

جامعة الحاج لخضر - باتنة 1 -

كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم الحقوق

الضمانات الدستورية الممنوحة للمكلفين بالضريبة في الجزائر

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه العلوم في العلوم القانونية

تخصص: قانون دستوري

إشراف الدكتور:

قصير علي

إعداد الطالب:

ذوادي عادل

لجنة المناقشة

الصفة	الجامعة	الرتبة	الإسم واللقب
رئيسا	جامعة باتنة 1	أستاذ التعليم العالي	سمير شعبان
مقررا	جامعة باتنة 1	أستاذ محاضر	علي قصير
عضوا	جامعة سطيف 2	أستاذ محاضر	عمار كوسة
عضوا	جامعة باتنة 1	أستاذ محاضر	نادية خلفة
عضوا	جامعة المسيلة	أستاذ محاضر	سليمان حاج عزام
عضوا	جامعة سطيف 2	أستاذ محاضر	صلاح الدين بوجلال

السنة الجامعية

2017 - 2016

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ  
الْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي  
خَلَقَ الْمَوْتَاطِئَ وَالنَّجْمَ الثَّاقِبَ  
وَمَا يَدْرُكُ أَهْلُ عِلْمٍ أَهْلُ عِلْمٍ  
مِنْ تَعَالَى اللَّهِ الْكَبِيرِ

## كلمة شكر

لا إله إلا الله وحده لا شريك له، له الملك وله الحمد، وهو على كل شيء قدير. رب لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك كما يسرت لي إعداد وإنجاز هذه الأطروحة.

ولأن خاتم الأنبياء والمرسلين، والمبعوث رحمة للعالمين، سيدنا محمد صلّ الله عليه وسلم إلى يوم الدين قد علمنا: ( **إِنَّ أَشْكَرَ النَّاسِ لِلَّهِ تَعَالَى أَشْكَرُهُمْ لِلنَّاسِ** )، فإني أتقدم بجزيل الشكر لكل من:

- أستاذي المشرف: الدكتور قصير علي الذي كان نعم المشرف والموجه لي في إعداد هذا البحث؛

- أستاذتي الفاضلة: الأستاذة الدكتورة مزياني فريدة التي لم تبخل علينا يوما بتوجيهاتها ونصائحها القيمة؛

- أعضاء لجنة المناقشة على تحملهم عناء قراءة البحث وتصويب ما جاء فيه من أخطاء؛

- إدارة كلية الحقوق والعلوم السياسية بجامعة باتنة 01، وعلى رأسهم السيد العميد،

- أفراد عائلتي: الوالدين الكريمين أطال الله في عمرهما، ومتعمهما بدوام الصحة والعافية، الإخوة والأخوات كل باسمه؛

- أصدقائي وزملائي، وكل من ساعدني ولو بالدعاء وتمني التوفيق.

## مقدمة

لتحافظ الدولة على أمنها واستقرارها، وبالتالي استمرارها وبقائها، فضلا عن المساعدة على تحقيق النمو والازدهار فيها، فقد كان لازما عليها أن تفرض النظام بالمجتمع، وذلك بالاستناد إلى مجموعة من الوسائل، منها ما هو قانوني، ومنها ما هو بشري، وبالأخص منها ما هو مادي.

فالدولة لا يمكنها أن تفرض وتثبت وجودها بشكل فعلي على إقليمها، ولا يمكنها النهوض بمختلف الأعباء الملقاة على عاتقها من دون أن تكون لها الوسائل المادية الكافية؛ فكما هو معروف فإن المال يعد عصب الحياة الذي بدونه لا يمكن ضمان تحقيق الكثير من المصالح.

ففي المجال الخارجي، لا تستطيع الدولة أن تحافظ على سيادتها من دون جيش مزود بأحدث الأسلحة والتقنيات ليتولى الدفاع عنها ضد كل من يحاول المساس بحرمة إقليمها، ولا أن تحافظ على مصالحها، ومصالح رعاياها، في مواجهة الدول الأجنبية، من دون أن يكون لها سفارات وقنصليات تتوافر على كل ما يلزم للعمل في معظم دول العالم التي تربطها بها علاقات دبلوماسية.

هذا ولا يمكن للدولة، في المجال الداخلي، أن تفرض النظام العام من دون مرفقي الأمن والقضاء، وهذا لما كانت تكتفي بلعب دور الحارس، أما حاليا فإن الدولة لم تعد تكتفي بلعب هذا الدور التقليدي، بل تعدته إلى فرض وجودها في العديد من الأنشطة والمجالات التي لم تكن في السابق محل اهتمامها؛ فالدولة اليوم أصبحت لا تتردد في إنشاء العديد والعديد من المرافق العمومية التي مهمتها إشباع الحاجات العامة للمجتمع التي ما فتئت تعرف، عبر مختلف المراحل، تطورا متزايدا في نوعها وكمها.

ولتحصل على ما تحتاجه من وسائل مادية لأداء مهامها، فقد تطلب ذلك من الدولة البحث عن إيرادات مالية من شأنها أن تغطي ما تصرفه من نفقات عمومية، ومن هنا فقد ظهرت الضريبة كأحد أقدم وأهم الإيرادات العامة التي لم يعد بإمكان الدولة أن تستغني عنها في تدبير شؤونها المالية. فالضريبة كانت، ولا تزال، إحدى المكونات الأساسية للمالية العمومية، وذلك بالنظر إلى الدور الكبير الذي تقوم به في تمويل الكثير من الخدمات العمومية التي تتولى الدولة إشباعها، على غرار مثلا: الصحة، التعليم، شق الطرق، السكك الحديدية... الخ.

وفي ظل حاجتها الماسة والمتزايدة للأموال، فإن الدساتير الجزائرية ومع أنها تقر، كغيرها من الدساتير، للدولة بحقها في فرض ما تراه مناسبا ولازما من الضرائب، وذلك تجسيدا لمبدأ السيادة الضريبية الذي تتمتع به، إلا أنها لم تجعل منه حقا (مبدأ) مطلقا؛ بحيث قد وضع له المؤسس الدستوري الجزائري، انطلاقا من دستور 1976، جملة من الضوابط التي يمكن القول وأنها تهدف إلى ضمان أن يكون المكلفون بالضريبة في منأى من أي تعسف قد يطالهم لما تستعمل الدولة مجمل السلطات المخولة لها

بموجب حقها السيد في فرض الضرائب. وهي الضمانات التي ارتأينا أن نتناولها بالبحث، من خلال هذه الأطروحة، تحت عنوان: الضمانات الدستورية الممنوحة للمكلفين بالضريبة في الجزائر.

## أولاً: أهمية الموضوع

يتمتع موضوع البحث بأهمية نظرية تجد أساسها في كون المجال الضريبي يعد من أهم المجالات التي تتعرض للصراع الدائر بين السلطة من جهة، وبين الحقوق والحريات من جهة أخرى. ولقد ذهب الرأي الراجح في الفقه الدستوري بزعامة الفقيه أندريه هوريو إلى أن المهمة الأساسية لقواعد القانون الدستوري، وبالأخص منها الدستور، هي العمل على إيجاد حل توفيقى بين ضرورة وجود السلطة، وبين ضرورة ضمان الحقوق والحريات، وذلك لأن ممارسة السلطة ليست غاية في ذاتها؛ وإنما هي وسيلة لتحقيق المصلحة العامة. ولذا فإنه أصبح من غير المعقول ألا تتناول النصوص الدستورية عند تنظيمها للسلطة مسألة وضع قيود عليها بهدف ضمان حماية حقوق الأفراد وحرياتهم، ومن ثم ضمان ألا تصبح السلطة تحكيمياً و/أو استبدادية.

هذا من دون إغفال أنه ومنذ أن أقرت الجمعية التأسيسية للثورة الفرنسية مبدأ لا ضريبة إلا إذا أقرتها الجمعية الوطنية، أي البرلمان الفرنسي آنذاك، إقراراً صريحاً بملء حريتها، وهذا كنوع من الحماية للمكلفين بالضريبة، فقد ارتبط بالأذهان أن الحرية السياسية وحق فرض الضرائب صنوان لا يفترقان؛ بحيث قد أصبح حق فرض الضرائب من قبل ممثلي الشعب في البرلمان - كضمانة تم الإقرار بها دستورياً لصالح المكلفين بالضريبة - شرطاً ضرورياً لوجود الحرية السياسية والتمتع بها في المجتمع.

كما وأن موضوع البحث يتمتع بأهمية عملية استمدها من أهمية الضرائب نفسها، التي تستخدم من قبل الدولة لتحقيق مختلف أهدافها المالية والاقتصادية والاجتماعية وغيرها. فالضرائب تستخدم في تمويل برامج النفقات العمومية المعتمدة في الميزانية العامة للدولة، وفي رفع الكفاءة الاقتصادية، وذلك بتوجيه واستغلال إيراداتها بشكل يخدم الاقتصاد الوطني من حيث الفعالية والنمو. كما وتستخدم الضرائب في تحقيق الاستقرار الاقتصادي والعدالة الاجتماعية، وذلك من خلال إعادة توزيع الدخل الوطني لفائدة الفئات المحدودة الدخل. وتجدر الإشارة إلى أن تحقيق هذه العدالة لم يعد مطلباً اجتماعياً فقط؛ وإنما قد أصبح كذلك مطلباً حيوياً؛ لارتباطه بتحقيق الأمن والسلم الاجتماعي في الدولة. هذا وقد أصبحت الضرائب من العوامل المهمة في جلب وتحقيق الاستثمارات المهمة الوطنية منها والأجنبية، مما قد يسهم بلا شك في الحد من بعض الأزمات و الآفات الاجتماعية المرتبطة عادة بالفقر، كأزمته البطالة والسكن، وأفتي المخدرات والإجرام على سبيل المثال.

ولا تكمن أهمية الضريبة في ذلك فحسب؛ بل الضريبة أصبحت بمثابة وسيلة جد مهمة بيد الدولة تستعملها للتأثير على بعض السلوكيات الاجتماعية وتوجيهها وفق ما تراه (أي الدولة) يخدم أهداف معينة، لكن وعلى الرغم من أن الدولة قد تتذرع للقيام بذلك بكونها تستهدف المصلحة العامة، وهو الأصل، إلا أنها بذلك ستؤثر أيضا، سواء بشكل مقصود أم غير مقصود، وبطريقة أو بأخرى في ممارسة المكلفين بالضريبة لتلك الحقوق والحريات التي يضمنها الدستور؛ فعلى سبيل المثال: عندما تفرض الدولة ضريبة مرتفعة على القيام بنشاط اقتصادي محدد، فإنها بذلك ستحرم من ليس لهم القدرة على تحمل تلك الضريبة من القيام (أو الاستمرار) بذلك النشاط رغم أن الدستور يكرس الحرية الاقتصادية.

وعليه، فإن وجود ضمانات دستورية في الجزائر، أو في غيرها، لتحمي المكلفين بالضريبة قد أصبح مسألة ضرورية ولا غنى عنها، ليس فقط لأجل ألا تفرغ الحقوق والحريات المكفولة دستوريا من محتواها إذا كانت السلطة بالدولة تستطيع أن تنتهكها بدون أية ضوابط تردعها؛ وإنما كذلك لأن النظام الضريبي وحتى يحقق الفعالية المطلوبة، فإنه لا بد وأن يوازن بين هدفي الرفع في الحصيلة والمحافظة على الحقوق والحريات، وهذا حتى يحفز المكلفين بالضريبة على الالتزام بكل ما يفرضه عليهم من واجبات، وأدائها ضمن الشروط والآجال المحددة قانونا؛ مما يحقق مبدئيا المصلحة العامة لفائدة الجميع.

## ثانيا: أسباب اختيار الموضوع

هناك العديد من الاعتبارات التي ساهمت في اختيارنا لهذا الموضوع، من أهمها:

- اختلاف التجارب الدستورية المقارنة بخصوص ضمانات تقييد سلطة البرلمان في المجال الضريبي لصالح حماية المكلفين بالضريبة. فبالرجوع إلى ما هو معمول به في بعض النظم الدستورية، نجد وأن سلطة البرلمان في المجال الضريبي تكاد تكون مطلقة، فمثلا سلطة البرلمان الانجليزي في المجال الضريبي - سواء ما تعلق منها بالإنشاء، أو التعديل، أو الإلغاء، أو الإعفاء، أو الإلغاء - تعتبر من الناحية القانونية الصرفة مطلقة، كما هو الحال بالنسبة إلى التشريع عامة، حتى قيل بأن البرلمان الانجليزي يستطيع أن يقرر كل شيء، إلا أن يجعل الرجل امرأة والمرأة رجلا. وهو ذات الوضع تقريبا عند الرجوع إلى فرنسا؛ فسلطة البرلمان في المجال الضريبي لا يحدها سوى قيد نظري، وهو مبدأ المساواة في الضرائب، لتتفق مع الدستور وإعلان حقوق الإنسان والمواطن. وأما بخصوص الوضع في الولايات المتحدة الأمريكية فإنه مختلف؛ إذ أن هناك قيودا على سلطة البرلمان في المجال الضريبي، أهمها: أن يهدف سن الضرائب وفرضها إلى سداد الدين العام، وإلى الدفاع المشترك والرخاء العام في البلاد، وإلى المساواة في تحمل الأعباء العامة. ولما كان الأمر على هذا النحو المختلف في تلك النظم، فقد ارتأينا أن نتطرق لما هو عليه الوضع بخصوص هذا الشأن في النظام الدستوري الجزائري.

- قيام التشريعات الضريبية عادة بتحويل السلطة التنفيذية، ممثلة في إدارة الضرائب، العديد من الحقوق والامتيازات التي يمكن وصفها بالخطيرة في مواجهة المكلفين بالضريبة، على غرار مثلاً: حق الاطلاع، حق التفتيش، سلطة تقدير المادة الخاضعة للضريبة، وحق توقيع جزاءات... الخ، وذلك كله من أجل تمكينها من جباية وتحصيل أكبر قدر ممكن من الإيرادات الضريبية.

- وجود إمكانية لأن تستغل بعض الجهات المختصة في الدولة ما منح لها من سلطات في المجال الضريبي لضرب و/أو للانتقاص من بعض الحقوق والحريات المكفولة دستورياً للمكلفين بالضريبة في الجزائر، كالحق مثلاً في المساواة وحرية التجارة والصناعة، والحق في الملكية الخاصة، والإرث... الخ؛ مما يستدعي البحث عما يكون المؤسس الدستوري الجزائري قد أقره، بموجب الدساتير المتعاقبة، من ضمانات لحماية المكلفين بالضريبة من التعسف في استعمال السلطة الضريبية الذي قد يمارس في حقهم.

### ثالثاً: الدراسات السابقة

في إطار القيام بهذا البحث لم نقف في الجزائر على دراسات سابقة تم إعدادها أكاديمياً حول موضوع " الضمانات الدستورية الممنوحة للمكلفين بالضريبة في الجزائر "؛ وإنما تسنى لنا الوقوف على دراستين في القانون المقارن؛ أحدهما كانت في شكل بحث مطول من إعداد محمد عبد اللطيف نشر سنة 1999 من طرف مطبوعات جامعة الكويت تحت عنوان: " الضمانات الدستورية في المجال الضريبي "، في حين أن الدراسة الأخرى كانت عبارة عن أطروحة دكتوراه من إعداد جهاد سعيد ناصر خصاونة نوقشت سنة 2006 بجامعة عمان العربية للدراسات العليا تحت عنوان " الضمانات الدستورية للالتزام الضريبي وفقاً للتشريع الأردني ".

وإذا كانت هذين الدراستين تشتركان مع بحثنا في أن كلا منهما قد تناول بالبحث الضمانات الدستورية التي تم إقرارها لحماية المكلفين بالضريبة مما قد يطالهم من تعسف، إلا أن بحثنا يفترق عنهما في كونه يعنى بدراسة وتسليط الضوء أكثر على ما تضمنه النظام الدستوري الجزائري بهذا الشأن من ضمانات، وهذا على خلاف دراسة محمد عبد اللطيف التي كانت عبارة عن دراسة مقارنة بين مصر والكويت وفرنسا، هذا ويتميز بحثنا عن دراسة جهاد سعيد ناصر خصاونة من حيث الدستور والتشريع محل الدراسة؛ فبينما ركزت هذه الدراسة هذه الأخيرة على كل من دستور 1952 وقانون ضريبة الدخل الأردنيين فقط، فإن بحثنا لم يستثن أي من الدساتير الجزائرية الأربع من نطاق البحث، فضلاً عن أنه لم يتوان في الإشارة إلى مختلف التشريعات الضريبية الجزائرية السارية النفاذ، سواء ما كان منها موضوعياً، أو ما كان منها إجرائياً، كقانون الإجراءات الجبائية، وهذا خاصة عند الوصول إلى بعض أجزائه، أين كان ضرورياً معرفة والاستعانة بما أخذ به المشرع الضريبي الجزائري بخصوص بعض المسائل ذات الشأن.

## رابعاً: الهدف من البحث

ما يصبو هذا البحث ويهدف إليه هو نشر وزيادة الوعي لدى المكلفين بالضريبة بالضمانات التي دأب المؤسس الدستوري الجزائري، منذ وضع دستور 1976 وإلى غاية الدستور الحالي لسنة 1996 في ضوء تعديل 2016، على الإقرار بها لفائدتهم في مواجهة الدولة التي، بموجب ما تتمتع به من سيادة ضريبية، تملك تجاههم سلطات وامتيازات واسعة، ولذا فهذا البحث يستهدف تحديد تلك الضمانات الدستورية والتفصيل فيها بشكل ينفي عنها الجهالة، ويحقق من ثم الدراية بها وبما تقتضيه من التزامات على السلطات ذات الصلة بالشأن الضريبي. هذا وبعد التأصيل النظري لكل الضمانات الدستورية التي يمكن أن يستفيد منها المكلفون بالضريبة في الجزائر، فإن هذا البحث يهدف إلى اقتراح بعض الحلول التي يمكن من خلالها للضمانات الدستورية الممنوحة للمكلفين بالضريبة في الجزائر ألا تبقى مجرد حبر على ورق؛ بل تتحول إلى ضمانات فعلية يرى ويحس أثرها على أرض الواقع كل مكلف بضريبة.

## خامساً: إشكالية البحث

تحتل الضرائب مكانة جد هامة في تنظيم الشؤون المالية للدولة، وهذا لأنها من أهم الإيرادات السيادية التي تعتمد عليها الدولة لسد مختلف حاجياتها من النفقات العمومية، هذه الأخيرة التي أضحت تعرف بتقدم السنوات ارتفاعاً في قيمة الاعتمادات المالية المخصصة لها عبر مختلف الميزانيات العامة للدولة التي يتم المصادقة عليها في بداية كل سنة مالية.

وتظهر أهمية الضرائب أكثر فأكثر في أوقات الأزمات المالية والاقتصادية التي قد تمر بها الدولة مرغمة، أين تصبح (أي الدولة) في مركز مالي ضعيف، ولأن اللجوء إلى بعض الدول والمؤسسات والنوادي المالية الدولية قد يرهن قدرتها على امتلاك قرارها، مما قد يطعن في سيادتها واستقلالها، فإن الدول عادة ما تفضل تعبئة قدرات المكلفين بها على الدفع بدل اللجوء إلى المديونية الخارجية التي لا يؤمن عواقبها اقتصادياً واجتماعياً، بل وفي بعض الحالات حتى سياسياً.

وتتمثل هذه التعبئة فعلياً في إقدام الدولة على الزيادة في مستوى الضغط الضريبي الذي يتحمله المكلفون بالضريبة بها لمواجهة الأزمة، فتجدها ترفع من حجم العبء الضريبي عن طريق فرض ضرائب جديدة، وترفع في معدلات ونسب أخرى موجودة، وتلغي بعض الامتيازات الجبائية التي كانت ممنوحة لبعض الفئات من المكلفين، فضلاً عن تعزيز ترسانتها التشريعية، لا سيما في شقها الإجرائي والردعي، بهدف التقليل والحد قدر الإمكان من حجم المبالغ الضريبية التي تفقدها الخزينة العمومية نتيجة المناورات والتصرفات غير المشروعة للتهرب، إما كلياً أو جزئياً، من أدائها.



وفي ظل كل هذه السلطات والامتيازات، وغيرها، التي تملكها الدولة للزيادة، عند الاقتضاء، في حقوق الخزينة العمومية من الضرائب، والمحافظة عليها من التلاعب والضياع، فإنه من غير المتصور ألا تكون في المقابل ثمة ضمانات من شأنها أن تكفل للمكلفين بالضريبة عدم التعسف في حقهم، وبما أن أهم الأسس التي يستند عليها مفهوم دولة الحق والقانون في التطبيق هي وجود دستور يتولى إضفاء الشرعية على ممارسة السلطات، ويحمي الحقوق والحريات من التعسف في استعمالها، فإن الإشكالية الرئيسية التي يمكن إثارتها بصدد هذا البحث تتمثل في التساؤل عن: ما مدى الضمانات الدستورية التي يمكن، بشكل أو بآخر، للمكلفين بالضريبة في الجزائر أن يتمتعوا بحمايتها ؟

ويندرج تحت هذه الإشكالية الرئيسية مجموعة من التساؤلات الفرعية ذات الصلة بها، وهي:

- ما هي الضمانات الدستورية التي تحمي المكلفين بالضريبة عند إحداث هذه الأخيرة وفرضها ؟
- ما هي الضمانات الدستورية التي يملكها المكلفون بالضريبة في مواجهة إدارة الضرائب باعتبارها المكلفة قانونا بتأسيس الضرائب وتحصيلها ؟
- هل الضمانات الدستورية التي قد يكون تم إقرارها في الجزائر متعلقة فقط بالجانب الشكلي للضريبة دون الجانب الموضوعي لها، أو العكس، أم هي متعلقة بهما معا ؟
- هل ثمة ضمانات دستورية تسمح للمكلفين بالضريبة بتتبع، ولو بشكل إجمالي، كيفية وأوجه التصرف في المداخل الضريبية المؤداة للخزينة العمومية ؟
- ما مدى قدرة المكلفين بالضريبة، لا سيما في ضوء التعديل الدستوري لسنة 2016، على تفعيل الضمانات الدستورية التي يتمتعون بها ضد الانتهاكات التشريعية التي قد تطال بعضا من الحقوق والحريات التي يكفلها لهم الدستور ؟

## سادسا: منهج البحث

باعتبار أن البحث سيتناول بالوصف والتحليل الضمانات التي تم إقرارها دستوريا في الجزائر لحماية المكلفين بالضريبة فيها من كل أشكال التعسف والانتهاكات التي قد يتعرضون لها، فقد اعتمدنا وبشكل أساسي في إعدادنا على المنهج الوصفي التحليلي.

## سابعا: خطة البحث

للإحاطة بكل جوانب الموضوع، والإجابة على إشكالية البحث، وما اندرج تحتها من تساؤلات فرعية، فقد ارتأينا أنه من المناسب أن نعتمد في إعدادنا على خطة متكونة من مقدمة ويايين رئيسيين وخاتمة.

فأما عن الباب الأول، فقد جاء بعنوان: " الضمانات الدستورية المتعلقة بالضريبة "، أي الضمانات التي يتعين من الناحية الدستورية أن تحكم عملية إحداثها وضبط مختلف قواعدها، وهي بالتحديد كل من مبدأي القانونية وعدم الرجعية، ولذا فإن الفصل الأول من هذا الباب قد حمل عنوان: "مبدأي قانونية الضريبة وعدم رجوعيتها، ومن جهة أخرى يوجد هناك مبدأ دستوري آخر يجب مراعاته عند وضع النظام القانوني لكل ضريبة، تحت طائلة عدم دستوريتها، وهو أن تكون عادلة، ومنه فالفصل الثاني لهذا الباب الأول قد عالج " مبدأ العدالة الضريبية ".

وأما عن الباب الثاني، فقد تناول عنوان " الضمانات الدستورية المتعلقة بالرقابة "، أي الضمانات التي الهدف منها هو خضوع السلطات ذات الصلة بالشأن الضريبي للرقابة، وذلك للتأكد من شرعية أعمالها وتصرفاتها في مواجهة المكلفين بالضريبة، وهذا بالأخص من ناحية احترام حقوقهم وحيرياتهم، وهو ما قد تطرق له الفصل الأول من هذا الباب تحت عنوان " الرقابة على احترام حقوق وحيريات المكلفين بالضريبة "، هذا ولما كانت من ناحية أخرى المداخل الضريبية عبارة عن أموال تم اقتطاعها من المكلفين بالضريبة بداعي المصلحة العامة، فإن وجود رقابة للتأكد من أنها تتفق بكيفية عقلانية، وضمن أوجه تستهدف فعلا تحقيق المصلحة العامة، قد أصبح أمرا يمكن القول بأنه فرض نفسه على المؤسس الدستوري الجزائري، وذلك ما سيعمل على توضيحه الفصل الثاني من هذا الباب المعنون بـ " الرقابة على الإنفاق العمومي للمداخل الضريبية ".

هذا وقد انتهى البحث بخاتمة تضمنت أهم ما توصلنا إليه من نتائج، وما ارتأينا تقديمه من

اقتراحات.

## الباب الأول

### الضمانات الدستورية المتعلقة بالضريبة

نظير التزام الدولة بتحقيق وإشباع الحاجيات العامة التي يطالبها بها مواطنوها، فإنه لا بد وأن يكون لها الوعاء المالي الذي يسمح لها القيام بذلك، ولذا فهي في عمل دائم ومستمر من أجل تنمية مواردها المالية وتطويرها بالشكل الذي يجعلها قادرة على القيام بجميع الأعباء والتكاليف العمومية المنوطة بها. وبما أن شعب الدولة هو أساس وجودها وسببه، وهي في خدمته وحده<sup>1</sup>، فإنه ما من شك أنها لن تتوانى في مطالبة مواطنيها بالمساهمة في تمويل التكاليف والأعباء العمومية<sup>2</sup> التي تضمن من خلالها استمرار عمل مختلف المرافق العمومية بها، وبالتحديد منها تلك التي تتمتع بالصبغة الإدارية، وتعد ضرورية على غرار مرافق: الدفاع، القضاء، الأمن، التعليم، الصحة... الخ.

ولذلك كان، ولا يزال، يصعب تصور، سواء في الظروف العادية أو في وقت الأزمات الاقتصادية والمالية، المواطنة بدون واجبات وأعباء مالية تلقى على عاتق المواطنين، والتي تعد الضريبة من أقدمها وأهمها على الإطلاق<sup>3</sup>. لا بل لقد تطور مفهوم الضريبة من مجرد مورد مالي للخرينة العمومية لتصبح أداة فعالة تستخدمها الدولة، بكل سيادة، لتحقيق العديد من الأهداف السياسية والاقتصادية والاجتماعية<sup>4</sup>.

لكن ورغم ما تتصف به الضريبة من كونها عملا سياديا وحقا خالصا للدولة، إلا أن ذلك لم يمنع المؤسس الدستوري الجزائري من أن يحيطها بسياج من الضمانات التي من شأنها من جهة حماية حقوق وحرريات المكلفين بها من أي تعسف أو انتهاك قد يظلمها، ومن جهة أخرى حماية حقوق الخزينة العمومية للدولة من كل الأفعال والتصرفات التي قد تؤدي إلى الإضرار بها؛ فالمصلحة العامة تقتضي من المؤسس الدستوري الحرص على إيجاد ذلك التوازن الذي يمكن من عدم إهدار أي منهما.

وبالفعل ذلك ما حاول المؤسس الدستوري الجزائري تجسيده؛ بحيث نصت المادة 78 من الدستور الجزائري لسنة 1996<sup>5</sup>، بعد تعديله سنة 2016، على أنه: (كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة).

<sup>1</sup> - أنظر: المادة 11 من دستور 1989 والمادة 12 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

<sup>2</sup> - ذلك لأن التمويل الخارجي يهدد الاستقلال الاقتصادي والمالي للدولة، راجع:

- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، الجزائر، 2003، ص 03.

<sup>3</sup> - رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2014، ص 24.

<sup>4</sup> - محرز محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، 2008، ص 163.

راجع مثلا بخصوص دور الضريبة في مجال البيئة:

- Védrine Claire, Fiscalité et environnement, Thèse de doctorat, Faculté de droit et science politique, Université Montpellier I, 2011, p 25 et ensuite.

<sup>5</sup> - أنظر كذلك: المادة 78 من دستور 1976، والمادة 61 من دستور 1989.

ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية، حسب قدرته الضريبية. لا يجوز أن تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون. ولا يجوز أن تحدث بأثر رجعي، أية ضريبة، أو جباية، أو رسم، أو أي حق كيفما كان نوعه. كل عمل يهدف إلى التحايل في المساواة بين المواطنين والأشخاص المعنويين في أداء الضريبة يعتبر مساسا بمصالح المجموعة الوطنية يقمعه القانون...)

فكما هو واضح من خلال نص هذه المادة، فإن المؤسس الدستوري الجزائري قد وضع للضريبة نظاما قانونيا إن لم يجعلها تحظى برضا المكلفين بها، فإنه من الممكن أن يجعلها أقل وطأة على نفسوهم وأقرب إلى القبول، وذلك لأن ما أرساه هذا النظام القانوني من مبادئ ضريبية تعد بحق بمثابة ضمانات يمكنها أن توفر، بقدر أو بآخر، الحماية الدستورية التي يحتاجها المكلفون بالضريبة في الجزائر.

وتتمثل هذه المبادئ الضريبية في ثلاث مبادئ، هي: مبدأ قانونية الضريبة، مبدأ عدم رجعية الضريبة، ومبدأ العدالة الضريبية. وبالنظر لأهميتها الكبيرة، فقد ارتأينا تناولها في هذا الباب، وذلك من خلال تخصيص الفصل الأول لمبدأي قانونية الضريبة وعدم رجعيتهما، والفصل الثاني لمبدأ العدالة الضريبية.

## الفصل الأول

### مبدأي قانونية الضريبة وعدم رجوعيتها

يذهب معظم الفقه الدستوري الحديث إلى أنه رغم تمتع الدولة بالسيادة، إلا أنها يجب أن تخضع للقانون وتتقيد بأحكامه<sup>1</sup>، وذلك لأهميته القصوى في المجتمع؛ فكما يقول الفقيه الفرنسي جورج فيدال<sup>2</sup>: "من الممكن ألا أعلم جيداً دور القانون في المجتمع، إلا أنني أعلم جيداً ماذا يعني مجتمع بدون قانون". وكرد فعل على النظام البوليسي الذي لا طالما حكم ألمانيا، فقد نادت النظرية الوضعية الألمانية بفصل القانون عن الدولة وتبني بدلا عن ذلك مفهوم دولة القانون - **Réchtsstaat** التي يقصد بها الدولة التي تضع لنفسها قيوداً قانونية في إطار علاقاتها بالمواطنين، وتطبق عليهم أحكاماً تستمد أصلها من قانون موضوع وليس من مجرد إرادة الحكام<sup>3</sup>.

وأحد أهم تلك العلاقات التي ناضلت الشعوب كثيراً من أجل خضوعها للقانون هي تلك التي تنشأ بين الدولة ومواطنيها بفعل الضريبة؛ فهذه الأخيرة كان يفرضها ويتحكم في جمعها الحكام وفقاً لأهوائهم وبدون أية ضوابط قانونية حتى أصبحت تشكل عبئاً ثقيلاً ملقى على كاهل المواطنين الذين لم يتحملوا ذلك مما جعلهم يثورون ضد الحكام، ولم تستقر الأوضاع حتى التزم الحكام بعدم فرض أية ضريبة إلا إذا وافق عليها الشعب، وهذا عن طريق ممثليه في البرلمان<sup>4</sup>.

وهو ما قد أصبح يعرف حديثاً بمبدأ قانونية الضريبة أو بمبدأ لا ضريبة بدون تمثيل. وفي الواقع، لقد شكل الاعتراف بهذا المبدأ نقطة الانطلاق نحو إقرار العديد من الضمانات الأخرى لصالح المكلفين بالضريبة، التي كان من بينها مبدأ عدم رجعية الضريبة الذي تبناه المؤسس الدستوري وعمل على ترسيخه في جل الدساتير الجزائرية ابتداءً من دستور 1976.

هذا ولمكانة مبدأي قانونية الضريبة وعدم رجوعيتها في إطار الضمانات الدستورية الممنوحة للمكلفين بالضريبة في الجزائر، فقد ارتأينا تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين لنتناولهما فيهما على التوالي، وذلك على النحو الآتي:

المبحث الأول: مبدأ قانونية الضريبة

المبحث الثاني: مبدأ عدم رجعية الضريبة

<sup>1</sup> - قزو محمد أكلي، دروس في الفقه الدستوري والنظم السياسية، دار الخلدونية، الجزائر، 2006، ص 89.

<sup>2</sup> - G. Vedel, L'ordre public à la fin du xx siècle, Dalloz, Paris, 1996, p 105.

<sup>3</sup> - محمد هاملي، آليات إرساء دولة القانون في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة تلمسان، 2012، ص 01.

<sup>4</sup> - راجع: جهاد سعيد ناصر خصاونة، الضمانات الدستورية للالتزام الضريبي وفقاً للتشريع الأردني، أطروحة دكتوراه، كلية الدراسات العليا، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، 2006، ص 21 وما بعدها.

## المبحث الأول مبدأ قانونية الضريبة

لقد تزامن ميلاد مبدأ قانونية الضريبة مع نشأة النظام البرلماني في بريطانيا؛ بحيث اضطر الملك شارل الأول في القرن الثالث عشر إلى الاعتراف بدور البرلمان في مجال تحديد الضرائب، وهذا لحاجته الماسة آنذاك للأموال لمواجهة نفقات تسليح الجيش قصد مواصلة توسعته الاستعمارية<sup>1</sup>. ونظرا لكون ذلك يعد انتصارا ومكسبا مهما لكافة الشعوب في مواجهة السلطة المطلقة التي كان يتمتع بها الحكام في المجال الضريبي، فقد عمدت أغلب الدساتير الحديثة في العالم إلى النص على هذا المبدأ<sup>2</sup>. وهو الأمر الذي رفعه إلى مصاف المبادئ الدستورية شكلا وموضوعا؛ فهو يعد من الناحية الشكلية مبدأ دستوريا لكونه مدرجا في صلب الدستور، ويعد كذلك من الناحية الموضوعية لأنه يتعلق باختصاص حصري للسلطة التشريعية، وبالتالي فقد أضحت من المبادئ التي تنظم جانبا من العلاقة بين سلطات الدولة<sup>3</sup>، بالإضافة إلى كونه أهم المبادئ التي تحكم العلاقة بين السلطات العمومية والمكافين بالضريبة<sup>4</sup>.

هذا ولأنه لطالما كان هناك صراع، خفي أحيانا ومعلن أحيانا أخرى، بين السلطتين التشريعية والتنفيذية حول تولي إدارة الدولة، فإنه وحفاظا على المصلحة العامة التي تقتضي أن يكون ثمة توازن بين السلطتين فقد كان لازما على المؤسس الدستوري أن يتدخل ليحدد مجال عمل كل منهما.

وبتعبير آخر، كان لابد أن يكون ثمة تحديد دستوري لمجال كل من القانون والتنظيم، وهذا باعتبار أنهما من آليات التشريع الذي يشكل الأداة الأولى والفعالة لتنظيم شؤون الدولة. لكن ولما كان وجود كلاهما أمرا قد فرضه الواقع مما لا يسمح بالاستغناء عن أحدهما<sup>5</sup>، ولما كان في نفس الوقت الاحتفاظ بهما معا يترتب عنه وجود تماس بينهما، فإنه كان من الواجب تدخل الدستور لتحديد مجال اختصاص كل منهما وحمايته بالشكل الذي يضمن تقييد كل سلطة به واحترامها له<sup>6</sup>.

<sup>1</sup> - خليل محسن، البرلمان: النشأة والخصائص - الشكل والوظائف، بتاريخ 2016/01/03،

[http://drkhalilhussein.blogspot.com/2008/02/blog-post\\_2605.html](http://drkhalilhussein.blogspot.com/2008/02/blog-post_2605.html)

<sup>2</sup> - إكرامي بسيوني عبد الحي خطاب، المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2012، ص72.

<sup>3</sup> - أحمد خلف حسين الدخيل، تجزئة القاعدة الضريبية في التشريع الضريبي العراقي، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الموصل، 2010، ص32.

<sup>4</sup> - قيس حسن عواد البداري، المركز القانوني للمكلف الضريبي، الطبعة الأولى، دار المناهج، عمان، 2005، ص15.

<sup>5</sup> - يوسف حاشي، في النظرية الدستورية، الطبعة الأولى، دار ابن النديم، وهران، 2009، ص359.

<sup>6</sup> - راجع: نبالي فطة، الفصل بين الاختصاصين التشريعي والتنظيمي وضعف وسائل حماية مجاليهما، ملتقى وطني حول الأمن القانوني، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة ورقلة، يومي: 05 - 06 ديسمبر 2012، ص22 وما بعدها.

وبموجب المواد: 151 من دستور 1976، 115 من دستور 1989، و140 من دستور 1996، بعد تعديله في 2016، نجد وأن المؤسس الدستوري الجزائري قد استقر في ظل هذه الدساتير على جعل فرض الضريبة من اختصاص القانون. كما أنه وبالعودة إلى غيرها من النصوص الدستورية سنجد بأنه قد أقر نوعا من القيود والضوابط على عمل السلطة التنفيذية؛ الأمر الذي يمكن اعتباره بمثابة حماية دستورية لاختصاص القانون بفرض الضريبة.

ولنتناول هاتين المسألتين، فقد تم تقسيم هذا المبحث كما يلي:

المطلب الأول: فرض الضريبة دستوريا من اختصاص القانون

المطلب الثاني: الحماية الدستورية لاختصاص القانون بفرض الضريبة

## المطلب الأول

### فرض الضريبة دستوريا من اختصاص القانون

لقد عرف القانون تحولا كبيرا في مفهومه، وهذا بفعل المادة السادسة من الإعلان الفرنسي لحقوق الإنسان والمواطن لسنة 1789 التي عرفت به بأنه "تعبير عن الإرادة العامة"، لتزيل عنه بذلك النظرة القديمة التي كانت تعتبره أداة طيعة لخدمة الحاكم الذي يتمتع بسلطان مطلق لكونه يعد إله أو مفوضا من قبل الإله<sup>1</sup>. لكن وحتى يكون القانون فعلا معبرا عن الإرادة، فإنه يجب، حسب ذات المادة، أن يشارك كل واحد في وضعه سواء كان ذلك بنفسه أو بواسطة نائب عنه. إلا أنه وكما ذهب إليه أغلب الفقه الدستوري، فإن قيام كافة الأفراد بوضع القانون ومناقشته غير ممكن في العصر الحديث لعدة اعتبارات، منها ما يتعلق بصعوبة - إن لم نقل استحالة - اجتماعهم، ومنها ما يتعلق كما ذهب إليه مونتسكيو بقلة الوعي وضعف المستوى التعليمي، وقلة الاهتمام السياسي الناشئ عن الأعباء الاجتماعية التي يتحملها الفرد في حياته اليومية<sup>2</sup>.

