المنطق القانوني وموضوعه، ومن جهة أخرى يراه يرتبط بفكرة القانون في حد ذاتها، وليس بمنهجه فحسب.

وتبعاً لما سبق فقد عرف المنطق القانوني في تطوره، وجود مدرستين أساسيتين انبرت إلى تحديد طبيعته وهما كل من مدرسة المنطق القانوني الصوري وتسمى أيضاً بمدرسة كاليونفسكي ومدرسة بوركسل، فالمدرسة الأولى، أي مدرسة كاليونفسكي ترى أن المنطق القانوني ينحصر في المنطق القانوني الصوري، أو المنطق الشكلي إذ سمت هذه المدرسة بمدرسة الوضعية القانونية، فهي ترى أن المنطق القانوني إنما يعني بصورة الفكر القانوني، ويحقق عن طريق قواعده الانتقال من مقدمات نفترض صدقها إلى أخرى النتائج اللازمة عنها، فالمنطق حسبهم ليس له علاقة بالقانون كفكر، إنما يعني بكيفية صورة هذا الفكر، وانتقال من المعلوم إلى المجهول، وجوهر المنطق عندهم هو الاستدلال، فالقاضي إنما ينطلق من مصادر القانون بوصفها مقدمات إلى الوقائع المعروضة عليها بوصفها قضايا يجب حلها، ويبرز جوهر المنطق هنا من خلال الاستدلال، فالاستدلال ووسائله هو أهم مواضيع المنطق لأنه يحقق هذا الانتقال ويضمن صدقيته. وهذه المدرسة تنطلق من مسلمة أن المنطق لا يتجزأ فهو واحد في جميع فروع العلوم، فلا يوجد منطق قانوني مميز، وهو كذلك منطق صوري ولا يعني تماماً بمواضيع العلوم التي تبقى مجالات للمعرفة، كما تدعم هذه المدرسة موقفها من المنطق القانوني بأنه منطق شكلي بأن القانون في الفكر الحديث إنما يسيطر عليه القانون المكتوب أي التشريع، وأن السيادة قديماً في القانون إنما للشكلية، فضلاً على الأسبقية التاريخية للمنهج القانوني الشكلي على المنهج القانوني الموضوعي، ولقد وجهت العديد من الانتقادات إلى هذه المدرسة، والتي منها،

¹ - المرجع السابق، ص 50.

² - نفس المرجع والصفحة.

³ - فايز محمد حسين، مرجع سابق، ص 52.

منها أن القضاة ابتعدوا عن التطبيق الآلي للقانون، إذ يفصلون في القضايا المعروضة عليهم اليوم تبعاً للمنهج القانوني الجدلي، فالقاضي في الفصل يلجأ إلى هذا المنهج ليختار ما بين القواعد القانونية الكثيرة التي يثيرها الخصوم، بالإضافة إلى أنه في كثير من الأحيان يبحث عن الحل من خلال الوقائع التي لا يوجد لها نص قانوني، وعموماً فقد بين العديد من الفقهاء عيوب اتجاه هذه المدرسة منهم فرنسوا جيني، إيرنج وهولمز، وريموند سالي وغيرهم¹. وهذا ما جعل الفقيه كاليونفسكي أن يعدل من هذا الاتجاه ليصبح اتجاه المنطق الأخلاقي العملي والذي لم يخرج عن الإطار العام والمسلمات المتبناة سابقاً لكن أضاف إلى أنه يمكن استخدام الواقع إلى جانب قواعد القانون ويمكن الإعتماد على المنهج الجدلي من طرف القاضي في حل القضايا المعروضة عليه.

ومقابل المدرسة السابق ذكرها كانت هناك مدرسة بروكسل التي ترفض اعتبار أن المنطق القانوني هو منطق صوري كما ذهب إليه المدرسة السابق ذكرها، وترى من خلال مؤسسها شارل برلمان فهي ترى في المنطق القانوني تلك العلاقة التي تنشأ في المحاكم، وترتبط ما بين المنطق والقانون والجدل والبلاغة والبرهنة والتطبيق العملي للنصوص، من خلال ما يثيره الخصوم ومحاميهم من قرائن وادعاءات، وبالتالي فهذه المدرسة ترى في المنطق القانوني فرع مميز من فروع المنطق، غير أنه يعاب عليها أن حصرت المنطق القانوني في المنطق القضائي، إذ جعلته ذلك المنطق الذي يظهر في المحاكم أمام القضاة، لتأسيسها على الربط ما بين التجربة والمنطق القانوني، والاهتمام بالاستدلال القضائي، الاتجاه نحو الاهتمام بالبلاغة وأثرها على النشاط القضائي، غير أن هذه المدرسة أيضاً لم تشمل المنطق القانوني إلا بوجه واحد من القانون هو وجه تطبيقه وتركزت نشأة وتطور وتكوين القانون.

وعلى العموم، فإنه قد توصل حديثاً إلى أن المنطق القانوني هو بالفعل منطق ذو طبيعة خاصة وله ما يميزه عن المنطق في فروع العلوم الأخرى، غير أنه يشمل كل من المنطق القانوني الشكلي والمنطق القانوني الموضوعي معاً. وسنرى على ضوء ذلك، بعض الآثار للمنطق القانوني على نموذجاً عملياً من القانون، هو القانون الضريبي، لكن بعد أن نلقي الضوء على التعريف بهذا القانون، وذلك فيما يلي:

2.2. التعريف بالنص القانوني الضريبي:

يعرف النص القانوني الضريبي على عدة أوجه ممكنة، أولها، أنه ذلك النص الصادر عن سلطة رسمية تسمى البرلمان لإختصاص هذا الأخير اختصاصاً حصرياً للتشريع في مجال الضرائب والرسوم كما ينص على ذلك الدستور استناداً إلى مبدأ قانونية الضريبة، وبالتالي فالنص هنا يستند إلى المبادرة الدستورية بالنصوص القانونية، وجملة من المراحل التي تبدأ من لحظة تحضيره إلى لحظة إصداره من طرف رئيس الجمهورية إما على شكل قانون مستقل