وعليه فقد فرض النظام التمثيلي نفسه على أرض الواقع، بأن أصبح البرلمان ينوب عن الشعب في التعبير عن إرادته بشأن تلك المسائل والشؤون التي تهمه وتشكل هاجسا لأفراده. غير أن ذلك لم يتأتى إلا بعد أن أصبحت تلك المسائل والشؤون، ومن بينها فرض الضرائب، تشكل دستوريا اختصاصا أصيلا للقانون، أين لا يسمح للسلطة التنفيذية التدخل فيها إلا ضمن ما قد يخرج عن نطاق اختصاص

<sup>1</sup> أمين عاطف صليبا، دور القضاء الدستوري في إرساء دولة القانون، المؤسسة الحديثة للكتاب، طرابلس، 2002، ص29.

<sup>2</sup> راجع: سعيد بالشعير، القانون الدستوري والنظم السياسية المقارنة، الجزء الثاني، الطبعة التاسعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص81. رقية المصدق، القانون الدستوري والمؤسسات السياسية، الجزء الأول، الطبعة الثانية، دار تويقال، المحمدية، 1990، ص118.

القانون بها، إذ يتعين عليه (أي القانون) احترام نطاق اختصاصه، تماما كما يتعين عليه التقيد بضوابط ممارسته<sup>1</sup>.

وبما أن هذا القول، كما أسلفنا أعلاه، ينطبق كذلك على اختصاص القانون بفرض الضريبة، فقد تم تقسيم هذا المطلب إلى فرعين، هما:

الفرع الأول: مفهوم الضريبة

الفرع الثاني: نطاق اختصاص القانون بفرض الضريبة وضوابطه

## الفرع الأول

### مفهوم الضريبة

يحق للدولة بوصفها صاحبة سلطة وسيادة على إقليمها فرض الواجبات وترتيب الالتزامات على الأشخاص التي ترى أنها من مقتضيات المصلحة العامة<sup>2</sup>. وبطبيعة الحال فالواجبات المالية تعد من أهم تلك الواجبات نظرا لكون المال يعد عصب الحياة؛ فمن دونه تتعطل جميع المصالح، لأنه لا يمكن للدولة ضمان استمرارية المرافق العمومية في غياب الأموال اللازمة لذلك.

وفي ظل هذه الحاجة الماسة للأموال، فإن الدولة تعمل ما في وسعها للرفع من حصيلاتها من الأموال، وذلك من خلال سعيها الحثيث إلى تنويع مصادر إيراداتها العامة والرفع من مستواها حتى تستطيع تغطية نفقاتها ذاتيا دون الحاجة إلى الاستدانة الخارجية، التي ما من شك أنها ستؤثر بشكل سلبي على استقلالها، ويمكنها حتى أن ترهنه، من خلال الشروط التي في مقابلها يتم قبول إقراض الدولة.

ولتجنب ذلك، فإن الدولة تتوجه أكثر فأكثر نحو الاعتماد على ما تخوله إياها سيادتها من سلطات لتفرض على مواطنيها الأعباء المالية التي ترى أنه من واجبهم تحملها، وأحد أهم هذه السلطات على الإطلاق هي سلطتها في فرض الضرائب<sup>3</sup>.

وبالنظر إلى هذه الأهمية التي كانت وما تزال تتمتع بها، فإننا سنحاول من خلال هذا الفرع:

- أن نعرف بالضريبة وخصائصها (أولا)؛

- والقيام (ثانيا) بتمييزها عن ما يشبهها من إيرادات العامة.

<sup>1</sup> - وهو الواجب الذي ما فتئ المؤسس الدستوري الجزائري يؤكد عليه. أنظر المواد: 02/126 من دستور 1976، 94 من دستور 1989، و 115 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

<sup>2</sup> - عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، سلطة الدولة بفرض الضرائب في الفكر المالي الإسلامي والقانون الوضعي، ملتقى دولي حول الاقتصاد الإسلامي: الواقع ورهانات المستقبل، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي لغرداية، يومي 23 - 24 فيفري 2011، ص 01.

<sup>3</sup> - أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1990، ص 16.



## أولاً: التعريف بالضريبة وخصائصها

بصدد دراستهم للضريبة انقسم الفقهاء، انطلاقاً من زاوية تخصص كل منهم، إلى فريقين: فريق يهتم ويركز فقط على الجانب الفني للضريبة، أي يركز على كفاءات فرضها ونسبته ومدى وطبيعة تأثيرها في الحياة الاقتصادية والمالية داخل الدولة إلى غير ذلك من الأسس الفنية والمبادئ العلمية التي تقوم عليها الضريبة. أما الفريق الثاني، فإنه يركز في التعامل مع الضريبة على وجهة النظر القانونية التي تعتبرها بمثابة عمل قانوني صادر عن الجهة المخولة بالتشريع في الدولة، ومن ثم فاهتمامه منصب على كل ما يتعلق بهذا الجانب من ضمانات، بدءاً من مرحلة فرض الضريبة بقانون، وانتهاءً بتحصيل واستعمال السلطة التنفيذية لها<sup>1</sup>. وبالرغم من أن تخصصنا يستدعي أن نكون من ضمن الفريق الثاني، إلا أن الفائدة تقتضي ألا نهمل كلياً الجانب الفني للضريبة، الذي ركز عليه الفريق الأول، وذلك بالاستئناس فيما يلي بما توصل إليه هذا الفريق فيما يخص التعريف بالضريبة وخصائصها.

### 1. التعريف بالضريبة:

مع أن هناك الكثير من التعاريف التي حظيت بها الضريبة، من طرف الفقه المالي، إلا أننا سنكتفي بذكر البعض منها فقط، وهي<sup>2</sup>:

- " الضريبة هي اقتطاع نقدي تفرضه السلطات العمومية على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين وفقاً لقدراتهم التساهمية بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية نفقات الدولة"<sup>3</sup>
- " الضريبة هي خدمة مالية أو تأدية نقدية تفرض على الأفراد جبراً من السلطة العامة دون مقابل وبصفة نهائية من أجل تغطية النفقات العامة وتحقيق الأهداف المحددة من طرف الدولة"<sup>4</sup>
- " الضريبة هي الاقتطاعات النقدية المدفوعة من طرف الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين الملزمون بالقانون الخاص والقانون العام وفقاً لقدرتهم التساهمية عن طريق السلطة، بشكل دائم وبدون مقابل، لتغطية الأعباء العامة للدولة والجماعات المحلية عن طريق تدخل السلطة العامة"<sup>5</sup>
- " الضريبة هي فريضة مالية تقتطعها الدولة أو من ينوب عنها من الأشخاص العامة أو من الأفراد جبراً وبصفة نهائية دون أن يقابلها نفع معين، وتفرضها طبقاً للمقدرة التكاليفية للشخص وتستخدمها لتغطية النفقات العامة والوفاء بمقتضيات السياسة المالية العامة للدولة"<sup>6</sup>

<sup>1</sup> - إكرامي بسيوني عبد الحى خطاب، المخالفات الدستورية في قانون الضريبة العقارية، الطبعة الأولى، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2012، ص 29.

<sup>2</sup> - رضا خلاصي، المرجع السابق، ص 39-41.

<sup>3</sup> - L.Mehl et P.Beltrame, Science et technique fiscale, P.U.F, Paris, 1984, p 05.

<sup>4</sup> - S.Waston, La théorie de l'impôt, Dunod, Paris, 1979, p 13.

<sup>5</sup> - L.Marine, Traité de la politique fiscale, P.U.F, Paris, 2001, p 21.

<sup>6</sup> - J.P. Jarvenic, Droit fiscal, Dunod, Paris, 1999, p 51.

- " الضريبة هي فريضة نقدية تفرضها الدولة بصورة إجبارية على الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين دون مقابل من أجل تغطية النفقات العامة وتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية ومن ثم رفع مستوى الرفاهية " <sup>1</sup>

- " الضريبة هي اقتطاع مالي تأخذه الدولة جبرا من الأفراد دون مقابل بهدف تحقيق مصلحة عامة " <sup>2</sup>

- " الضريبة هي اقتطاع نقدي جبري يقع على أشخاص سواء طبيعية أو معنوية توقعه السلطة العامة، بصفة نهائية وبدون مقابل من أجل تغطية تكاليف المنفعة العمومية للدولة والجماعات العمومية، وتنفيذ سياسة الدولة " <sup>3</sup>

والملاحظ على هذه التعاريف بأنها قد أهملت بشكل كامل الجانب القانوني للضريبة. وهو ما قد دفعنا لتعريفها كما يلي: **الضريبة هي عمل قانوني سيادي صادر بالإرادة المنفردة للدولة، يكون بموجبه ذوي المقدرة التكلفة الخاضعين لها ملزمين بأداء مبلغ محدد من النقود بصفة نهائية ودون مقابل للخزينة العمومية من أجل تمويل التكاليف العمومية.**

وبما أن التعريف بالضريبة لا يمكن أن يكون مستوفيا لكل جزئيات ماهيتها، إلا إذا تم تحديد الصفات والخصائص التي تتمتع بها، فإن النقطة الموالية مخصصة لتناولها.

## 2. خصائص الضريبة:

بناء على التعريف أعلاه، يمكن القول وأن الضريبة تتميز بالخصائص الآتية:

- **الضريبة عمل قانوني:** ذلك لأنه لا يمكن أن تنشأ أو تحدث إلا بقانون <sup>4</sup> من جهة، ولأنه من جهة أخرى يتولد عنها العديد من الآثار والالتزامات القانونية التي يتعين على المكلفين بها احترامها والقيام بها في الآجال وبالكيفيات التي يحددها المشرع <sup>5</sup>. وأهمها الالتزام بأداء الضريبة الذي يبقى هو الالتزام الرئيسي الذي تتمحور حوله باقي الالتزامات الضريبية <sup>6</sup>، بل والقانون الضريبي ككل.

- **الضريبة عمل سيادي:** ذلك لأن الدولة تفرضها بموجب ما لها من سيادة على إقليمها <sup>7</sup> من جهة، ومن جهة أخرى لأن اعتبار الضريبة عملا قانونيا يجعلها تتصف بما يتصف به هذا الأخير دستوريا <sup>8</sup>، وهو

<sup>1</sup> - علي محمد خليل، سليمان أحمد اللوزي، المالية العامة، دار زهران، عمان، 2000، ص 173.

<sup>2</sup> - محمد الصغير بعلي، يسري أبو العلا، المالية العامة، دار العلوم، عنابة، 2003، ص 57.

<sup>3</sup> - برحمان محفوظ، المالية العامة في التشريع الجزائري، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2015، ص 77.

<sup>4</sup> - أنظر: المادة 03/61 من دستور 1989 والمادة 03/78 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

<sup>5</sup> - لقد نصت المادة 53 من القانون المدني على أنه: (تسري على الالتزامات الناجمة مباشرة عن القانون دون غيرها النصوص القانونية التي قررتها )

<sup>6</sup> - راجع مثلا بخصوص هذه الالتزامات: أحمد فتحي سرور، المرجع السابق، ص 14 - 15.

<sup>7</sup> - أنظر المواد: 25 من دستور 1976، 12 من دستور 1989، و 13 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

<sup>8</sup> - أنظر المواد: 02/126 من دستور 1976، 02/92 من دستور 1989، و 02/112 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

أنه عمل سيادي؛ فلا يحق إذن لأي كان الاعتراض على فرض الضريبة أو تحصيلها تحت طائلة العقاب<sup>1</sup>.

- **الضريبة عمل انفرادي:** ذلك لأنها نتاج الإرادة المنفردة للدولة وليست وليدة الاتفاق؛ ولذا فالدولة لا تساوّم أو تفاوض المكلفين عليها<sup>2</sup>.

- **الضريبة أداء نقدي:** ذلك لأنها لا تكون إلا في شكل مبلغ محدد من النقود يتم اقتطاعه وإخراجه من الذمة المالية للشخص؛ فالضريبة لم تعد كما كانت أداء عينا (تقديم جزء من المحصول مثلا) أو أداء عضليا (تقديم أيام عمل مثلا). وإن كان هناك من يطلق على الخدمة العسكرية بضريبة الدم، فإن ذلك يعد من قبيل المجاز لا غير<sup>3</sup>.

- **الضريبة واجب<sup>4</sup>:** ذلك لأنها واجبة الأداء إن طوعا أو بالإكراه الذي تخول السلطات المختصة في الدولة بممارسته في إطار القانون من أجل إجبار المكلفين بالضريبة وحملهم على دفعها. وبذلك فالضريبة ليست كالقرض العام مثلا عملا إراديا لا ترغم الدولة الأشخاص على اكتتابه<sup>5</sup>.

- **الضريبة ليست مقابلا:** بمعنى أن الالتزام بأدائها لا يقابله وجوب استفادة المكلفين بها من منفعة أو خدمة على وجه التحديد، وذلك لأن الضريبة باعتبارها واجبا لا يقابلها مبدئيا من الناحية القانونية سوى حق واحد، هو حق الخزينة العمومية في استيفائها.

- **الضريبة ليست ديننا:** بمعنى أن إيراداتها نهائية؛ بحيث أن الدولة لا تلتزم في مواجهة المكلفين بها برد ما يدفعوه من مبالغ أو تعويضهم عنها إلا في حالة حدوث خطأ<sup>6</sup>.

---

<sup>1</sup> - فقد نصت 138 من قانون العقوبات على أن: (كل قاض أو موظف يطلب تدخل القوة العمومية أو استعمالها ضد تنفيذ قانون أو تحصيل ضرائب مقررة قانونا... أو يأمر بتدخلها أو باستعمالها أو يعمل على حصول هذا الطلب أو ذلك الأمر، يعاقب بالحبس من سنة إلى خمس سنوات )

<sup>2</sup> - عمار بوضياف، المدخل إلى العلوم القانونية، الطبعة الثانية، دار ربحانة، الجزائر، 2000، ص70.

<sup>3</sup> - محمد حلمي مراد، مالية الدولة، مطبعة نهضة مصر، القاهرة، 1959، ص133.

<sup>4</sup> - وهو ما يتضح جليا في الدساتير الجزائرية لسنوات 1976، 1989، و1996 التي تنص عليها دائما ضمن الفصل الخامس من الباب الأول المتعلق بالواجبات.

<sup>5</sup> - أعمار يحيوي، مساهمة في دراسة المالية العامة، دار هومة، الجزائر، 2005، ص91.

<sup>6</sup> - راجع: محمد عباس محرز، المدخل إلى الجباية والضرائب، دار النشر ITCIS، الجزائر، 2010، ص13.

- برحمان محفوظ، المرجع السابق، ص78.

- بوعون يحيوي نصيرة، الضرائب الوطنية والدولية، دار Page bleuse، البويرة، 2010، ص13.

## ثانيا: تمييز الضريبة عن ما يشبهها من إيرادات عامة

من خلال الرجوع إلى المادة 11 من القانون رقم 17/84 المتعلق بقوانين المالية<sup>1</sup>، المعدل والمتمم، يتضح جليا وأن موارد الخزينة العمومية للدولة لا تقتصر فقط على الإيرادات ذات الطابع الجبائي؛ وإنما تتعداها إلى موارد أخرى<sup>2</sup>. ونظر لأن هذه الأخيرة كثيرة ومتعددة ولا يسع المقام هنا لتناولها بأكملها، فسكتفي بتمييز الضريبة من جهة الموارد العادية عن الرسم، ومن جهة الموارد الاستثنائية عن القرض العام.

### 1. تمييز الضريبة عن الرسم:

في الواقع، يعتبر الرسم من أكثر الموارد العادية التي تشبه الضريبة وتمثلها<sup>3</sup> إلى حد أن بعض الضرائب قد أصبح يطلق عليها قانونا بالرسم، على غرار مثلا الرسوم الجمركية التي هي ضرائب غير مباشرة، والرسم العقاري الذي هو ضريبة مباشرة<sup>4</sup>.

وقد عرف البعض<sup>5</sup> الرسم بأنه: " مبلغ من النقود يدفعه الفرد إلى الدولة أو غيرها من أشخاص القانون العام جبرا مقابل انتفاعه بخدمة معينة تؤديها له، يترتب عليها نفع خاص له إلى جانب نفع عام" في حين قد عرفه البعض<sup>6</sup> بكونه: " مورد مالي تحصل عليه الدولة ممن يكون في حاجة إلى خدمة خاصة تتوفر الدولة بأدائها " كما أنه يوجد من عرفه<sup>7</sup> بأنه: " مقابل نقدي يدفعه الفرد مقابل خدمة تؤديها له هيئة عامة أو نفع خاص يستفيد منه دون أن يوجد بالضرورة تكافؤ بين قيمة الرسم والتكلفة الحقيقية للخدمة المؤداة ".

هذا وإذا كان الرسم يشترك مع الضريبة في أن كلا منهما عمل قانوني سيادي تفرضه الدولة بإرادتها المنفردة، في شكل مبلغ محدد من النقود يتم دفعه بصفة نهائية<sup>8</sup>، وفي أنه بالإمكان للمكلفين

<sup>1</sup> - المؤرخ في 07 جويلية 1984 (الجريدة الرسمية عدد 28 الصادرة في 10 جويلية 1984).

<sup>2</sup> - راجع أكثر بخصوص هذه الموارد: يلس شاوش بشير، تمويل الميزانية العامة للدولة الجزائرية، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، العدد 03، 1995، ص 726 وما بعدها.

<sup>3</sup> - أنظر على سبيل المثال كيف أن المشرع الجزائري قد وحد تقريبا بينهما من حيث المعاملة في الأمر رقم 101/76 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 والمتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم (الجريدة الرسمية عدد 102 الصادرة في 22 ديسمبر 1976).

<sup>4</sup> - أحمد يحيوي، المرجع السابق، ص 93.

<sup>5</sup> - محمد سعيد فرهود، مبادئ المالية العامة، مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية، حلب، 1979، ص 140.

<sup>6</sup> - محمد الصغير بعلي، يسري أبو العلا، المرجع السابق، ص 59.

<sup>7</sup> - M.Bouvier, Introduction au droit fiscal et à la théorie de l'impôt, 1<sup>ère</sup> édition, L.G.D.J, Paris, 1996, p 55.

<sup>8</sup> - رضا خلاصي، المرجع السابق، ص 72.

التهرب منها معاً بطريقة مشروعة، وذلك بتجنب القيام بالنشاط و/أو طلب الخدمة التي تؤدي إلى وجوب دفعهما، إلا أنه وبالاستناد إلى التعاريف الآتية الذكر وغيرها يتضح بأن الاختلاف بينهما يبقى قائماً، وهذا لا سيما بالنسبة للمسائل الآتية:

- الرسم، بخلاف الضريبة، يعد دائماً مقابلاً لخدمة ما لا يمكن للمكلف الحصول عليها إلا من طرف إحدى هيئات الدولة أو مراقفها. ومنها على سبيل المثال: الرسوم المتعلقة بخدمات مرفق القضاء، والرسوم المتعلقة بالرخص الإدارية على غرار رخصة السياقة أو رخصة حمل سلاح أو رخصة الصيد أو رخصة ممارسة نشاط أو مهنة معينة<sup>1</sup>... الخ.

- الرسم يرتبط وجوداً ومقداراً مع النفع الخاص الذي يمكن للمكلفين به أن يستفيدوا منه بشكل مباشر من قبل إحدى هيئات الدولة أو مراقفها، بينما الضريبة فترتبط وجوداً ومقداراً مع مدى قدرة المكلفين بها على المساهمة في تغطية النفقات العمومية بما يعود على الكل بالنفع العام.

- يختلف الرسم كذلك عن الضريبة في كون سلطات الدولة ومراقفها لا تملك بصدد تحديد مقداره سلطة تقديرية، وذلك لأنه من حيث المبدأ يحدد بشكل دقيق بموجب نصوص قانونية<sup>2</sup>، بينما الضريبة فمن الممكن قانوناً أن تكون جزافية؛ الأمر الذي يعطي لإدارة الضرائب مكنة استخدام سلطتها التقديرية في تحديد الوعاء الخاضع لها، ومن ثم ستتحكم هي في تحديد مقدارها<sup>3</sup>.

- ومن حيث إمكانية المنازعة فيهما، يختلف الرسم عن الضريبة في كونه لا يقبل مبدئياً المنازعة فيه<sup>4</sup> لأنه كما أسلفنا ينشأ ويحدد بموجب القانون، بينما الضريبة وإن كانت تنشأ وتحدد بموجب القانون كذلك، إلا أن إسناد عملية ربطها وتحصيلها لإدارة الضرائب يقتضي في المقابل الإقرار للمكلفين بحق المنازعة فيها، وذلك لأن سلطة إدارة الضرائب ليست مطلقة؛ وإنما هي مقيدة بوجوب ممارستها في إطار القانون حتى تكون مشروعة ومنتجة لآثارها<sup>5</sup>.

---

<sup>1</sup> - جهاد سعيد الخصاونة، المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاتها العملية وفقاً للتشريع الأردني، الطبعة الأولى، دار وائل، عمان، 1999، ص 88.

<sup>2</sup> - أنظر مثلاً:

- الأمر رقم 103/76 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 والمتضمن قانون الطابع المعدل والمتمم (الجريدة الرسمية عدد 39 الصادرة في 15 ماي 1977).

- الأمر رقم 105/76 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 والمتضمن قانون التسجيل المعدل والمتمم (الجريدة الرسمية عدد 81 الصادرة في 18 ديسمبر 1977).

<sup>3</sup> - أنظر المادة 02 من قانون الإجراءات الجبائية المؤسس بموجب القانون رقم 21/01 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 والمتضمن قانون المالية لسنة 2002 (الجريدة الرسمية عدد 79 الصادرة في 23 ديسمبر 2001).

<sup>4</sup> - حسن عواضة، المالية العامة، الطبعة الرابعة، دار النهضة العربية، بيروت، 1978، ص 400.

<sup>5</sup> - أحمد فتحي سرور، المرجع السابق، ص 16.

- وأما من حيث إمكانية تعلق الخضوع لهما بإرادة المكلفين، فإنهما يختلفان في ذلك أيضا، وهذا لأنه إذا كان بإمكان المكلفين بالرسم، ولو بشكل نظري فقط لأنه لا يمكن لأحد الاستغناء مطلقا عن الخدمات العامة التي تقدمها هيئات الدولة ومرافقها، تجنب الخضوع له من خلال امتناعهم إراديا عن طلب الخدمات العامة، فإن الضريبة لا تتيح دوما للمكلفين بها إمكانية أن يتجنبوا الخضوع لها، كما هو الحال مثلا بالنسبة للضريبة على الدخل<sup>1</sup> التي يمكن لإدارة الضرائب تحصيلها عن طريق ما يسمى بالاستقطاع المباشر أو الحجز عند المنبع؛ فلا تترك بذلك للمكلفين بها أية فرصة لتجنب الخضوع لها، وهذا على خلاف مثلا الضرائب على الاستهلاك<sup>2</sup> التي يمكن للمكلفين تجنب الخضوع لها إراديا من خلال الامتناع عن بعض التصرفات الموجبة لهذه الضرائب.

## 2. تمييز الضريبة عن القرض العام:

يعد القرض العام من الإيرادات غير العادية التي تلجأ إليها الدولة عند تخوفها من الآثار السلبية التي يمكن أن يؤدي إليها لجوءها إلى استحداث ضرائب جديدة و/أو الرفع في نسب الضرائب الموجودة، وهذا لتغطية حاجاتها المتزايدة من الأموال لإنجاز المشاريع التي لم تعد الإيرادات العادية قادرة على مواجهة تكاليفها. وفي تعريف القرض العام:

- يرى البعض<sup>3</sup> بأنه: " استئذنة أحد أشخاص القانون العام (الدولة، الولاية، البلدية...) أموالا من الغير مع التعهد بردها إليه بفوائدها "
- ويعرفه البعض<sup>4</sup> بأنه: " المبالغ المالية التي تحصل عليها الدولة من الغير، مع التعهد بردها إليه مرة أخرى عند حلول ميعاد استحقاقها وبدفع الفوائد مدة القرض وفقا لشروطه "
- وهناك من يعرفه<sup>5</sup> بأنه: " مبلغ من المال تحصل عليه الدولة من الأفراد أو المصارف أو غيرها من المؤسسات المالية المحلية أو الدولية مع التعهد برد المبلغ المقترض مع الفوائد المترتبة عليه في التاريخ المحدد للتسديد وفقا لشروط العقد".

وللإشارة، فإن ما يميز هذا التعريف الأخير هو أنه قد أبرز الطابع العقدي للقرض العام؛ بحيث أنه حتى وإن اضطرت الدولة إلى إجبار الأفراد على الاكتتاب فيه، فإنه يبقى من العقود الإدارية التي لا

<sup>1</sup> - بخصوص هذه الضريبة، راجع أكثر: السيد عبد المولى، الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين، دار النهضة العربية، القاهرة، 1995، ص 09 وما بعدها.

<sup>2</sup> - راجع أكثر حول هذه الضرائب: عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، التشريع الضريبي، الطبعة الأولى، دار الحامد، عمان، 2015، ص 443 وما بعدها.

<sup>3</sup> - محمد الصغير بعلي، يسري أبو العلا، المرجع السابق، ص 77.

<sup>4</sup> - حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995، ص 61.

<sup>5</sup> - طارق الحاج، المالية العامة، الطبعة الأولى، دار الصفاء، عمان، 1999، ص 104.

تتعدّد إلا بتراضي الطرفين وحصول الحكومة على موافقة البرلمان<sup>1</sup>. ولأنّ المقام لا يتسع هنا للتطرق إلى النظام القانوني لعقد القرض العام<sup>2</sup>، فإننا سنكتفي بمحاولة التمييز بينه وبين الضريبية، وذلك من حيث الأوجه الآتية:

- **صفة النهائية:** فالقرض العام وعلى خلاف الضريبية لا يتمتع بالصفة النهائية، وذلك لأن الدولة تلتزم تجاه المكتتبين بإرجاع المبالغ التي اقترضتها منهم عند حلول أجل الاستحقاق، بل والأكثر من ذلك فهي تتعهد بأن تدفع لهم أثناء مدة سريان عقد القرض الفوائد المتفق عليها.

- **صفة الواجب:** بحيث أنه إذا كانت الضريبة تعدّ دستورياً، كما رأينا سابقاً، من أهم الواجبات المالية التي يتعين على الأشخاص في الدولة تحمل عبئها، فإن الأصل في القرض العام أن يكون اختيارياً وليس إجبارياً؛ أي بمعنى أن الدولة لا تكره الأشخاص على الاكتتاب فيه إلا في حالات استثنائية ونادرة، كأن تكون مثلاً تقتهم في قدرة الدولة على الوفاء بالتزاماتها ضعيفة نتيجة لما قد تمر به من أزمات، أو قد تلجأ الدولة إلى فرض القرض العام من أجل مواجهة مشكلة التضخم التي يمكن أن يعرفها اقتصادها، وذلك باستغلالها للقرض الإجباري في الحد منه من خلال عمل القرض على امتصاص أكبر قدر ممكن من السيولة النقدية الزائدة.

- **صفة الدولية:** نظراً للطابع السيادي للضريبة، فإنه لا يمكن أن تتمتع بصفة الدولية، وذلك لأن السماح بتطبيقها خارج حدود إقليمها يعدّ مساساً بسيادة الدول الأخرى، وهو ما قد تترتب عنه نتائج وخيمة ينبغي تفاديها. لكن وإن كانت مخاطبة الأجانب في الخارج بأحكام الضريبة تعدّ أمراً مستبعداً، فإن قيام الدولة بطلب قرض عام خارجي يعدّ أمراً ممكناً ومعمولاً به على أرض الواقع<sup>3</sup>. وعلى الرغم من آثاره السلبية الجمة، إلا أن الدولة في بعض الأحيان قد تكون مضطرة لطلبه بالنظر إلى عدة أسباب، منها ما هو داخلي، ومنها ما هو خارجي<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> - عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، بيروت، 1972، ص 308. وهو ما تؤكده المواد: 151 من دستور 1976، 115 من دستور 1989، و 140 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

<sup>2</sup> - راجع بشأنه: محمد جمال مطلق الذنبيات، النظام القانوني لعقد القرض العام، أطروحة دكتوراه، كلية القانون، جامعة بغداد، 2001، ص 113 وما بعدها.

<sup>3</sup> - فضيلة جنوحات، إشكالية الديون الخارجية وآثارها على التنمية الاقتصادية في الدول العربية حالة بعض الدول المدينة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006، ص 03.

<sup>4</sup> - حول أسباب مديونية الجزائر الخارجية، راجع مثلاً: الهاشمي بوجعدار، أزمة المديونية الخارجية للجزائر: أسبابها وآثارها، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة قسنطينة، العدد 12، 1999، ص 98 وما بعدها.

## الفرع الثاني

### نطاق اختصاص القانون بفرض الضريبة وضوابطه

لقد كان ينظر إلى البرلمان في بداياته على أنه ملاذ الشعوب ومخلصها من الحكم المطلق للحكام، وذلك لأنه أول ما نشأ نشأ كهيئة تمثل الشعب، وتتوب عنه في التعبير عن ما يطمح إليه، ويتوق إلى تحقيقه، وهذا بموجب القوانين التي كانت من اختصاص البرلمان بدون منازع. لكن وتحت وطأة الظروف الصعبة التي مرت بها الشعوب، والتي لم يكن باستطاعة البرلمان لأسباب عدة مواجهتها، فقد تراجع دوره لصالح السلطة التنفيذية التي أبانت عن قدراتها في تحمل تلك الظروف ومواجهتها لو تم إعادة النظر في علاقاتها مع البرلمان، وذلك بالحد من السيادة المطلقة التي كان يتمتع بهذا الأخير، لأجل تزويد السلطة التنفيذية بتلك المكينات القانونية التي تسمح لها بالنهوض بالأعباء التي أخذت على عاتقها تحملها في سبيل تحقيق، وتجسيد الآمال والتطلعات التي كانت وما تزال الشعوب تصبوا إليها.

وكنتيجة لهذا التحول العميق الذي عرفته علاقة البرلمان بالسلطة التنفيذية، فقد اهتزت مكانة القانون؛ بحيث لم تعد دساتير بعض الدول<sup>1</sup>، ومن بينها دساتير جزائرية<sup>2</sup>، تعترف بالاختصاص المطلق وغير المقيد الذي كان يتمتع به القانون من قبل. وهو ما يبدو جليا بالنسبة لاختصاص القانون في المجال الضريبي، أين تدخل المؤسس الدستوري الجزائري وبين شكل واضح وصريح نطاق اختصاص القانون بفرض الضريبة (أولا)، في حين بين (ثانيا) بشكل ضمني الضوابط التي يتعين على القانون (المشرع) مراعاتها عند ممارسة اختصاصه في فرض الضرائب وإحداثها.

### أولا: نطاق اختصاص القانون بفرض الضريبة

يقصد بمبدأ قانونية الضريبة<sup>3</sup> سيادة حكم القانون في شؤون الضرائب؛ بحيث لا يفرض عبؤها، ولا تعدل أحكامها، ولا تجبى حصيلتها، ولا يعفى أحد من أدائها، إلا بموجب قانون صادر عن البرلمان

<sup>1</sup>- راجع بالنسبة لدستور 04 أكتوبر 1958 الفرنسي: أندريه هوريو، القانون الدستوري والمؤسسات السياسية، الجزء الثاني، ترجمة علي مقلد، شفيق حداد، وعبد الحسن سعد، الطبعة الثانية، الأهلية للنشر والتوزيع، بيروت، 1977، ص 469.

<sup>2</sup>- أنظر المواد: 02/126 و 151 من دستور 1976، 94 و 01/115 من دستور 1989، 115 و 140 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

<sup>3</sup>- راجع أكثر بخصوص هذا المبدأ في القانون المقارن:

- M.Bouvier, M.C.Esclassan, J.P.Lassale, Finances publiques, 7 éditions, L.G.D.J, Paris, 2004, p 590 - 591.
- N. Baccouche, Constitution et droit fiscal, Etudes juridiques, Faculté de droit, Sfax, N°8, 2001, p 67 et s.
- F. Douet, Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français, L.G.D.J, Paris, 1997, p17 et s.
- S. Besbes, Le principe de la légalité de l'impôt en droit tunisien, Thèse de doctorat, Faculté de droit et des sciences politiques, Université de Tunis, 2005, p 21 et s .



باعتباره ممثلاً لإرادة الشعب<sup>1</sup>. وكما هو واضح من خلال هذا التعريف، فإن نطاق مبدأ قانونية الضريبة يمتد ليشمل بالإضافة إلى فرض الضريبة تعديلها وجبايتها وكذا الإعفاء منها، وهذا حتى ولو لم يكن ثمة نص صريح في الدستور على ذلك، وهذا لأنه يكفي أن ينص المؤسس الدستوري الجزائري، كما هو مبين أعلاه، على أنه لا يجوز إحداث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون حتى يسري ذلك أيضاً على تعديلها والإعفاء منها تطبيقاً لمبدأ توازي الأشكال.

لكن ولما كانت العناصر الأخرى تابعة له ومرتبطة به ارتباطاً مباشراً، ولما كان هو مصدر التهديد بالنسبة لحقوق المكلفين وحررياتهم، فقد أولينا فرض الضريبة دون غيره من العناصر أهمية كبيرة، وذلك من خلال البحث عن النطاق الذي يتعين على القانون أن يشغله فيما يخص هذا العنصر، وهذا باعتبار أن القانون هو الضامن مبدئياً للحقوق والحرريات بعد الدستور. وعلى اعتبار أن هذا الأخير (أي الدستور) هو المخول بتحديد نطاق اختصاص كل سلطة في الدولة، فقد كان لزاماً العودة له، وبالتحديد إلى:

- المادة 151 من دستور 1976 التي نصت على أنه: (يشرع المجلس الشعبي الوطني في المجالات التي خولها له الدستور. تدخل كذلك في مجال القانون... إحداث الضرائب والجبايات والرسوم والحقوق بجميع أنواعها، وتحديد وعائها ونسبها...)

- المادة 115 من دستور 1989 التي نصت على أنه: (يشرع المجلس الشعبي الوطني في المجالات التي خولها إياه الدستور. ويدخل كذلك في مجال القانون ما يأتي... إحداث الضرائب والجبايات والرسوم والحقوق المختلفة، وتحديد أساسها ونسبها...)

- المادة 140 من دستور 1996، بعد تعديله في سنة 2016، التي نصت على أنه: (يشرع البرلمان في الميادين التي يخصصها له الدستور، وكذلك في المجالات الآتية... إحداث الضرائب والجبايات والرسوم والحقوق المختلفة، وتحديد أساسها ونسبها...)

ويبدو بوضوح من خلال هذه النصوص الدستورية عزم المؤسس الدستوري الجزائري على حماية المكلفين بالضريبة، وهذا بحرصه على إسناد اختصاص فرض جميع الضرائب للقانون وحده، وحرصه من جهة أخرى على تولي القانون تعيين الضريبة تعييناً نافياً للجهالة، لاسيما بالنسبة لوعائها ومقدارها.

هذا ويؤكد الفقه على ضرورة أن يراعي القانون الوضع عند تنظيمه للالتزام الضريبي؛ بحيث لا يهمل مثلاً تحديد<sup>2</sup> زمان ومكان وكيفية أداء هذا الالتزام، بالإضافة إلى تحديد من هم الأشخاص الواقع على عاتقهم أداء هذا الالتزام... الخ. وعلى ضوء ذلك، يمكن القول بأن نطاق اختصاص القانون بفرض الضريبة يشمل:

<sup>1</sup> عثمان سلمان غيلان، مبدأ قانونية الضريبة وتطبيقاته في تشريع الضرائب المباشرة في العراق، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة النهدين، 2003، ص 7-8.

<sup>2</sup> أحمد خلف حسين الدخيل، المرجع السابق، ص 35.

**1. جميع أنواع الضرائب:** وذلك لأن مصطلح الضرائب الوارد ذكره في المواد أعلاه قد جاء عاما؛ الأمر يجعل من اختصاص المشرع الجزائري يمتد إلى فرض جميع الضرائب أيًا كانت طبيعتها عامة أو محلية، وهذا على خلاف بعض الدساتير العربية، كالدستور المصري لسنة 2014 مثلا الذي نصت مادته 38 في فقرتها الثانية على أنه: (لا يكون إنشاء الضرائب العامة، أو تعديلها، أو إلغاؤها، إلا بقانون...) وعليه فالمشرع المصري لا يحتكر إلا اختصاص فرض الضرائب العامة، بينما اختصاص 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<sup>1</sup>.

**2- تحديد وعائها ونسبها:** أي أن المشرع هو المختص لوحده بتحديد الأموال والقيم التي تشكل وعاء للضريبة، كما يتولى لوحده تحديد مبلغ الضريبة أو نسبها بالطريقة التي يراها تحقق الأهداف المرجوة من إحداث الضريبة، وهو ما قد أكده المجلس الدستوري الجزائري في رأيه رقم 98/04 المؤرخ في 13 جوان 1998 والمتعلق برقابة دستورية بعض المواد من القانون المتضمن نظام التعويضات والتقاعد لعضو البرلمان.

**3. تحديد طرق تحصيلها:** تجدر الإشارة بادئ ذي بدء إلى أنه رغم عدم نص المؤسس الدستوري الجزائري على ذلك صراحة<sup>2</sup>، إلا أن ذلك لا يطرح من الناحية الدستورية إشكالا، وهذا لأن النص على اختصاص المشرع بتنظيم واجبات المواطنين<sup>3</sup> يعد مبدئيا كافيا للقول بأنه هو المختص بتحديد طرق تحصيل الضريبة، وهذا لأنه ما من شك أن الضريبة تدخل في مفهوم ذلك النص لأنها تعد من أهم الواجبات التي يتحملها الأشخاص في الدولة. هذا وينبغي التنبيه بأن اختصاص المشرع الجزائري بتحديد طرق تحصيل الضريبة لا يمنعه من إعطاء التنظيم دورا مهما في تأطير هذه المسألة، وهذا لكونها من المسائل الفنية التي يتعذر في الغالب على أعضاء البرلمان التحكم فيها من جهة، ومن جهة أخرى لكون النصوص الدستورية، كما بينا سلفا، لم تحسم فيها لصالح القانون بشكل واضح، كما فعلت بالنسبة لتحديد وعاء الضريبة ونسبها، وعليه فقد أبقّت تلك النصوص الباب مواريا للتنظيم فيما يخص مسألة التحصيل.

**4. تحديد الجرائم والعقوبات المترتبة عنها:** وذلك تطبيقا لمبدأ الشرعية الجنائية الذي يعتبر في وقتنا الحالي من المسلمات التي لم يعد من الممكن التخلي عنها أو تجاوزها، حتى ولو لم يتم النص عليها دستوريا؛ فما بالك لو أدرجت في صلب الوثائق الدستورية<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> هشام محمد البديري، الدور التشريعي للبرلمان في المجال المالي، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة المنوفية، 1997، ص110.

<sup>2</sup> وهذا بخلاف المؤسس الدستوري الفرنسي الذي نص على ذلك صراحة في المادة 34 من دستور 1958.

<sup>3</sup> أنظر المواد: 151 من دستور 1976، 115 من دستور 1989، و140 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

<sup>4</sup> أنظر المواد: 45 و169 من دستور 1976، 43 و133 من دستور 1989، 58 و160 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

## ثانيا: ضوابط اختصاص القانون بفرض الضريبة

لقد تم، في إطار السعي إلى تجسيد دولة القانون على أرض الواقع، تجاوز ما يسمى بمبدأ سيادة البرلمان<sup>1</sup> الذي حاول رجال الثورة الفرنسية تكريسه بقوة، وذلك لا سيما من خلال تعريف القانون بأنه تعبير عن الإرادة العامة<sup>2</sup>، وبالاستناد إلى ذلك فقد أنكر البعض خضوعه لأية قيود أو ضوابط نظرا للسمو الذي يتميز به<sup>3</sup>. لكن هذا الإنكار لم يصمد أمام الحقيقة التي أكد عليها الفقه الدستوري<sup>4</sup>، وهي سمو الدستور على القانون شكلا وموضوعا، وعليه فهو ملزم كغيره بالخضوع للقيود والضوابط الواردة في الدستور<sup>5</sup>، وذلك تحت طائلة عدم المشروعية<sup>6</sup>.

وباستقراء النصوص الدستورية الجزائرية، يمكن القول وأن اختصاص القانون بفرض الضريبة مقيد بالضوابط الآتية:

### 1. مبدأ إقليمية الضريبة:

بما أن القانون الضريبي هو الآلية التي تعبر من خلالها الدولة عن سيادتها الضريبية<sup>7</sup>، فإنه يجب أن يسري فقط على إقليمها، وذلك لأنه إذا تجاوز تطبيقه حدود الدولة ووصل إلى أقاليم دول أخرى، فإن ذلك سيشكل امتدادا لسيادة الدولة على تلك الأقاليم، ومن ثم سيعتبر ذلك بلا شك مساسا بسيادة دولها<sup>8</sup>. ولأن المؤسس الدستوري الجزائري ما فتئ يؤكد رفضه المساس بالسيادة المشروعة للشعوب والتدخل في الشؤون الداخلية للدول<sup>9</sup>، فإنه على المشرع الضريبي مراعاة ذلك، من خلال احترام مبدأ إقليمية الضريبة وعدم تجاوزه.

<sup>1</sup> أمين عاطف صليبا، المرجع السابق، ص 106.

<sup>2</sup> أنظر المادة السادسة من الإعلان الفرنسي لحقوق الإنسان والمواطن لسنة 1789.

<sup>3</sup> محمود محمد حافظ، القرار الإداري، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، 1998، ص 194 - 195.

<sup>4</sup> محمد أكلي قزو، الدولة الدستورية في الفقه الدستوري الوضعي والفقه الإسلامي، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2001، ص 101.

<sup>5</sup> محمود محمد حافظ، المرجع نفسه، ص 195.

<sup>6</sup> الأمين شريط، الوجيز في القانون الدستوري والمؤسسات السياسية المقارنة، الطبعة السادسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص 138.

<sup>7</sup> M.Ben Sahli, Approche du droit fiscal : expérience algérienne, Office des publications universitaire, Alger, 1987, p 07.

<sup>8</sup> المرسي السيد حجازي، النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، دون ذكر التاريخ، ص 97.

<sup>9</sup> أنظر المواد: 89 و 93 من دستور 1976، 25 و 27 من دستور 1989، 29 و 31 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

## 2. مبدأ سمو المعاهدات الضريبية:

فبعد أن كانت المادة 159 من دستور 1976 تنص على أن: (المعاهدات الدولية التي صادق عليها رئيس الجمهورية طبقا للأحكام المنصوص عليها في الدستور، تكتسب قوة القانون ) فإن كلا من المادة 123 من دستور 1989 والمادة 150 من دستور 1996، بعد تعديل هذا الأخير في سنة 2016، قد نصتا على أن: (المعاهدات التي يصادق عليها رئيس الجمهورية، حسب الشروط المنصوص عليها في الدستور، تسمو على القانون )

وعليه فإن المشرع الضريبي قد أصبح ملزما دستوريا منذ 1989 باحترام الالتزامات الدولية الواقعة على عاتق الجزائر في المجال الضريبي، وهذا بموجب المعاهدات والاتفاقيات الدولية التي يصدق عليها رئيس الجمهورية طبقا للدستور<sup>1</sup>.

## 3. مبدأ اختصاص القانون العادي بفرض الضرائب:

فكما هو معلوم، لقد استحدثت المادة 123 (التي أصبح رقمها حاليا 141 بعد تعديل 2016) من دستور 1996 لأول مرة ما يعرف بالقوانين العضوية. وبذلك أصبح لدينا نوعين من القوانين التي يختص البرلمان الجزائري بسنهما، وهما: القوانين العادية والقوانين العضوية<sup>2</sup>. هذه الأخيرة ليست في الواقع ابتكارا من المؤسس الدستوري الجزائري، وإنما هي تقليد قانوني للدستور الفرنسي لسنة 1958<sup>3</sup>. ونظرا لأن أهمية القوانين العضوية تكمن بالأساس في تكملة الدستور<sup>4</sup>، فإن المؤسس الدستوري الجزائري قد أخضعها لإجراءات أكثر تعقيدا من تلك التي تسن بها القوانين العادية، ويتبين ذلك بوضوح في اشتراطه للمصادقة عليها موافقة الأغلبية المطلقة للنواب وأعضاء مجلس الأمة، ثم خضوعها وجوبا لرقابة المطابقة من طرف المجلس الدستوري قبل إصدارها. وعلى كل، فإن الذي يهم هو أن المادة 122 ( 140 حاليا) كانت قد استبقت ذلك ونصت بشكل صريح وواضح على أن فرض الضرائب هو من اختصاص القانون العادي وليس القانون العضوي.

<sup>1</sup> أنظر على سبيل المثال:

- الاتفاقية المبرمة في 17 أكتوبر 1999 بين الجزائر وفرنسا قصد تجنب الازدواج الضريبي وتفادي التهرب والغش الجبائي ووضع قواعد المساعدة المتبادلة في ميدان الضريبة على الدخل والثروة والتركات، والمصدق عليها في 07 أبريل 2002 (الجريدة الرسمية عدد 24 الصادرة في 10 أبريل 2002).

- الاتفاقية المبرمة في 20 أبريل 2008 بين الجزائر والكويت لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل، والمصدق عليها في 20 جويلية 2015 (الجريدة الرسمية عدد 42 الصادرة في 05 أوت 2015).

<sup>2</sup> نبالي فطة، دور المجلس الدستوري في رقابة مطابقة القوانين العضوية للدستور، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة تيزي وزو، العدد 02، 2008، ص127.

<sup>3</sup> Voir : C. Sirat, La loi organique et la constitution de 1958, Dalloz, Paris, 1960, p153.

<sup>4</sup> عمرو أحمد حسبو، القوانين الأساسية المكملة للدستور، دار النهضة العربية، القاهرة، 2001، ص08.

## المطلب الثاني

### الحماية الدستورية لاختصاص القانون بفرض الضريبة

من مقتضيات الشرعية الدستورية<sup>1</sup> أن تكون القواعد الدستورية، بوصفها المترتبة على قمة هرم النظام القانوني للدولة، هي المرجع الأساسي في تحديد سلطات مؤسسات الدولة وضبط صلاحياتها. والقواعد الدستورية إذ تعنى بتحديد السلطات وتنظيمها، فإنها بذلك تكون قد فرضت على المؤسسات المخولة بممارستها قيوداً أو حدوداً يجب أن تخضع لها وتحترمها، وإلا اعتبر نشاطها غير دستوري؛ مما يجعله يفقد سند وجوده ومبرر شرعيته<sup>2</sup>.

وكما هو معلوم، فإن هذا التحديد الدستوري للسلطات قد اصطلح على تسميته فقهاً بالاختصاص، واعتبر من أهم القواعد التي يرتكز عليها القانون العام الحديث<sup>3</sup>، لأنه يضمن عدم التداخل والاحتكاك فيما بين السلطات؛ مما يكفل حسن سير العمل في مختلف المجالات، بالإضافة إلى التحديد الواضح والدقيق للمسؤوليات. فالهدف، كما يضيف البعض<sup>4</sup>، من وضع المؤسس الدستوري لقواعد الاختصاص هو في نهاية المطاف ربط مشروعية مباشرة سلطة ما بصفة الشخص أو المؤسسة التي تتولى ذلك.

وفي الواقع، إن قيام المؤسس الدستوري بتحديد السلطات وتقييدها لها يتسم بطابع مزدوج؛ فهو من جهة يشكل واجبا يقع على المؤسسات - كل فيما يخصها - احترامه والعمل به<sup>5</sup>، ومن جهة ثانية يعد بمثابة حماية دستورية لها في مواجهة بعضها البعض.

هذا وبعد انتقاله في تنظيم السلطة التنفيذية من نظام الوحدة إلى نظام الثنائية<sup>6</sup>، فقد حاول المؤسس الدستوري الجزائري تزويد الوزير الأول (رئيس الحكومة سابقاً) ببعض السلطات، كانت من بينها السلطة التنظيمية التنفيذية، ولكنه في المقابل حافظ على تفوق رئيس الجمهورية، الذي آلت إليه كل من السلطة التنظيمية المستقلة وسلطة التشريع بالأوامر.

<sup>1</sup> - يحي الجمل، الشرعية الدستورية، بتاريخ 20/11/2011، <http://www.tashreaat.com>

<sup>2</sup> - إبراهيم عبد العزيز شيحا، القانون الدستوري والنظم السياسية، منشأة المعارف، الإسكندرية، 2000، ص 219.

<sup>3</sup> - محمد أنس قاسم جعفر، الرقابة على دستورية القوانين، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1999، ص 77.

<sup>4</sup> - عبد العزيز محمد سالم، الدولة القانونية ورقابة دستورية القوانين، مجلة الدستورية، العدد 16، بتاريخ <http://hccourt.gov.eg/elmgilacourt/eladdel16.as>، 2011/11/24.

<sup>5</sup> - أنظر في تأكيد ذلك: الرأي رقم 97/04 المؤرخ في 19 فبراير 1997 للمجلس الدستوري الجزائري حول دستورية المادة 02 من الأمر المتعلق بالتقسيم القضائي المصادق عليه من طرف المجلس الوطني الانتقالي بتاريخ 06 جانفي 1997.

<sup>6</sup> - راجع أكثر: بورايو محمد، السلطة التنفيذية في النظام الدستوري الجزائري بين الوحدة والثنائية، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، 2012، ص 23 وما بعدها.

ونظرا لما قد تشكله هذه السلطات الثلاث من تهديد على المجال التشريعي المخصص دستوريا للبرلمان، فإن المؤسس الدستوري الجزائري قد عمد إلى تقييدها بجملة من الضوابط، وهذا حتى يضمن حماية الاختصاصات المخولة صراحة للمشرع، ومن بينها بطبيعة الحال اختصاصه بفرض الضرائب، وهو ما يعتبر بلا شك بمثابة ضمانة دستورية للمكلفين من ضرائب قد تفرض عليهم بعيدا عن رقابة ممثليهم في البرلمان.

ولأهمية التطرق إلى تلك القيود، فقد تم تناولها في هذا المطلب، وذلك على النحو الآتي:

الفرع الأول: تقييد سلطة رئيس الجمهورية في التشريع بالأوامر

الفرع الثاني: تقييد السلطة التنظيمية لرئيس الجمهورية والوزير الأول

## الفرع الأول

### تقييد سلطة رئيس الجمهورية في التشريع بالأوامر

من بين الأمور التي أضفت أهمية كبيرة على منصب رئاسة الجمهورية في الجزائر هو أن الرئيس يتمتع بممارسة العديد من السلطات والصلاحيات التي تتعدى نطاق الوظيفة التنفيذية لتدخل في نطاق الوظيفيتين التشريعية والقضائية<sup>1</sup>، ولا أدل على ذلك في نطاق الوظيفة التشريعية من الاعتراف دستوريا لرئيس الجمهورية بسلطة التشريع بالأوامر<sup>2</sup>.

إذ بالرغم من أن تطبيق الديمقراطية النيابية يقتضي أن يضطلع البرلمان بالوظيفة التشريعية<sup>3</sup>، باعتبار أنه منتخب مباشرة من قبل الشعب، ولذا يجب أن يكون هو المعبر عن الإرادة العامة، بواسطة ما يضعه من قوانين، إلا أن هذا المقتضى قد اصطدم بمعطيات فنية وبظروف واقعية جعلت من الضروري<sup>4</sup> ألا ينفرد البرلمان بالتشريع<sup>5</sup>، وأن يشاركه فيه رئيس الجمهورية بواسطة الأوامر.

---

<sup>1</sup> - راجع مثلا: سعيد بوالشعير، النظام السياسي الجزائري، الجزء الثالث: السلطة التنفيذية، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2013، ص 161 وما بعدها.

- لوثن دلال، الصلاحيات التشريعية لرئيس الجمهورية، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة باتنة، 2012، ص 46 وما بعدها.

<sup>2</sup> - أنظر المواد: 58 من دستور 1963، 153 من دستور 1976، و 142 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

<sup>3</sup> - كichel كمال، التشريع بأوامر في الدستور الجزائري، الملتقى الدولي الثاني حول التعديلات الدستورية في البلدان العربية، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة الأغواط، أيام 05-06-07 ماي 2008، ص 02.

<sup>4</sup> - سامي جمال الدين، لوائح الضرورة وضمانة الرقابة القضائية، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1982، ص 14 وما بعدها.

<sup>5</sup> - راجع بخصوص مسألة الانفراد التشريعي: عزوي عبد الرحمان، ضوابط توزيع الاختصاص بين السلطتين التشريعية والتنفيذية، الجزء الأول، دار الغرب للنشر والتوزيع، وهران، 2009، ص 148 وما بعدها.

ولما كانت سلطة سن هذه الأخيرة تعتبر بمثابة تدخل مباشر وصريح في صميم اختصاص البرلمان<sup>1</sup>، فإن الفقه الدستوري قد اعتبرها من قبيل السلطات الاستثنائية<sup>2</sup>. ولئلا يتحول الاستثناء إلى أصل، فإن المؤسس الدستوري الجزائري قد قيد سلطة رئيس الجمهورية في التشريع بالأوامر بجملة من الضوابط. ويظهر ذلك في تحديده بشكل حصري للحالات التي يسوغ فيها لرئيس الجمهورية التشريع بأوامر (أولاً)، وتحديده (ثانياً) للإطار القانوني الواجب أن تشرع وفقاً له هذه الأوامر، تحت طائلة عدم الدستورية.

## أولاً: حالات التشريع بالأوامر

لعل من أهم ما يميز الأوامر التشريعية التي يصدرها رئيس الجمهورية في الجزائر هو أنها دائماً ما كانت تجد مصدرها وأساسها في الدستور<sup>3</sup>، ولذلك فإن القضاء الجزائري وعلى خلاف القضاء المقارن لم يتعرض إلى بحث مدى مشروعية وجودها<sup>4</sup>. فالمؤسس الدستوري الجزائري لطالما كان يتدخل ليحدد بشكل صريح وواضح الحالات التي يمكن لرئيس الجمهورية أن يفعل فيها سلطته في التشريع بالأوامر، وهي الحالات المحصورة في الأربع حالات الآتي ذكرها أدناه.

### 1. حالة التفويض التشريعي:

وذلك بصريح نص المادة 58 من دستور 1963 الذي جاء فيه: (يمكن لرئيس الجمهورية أن يطلب من الجمعية الوطنية أن تفوض له لمدة محدودة حق اتخاذ إجراءات ذات صبغة تشريعية عن طريق أوامر تشريعية...) ونظراً لأن هذه الأوامر التشريعية لا تتخذ إلا بناء على تفويض من قبل البرلمان، فإن الفقه العربي يعبر عنها باللوائح التفويضية<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> L. Favoreu, P. Gaia, R.Ghevontian, Droit constitutionnel, 10<sup>ème</sup> édition, Dalloz, Paris, 2007, p777.

<sup>2</sup> سامي جمال الدين، تدرج القواعد القانونية ومبادئ الشريعة الإسلامية، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1986، ص54. عبد المجيد زعلاني، سلطات رئيس الجمهورية في مجالي التشريع والتنظيم، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، العدد 02، 1999، ص14.

<sup>3</sup> عوابدي عمار، القرارات الإدارية العامة في النظام القانوني الجزائري، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، العدد 03 و04، 1986، ص758.

<sup>4</sup> نصر الدين بن طيفور، السلطات الاستثنائية لرئيس الجمهورية الجزائري والضمانات الدستورية للحقوق والحريات العامة، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة سيدي بلعباس، 2003، ص248.

<sup>5</sup> راجع مثلاً: ثروت عبد الهادي خالد الجوهري، مدى ضرورة السلطات الاستثنائية في جمهورية مصر العربية والرقابة عليها، دار النهضة العربية، القاهرة، 2005، ص342. إبراهيم عبد العزيز شيحا، القضاء الإداري، منشأة المعارف، الإسكندرية، 2006، ص89.

وللاشارة، فإن المؤسس الدستوري الجزائري قد تخلى في الدساتير اللاحقة لدستور 1963 عن فكرة التفويض التشريعي<sup>1</sup>، التي لم يعد لها وجود منذ إلغاء العمل به.

## 2. حالة غيبة البرلمان:

كما هو معلوم، فإن البرلمان، وعلى خلاف السلطة التنفيذية، لا يمارس مهامه على مدار العام؛ وإنما في فترات محددة على شكل دورات<sup>2</sup> (أو دورة واحدة لكنها طويلة نسبياً<sup>3</sup>) يتخللها عطل، أي أنه لا يكون باستطاعة البرلمان ممارسة مهامه ومن بينها التشريع في الفترة ما بين الدورات، إلا في حالة وحيدة، وهي استدعاء أعضائه للانعقاد في دورة استثنائية (غير عادية) من طرف رئيس الجمهورية<sup>4</sup>.

ومن باب أولى، فإن البرلمان لا يمكنه أداء وظيفته التشريعية في حالة شغور المجلس الشعبي الوطني، نتيجة قيام رئيس الجمهورية بحله<sup>5</sup>. لكن وبالنظر لما للتشريع من أهمية في تسيير شؤون الدولة ومصالحها، فإنه ليس من المستبعد أن تطرأ ثمة حاجة ماسة إليه أثناء غيبة البرلمان بسبب العطلة أو الشغور، ولأجل تلافي النتائج السلبية التي يمكن أن تترتب عن هذه الغيبة، فقد كان ضروريا الاعتراف دستوريا لرئيس الجمهورية بسلطة التشريع بموجب أوامر، وهو ما قد تأكد في كل من دستوري 1976 و1996<sup>6</sup>.

## 3. حالة قانون المالية:

من المسلمات التي تحكم عمل الدولة اليوم هو عدم استغنائها، مهما كانت الظروف، عن قانون المالية، وذلك لأنه الوسيلة الحيوية التي لا يمكن لمختلف دواليب الدولة أن تتحرك وتشتغل بدونها. هذا ونتيجة لما قد عانتها الشعوب في صراعها الطويل ضد السلطة المطلقة للحكام في الشؤون المالية، فإن

---

<sup>1</sup> للمزيد حول فكرة التفويض التشريعي، راجع مثلاً: عمر حلمي فهمي، الوظيفة التشريعية لرئيس الجمهورية في النظامين الرئاسي والبرلماني، دار الفكر العربي، القاهرة، 1980، ص 214 - 245.

D.Chagnollaud, Droit constitutionnel contemporain, Sirey, Paris, 1999, p237.

<sup>2</sup> أنظر المواد: 146 من دستور 1976، 01/112 من دستور 1989، و 01/118 من دستور 1996 قبل تعديل 2016.

<sup>3</sup> أنظر المادة: 01/135 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

<sup>4</sup> أنظر المواد: 147 من دستور 1976، 02/112 من دستور 1989، و 03/135 و 04 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

<sup>5</sup> أنظر المواد: 163 من دستور 1976، 120 من دستور 1989، و 147 من دستور 1996.

<sup>6</sup> حيث نصت المادة 153 من دستور 1976 على أنه: (لرئيس الجمهورية أن يشرع، فيما بين دورة وأخرى للمجلس الشعبي الوطني، عن طريق أوامر...)، ونصت المادة 01/142 من دستور 1996: (لرئيس الجمهورية أن يشرع بأوامر في مسائل عاجلة في حالة شغور المجلس الشعبي الوطني، أو خلال العطل البرلمانية، بعد رأي مجلس الدولة).



هذه الأخيرة قد آلت شيئاً فشيئاً إلى البرلمان؛ لتكون بذلك إحدى أهم اختصاصاته الأصيلة<sup>1</sup>، بل وأولها ظهوراً<sup>2</sup>.

وعلى الرغم من أن الدستور الجزائري لسنة 1996 متفق مع دستوري 1976 و 1989 بخصوص ضرورة حصول الحكومة على مصادقة البرلمان وموافقة على الميزانية العامة للدولة المقترحة من قبلها والمتضمنة في قانون المالية السنوي<sup>3</sup>، إلا أنه انفرد عنهما بضرورة مصادقة البرلمان على قانون المالية في مدة أقصاها خمسة وسبعون (75) يوماً من تاريخ إيداعه مكتب المجلس الشعبي الوطني، وذلك تحت طائلة تدخل رئيس الجمهورية ليصدر مشروع الحكومة بأمر<sup>4</sup>.

وللإشارة، فقد وزعت المادة 44 من القانون العضوي رقم 12/16<sup>5</sup> المدة المذكورة أعلاه بين كل من المجلس الشعبي الوطني، الذي يجب عليه أن يصوت على مشروع قانون المالية في مدة أقصاها سبعة وأربعون (47) يوماً ابتداء من تاريخ إيداعه بمكتبه، ومجلس الأمة، الذي يتعين عليه المصادقة على النص الذي صوت عليه المجلس الشعبي الوطني في أجل أقصاه عشرون (20) يوماً، وفي حالة حدوث خلاف بين الغرفتين، فإنه للجنة المتساوية الأعضاء أجل ثمانية (08) أيام للبت فيه.

#### 4. الحالة الاستثنائية:

من المسائل المستقر عليها أن الحياة في الدولة لا تسير على وتيرة واحدة تسودها السلامة، ويخيم عليها الهدوء والسكينة، وذلك باعتبار أنه من الممكن أن تتخللها أحيانا ظروف طارئة وغير متوقعة قد ينجم عنها إخلال كبير بالنظام العام، أو تهديد خطير للدولة قد يقوض أركانها، ويعرضها بالتالي للزوال. ومن بين هذه الظروف الخطيرة، التي قد تمر بها الدولة، نجد الحالة الاستثنائية، التي هي حالة يقرها رئيس الجمهورية إذا كانت البلاد مهددة بخطر داهم يوشك أن يصيب مؤسساتها الدستورية، أو استقلالها، أو سلامة ترابها<sup>6</sup>.

<sup>1</sup> راجع: سعيد بوالشعير، القانون الدستوري والنظم السياسية المقارنة، الجزء الثاني، مرجع سابق، ص 24 - 25. عثمان سلمان غيلان العبودي، الإختصاص التشريعي للبرلمان في الشؤون المالية، مجلة التشريع والقضاء، العدد 01، 2009، بتاريخ 2016/02/02،

[http://tqmag.net/body.asp?field=news\\_arabic&id=7](http://tqmag.net/body.asp?field=news_arabic&id=7)

<sup>2</sup> ناصر محمد الشمري، الإختصاص المالي لمجلس الأمة، بتاريخ 2016/02/02،

<http://www.kna.kw/clt/run.asp?id=1157#sthash.5tOPbYii.dpbs>

<sup>3</sup> أنظر المواد: 151 من دستور 1976، 115 من دستور 1989، و 140 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

<sup>4</sup> أنظر كل من: الفقرتين التاسعة والعاشر من المادة 138 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

<sup>5</sup> القانون العضوي رقم 12/16 مؤرخ في 25 غشت 2016 ويحدد تنظيم المجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة، وعملهما، وكذا العلاقات الوظيفية بينهما وبين الحكومة (الجريدة الرسمية عدد 50 الصادرة في 28 غشت 2016).

<sup>6</sup> أنظر المواد: 59 من دستور 1963، 120 من دستور 1976، و 87 من دستور 1989، وكذا 107 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

فالخطر في الحالة الاستثنائية يجاوز، إذن، بكثير محاولة الإخلال بالنظام العام وزعزعته، ليصل إلى حد المساس بوجود الدولة وبقائهما، وهو ما يجعل من الحالة الاستثنائية تفوق حالتها الطوارئ والحصار خطورة، كما ويجعل من مركز رئيس الجمهورية وسلطاته تتقوى أكثر، وهذا من خلال تخويله اتخاذ إجراءات استثنائية، وذلك حتى ولو كانت ذات طابع تشريعي، بما أن المادة 142 من دستور 1996، بعد تعديله في سنة 2016، قد مكنت بشكل صريح في فقرتها الرابعة رئيس الجمهورية من التشريع بأوامر في ظل الحالة الاستثنائية.

## ثانيا: الإطار القانوني للتشريع بالأوامر

إذا ما أخذنا بعين الاعتبار بأن المؤسس الدستوري يحاول دائما توفير أكبر قدر ممكن من الضمانات للمسائل التي تعتبر بالنسبة للأفراد جد مهمة، كالحقوق والحريات مثلا، وهذا من خلال إيرادها ضمن المجال التشريعي للبرلمان، فإن ذلك سيبيّن بوضوح مدى الأهمية التي تحظى بها ممارسة هذا الأخير، إن على مستوى الدستور، وإن على مستوى التطبيق.

وحتى يحافظ المؤسس الدستوري على مبتغاه، الذي توخاه من خلال إيراد تلك المسائل ضمن المجال التشريعي للبرلمان، فإنه وفي ظل ضرورات وجود التشريع بالأوامر قد عمل على رسم إطار قانوني لهذه الأخيرة، يكون ضابطا لها من كل ما من شأنه أن يحيد بها عن الدور الذي أريد لها. ويتجسد هذا الإطار القانوني للتشريع بالأوامر فيما يلي<sup>1</sup>:

### 1. الإطار الزمني:

لقد فرض المؤسس الدستوري على رئيس الجمهورية، عندما يريد التشريع بأوامر، أن يحترم الزمن المخصص لذلك، وهو حسب المادة 58 من دستور 1963 نفسه زمن سريان قانون التفويض الذي وافق عليه المجلس الوطني، وأما بحسب المادة 153 من دستور 1976، فهو الفترة التي تفصل بين دورة وأخرى للمجلس الشعبي الوطني، وبالنسبة للمادة 142 من دستور 1996، بعد تعديله في سنة 2016، فإنه بحسب الحالة هو: الوقت الذي يستمر خلاله شغور المجلس الشعبي الوطني، الوقت الذي يكون فيه البرلمان في عطلة، والوقت الذي يمتد من تاريخ إقرار الحالة الاستثنائية إلى غاية الاعلان عن انتهائها. هذا وبحسب الفقرة ما قبل الأخيرة من المادة 138 من ذات الدستور، فإن رئيس الجمهورية لا يمكنه التدخل لإصدار مشروع قانون المالية الذي تقدمت به الحكومة، بموجب أمر، إلا إذا انقضت المدة الدستورية المحددة، أي الخمسة وسبعون (75) يوما، والبرلمان لم يقم بالمصادقة عليه بعد.

<sup>1</sup>-Voir aussi : F. Bennabou, Les rapports entre le président de la république et l'assemblée populaire nationale dans la constitution de 1996, Thèse de doctorat, Faculté de droit, Université d'Alger, 2005, p40 et s.

## 2. الإطار الموضوعي:

ويتمثل في اقتصار معالجة الأوامر لتلك المسائل والموضوعات الداخلة ضمن المجال التشريعي فقط، وذلك لأنه لا يمكن تخويل رئيس الجمهورية ما لم يخوله المؤسس الدستوري لصاحب الاختصاص الأصيل، وهو البرلمان<sup>1</sup>.

وللإشارة، فإن المؤسس الدستوري الجزائري لم يكن ينص بشكل صريح على قيود وضوابط موضوعية تحكم مسألة إصدار رئيس الجمهورية للأوامر التشريعية، وهذا على خلاف التعديل الدستوري لسنة 2016 الذي من بين ما مسه من مواد، المادة 124 (142 حاليا) التي أسست لسلطة رئيس الجمهورية في التشريع بأوامر، والتي بعد إقرار البرلمان المنعقد بغرفتيه المجتمعين معا، بتاريخ 07 فيفري 2016، لنص التعديل الذي بادر به الرئيس لمراجعة بعض مواد دستور 1996، أصبحت تنص على أن لرئيس الجمهورية أن يشرع بأوامر في مسائل عاجلة، أي أن المؤسس الدستوري الجزائري قد أصبح يشترط وبشكل واضح وصريح أن تكون المسائل التي يشرع فيها رئيس الجمهورية عن طريق الأوامر ذات طابع استعجالي، ما يبرر عدم إمكانية انتظار انعقاد البرلمان حتى يتسنى له سنها.

لكن ومع أن هذا التعديل يعكس في الواقع رغبة المؤسس الدستوري الجزائري في تكريس وتأكيد أن الأوامر التشريعية تعتبر وسيلة استثنائية بيد رئيس الجمهورية، لا يجوز له أن يلجأ إلى استعمالها إلا في حالة وجود ضرورة ملحة لذلك، غير أنه (أي المؤسس الدستوري) لم يبين ما المقصود بالمسائل العاجلة، التي تخول لرئيس الجمهورية أن يصدر بشأنها أوامر تشريعية، ما يدل أنه ترك أمر تحديدها للرئيس، الذي من دون شك يملك بصدددها سلطة تقديرية واسعة. وفي ظل هذا الوضع الدستوري، فإنه لا يمكن اعتبار هذا القيد بمثابة ضمانات دستورية قوية بالنسبة للبرلمان، وهذا من أجل تلافي تدخل الرئيس في اختصاصه التشريعي، إلا في حالة وجود ضرورة لذلك يعكسها طابع الاستعجال الذي تتميز به المسألة المشرعة بموجب أمر من قبل رئيس الجمهورية.

## 3. الإطار الإجرائي:

بخلاف دستور 1976، فقد ألزم كل من دستوري 1963 و1996<sup>2</sup> رئيس الجمهورية باتخاذ الأوامر في مجلس الوزراء، وهذا يعتبر في الواقع مجرد إجراء شكلي ليس له أي بعد قانوني واضح، وذلك لأن المؤسس الدستوري لم يشترط صراحة على رئيس الجمهورية ضرورة الحصول على موافقة المجلس

<sup>1</sup> - سليمان محمد الطماوي، النظرية العامة للقرارات الإدارية، الطبعة الخامسة، دار الفكر العربي، القاهرة، 1984، ص 469. نعيمة عمير، الحدود الدستورية بين مجال القانون والتنظيم، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، العدد 01، 2008، ص 24.

<sup>2</sup> - أنظر: المادة 58 من دستور 1963، والمادة 142 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

على الأوامر التي يعرضها عليه من جهة، ولأن النظام الدستوري الجزائري يفتقر لما يعرف بآلية التوقيع الوزاري المجاور من جهة أخرى. ولكن قد تظهر فائدة هذا الإجراء من ناحية التطبيق؛ بحيث عندما يتمكن الرئيس من إحاطة وزرائه علما بالمعطيات التي دفعته لاتخاذ الأوامر المعروضة عليهم، وهذا حتى يضمن وضعها موضع التنفيذ بالشكل الذي يحقق المقاصد المرجوة منها.

وأما ما يميز دستور 1996<sup>1</sup> في هذا الإطار، بعد أن عدل في 06 مارس 2016، هو أن رئيس الجمهورية لا يمكنه إصدار ما يسنه من أوامر تشريعية إلا بعد عرضها على مجلس الدولة، وإبداء هذا الأخير لرأيه فيها. ولعله من المهم أن نشير هنا إلى المجلس الدستوري الجزائري كان قد سبق، قبل تعديل 2016، وأن ارتأى بأن الوظيفة الاستشارية لمجلس الدولة لا تمتد لا إلى مشاريع الأوامر، ولا إلى مشاريع المراسيم الرئاسية منها والتنفيذية، وذلك بموجب رأيه رقم 98/06 المؤرخ في 19 ماي 1998 والمتعلق بمراقبة مطابقة القانون العضوي المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله للدستور؛ بحيث أرفد المجلس الدستوري في هذا الرأي قائلًا: (اعتباراً أن المؤسس الدستوري بتحويل المشرع تحديد اختصاصات أخرى لمجلس الدولة بموجب قانون عضوي، كما ورد ذلك في المادة 153 من الدستور كان يقصد ترك المجال للمشرع لتحديد اختصاصات قضائية أخرى في إطار الفصل الثالث الوارد تحت عنوان "السلطة القضائية". واعتباراً أن الاختصاصات الاستشارية التي أقرها المؤسس الدستوري على سبيل الحصر تتعلق بمشاريع القوانين دون سواها التي تعرض وجوباً على مجلس الدولة لإبداء الرأي فيها قبل عرضها على مجلس الوزراء طبقاً للمادة 119 (الفقرة الأخيرة) من الدستور. واعتباراً أن المشرع بإقرار عرض مشاريع الأوامر، ومشاريع المراسيم الرئاسية والتنفيذية على مجلس الدولة لإبداء الرأي فيها، كما ورد في المادة 4 من القانون العضوي موضوع الإخطار، لم يتقيد بالنص الدستوري بل أضاف اختصاصات استشارية أخرى لم يقرها المؤسس الدستوري وبالتالي يكون قد استأثر لنفسه ما لم تقض به أحكام المادة 119 (الفقرة الأخيرة) من الدستور، مما يفضي إلى الإخلال بمقتضياتها. واعتباراً أنه بخصوص مشاريع القوانين التي أبدى مجلس الدولة رأيه فيها قبل عرضها على مجلس الوزراء طبقاً لأحكام المادة 119 من الدستور الفقرة الأخيرة منها، وأصدرها رئيس الجمهورية بعد ذلك في شكل أوامر حسب الشروط التي أقرها الدستور ولمراعاة الأسباب التي أسس عليها المجلس الدستوري منطوق رأيه هذا القاضي بعدم إخضاع مشاريع الأوامر لرأي مجلس الدولة، فإنه يتعين إدراج تاريخ رأي مجلس الدولة بشأن تلك المشاريع ضمن التأشير المتعلقة بإبداء الرأي).

وعليه فهذا الرأي للمجلس الدستوري وإن كان يتمتع في وقت مضى، وبالتحديد قبل إقرار تعديل 2016، بالإلزام لجميع سلطات الدولة، فإنه وبعد دخول تعديل 2016 حيز النفاذ لم يعد يتمتع بالإلزام، نظراً لأنه قد أصبح يتعارض وصريح الدستور، وذلك لاسيما إذا ما أخذنا بعين الاعتبار ما جاء في قرار

<sup>1</sup> - أنظر: الفقرة الأولى من المادة 142 منه.

المجلس الدستوري المؤرخ في 06 أوت 1995 والمتعلق بدستورية البند السادس من المادة 108 من قانون الانتخابات، من أنه: (واعتباراً أن قرارات المجلس الدستوري ترتب، بصفة دائمة، كل آثارها، ما لم يتعرض الدستور للتعديل...).

#### 4. الإطار التنفيذي:

إذا كانت دساتير 1963 و1976 و1996 متفقة على أن الأوامر التي يتخذها رئيس الجمهورية في نطاق مجلس الوزراء تكتسب قوتها التنفيذية بمجرد إصدارها ونشرها في الجريدة الرسمية، إلا أن دستور 1963 قد اختلف عن دستوري 1976 و1996 في أنه فرض على رئيس الجمهورية عرض الأوامر التي يتخذها على مصادقة المجلس الوطني (آنذاك) في أجل ثلاثة أشهر<sup>1</sup>، بينما فرض كل من دستوري 1976 و1996 على رئيس الجمهورية عرضها على البرلمان في أول دورة له ليوافق عليها<sup>2</sup>. وعليه فاحتفاظ الأوامر التشريعية بقوتها التنفيذية، ومن ثم استمرارها في إنتاج آثارها، مرهون بإجازة البرلمان لها عند عرضها عليه<sup>3</sup>، وذلك لأن المؤسس الدستوري قد اعتبرها بشكل صريح، بموجب الفقرة الثالثة من المادة 142 من دستور 1996 بعد تعديله في سنة 2016، ملغاة إذا لم يوافق عليها البرلمان.

### الفرع الثاني

#### تقييد سلطة رئيس الجمهورية والوزير الأول في ممارسة السلطة التنظيمية

بتبني الدستور الفرنسي لسنة 1958، تم التأسيس لنظام سياسي متميز يقيّد من سلطة البرلمان التي كانت مطلقة في ظل الأنظمة السياسية السائدة من قبل، وهذا من خلال عمله (أي مؤسس الدستور الفرنسي لسنة 1958) على تحديد المسائل والموضوعات التي يستطيع أن يشرع فيها البرلمان على سبيل الحصر، وتركه لكل ما يخرج عنها من اختصاص السلطة التنفيذية<sup>4</sup>، والذي اصطلح على تسميته بالسلطة التنظيمية<sup>5</sup> - **Pouvoir Réglementaire**. وذلك حتى يميزه عن السلطة التشريعية التي يختص البرلمان بممارستها.

<sup>1</sup> - أنظر: المادة 58 من دستور 1963.

<sup>2</sup> - أنظر: المادة 153 من دستور 1976، والمادة 142 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

<sup>3</sup> - سعيد بوالشعير، علاقة المؤسسة التشريعية بالمؤسسة التنفيذية في النظام القانوني الجزائري، أطروحة دكتوراه، معهد العلوم القانونية والإدارية، جامعة الجزائر، 1984، ص306.