¹ - انظر في ذلك، فايز محمد حسين، مرجع سابق، ص 75-76

بالضرائب، كما هي القوانين الضريبية المقررة، وإما بما تتضمنه قوانين المالية السنوية والقوانين المكلمة لها وما يتضمنه جزئها الأول المعنون بوسائل التوازن المالي من أحكام منشئة أو ملغية أو معدلة أو متممة أو مكملة للأحكام قوانين الضرائب المختلفة وهذا هو المعتاد عمله، أو ما تضمنه القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية، أو بعض القوانين الخاصة مثل قوانين الاستثمار والمحروقات، هذا بالإضافة إلى أحكام الاتفاقيات الضريبية خاصة منها تلك المتعلقة بمعالجة الازدواج الضريبي، وثانيهما أن هذا النص تحديدا يتضمن في موضوعه جملة الأحكام الموضوعية والإجرائية المتعلقة بالضرائب وكلما تنطوي عليه من أنواع وعناصر، وما ينشأ حولها من علاقة ما بين المكلف بالضريبة وما بين الإدارة الضريبية والغير، فضلا تسوية ما تعلق بها من آثارها، ومن جهة ثالثة، أن النص يعبر هنا عن جملة المفردات والمصطلحات القانونية الخاصة بموضوع الضرائب، وهو بذلك يعبر عن لغة القانون الضريبي وذلك فضلا عن قواعد الصياغة التشريعية وما يظهر من خلفها من منهج تشريعي، ومن جهة رابعة، فإن النص يعبر عن جملة القواعد القانونية التي هي أهمها مناط التكليف والإخضاع، فهي مضمون النص أو جوهره ولبه، إذ أنه هو أي النص الحامل، والقاعدة هي المحمول، هو الدال وهي المدلول، هو الظاهر وهي الباطن، ومن جهة خامسة، فالنص يعبر عن فكرة القانون التي تولدت في ذهن المشرع وتبلورت وترتبت وخرجت في شكل نص رسمي موجه للإلزام والتطبيق، بوصفه يبتغي تحقيق النظام الاجتماعي كغاية ومن خلاله تحقيق الخير والصالح العام، والموازنة ما بين المصالح، وحماية الحرية وتحقيق العدالة، والأمن القانوني والاستقرار القانوني.

والنص القانوني الضريبي المقرر هو جملة من القوانين الضريبية الموضوعية المؤرخة في: 1976/12/09، وهي

كل من:

- الأمر رقم 76-101، يتعلق قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة،
- الأمر رقم 76-102، يتعلق بالرسوم على رقم الأعمال،
- الأمر رقم 76-103، يتعلق بقانون الطابع،
- الأمر رقم 76-104، يتعلق قانون الضرائب غير المباشرة،
- الأمر رقم 76-105، يتعلق بقانون التسجيل،
- قانون الإجراءات الجبائية، المحدث بموجب المادة 200 من قانون المالية لسنة 2002.

3. أثر المنطق القانوني في شكل النص الضريبي:

يعتبر الشكل في القانون الوجه الظاهر الذي تقع عنده كل عمليات التحليل، ولقد رأينا فيما سبق أن هناك من يقصر المنطق القانوني في المنطق الشكلي أو المنطق الصوري الذي ينظر ويحكم على مدى الترابط ما بين قضايا القانون بوصفه فكر إنساني، كما رأينا من جهة أخرى أن سيادة الشكل في القانون الضريبي أكثر من ضرورة على اعتبار أن الدستور وكل القوانين المقارنة تقول بمبدأ قانونية الضريبة، وهذا في مختلف أطوارها، من لحظة تشريعها، ثم ربطها بدمة المكلف بها، ثم تحصيلها، وهذا يوازي تماما مبدأ الشرعية الجنائية، شرعية الجريمة وجزائها، والتحقيق فيها، وتنفيذ العقاب عليها، لذا سنرى في هذا المقام، أثر المنطق القانوني في أهم أوجه الشكل ضمن النص الضريبي وذلك فيما يلي:

1.3. أثر المنطق القانوني في صياغة النص الضريبي:

الصياغة هي فن إنتاج النص القانوني، فصحيح أن اللغة هي تركيب ومكون هذا النص، إلا أن الصياغة تختلف عليها وسنرى في البدء كيف تعرف هذه الصياغة، ثم ما هي صورها، وذلك فيما يلي:

1.1.3. تعريف الصياغة القانونية: تعرف الصياغة بأنها: "تعني تهيئة القواعد القانونية وبنائها على هيئة مخصوصة وفقا لقواعد مضبوطة تلبية لحاجة تستدعي التنظيم في سلوك الأفراد والجماعات والهيئات العامة على نحو ملزم".¹، كما تعرف بأنها: "مجموعة الأدوات التي تخرج القاعدة القانونية إلى الوجود العملي إخراجا يحقق الغاية التي يفصح عنها جوهرها".²، وتعرف أيضا بأنها: "عملية تحويل القيم التي تكون مادة القانون إلى قواعد قانونية صالحة للتطبيق في العمل".³، ومن خلال هذه التعريفات، نستخلص أولا، أن الصياغة ينطوي مفهومها أولا: على القالب أو الإطار ويتعلق بالشكل، ثانيا: فهو الأسلوب اللغوي، وهو ذلك الذي يصاغ به كل الوثائق القانونية، ويعني تلك الخصائص والتراكيب اللغوية المستخدمة في كتابة الوثيقة القانونية⁴، وثالثا: تعني الصياغة مجموعة الأدوات المنطقية التي تستعمل وتظهر ملامحها ومظاهرها في النص المصاغ، وكما سبق ذكره، فإن الصياغة تعتمد على أدوات منطقية، وتكون على صور معينة، ورابعا: أن هذه الصور تحقق لنا المنهج التشريعي الذي أراده المشرع للنص التشريعي، وهذا من أهم ما يجسد لنا المنطق القانوني، وعلى سنرى هذه الصور فيما يلي:

2.1.3. صور الصياغة: للصياغة صور نميزها، فيما يلي:

1- رافد خلف هاشم البهادلي، عثمان سلمان غيلان العبودي، التشريع بين الصناعة والصياغة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، الطبعة الأولى، 2012، ص39.

2- المرجع نفسه والصفحة.

3- عبد القادر الشخيلي، الصياغة القانونية تشريعا، فقها، محاماة، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014، مرجع سابق، ص25.