<sup>4</sup> - جاء في المادة 37 من الدستور الفرنسي لسنة 1958: (تعد المواضيع الأخرى التي لا تدخل ضمن مجال القانون من اختصاص التنظيم).

<sup>5</sup> - نصت المادة 21 من الدستور الفرنسي لسنة 1958 على أنه: (يدير الوزير الأول عمل الحكومة... ويمارس السلطة التنظيمية...).

وبالنظر لأهميتها الكبيرة<sup>1</sup>، فإن الوثائق الدستورية<sup>2</sup> التي عرفتها الجزائر بعد استردادها لاستقلالها قد تواترت على الأخذ بالسلطة التنظيمية<sup>3</sup>. وقد تولى رئيس الجمهورية أمر ممارستها لوحده في الفترة التي طبق فيها نظام وحدة السلطة التنفيذية، وهذا إلى غاية تبني التعديل الدستوري لـ 03 نوفمبر 1988 الذي أسس لنظام ثنائية السلطة التنفيذية، وذلك من خلال تأسيسه لمنصب رئيس الحكومة (الوزير الأول حاليا) الذي أصبح من اختصاصه ممارسة السلطة التنظيمية التنفيذية، في حين احتفظ رئيس الجمهورية باختصاص ممارسة السلطة التنظيمية المستقلة.

وانطلاقا من ذلك، فقد أصبح النظام الدستوري الجزائري يعرف نوعين من السلطة التنظيمية، هما: السلطة التنظيمية لرئيس الجمهورية والسلطة التنظيمية للوزير الأول. ولإشارة، فإن مصطلح " الوزير الأول " قد جاء كبديل لمصطلح " رئيس الحكومة " الذي تم التخلي عنه بموجب التعديل الدستوري لسنة 2008. ونظرا للتشابه الكبير الموجود بين كل من القانون والتنظيم<sup>4</sup> من جهة، ونظرا من جهة أخرى للتداخل الموجود بينهما<sup>5</sup>، فإن مسألة تقييد سلطة رئيس الجمهورية والوزير الأول في ممارسة السلطة التنظيمية قد اكتسبت أهمية كبيرة، خاصة إذا ما أخذنا بالحسبان الضمانات التي تتوافر في القانون ولا توجد في التنظيم. وبناء على ذلك، فقد ارتأينا أن نتناول في هذا الفرع: (أولا) كيفية تقييد السلطة التنظيمية لرئيس الجمهورية، ثم نتناول (ثانيا) كيفية تقييد السلطة التنظيمية للوزير الأول.

### أولا: تقييد السلطة التنظيمية لرئيس الجمهورية

رئيس الجمهورية مكلف دستوريا<sup>6</sup> بالسهر على استمرارية الدولة، وبالعامل على توفير الشروط اللازمة للسير العادي للمؤسسات والنظام الدستوري، وبالحفاظ على سلامة التراب الوطني ووحدة الشعب والأمة، وبحماية الحريات والحقوق الأساسية للإنسان والمواطن، وبالعامل دون هوادة من أجل تطور

1 - سعيد بوالشعير، النظام السياسي الجزائري، دار الهدى، عين مليلة، 1990، ص 230 - 231.

2 - أنظر المواد: 53 من دستور 1963، 111 من دستور 1976، 116 من دستور 1989، و 143 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

3 - راجع بخصوص تعريفها مثلا:

- محمد الصغير بعلي، القانون الإداري، دار العلوم، عنابة، 2004، ص 101.

- عمار بوضياف، الوجيز في القانون الإداري، الطبعة الثانية، دار جسر، المحمدية، 2007، ص 196.

- قصير مزياني فريدة، مبادئ القانون الإداري الجزائري، مطبعة عمار قرفي، باتنة، 2001، ص 154.

- J. Rivero, Jean Waline, Droit Administratif, 21<sup>ème</sup> édition, Dalloz, Paris, 2006, p 269.

- F. Terré, Introduction générale au droit, 7<sup>ème</sup> édition, Dalloz, Paris, 2006, p 253.

- A. Marais, Introduction au droit, 2<sup>ème</sup> édition, Vuibert, Paris, 2009, p 83.

4 - عثمان عبد الملك الصالح، السلطة اللاتحجية للإدارة في الكويت والفقهاء المقارن وأحكام القضاء، الطبعة الأولى، مجلة الحقوق والشريعة، جامعة الكويت، 1977، ص 06.

5 - عبد العظيم عبد السلام عبد الحميد، العلاقة بين القانون واللائحة، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، 1984، ص 03.

6 - أنظر المواد: 40 من دستور 1963، 110 من دستور 1976، 73 من دستور 1989، و 90 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

الشعب وازدهاره. ولأن وصول رئيس الجمهورية إلى تحقيق هذه الأهداف، وإلى إنجاز هذه المهام، لن يتجسد إلا في ظل وجود تنظيم محكم، يضبط الهيئات والمؤسسات من جهة، والوظائف والمهام من جهة أخرى، فإن المؤسس الدستوري الجزائري قد أقر له بممارسة السلطة التنظيمية<sup>1</sup>.

وللإشارة، فإنه بالرجوع إلى النظام القانوني الذي خص به الدستور السلطة التنظيمية لرئيس الجمهورية، نجد أن ممارسة الرئيس لها تتم بشكل مستقل؛ فلا يحتاج إلى إذن أو ترخيص مسبق، وأنها تتم بشكل نهائي؛ فلا يحتاج إلى موافقة أو تصديق بعدي، والأهم من ذلك أن ممارسته لها غير مقيدة أو متوقفة على توافر حالات أو ظروف معينة؛ بمعنى أن سلطة رئيس الجمهورية في ممارسة السلطة التنظيمية هي سلطة أصيلة، وليست سلطة استثنائية، كسلطته في التشريع بالأوامر.

وكما فعل مع هذه الأخيرة (سلطة التشريع بالأوامر)، فإن المؤسس الدستوري الجزائري قد قام بتقييد السلطة التنظيمية لرئيس الجمهورية، وهذا في إطار تنظيم علاقتها بالقانون. وهو ما تبينه بوضوح كل من: الفقرة الثانية من المادة 152 من دستور 1976 التي نصت على أنه: (كل المسائل، ما عدا تلك التي يختص بها القانون، هي من المجال التنظيمي)، والفقرة الأولى لكل من المادتين 116 من دستور 1989 والمادة 143 من دستور 1996، بعد تعديله في سنة 2016، اللتين نصتا على أنه: (يمارس رئيس الجمهورية السلطة التنظيمية في المسائل غير المخصصة للقانون).

وبالنظر في هذه النصوص الدستورية، يمكن إبداء الملاحظات الآتية:

- مجال السلطة التنظيمية لرئيس الجمهورية هو مجال محدد بكيفية سلبية؛ لأنه حيث لا يوجد القانون فثم توجد السلطة التنظيمية لرئيس الجمهورية<sup>2</sup>.

- مجال السلطة التنظيمية لرئيس الجمهورية لا يمكن أن يكون إلا مجالا منفصلا ومستقلا عن مجال القانون.

- المعيار المعتمد في النظام الدستوري الجزائري لتحديد مجال كل من السلطة التنظيمية لرئيس الجمهورية والقانون هو، كأصل، الإحالة الدستورية. فمثلا إذا كانت المادة 58 من دستور 1996، بعد تعديله في سنة 2016، قد نصت على أنه: (لا إدانة إلا بمقتضى قانون صادر قبل ارتكاب الفعل المجرم)، فإن المادة 197 منه قد نصت على أنه: (يؤسس مجلس أعلى للأمن يرأسه رئيس الجمهورية، مهمته تقديم الآراء إلى رئيس الجمهورية في كل القضايا المتعلقة بالأمن الوطني. يحدد رئيس الجمهورية كيفية تنظيم المجلس الأعلى للأمن وعمله).

<sup>1</sup> أنظر المواد: 53 من دستور 1963، 111 من دستور 1976، 01/116 من دستور 1989، و01/143 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

<sup>2</sup> A. Djebbar, La loi et le règlement dans la constitution du 28 novembre 1996, Revue Idara, L'école nationale d'administration, Alger, N°01, 1997, p09.

- علاقة السلطة التنظيمية لرئيس الجمهورية بالقانون من حيث المجال في ظل دساتير 1976، 1989، و1996 هي علاقة عكسية، وهذا لأن مجالها يتغير اتساعا و/أو ضيقا بحسب طبيعة ونوع التغير الحاصل في مجال القانون؛ فإذا توسع هذا الأخير، مثلا، نعرف بصفة آلية أن مجال السلطة التنظيمية لرئيس الجمهورية قد ضاق وبنفس مقدار توسع مجال القانون، والعكس صحيح.

وعلى كل، فإن الذي يهنا هنا هو أن رئيس الجمهورية مقيد دستوريا، كما هو مبين أعلاه، بعدم ممارسة سلطته التنظيمية في المسائل المخصصة للقانون، ومن بينها اختصاص هذا الأخير بإحداث الضرائب وفرضها.

### ثانيا: تقييد السلطة التنظيمية للوزير الأول

ربما بحكم تكليف المؤسس الدستوري الجزائري للوزير الأول بالسهر على حسن سير الإدارة العمومية<sup>1</sup>، فقد اعتبر أن ذلك سيجعله أقدر على معرفة ما يقتضيه تطبيق القوانين من قواعد تفصيلية وتكميلية<sup>2</sup>، ولذلك فقد أدرجه (أي تطبيق القوانين) ضمن المجال التنظيمي العائد للوزير الأول<sup>3</sup>.

وبمارس في الواقع الوزير الأول سلطته التنظيمية عن طريق توقيعه للمراسيم التنفيذية<sup>4</sup>، والتي هي عبارة عن فئة من القرارات الإدارية العامة المتضمنة للأحكام والقواعد المحددة للشروط والإجراءات اللازمة لتطبيق قانون معين تطبيقا سليما وفعالاً<sup>5</sup>.

هذا وقد درج الفقه الدستوري على التمييز بين نوعين من المراسيم التنفيذية، هما:

<sup>1</sup>- أنظر: المادة 99 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

<sup>2</sup>- فعلى سبيل المثال: إذا كانت المادة 36 من القانون العضوي رقم 11/04، المؤرخ في 06 سبتمبر 2004 والمتضمن للقانون الأساسي للقضاء قد نصت على أنه: (تنظم المدرسة العليا للقضاء تحت مسؤوليتها، مسابقات وطنية لتوظيف الطلبة القضاة. تحدد قواعد تنظيم المسابقات وسيرها عن طريق التنظيم)، فإن المادة 37 منه قد نصت على أنه: (يشترط في توظيف الطلبة القضاة المذكور في المادة 36 أعلاه، التمتع بالجنسية الجزائرية الأصلية أو المكتسبة. تحدد الشروط الأخرى عن طريق التنظيم).

<sup>3</sup>- أنظر: المادة 02/143 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

<sup>4</sup>- تجدر الإشارة إلى أنه بعد تعديل دستور 1996 في 2008 لم يكن ممكنا، من الناحية الدستورية، للوزير الأول توقيع المراسيم التنفيذية إلا بعد موافقة رئيس الجمهورية على ذلك (المادة 85)، لكن وبعد تعديل 2016 فقد ألغي هذا الشرط؛ بحيث لم يعد الوزير الأول يحتاج في توقيع المراسيم التنفيذية إلى موافقة رئيس الجمهورية (أنظر: المادة 99 حاليا).

<sup>5</sup>- عمار عوادي، المرجع السابق، ص772.



## – المراسيم التنفيذية البسيطة/ التلقائية:

وهي مراسيم يتخذها الوزير الأول من تلقاء نفسه، ودونما حاجة إلى وجود نص في صلب القانون يستدعي ذلك، وذلك ما دام أن له أصلا سلطة إصدار ما يراه مناسبا من التنظيمات<sup>1</sup>، وطالما أنه يستهدف تفصيل ما أجمله القانون، ولا يتجاوز حدود اختصاصه التنفيذي المخول له دستوريا. فكما يشير الفقه<sup>2</sup>، ممارسة الوزير الأول للسلطة التنظيمية، ضمن المجال العائد له، تعتبر نتيجة طبيعية لمباشرته للوظيفة التنفيذية، ولذا فالمشرع عندما يدعو الوزير الأول لإصدار تنظيمات تنفيذية، فإنه لا يقر له حقا جديدا، ولا يمنحه اختصاصا لم يكن له من قبل<sup>3</sup>.

## – المراسيم التنفيذية المسماة بلوائح الإدارة العامة:

وهي مراسيم يتطلب صدورها دعوة صريحة وخاصة من المشرع للوزير الأول، أو للحكومة بصفة عامة، وهذا بالنظر إلى أن ما ستتضمنه من أحكام يمكنها أن تضيف شيئا جديدا للقانون يستوجبها فهمه وتفسيره لتطبيقه التطبيق الصحيح والمنج في أرض الواقع. وبتعبير آخر، يستند هذا النوع من المراسيم التنفيذية في قيامه على وجود إحالة صريحة ومتميزة من جانب المشرع إلى السلطة التنظيمية للوزير الأول، وهذا لتنظيم جوانب ذات طابع فني تضمنها قانون معين؛ لذا فهذه المراسيم تطغى عليها صفة القرار على صفة التنفيذ، مما يؤدي في النهاية إلى إشراك السلطة التنظيمية للوزير الأول مع السلطة التشريعية في تسوية المسألة أو الموضوع محل التنظيم. ولأن المطلوب في هذه الحالة ليس بتنظيمات تنفيذية بالمعنى الدقيق للمصطلح، فقد اصطلح على تسميتها، عوضا عن ذلك، إما بتنظيمات/ لوائح الإدارة العامة و/أو التنظيمات الفنية، وإما بالتنظيمات المكتملة و/أو المتممة<sup>4</sup>.

وهكذا يتضح جليا بأن السلطة التنظيمية للوزير الأول هي في كل الأحوال سلطة تابعة في وجودها، ومقيدة في عملها، بسلطة البرلمان التشريعية. ويتبدى هذا التقييد في ثلاث مظاهر: أولها اقتران أعمال الوزير الأول لسلطته التنظيمية بالوجود القبلي للقانون الذي يراد تنفيذ أحكامه، ولذا لا يتصور ممارستها دون صدوره، وإلا كانت فاقدة لأساس دستوريته. والمظهر الآخر مفاده تقييدها بوضع وصياغة

<sup>1</sup> - أنظر: المادة 02/143 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

<sup>2</sup> - بدرية جاسر الصالح، السلطة اللائحية في مجال تنفيذ القوانين، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1979، ص157.

<sup>3</sup> - إسماعيل البدوي، اختصاصات السلطة التنفيذية في الدولة الإسلامية والنظم الدستورية المعاصرة، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، 1993، ص439.

<sup>4</sup> - حمدي أبو النور السيد، اختصاص الإدارة بتكملة القانون في ضوء أحكام المحكمة الدستورية العليا، المؤتمر العلمي الأول حول دور المحكمة الدستورية العليا في النظام القانوني المصري، كلية الحقوق، جامعة حلوان، أيام 30 - 31 مارس 1998، ص486 وما بعدها.

التفاصيل في ذات الموضوع الذي نظمه القانون دون أن تتجاوزه، وإلا تعدت النطاق الموضوعي لاختصاصها؛ الأمر الذي يصيب المرسوم التنفيذي الذي يصدره الوزير الأول في هذا الشأن بعدم الدستورية<sup>1</sup>، فضلا عن إمكانية الطعن فيه مبدئيا بعدم المشروعية لمخالفته القانون الذي صدر لتنفيذه. والمظهر الأخير، يتجسد في امتناع الوزير الأول عن ممارسة سلطته التنظيمية حال إلغاء القانون الذي سبق وأن نظم بواسطتها تنفيذه، وذلك بعدم إجرائه لأي تعديل على التنظيمات التنفيذية الخاصة بتطبيق ذلك القانون الملغى، وهذا لأن تلك التنظيمات، ومراعاة لما يقتضيه منطق التبعية، تلغى بقوة القانون بإلغاء القانون المتبوع، ما لم ينص القانون الجديد على استمرارها حتى صدور التنظيمات الخاصة به.

وهو ما قد أكدته المحكمة الإدارية العليا في مصر في قرارها المؤرخ في 17 ديسمبر 1966، الذي جاء فيه بأن<sup>2</sup>: (اللوائح التنفيذية إنما تستمد وجودها وقوتها من القانون الذي تصدر تنفيذا لأحكامه. فإذا ما ألغى هذا القانون، ولم ينص القانون اللاحق على بقاء اللوائح التنفيذية الصادرة تنفيذا للقانون السابق قائمة، ومعمولا بها إلى أن تعدل أو أن تلغى طبقا للقانون الجديد. فإن ذلك يستتبع حتما وبالضرورة اعتبار اللوائح السابقة ملغاة دون أن يحل محلها شيء. لأنها إنما تنبثق عن القانون ويتوقف مصيرها عليه وجودا وعدما).

## المبحث الثاني

### مبدأ عدم رجعية الضريبة

من الأسباب التي قيلت في تبرير وجود الدولة وتفسير أصل نشأتها هو أنها جاءت لتضمن للمجتمع ولأفرادها حياة يسودها النظام والاستقرار، وذلك من خلال عملها على تأمينهم من كل الأخطار التي تهدد أرواحهم و/أو أموالهم<sup>3</sup>.

وإذا كان يمكن الدولة من الاضطلاع بهذا الدور يتطلب تمتعها بالموارد المالية اللازمة لذلك، وهذا أساسا من خلال ما تفرضه من ضرائب، فإنه في المقابل يحتم عليها أن تحترم تلك القيود التي تضمن عدم حيدتها عن حماية الأشخاص وتأمينهم؛ بحيث لا تكون هي مصدر الخطر الذي يهدد مصالحهم وممتلكاتهم.

<sup>1</sup> - محمود عاطف البنا، الرقابة القضائية على دستورية اللوائح، مجلة القانون والاقتصاد، كلية الحقوق، جامعة القاهرة،  
العددان الأول والثاني، 1978، ص218.

<sup>2</sup> - نقلا عن: محمد باهي أبو يونس، الضوابط الدستورية للوظيفة اللائحية التنفيذية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية،  
2008، ص14 - 15.

<sup>3</sup> - سعيد بوالشعير، القانون الدستوري والنظم السياسية المقارنة، الجزء الأول، الطبعة الثامنة، ديوان المطبوعات الجامعية،  
الجزائر، 2007، ص39 - 42.

خصوصاً وأنه بظهور الدولة كشكل حديث لتنظيم شؤون الجماعة السياسية، أصبحت مهمة التشريع، بوضع قواعد عامة تحكم المجتمع وتنظم مختلف شؤونه، في مقدمة المهام والوظائف التي تحرص الدولة على القيام بها؛ فالتشريع كان، ولا يزال، هو أداة الدولة ووسيلتها لتنظيم شؤون المجتمع وضبط أموره<sup>1</sup>.

ومن خلال رعايتها للعملية التشريعية، فإن الدولة تتفرد بسن القواعد القانونية العامة، بل وتختار مجالات وزمان سنها؛ فالقواعد القانونية العامة لا تعد مشروعة إلا إذا كانت من إنشاء الدولة أو على الأقل هي تبنت ذلك<sup>2</sup>.

هذا ولما كان للدولة سلطة اختيار الزمان الذي يمكن للتشريع السريان خلاله من جهة، ولما كان من جهة أخرى فرض الدولة للضرائب وإحداثها لا يكون كما وضحنا آنفاً إلا بقانون، فإن ذلك قد يدفع بالدولة بحجة حاجتها الماسة للتمويل إلى المساس بحقوق المكلفين بالضريبة وأموالهم، وهذا عبر قيامها بفرض الضرائب وإحداثها بأثر رجعي.

ولأجل حماية المكلفين بالضريبة، فإن المؤسس الدستوري الجزائري قد عمل على ضمان عدم تمكين الدولة من القيام بذلك، وهذا بإقراره بشكل صريح وواضح مبدأ عدم رجعية الضريبة؛ بحيث نصت الفقرة الثانية للمادة 78 من دستور 1976 على أنه: (لا يجوز إحداث أية ضريبة أو جباية، أو رسم أو أي حق بأثر رجعي)، ونصت الفقرة الرابعة لكل من المادة 61 من دستور 1989 والمادة 78 من دستور 1996، بعد تعديله في سنة 2016، على أنه: (ولا يجوز أن تحدث بأثر رجعي، أية ضريبة، أو جباية، أو رسم، أو أي حق كيفما كان نوعه).

وقصد الإحاطة أكثر بمبدأ عدم رجعية الضريبة، فإنه تم تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين، هما:

المطلب الأول: ماهية مبدأ عدم رجعية الضريبة وآثاره

المطلب الثاني: مقتضيات تطبيق مبدأ عدم رجعية الضريبة

## المطلب الأول

### ماهية مبدأ عدم رجعية الضريبة وآثاره

يستهدف الإخضاع الضريبي اقتطاع جزء من أموال المكلفين بالضريبة وتوريدها للخزينة العمومية بدون مقابل. وهذا الاقتطاع لا يتم في الواقع دفعة واحدة؛ وإنما يتم إنجازه عبر عدة مراحل: يجسد

<sup>1</sup> - أنور أحمد رسلان، وسيط القضاء الإداري، دار النهضة العربية، القاهرة، 1999، ص 100.

<sup>2</sup> - يوسف حاشي، المرجع السابق، ص 31 - 32.

انطلاقاً منها التحقق من وجود الوعاء الخاضع للضريبة والتثبت منه، وكذا القيام بتحديد مقداره، والذي بناء عليه يحدد مقدار الضريبة الواجب الدفع، ليتم في الأخير مباشرة الإجراءات اللازمة لتحصيله<sup>1</sup>.

ولما كان من المتعذر في كثير من الضرائب إتمام تلك المراحل في فترة زمنية قصيرة، فإنه من الوارد جداً أن يصدر قانون ضريبي جديد يعيد تنظيم الأحكام المتعلقة بالضريبة الجاري تحصيلها سواء بصفة كلية أو جزئية؛ الأمر الذي يؤدي في العادة إلى القيام ببعض الإجراءات في ظل القانون الضريبي القديم، والقيام ببعض الآخر في ظل القانون الضريبي الجديد.

وهو ما يطرح ما يعرف بمسألة تنازع القوانين الضريبية من حيث الزمان. ومهما يكن من أمر، فإن أي حل لهذا التنازع يجب ألا يمس، بأي حال من الأحوال، بالمبدأ الذي أرساه المؤسس الدستوري الجزائري وما فتئ يؤكد عليه<sup>2</sup>، وهو مبدأ عدم رجعية الضريبة.

ونظراً لما هذا المبدأ من أهمية في تقييد سلطة الدولة (مشروعاً وإدارة) في مجال فرض الضرائب وتحصيلها، فإنه من المهم التطرق إليه، وهذا من خلال البحث في ماهيته (الفرع الأول)، والبحث عن الآثار المترتبة عنه (الفرع الثاني).

## الفرع الأول

### ماهية مبدأ عدم رجعية الضريبة

قصد الإلمام بماهية مبدأ عدم رجعية الضريبة كان لابد (أولاً) التعريف به وبأهميته، كما كان ضرورياً (ثانياً) البحث عن معيار يمكن الاعتماد عليه للتحقق من عدم رجعية الضريبة.

#### أولاً: التعريف بالمبدأ وأهميته

عرف مبدأ عدم رجعية الضريبة فقهاً بأنه: "المبدأ الذي مؤداه أن التشريع الضريبي يسري من وقت إصداره أو في تاريخ لاحق، فلا يسري بأثر رجعي، فلا يمتد إلى الوقائع التي تمت قبل صدوره، ولا يحكم إلا على ما يحدث في ظله من وقائع"<sup>3</sup>، وبأنه: "المبدأ الذي مؤداه أن القانون الضريبي الجديد يسري اعتباراً من تاريخ نفاذه بنشره في الجريدة الرسمية أو بانتهاء الميعاد المحدد للنفاذ بعد النشر ولا يجوز أن تنسحب أحكامه على الوقائع والروابط القانونية التي سبقت ذلك التاريخ"<sup>4</sup>. ومن الواضح بأن

<sup>1</sup> - رائد ناجي أحمد، مبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية وتطبيقه في العراق، مجلة جامعة تكريت للعلوم القانونية والسياسية، كلية القانون، جامعة تكريت، العدد 02، 2009، ص306.

<sup>2</sup> - أنظر المواد: 02/78 من دستور 1976، 04/61 من دستور 1989، و04/78 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

<sup>3</sup> - محمد محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، الطبعة الأولى، مطبوعات جامعة الكويت، الكويت، 1999، ص179.

<sup>4</sup> - رائد ناجي أحمد، المرجع نفسه، ص307.

هذين التعريفين ينطلقان في تعريف مبدأ عدم رجعية الضريبة من مبدأ عام قانوني معروف ومكرس قضاء<sup>1</sup>، وهو مبدأ عدم رجعية القوانين، الذي نصت عليه المادة 02 من القانون المدني بقولها: ( لا يسري القانون إلا على ما يقع في المستقبل ولا يكون له أثر رجعي ).

وكما هو معلوم، فالنظرية الحديثة تقوم بشأن تطبيق القوانين من حيث الزمان على الجمع بين مبدأين، هما: مبدأ عدم رجعية القوانين ومبدأ الأثر الفوري والمباشر للقانون الجديد؛ بحيث تجعل مبدأ عدم رجعية القوانين الأساس الذي يمنع بموجبه مبدئياً تطبيق القوانين الجديدة في الفترة التي تسبق تاريخ دخولها حيز النفاذ، كما وتجعل مبدأ الأثر الفوري والمباشر للقوانين الجديدة الأساس الذي يمنع بموجبه مبدئياً الاستمرار في تطبيق القوانين القديمة في الفترة التي تلي تاريخ خروجها من حيز النفاذ، أي بعد إلغائها سواء صراحة أو ضمناً.

فقد نصت المادة 02 من القانون المدني على أنه: ( لا يجوز إلغاء القانون إلا بقانون لاحق ينص صراحة على هذا الإلغاء. وقد يكون الإلغاء ضمناً إذا تضمن القانون الجديد نصاً يتعارض مع نص القانون القديم أو نظم من جديد موضوعاً سبق أن قرر قواعده ذلك القانون القديم ).

وبذلك تكون النظرية الحديثة قد تمكنت من تجاوز ما أخذت عليه النظرية التقليدية، وهو أن اعتدادها بمبدأ واحد فقط، هو مبدأ عدم رجعية القوانين، لا يقدم حلاً للمراكز الجارية، في حين أن الجمع بين مبدأ عدم رجعية القوانين ومبدأ الأثر الفوري والمباشر للقوانين الجديدة يسمح بمنع حدوث مشكلة ازدواج القوانين التي تحكم المراكز و/أو الوقائع القانونية؛ ذلك لأن الأخذ بالمبدأين معاً وتطبيقهما على أرض الواقع يسمح بتحقيق النتيجة المرجوة، ألا وهي وحدة القانون في تنظيم المسألة الواحدة<sup>2</sup>.

هذا وإذا كان من بين الأمور التي ينبغي على الدولة دستورياً تجنبها وعدم إتيانها هو ألا تفرض على الأشخاص ضرائب بأثر رجعي<sup>3</sup>، فإن هذا مرده وجود عدة مبررات تبرز أهمية وضرورة احترام ذلك، وهي:

---

<sup>1</sup> - أنظر: قرار المحكمة العليا الصادر بتاريخ 1987/02/23 في القضية رقم 44507 الذي قضى بأنه: (لا يسري القانون إلا ما على يقع في المستقبل ولا يكون له أثر رجعي ومن ثم فإن القضاء بما يخالف هذا المبدأ يعد خرقاً للقانون... ولما كان من الثابت في قضية الحال أن الدعوى رفعت قبل صدور قانون الأسرة فإن قضاة الموضوع الذين قضوا برفع النفقة اعتماداً على المادة 79 من قانون الأسرة طبقوا قانوناً غير موجود وقت الواقعة. ومتى كان كذلك استوجب نقض القرار المطعون فيه). نقلاً عن: محمد الصغير بعلي، المدخل للعلوم القانونية، دار العلوم، عنابة، 2006، ص89.

<sup>2</sup> - عمار بوضياف، المدخل إلى العلوم القانونية، مرجع سابق، ص181.

<sup>3</sup> - M.Ben Amara, H. Bouznad, Le droit fiscal des affaires en Algérie, Houma, Alger, 2012, p17.

**1. رجعية الضريبة تخالف المنطق القانوني:** وذلك لأنه لما كانت الضريبة بمفهوم المادة 53 من القانون المدني التزاما قانونيا، فإنه يشترط للوفاء بها أن يكون القانون أسبق عليها في الوجود، وذلك لأنه بدونها لن يكون بالإمكان - في ظل التطبيق الصارم لمبدأ قانونية الضريبة - تحديدها وتعيينها التعيين النافي للجهالة، فالضريبة كغيرها من الالتزامات، القانونية منها والرضائية، لا يمكن الوفاء بها وتنفيذها إلا إذا كان محلها معينا بشكل كاف<sup>1</sup>. ومن ثم فمطالبة المكلفين بتسديد ضريبة كانوا يجهلون بها تماما غير مستساغ منطقيا، ولذلك نجد بأن المشرع الجزائري يقضي في المواد المدنية ببطالان كل عقد محل الالتزام فيه غير معين وغير قابل للتعيين<sup>2</sup>.

**2. الرجعية تنافي ومبدأ قانونية الضريبة:** وهذا لأنه إذا كان مؤدى هذا الأخير أن يكون القانون هو المصدر الوحيد المنشئ للضريبة<sup>3</sup>، فإن رجعية الضريبة مؤداها في الواقع أن يكون القانون مجرد مصدر كاشف لها، وهذا لأن القول بأن الضريبة تسري بأثر رجعي معناه الاعتراف، ولو بشكل ضمني، بأنها كانت موجودة من قبل، لكن وحتى لا يُخرق مبدأ قانونية الضريبة، فإن الدولة لم يكن في وسعها قانونا آنذاك مطالبة المكلفين بأداء الضريبة نظرا لغياب النص القانوني الذي يجيز لها ذلك، وقصد استرجاع المبالغ التي كان من الممكن تحصيلها في تلك الفترة التي لم تدفع فيها الضريبة، فإن الدولة تلجأ إلى فرض هذه الأخيرة بأثر رجعي، وهو ما يشكل بلا ريب مساسا بقيمة مبدأ قانونية الضريبة، وذلك لأن القانون يصبح في حالة اعتراف المؤسس الدستوري بإمكانية إحداث الضريبة وفرضها بأثر رجعي مجرد كاشف للالتزام الضريبي عوضا عن أن يكون منشئا له<sup>4</sup>.

**3. رجعية الضريبة تهدر مبدأ اليقين:** وهو المبدأ الذي ينبغي أن يسود النظام الضريبي<sup>5</sup>، وذلك من خلال عمل المشرع الضريبي قدر الإمكان على أن يكون التشريع الضريبي واضحا في جميع الجوانب التي ينظمها، وبالأخص منه تلك المتعلقة بتحديد: الواقعة المنشئة للضريبة، ووعائها ونسبها، وكيفية الوفاء بها وإجراءات تحصيلها. كما أنه يتعين، من جهة أخرى، على إدارة الضرائب أن تعمل على إحاطة المكلف علما بكافة النصوص القانونية المخاطب بها لكي يكون على بينة من حقيقة الالتزام الضريبي

<sup>1</sup> - بالإضافة إلى المادة 01/94 من القانون المدني، راجع في ذلك مثلا: علي فيلاي، الالتزامات: النظرية العامة للعقد، الطبعة الثانية، دار موفم، الجزائر، 2005، ص 176. بن شويخ الرشيد، دروس في النظرية العامة للالتزام، دار الخلدونية، الجزائر، 2012، ص 95. دريال عبد الرزاق، الوجيز في النظرية العامة للالتزام، دار العلوم، عنابة، 2004، ص 38.

<sup>2</sup> - أنظر: المادة 94 من القانون المدني.

<sup>3</sup> - محمد علوم محمد علي المحمود، الطبيعة القانونية والمالية لدين الضريبة وتطبيقاتها في التشريعات الضريبية المقارنة، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2010، ص 71.

<sup>4</sup> - كمال عبد الرحمان الجرف، المبادئ القانونية في الأحكام الضرائبية، الطبعة الأولى، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، 1961، ص 267.

<sup>5</sup> - راجع: رضا خلاصي، المرجع السابق، ص 87 - 88. برحمانى محفوظ، المرجع السابق، ص 80.

الواقع على عاتقه<sup>1</sup>. ولما كانت إدارة الضرائب لا يمكنها القيام بذلك في حالة الإقرار برجعية الضريبة لغياب النصوص القانونية المتعلقة بها في حينها، فإن المكلفين لن يكون في وسعهم في هذه الحالة التحقق من مركزهم الضريبي. وهو ما يجعلهم في حيرة وتخوف عوض أن يكونوا على يقين من وجود أو عدم وجود عبء ضريبي واقع على عاتقهم، والسبب في ذلك رجعية الضريبة.

**4. رجعية الضريبة ضررها أكبر من نفعها:** بحيث إذا كان من الممكن أن يترتب عنها ارتفاع الحصيلة الضريبية الموردة للخزينة العمومية، فإنه في المقابل قد يترتب عنها أن يصبح تقدير إدارة الضرائب لمقدار الضريبة فيه نوع من التعسف والتحكم، وذلك لأنه من الطبيعي أن يتصرف المكلفون حسب الواقع الذي سبق صدور القانون الذي فرض عليهم ضرائب جديدة و/أو الذي رفع في نسب ضرائب موجودة بأثر رجعي؛ فلا يكون إذن مستبعدا أن يتصرفوا على سبيل المثال في الإثباتات التي تجعلهم في منأى عن التقدير الجزافي الذي تلجأ إليه إدارة الضرائب بطريقة قد تكون تحكيمية. ولأن ذلك يمس بلا شك عدالة الضريبة، فإن المكلفين قد يحاولون بكيفية أو بأخرى التملص منها لأنها يمكن أن تشكل في الواقع تهديدا لمركزهم المالي الذي قد يتعرض إلى استنزاف كبير نتيجة لارتفاع الأعباء الضريبية المفروضة، ومن ثم فإنهم قد يواجهون نقضا خطيرا في المداخل مما يؤدي بالكثير منهم، وخاصة أصحاب المؤسسات الصغيرة، إلى الغلق والتوقف عن العمل إن لم نقل الإفلاس<sup>2</sup>، وهو ما سيكون له تأثير سلبي على الاقتصاد الوطني لأن تكلفة الاستيراد ستزداد، ولأن عمليات الادخار والاستثمار ستقل بفعل هذه السياسية الضريبية التي كان يفترض فيها أن تكون محفزة ومشجعة لهما وليس العكس<sup>3</sup>. وبذلك يمكن القول بأن الخزينة العمومية هي من سيتضرر في الأخير من إقدام الدولة على إحداث الضرائب وفرضها بأثر رجعي، وذلك لأنه كما هو معروف رأس المال جبان وسيبحث حتما عن الأمان، والذي من المؤكد أنه سيجده في تلك الدول التي تشكل أنظمتها الضريبية ما أصبح يعرف حاليا بالجنات الضريبية<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - رائد أحمد ناجي، المرجع السابق، ص 311.

<sup>2</sup> - حسين خلاف، الأحكام العامة في قانون الضريبة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1966، ص 127.

<sup>3</sup> - رفيقة قصوري، النظام القانوني للاستثمار الأجنبي في الدول النامية، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة باتنة، 2011، ص 82 - 83. طالبي محمد، أثر الحوافز الضريبية وسبل تفعيلها في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، مخبر العولمة واقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة الشلف، العدد 06، 2009، ص 313 وما بعدها.

<sup>4</sup> - راجع بخصوص هذا المفهوم مثلا: زهرة حبو، التهرب الضريبي الدولي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة دمشق، العدد 01، 2011، ص 424 - 425.

## ثانيا: معيار التحقق من عدم رجعية الضريبة

في إطار تمكين مبدأ عدم رجعية الضريبة الذي أقره المؤسس الدستوري الجزائري من لعب دوره في حماية المكلفين من تلك الضرائب التي قد تفرض عليهم بأثر رجعي، فقد كان ضرورياً بمكان البحث عن معيار يمكن من خلاله التمييز بين تلك الضرائب التي تسري بأثر فوري وتلك التي تسري بأثر رجعي. فهذه التفرقة أهميتها القانونية الكبيرة التي تتمثل في أنه لا مجال بأي حال من الأحوال للاعتراف بدستورية الضرائب التي يكون سريانها رجعياً، وذلك لأن المؤسس الدستوري الجزائري، وعلى خلاف بعض المؤسسين<sup>1</sup>، قد طبق مبدأ عدم رجعية الضريبة بصفة صارمة لا يمكن معها القول بإمكانية السماح للمشرع الضريبي الجزائري بالخروج على هذا المبدأ حتى ولو كانت ثمة ضرورة ملحة لذلك<sup>2</sup>.

وقصد الفصل في مسألة رجعية الضريبة من عدمها بشكل موضوعي، فإن الفقه قد اعتمد على المعايير الآتية:

**1. توقيت العمل بالقانون الجديد:** بمعنى أنه إذا كان الانطلاق في العمل بالقانون الجديد يبدأ من يوم دخوله حيز النفاذ، وليس من يوم سابق على ذلك، فإن الضريبة تنتفي عنها صفة الرجعية، والعكس صحيح إذا كان العمل بالقانون الجديد يشرع فيه ابتداء من يوم سبق سريانه، فإنه في هذه الحالة تتأكد رجعية الضريبة. وكما هو معلوم، فإن المادة 04 من القانون المدني قد نصت على أنه: (تطبق القوانين في تراب الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ابتداء من يوم نشرها في الجريدة الرسمية. تكون نافذة المفعول بالجزائر العاصمة بعد مضي يوم كامل من تاريخ نشرها وفي النواحي الأخرى في نطاق كل دائرة بعد مضي يوم كامل من تاريخ وصول الجريدة الرسمية إلى مقر الدائرة ويشهد على ذلك ختم الدائرة الموضوع على الجريدة).

**2. معيار المساس بالحقوق المكتسبة<sup>3</sup>:** بحيث يرى أنصار هذا المعيار<sup>4</sup> بأن الضريبة لا تكون رجعية إلا إذا كانت تمس بحقوق سبق للمكلفين وأن اكتسبوها من قبل. وبحسبهم فإن الأساس في معرفة مدى نشوء حق مكتسب للمكلفين بالضريبة من عدمه هو التقادم الضريبي، وذلك بالقول أنه لا ينشأ حق مكتسب للمكلفين بالضريبة إلا إذا كانت الضريبة الجديدة و/أو المعدلة قد أحدثت وتم فرضها بعد أن

<sup>1</sup> محمد محمد عبد اللطيف، المرجع السابق، ص 183.