4- 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، ص22.

1.2.1.3. 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 مجالاً 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 مجالاً لاختلاف وجهات النظر.¹ وهذه الصورة إنما تكرر المنهج التشريعي الجاد الذي يحقق أكثر اتساع المنطق القانوني الشكلي، كما رأينا فيما ذهب إلى مدرسة كالينوفيسكي أو مدرسة المنطق القانوني السوري، وإسقاطاً على هذه الصياغة نجد القانون الضريبي، يعتمد في أغلبه خاصة في الأحكام المتعلقة بعناصر الضريبة كلها نطاقاً للصياغة الجامدة، إذ يعتمد 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 محددًا أيضاً، 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، وهي تحقق من جهة مبدأ قانونية الضريبة، ومن جهة أخرى تتلاءم مع المنطق السوري الشكلي للقانون، كما رأينا سابقاً.

2.2.1.3. الصياغة المرنة: تعرف الصياغة المرنة بأنها: "الصياغة التي لا تحدد الحكم أو ما يخضع له من أفراد ووقائع تحديداً منضبطاً جامعاً مانعاً، وإنما تقتصر على وضع الفكرة في هذا أو ذاك تاركة تحديد ما يدخل فيها لتقدير من يقوم بتطبيق القاعدة ذاتها".² 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 باعاً كبيرة في ذلك عن طريق سلطته التقديرية لتكييف هذه الوقائع وإعطائها نفس حكم القاعدة القانونية، ويبدو أن هذه الصياغة تتنافى تماماً مع القانون الضريبي، من حيث طبيعته وموضوعه، إلا أنه لا يمنع من وجود بعض أحكامه تصاغ على هذه الهيئة بالنظر لغاية المشرع من ورائها من قبيل تلك الأحكام المتعلقة

1 - الدكتور عبد القادر الشخيلي، مرجع سابق، ص 64.

2 - المرجع السابق، ص 68.

بممارسة الرقابة الجبائية والبحث والتحري والإطلاع على وجود الأوعية الخاضعة للضريبة، ونشير أن هذه الصورة إنما تجسد أكثر المنطق القضائي وتبرز من خلال ما ذهبت إليه مدرسة برلمان أو مدرسة بوركسل كما سبق عرضه.

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

1.3.2.1.3. 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:

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، وقناعاته 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 غالبية، 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 التصريجات 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، وهذه الصورة الكمية إنما تجسد تماما المنطق الرمزي أو الكمي في القانون، فهي تحقق وتصوغ فكرة المشرع في ذهنه كما أرادها تماما دون أي ظل أو حدود كما في الصياغة الكيفية أو تعبير اللغة عن الفكرة.

الشكليات: تعرف الشكلية بأنها: "المظاهر الخارجية التي يفرض على الأفراد إتباعها في تصرفاتهم لإمكان ترتيب آثار قانونية على نحو معين، بمعنى أن يقتزن 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

1 - عبد القادر الشبخلي، مرجع سابق، ص73.

العملي والقانوني يؤكد وجوده ويضمن مفعوله.¹، 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 المحرة للعقود لتسجيله ويكون ذلك على يد موظف يسمى مفتش التسجيل حيث يقيده ضمن سجلات التسجيل، وإعطائه مراجع هذا السجل، كما نجد 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 بطاقة لذلك، تضم جميع وثائق التسجيل، والمواثيق، 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، وهذا يتوافق تماما مع مدرسة المنطق القانوني الشكلي كما راينا.

2.3.2.1.3. 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."²، وبذلك نجد هذه الصياغة إنما تعتمد على المنطق والمجاز، ومن أهم مظاهرها ما يلي:

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 أنه مادامت هناك واقعة قد ثبتت فان واقعة أخرى معينة تثبت بثباتها لان هذا هو الغالب ترجيحه ووقوعه في العمل."³، إذن القرينة القانونية، تقتضي وجود واقعتين، يغلب أو يرجح أو يفترض ارتباطهما، فإذا وقعت إحداها، يكون بالضرورة والتلازم وقوع الأخرى، أو تكون هي قرينة قائمة ورابط منطقي على وقوع الأخرى، وهذا عمل منطقي محض، ولا نكاد نجد

1 - رافد خلف هاشم البهادلي، الدكتور عثمان سلمان غيلان العبودي، مرجع سابق، ص 46.

2 - المرجع نفسه والصفحة.

3 - عبد القادر الشخيلي، مرجع سابق، ص 79.

أي قانون يخلو منه، غير أن القانون الضريبي أكثر هذه القوانين أخذًا 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 يقيم المكلف بإيداع التصريح بدء من التصريح بالوجود والتصريحات بالضريبة، والتصريحات بالتنازل على المحل، أو وفاة المكلف، أو التصريح بالأجنبي المكلف من قبل المكلف القانوني، فهذا يكون ذلك قرينة على الغش أو قرينة على التهرب من الضريبة، فيقرر القانون هنا، إسقاط كل الآجال في دفع الضريبة واستحقاقها فوراً، 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 عملياً، لكنها محققة منطقياً، فجرمة الغش والتدليس لا تحتاج إلى إثبات إنما تستند إلى قرائن معلومة من قبيل عدم التصريح الجبائي، أو إخفاء أسس الضريبة، أو عدم احترام آجال التصريحات وهكذا.

الحيل القانونية: تعرف الحيل القانونية بأنها: "الحيلة القانونية هي افتراض مخالف للحقيقة والواقع توصلاً لترتيب اثر قانوني معين".¹، كما تعرف بأنها: "إعطاء وضع من الأوضاع حكماً يخالف الحقيقة توصلاً إلى ترتيب اثر قانوني معين عليه ما كان ليرتب لولا هذه المخالفة وبذلك تبدو طريقة الحيل أو الافتراض تغييراً 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 أوضاعاً تم توصيفها بهذا المجاز، كما هو الحال بالنسبة للشخص المعنوي، فلولا إقراره من المشرع لما تمكن من تكليفه وإعطائه مركزاً قانونياً معيناً، ونجد في القانون الضريبي كغيره من القوانين يعتمد 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 تماماً عن الموطن والسكن العادي، كأن المشرع قد استعار هنا كلمة موطن ورتب عليها أحكام الضريبة وكذلك فعل بعبارة السكن الضريبي، ونجد الحال أيضاً يمتد إلى مصطلح الإحصاء الجبائي والرقم الوطني المتعلق به، فكلها مصطلحات تخرج عن مفاهيمها الأصلية وتعتبر عن أوضاع بشكل مجاز، والقانون الضريبي بصفته قانون يستند ويتداخل مع العديد من القوانين، فهو يأخذ من هذه القوانين ولكنه يضيفي خصائصه وذاتيته وخصوصيته عليها دون مفاهيمها الأصلية، منها مثلاً الشخص الطبيعي الجبائي يختلف تماماً عن الشخص الطبيعي، فالأول يشمل إلى

1 - المرجع السابق، ص 83.

2 - رافد خلف هاشم البهادلي، عثمان سلمان غيلان العبودي، مرجع سابق، ص 47.

جانب هذا الأخير الأشخاص المعنوية التي لا تخضع لأحكام الضريبة على أرباح الشركات، بينما الأول يقصد به الشخص المنصوص عليه في القانون المدني، وهكذا.

2.3: أثر المنطق القانوني في هيكلية النص الضريبي

يعتبر النص بجميع جملة من الأفكار الملزمة الموجهة للتطبيق، التي يجب أن تستند إلى مخطط في عرضها، وهذا ما يعبر عنه بهيكل النص الذي يستند تماما إلى المنطق في بناء القانون عموما، ومنه القانون الضريبي، وعليه نعرض هذا الهيكل ومعايره، 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، هي كل من الأحكام التمهيدية، وجسم 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 من¹:

- العنوان أو التسمية، والوصف القانوني، - ذكر رقم النص وسنة صدوره، - ذكر التاريخ،

- ذكر الجهة المصدرة، - ذكر المقتضيات والاستشارات، وهذه البيانات هي ما يتوفر عليها النص الضريبي سواء النص الأصلي المتمثل في الأوامر الخمسة السابق ذكرها، أو قانون الإجراءات الجبائية، أو القوانين المالية على اختلافها، وحتى القوانين التي تتضمن نصوص ضريبية، من قبيل قانون الإستثمار، أو قانون المحروقات، وما يميز الأوامر المتعلقة بالضرائب عند إصدارها أنها خضعت للتقنين، إذ المشرع أقر بموجب الأمر رقم 75-87 المؤرخ في: 30 ديسمبر 1975 المتضمن الموافقة على القوانين الجبائية²، الذي نص 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.

1 - بوحيدة عطا الله، النصوص القانونية من الإعداد إلى التنفيذ، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2017، ص 37 وما يليها، انظر أيضا في ذلك، الدكتور عمار بوضياف، المرجع في تحرير النصوص القانونية والوثائق الإدارية، الطبعة الثالثة، جسر للنشر والتوزيع، الجزائر، 2015، ص 51 وما يليها.

2 - جريدة رسمية عدد 104 لسنة 1975.

ولأن النصوص الضريبية السابق ذكرها، قد ميزت ما بين القواعد القانونية الضريبية الموضوعية والإجرائية، فسرى ما يميز كل منهما من حيث معايير وضعهما فيما يلي:

النص القانوني الموضوعي: يقصد بالنص الموضوعي النصوص المتمثلة في الأوامر الجبائية السابق ذكرها، وهذا بعد أن تم تحويل الأحكام الإجرائية الخاصة بكل ضريبة وإدراجها ضمن قانون الإجراءات الجبائية، ونرى أن التقسيمات المتعلقة بالأحكام الموضوعية والواردة ضمن كل نص أمر حسب موضوعه، إنما استند فيها المشرع إلى معايير تقسيم وتوزيع وتنظيم¹، فقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، تطور تقسيمه من لحظة إنشائه إلى غاية اليوم، وهذا فضلا عن تحويل عدد كبير من الأحكام ذات الطابع الإجرائي، غير أنه بقي العمل ببعض معايير التقسيم الهامة، حيث نجد أن هذه الضرائب كانت تركز 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 معمولاً بها، مثل معيار الدخل الإجمالي الذي خصه وحده بضرريبة 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 بالضرريبة على إرباح الشركات، وبالتالي أدخلت هاتين الضريبتين المخصصتين للأشخاص الجبائية (الطبيعية، والمعنوية)، وأصبح هذا النوع من معايير التقسيمات الفرعية، بينما تم تجميع عدة أصناف من الضرائب تحت مسمى واحد من قبيل ضرريبة الدخل الإجمالي، والضرريبة الجزافية الوحيدة التي غطت عدة ضرائب أخرى، لكن ليس تغطية فعلية بل تغطية شكلية فهي تعتبر نظام جبائي أقرب منها إلى الضرريبة الشاملة، وبالتالي أصبح هذا التقسيم أكثر منهجية وأكثر وضوحا، لكن هذه المعايير الفرعية (حسب صفة الأشخاص الخاضعة، ثم تجميع الضرائب) تم الأخذ بها فقط في الضرريبة العامة أي تلك المحصلة لفائدة الدولة دون تلك الضرائب التي تحصل لباقي الجهات، وبقيت الضرائب الأخرى بشكل تفصيلي كما كان معمولاً به سابقا، ربما لأنها تمتاز من جهة بكونها تطبق على كلا الأشخاص الجبائية، وأنه

1 - 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 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, 8^e édition, 2016 p12;13 ;15;16.

يصعب تجميعها، لكن ما يسجل هنا على منهجية تأسيس الضريبة عموماً، وما يتعلق بها من نطاق، وإخضاع للأشخاص، وحساب الأساس وضبطه، وضبط المعدلات الضريبية وكيفيات إعمالها، وضبط جملة الإعفاءات وتصنيفها، فيه كثيراً من القول، إذ أمام قلة ضبط هذه الأفكار وتبويبها نتج كثرة وتضخم المواد وصعوبة استيعاب أحكامها¹.