<sup>2</sup> رائد ناجي أحمد، المرجع السابق، ص 313.

<sup>3</sup> حسين الصغير، النظرية العامة للقانون ببعدها الغربي والشرعي، الطبعة الأولى، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999، ص 151.

<sup>4</sup> راجع بخصوصهم: رائد ناجي أحمد، المرجع السابق، ص 317.



انقضى حق الدولة في المطالبة بها، وهذا بمضي الأجل المقرر قانونا لتقادم الضرائب<sup>1</sup>. ويمكن إذن، بمفهوم المخالفة، القول بأنه لا ينشأ للمكلفين بالضريبة حق مكتسب إذا كانت الدولة قد أقدمت على إحداث الضريبة الجديدة و/أو المعدلة وفرضها قانونا قبل سقوط حقها في المطالبة بها بالتقادم. ووفقا لهذا الرأي الفقهي، فإن الضريبة ليست في هذه الفرضية الثانية ذات أثر رجعي حتى ولو كان القانون الذي نص عليها يسري على تصرفات ووقائع تمت قبل دخوله حيز النفاذ. وحجتهم في ذلك أن القانون الضريبي في هذه الحالة لم يتعرض لحق مكتسب للمكلفين، وإنما كل ما في الأمر أنه قد أجهز على الأمل الذي كان يتطلع من خلاله هؤلاء لاكتساب الحق. ولتوضيح ذلك يضربون المثال الآتي<sup>2</sup>:

لو أحدثت الدولة ضريبة على الأرباح، وقامت بفرضها على التجار سنة 2010، وكانت مدة تقادم هذا النوع من الضرائب محددة قانونا بأربع سنوات، فإنه حسابيا تكون سنة 2014 السنة التي يسقط فيها بالتقادم حق الدولة في مطالبة التجار بتسديد ما عليهم بموجب هذه الضريبة. وهي السنة (أي سنة 2014) التي يكتسب فيها التجار حقا لا يجوز المساس به، فإذا صدر مثلا سنة 2016 قانون جديد يعدل في الضريبة من خلال الرفع في مقدارها مع نصه على أن ذلك يسري ابتداء من سنة 2010، فإن الضريبة تكون في هذه الحالة حسب أنصار هذا المعيار رجعية، وذلك لمساسها بحق مكتسب للمكلفين (التجار). أما لو صدر فرضا القانون الجديد سنة 2013، فإن الضريبة في هذه الحالة تكون ذات أثر فوري ومباشر، وليست ذات أثر رجعي، وهذا على الرغم من انصراف القانون الجديد إلى وقائع وتصرفات سبقت سريانه، والعلة في ذلك أن المكلفين في هذه الحالة لم يكتسبوا الحق بعد، وإنما كان لديهم مجرد أمل في اكتسابه.

**3. معيار طبيعة العناصر المكونة لوعاء الضريبة:** حسب الفقيه Paul Roubier<sup>3</sup> سريان الضريبة بأثر رجعي أو بأثر فوري متوقف على طبيعة العناصر المكونة لوعائها. وذلك يستدعي حسب وجهة نظر هذا الفقيه التمييز بين حالتين، هما:

1- حالة ما إذا كان وعاء الضريبة متعلقا بدخل أو إيراد الأصل فيه أنه متجدد ويتكرر تحقيقه باستمرار سنويا: ففي هذه الحالة الضريبة يتم فرضها عليه بشكل دوري كالضريبة على الأرباح التجارية والصناعية مثلا التي يتم فرضها على الربح المحقق عن كل سنة على حدى. فإذا صدر قانون جديد أثناء السنة يعدل من أساس الضريبة أو نسبها ونص على أن التعديل يسري على الأرباح المحققة منذ بداية السنة،

<sup>1</sup> - وهو أربع (04) سنوات بحسب كل من: المادة 311 من القانون المدني، والمادة 159 من قانون الإجراءات الجبائية المؤسس بموجب المادة 40 من القانون رقم 21/01 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 والمتضمن قانون المالية لسنة 2002 (الجريدة الرسمية عدد 79 الصادرة في 23 ديسمبر 2001).

<sup>2</sup> - رائد ناجي أحمد، المرجع السابق، ص 318.

<sup>3</sup> P.Roubier, Le droit transitoire, Dalloz, Paris, 1960, p 496 et s.

فإنه حسب هذا المعيار لا تكون الضريبة ذات أثر رجعي لأن السنة التي تتعلق بها هذه الضريبة لم تنتهي بعد، أما لو انقضت ثم فرض المشرع الضريبي تطبيق القانون الجديد على أرباحها، فإن الضريبة في هذه الحالة تكون أثر رجعي.

2- حالة ما إذا كان وعاء الضريبة متعلقاً بتصرفات و/أو وقائع الأصل فيها أن لا تقع باستمرار وبصفة منتظمة: ففي هذه الحالة الضريبة تفرض فقط حال تحقق التصرفات و/أو الوقائع الخاضعة لها، ومثالها ضريبة التسجيل العقاري التي تستحق بمناسبة انتقال الملكية العقارية من شخص لآخر أياً كانت طبيعة التصرف الناقل للملكية<sup>1</sup>. وعليه فالضريبة هنا لا تكون ذات أثر فوري ومباشر إلا إذا فرضت على التصرفات و/أو الوقائع التي تعاصر أو التي تعقب دخولها حيز النفاذ، وهذا لأنه إذا ما فرضت على تصرفات و/أو وقائع سابقة على دخولها حيز النفاذ فإنها تكون ذات أثر رجعي.

**4. معيار وقت تحقق الواقعة المنشئة للضريبة:** وفقاً لهذا المعيار ينبغي النظر لتحديد ما إذا كانت الضريبة ذات أثر رجعي أم لا إلى وقت تحقق الواقعة المنشئة لها، وهذا لأنه من حيث المبدأ لكل ضريبة واقعة منشئة لها. وحسب القائلين بهذا المعيار، فإن القانون الجديد يطبق بأثر فوري على الوقائع المنشئة للضريبة التي تتزامن معه و/أو التي تلي تاريخ العمل به، ولا يطبق بأثر رجعي على الوقائع المنشئة للضريبة التي تمت قبل هذا التاريخ، وإنما يسرى بشأنها القانون النافذ وقت حدوثها، وذلك لأن الالتزام بالضريبة يكون طبقاً للقانون الساري وقت تحقق الواقعة، وليس طبقاً لقانون لاحق<sup>2</sup>. كما ويجب عند تحديد دين الضريبة الرجوع إلى القانون المعمول به تاريخ حصول الواقعة المنشئة للضريبة، وليس تاريخ صدور قرار الضريبة، فلو حقق مثلاً أحد المكلفين بضريبة الدخل ربحاً صافياً في ختام السنة ثم صدر قانون جديد يعدل في وعائها<sup>3</sup> و/أو نسبها<sup>4</sup>، فإنه يتعين أن يسري على الربح المحقق في هذه الحالة القانون القديم، وإلا كانت الضريبة ذات أثر رجعي إذا ما طبقت وفقاً للقانون الجديد.

<sup>1</sup> عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، التشريع الضريبي، المرجع السابق، ص 435.

<sup>2</sup> رمضان صديق، نظرية الأثر الممتد واللاحق للقانون الجديد ومدى تطبيقها ضريبياً على الحالات السابقة على تاريخ العمل بالقانون رقم 91 لسنة 2005 وتعديلاته، المؤتمر الضريبي الثاني عشر حول فاعلية تطبيق النظام الضريبي المصري، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة، أيام 18 - 23 جوان 2007، بتاريخ 20/02/2016، <http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php/1758> \_

<sup>3</sup> راجع: عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي، أطروحة دكتوراه، كلية القانون، جامعة الموصل، 2005، ص 12 وما بعدها.

<sup>4</sup> راجع: سالم الشوابكة، قرار تقدير ضريبة الدخل وطرق الطعن به، مجلة الحقوق، جامعة الكويت، العدد 02، 2000، ص 181 وما بعدها.

## الفرع الثاني

### الآثار المترتبة على مبدأ عدم رجعية الضريبة

على الرغم من تعدد المعايير التي قيلت في تحديد مدى رجعية الضريبة من عدمها، إلا أن الرأي الغالب في الفقه يرجح معيار الواقعة المنشئة للضريبة<sup>1</sup>، وهذا لتمييزه بالوضوح وسهولة التطبيق على أرض الواقع؛ ذلك لأنه لا يعتمد للوصول إلى الإجابة المطلوبة أعلاه إلا على فكرة بسيطة مفادها ضرورة معرفة وقت تحقق الواقعة المنشئة للضريبة، هل كان في ظل القانون القديم أم كان في ظل القانون الجديد؟

وكنتيجة لذلك، فإن الشخص لا يعتبر مدينا بالضريبة بمجرد نفاذ القانون المؤسس لها، وإنما يجب لاعتباره كذلك أن تكون الواقعة المنشئة للضريبة قد تحققت في شأنه<sup>2</sup>. وقد تناول الفقه هذه الواقعة بعدة تعريفات<sup>3</sup>، نذكر منها تعريفها بأنها: " عبارة عن تحقق للشروط العامة التي حددها القانون لاستحقاق الضريبة، كوجود ربح صاف في ختام السنة المالية للمؤسسات التجارية والصناعية بالنسبة لضريبة الدخل"<sup>4</sup>، وبأنها: " الشرط أو الشروط التي لا بد من توافرها حتى يتولد دين الضريبة في ذمة المكلف"<sup>5</sup>، كما وأنها عرفت بأنها: " الظروف الموضوعية والشخصية التي تؤدي إلى ظهور الالتزام بالضريبة"<sup>6</sup>.

هذا ولما كان وجود الالتزام بدفع الضريبة مرتبط فقط بتحقق الواقعة المنشئة لها<sup>7</sup>، فإن صدور قرار إداري من قبل إدارة الضرائب لتحديد مقدار الضريبة واجب الدفع لا يعتبر لازماً لنشوء هذا الالتزام؛ وإنما لازم فقط لتأكيد وجوده، وإمكان المطالبة به، أي لاعتباره مستحقاً وواجب الأداء<sup>8</sup>. وعليه فمن الواجب عدم الخلط بين نشأة دين الضريبة وتحصيل ذلك الدين<sup>9</sup>.

<sup>1</sup> - راجع: رائد ناجي أحمد، المرجع السابق، ص 320 - 322.

<sup>2</sup> - عادل الحياوي، الضريبة على الدخل العام، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1968، ص 150.

<sup>3</sup> - راجع بخصوصها أكثر: عبد الباسط على جاسم الزبيدي، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي، المرجع السابق، ص 75-76.

<sup>4</sup> - عبد الحفيظ عبد الله عيد، حساب وربط ضريبة الدخل في الكويت وفق أحكام مرسوم ضريبة الدخل رقم 3 لسنة 1955، مجلة الحقوق، جامعة الكويت، العدد 01، 1994، ص 258.

<sup>5</sup> - نوح محمد عبد الرحيم، المحاسب الضريبي، الطبعة الأولى، دار الكتب، بيروت، 1971، ص 113.

<sup>6</sup> - حسين خلاف، المرجع السابق، ص 155.

<sup>7</sup> - كمال الجرف، مصدر الالتزام بدفع الضرائب على الإيراد، مجلة إدارة قضايا الحكومة، القاهرة، العدد 02، 1966، ص 48.

<sup>8</sup> - عادل أحمد حشيش، الوسيط في الضرائب على الدخل، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، 1988، ص 128.

<sup>9</sup> - قدرني نقولاً عطية، ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، 1960، ص 106.

ومع أن الأصل في دين الضريبة أنه دين محمول وليس مطلوب<sup>1</sup> إلا أن ذلك لا يعد مبررا يجعل إدارة الضرائب، باعتبارها صاحبة الاختصاص بربط وتحصيل مختلف الضرائب، لا تسعى إلى القيام بكل ما من شأنه أن يجعل كل مكلف يفي بما هو في ذمته من مبالغ ضريبية لصالح الخزينة العمومية. ولذلك فلإدارة الضرائب سلطة اتخاذ ما تراه ضروريا من قرارات، حتى ولو كانت في بعض الأحيان ذات طابع عقابي. ولها إضافة إلى ذلك، تقديم الشكاوى التي من شأنها السماح للجهات القضائية المختصة تحريك ومباشرة المتابعات الرامية إلى تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في القوانين الضريبية<sup>2</sup> ضد أولئك الذين يقومون بانتهاك هذه الأخيرة إضرارا بالخزينة العمومية.

ولأن هذه القرارات الإدارية والعقوبات الجزائية هدفها ضمان احترام المكلفين بالضريبة لالتزامهم بالوفاء بها طبقا للقانون، فإنه يتعين أن يحكم تطبيقها من حيث الزمان نفس المبدأ الذي يحكم الضريبة ذاتها، وهو مبدأ عدم الرجعية. وبذلك يمكن القول وأن الآثار المترتبة على مبدأ عدم رجعية الضريبة تتمثل في: (أولا) عدم رجعية القرارات الإدارية الضريبية، و(ثانيا) عدم رجعية العقوبات الجزائية الضريبية.

### أولا: عدم رجعية القرارات الإدارية الضريبية

ليس بإمكان الدول الحديثة أن تواكب التطور اعتمادا على قدرات فردية أو على بطولات أحادية، وهذا لأن حجم التنوع والتباين في الحاجات الإنسانية لأفراد المجتمع كبير<sup>3</sup>؛ بحيث لا يمكن تغطيته إلا من خلال وجود إدارة عمومية. وقصد تمكين هذه الأخيرة من النهوض بالمهام المسندة إليها، فإنه كان واجبا الإقرار لها بممارسة جملة من الصلاحيات والاختصاصات التي أضحت في الواقع تشكل امتيازات لها في علاقاتها بالمتعاملين معها.

وما من شك في أن القرارات الإدارية تعد من أهم تلك الامتيازات، وذلك لأنها تعتبر الوسيلة الوحيدة التي يمكن للإدارة العمومية، في حدود اختصاصاتها، استعمالها بإرادتها المنفردة والملزمة لترتيب حقوق و/أو فرض التزامات تقتضيها المصلحة العامة<sup>4</sup>. وأحد هذه الالتزامات التي تتدخل الإدارة العمومية، ممثلة في إدارة الضرائب، لفرض احترامها والوفاء بها بموجب ما لها من سلطة في اتخاذ القرارات هو الالتزام الضريبي، وهذا في حالة امتناع أو تماطل المكلفين بأدائه عن القيام بذلك في الآجال المقررة قانونا، وذلك لأنه يمكن اعتباره بمثابة مساس بالمصلحة العامة؛ ذلك لأن الإيرادات الضريبية تشكل موردا

<sup>1</sup> - محمد علوم محمد علي المحمود، المرجع السابق، ص256.

<sup>2</sup> - المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>3</sup> - بكر أبو بكر، مفهوم التنظيم (المنظمة = Organization)، بتاريخ 2012/01/05،

<http://www.bakerabubaker.info/index.php?action=show&pageID=30>

<sup>4</sup> - محمد فؤاد عبد الباسط، القرار الإداري، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2000، ص03.

هاما لتغطية النفقات العمومية الموجهة لتلبية الاحتياجات العامة، ولذا يتعين العمل بحزم على ضمان تدفقها إلى الخزينة العمومية في المواعيد المحددة لذلك<sup>1</sup>. لكن ومع ما للقرارات الإدارية من أهمية في المجال الضريبي، إلا أنه ونظرا لما تتميز به من قدرة على المساس بالحقوق والحريات في هذا المجال، وهذا من خلالها تأثيرها، سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، في المراكز القانونية للمكلفين بالضريبة، فإنه كان من الواجب إحاطتها هي الأخرى بعدد من الضوابط الدستورية التي يمكن من خلالها القول بأن المكلفين بالضريبة في مأمن من أي تعسف قد يطالهم من قبل إدارة الضرائب.

ولتحقيق هذا المسعى، فإن المؤسس الدستوري الجزائري وكما هو مبين أعلاه قد شدد على مبدأ ألا ضريبة بأثر رجعي، مهما كانت الظروف والأحوال، وهذا سواء بالنسبة لمرحلة التشريع (المشروع الضريبي)، أو بالنسبة لمرحلة التنفيذ (إدارة الضرائب).

وعليه فإن مبدأ عدم رجعية القرارات الإدارية الضريبية في النظام القانوني الجزائري يجد أساسه مباشرة في النصوص الدستورية المتعاقبة<sup>2</sup>، وهذا لأنه ورغم اتفاق الفقهاء على أن الأصل في نفاذ القرارات الإدارية بشكل عام هو عدم سريانها بأثر رجعي<sup>3</sup>، إلا أنهم قد اختلفوا حول الأساس القانوني لهذا المبدأ؛ بحيث أن هناك من يرى بأن المبدأ يجد أساسه في المادة الثانية من القانون المدني الفرنسي التي قضت بأن القوانين لا تسري إلا على المستقبل، وليس لها أثر رجعي. في حين البعض يرى بأن أساس الالتزام بمبدأ عدم الرجعية القرارات الإدارية هو كونه من المبادئ العامة للقانون التي استتبها القضاء واستقر على تطبيقها في سبيل حماية حقوق الأشخاص وحرياتهم<sup>4</sup>.

وللاشارة، فإنه وعلى خلاف مبدأ عدم رجعية القرارات الإدارية الضريبية الذي لا يمكن مبدئيا، من الناحية الدستورية، أن ترد عليه استثناءات<sup>5</sup>، فإن الفقه قد أقر بشكل استثنائي بعض الحالات التي تشكل خروجاً على مبدأ عدم الرجعية فيما يخص باقي القرارات الإدارية<sup>6</sup>.

<sup>1</sup> - قدرتي نقولا عطية، المرجع السابق، ص166.

<sup>2</sup> - أنظر المواد: 78 من دستور 1976، 61 من دستور 1989، و78 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

<sup>3</sup> - راجع في ذلك أكثر: محمد سليمان الطماوي، النظرية العامة للقرارات الإدارية، الطبعة الخامسة، دار الفكر العربي، القاهرة، 1984، ص538 وما بعدها. خالد سمارة الزعبي، القرار الإداري بين النظرية والتطبيق، الطبعة الثانية، دار الثقافة، عمان، 1999، ص202 وما بعدها.

<sup>4</sup> - راجع مثلاً: محمد عبد العال السناري، نفاذ القرارات الإدارية، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، 1981، ص304. محمد السيد عبد المجيد، نفاذ القرارات الإدارية، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 2000، ص142.

<sup>5</sup> - رائد ناجي أحمد، المرجع السابق، ص313.

<sup>6</sup> - راجع بشأنها مثلاً: ناصر عبد الحليم السلامات، نفاذ القرار الإداري في القانون الإداري الأردني، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، 2009، ص247 وما بعدها. أحمد محمد فارس النوايسة، مبدأ عدم رجعية القرارات الإدارية، أطروحة دكتوراه، كلية الدراسات القانونية العليا، جامعة عمان العربية، 2009، ص125 وما بعدها.

## ثانياً: عدم رجعية العقوبات الجزائية الضريبية

مهما قيل في تبرير ضرورة قيام الأشخاص بدفع الضرائب المفروضة عليهم<sup>1</sup>، ورغم ما تم بذله في سبيل تحسيسهم وتوعيتهم بأهمية الالتزام بذلك والتقيد به في المواعيد المحددة قانوناً، إلا أن الواقع قد أثبت بأن هناك مكلفين لم يجد ذلك معهم نفعاً<sup>2</sup>؛ بحيث تجدهم لا يتوانون في اتخاذ جميع المساعي التي تمكنهم من التخلص والتهرب من أداء ما فرض عليهم من ضرائب، ولو كان ذلك بطريقة غير مشروعة من خلال تعمدهم خرق وانتهاك قواعد القانون الضريبي و/أو التحايل عليها.

ونظراً لأن في ذلك ضرراً بالغاً بالمصلحة العامة التي تتأثر سلباً بشكل كبير جراء تلك الأفعال، فإن الدولة لا تتوانى بدورها عن استخدام سلطتها في العقاب<sup>3</sup>، وهذا من خلال إسباغ تلك الأفعال صفة الجرائم وتسليط عقوبات جزائية عليها<sup>4</sup>، بالإضافة إلى تحويل إدارة الضرائب لصلاحيات مهمة في مجال فرض عقوبات لها طابع إداري<sup>5</sup>، وذلك بهدف الحد من تلك الأفعال وردع مرتكبيها<sup>6</sup> بشكل يضمن عدم الإضرار بحقوق الخزينة العمومية التي تعتبر في الواقع حيوية للجميع، سواء كانوا دولة أو أفراداً<sup>7</sup>. وبذلك يتضح جلياً وأن العقوبات التي يمكن للمكلفين بالضريبة أن يقعوا تحت طائلتها، في حالة مخالفتهم للقواعد المفروضة عليهم بموجب نصوص وقواعد القانون الضريبي، قد تكون ذات طبيعة جزائية (جنائية) بحتة، كما قد تكون ذات طبيعة إدارية<sup>8</sup>.

هذا وإذا كانت العقوبات الجزائية، بالنظر إلى خطورتها على الحقوق والحريات<sup>9</sup>، قد تم إحاطتها دستورياً بمجموعة من الضمانات التي لا يمكن للمشرع ولا للقاضي الجزائي تجاهلها أو عدم احترامها،

<sup>1</sup> - عبد الحميد الشواربي، الجرائم المالية والتجارية، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1989، ص 04.

<sup>2</sup> - ياسر حسين بهنس، الجرائم الضريبية، الطبعة الأولى، مركز الدراسات العربية، القاهرة، 2015، ص 10.

<sup>3</sup> - راجع حولها أكثر: عبد الفتاح مصطفى الصيفي، حق الدولة في العقاب: نشأته، واقتضاؤه، وانقضاؤه، جامعة بيروت العربية، بيروت، 1971، ص 09 وما بعدها.

<sup>4</sup> - طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، الطبعة الأولى، دار وائل، عمان، 2008، ص 28 وما بعدها.

<sup>5</sup> - محمد سامي الشوا، القانون الإداري الجزائي: ظاهرة الحد من العقاب، دار النهضة العربية، القاهرة، 1996، ص 61.

<sup>6</sup> - أمين مصطفى محمد، النظرية العامة لقانون العقوبات الإداري: ظاهرة الحد من العقاب، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 1996، ص 229. محمد باهي أبو يونس، الرقابة القضائية على شرعية الجزاءات الإدارية العامة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2000، ص 19.

<sup>7</sup> - غنام محمد غنام، القانون الإداري الجنائي والصعوبات التي تحول دون تطوره (القسم الثالث)، مجلة الحقوق، جامعة الكويت، العدد 02، 1994، ص 297. البشري الشوريجي، جرائم الضرائب والرسوم، الطبعة الأولى، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، 1972، ص 24.

<sup>8</sup> - محمد محمد عبد اللطيف، المرجع السابق، ص 222.

<sup>9</sup> - للإشارة، فإن الأصل في قواعد قانون العقوبات هو أنها جاءت لتحمي الحقوق والحريات في الدولة، وليس العكس. راجع: خيرى أحمد الكباش، الحماية الجنائية لحقوق الإنسان، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، 2001، ص 15.

وذلك تحت طائلة عدم الدستورية، فإن هناك توجهها في القضاء الدستوري المقارن نحو سحب تطبيق تلك الضمانات على العقوبات الإدارية أيضا.

ويتجلى ذلك أكثر فأكثر بالنسبة لمبدأ عدم رجعية العقوبات؛ بحيث قد أكدت المحكمة الدستورية في مصر على أنه لا يمكن للمشرع أن يسن تشريعا عقابيا بأثر رجعي عن أفعال وقعت قبل نفاذه، وإلا كان هذا التشريع مخالفا للدستور. كما ويتضح من خلال اجتهاداتها بأنها تطبق هذا المبدأ على سائر أنواع العقوبات، ولو كانت عقوبات تأديبية. ويبدو بأن المجلس الدستوري الفرنسي قد ذهب أبعد، وذلك لإقراره وجوب تطبيق مبدأ عدم الرجعية على كل جزاء يتضمن طابع العقاب، حتى ولو ترك تطبيقه لجهة غير قضائية<sup>1</sup>.

ولما كانت المواد: 169 من دستور 1976، 133 من دستور 1989، و160 من دستور 1996، بعد تعديله في سنة 2016، تنص بشكل واضح وصريح على خضوع العقوبات الجزائية لمبدأ الشرعية، فإنه يمكن القول وأن مبدأ عدم رجعية العقوبات الجزائية له أساس دستوري في النظام القانوني الجزائري، وذلك لأن المادة 45 من دستور 1976 نصت على أن: ( لا تجريم إلا بقانون صادر قبل ارتكاب الفعل الإجرامي )، ولأن كل من المادتين 43 من دستور 1989 و58 من دستور 1996، بعد تعديل 2016، قد نصتا على أنه: ( لا إدانة إلا بمقتضى قانون صادر قبل ارتكاب الفعل المجرم ).

ومن المؤكد بأن هذا المبدأ يسري كذلك على العقوبات الجزائية الضريبية، وذلك لأنه مبدأ عام يتعلق بجميع العقوبات الجزائية أيا كان مجال تطبيقها من جهة، ولأن العقوبات الجزائية الضريبية، من جهة أخرى، هي مقررة لردع الأفعال التي تستهدف التهرب من الضريبة و/أو التحايل عليها، ولما كان المؤسس الدستوري الجزائري يمنع إحداث الضريبة وفرضها بأثر رجعي وهي لا تحمل في ذاتها معنى العقوبة<sup>2</sup>، فإنه من باب أولى أن يمنع سن عقوبات ضريبية بأثر رجعي حتى ولو كانت ذات طبيعة إدارية فقط<sup>3</sup>.

وهكذا يمكن القول بأن مبدأ عدم رجعية العقوبات الجزائية الضريبية هو نتيجة حتمية ومنطقية لمبدأ الشرعية الجنائية ولمبدأ أي قانونية الضريبة وعدم رجعيتهما، وذلك لأنه لا يعقل منطقا أن نتصور صدور عقوبة جزائية ضد شخص بتهمة عدم تسديد ضريبة ما في فترة معينة مع أن تلك الضريبة المطالب بها لم يكن يوجد ثمة قانون ينص عليها، والعبرة كما هو مبين أعلاه بوقت تحقق الواقعة المنشئة للضريبة، ولما كانت هذه الأخيرة أسبق من القانون الجديد، فإنه يمنع دستوريا أن يمتد إليها، ومن ثم فإنها (أي الضريبة المطالب بها الشخص) ستكون بدون سند قانوني، وباعتبارها كذلك فهي لا تلزم المكلفين بها

<sup>1</sup> - أحمد فتحي سرور، القانون الجنائي الدستوري، الطبعة الثانية، دار الشروق، القاهرة، 2002، ص108.

<sup>2</sup> - إكرامي بسيوني عبد الحي خطاب، المرجع السابق، ص200.

<sup>3</sup> - محمد باهي أبو يونس، المرجع السابق، ص74 - 75.

في شيء، ولذا فمن حقهم دستوريا الامتناع عن أدائها لأنها تعتبر في هذه الحالة مخالفة للقاعدة الدستورية التي نصل إليها بالجمع بين مبدأي قانونية الضريبة وعدم رجوعيتها، وهي أنه لا ضريبة إلا بقانون صادر قبل حدوث الواقعة المنشئة للضريبة.

وبما أن الامتناع الذي قد يبدر من المكلفين بالضريبة في هذه الفرضية يستند على عدم وجود القانون، فإنه لا يتصور أن يعاقبهم المشرع على عدم أدائها، لأنها غير موجودة أصلا من الناحية القانونية، كما لا يتصور أن يعاقبهم بسببها مستقبلا لأن في ذلك انتهاك صارخ للنصوص الدستورية الوارد ذكرها أعلاه. وإذا كان هذا هو الحال بالنسبة للمشرع، فإنه من باب أولى أن ينطبق ذلك أيضا على إدارة الضرائب، وهذا فيما يتعلق بسلطتها في فرض عقوبات ضريبية لا تحمل وصفا جزائيا<sup>1</sup>.

## المطلب الثاني

### مقتضيات تطبيق مبدأ عدم رجعية الضريبة

فكما أن عيش الإنسان في جماعة هو أمر قد فرضته حاجته إلى التعاون مع غيره لتحقيق مختلف الحاجات التي لا يمكنه الاستغناء عنها في حياته، فإن وجود القانون هو أمر قد فرضته حاجة الجماعة إلى البقاء والاستمرار. فالمجتمعات لا يمكنها أن تقوم وتدوم بغير وجود آلية تضمن النظام داخلها وتكفل الحقوق لأصحابها، والتي تجسدت واقعا في القواعد والمبادئ القانونية المختلفة.

ولما كان إذن القانون لا يعتبر هدفا في حد ذاته، فإن وجوده يكون غير كاف إذا لم يتم ضمان تطبيقه على أرض الواقع، وذلك لأنه في هذه الحالة سيكون عديم الجدوى، ووجوده يصبح مثل عدمه. ولأجل ألا يكون القانون بدون أثر يذكر، إذا لم يجد من يسهر على تطبيقه، ويعمل على فرضه في وجه كل من ينتهك قواعده، فإن ذلك قد اقتضى نشأة السلطة، ومن ثم الدولة، التي تولت على عاتقها مهمة ضمان النظام في المجتمع وتجسيد احترام الأفراد للقانون، الذي أخذت شيئا فشيئا تنفرد بوضع قواعده حتى صارت تحتكر ذلك لوحدها حاليا<sup>2</sup>.

ولأن الدولة بدورها ليست مقصودة أيضا لذاتها، فإن الشعوب لم تعد تقبل أن تكون سلطات الدولة حاليا كما كانت في القديم مطلقة ولا تخضع للقيود<sup>3</sup>، بل إنها قد أصبحت تتطلع وتطمح أكثر فأكثر نحو إقرار دساتير تضمن لها حقوق وحرريات أوسع، وهذا بعدما كان مسلطا عليها سابقا من تعسف واستبداد.

<sup>1</sup> - غنام محمد غنام، القانون الإداري الجنائي، دار النهضة العربية، بيروت، دون ذكر سنة النشر، ص 4 - 5.

<sup>2</sup> - منذر الشاوي، فلسفة القانون، الطبعة الأولى، دار الثقافة، عمان، 2009، ص 26.

<sup>3</sup> - ثروت بدوي، النظم السياسية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1970، ص 118.



ولما كان إحداه الضرائب وفرضها بأثر رجعي من أبرز مظاهر ذلك الظلم، فإن تدخل الدساتير كان ضروريا لمنع هذا الظلم والقضاء عليه<sup>1</sup>، وهو ما قد جسده المؤسس الدستوري الجزائري بإقراره لمبدأ عدم رجعية الضريبة مهما كانت الظروف والأحوال<sup>2</sup>.

وباعتبار أن أهمية هذا المبدأ، كغيره من المبادئ الدستورية، لا تظهر بالأساس إلا من خلال كيفية تطبيقه على أرض الواقع، فقد ارتأينا أن نتناول في هذا المطلب مقتضيات هذا التطبيق، وذلك من خلال تقسيمه إلى فرعين؛ بحيث نتطرق في الفرع الأول إلى نطاق تطبيق مبدأ عدم رجعية الضريبة، بينما نتطرق في الفرع الثاني إلى ضوابط هذا التطبيق.

## الفرع الأول

### نطاق تطبيق مبدأ عدم رجعية الضريبة

مما لا شك فيه وأن الغاية من سن كل القواعد والمبادئ القانونية، أيا كان نوعها ومصدرها، هو تطبيقها وإعمالها واقعا في المجال الذي وضعت فيه، وذلك لأنه في حالة حدوث العكس، فإن جميع ما بذل في وضعها وسنها من جهد وأموال يكون عبثيا ولا طائل منه؛ إذ العبرة والفائدة لا تكون بمجرد وضعها والنص عليها؛ وإنما تكون بتطبيقها وكفالة احترامها فعليا<sup>3</sup>.

ولأجل ذلك، فإنه كان ضروريا وجود آليات يتم من خلالها وبواسطتها العمل على احترام تطبيق جميع القواعد والمبادئ القانونية، وفي مقدمتها بطبيعة الحال القواعد والمبادئ الدستورية، وهي بالأساس كل من: المجلس الدستوري، السلطة القضائية، والإدارة العمومية، وذلك في حدود الاختصاص الممنوح لها، والذي يجب ألا تتعداه<sup>4</sup>. إذ حتى وإن كان تطبيق القانون بمفهومه الواسع والسهر على احترامه، يعتبر ضروريا في سبيل فرض النظام وتحقيق الأمن والنمو، إلا أن ذلك ينبغي أن يتم وفق طريقة حسنة وبشكل صحيح<sup>5</sup>، وذلك لأن تطبيقه بشكل سيء أو خاطئ لا يمكن أن يحقق النتائج المرجوة من سنه ووضعه، وهذا إن لم يؤدي إلى حدوث نتائج مخالفة تماما لما هو مرجو.

وبما أن من بين المسائل التي تتحكم في حسن تطبيق أي قاعدة أو مبدأ هو مراعاة نطاق تطبيقه، وذلك من خلال تحديد كل القواعد الواجب احترامها، وفي مقدمتها بلا شك القواعد الدستورية، ثم

<sup>1</sup> - عمار بوضياف، المرجع السابق، ص177.

<sup>2</sup> - أنظر المواد: 78 من دستور 1976، 61 من دستور 1989، و78 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

<sup>3</sup> - عمار بوضياف، المرجع السابق، ص159.

<sup>4</sup> - كايس شريف، ظاهرة عدم فعالية القواعد القانونية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة تيزي وزو، 2006، ص222 وما بعدها.

<sup>5</sup> - أنظر مثلا المواد: 177 من دستور 1976، 143 من دستور 1989، و171 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

باقي القواعد القانونية، فقد كان من الضروري التطرق في هذا الفرع إلى هذه المسألة والقيام بإسقاطها على مبدأ عدم رجعية الضريبة، وهذا من خلال البحث عن القواعد الدستورية (أولاً) والقواعد القانونية (ثانياً) الواجب احترامها بصدد تطبيق المبدأ.

### أولاً: القواعد الدستورية الواجب احترامها بصدد تطبيق المبدأ

بنية أي قاعدة قانونية تتكون من عنصرين هما على قدر كبير من الأهمية، وهما الموضوع و/أو المحتوى، والشكل و/أو الصياغة. وهذين العنصرين هما في الواقع من يتحكمان، كأصل، بشكل كبير في حسن تطبيق القاعدة؛ ذلك لأنه إذا عبرت صياغة القاعدة ودلت على محتواها بشكل واضح ودقيق، فإن تطبيقها يكون مبدئياً دوماً في إطاره الصحيح، أما إذا أخلت الصياغة بذلك، فإن القاعدة قد تتعرض للتطبيق خارج نطاقها المحدد.

ولذلك فقيام مطبقي القانون، أياً كانت طبيعته، بمهمة نقل نصوصه من الحيز النظري إلى الحيز العملي الذي وضعت لأجله لا تتسم دوماً بالسهولة؛ ففي كثير من الأحيان يكون فيه تباين بين واضح النص والمكلفين بتطبيقه، وهذا نتيجة أن ما أراده لم يصل إلى فهمهم، أو أنه وصل إليهم على نحو مخالف. ولتقادي ذلك، فإنه من الواجب أن تتميز صياغة النصوص بالوضوح والدقة، وعدم التعارض بينها، وأن لا تتخللها فراغات أو ثغرات بإمكانها أن تعطلها، ومن ثم تسمح بالتهرب من تطبيقها، أو تؤدي إلى تطبيقها بشكل مبتور أو سيء لا يحقق الهدف الذي وضعت لأجله، وذلك كله تحت ستار التفسير الذي يحق للمطبق استخدامه في سبيل تمكنه من إعمال النص<sup>1</sup>.

ولا شك في أن أهمية تفسير النصوص وتطبيقها تزداد بازدياد أهمية النص نفسه. ولذلك فإنه ما من شك أن لتفسير وتطبيق النصوص الضريبية، لاسيما تلك الواردة بالدستور، أهمية كبيرة، وذلك باعتبار سمو المكانة التي تحتلها الدساتير الجامدة من جهة، وباعتبار أن الضريبة تمثل من جهة أخرى مساساً بعدة حقوق مشمولة بالحماية الدستورية في مقدمتها حق الملكية<sup>2</sup>.

وللإشارة، فإن تقديس رجال الثورة الفرنسية لهذا الحق (حق الملكية) وتعصبهم الشديد لمبدأ قانونية الضريبة قد وصل بهم إلى حد تحريم تفسير القانون الضريبي مطلقاً<sup>3</sup>. ولكن هذه النظرة قد تغيرت بعد أن

<sup>1</sup> علي هادي عطية مطر الهلالي، تفسير قوانين الضرائب المباشرة في العراق، أطروحة دكتوراه، كلية القانون، جامعة بغداد، 2004، ص14.

<sup>2</sup> إكرام فالح الصواف، الحماية الدستورية والقانونية في حق الملكية الخاصة، الطبعة الأولى، دار زهران، عمان، 2010، ص67 وما بعدها.

<sup>3</sup> محمد طه بدوي، محمد حمدي النشار، أصول التشريع الضريبي المصري، الطبعة الأولى، دار المعارف، الإسكندرية، 1959، ص32.

أصبح ينظر إلى الملكية على أنها ذات وظيفة اجتماعية، وبعد أن أصبح النظام الضريبي يتسم بمقدار أو بأخر بالتعقيد<sup>1</sup>؛ بحيث لم تعد مسألة تفسير النصوص الضريبية تلقى منازعة أو معارضة.

لكن هذا القول يصدق فقط على ضرورة عملية التفسير في حد ذاتها، ولا ينطبق على نطاق هذه العملية وكيفية القيام بها؛ بحيث عرفت اختلافا شديدا بين فريقين من الفقهاء، فريق منهم - وهم أنصار التفسير الضيق<sup>2</sup> - يرى بضرورة تقييد مطبق النص الضريبي بألفاظ ومفردات هذا النص عند تفسيره (التفسير الكاشف)، وعدم جواز الاجتهاد (التفسير عن طريق القياس) في تفسيره إذا لم يكن واضحا بما يكفي. كما ويمنع، حسب هؤلاء، على المطبق أن يتوسع في تفسير النص الضريبي عن طريق الاستئناس بمصادر أخرى، وذلك لأن في هذا النوع من التفسير إضرار بالمكلفين بالضريبة، وهو ما لا يجوز، لأنه ما دام أن الأصل في الإنسان براءة الذمة، فإن الالتزام الضريبي يعد استثناء على هذا الأصل، ولذلك فإن تفسير القانون الضريبي باعتباره - تطبيقا لمبدأ قانونية الضريبة - هو المصدر الوحيد لهذا الالتزام ينبغي ألا يخرج أو يتعدى نصوصه في كل الأحوال؛ فالاستثناء يعمل به في أضيق الحدود، ولا يعقل التوسع فيه، ومن ثم فقد نادوا بضرورة تفسير الشك، في حالة وجوده، لمصلحة المكلفين بالضريبة.