أما باقي القوانين الضريبية الأخرى في عمومها، فهي كذلك تستند إلى معيار كل ضريبة على حدا وتنظيم تأسيسها، ونطاقها، وإخضاعها، وحساب وعائها، وتصفياتها، وتحصيلها، وهذا بغض النظر عن كيفية توزيع وتخصيص مبالغها، لكن 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،

ونستخلص من هذه المنهجية أن المشرع لم يستقر بعد على معايير منطقية وتوحد الضرائب المقررة، وتحقق استقرارها وثباتها واستمراريتها، خاصة ما تعلق بفكرة الضرائب العامة التي تؤول حصيلتها إلى الدولة والضرائب المحلية التي تؤول حصيلتها إلى الجماعات المحلية، ومبدأ الفصل ما بينهما تشريعياً، فضلاً على الخلط في تحديد معايير طبيعة الضرائب وتبويبها، فهناك خلط كبير في هذا الشأن ما ضمن نطاق ما يسمى بالضرائب المباشرة، ونطاق الضرائب غير المباشرة، الشخصية والعينية وغيرها، وهذا يدل تخلل سلامة ومنطقية الفكرة الضريبية في ذهن المشرع، وبالتالي انعكاسها على منهجية النصوص.

وعموماً، 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 مظهرًا لتقسيم منهجي واضح وحديث، أما بخصوص تقسيمات قانون الإجراءات الجبائية، ونرى ذلك فيما يلي:

النص القانوني الإجرائي: أما قانون الإجراءات الجبائية فارتأى 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 الجزائي والتقدير الإداري للأسس الخاضعة للضرائب، إجراءات الرقابة على الضريبة، إجراءات المنازعات، إجراءات التحصيل، وما يلاحظ حول هذه التقسيمات ظاهراً أنها غير مدققة بشكل منهجي، إذ يبدو أن المشرع أراد أن

1- تعتبر منهجية وضع النص، جزء لا يتجزأ من النص، وتعرف المنهجية عموماً 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 أكلي، مناهج البحث وتفسير النصوص في القانون الوضعي والتشريع الإسلامي، بيري، الجزائر، ص 16-19.

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 المنازعة لمواجهة آثارها التي تمس بمصلحته، وحتى وإن كانت هذه الهيكلية فيها ما يبررها من البساطة والتسلسل الزمني، إلا أن ذلك لا يخلو من الملاحظات الجوهرية التالية:

إن قناعة المشرع وخطته لم تستوعب المراحل بشكل متسلسل، فصحيح أن النظام يؤسس إجراءات للضريبة، وبالتالي فتميزه وذكره أولاً 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، وكل نظام يؤسس الضريبة لابد أن يشمل هاتين الآليتين معا (وعاء، تحصيل)، بينما الرقابة والآثار المترتبة تعتبر الجزء الثاني، ويخصص لها موضوع مستقل، أما الجزء الثالث، فيخصص للمنازعات.

إن المتمعن في نظر العناوين الداخلة في خطة المشرع يجدها كذلك لا تنسجم بشكل دقيق مع كل تقسيم رئيسي تدرج 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، مع ملاحظة أن هناك العديد من الأحكام الإجرائية ما زالت مدرجة في القوانين الموضوعية للضرائب، ولم يتم تحويلها بعد إلى قانون الإجراءات الجبائية.

3.3 أثر المنطق القانوني في القاعدة القانونية الضريبية:

يتجلى أثر المنطق القانوني على القاعدة القانونية عموما ومنها القاعدة الضريبية، في خصائصها، وعناصرها، شكلها وهيئتها، ونميز ذلك فيما يلي:

3.3.1: أثر المنطق القانوني في خصائص القاعدة الضريبية: تتجسد خصائص القاعدة القانونية على الخصوص

في خاصيتي العموم والتجريد، وهما من أهم الخصائص المنطقية لكونهما يحققان العديد من المبادئ الافتراضية للقانون والتي أهمها مبدأ المساواة أمام القانون، وتعرف خاصية العموم 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 تحقيقه 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 من المجاميع الكمية التي تشكل الإيرادات العامة والنفقات العامة، ومروره على البرلمان إنما لترخيص وإقرار هذه المجاميع، ثم إن الإيرادات العامة محكمة بوجوب تحصيلها خلال السنة ذاتها طبقا لمبدأ السنوية، وإلا تم العدول عن الترخيص، كما أن البرنامج المالي يستند إلى محيط مالي واقتصادي واجتماعي، داخلي وخارجي، وهو رهين هذه التغيرات، ويبقى ذكر المصادر المالية للإيرادات العامة من قبيل التوازن المالي الذي يركز على البحث عن مصادر موارد للخزينة العامة، وبذلك تثار إشكالية الوقائع والأحداث والعلاقات النموذجية التي تشكل عنصر الفرض القانوني، ويثار الخلاف بين عدة آراء بالنسبة لخاصية التجريد³، حيث يرى

1 - دكتور اكرامي بسيوني عبد الحي خطاب، المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية، المكتب الجامعي الحديث، 2012، ص142.

2 - المرجع السابق، ص143.

3 - اكرامي بسيوني عبد الحي خطاب، المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية، مرجع سابق، ص-ص144-145.

الفقه المصري بأن الميزانية العامة ليست قانون بالمعنى الموضوعي، فهي مجرد ترخيص وبالتالي فارتباط القاعدة الضريبية به يفقدها خصائص القاعدة القانونية، بينما يرى الفقه الفرنسي، بأن الضرائب يجب أن تدرج بطريقة معينة في قانون الميزانية السنوي، فإن لم يثبت على هذا النحو فإنه لا يمكن تحصيلها، بينما يرى بعض آخر أن المركز القانوني للمكلف بالضريبة يتحدد بحسب قواعد قانون الضرائب في حد ذاته، وليس قانون الميزانية، بينما يؤذن هذا الأخير بتحصيلها سنوياً، 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 للإستناد إلى قانون الميزانية العامة، ولا وجود لإرتباط بين تحصيل الضريبة والإيرادات العامة في الميزانية¹، 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 تصورهما بدونه، 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 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 مثلاً 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.

2.3.3: أثر المنطق القانوني في عناصر وهيئة القاعدة الضريبية:

تتكون القاعدة القانونية بصفة عامة من عنصرين أساسيين هما عنصر الفرض أو التكاليف القانوني، وعنصر الحكم أو الجزاء القانوني وهذا التوزيع هو كذلك توزيعاً منطقياً تقتضيه مبادئ العقل والتطبيق السليم والمنطقي له، وبالأخص مبدأ المساواة، والقاعدة الضريبية لا تختلف عن 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 تماماً مع القواعد الضريبية، التي منها من النوع الأخير الذي لا يتطلب عناصر، ومنها النوع الأول، والذي

1 - المرجع السابق، ص 146.

يسمى القواعد الأساسية أيضا لكن صور هذه العناصر فيه ترتبط مباشرة بالضريبة وما يترتب عنها، وسنرى ذلك في التفصيل الآتي:

الفرض الضريبي: يقصد بالفرض أو التكليف الضريبي تلك الوقائع والأوضاع الجبائية التي يترتب عليها المشرع جزاء الضريبة، وهي الأوضاع والوقائع التي يجب تحديدها مسبقا وتمثل بتعريف آخر 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.

وبذلك يكون الفرض القانوني في الضريبة يضم كل من الفرض المفتوح، والفرض المقيد معاً¹، ويغلب عليه هذا الأخير، وهذا في الفرض الصريح، غير أننا كذلك نسجل نوعاً آخر من الفرض وهو الفرض الضمني الذي يحدد فيه المشرع جملة من الإجراءات أو الشروط أو الواجبات التي يترتب 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 ويترتب جزاء عن تخلف ذلك، والقانون الضريبي يكثر بمثل هذه القواعد التي تجتمع تقريبا في القانون الإجرائي كما سنرى لاحقا².

الحكم الضريبي: الحكم القانوني هو الجزاء أو الغاية التي يربتها 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 القانوني³، وهو يأخذ مجالا واسعا من الأفعال القانونية وصيغا متعددة مثل صيغة الأمر، والمنع، الجواز، وغيرها، 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

1 - محمود محمد علي صبره، مرجع سابق، ص 220.

2 - أحمد خلف حسين الدخيل، تجزئة القاعدة القانونية في التشريع الضريبي، الطبعة الأولى، المؤسسة الحديثة للكتاب، لبنان، 2012، ص 25.

3 - محمود محمد علي صبره، مرجع سابق، ص 262.

شكل يبطل إجراء الرقابة مثلاً، ولا يقبل الاعتراض أمام لجنة التوفيق وهكذا بالنسبة للفرض الضمني الإجرائي للضريبة.

هيئة عناصر القاعدة القانونية الضريبية: الأصل والمنطقي أن يكون هناك تتابع في عناصر القاعدة القانونية الضريبية إذ يكون الفرض هو الأول ثم يليه تماماً الحكم القانوني، وهذا لتسهيل استخلاص القاعدة القانونية، لكن قد يحدث وفي الكثير من الأحيان أن يسبق الحكم الفرض القانوني، من قبيل يخضع للرسم على القيمة المضافة، وهذا لتحقيق الصلابة في القانون، فهذه هيئة نجدها في بعض القواعد الآمرة، ومنها قواعد قانون العقوبات، التي في كثير منها يسبق الحكم الفرض القانوني من قبيل يعاقب بعقوبة... من يقوم ب...، وهذه الهيئة أخذ بها القانون الضريبي، ولئن كان من الأساس يفترض أن يكون النص حامل عناصر القاعدة القانونية هو نفسه، ويكون هناك تلازم وتتابع ما بين هذه العناصر في النص الواحد، لكن يحمل على القاعدة الضريبية أن لها أشكال في توزيع نصوصها على أكثر من نص، منها فكرة التجميع في نص واحد كما رأينا وما هو شائع، كما منها التوزيع على أكثر من نص، سواء تعدد النصوص قد يأخذ صورة أن يكون الفرض في مادة والحكم في مادة أخرى من نفس القانون، أو قد يتعدى ذلك ليكون الحكم في قانون والفرض في قانون آخر، وهذا يقتضي مراعاة أن تكون النصوص من طبيعة واحدة، وكلها قانون استناداً لمبدأ قانونية الضريبة ما لم يكن هناك تفويض، ومن جهة أخرى يقتضي الحال أن تتزامن النصوص وتكون في أن واحد، وذلك لتكتمل القاعدة بعناصرها حتى لا يثار إشكال في سريان هذه القاعدة من حيث الزمان، كما قد تأخذ عناصر القاعدة الضريبية هيئة أخرى من قبيل القاعدة على بياض، وهي تلك القاعدة التي يصدر حكمها في نص قانوني ويبقى فرضها يحدد لاحقاً¹، ويوجد العديد من النصوص القانونية التي تكون على شكل إطار، يعزى اكتمال قواعده لنصوص لاحقة، وهذا يتجسد في الغالب حينما تتوزع وظيفة التشريع ما بين السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية إذ تضع السلطة الأولى قواعد الإطار، وتحيل اكتمال القانون للسلطة الثانية، وقواعد القانون الضريبي لا تخلو من مثل هذه الهيئة أي القاعدة على بياض، لكن يثار احترام مبدأ قانونية الضريبة في كل عناصرها، خاصة أن طبيعة النص اللاحق في الغالب هو أنه نص تنظيمي.

وعموماً، فإن القاعدة الضريبية لا تخلو كذلك من التمييز في طبيعتها، ما بين قاعدة درجة أولى أو قاعدة أساسية ومستقلة، وهي تلك القاعدة التي تتكون من الفرض القانوني والحكم القانوني، ومن قواعد قانونية أخرى تسمى قواعد الدرجة الثانية، وهي قاعدة ليست مستقلة بل قواعد تابعة ولا تحمل أياً من الفرض أو الحكم القانوني، بل

1 - عصام عفيفي عبد البصير، تجزئة القاعدة الجنائية دراسة مقارنة في القانون الوضعي والفقهاء الجنائي الإسلامي، الطبعة الأولى، دار النهضة، القاهرة، 2003، 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 أيضاً، احمد خلف حسين الدخيل، مرجع سابق، ص125.

وظيفتها هي إما تعريف أو إبراز القيود والشروط وحدود عناصر القاعدة الضريبية أو تعريفات وبالتالي فالغالب توصف بأنها قواعد مكملّة أو تابعة، وهذا التوزيع اقتضته قواعد المنطق والقانوني الضريبي يعج بمثلها، بل أن تضخيم مواده إنما يعود لكثرة هذه القواعد سواء أكانت موضوعية أو إجرائية.