أما الفريق الآخر - وهم أنصار التفسير الواسع<sup>3</sup> - فيرى بأن القانون الضريبي هو قانون عادي، ولا يعد استثناء من أي أصل، ولذا ينبغي تفسيره وفقا لنفس الطريقة التي تفسر بها القوانين الأخرى. وأما مبدأ قانونية الضريبة فإنه، بحسبهم، لا يجعل من القانون الضريبي متميزا عن غيره من القوانين، كما لا يشكل أساسا لتطبيق طريقة محددة في التفسير؛ وإنما يجعل عملية التفسير مقيدة بهذا المبدأ فقط<sup>4</sup>.

هذا وتجدر الإشارة إلى أنه يوجد جانب من الفقه قد انتقد القول بأن القانون الضريبي هو قانون عادي، وهذا بالاستناد إلى أن ذلك يتعارض وذاتية القانون الضريبي واستقلالته، ولذلك يوجب هذا الجانب من الفقه تفسير القانون الضريبي بطريقة تتلاءم وهذه الذاتية التي يتمتع بها، وعدم إتباع القواعد المتبعة في تفسير غيره من القوانين، ويوجب أن يكون التفسير في حدود الإرادة الحقيقية للمشرع، وفي نطاق المبادئ الضريبية؛ فالعبارة هي بالوصول إلى هذه الإرادة، وليس بكيفية الوصول إليها، هل هي التفسير الواسع أم الضيق، وفي حالة عدم التوصل إلى النية الحقيقية للمشرع، فإن التفسير في هذه الحالة يتعين أن يتم لصالح الخزينة العمومية<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> - علي هادي عطية مطر الهاللي، المرجع السابق، ص 32.

<sup>2</sup> - وأبرزهم في فرنسا: جيني، وفي مصر: عبد الحكيم الرفاعي... حسين خلاف، المرجع سابق، ص 84، 95.

<sup>3</sup> - على رأسهم تروتاباس. محمد طه بدوي، محمد حمدي النشار، المرجع السابق، ص 130.

<sup>4</sup> - عادل أحمد حشيش، التشريع الضريبي المصري، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 1999، ص 35.

<sup>5</sup> - قدري نقولا عطية، المرجع السابق، ص 227 وما بعدها.

ومن خلال سبق، يتضح جليا وأن الفقه منقسم حول أي المصلحتين يجب ترجيحها، مصلحة المكلفين بالضريبة، من خلال تبني التفسير الضيق، أم مصلحة الخزينة العمومية، من خلال السماح بالتفسير الواسع؟

وفي ظل هذا الخلاف الفقهي، يمكن أن يثور التساؤل عن موقف المؤسس الدستوري الجزائري بخصوص هذه المسألة؟ وذلك بغض النظر عن الموقف الذي اهتدى إليه المشرع في المادة الأولى من القانون المدني بخصوص مسألة الأسلوب الواجب اتباعه في التفسير عموما؛ ذلك لأن الخلاف المطروح هنا يتعدى مجرد التفسير ليعيدنا للإشكالية القديمة الجديدة، ألا وهي التوفيق بين السلطة (إدارة الضرائب) والحرية (للمكلفين بالضريبة)، وهو ما يدخل في مباحث القانون الدستوري لا القانون المدني. ونظرا لتشعب هذا الموضوع وتفرعه إلى عناصر كثيرة لا يمكن أن يسعها هذا المقام، فإنه سيتم الاقتصار هنا على تلك الزاوية التي تهمنا في هذا البحث فقط، وهي زاوية مبدأ عدم رجعية الضريبة.

لكن وقبل التطرق إلى ذلك، يجب الإشارة إلى أن الأصل في المشرع<sup>1</sup> - وحتى بالنسبة للإدارة العمومية<sup>2</sup> - تمتعه بسلطة تقديرية واسعة في ممارسة اختصاصاته المخولة له دستوريا، إلا أنه استثناء قد تكون سلطة مقيدة إذا ما قام المؤسس الدستوري بوضع قيود وضوابط على تدخل المشرع لتنظيم مجال معين. ولكون هذه السلطة الأخيرة تعد استثناء من أصل، فإنه يجب تفسيرها في أضيق نطاق، وعدم التوسع في تأويلها، وإلا أصبحت أصلا بدل أن تكون استثناء.

هذا وبالعودة إلى مبدأ عدم رجعية الضريبة، نجد وأن المؤسس الدستوري الجزائري قد نص عليه بصيغ متشابهة مع اختلاف طفيف؛ ففي دستور 1976 نص على أنه: (لا يجوز إحداث أية ضريبة أو جباية... بأثر رجعي)<sup>3</sup>، بينما في دستوري 1989 و1996 فقد نص على أنه: (ولا يجوز أن تحدث بأثر رجعي، أية ضريبة، أو جباية...)<sup>4</sup>.

ولأن هذه النصوص الدستورية قد عبرت بمصطلحي **إحداث** و**تحدث** عن مبدأ عدم رجعية الضريبة، فإنه وقصد تحديد نطاق تطبيق هذا الأخير يصبح تحديد معنى هذين المصطلحين أمرا ضروريا ولا غنى عنه، سواء في اللغة أو في الاصطلاح. ففي اللغة يمكن رد كلا المصطلحين إلى المصدر

<sup>1</sup> أحمد محمد حسن الرفاعي، السلطة التقديرية للمشرع وحماية الدستور، أطروحة دكتوراه، كلية الدراسات القانونية العليا، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، 2004، ص04.

<sup>2</sup> خالد خميس المحمد، السلطة التقديرية للإدارة والرقابة القضائية عليها، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة حلب، 2008، ص07.

<sup>3</sup> المادة 78 من دستور 1976.

<sup>4</sup> المادة 61 من دستور 1989 والمادة 78 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

حدث، والذي تم تفسيره في لسان العرب بأنه: " حدث: الحَدِيثُ: نقيضُ القديم. والحُدُوثُ نقيضُ القُدْمة. حَدَثَ الشيءُ يَحْدُثُ حَدُوثًا وحَدَاثَةً، وأَحْدَثَهُ هو، فهو مُحَدَّثٌ وحَدِيثٌ، وكذلك اسْتَحْدَثَهُ"<sup>1</sup>. وأما فيما يخص الاصطلاح، فإنه نشير إلى أن الفقه العربي يستخدم في الغالب مصطلح " فرض<sup>2</sup> "، وفي بعض الأحيان مصطلح " إنشاء<sup>3</sup> "، بدل مصطلح إحداث، وذلك للدلالة على أن الضريبة لم تكن موجودة سلفاً؛ وإنما تم استحداثها، أي تم إنشاؤها و/أو النص عليها حديثاً، وتم فرضها على المكلفين بها، أي تم إلزامهم بها، وجبرهم على أدائها ضمن الشروط المحددة قانوناً.

وبالجمع بين المعنيين اللغوي والاصطلاحي، يمكن القول بأن معنى عبارة " إحداث ضريبة " الوارد ذكرها دستورياً أعلاه ينصرف فقط إلى الضرائب الجديدة، وليس إلى الضرائب القديمة أو الموجودة من قبل. وما دام أنه لا يمكن منطقاً أن يطال التعديل أو الإعفاء أو الإلغاء إلا الضرائب القائمة فعلاً عند الاتجاه للقيام بإحداها (أي إحدى الإجراءات الثلاث: التعديل، الإعفاء، والإلغاء)، فإن ذلك يكون مؤداه تفسير مبدأ عدم رجعية الضريبة على نحو ضيق يجعله يطبق فقط على حالة إحداث الضرائب الجديدة وفرضها، ولا يتعداها إلى تعديل أو إلغاء الضرائب القديمة والإعفاء منها.

وبتعبير آخر، يمكن تعديل أو إلغاء ضريبة ما أو الإعفاء منها بأثر رجعي. وهو ما يعد مبدئياً في مصلحة المكلفين بتلك الضريبة، لأنه إذا لم يخلصهم من عبئها كلياً فعلى الأقل يخفف منه. وقد قلنا مبدئياً لأنه في حالة تعديل الضريبة يمكن أن يكون ذلك في صالحهم إذا خفض من مقدار الضريبة القديم، وقد يكون العكس، أي يكون لصالح الخزينة العمومية، في حالة رفع التعديل من المقدار.

ولكن هذا التفسير كان ليكون صحيحاً ومقبولاً لو لم توجد قواعد دستورية أخرى تؤكد على أولوية وأهمية الحفاظ على مصلحة الخزينة العمومية، ونقصد بها تحديداً المواد: 149 من دستور 1976، 114 من دستور 1989، و139 من دستور 1996، بعد تعديله في سنة 2016، التي رفضت من نواب الشعب - ومن باب أولى من الحكومة - أي اقتراح قانون مضمونه أو نتيجته تخفيض الموارد العمومية، والتي من بينها بلا شك الموارد الضريبية. ولما كانت هذه الموارد ستعرف حتماً انخفاضاً إذا تم الاعتراف بـرجعية التعديلات المتضمنة تخفيضات في مقدار الضرائب و/أو تم الإقرار بـرجعية النصوص المتضمنة الإعفاء منها أو إلغاؤها، وهو ما لم يجزه المؤسس الدستوري الجزائري بشكل صريح ولا لابس فيه، فإنه لا يكون ثمة مجال للشك بأن نطاق تطبيق مبدأ عدم رجعية الضريبة لا يقتصر فقط على فرضها وإحداثها؛ وإنما يمتد ليشمل كذلك تعديلها، إلغاؤها، والإعفاء منها.

<sup>1</sup> - أبي الفضل جمال الدين محمد بن مكرم ابن منظور، لسان العرب، المجلد الثاني، دار صادر، بيروت، 2003، ص131.

<sup>2</sup> - عثمان سلمان غيلان، المرجع السابق، ص07. أحمد خلف حسين الدخيل، المرجع السابق، ص32. إكرامي بسيوني عبد الحي خطاب، المرجع السابق، ص78.

<sup>3</sup> - محمد محمد عبد اللطيف، المرجع السابق، ص05.

وبذلك يكون المؤسس الدستوري الجزائري قد وازن بين المصلحتين، وحاول ألا يؤثر إحداها على الأخرى، ولذا فقد وفر لكل منهما الحماية، وذلك من خلال حماية مصلحة المكلفين بالضريبة ضد رجعية كل من الضرائب الجديدة والتعديلات التي تتضمن رفعا لمقدار الضريبة القديم من جهة، ومن خلال حماية مصلحة الخزينة العمومية ضد رجعية التعديلات التي تتضمن تخفيضا لمقدار الضريبة القديم، ومن باب أولى حمايتها ضد رجعية إلغاء الضرائب و/أو الإعفاء منها من جهة أخرى.

## ثانيا: القواعد القانونية الواجب احترامها بصدد تطبيق المبدأ

تعد علاقة القانون الضريبي بباقي فروع القانون الأخرى، ومدى جواز أن يستقي منها بعض الأحكام والقواعد، من المسائل الخلافية بين الفقهاء؛ بحيث انقسم الفقه بشأنها إلى ثلاث آراء:

1. **الرأي الأول:** مفاده أن القانون الضريبي قائم بذاته ومستقل بشكل كامل عن باقي فروع القانون بقسميه العام والخاص، ولذلك لا يجوز، وفقا لأصحاب هذا الرأي، الأخذ ببعض أحكام وقواعد تلك الفروع في المجال الضريبي<sup>1</sup>.

2. **الرأي الثاني:** وإن كان هو الآخر يقول بذاتية القانون الضريبي واستقلالته عن غيره من القوانين لاسيما القانون المدني، إلا أنه لا يرى حرجا في الأخذ ببعض قواعد هذا الأخير، ولكنه يشترط لذلك أن يكون موضوع تلك القواعد غير منظم بعد بقواعد القانون الضريبي من جهة، وأن تكون من جهة أخرى تلك القواعد المراد الاستعانة بها قابلة للتطبيق في المجال الضريبي؛ بمعنى لا تتطوي على ما يتعارض وروح القانون الضريبي ومبادئه<sup>2</sup>.

3. **الرأي الثالث:** ويذهب إلى أن القانون الضريبي يعتبر قانونا خاصا، ويجب الالتزام بما ورد فيه من قواعد ومبادئ، وفي حالة خلوه من الحلول اللازمة لتنظيم أمر معين أو لمواجهة مشكلة ما، فإنه لا مناص من العودة إلى قواعد القانون المدني باعتبارها الشريعة العامة التي يتعين الاحتكام إليها في غيبة النصوص الخاصة<sup>3</sup>.

وبغض النظر عن هذا الخلاف الفقهي، فإن المشرع الجزائري لم يتردد في بعض الأحيان في الإحالة<sup>4</sup> مثلا بشكل صريح على قواعد القانون المدني الخاضع لها التقادم المسقط. وهو ما يظهر جليا مثلا في المواد: 118، 140، و159 من قانون الإجراءات الجبائية. وكما هو معلوم، فالتقادم المسقط من الأسباب المؤدية إلى انقضاء الحقوق وما يقابلها من التزامات. وسمي بالتقادم المسقط لأن الالتزام يسقط

<sup>1</sup> - قدرني نقولا عطية، المرجع السابق، ص30 وما بعدها.

<sup>2</sup> - محمد طه بدوي، محمد حمدي النشار، المرجع السابق، ص100.

<sup>3</sup> - محمد علوم محمد علي المحمود، المرجع السابق، ص42.

<sup>4</sup> - راجع بشأنها أكثر: سعد عطية حمد موسى الجبوري، التشريع الضريبي العراقي بين التنظيم والإحالة، مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية، جامعة كركوك، العدد 11، 2014، ص423 وما بعدها.

بموجبه إذا لم يبادر صاحب الحق إلى المطالبة به في أجل معين يعقب تاريخ الاستحقاق أو تاريخ آخره يحدده القانون<sup>1</sup>.

وقد عرف البعض<sup>2</sup> التقادم في المجال الضريبي بأنه: " انقضاء مدة معينة من الزمن يسقط بعدها حق الحكومة في فرض الضريبة على دخل كان يجب إخضاعه لها، أو يسقط بعدها حق المكلف في استرداد ما سبق أن دفعه كضريبة بغير وجه حق ". وعلى كل، فقد نصت المادة 311 من القانون المدني على أنه: (تتقادم بأربع سنوات الضرائب، والرسوم المستحقة للدولة ويبدأ سريان التقادم والرسوم السنوية من نهاية السنة التي تستحق عنها... ويتقادم بأربع سنوات أيضا الحق في المطالبة برد الضرائب والرسوم التي دفعت بغير حق ويبدأ سريان التقادم من يوم دفعها. ولا تخل الأحكام السابقة بأحكام النصوص الواردة في القوانين الخاصة).

وعليه فالتقادم الضريبي لا يقتصر أثره على الخزينة العمومية فقط، وذلك في حالة إهمال إدارة الضرائب وتقاوعها في اتخاذ ما يلزم لاستيفاء جميع المبالغ المستحقة على المكلفين بالضريبة في الآجال القانونية؛ وإنما يمتد كذلك ليسري على المكلفين الذين لا يطالبون بما يرونه حق لهم تجاه إدارة الضرائب ضمن المدة المقررة قانونا لذلك<sup>3</sup>. ولما كان التقادم الضريبي يعتمد في جوهره على عامل الزمن، ويؤدي في حالة إقراره قضائيا إلى سقوط - بحسب الحالة - حق الدولة في المطالبة بالضريبة المترتبة عن تلك الفترة التي تقادمت، أو سقوط حق المكلف بالضريبة في المطالبة باسترداد ما قد يكون دفعه بغير وجه حق، فهل لذلك تأثير ما على تطبيق مبدأ رجعية الضريبة ؟

يبدو للوهلة الأولى أنه لا علاقة بين التقادم الضريبي ومبدأ عدم رجعية الضريبة بالمطلق، ولكن ذلك غير سديد إلا في حالة تعلق التقادم الضريبي بحق المكلف بالضريبة في طلب الاسترداد، أما في حالة تعلقه بحق الدولة في اقتضاء الضريبة التي تقادمت، فإنه تظهر ثمة علاقة بينهما، وتتمثل بالأساس في أن تطبيق كلا منهما يعتمد مبدئيا على وقت تحقق الواقعة المنشئة للضريبة؛ بحيث يتدخل كلاهما، أي التقادم الضريبي ومبدأ عدم رجعية الضريبة، لمنع الدولة - ممثلة في إدارة الضرائب - من فرض ضريبة على تلك الواقعة إذا كانت هذه الأخيرة قد سبقت، في حالة التقادم الضريبي، عملية ربط الضريبة وتحصيلها بمدة زمنية يرتب عليها القانون سقوط الحق في القيام تلك العملية، ونفس الشيء إذا كانت قد سبقت في حالة مبدأ عدم رجعية الضريبة صدور القانون الجديد، أي لا يمكن تطبيق القانون الضريبي

<sup>1</sup> راجع في ذلك مثلا: دريال عبد الرزاق، الوجيز في أحكام الالتزام في القانون المدني الجزائري، دار العلوم، عنابة، 2004، ص 116 - 117.

<sup>2</sup> ناهد عبد الغني، فرض الضريبة على أرباح المشاركات في ظل قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل، مجلة الحقوق، كلية القانون، جامعة المستنصرية، العدد 01، 2006، ص 264.

<sup>3</sup> محمد علوم محمد علي المحمود، المرجع السابق، ص 243.

الجديد على واقعة حدثت قبل دخول حيز النفاذ. ومن ثم، فمبدأ عدم رجعية الضريبة، ومن قبله طبعاً مبدأ قانونية الضريبة، هما اللذان كان لهما الفضل في اعتماد مبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية<sup>1</sup> بصفة عامة، وذلك أمر بديهي لأنه ما دام أن موضوعها هو الضرائب بجميع أنواعها، فإنه لا يمكن القول بأن مبدأ عدم رجعية الضريبة لا يمتد إليها، لأن المبدأ دستورياً هو لا ضريبة إلا بقانون، والذي بدوره يقتضي أن لا تفرض الضرائب إلا وفق الإجراءات والشروط المنصوص عليها قانوناً، تحت طائلة عدم مشروعيتها<sup>2</sup>.

هذا ولما كانت من جهة كل قواعد القانون الضريبي تدور وجوداً وعدمها مع الضريبة لأنها الأصل في وجودها، ولما كان من جهة أخرى لا يمكن للضريبة أن تسري بأثر رجعي لوجود نصوص دستورية تمنع ذلك بشكل صريح وتحظره<sup>3</sup>، فإنه وإعمالاً لقاعدة الفرع يتبع الأصل يمكن القول وأن تطبيق مبدأ عدم الرجعية يطل جميع قواعد القانون الضريبي، حتى ولو لم تتعلق بإحداث الضريبة وفرضها، أو بتعديلها، أو إلغائها، أو الإعفاء منها.

لكن وعلى الرغم من أن التقادم الضريبي ينطبق عليه هو الآخر المبدأ المذكور أعلاه، إلا أن ذلك لم يمنع القانون المدني، باعتباره الشريعة العامة، من تناوله بأحكام خاصة بموجب المادة السابعة التي نصت على أنه: (تطبق النصوص الجديدة المتعلقة بالإجراءات حالاً. غير أن النصوص القديمة هي التي تسري على المسائل الخاصة ببدء التقادم ووقفه وانقطاعه فيما يخص المدة السابقة على العمل بالنصوص الجديدة. إذا قررت الأحكام الجديدة مدة تقادم أقصر مما قرره النص القديم، تسري المدة الجديدة من وقت العمل بالأحكام الجديدة، ولو كانت المدة القديمة قد بدأت قبل ذلك. أما إذا كان الباقي من المدة التي مضت عليها الأحكام القديمة أقصر من المدة التي تقررها الأحكام الجديدة فإن التقادم يتم بانقضاء هذا الباقي. وكذلك الحال فيما يخص آجال الإجراءات).

فإذا كان مؤدى هذا النص هو السماح للقانون القديم بأن يسري على المسائل الخاصة ببدء التقادم ووقفه وانقطاعه، فيما يخص المدة السابقة على العمل بالقانون الجديد، فإن ذلك لا ينطوي على أية معارضة أو مخالفة لمبدأ عدم رجعية القوانين، بما فيها القوانين الضريبية، وذلك لأن القانون القديم في

<sup>1</sup> عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، التشريع الضريبي، المرجع السابق، ص122.

<sup>2</sup> أحمد خلف حسين الدخيل، عبد الباسط علي جاسم، تجزئة القاعدة الضريبية، مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية، جامعة كركوك، العدد 01، 2012، ص171.

<sup>3</sup> وهي المواد التي سبق ذكرها آنفاً: 78 من دستور 1976، 61 من دستور 1989، و78 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.



هذه الحالة سيطبق على مسائل نشأت ووقعت في ظله، ولم تكن أسبق منه في الوجود، ومن ثم فتطبيقه هنا لا يشكل سريانا بأثر رجعي. وهو ما يجعل هذا النص من المادة السابعة من القانون المدني غير متعارض مع ما قرره المؤسس الدستوري الجزائري من أن الضريبة، ومن ثم جميع القواعد المتعلقة بها بما في ذلك قواعد تقادمها، لا يمكن أن تسري بأثر رجعي.

هذا وقد نصت ذات المادة من القانون المدني على أن القانون الجديد هو الذي يسري ابتداء من يوم العمل به متى قرر مدة تقادم أقصر من تلك التي قررها القانون القديم، وهذا ما لم يكن الباقي من مدة التقادم التي سرت في ظل القانون القديم أقصر من المدة التي قررها القانون الجديد؛ لأنه في هذه الحالة القانون القديم هو الذي يبقى ساري النفاذ إلى غاية تمام التقادم بانقضاء المدة المتبقية منه.

والملاحظ على هذا النص أنه تقادى الوقوع في تعارض مع مبدأ عدم رجعية القوانين حينما بين بأن القانون الجديد، الذي يقرر مدة تقادم أقصر من تلك التي كان القانون القديم قد سبق وأن قررها، ينطلق في تطبيقه ابتداء من وقت دخوله حيز النفاذ، وليس من وقت البدء في التقادم.

لكن وإذا كان هذا النص قد تقادى بذلك أيضا مخالفة المبدأ الدستوري القاضي بعدم رجعية الضريبة وقوانينها<sup>1</sup>، إلا أنه (أي النص) قد كان له تأثير على نطاق تطبيق هذا المبدأ، وذلك لأنه عوضا عن أن يكون مبدأ مطلقا من خلال عدم سماحه بتطبيق القانون الضريبي الجديد على كل الوقائع و/أو المسائل السابقة عليه، بما فيها التقادم، مهما كانت الظروف والأحوال، فقد جعل منه مبدأ نسبيا، وهذا بإجازته تطبيق القانون الضريبي الجديد على تقادم شرع فيه قبل سريان مفعوله لا لشيء إلا لأنه قد قرر مدة أقصر من تلك التي قررها القانون الضريبي القديم، ولكن هذا التطبيق لا يكون دستوريا ومشروعا إلا إذا تم الانطلاق فيه ابتداء من تاريخ دخول القانون الضريبي الجديد حيز النفاذ، وليس من تاريخ البدء في التقادم، وهذا لأن حدوث العكس سيشكل مخالفة مباشرة لمبدأ عدم الرجعية.

ومن خلال ما سبق، يمكن القول وأن تحديد القانون الضريبي الواجب التطبيق من حيث الزمان، ينبغي أن يتم دوما في ظل احترام مبدأ عدم رجعية الضريبة ونص المادة السابعة من القانون المدني معا، وهذا ما لم يوجد نص خاص على خلاف ما ورد في هذا الأخير من أحكام<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> رائد ناجي أحمد، مبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية وتطبيقه في العراق، المرجع السابق، ص 306 وما بعدها.

<sup>2</sup> أنظر المادة: 311 من القانون المدني.

## الفرع الثاني

### ضوابط تطبيق مبدأ عدم رجعية الضريبة

يعد مبدأ عدم رجعية الضريبة وقوانينها في نظر كثير من الفقه من المبادئ العامة التي لا يجوز للحكام المساس بها نظرا لتعلق حقوق الإنسان وحياته بها<sup>1</sup>. ولذلك فهناك من الدساتير من حرصت على عدم تمكين المشرع الضريبي من القيام بترتيب آثار القوانين التي يسنها بأثر رجعي حتى ولو على سبيل الاستثناء فقط.

ومن بينها الدساتير الجزائرية لسنوات: 1976 (المادة 78)، و1989 (المادة 61)، و1996 (المادة 78). ومن أمثلة الدساتير المقارنة التي نصت بشكل صريح على عدم وجود استثناء على مبدأ عدم رجعية الضريبة، نجد الدستور العراقي لسنة 1970 الذي نص في المادة 67 منه على أنه: (ليس للقوانين أثر رجعي إلا إذا نص على خلاف ذلك ولا يشمل هذا الاستثناء القوانين الجزائرية وقوانين الضرائب والرسوم المالية).

وأما المجلس الدستوري الفرنسي، فقد ذهب إلى خلاف ذلك، وذلك عندما قرر بأنه يجوز للمشرع أن يقوم لأسباب تتعلق بالمصلحة العامة بتعديل القواعد التي يقع على عاتق كل من الإدارة الضريبية والقاضي الضريبي مهمة تطبيقها، وذلك بأثر رجعي استثناء من الأحكام التشريعية التي تضمنتها المادة الثانية من القانون المدني (أي الفرنسي).

وهو ذات الموقف الذي ارتأت المحكمة الدستورية العليا في مصر تبنيه والعمل بمقتضاه، وهذا بموجب قرارها المؤرخ في 02 جانفي 1992 الذي أكدت فيه على أن: (رجعية قانون الضريبة لا تدل في ذاتها - وبالضرورة - على مخالفة حكمها للدستور...)<sup>2</sup>.

ومع أن الدساتير لا تنص عادة على الضوابط التي يتعين التقيد بها عند تطبيق مبدأ عدم رجعية الضريبة، إلا أنه باستقراء ما ذهب إليه الفقه والقضاء بخصوص هذا المبدأ يتضح وأنه ثمة قواعد يستندان عليها كضوابط، ولكن تارة لأجل ضمان تطبيقه، وتارة أخرى للحد من تطبيقه.

وهذه الضوابط تتمثل تحديدا في قاعدتين، هما: قاعدة سنوية الضريبة (أولا) وقاعدة رجعية القانون الجزائي الأصح للمكلف (ثانيا).

<sup>1</sup> عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي، الطبعة الأولى، دار الحامد، عمان، 2008، ص219.

<sup>2</sup> محمد محمد عبد اللطيف، المرجع السابق، ص185.

## أولاً: قاعدة سنوية الضريبة

لقد كانت قاعدة سنوية الضريبة بمثابة الأساس والضابط الذي ارتكزت عليه المحكمة العليا الجزائرية لممارسة رقابتها على إدارة الضرائب، في الفترة التي سبقت إنشاء مجلس الدولة، وذلك للتأكد من مدى احترامها (أي إدارة الضرائب) لمبدأ عدم رجعية الضريبة.

ويتضح ذلك أكثر في قرارها رقم 4450 المؤرخ في 23 فيفري 1987 الذي قضت فيه بأنه<sup>1</sup>: (من المبادئ القانونية المستقرة والمعمول بها أن تحصيل الضرائب بجميع أنواعها عن سنة معينة تتم طبقاً للقوانين والأوامر والنصوص التطبيقية الجاري بها العمل عند تاريخ نشر قانون المالية في الجريدة الرسمية ومن ثم فإن إدارة الضرائب التي طبقت مقتضيات المادة 49 من قانون المالية لسنة 1983 على نشاط تجاري تمت ممارسته في سنة 1982 يعد خرقاً للقانون).

وفي الواقع، يعد الدستور الفرنسي لسنة 1791 هو أول من قرر قاعدة سنوية الضريبة؛ ذلك لأنه كان ينص على عدم إمكان استمرار العمل بقوانين الضرائب لمدة أكثر من سنة، إلا إذا تم تجديد الأخذ بهذه القوانين صراحة<sup>2</sup>.

وبعد إقراره بالصلة الوثيقة بين قاعدة سنوية الضريبة في ضمان احترام مبدأ عدم رجعية الضريبة وبين تطبيق القانون الضريبي بأثر فوري من حيث الزمان<sup>3</sup>، فإن الفقه قد حاول أن يبرر لها بمجموعة من الأسباب<sup>4</sup>:

- مدة السنة<sup>5</sup> ملائمة من الناحية الاقتصادية لأنها ليست بالقصيرة ولا الطويلة لممارسة نشاط صناعي و/أو تجاري وتوليد الدخل.

- تتناسب قاعدة سنوية الضريبة مع مبدأ سنوية المحاسبة الذي جرى العرف المحاسبي على العمل بمقتضاه في إدارة وتسيير المشروعات والأنشطة الاقتصادية؛ بحيث تتم في نهاية كل سنة محاسبية عمليات الجرد والتسوية بهدف إجراء الحسابات الختامية وإعداد الميزانية لتلك السنة.

- يعد الأخذ بقاعدة سنوية الضريبة ذا أهمية بالنسبة إلى المكلف ووزارة المالية معاً، وذلك لأن السنة مدة معقولة ليتمكن المكلف من الوقوف بشكل موضوعي على حقيقة مركزه المالي من خلال إعطائه صورة

<sup>1</sup> - نقلا عن: أحمد لعور، نبيل صقر، القانون المدني: نسا وتطبيقا، دار الهدى، عين مليلة، 2007، ص 07.

<sup>2</sup> - حسين خلاف، المرجع السابق، ص 124.

<sup>3</sup> - عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، التشريع الضريبي، المرجع السابق، ص 126.

<sup>4</sup> - راجع أكثر: مصطفى رشدي شبيحة، التشريع الضريبي: ضرائب الدخل، الدار الجامعية، بيروت، 1986، ص 44.

<sup>5</sup> - للإشارة، فقد نصت المادة 03 من القانون المدني على أنه: (تحسب الآجال بالتقويم الميلادي ما لم ينص القانون على خلاف ذلك).

واضحة على مدى نجاح نشاطه (استثماره) وتقدمه من عدمه، وهذا بالنظر إلى مدى زيادة أو تناقص أو حتى ثبات مقدار الضريبة الذي تعتمد إدارة الضرائب في تحديده على ما يحققه المكلف من دخل في نهاية كل سنة. كما وتعتبر قاعدة سنوية الضريبة مهمة بالنسبة لوزارة المالية لأن تلاؤمها ومبدأ سنوية الميزانية يسهل بشكل كبير عمل الوزارة في إعداد وتحضير ميزانية الدولة بالنسبة للسنة المالية المقبلة.

- تسهم قاعدة سنوية الضريبة في تحقيق قاعدة الملائمة<sup>1</sup> بالنسبة للمكلف، وهذا لأن الاقتراع السنوي للضريبة بعد تحقق الدخل في نهاية السنة يشكل وقتاً ملائماً له لكون الجزء المقطوع من ماله كضريبة في هذا الوقت لا يؤثر على نشاطه. وبالنسبة للدولة يعتبر تحصيلها لإيرادات الضريبة في هذا الوقت ملائماً لها لأنه سيسمح لها بتوفير الاعتمادات المالية اللازمة التي تمكنها من تغطية النفقات العمومية المرخص بها ومن ثم تنفيذ الميزانية العامة<sup>2</sup>.

وعلى كل، فلقاعدته سنوية الضريبة نتيجتين مهمتين بخصوص سريانها من حيث الزمان، هما<sup>3</sup>:

1. وجوب انتظار إدارة الضرائب إلى نهاية السنة المالية للوقوف على نتائج النشاط الممارس، وبالتالي تطبيق القوانين الضريبية السارية آنذاك.

2. استقلال السنوات الضريبية عن بعضها البعض؛ بمعنى تكون كل سنة مستقلة بذاتها ومنفصلة عن السنوات السابقة أو اللاحقة لها، وبالنتيجة فإنه لا يجوز التمسك بمقدار الضريبة المتحقق في السنوات السابقة ليسري على السنوات المقبلة لإمكانية تغير الظروف أو تغير أحكام القانون من جهة، ولأن ذلك من جهة أخرى يخرق مبدأ عدم رجعية الضريبة التي يتعين دوماً تحديد مقدارها بالنظر لإيرادات السنة المتعلقة بها وليس على أساس إيرادات السنة (أو السنوات) التي سبقتها.

وهو ما قد أكدته محكمة النقض المصرية في قرارها رقم 551 المؤرخ في 1988/06/06 الذي بينت فيه بأنه: (يكون تحديد وعاء الضريبة من واقع الأرباح الفعلية التي حققها الممول خلال سنة النزاع لا بطريق القياس على أرباح سنة سابقة لأن كل سنة مالية... تعتبر وحدة قائمة بذاتها ومستقلة عن غيرها)<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - رمضان صديق محمد، الضرائب بين الفكر المالي والقضاء الدستوري، دار النهضة العربية، القاهرة، 1997، ص 50 - 51.

<sup>2</sup> - عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي، المرجع السابق، ص 222.

<sup>3</sup> - قيصر يحيى جعفر الربيعي، السلطة التقديرية للإدارة في فرض ضريبة الدخل في القانون العراقي، أطروحة دكتوراه، كلية القانون، جامعة بغداد، 2004، ص 72.

<sup>4</sup> - نقلا عن: حسن الفكهاني، الموسوعة الذهبية للقواعد القانونية التي قررتها محكمة النقض المصرية، الملحق رقم 06، الدار العربية للموسوعات، القاهرة، 1989، ص 642.

## ثانيا: قاعدة رجعية القانون الجزائي الأصلح للمكلف

على الرغم من أن القوانين الضريبية لا تحمل من حيث المبدأ وصفا جزائيا، وهو ما يؤكد قرار المحكمة الدستورية العليا في مصر رقم 23 المؤرخ في 02 جانفي 1992 الذي جاء فيه بصريح العبارة أن<sup>1</sup>: (القوانين الضريبية لا تعتبر بطبيعتها قوانين جزائية تقرر عقوبة جنائية...)، إلا أن وجود علاقة وثيقة بين القانون الجزائي والقانون الضريبي، وهذا لتضمن هذا الأخير لعقوبات تسلط على كل مكلف يثبت مخالفته للأحكام المتعلقة بالتزامه الضريبي<sup>2</sup>، قد دفعت بالبعض إلى القول بوجود قانون عقوبات ضريبي له ذاتية مستقلة<sup>3</sup>، ويتمتع بخصوصيته عن قانون العقوبات العام<sup>4</sup>.

ومهما قيل في هذا الخصوص، إلا أنه يبقى من الثابت أن القوانين الضريبية لا تحتوي على نوع واحد من الجزاءات، وذلك لأنه بالرجوع إلى مختلف نصوص التشريع الضريبي الجزائري<sup>5</sup> نجد وأنها ترصد لمخالفها جزاءات ذات طابع جزائي بحت، وتتمثل في عقوبات الحبس السالبة للحرية والغرامات الجزائية، بالإضافة إلى جزاءات أخرى، أهمها الغرامات الضريبية (الجبائية).

<sup>1</sup> - نقلا عن: إكرامي بسيوني عبد الحي خطاب، المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية، المرجع السابق، ص200.

<sup>2</sup> - محمد علوم محمد، وسائل تأمين دفع الضريبة في التشريع العراقي والتشريعات المقارنة، مجلة جامعة تكريت للعلوم الإنسانية، العدد 10، 2006، ص503.

<sup>3</sup> - هذه المسألة محل خلاف شديد بين الفقه. راجع أكثر بشأنه: حسن صادق المرصفاوي، التجريم في تشريعات الضرائب، الطبعة الأولى، دار المعارف، الإسكندرية، 1963، 50 وما بعدها. محمد عبد العزيز محمد السيد الشريف، مدى ملائمة الجزاءات الجنائية الاقتصادية في ظل السياسة الجنائية المعاصرة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2007، ص286 وما بعدها. أحمد فتحي سرور، المرجع السابق، ص41 وما بعدها. البشري الشورجي، المرجع السابق، ص231 وما بعدها. محمد علوم محمد علي المحمود، المرجع السابق، ص302 وما بعدها.

<sup>4</sup> - أحمد فتحي سرور، الغرامة الضريبية، مجلة القانون والاقتصاد، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، العدد 02، 1960، ص429.

<sup>5</sup> - أنظر: المواد 134، 163-166، 192-194، 194 مكرر 1، 226، 228، 303، 304، 306، 322، 360، 402، 407 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. المواد: 523، 524، 526، 527، 530 - 532، 537، 538، 540، 544 - 546، 554 من قانون الضرائب غير المباشرة، المعدل والمتمم، المتضمن بالأمر رقم 104/76 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 (الجريدة الرسمية عدد 70 الصادرة في 02 أكتوبر 1977). المواد: 114، 115، 117، 122، 128 - 130، 138، 140، 151 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، المعدل والمتمم، المتضمن بالأمر رقم 102/76 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 (الجريدة الرسمية عدد 103 الصادرة في 26 ديسمبر 1976) المواد: 08 - 10، 18، 19، 33 - 37، 90 - 93، 106، 128، 133 - 135. من قانون الطابع السابق ذكره. المواد: 93 - 96، 98 - 100، 113، 115 - 117، 119 - 121، 256 من قانون التسجيل السابق ذكره. المواد: 38 مكرر 4، 38 مكرر 6، 48، 51، 52 مكرر، 62، 63، 65، من قانون الإجراءات الجبائية السابق ذكره.

هذه الأخيرة ورغم ما اكتنفها من جدل فقهي حول طبيعتها القانونية، من حيث تكييف البعض لها بأنها عبارة عن عقوبة، وقول البعض بأنها بمثابة تعويض لما قد يلحق الخزينة العمومية من ضرر، في حين رأى فيها غالبية الفقه بأنها جزء نو طبيعة مختلطة لتوافرها على صفتي العقوبة والتعويض معا<sup>1</sup>، إلا أن المجلس الدستوري الفرنسي قد كان حكيما بشأنها، وهذا بتجاوزه لهذا الخلاف الفقهي الدائر حولها، وإقراره مبدأ عاما مفاده تطبيق مبدأ عدم الرجعية على كل جزاء له صفة العقوبة، حتى ولو عهد القانون أمر توقيعه إلى جهة غير قضائية<sup>2</sup>.

وبعد هذا الموقف من المجلس الدستوري الفرنسي خطوة جريئة نحو توفير حماية أكبر للأشخاص في مواجهة الجزاءات التي وإن كانت لا تحمل وصفا جزائيا خالصا، إلا أنها تحمل في طياتها وصف العقوبة، ومن ثم وجب إخضاعها لمبدأ عدم رجعية العقوبات الذي حظي بشكل صريح بالقيمة الدستورية، وهذا سواء في فرنسا، من خلال المادة الثامنة من الإعلان الفرنسي لحقوق الإنسان والمواطن لسنة 1789، أو في الجزائر، من خلال المواد: 45 من دستور 1976، 43 من دستور 1989، و58 من دستور 1996 بعد تعديله في سنة 2016.

هذا وإذا كانت الغاية من قاعدة عدم رجعية القانون الجزائري حماية الحرية الشخصية<sup>3</sup>، فإنه ولذات الغاية<sup>4</sup> تم إقرار قاعدة رجعية القانون الجزائري الأصلح للمتهم التي ما فتئ المجلس الدستوري الفرنسي يؤكد عليها تأسيسا على انتفاء الضرورة الاجتماعية للقانون الجزائري القديم<sup>5</sup>، وهذا لأن المادة الثامنة من الإعلان الفرنسي لحقوق الإنسان والمواطن قد أكدت على وجوب أن تكون العقوبة ضرورية ومحددة بدقة<sup>6</sup>. ولعل من المهم بمكان تبيان هنا ما ذهبت إليه المحكمة الدستورية العليا في مصر من أن قاعدة

---

<sup>1</sup> - راجع أكثر: صباح مصباح محمود، أحمد خلف حسين الدخيل، الطبيعة القانونية للجزاءات المالية الضريبية، مجلة جامعة تكريت للعلوم الإنسانية، العدد 02، 2007، ص456 وما بعدها. أحمد فتحي سرور، الغرامة الضريبية، ص444 وما بعدها. أحسن بوسقيعة، المنازعات الجمركية، الطبعة الخامسة، دار هومة، الجزائر، 2011، ص301 وما بعدها. صبا فاروق خضر، الطبيعة القانونية للغرامة الضريبية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المعهد العالي للدراسات المالية والمحاسبية، جامعة بغداد، العدد 14، 2011، ص161 وما بعدها.

<sup>2</sup> - أحمد فتحي سرور، القانون الجنائي الدستوري، المرجع السابق، ص108.

<sup>3</sup> - راجع بشأنها: جلول شيتور، ضمانات تقييد الحرية الفردية، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة بسكرة، 2006، ص145 وما بعدها.

<sup>4</sup> - أحمد فتحي سرور، القانون الجنائي الدستوري، المرجع السابق، ص113. محمد محمد عبد اللطيف، المرجع السابق، ص226.

<sup>5</sup> - أحمد فتحي سرور، المرجع نفسه، ص114.

<sup>6</sup> - أنظر: الإعلان الفرنسي لحقوق الإنسان والمواطن لسنة 1789، بتاريخ 2016/03/31،

[http://www.conseilconstitutionnel.fr/conseilconstitutionnel/root/bank\\_mm/arabe/constitution\\_arabe.pdf](http://www.conseilconstitutionnel.fr/conseilconstitutionnel/root/bank_mm/arabe/constitution_arabe.pdf)

رجعية القانون الجزائري الأصلح للمتهم لا تشكل استثناء من قاعدة عدم رجعية القانون الجزائي، ولا تعد قيذا عليها؛ وإنما هي - بحسب ذات المحكمة - فرع منها ونتيجة حتمية لها، وقد اعتبرتتها المحكمة معا امتدادا لازما لمبدأ شرعية الجرائم والعقوبات، وقررت تمتعها بالقيمة الدستورية ذاتها<sup>1</sup>.

ومع أن الوثائق الدستورية في الجزائر قد خلت من وجود نص صريح على وجوب الأخذ بقاعدة القانون الجزائي الأصلح للمتهم، إلا أن ذلك لا يعني أن بإمكان المشرع<sup>2</sup> تجنب هذه القاعدة وعدم الأخذ بها، وهذا لأن المادة 15 من العهد الدولي الخاص بالحقوق المدنية والسياسية قد أكدت على وجوب أن يستفيد مرتكب الجريمة من هذه القاعدة<sup>3</sup>، وكما هو معلوم فإن المعاهدات - ومن بينها بلا شك العهد الدولي للحقوق المدنية والسياسية - التي يصادق عليها رئيس الجمهورية<sup>4</sup> تسمو، بحسب المادة 123 من دستور 1989 والمادة 150 من دستور 1996 بعد تعديله في سنة 2016، على القانون.

وفي المجال الضريبي، لقد أكد مجلس الدولة الفرنسي في رأيه الصادر في 05 أبريل 1996 على وجوب تطبيق قاعدة القانون الجزائي الأصلح للمكلف على المنازعات الخاصة بزيادة الضريبة بسبب سوء النية، وذلك بالاستناد إلى مبدأ ضرورة العقوبة الذي سبق وأن أسس عليه المجلس الدستوري الفرنسي، كما هو مبين أعلاه، اعترافه بقاعدة رجعية القانون الجزائي الأصلح للمتهم. بحيث قد بين مجلس الدولة فيه بأنه<sup>5</sup>: ( طالما أن زيادة الضرائب تشكل عقوبة الغرض منها منع تكرار المخالفات التي تتناولها وليس من موضوعها فقط مجرد تعويض ضرر مالي، فإن هذه الزيادة تشكل - حتى ولو عهد المشرع بمهمة تطبيقها وتوقيعها إلى سلطة إدارية - جزء إداريا يخضع لمبدأ ضرورة العقوبة على

---

<sup>1</sup> - أحمد فتحي سرور، القانون الجنائي الدستوري، المرجع السابق، ص 114.

<sup>6</sup> - قلنا المشرع ولم نقل القضاء لأن المادة الثانية من قانون العقوبات قد أوجبت أنه: ( لا يسري قانون العقوبات على الماضي إلا ما كان منه أقل شدة) ولحرص المحكمة العليا على احترامها وتطبيقها؛ فعلى سبيل المثال في قرارها رقم 119932 المؤرخ في 1994/03/22 قضت بأنه: (يتعرض للنقض لمخالفته المادة 2 ق.ع التي تمنع تطبيق القانون بأثر رجعي إلا إذا كان في صالح المتهم، حكم محكمة الجنايات...).

<sup>3</sup> - أنظر: المادة 15 من العهد الدولي الخاص بالحقوق المدنية والسياسية المؤرخ في 1966/12/16 (الجريدة الرسمية عدد 11 الصادرة في 1997/02/26).

<sup>4</sup> - أنظر: المرسوم الرئاسي رقم 67/89 المؤرخ في 1989/05/16 والمتضمن انضمام الجزائر إلى العهد الدولي الخاص بالحقوق الاقتصادية والاجتماعية والثقافية والعهد الدولي الخاص بالحقوق المدنية والسياسية والبروتوكول الاختياري الخاص بالعهد الدولي الخاص بالحقوق المدنية والسياسية الموافق عليها من طرف الجمعية العامة للأمم المتحدة يوم 16 ديسمبر 1966 (الجريدة الرسمية عدد 20 الصادرة في 1989/05/17).

<sup>5</sup> - نقلا عن: محمد محمد عبد اللطيف، المرجع السابق، ص 227.

النحو الوارد في المادة 8 من إعلان حقوق الإنسان والمواطن في 1789 ووفقا لها فإنه لا يجوز للقانون أن يتضمن إلا العقوبات الضرورية ) وعليه فمجلس الدولة الفرنسي لم يتمسك في هذه الحالة بتطبيق مبدأ عدم رجعية الضريبة على هذا النوع من المنازعات لأنه رأى بأن الضريبة الإضافية في هذه الحالة ليست إلا عقوبة، حتى وإن كان أمر تسليطها موكلا لإدارة الضرائب، ولذلك فقد ارتأى بأنه عند صدور قانون ضريبي جديد يخفض من مقدار هذه الضريبة، فإنه يجب تطبيقه بأثر رجعي استنادا إلى مبدأ ضرورة العقوبات.

وللاشارة، فإنه إذا كان تطبيق قاعدة رجعية القانون الجزائري الأصلح للمكلف لا يطرح في الجزائر، من حيث المبدأ، إشكالا فيما يتعلق بالجزاءات الضريبية ذات الطبيعة الجزائية البحتة<sup>1</sup>، والمتمثلة في الحبس والغرامات الجزائية<sup>2</sup>، فإنه قد يعرف ذلك فيما يتعلق بالغرامة الضريبية، وذلك لأن المجلس الأعلى سابقا (المحكمة العليا حاليا) كان له موقف واضح بعدم جواز تطبيق النصوص المتعلقة بالغرامات الضريبية في المادة الجمركية بأثر رجعي حتى ولو كانت أقل شدة<sup>3</sup>.

وعلى كل، فإنه يمكن القول وأن قاعدة رجعية القانون الجزائري الأصلح للمكلف تعتبر بمثابة ضابط يجب مراعاته واحترامه عند أعمال وتطبيق مبدأ عدم رجعية الضريبة، وذلك لا سيما إذا تم الأخذ بها بشأن الضرائب الإضافية (الزيادات الضريبية<sup>4</sup>)، التي اعتبرها القضاء المقارن بمثابة عقوبات مخول لإدارة الضرائب توقيعها وفق شروط محددة على المكلفين الذين يخالفون الالتزامات الواقعة عليهم ضريبيا.

<sup>1</sup> - أنظر مثلا: المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة السابق ذكره.

<sup>2</sup> - أنظر: المادة 02 من قانون العقوبات. حوراء أحمد شاعر، القانون الأصلح للمتهم، مجلة المحقق الحلي للعلوم القانونية والسياسية، كلية القانون، جامعة بابل، العدد 03، 2014، ص 325 وما بعدها.

- وبموجب قراره رقم 39896 المؤرخ في 14/04/1987، علل المجلس الأعلى موقفه هذا بالقول: (حيث أن الغرامات<sup>3</sup> الجبائية والمصادرات المنصوص عليها في قانون الجمارك لا تشكل عقوبات جزائية بل هي تعويضات مدنية... وإن النصوص المتعلقة بها لا تسري على الماضي ولو كانت أقل شدة وذلك خلافا للقاعدة القانونية العامة المنصوص عليها في المادة 2 من قانون العقوبات لأن الحكم القاضي بغرامة جبائية يكتسي طابعا موقرا ويكتفي بإثبات الدين السابق له). نقلا عن: المجلة القضائية، المحكمة العليا، الجزائر، العدد 03، 1989، ص 279. وفي مناقشة هذا الموقف، راجع: عبد المجيد زعلاني، مدى صحة استبعاد مبدأ التطبيق الفوري للقانون الجديد الأقل شدة في المجال الجمركي، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، العدد 02، 1998، ص 19 وما بعدها.

<sup>4</sup> - أنظر مثلا: المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 38 مكرر 2 من قانون الإجراءات الجبائية.



## الفصل الثاني

### مبدأ العدالة الضريبية

لم تتوان فرنسا منذ احتلالها للجزائر في استخدام كافة الوسائل والأدوات التي تمكنها من بسط نفوذها وترسيخ وجودها بشكل يجعلها تبقى للأبد. ومن بين تلك المسائل التي أولتها فرنسا كامل اهتمامها هي مسألة عدم السماح للجزائريين بالاستمرار في امتلاك مصدر قوتهم الذي كان يتأتى أساسا من امتلاكهم لأراضي زراعية شاسعة تتميز بخصوبتها العالية ومردوديتها الكبيرة، بالإضافة إلى امتلاكهم آنذاك لعدد كبير من رؤوس الأبقار والماعز والأغنام... الخ.

فبقاء تمتع الجزائريين بالقوة المالية سيمسح لهم بدون شك بمواصلة مقاومة الاحتلال الفرنسي، وهو ما سيكبد فرنسا حتما خسائر مالية، لا شك أنها كانت لتكون كبيرة، ولأجل تفادي ذلك وتحقيق الأهداف التي توختها من وراء احتلالها للجزائر، فإن فرنسا قد عملت على إيقاع كاهل الأهالي دون المعمرين بالأعباء الضريبية حتى تتمكن شيئا فشيئا من إفقارهم والاستحواذ على مقدراتهم؛ فبالإضافة إلى الضرائب التي كان يدفعها الجزائري في ظل المرحلة العثمانية<sup>1</sup>، فقد فرضت عليه سلطات الاحتلال بموجب مرسوم 28 أكتوبر 1847 ضرائب أخرى<sup>2</sup> أقل ما يقال عنها أنها جائرة؛ ذلك لأن الفلاح مثلا كان مضطرا لبيع رأسين أو ثلاثة مما يملك حتى يستطيع تسديد ضريبة رأس واحدة<sup>3</sup>.

وبعد هذا الظلم الكبير الذي تعرض له الشعب الجزائري جراء عدم عدالة النظام الضريبي الذي فرضه عليه الاحتلال الفرنسي، فإن المؤسس الدستوري الجزائري بعد الاستقلال قد حرص على تأكيد ضرورة احترام وتقيد السلطات المختصة بمبدأ العدالة الضريبية<sup>4</sup> في ممارسة مهامها.

ولأن هذا المبدأ يعد ضمانا دستورية مهمة لحماية المكلفين بالضريبة في الجزائر، فقد تم تناوله في هذا الفصل، وذلك عن طريق تقسيم هذا الأخير إلى مبحثين عنوانيهما على التوالي: ماهية العدالة الضريبية ومقوماتها، المشكلات التي تواجه العدالة الضريبية وآليات مواجهتها.

---

<sup>1</sup> راجع حولها مثلا: ناصر الدين سعيدوني، النظام المالي للجزائر في الفترة العثمانية (1800 - 1830)، الشركة الوطنية للنشر والتوزيع، الجزائر، 1979، ص 85 وما بعدها.

<sup>2</sup> Voir : A. Bouderval, La fiscalité à la porte de tous, La maison des livres, Alger, 1987, p24. I. Ksouri, Les techniques douanières et fiscales, 2<sup>ème</sup> édition, Livres éditions, Alger, 2013, p288.

<sup>3</sup> عبد الحميد زوزو، نصوص ووثائق من تاريخ الجزائر المعاصر (1830 - 1900)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص 110.

<sup>4</sup> أنظر المواد: 78 من دستور 1976، 61 من دستور 1989، و 78 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

## المبحث الأول

### ماهية العدالة الضريبية ومقوماتها

من بين الآراء التي قيلت في تفسير أصل نشأة الدولة (السلطة) ما ذهب إليه الفرنسي جون جاك روسو من أن ظهور الملكية الخاصة والصناعة قد أديا إلى التفاوت في الثروات؛ الأمر الذي جعل الحياة في المجتمع تتحول من الحالة التي كانت عليها، وهي حالة السلام والحرية والمساواة الطبيعية، إلى حالة صراع واضطراب، نتيجة اختلاف الأفراد وتمايزهم إلى فئة غنية وأخرى فقيرة.

فهذه الأخيرة التي أصبحت حياتها يخيم عليها البؤس والشقاء لم تستكن لهذا الوضع الذي آلت إليه مما جعلها تناضل في سبيل تغييره نحو الأفضل، ولأن الأغنياء بحسب جون جاك روسو قد أحسوا بخطر ذلك على مكانتهم وأموالهم، فإنهم عملوا على استمالة الفقراء للانخراط في عقد يتنازلون فيه عن جميع حقوقهم الطبيعية مقابل تمتعهم بحقوق مدنية<sup>1</sup>، وهذا حتى يستعيد المجتمع نظامه واستقراره، وتسوده من جديد المساواة والحرية والعدل، ويصبح الفرد نتيجة لذلك أفضل حالا من حالة الفطرة<sup>2</sup>.

هذا وعلى الرغم من عدم ثبوت شواهد تاريخية تدعم هكذا طرح، إلا أنه يبدو بأن المؤسس الدستوري الجزائري قد تأثر به، وهو ما يتجلى في إحدى فقرات ديباجة دستور 1996، والتي جاء فيها بأن: (الشعب الجزائري ناضل ويناضل دوما في سبيل الحرية والديمقراطية، وهو متمسك بسيادته واستقلاله الوطنيين، ويعتزم أن يبني بهذا الدستور مؤسسات، أساسها مشاركة كل جزائري وجزائرية في تسيير الشؤون العمومية، والقدرة على تحقيق العدالة الاجتماعية، والمساواة، وضمان الحرية لكل فرد، في إطار دولة ديمقراطية وجمهورية).

وإذا كان المؤسس الدستوري الجزائري لم يربط - في هذا النص أو غيره - بشكل صريح بين الالتزام (التكليف) الضريبي وبين تحقيق العدالة الاجتماعية، فإن هناك من الدساتير العربية من فعلت ذلك، ونذكر منها على سبيل المثال الدستور المصري لسنة 2014 الذي نص على أنه على النظام الضريبي تحقيق العدالة الاجتماعية<sup>3</sup>، في حين بين الدستور الكويتي لسنة 1962 بشكل واضح ولا لبس فيه بأن العدالة الاجتماعية أساس الضرائب والتكاليف العامة<sup>4</sup>. ولإشارة، فإنه إذا كانت العدالة الاجتماعية تعد بمثابة هدف و/أو أساس دستوري يحكم وضع السياسة الضريبية وتنفيذها في الدولة<sup>5</sup>، فإن

<sup>1</sup> - فؤاد العطار، النظم السياسية والقانون الدستوري، دار النهضة العربية، القاهرة، 1975، ص119.

<sup>2</sup> - محمود عاطف البناء، الوسيط في النظم السياسية، الطبعة الثانية، دار الفكر العربي، القاهرة، 1999، ص87.

<sup>3</sup> - أنظر: المادة 38 من الدستور المصري لسنة 2014.

<sup>4</sup> - أنظر: المادة 24 من الدستور الكويتي لسنة 1962.

<sup>5</sup> - عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، التطورات المالية الدولية الحديثة وأثرها على التشريع الضريبي، الطبعة الأولى، دار الحامد، عمان، 2014، ص51. المرسي السيد حجازي، المرجع السابق، ص49.

الضريبة تعد بمثابة الأداة المالية التي يمكن للدولة توظيفها لإعادة توزيع المداخل بشكل يسمح بتقليص التفاوت الموجود بين الدخول والفئات الاجتماعية<sup>1</sup>.

وباعتبار أن ذلك كله يصب في خانة ما قد أصبح يعرف بالعدالة الضريبية، فقد ارتأينا أن نتناولها في هذا المبحث، وهذا من خلال تقسيمه إلى المطلبين الآتيين:

المطلب الأول: ماهية العدالة الضريبية

المطلب الثاني: مقومات العدالة الضريبية

## المطلب الأول

### ماهية العدالة الضريبية

للاوصول إلى تحديد ماهية العدالة الضريبية، ينبغي في المقام الأول تعريفها وبيان أساسها (الفرع الأول)، ثم بعد ذلك (الفرع الثاني) البحث في مدى تعلقها بنوع الضريبة.

## الفرع الأول

### التعريف بالعدالة الضريبية وأساسها

تعد العدالة الضريبية من بين أهم المبادئ التي نادى الفقه<sup>2</sup> منذ مدة ليست بالقصيرة بضرورة احترامها عند فرض الضرائب المختلفة، وذلك لأن على الدولة ألا تتعسف في إتقال كاهل الأفراد بالأعباء الضريبية، وهذا حتى تتفادى ما يمكن أن ينجر عن ذلك من أزمات و/أو ثورات داخلها<sup>3</sup> نتيجة لأنها لم تأبه ولم تراعى رضا المكلفين<sup>4</sup>، على غرار ما حدث مثلاً في إنجلترا قبل صدور وثيقة العهد الأعظم سنة 1215.

فالأشخاص ينفرون من الضريبة عموماً؛ فما بالك لو كانت غير عادلة، وذلك لأنها تشكل في نظر كثير منهم حرماناً من أموالهم التي قد يكونوا تعبوا في تحصيلها وتميئتها والحفاظ عليها، وهذا لاسيما أن دفع المكلف للضريبة لا يقابله نفع خاص يستأثر به هو دون غيره؛ بل سيستفيد من النفع بصفته عضواً من أعضاء المجتمع، وليس بصفته دافع للضريبة<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> رفعت المحجوب، إعادة توزيع الدخل القومي من خلال السياسة المالية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1967، ص13. M.Kossentini, La plus value en droit fiscal Tunisien, L'Harmattan, Paris, 2008, p39.

<sup>2</sup> وأبرزهم الإنجليزي آدم سميث في مؤلفه المشهور "ثروة الأمم" الذي أصدره سنة 1776.

<sup>3</sup> راجع أكثر: عبد الأمير شمس الدين، الضرائب: أسسها العلمية وتطبيقاتها العملية، الطبعة الأولى، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، بيروت، 1987، ص28.

<sup>4</sup> M.Duverger, Finances publiques, 10<sup>ème</sup> édition, P.U.F, Paris, 1984, P126.

<sup>5</sup> خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، الطبعة الثانية، دار وائل، عمان، 2005، ص147.

ولأن حاجة الدولة للضريبة ماسة قصد تمويل التكاليف العمومية الواقعة على عاتقها، فإنه لا يكفي أن تستعمل ما لديها من امتيازات السلطة العامة في مواجهة المكلفين بالضريبة، قصد حملهم على الالتزام بها ودفعها، إن هم لم يفعلوا ذلك عن طواعية، وهذا بمقتضى ما لها من سيادة ضريبية على إقليمها<sup>1</sup>؛ بل يجب على الدولة مراعاة ذلك المطلب والمطمح الإنساني النبيل المتمثل في العدالة الضريبية<sup>2</sup>، وذلك لأن هذه الأخيرة تعد في نظر الفقه من أهم خصائص النظام الضريبي الفعال<sup>3</sup>.

ونظرا لهذه الأهمية الكبيرة التي كانت ولا تزال العدالة الضريبية تتمتع بها من كافة النواحي، لاسيما منها دورها في حفظ الاستقرار والسلم الاجتماعي داخل الدولة، فإن المؤسس الدستوري الجزائري لم يتردد في اعتبارها من بين الضمانات الدستورية الواجب إقرارها لفائدة المكلفين بالضريبة في الجزائر.

ذلك ما يظهر جليا بالرجوع إلى المواد: 78 من دستور 1976، 61 من دستور 1989، و78 من دستور 1996، بعد تعديله في سنة 2016، التي أكدت جميعها على أن كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة، وعلى أنه يجب على كل واحد منهم أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية بحسب قدرته الضريبية. ولأن المؤسس الدستوري الجزائري قد اكتفى بإقرار العدالة الضريبية ولم يقم بتعريفها، ولم يبين أساس وجودها من عدمه، فقد خصص هذا الفرع للتطرق لهاتين المسألتين على التوالي.

## أولا: تعريف العدالة الضريبية

على الرغم من أن اعتبار العدالة الضريبية كضمانة دستورية للمكلفين بالضريبة لم يكن في أي وقت من الأوقات محل معارضة أو رفض، إلا أن مهمة إيجاد تعريف لها متفق عليه ظلت من الأمور صعبة المنال<sup>4</sup>، ومرد ذلك هو أن العدل في حد ذاته يبقى من المفاهيم النسبية التي تتغير بتغير الزمان والمكان والإنسان نفسه، وهو ما قد أكد عليه حكم المحكمة الدستورية العليا في مصر المؤرخ 01 فبراير 1997، الذي جاء فيه أن<sup>5</sup>: ( مفهوم العدل - سواء بمبناه أو أبعاده - يتعين أن يكون محددًا من منظور اجتماعي، باعتبار أن العدل يتغيا التعبير عن تلك القيم الاجتماعية التي لا تنفصل الجماعة في

---

<sup>1</sup> - عبد الحسن هادي صالح، إقليمية ضريبة الدخل في القانون العراقي، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1983، ص307.

<sup>2</sup> - أحمد حضرائي، قانون الجبايات المحلية الجديد وضمانات مبدأ العدالة الجبائية، بتاريخ 2016/06/23،

[https://anibrass.blogspot.com/2015/03/blog-post\\_27.html](https://anibrass.blogspot.com/2015/03/blog-post_27.html)

- حامد عبد المجيد دراز، المرسي السيد حجازي، سميرة إبراهيم أيوب، مبادئ الاقتصاد العام، القسم الثاني، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009، ص128.

<sup>3</sup> - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص83.

<sup>4</sup> - صباح نعوش، الضرائب في الدول العربية، الطبعة الأولى، المركز الثقافي العربي، بيروت، 1987، ص133.

<sup>5</sup> - نقلا عن: إكرامي بسيوني عيد الحي خطاب، المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية، مرجع سابق، ص102.

حركتها عنها، والتي تتبلور مقاييسها في شأن ما يعتبر حقا لديها، فلا يكون العدل مفهوما مطلقا ثابتا باطراد، بل مرنا ومتغيرا وفقا لمعايير الضمير الاجتماعي ومستوياتها...).

هذا ومع أن هناك من يقر بأن العدالة الضريبية تبقى<sup>1</sup>: " معيار ذاتي غامض ونسبي قابل للتغيير والتعديل وفقا لأراء الكاتب والزمان والمكان الذي يكتب فيه "، إلا أن ذلك لم يحل دون الفقه لمحاولة إيجاد تعريف لها؛ فقد عرفها البعض بأنها<sup>2</sup>: " توزيع الأعباء الضريبية المراد تحصيلها بين أفراد المجتمع على الإيديولوجية السياسية والاجتماعية السائدة في المجتمع في فترة معينة من الزمن بحيث يمكن القول بأن النظام العادل هو ذلك النظام الذي يترتب عليه معاملة ضريبية يؤمن أفراد المجتمع ممثلا في مجالسه النيابية بعدالتها "، في حين ذهب البعض أن الوصول إلى العدالة الضريبية يتطلب<sup>3</sup>: " أن يتحمل كل مكلف نصيبه في عملية تمويل النفقات العامة من خلال أدائه للضرائب مما يصب في تخفيف حدة التفاوت بين الطبقات المختلفة في المجتمع وبالتالي يعمل على إعادة توزيع الدخل والثروات التي تقضي بدورها على التمايز بين فئات المجتمع "، وهناك من الفقهاء من يذهب إلى حد تعريف العدالة الضريبية بكونها<sup>4</sup>: " تشخيص لمذهب الحزب الحاكم في الواقع الضريبي "، كما وقد عرفها البعض منهم بأنها<sup>5</sup>: " الهدف العام والغاية التي يجب أن تقوم عليها الضريبة في جميع مراحلها ابتداء من إعداد مشروع قانونها حتى إصداره، ومرورا بمراحل تحديد وعائها وإجراءات ربطها حتى تحصيلها، وذلك من خلال التأكيد على حق الممولين في توزيع أعبائهم الضريبية بقدر يتناسب مع قدرة كل منهم في تحمل تلك الأعباء...".

وأما بالنسبة للمحاولات الغربية، فإن هناك من وصف العدالة الضريبية بأنها<sup>6</sup>: " التي تعمل على أن تكون منصفة وذلك بتوزيعها للعبء الضريبي بحيث يتحمل كل واحد جزءه العادل "، في حين ذهب الأمريكي جون رولز إلى أن العدالة الضريبية هي عدالة توزيعية تعتمد على فكرة مفادها أن المجتمع يجب أن ينظم وفق أسس لا تسمح بالتضحية بفئة منه باسم تحقيق المنفعة لصالح الفئة الأكبر من أفرادها<sup>7</sup>. هذا وهناك من يرى بأن مفهوم العدالة الضريبية يتحقق عندما يسهم كل المكلفين بالضريبة في

1. عبد الكريم صادق بركات، حامد عبد المجيد، علم المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1971، ص405.

2. سمير عبد العزيز، الثروة - الدخل: مدى صلاحيتهم كمؤشرات للعدالة الضريبية، مجلة المعهد القومي للإدارة العليا، القاهرة، دون ذكر تاريخ النشر، ص02. نقلا عن: عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، العدالة الضريبية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2015، ص17.

3. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، المرجع نفسه، ص21.

4. محمد حامد دويدار، دراسات في الاقتصاد المالي، المكتب المصري الحديث، الإسكندرية، 1968، ص714.

5. إكرامي بسيوني عبد الحي خطاب، المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية، مرجع سابق، ص106.

6. J. Perce Bois, Economie des finances publiques, Armand Colin, Paris, 1991, p92.

7. محمد سعيد فرهود، العدالة الضريبية اقتصاديا، مجلة الحقوق، جامعة الكويت، العدد 04، 2001، ص90.

تغطية النفقات العمومية بما يتناسب ودخل كل واحد منهم<sup>1</sup>. ومن خلال هذه التعاريف وغيرها، يمكن القول بأن العدالة الضريبية هي بمثابة هدف يتعين دستوريا على المشرع الضريبي توحيه دوماً، من خلال فرضه لضرائب تأخذ في الحسبان قدرة المكلفين بها على دفعها باعتبارها مساهمة منهم في تغطية التكاليف التي تتحملها الدولة.

وفي الواقع، يعد الوصول إلى تحقيق العدالة الضريبية بالنسبة للمشرع الضريبي الهدف القريب فقط، وذلك لأن العدالة الضريبية ليست إلا خطوة وإن كانت تعد كبيرة ومهمة نحو هدف بعيد، وهو الوصول إلى رضا لا نقل كل المكلفين؛ وإنما معظمهم. وهذا ما جعل جانبا من الفقه يعتبر بأن النظام الضريبي العادل هو ذلك النظام الذي يترتب عليه معاملة ضريبية يؤمن أغلبية أفراد المجتمع بعدالتها<sup>2</sup>.

وللاشارة، فإن التباين الفقهي حول مسألة تعريف العدالة الضريبية، المبين أعلاه، لم يمتد أثره إلى تحديد أنواعها؛ فالفقهاء يكادون يجمعون على أن العدالة الضريبية نوعان، **عدالة أفقية**: وهي تقضي بأن تتم معاملة كل المكلفين ذوي الظروف الاقتصادية المتماثلة معاملة ضريبية متماثلة، وذلك بدفعهم لضرائب متماثلة، وهذا ما أصبح يصطلح عليه بمبدأ المساواة أمام الضريبة. وهناك **عدالة عمودية (رأسية)**: وهي على النقيض تقضي بمعاملة كل المكلفين ذوي الظروف الاقتصادية المختلفة معاملة ضريبية غير متماثلة؛ بحيث يجب أن يدفع من هم في وضع مالي أفضل ضريبة أكبر مقارنة بالآخرين<sup>3</sup>. هذا وقياساً على التقسيم الثلاثي لمبدأ المساواة أمام القانون، فإن هناك جانبا من الباحثين<sup>4</sup> من يميز بين ثلاث أنواع من العدالة الضريبية، وهي:

- **العدالة داخل الضريبة**: والتي لا تتحقق إلا إذا كان يترتب عن الضريبة معاملة متماثلة لذوي الظروف الاقتصادية المتماثلة، ومعاملة غير متماثلة لذوي الظروف الاقتصادية المختلفة.
- **العدالة بواسطة الضريبة**: والتي تتمثل في توظيف الضريبة للتقليص من ذلك التفاوت في الظروف الاقتصادية بين أفراد المجتمع، وهذا باعتبارها أداة لإعادة توزيع الدخل والثروات.
- **العدالة أمام (تجاه) الضريبة**: والتي تقضي بوجود تطبيق الضريبة على جميع المكلفين بها بدون تمييز طالما أنها هي ذاتها لم تتضمنه.

<sup>1</sup> - B. Vinay, Fiscalité - épargne et développement, Armand Colin, Paris, 1968, p70.

<sup>2</sup> - حامد عبد المجيد دراز وآخرون، المرجع سابق، ص129.

<sup>3</sup> - عبد الكريم صادق بركات، حامد عبد المجيد، المرجع سابق، ص253. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، العدالة الضريبية، مرجع سابق، ص22.

<sup>4</sup> - عبد الفتاح بلخال، المشروعية الجبائية والحماية القضائية لها في ظل الدستور المغربي، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة الحسن الثاني، 2001، ص145.

## ثانياً: أساس العدالة الضريبية

لما كانت الضريبة تعتمد على عنصر الإجبار في فرضها، فإنه ينبغي تخفيفاً لوطأتها الاستقرار على أساس موضوعي لتوزيع عبئها توزيعاً عادلاً على الأفراد<sup>1</sup>، وهو ما يشكل جوهر العدالة الضريبية التي تتأسس على قيام كل فرد في المجتمع بتحمل جزء من الأعباء العامة تحدده السلطة المختصة في الدولة وفقاً لمعيار موضوعي وليس تحكيمي.

وبناءً على ذلك، فقد ظهرت هناك عدة محاولات فقهية كان هدفها إيجاد أساس عادل لتوزيع العبء الضريبي بين فئات المجتمع، وقد تجسدت تلك المحاولات في نظريتين: الأولى قال بها الفقه التقليدي، والأخرى قال بها الفقه الحديث<sup>2</sup>، وهما على الترتيب<sup>3</sup>: نظرية المنفعة - الضريبة الثمن، ونظرية القدرة على الدفع.

### 1. نظرية المنفعة - الضريبة الثمن:

كان مفهوم العدالة الضريبية في الماضي مبني على أساس المنفعة؛ إذ لا يعد النظام الضريبي عادلاً ما لم يدفع المكلفون للدولة ضرائب تعادل في قيمتها ما يحصلون عليه من منافع وخدمات تقدمها لهم الدولة<sup>4</sup>. فما يلاحظ على أنصار هذه النظرية هو أنهم ينطلقون في نظريتهم هذه من كون القطاع العام والقطاع الخاص يخضعان لقاعدة واحدة هي قاعدة المنفعة؛ فقيام القطاع الخاص بإشباع الحاجات الخاصة يخضع لقاعدة المنفعة، والقطاع العام يخضع أيضاً لذات القاعدة عندما يقوم بإشباع الحاجات العامة، ولذا فإنه يجب حسب هؤلاء توزيع الأعباء الضريبية على الأفراد وفقاً لمقدار المنافع التي تعود عليهم نتيجة قيام الدولة بنشاطها العام<sup>5</sup>.

ويضيف أنصار هذه النظرية بأنه لما كانت العبرة في القطاع الخاص هي بالثمن الذي يدفعه الشخص، وليس بمستوى دخله، أو مركزه الاجتماعي و/أو ظروفه الشخصية، ولما كان الملزم بدفع هذا الثمن هو المستفيد من السلعة و/أو الخدمة، ولما كانت قيمة هذا الثمن الذي يجب أن يدفعه المستفيد لا

<sup>1</sup> - أحمد عبد الرحمان شرف الدين، عاصم أحمد عجيلة، محمد رفعت عبد الوهاب، مبادئ التشريع الضريبي، مطبعة نهضة مصر، القاهرة، 1990، ص55.

<sup>2</sup> - عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، العدالة الضريبية، مرجع سابق، ص65.

<sup>3</sup> - جهاد سعيد ناصر خصاونة، الضمانات الدستورية للالتزام الضريبي وفقاً للتشريع الأردني، مرجع سابق، ص168.

<sup>4</sup> - مهى حاجي شاهين علي السليفاني، التزييلات في قانون ضريبة الدخل، الطبعة الأولى، مكتبة زين الحقوقية والأدبية، بيروت، 2013، ص58.

<sup>5</sup> - عبد المنعم فوزي، عبد الكريم صادق بركات، يونس أحمد البطريق، حامد عبد المجيد دراز، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الأولى، منشأة المعارف، الإسكندرية، ص1970، ص305.

تحدد إلا تبعا لكمية السلعة و/أو نوع الخدمة التي حصل عليها أو يود الحصول عليها، فإن ذلك ينبغي أن ينطبق على الدولة أيضا لأنها، في نظرهم، تشبه شركة تجارية تعمل في ظل نظام السوق على تقديم منفعة مقابل ثمن (ضريبة) يدفعه من ينتفع بها<sup>1</sup>.

وللإشارة، فإن القائلين بنظرية المنفعة قد اختلفوا في كيفية توزيع العبء الضريبي إلى ثلاث آراء<sup>2</sup>، وهذا لعدم اتفاقهم حول طبيعة " المنفعة " التي على أساسها يتم التوزيع؛ بحيث أن الرأي الأول اتجه لكون الضريبة تساوي المنفعة، أي أن ما يدفعه المكلف من ضريبة يساوي المنفعة التي حصل عليها من الخدمات العمومية التي تقدمها الدولة، في حين اتجه الرأي الثاني إلى أن الضريبة تساوي المنفعة النسبية، أي أن العبء الضريبي يوزع بين المكلفين بالضريبة باعتباره نسبة مئوية موحدة من إجمالي المنافع التي عادت على كل واحد منهم، بينما الرأي الثالث فقد اتجه إلى أن الضريبة تساوي المنفعة الحدية، أي بمعنى أن العبء الضريبي يوزع بين المكلفين بالضريبة استنادا إلى المنافع الحدية التي آلت لهم. وبذلك يصبح ما يدفعه كل مكلف من ضرائب يبني على نفس الأسس التي يتم وفقا لها تحديد سعر السلع والخدمات الخاصة.

وفي الواقع، لقد تعرضت هذه النظرية التي اعتمدت على المنفعة كأساس للوصول إلى العدالة الضريبية للعديد من الانتقادات، نذكر منها<sup>3</sup>:

- تشبيهها للدولة بالخواص منتقد لوجود خدمات لا يمكن القيام بها إلا من قبل الدولة فقط، وذلك نظرا لأنها لا تقبل التجزئة كالقضاء والدفاع مثلا.
- يتعذر تطبيقها على أرض الواقع، وذلك لأن تحديد مقدار المنفعة التي تعود على كل واحد من المكلفين يبقى أمرا في غاية الصعوبة<sup>4</sup>.
- الأخذ بها يؤدي إلى إهدار إحدى الخصائص الأساسية للضريبة وهي أنها اقتطاع نقدي بدون مقابل ، وهذا على خلاف الرسم الذي يؤدي لخزينة الدولة مقابل منفعة معينة.
- تطبيقها سيؤدي إلى الإضرار بالطبقة الفقيرة، وذلك لأنه لما كانت هذه الأخيرة هي التي تعتبر المستفيد الرئيسي من خدمات الدولة، لا سيما الاجتماعية منها، فإن ذلك سيؤدي إلى تحميلها معظم العبء الضريبي، وهو ما يعتبر بحق ضربة في الصميم للعدالة التوزيعية، ومجافاة لمبدأ العدالة الضريبية ككل.

<sup>1</sup> - محمد سعيد فرهود، المرجع سابق، ص 28.