4: معايير الإخضاع الضريبي

يختلف لفظ السريان في عموم القانون عنه بالمخاطب به، فهذا الأخير هو لعموم 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، وهؤلاء في القاعدة الضريبية هم الأشخاص المكلفين بالضريبة، ويختلف تصنيفهم القانوني ما بين الأشخاص الطبيعيين، والأشخاص المعنوية، فما هي المعايير التي أخذ بها المشرع لتحديد الأشخاص المكلفين، وهذا ما سنراه فيما يلي:

1.4: معايير تكليف الشخص الطبيعي في القانون الجزائري: يقصد بالشخص الطبيعي مبدئياً ذلك الشخص المنظم بموجب أحكام القانون المدني، ضمن مواده...، وهو ذلك الشخص الذي لا ينشئه القانون، بل يكتسب الإنسان الشخصية القانونية بمجرد مولده حياً، وأحياناً يكتسب بعض الحقوق وهو جنين، ويقرر له بموجب هذه الشخصية جملة من الحقوق والواجبات بحسب مركزه القانوني، ومنها مركزه اتجاه الضريبة، كمكلف بالضريبة، وهناك عدة معايير وضعها القانون الضريبي لتحديد من هو المكلف نعرضها فيما يلي:

1.1.4: معيار الموطن الضريبي: تنص المادة الثالثة الفقرة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 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...)، فالملحوظ أن المشرع هنا قد اختار معيار الموطن الضريبي والمقصود بمعيار الموطن الضريبي، نجده فيما جاءت بالفقرة الثانية من نفس المادة السابق ذكرها والتي تنص على ما يلي:

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

أ- الأشخاص الذين يتوفر لديهم مسكن بصفته مالكيين له، أو منتفعين به، أو مستأجرين له، عندما يكون الإيجار في هذه 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، وما يزيد الأمر وضوحا هو نص المقطع ب- الذي يليها، الذي وضح فيه المشرع معيار آخر هو معيار الموطن مباشرة حينما قال الذي لديهم في الجزائر مكان إقامتهم الرئيسية، أو مركز مصالحهم الأساسية وهو لم يعرف أو يقيّد هذه الإقامة بقيد المدة، مما يدل على أنها إقامة دائمة، وبالتالي قصد بها الموطن بتوفر ركنيه المعنوي وهو نية الإقامة والإستقرار والمادي وهو الإقامة المادية والفعلية الدائمة أي التي تفوق على الأقل سنة كاملة، لكن المشرع اعتمد كذلك في المقطع ج- على معيار آخر، لموطن التكليف وهو معيار النشاط في الجزائر، 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، ليربط في الفقرة الثالثة الموطن الضريبي بمعيار آخر، بأنه "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."، وهنا الربط تم بين الموطن والشخص الوطني الذي يعمل ويؤدي مهام رئيسية في بلد أجنبي هو كذلك مقيم حكما في الجزائر مع القيد بعدم اخضاع مداخله للضريبة في هذا البلد الأجنبي، ونشير في 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.

2.1.4: المعايير الثانوية لتكليف الشخص الطبيعي: فضلا على معيار الموطن الضريبي، فالمشرع قرر معايير أخرى

نراها معايير إضافية، نعرضها فيما يلي:

-معيار تكليف الأشخاص بغض النظر عن جنسيتهم الذين يتحصلون على أرباح ومداخل في الجزائر، وذلك بمقتضى اتفاقية جبائية تم عقدها مع بلدان أخرى،

- معيار مصدر الوعاء أو ما يعرف بمعيار التبعية الاقتصادية والذي يعني أن كل دخل تولد في الجزائر لأشخاص يوجد موطن تكليفهم في خارج الجزائر هو دخل خاضع للضريبة في الجزائر وهذا مع مراعاة أحكام الإتفاقيات الجبائية خاصة تلك التي موضوعها معالجة الإزدواج الضريبي،

- معيار الحالة المدنية، والذي يقتضي أن يعامل المشرع الضريبي المكلف بحسب قدرته الشخصية منظور إليها بحسب حالتها الأسرية (أعزب، متزوج، متزوج بأولاد، النظر إلى حالة الأولاد، هل هم قصر بنات بنين، وما تقره من أعباء استنادا إلى ضبط مبدأ المساواة وتحقيق العدالة الاجتماعية، وتنظيم مسألة فصل الذمة أو دمجها ما بين الزوجين كوعاء للضريبة، نظام الإعفاءات والتخفيضات على ذلك، وهكذا، ونظن المشرع في هذا المعيار كان غامضا في أحكامه ولم يكن موفقا.

2.4 معايير تكليف الشخص المعنوي في القانون الجزائري: يقصد بالشخص المعنوي ذلك الشخص ينشئه أو يقرر إنشائه القانون ويمنحه الشخصية القانونية ومميزاتها، وهو عادة إما تجمع أشخاص، أو أموال، أو أشخاص وأموال معا، وقد يكون شخصا معنويا عاما، وإن كان هذا الأخير لا يخضع للضريبة، أو شخصا معنويا خاصا من قبيل الشركات التجارية وغيرها، وفي هذا الصدد تنص 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،..."، وسايرت المادة (137) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة نفس النسق القانوني إذ اعتبرت أن 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 تمثيلها غير المتميزين عليها وغير ذلك.

3.4 معيار إقليمية الوعاء: سريان القاعدة القانونية من حيث المكان هو تطبيق حكم القاعدة على كامل إقليم الدولة، فهذا المبدأ يجسد فكرة سيادة الدولة على إقليمها فيخضع لحكم قوانينها الأجنبي خضوع الوطني له، ويقابل هذا المبدأ مبدأ شخصية القوانين الذي يستند إلى فكرة سيادة الدولة على رعاياها فينصرف إليهم دون سواهم أحكام قوانينها دون سواهم من الأجانب أينما وجدوا ولو في خارج إقليمها¹، وبالنسبة للقاعدة الضريبية فقد رأينا معايير تكليف الشخص القانوني، لكن هذه المعايير حتى وإن كانت تتعلق بضبط شخص المكلف وتوحي بأنها تشكل نطاق مبدأ شخصية القانون الضريبي، إلا أنها تتداخل مع مبدأ إقليمية وعاء الضريبة بخصوص معيار كل من التبعية الاقتصادية (أي مكان تولد الدخل كوعاء ضريبي)، ومعيار الموطن والإقامة المعبر على المكان، لكن تمييزنا

1- أنور سلطان، المبادئ القانونية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2005، ص 167.

لمبدأ المكان في سريان القانون الضريبي، إنما يستند إلى الضريبة العينية التي لا يرتبط وعائها بشخص المكلف كما هو الحال في الضرائب المباشرة وأهمها الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة الجزافية الوحيدة، إنما يرتبط بالوعاء الضريبي في حد ذاته الذي يتحقق في إقليم الدولة، ومنها على الخصوص الضرائب غير المباشرة، والضرائب على العقار باختلافها (منها الرسم العقاري، الضريبة على الأملاك العقارية، رسوم تحول الحقوق العقارية، الإيجارات، والقيم الإضافية عن قيم التنازل...)، والرسم على القيمة المضافة و...، وهكذا.

4. خاتمة:

المنطق يؤثر بشكل كبير على النص الضريبي في شكله وموضوعه، ورأينا من خلال هذا المقال، فقط الجانب الشكلي بالنظر لعدم وسع الحال للجانب الموضوعي، حيث رأينا ما هو النص الضريبي، ثم تحليله منطقيا، وذلك من حيث هيكل النص، وصياغته، وخصائص وعناصر وهيئة القاعدة القانونية الضريبية، فضلا على المعايير التي قررها المشرع الجزائري لتجسيد الإخضاع الضريبي، ومن ذلك توصلنا إلى النتائج والتوصيات التالية:

النتائج:

- المنطق له تأثير كبير على القانون، وسمي ذلك بالمنطق القانوني الشكلي والموضوعي، وهذا يعتبر مجالا كبيرا لتلاقي ما بين القانون وعلم المنطق.
- المنطق القانوني يتجلى أثره على مختلف جوانب النص الضريبي، في هيكله، ولغته وصياغته، فضلا على توفره في كلما يتعلق بالقاعدة القانونية الضريبية.
- تأسيس النص الضريبي في الإخضاع الضريبي على معايير ينمو على منطقية هذا الإخضاع من الناحية الشكلية، ويدل على حسن تدبير ومعقولية وتثبيت هذا الإخضاع.

التوصيات:

- يجب إحكام علاقة المنطق بالنص الضريبي لنصل إلى بناء منطقي لهذا النص من جميع جوانبه، وهذا ما يحقق الاستقرار والثبات ويكون مصدرا للثقة في هذا النص، فالصناعة المنطقية المحكمة تحقق الأمن القانوني خاصة في هذا القانون الذي هو قانون ثقیل لأنه يقرر أحكاما تقرر اقتطاعا جبريا بدون مقابل من أموال الأفراد.
- أساس تحقيق المنطق القانوني في النص الضريبي هو الحوكمة التي تبني عليها فكرة النص وبنائه.

- القانون الضريبي ليس كله قانونا منطقيا تجريديا ذهنيا لأنه ليس عملا رياضيا، لذا ينبغي أن يترك مجال للوقائع التي تمكن السلطة التنفيذية من وضع قواعد تستوعب بها المتغيرات الداخلية والخارجية التي غالبا لا تتحكم فيها، لما للضرائب من وزن في مالية الدولة، وبالتالي في ميزانيتها العامة.

- إذن القانون الضريبي يجب أن يوازن ما بين المنطق القانوني والواقع.

5. قائمة المراجع:

المؤلفات:

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

02- دكتور اكرامي بسيوني عبد الحي خطاب، المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية، المكتب الجامعي الحديث، 2012.

03- الدكتور أنور سلطان، المبادئ القانونية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2005.

04 - بوحميده عطاء الله، النصوص القانونية من الإعداد إلى التنفيذ، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2017.

05- تومي ، منهج البحث وتفسير النصوص في القانون الوضعي والتشريع الإسلامي، برقي للنشر، الجزائر، بدون سنة.

06-الدكتور رافد خلف هاشم البهادلي، الدكتور عثمان سلمان غيلان العبودي، التشريع بين الصناعة والصياغة، الطبعة الأولى منشورت الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2012.

07- الدكتور عبد القادر الشيخلي، الصياغة القانونية تشريعا، فقها، محاماة، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014.

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

09- الأستاذ الدكتور عمار بوضياف، المرجع في تحرير النصوص القانونية والوثائق الإدارية، الطبعة الثالثة، جسر للنشر والتوزيع، الجزائر، 2015.

10- الأستاذ الدكتور فايز محمد حسين، دور المنطق القانوني في تكوين القانون وتطبيقه دراسة في فلسفة القانون، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2011.

مؤلفات أجنبية:

Jacques Grosclaude, Philippe Marchessou, Procédures fiscales, DALLOZ, .
-8^e édition, 2016

النصوص القانونية:

- الأمر رقم 75-87 المؤرخ في: 30 ديسمبر 1975 المتضمن الموافقة على القوانين الجبائية،
جريدة رسمية عدد 104 لسنة 1975.

- أمر رقم 101/76 مؤرخ في 1976/12/09 يتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المعدل والمتمم،
جريدة رسمية عدد 102 مؤرخة في 1976/12/22.

- أمر رقم 102/76 مؤرخ في 1976/12/09 يتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال، المعدل والمتمم، جريدة
رسمية عدد 103 مؤرخة في 1976/12/22.

-أمر رقم 103/76 مؤرخ في 1976/12/09 يتضمن قانون الطابع، المعدل والمتمم، جريدة رسمية عدد 39
مؤرخة في 1977/05/15.

-أمر رقم 104/76 مؤرخ في 1976/12/09 يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، المعدل والمتمم، جريدة رسمية
عدد 70 مؤرخة في 1977/10/02.

- أمر رقم 105/76 مؤرخ في 1976/12/09 يتضمن قانون التسجيل، المعدل والمتمم، جريدة رسمية عدد 81
مؤرخة في 1977/12/18.