<sup>2</sup> - لمزيد من التفاصيل حولها، راجع: عبد الكريم صادق بركات، حامد عبد المجيد، المرجع سابق، ص 292 وما بعدها. محمد سعيد فرهود، المرجع سابق، ص 30. حامد عبد المجيد دراز وآخرون، مبادئ الاقتصاد العام، مرجع سابق، ص 109 وما بعدها.

<sup>3</sup> - عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، العدالة الضريبية، مرجع سابق، ص 67 - 68.

<sup>4</sup> - مهى حاجي شاهين علي السليفاني، المرجع سابق، ص 58.



## 2. نظرية القدرة على الدفع<sup>1</sup>:

يرى أنصار هذه النظرية بأن أساس العدالة الضريبية يتمثل في قياس مدى قدرة المكلف على الدفع<sup>2</sup>، ومنه فالضريبة العادلة عندهم هي تلك الضريبة التي تتناسب وقدرة المكلف على الدفع والمساهمة في تحمل أعباء الدولة<sup>3</sup>. هذا وإذا كان مبدأ القدرة على الدفع قد لقي إقبالا وقبولاً من الفقهاء<sup>4</sup> والمؤسس الدستوري الجزائري<sup>5</sup> على السواء، إلا أنه قد استدعى البحث والتفكير جدياً في الكيفية التي يمكن من خلالها قياس هذه القدرة على الدفع. وفي سبيل ذلك وجدت ثلاث نظريات، هي:

أ- **نظرية الألم في قياس القدرة على الدفع**: لصاحبها جون ستيوارت ميل الذي رأى بأن قياس القدرة على الدفع يكون بالنظر إلى وحدات الألم التي يمكن أن يتحملها الشخص جراء دفعه للضريبة، وعليه فهو يقول بالمعيار الشخصي لقياسها.

ب- **نظرية المساواة في التضحية**: وترتكز هذه النظرية في قيامها على المبادئ الآتية:

### 1. مبدأ التضحية المتساوية (التساوي المطلق للتضحية):

ويقصد به أن الدولة تقوم أولاً بتقدير حاجتها الكلية من الإيرادات الضريبية، ثم تقوم بتوزيع أعبائها بالتساوي على المكلفين. وبذلك فإنها تصل (أي الدولة) إلى تحقيق المساواة التامة والمطلقة بين المكلفين في عدد وحدات المنفعة التي يجب أن يتنازلوا ويضحوا بها بواسطة الضريبة. وللاشارة، فإن هذا المبدأ إن كان مقبولاً في وقت كانت الضريبة تعتبر بمثابة جزية عن الرؤوس، فإنه في الوقت الحالي أين تتفاوت دخول الأفراد وتختلف نسبة استفادتهم من خدمات الدولة لم يعد مقبولاً.

### 2. مبدأ التضحية النسبية:

ويقضي هذا المبدأ بأنه على كل شخص التساوى مع غيره في نسبة ما يتخلى عنه من منفعة كلية، على أن يكون الجزء المقتطع من إيراده متناسباً مع رفاهه الاقتصادي. وإن كان هذا المبدأ أفضل من سابقه في الاقتراب من تحقيق المساواة في التضحية إلا أنه يبقى غير كاف لتحقيق مبدأ العدالة الضريبية.

<sup>1</sup> - يطلق عليها كذلك بـ: الطاقة الضريبية، المقدرة التكليفية، والقدرة الضريبية - La capacité contributive. راجع:

عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، العدالة الضريبية، مرجع سابق، ص 69.

<sup>2</sup> - عادل العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، الجزء الأول، الطبعة الثانية، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص 190.

<sup>3</sup> - M. Nmili, Pour un impôt juste : Essai sur les préalables au civisme fiscal, Les Editions Oser, Casablanca, 2001, p27.

<sup>4</sup> - محمد سعيد فرهود، المرجع سابق، ص 39.

<sup>5</sup> - أنظر المواد: 01/78 من دستور 1976، 02/61 من دستور 1989، و 02/78 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

### 3. مبدأ أدنى تضحية (مبدأ تساوي المنافع الحدية):

يرمي هذا المبدأ إلى جعل توزيع العبء الضريبي يتم بطريقة تصبح معها التضحية الناجمة عن دفع الضرائب أقل ما يمكن.

ج- **نظرية القدرة على تحمل الضريبة:** ينطلق أنصار هذه النظرية من فكرة مفادها أن الدول تطلب العون من القوي وتعين الضعيف، ويتجلى ذلك في قيامها بتحميل الشخص القوي ماديا الجزء الأكبر من الأعباء الضريبية عند توزيعها.

وعلى كل، فإن نظرية القدرة على الدفع ككل لم تسلم من النقد، وأهم الانتقادات التي وجهت لها هي:

- تعتبر في مجملها مجرد محاولات لحل مشكلة نظرية قد لا يكون لها أصل في ذاتها، ما يفسر عجزها عن الوصول إلى حل عملي وواقعي.
- قولها بمبدأ المنفعة الحدية للنقد لا يصلح للتطبيق على الدخل والثروات.
- صعوبة الوصول إلى تقدير التضحية بالكم<sup>1</sup>.

## الفرع الثاني

### مدى تعلق العدالة الضريبية بنوع الضريبة

كان الهدف المالي قديما وما يزال يعد من أهم الأهداف الرئيسية وراء عملية فرض الضريبة؛ بحيث أن معظم الدول تعتمد على الأموال التي تدرها عليها الضرائب لتمويل وتغطية نفقاتها العمومية<sup>2</sup>. لكن ومع ازدياد تدخل الدولة وازدياد حجم وطبيعة الخدمات التي تقدمها لمواطنيها والقاطنين لديها، فإن ذلك قد أدى إلى جعل حجم نفقاتها العمومية في ارتفاع متسارع ومتواصل، ولمواجهة ذلك اضطرت معظم الدول لفرض مزيد من الضرائب الجديدة؛ الأمر الذي أدى إلى وجود أنواع متعددة من الضرائب داخل الدولة الواحدة<sup>3</sup>. هذا ومع تحول دور الدولة وتطوره من دولة حارسة إلى دولة متدخلة، فإن النظرة إلى الضريبة قد تغيرت، إذ لم يعد ينظر إليها على أنها تمثل أداة مالية محايدة دورها مقتصر على تمويل

---

<sup>1</sup> - راجع أكثر حول نظرية القدرة على الدفع والانتقادات التي وجهت لها: محمد سعيد فرهود، المرجع سابق، ص 38 - 49. عبد الكريم صادق بركات، حامد عبد المجيد دراز، المرجع سابق، ص 401 وما بعدها. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، العدالة الضريبية، مرجع سابق، ص 69 وما بعدها. عادل العلي، المرجع سابق، ص 189 - 191. حامد عبد المجيد دراز وآخرون، مبادئ الاقتصاد العام، مرجع سابق، ص 115 وما بعدها.

<sup>2</sup> - P.Beltrame, La fiscalité en France, 1<sup>ère</sup> édition, Hachette, Paris, 1995, p12. Ph. Augé, Droit fiscal général, Ellipses, Paris, 2002, p06.

<sup>3</sup> - محمد أبو نصار، محفوظ المشاعة، فراس عطا الله الشهوان، محاسبة الضرائب بين النظرية والتطبيق، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، 2005، ص 05.

الخزينة العمومية للدولة بأكبر قدر من الإيرادات؛ وإنما أصبح ينظر إليها على أنها أداة مهمة بيد الدولة يمكنها استغلالها بشكل يضمن تحقيق التنمية والاستقرار في المجتمع.

ومن هذا المنطلق، فقد أصبحت للضريبة، بالإضافة إلى الهدف المالي، أهداف أخرى ذات أبعاد مختلفة سياسية واقتصادية واجتماعية<sup>1</sup>. وإذ يؤمل من الضريبة أن تحقق مختلف هذه الأهداف، لكن في كنف العدالة، وليس بعيدا عنها، فإن ذلك قد أصبح بمثابة هاجس خيم، ولا يزال يخيم، على النظم الضريبية اضطررها لعدم الاستقرار والاعتماد على نوع واحد من الضرائب والتخلي عن البقية؛ فهي غالبا ما تعمل على الجمع بين أنواع محددة من الضرائب لتتمكن من التوفيق بين مسعين مختلفين، أولاهما هو تحقيق الفعالية ووفرة الحصيلة الضريبية لصالح الخزينة العمومية، وأما الثاني فهو تحقيق العدالة الضريبية لصالح المكلفين بالضريبة.

ولما كان هذا البحث منصبا على الضمانات الدستورية المقررة لحماية المكلفين بالضريبة، فإن الذي يعيننا في هذا الفرع هو مسعى تحقيق العدالة الضريبية، وهذا من خلال إبراز مدى تعلق هذه الأخيرة بأنواع محددة من الضرائب، هي: الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة (أولا)، ثم الضرائب النسبية والضرائب التصاعدية (ثانيا).

### أولا: مدى تعلقها بالضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة

يعد تقسيم الضرائب إلى ضرائب مباشرة وأخرى غير مباشرة من أقدم وأهم التقسيمات التي قال بها الفقه؛ بحيث يعتبر أن الضرائب المباشرة هي ضرائب على الدخل والثروة، في حين أن الضرائب غير المباشرة هي ضرائب على التداول والإنفاق<sup>2</sup>. وعلى الرغم من أن هذا التقسيم قد لقي صدا تشريعا تجسد في أفراد كل من الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة بقانون خاص بكل واحد منهما<sup>3</sup>، إلا أن هناك جانبا كبيرا من الفقه الحديث لا يحبذ العمل بمقتضى هذا التقسيم نظرا لصعوبة إيجاد معيار مقبول للتمييز بين الضرائب التي تعتبر مباشرة وتلك التي تعتبر غير مباشرة<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> محمد خالد المهايبي، خالد شحادة الخطيب، المالية العامة، منشورات جامعة دمشق، 2005، ص198.  
- P.M .Gaudemet, J.Molinier, Finances publiques, Tome 2: Fiscalité, Montchrestien, Paris, 1992, p92.

<sup>2</sup> محرز محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص170.

<sup>3</sup> أنظر مثلا بالنسبة للتشريع الجزائري: الأمر رقم 101/76 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 والمتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم (الجريدة الرسمية عدد 102 الصادرة في 22 ديسمبر 1976)، والأمر رقم 104/76 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 والمتضمن قانون الضرائب غير المباشرة المعدل والمتمم (الجريدة الرسمية عدد 70 الصادرة في 02 أكتوبر 1977).

<sup>4</sup> حامد عبدالمجيد دراز، سعيد عبد العزيز عثمان، مبادئ المالية العامة، القسم الثاني، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص34.

وفي هذا الصدد، أوجد الفقه مجموعة من المعايير للفرقة بينهما، يمكن حصرها في المعايير الثلاثة الآتية:

**1. المعيار الإداري (طريقة التحصيل):** يستند هذا المعيار على مدى وجود علاقة مباشرة بين إدارة الضرائب والمكلفين بالضريبة فيما يخص إجراءات التحصيل؛ بحيث أنه كل ضريبة تجبى ويتم تحصيلها دوريا كل سنة بموجب كشوف و/أو جداول تتضمن أسماء المكلفين بها فهي ضريبة مباشرة؛ أما إذا كانت تفرض وتحصل بمناسبة واقعة أو تصرف يقوم به المكلف بالضريبة دونما أي اعتبار لشخصه، فإن الضريبة تكون غير مباشرة. وعلى بساطته إلا أن هذا المعيار قد تعرض للنقد، وذلك لكونه ليس حاسما ولا يمكن الاعتماد عليه بشأن جميع الضرائب، فمثلا ضريبة إيرادات القيم المنقولة التي تفرض على التوزيعات في صورة أرباح أو فوائد على الأسهم والسندات لا تتبع في تحصيلها طريقة القوائم الاسمية، ولكن مع ذلك فهي بإجماع الفقهاء تعتبر ضريبة مباشرة<sup>1</sup>.

**2. معيار نقل عبء الضريبة:** حسب المعيار، تكون الضريبة مباشرة إذا كان عبؤها يستقر بصفة نهائية على المكلف بها قانونا، فإن كان يستطيع نقل عبئها إلى غيره (وهو المكلف الفعلي) فهي ضريبة غير مباشرة. وقد عيب على هذا المعيار أن نقل عبء الضريبة لا يعتمد على نوع الضريبة ولا على المكلف بها؛ وإنما يخضع للعديد من العوامل الاقتصادية والاجتماعية المتداخلة التي لا يمكن التأكد منها مسبقا، على غرار مثلا: مرونة الطلب، ومركز دافع الضريبة في السوق من حيث المنافسة والاحتكار... الخ، فضلا على أن كل الضرائب يمكن نقل عبئها في ظروف معينة، ولا يمكن نقله في ظل ظروف أخرى. ويعطي الفقه كمثال على ذلك: الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية<sup>2</sup> التي وعلى الرغم من أنها ضريبة مباشرة إلا أنه يمكن للمنتج نقل عبئها إلى المستهلك عن طريق رفعه لثمن السلعة بمقدار الضريبة.

**3. معيار ثبات المادة الخاضعة للضريبة:** الضرائب المباشرة، وفق هذا المعيار، هي تلك الضرائب التي يتميز وعائها بقدر كبير من الثبات والاستمرار لدى المكلفين بها، كالملكية بالنسبة للضريبة العقارية، وممارسة المهنة و/أو التجارة بالنسبة للضريبة على الأرباح، والعمل بالنسبة للضريبة على الرواتب والأجور. أما الضرائب غير المباشرة فهي تلك الضرائب التي تتميز بعدم ثبات أوعيتها، وذلك لأنها تفرض على المكلفين بها بسبب أو بمناسبة تصرفات و/أو وقائع عرضية وغير منتظمة كالاستيراد مثلا

<sup>1</sup> - راجع أكثر: سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2008، ص144 وما بعدها.

<sup>2</sup> - راجع بشأن هذه الضريبة في التشريع الضريبي الجزائري مثلا: رجال نصر، عوادي مصطفى، جباية المؤسسة بين النظرية والتطبيق، مكتبة بن موسى السعيد، الوادي، 2010، ص16 وما بعدها. وحول كيفية تطبيقها على الشركات، راجع: - F. Goliard, T. ZITOUNE, Droit fiscal des les entreprises, 1<sup>ère</sup> edition, Berti, Alger, 2007, p147.

وإنفاق الدخل<sup>1</sup>. وما يلاحظ على هذا المعيار هو أنه بالرغم من حصوله على قبول واستحسان الكثير من الفقه، إلا أنه لم يسلم بدوره من النقد، وذلك على اعتبار أنه يخلق إشكالات بالنسبة لبعض الضرائب، كضريبة التركات مثلا التي يمكن اعتبارها وفقا له ضريبة مباشرة لأنها مفروضة على الثروة، كما يمكن اعتبارها بناء عليه ضريبة غير مباشرة بما أنها تفرض نتيجة حدث عرضي هو الوفاة<sup>2</sup>.

وأمام هذا العجز الذي أبانت عنه هذه المعايير الثلاثة في التفارقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة، فإن الفقه قد اتجه إلى الاعتماد على معيار عملي يتلخص في اعتبار الضرائب على الثروة والدخل ضرائب مباشرة، بينما تكون الضرائب على الاستهلاك والتداول ضرائب غير مباشرة، مع ضرورة اعتبار الضريبة على التركات من الضرائب المباشرة، وذلك لكون إدارة الضرائب هي التي تقدر بشكل مباشر قيمتها<sup>3</sup>.

وتأسيسا على هذا المعيار، فقد اقتنع معظم الفقه بأن الضرائب المباشرة تعتبر أكثر عدالة من الضرائب غير المباشرة، وذلك لأن فرضها على الدخل ورأس المال يجعل من القدرة الضريبية للمكلفين بها أكثر وضوحا أمام إدارة الضرائب، فيجعلها ذلك تراعي عند تحديد قيمتها الظروف الشخصية الخاصة بكل مكلف، لا سيما ما تعلق منها بالأعباء العائلية، وتكاليف الحصول على الدخل، وطبيعة الدخل ومقداره... الخ. أما بالنسبة للضرائب غير المباشرة، فإنه ونظرا لكون شخصية المكلفين بها تكون مجهولة، فإن ذلك يحول دون الأخذ بالقدرة الضريبية لهؤلاء في الحساب عند تحديد قيمة هذا النوع من الضرائب؛ الأمر الذي يجعل من الجميع يتساوى في حمل عبئها دون أي تمييز بين فقير وغني. ولأن ذلك يشكل من دون شك عبئا ثقيلًا على فئة كبيرة من المكلفين، وخاصة منهم ذوو الدخل المحدود، فقد اقترح الفقه أن تكون هذه الضرائب مرتفعة على السلع الكمالية، ومتوسطة على السلع ذات الاستهلاك الواسع، على أن تكون منخفضة على السلع الضرورية. ولكن في الواقع يبقى ذلك مجرد طرح فقهي فقط، وهذا لأن الدولة من الناحية العملية لا تلتزم بتطبيق ذلك. ومنه فقد أصبحت الضرائب غير المباشرة في نظر كثير من الفقهاء ضرائب غير عادلة ينبغي عدم الإسراف فيها<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - سعيد علي العبيدي، إقتصاديات المالية العامة، دار دجلة، عمان، 2011، ص 133.

<sup>2</sup> - عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، العدالة الضريبية، مرجع سابق، ص 49. محمد عباس محرز، المدخل إلى الجباية والضرائب، مرجع سابق، ص 43. حامد عبد المجيد دراز، سعيد العزيز عثمان، المرجع سابق، ص 38.

<sup>3</sup> - محمد عباس محرز، إقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص 176. سوزي عدلي ناشد، المرجع سابق، ص 140.

<sup>4</sup> - راجع: زكرياء محمد بيومي، المالية العامة الإسلامية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1979، ص 157-161. سوزي

عدلي ناشد، المرجع سابق، ص 149. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، العدالة الضريبية، مرجع سابق، ص 52 - 53.

محمد عباس محرز، المدخل إلى الجباية والضرائب، مرجع سابق، ص 49. برحمانى محفوظ، المرجع سابق، ص 87.

## ثانياً: مدى تعلقها بالضرائب النسبية والضرائب التصاعدية

لقد كانت الضرائب التوزيعية هي المنتشرة في القديم، وذلك لوجود عدة عوامل من أهمها أنها كانت لا تتطلب في جبايتها إدارة ضريبية عالية الكفاءة؛ بحيث كانت تحدد فيها الدولة المبلغ الإجمالي الذي تريد تحصيله من الأفراد سلفاً، ثم تقوم بتوزيعه جغرافياً على هيئاتها الإقليمية لتقوم كل في دائرة اختصاصها بتوزيع المبلغ المرصود لها على المكلفين التابعين لها إدارياً، وهذا بحسب القدرة الضريبية لكل مكلف. وعليه فالمكلفون بهذه الضرائب لم يكن في وسعهم معرفة معدلها (سعرها) إلا في هذه المرحلة الأخيرة فقط<sup>1</sup>.

وقد وجهت لهذا النوع من الضرائب عدة انتقادات من أبرزها وصفها بأنها أبعد ما تكون عن تحقيق مبدأ العدالة الضريبية، فهي لا تراعي الظروف الشخصية والعائلية للمكلفين بها، كما أن توزيعها بين الأفراد غالباً ما كان يتم بطريقة غير عادلة، فكثيراً ما كانت لجان التوزيع المحلية تحابي أفراد الطبقة الغنية نظراً لأنهم كانوا الأقوى نفوذاً فيها (أي اللجان)، بالإضافة إلى أن العبء الضريبي كان يختلف من مكلف لآخر لا لشيء إلا لوجود كل واحد منهم في منطقة مغايرة<sup>2</sup>.

وبالنظر إلى هذه الانتقادات وغيرها، فإن الدول حديثاً قد عدلت عن الأخذ بالضرائب التوزيعية واتجهت للأخذ بدلا عنها بالضرائب القياسية أو التحديدية. هذه الأخيرة عرفت بأن المشرع الضريبي يقوم بتحديد معدلها (سعرها) مقدماً دون أن يبين حصيلتها الإجمالية منذ البدء. ولكن ذلك في الواقع لم يمنع السلطات في بداية كل سنة مالية من أن تقوم بالاستناد على ما يتوافر لديها من معطيات بتقدير الحصيلة المتوقع جمعها بالتقريب<sup>3</sup>.

وللاشارة، فإن الضريبة القياسية إما أن تكون في شكل نسبة مئوية معينة من إجمالي قيمة المادة الخاضعة للضريبة، وإما أن تكون في شكل مبلغ معين يتم تحصيله عن كل عنصر من عناصر تلك المادة<sup>4</sup>. وعليه فبموجب هذه الضريبة يصبح بإمكان كل مكلف معرفة ما يجب عليه دفعه مقدماً. لكن ومع أن الضرائب القياسية ككل تعتبر مقارنة بالضرائب التوزيعية عادلة، وهذا لكونها تفرض بناء على قدرة كل مكلف على الدفع بعد الأخذ بظروفه الشخصية والعائلية في الحساب، إلا أنها خلقت مشكلة الاختيار بين الضرائب النسبية والضرائب التصاعدية لتحديد أيهما أفضل فيما يتعلق بالعدالة الضريبية<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> - عادل العلي، المرجع سابق، ص 148-149.

<sup>2</sup> - حامد عبد المجيد دراز وآخرون، مبادئ الاقتصاد العام، مرجع سابق، ص 92.

<sup>3</sup> - عادل العلي، مرجع سابق، ص 149.

<sup>4</sup> - محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص 191.

<sup>5</sup> - رمضان صديق، الضريبة النسبية أم الضريبة التصاعدية: بأيهما يتحقق العدل الضريبي المنشود، بتاريخ 2016/06/28، <http://www.eces.org.eg/ar/EventDetails.aspx?Id=281&Type=2>

وللتعريف بهما، يمكن القول وأن الضريبة النسبية هي الضريبة التي يفرضها القانون في شكل نسبة مئوية ثابتة؛ فلا تتغير بتغير قيمة المادة الخاضعة لها، أما الضريبة التصاعدية فهي الضريبة التي يضع لها القانون معدلات ونسب ترتفع وتتنخفض تبعاً لارتفاع وانخفاض قيمة المادة المفروضة عليها<sup>1</sup>.

وفي معرض المفاضلة بينهما، فقد ذهب البعض إلى أن الضريبة النسبية تعتبر أفضل فيما يتعلق بالعدالة<sup>2</sup>، وذلك لأنها فرضها بمعدل نسبي ثابت يجعلها لا تحابي فئة على حساب أخرى، وتضمن بذلك المساواة في المعاملة بين المكلفين؛ بحيث تخضع جميع الأوعية على اختلاف قيمتها لنفس المعدل الضريبي. وهذا على خلاف الضريبة التصاعدية التي تميز، حسب أنصار الضريبة النسبية، في المعاملة بين المكلفين، وذلك لكونها تفرض معدلاً كبيراً على البعض، ومعدلاً أقل على البعض الآخر، وهو ما يشكل تحيزاً ومحاباة. وقد تم رد على ذلك من قبل أنصار الضريبة التصاعدية بالقول أن العدالة التي تحققها الضريبة النسبية هي عدالة ظاهرية أو حسابية وليست بعدالة حقيقية، وهذا لأنها تجاهلها لظروف المكلف وقدرته على الدفع يجعل من أصحاب الدخل المحدود يتحملون عبئاً أكبر من ذوي الدخل المرتفع<sup>3</sup>، وذلك لكونهم سيحرمون استناداً إلى نظرية تناقص المنفعة الحدية\* من إشباع حاجات ضرورية، على خلاف أصحاب الدخل المرتفع الذين يستطيعون، حتى في ظل الضريبة المفروضة عليهم، إشباع الحاجات الضرورية، بل وحتى الكمالية منها.

ونظراً لإخلال ذلك بمبدأ المساواة في التضحية، فإن الضريبة التصاعدية تعد بنظر الفقه المعاصر<sup>4</sup> أعدل من الضريبة النسبية، ذلك لأنها تفرض معدلاً ضريبياً أعلى على ذوي الدخل المرتفع قياساً بالمعدل الضريبي الذي تفرضه على ذوي الدخل الضعيف. هذا ويسوق الفقه مبررات أخرى للتأكيد

---

<sup>1</sup> راجع كذلك: درواسي مسعود، السياسة المالية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي حالة الجزائر: 1990 - 2004، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005، ص 189. وفاء يحي أحمد حجازي، المحاسبة الضريبية، ص 17 - 18، بتاريخ 2016/06/28،

<http://www.olc.bu.edu.eg/olc/images/m7sbadrbia.pdf>

<sup>2</sup> رمضان صديق، الوجيز في المالية العامة والتشريع الضريبي، دون ذكر دار النشر، القاهرة، 2009، ص 215 - 216.  
<sup>3</sup> سوزي عدلي ناشد، المرجع سابق، ص 196. محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص 158.

\* تتلخص هذه النظرية في كون العلاقة بين المال والمنفعة الحدية علاقة عكسية؛ بحيث كلما زاد المال قلت المنفعة الحدية التي يمكن أن يحصل عليها الشخص. ويتعبّر آخر، الشخص الذي يملك مبلغاً قليلاً من المال دوماً ما يحاول الانتفاع منه أقصى انتفاع، على خلاف الشخص الذي لديه مبالغ طائلة، فإنه لا يكثر مبدئياً لحجم المنفعة التي يحصلها من وراء إنفاقه. فعلي سبيل المثال: قد يشتري ملابساً باهضة الثمن ثم يمكن ألا يستعملها بتاتا، على النقيض الشخص الفقير لا يشتري ملابس إلا للضرورة، وإذا اشترى فإنه يحاول أن تكون أقل سعراً وأكثر قابلية للتحمل والبقاء لأطول مدة ممكنة.

<sup>4</sup> راجع: عبد الكريم صادق بركات، حامد عبد المجيد، المرجع سابق، ص 401. عادل العلي، المرجع سابق، ص 216، 152. محمد عباس محرز، المدخل إلى الجباية والضرائب، مرجع سابق، ص 60. رمضان صديق، الوجيز في المالية والتشريع الضريبي، مرجع سابق، ص 217.

على أن الضريبة التصاعدية هي التي تتحقق فيها وبها العدالة الضريبية؛ فباعتبار الضريبة التصاعدية ضريبة مباشرة، فإن فرضها على الأغنياء بنسب أعلى سيسهم من دون شك في تحقيق المساواة بينهم وبين محدودى الدخل الذي يتحملون العبء الأكبر في الضرائب غير المباشرة. هذا بالإضافة إلى كونها تقلل من التفاوت بين طبقات المجتمع؛ إذ تسمح بأخذ مبالغ أكبر من الأغنياء ليعاد إنفاقها على الفئات ضعيفة الدخل في صورة إعانات اجتماعية، وخدمات صحية وتعليمية... الخ.

وأما نظرية تدرج الحاجات الجماعية، فإنها ترى بأن حاجات الجماعة مثلها مثل الحاجات الفردية تتدرج إلى حاجات ضرورية (دفاع وأمن) نافعة (مواصلات) وكالمالية (تزيين المدن)، ومن العدل ألا يحرم الفرد من إشباع حاجاته الضرورية لإشباع حاجات الجماعة الكالمالية؛ بل إن العدل يقتضي الإنفاق على هذه الحاجات من أموال الأغنياء عن طريق إخضاعهم للضريبة التصاعدية<sup>1</sup>.

## المطلب الثاني

### مقومات العدالة الضريبية

لقد تبلور مبدأ العدالة الضريبية وتأصل عندما تزايد الشعور لدى جموع المكلفين بوطأة الضريبة، فكان لا بد من المطالبة بعدالتها. ولكن على الرغم من أن هذا المطلب قد لقي من حيث المبدأ قبولا وتأييدا شعبيا وفقهيا واسعا<sup>2</sup>، إلا أنه قد عرف صعوبات كبيرة، كما هو مبين أعلاه، على مستوى التأسيس والتعديد النظري.

وهذا ما حدا بالبعض للقول بأن الضريبة لم تعد أمرا فنيا خالصا، ولا مسألة اقتصادية بحتة؛ وإنما هي في الأساس تصور سياسي يعكس فلسفة وإيديولوجية معينة ينتهجها النظام الحاكم في الواقع الضريبي للدولة<sup>3</sup>. وهو ما يفسر الاختلاف بين الدول في نظرتها للعدالة الضريبية ومقوماتها، بحيث لم تكن هي نفسها بالنسبة للدول الرأسمالية والدول الاشتراكية، ولا هي ذاتها بالنسبة للدول المتقدمة والدول المتخلفة.

وبالرجوع لما نصت عليه المادة 78 من دستور 1996، بعد تعديله في سنة 2016، من أن: **كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة. ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية، حسب قدرته الضريبية...**<sup>4</sup>، يتبين وأن نظرة الجزائر (المؤسس الدستوري) لمقومات العدالة الضريبية\* تتلخص في أربع مبادئ أساسية لا يمكن للعدالة أن تقوم لها قائمة بدونها، ومن ثم لا تكون الضريبة

<sup>1</sup> - عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، المرجع سابق، ص 133 - 134. عادل العلي، المرجع سابق، ص 154 - 155.

<sup>2</sup> - محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص 157.

<sup>3</sup> - محمد حامد دويدار، المرجع سابق، ص 714.

<sup>4</sup> - أنظر كذلك: المادة 78 من دستور 1976 والمادة 61 من دستور 1989.

\* اكتفينا بالمقومات فقط لأن الأصل في الدساتير، كما التشريعات، لا تعطي تعريفات، وتترك ذلك لاجتهاد الفقه والقضاء.



دستورية إلا بتوافرها كلها، وهي بالتحديد: مبدأ ضرورة الضريبة، مبدأ المساواة أمامها، مبدأ عموميتها، وأخيرا مبدأ شخصيتها.

وقصد تناول هذه المبادئ بالبحث في هذا المطلب، فقد تم تقسيم هذا الأخير إلى الفرعين الآتيين:

الفرع الأول: مبدئي ضرورة الضريبة والمساواة أمامها

الفرع الثاني: مبدئي عمومية الضريبة وشخصيتها

## الفرع الأول

### مبدئي ضرورة الضريبة والمساواة أمامها

نظرا لأن حجم التنوع والتباين في الحاجات الإنسانية لأفراد المجتمع يعتبر كبيرا، فإن الدولة لم يكن بإمكانها سده وتغطيته إلا من خلالها إنشائها لعدد معتبر من المرافق العمومية، لتضطلع كل منها بمهمة إشباع حاجة أو أكثر من بين تلك الحاجات التي يعجز الأفراد عن النهوض بها و/أو التي يستتفون عن أدائها، لكونها لا تدر عليهم ربحا<sup>1</sup>.

هذا ولما كانت الخدمات التي تقدمها المرافق العمومية خدمات أساسية، ولا يمكن للحياة في المجتمع أن تستقيم بدونها، فإنه يجب عليها (أي المرافق العمومية) أن تستمر في أداء عملها بانتظام واطراد، وهو ما يعرف فقها بمبدأ استمرارية المرفق العمومي<sup>2</sup>.

وحتى يمكن للمرافق العمومية الاستمرار في تقديم خدماتها من دون انقطاع أو توقف، فإنه لا بد لها من الأموال اللازمة للقيام بذلك. وباعتبار أن هذه الأخيرة كانت ولا تزال تجد مصدرها الرئيسي في الضريبة، التي لا يمكن بأي حال من الأحوال الاستغناء عنها في تسيير الشؤون المالية للدولة، فإن الفقه قد اصطلح على تسمية ذلك بمبدأ ضرورة الضريبة<sup>3</sup>.

ومن جهة أخرى، يوجد هناك مبدأ يعده الفقه من المبادئ الأساسية الناظمة لعمل المرافق العمومية على اختلافها أنواعها وأشكالها، ألا وهو مبدأ المساواة أمام المرافق العمومية<sup>4</sup>، والذي ينصرف

---

<sup>1</sup> - حماد محمد شطا، تطور وظيفة الدولة، الكتاب الأول: نظرية المرافق العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، 1984، ص139.

<sup>2</sup> - راجع بشأن هذه المبدأ: ناصر لباد، الوجيز في القانون الإداري، الطبعة الرابعة، دار المجدد، سطيف، 2010، ص204. ضريفي نادية، تسيير المرفق العام والتحولت الجديدة، دار بلقيس، الجزائر، 2010، ص31 - 35.

<sup>3</sup> - E.Devaux, Finances publiques, Bréal, Paris, 2002, p204. N.Baccouche, Constitution et droit fiscal, Etudes juridiques, Faculté de droit de Sfax, N° 8, 2001, p35.

<sup>4</sup> - محمد الصغير بعلي، القانون الإداري، مرجع سابق، ص220. عمار بوضياف، الوجيز في القانون الإداري، مرجع سابق، ص332.

مضمونه إلى المساواة في الحقوق، كما ينصرف إلى المساواة في الالتزامات والأعباء العامة. وبحسب بعض الفقه، فإن المقصود أساسا بالأعباء العامة هي أعباء الضريبة<sup>1</sup>. وفي الواقع، إن ما يؤيد هذا القول هو أن مبدأ المساواة أمام الضريبة هو مبدأ مكرس دستوريا بشكل صريح وواضح في الجزائر منذ ثاني دستور عرفته البلاد سنة 1976، وإلى غاية الدستور الحالي لسنة 1996<sup>2</sup>. وبناء على ما سبق، فقد ارتأينا بأن نتطرق في هذا الفرع إلى: (أولا) مبدأ ضرورة الضريبة، ثم (ثانيا) إلى مبدأ المساواة أمام الضريبة.

### أولا: مبدأ ضرورة الضريبة

هناك من الفقهاء من يصر على ضرورة الضريبة وأهمية وجودها في النظام المالي للدولة بالقول<sup>3</sup>: " تعتبر الضرائب من الإيرادات الضرورية لتمويل الميزانيات العمومية. فالضرورة هذه تفسر بعدم الاستغناء عنها ولزومها لتمكين النفقات العمومية من التغطية. فلا يمكن إذن تصور تنظيم الحياة الاجتماعية وتمكين الدولة من تأدية وظائف السيادة أي تحقيق الأمن في المجتمع، ممارسة العدالة بين الناس، الدفاع عن البلاد وتوثيق معاهدات بين الدول بدون تمويل داخلي أي بدون ضريبة. فالضريبة ليست ضرورية فحسب بل هي لازمة لمواجهة الأعباء العمومية. فكل أنواع الضرائب ضرورية وليس فقط الضرائب اللازمة لتغطية نفقات التسيير للإدارة العمومية ".

ويبدو أن ذلك أيضا ما يراه المؤسس الدستوري الجزائري، فمن خلال ما جاء في المادة 78 من دستور 1976 من أنه: (... على كل واحد أن يساهم، حسب إمكانياته، وفي إطار القانون، في النفقات العمومية لسد الحاجيات الاجتماعية للشعب ولتنمية البلاد والحفاظ على أمنها...)، وما جاء في المادتين 61 من دستور 1989 و78 من دستور 1996، بعد تعديله في سنة 2016، من أنه: (... يجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية، حسب قدرته الضريبية...)، نلاحظ كيف أن حرص المؤسس الدستوري على وجوبية أداء الضريبة كان مرده أنها لازمة وضرورية لتتمكن الدولة من تمويل التكاليف العمومية، التي هي أساسا نتاج النفقات العمومية الموجهة لسد حاجيات المجتمع من أمن ودفاع وقضاء وصحة... الخ.

وعلى كل، فإنه من البديهي القول بأن مبدأ ضرورة الضريبة يعد عنصرا أساسيا ومهما للغاية في بناء العدالة الضريبية، وذلك لكونه يجعل من الالتزام بأداء الضريبة ودفعها قائما على أساس موضوعي وعادل، وهو أن الضريبة تعتبر ضرورية لتغطية النفقات العمومية التي هي لازمة لسد حاجات المجتمع

<sup>1</sup> ناصر لباد، المرجع سابق، ص206. ضريفي نادية، المرجع سابق، ص37.

<sup>2</sup> أنظر المواد: 78 من دستور 1976، 61 من دستور 1989، و78 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

<sup>3</sup> دنديني يحي، المالية العمومية، الطبعة الثانية، دار الخلدونية، الجزائر، 2014، ص182 - 183.

(أي الجميع)، في حين أنه ليس من العدل في شيء أن نلزم المكلفين بالضريبة بالتخلي عن جزء من أموالهم التي عادة ما يكونون في جمعها وإنمائها من أجل أن يتم إنفاقها على الحاجات والنزوات الخاصة بالحكام والمسؤولين، أو حتى لأجل صرفها على فئة و/أو منطقة بعينها بدون أي مبرر منطقي ومقبول.

ومن جهة أخرى، تذهب نظرية تدرج الحاجات الجماعية<sup>1</sup> إلى أن الحاجات تنقسم، سواء بالنسبة للدولة أو الفرد، إلى ثلاث أقسام: حاجات ضرورية، حاجات واسعة الاستعمال، وحاجات كمالية. والعدل يقتضي ألا يحرم الفرد، عن طريق الضريبة، من إشباع حاجاته الضرورية إلا لأجل إشباع حاجات الدولة الضرورية وليس غيرها. ولما كانت الطبقات الفقيرة ومحدودة الدخل لا تستطيع مبدئياً إلا إشباع حاجاتها الضرورية، فإنه من العدل ألا تساهم إلا في إشباع الحاجات الضرورية للدولة، وهو ما يقتضي العمل إذن بمبدأ ضرورة الضريبة.

وللإشارة، فإنه إذا كان هناك إجماع على أن ما تبذله الدولة من نفقات في سبيل أدائها لمختلف المهام والأعباء الواقعة على عاتقها بوصفها صاحبة سلطة وسيادة تعتبر نفقات عمومية، فإن الأمر لم يكن كذلك بالنسبة للنفقات التي تقوم بها بمناسبة ممارستها لنشاط اقتصادي<sup>2</sup>.

فالقهاء قد اختلفوا حول طبيعة هذه النفقات: هل هي نفقات عمومية أم أنها نفقات خاصة؟ والسبب في ذلك هو أن كل فريق منهم قد اعتمد على معيار مغاير على الذي اعتمده الفريق الآخر. بحيث أن الفريق الأول قد أخذ بما يعرف بالمعيار القانوني، بينما الفريق الثاني تبنى ما يعرف بالمعيار الوظيفي<sup>3</sup>.

وبحسب الفريق الأول، فإن العبرة تكون بصفة الشخص الذي يقوم بالإنتفاق لا بالمجال الذي قد يتم فيه. بحيث أنه إذا كان المنفق هو أحد أشخاص القانون العام، فإن النفقة تكون عمومية، وهذا أياً كان النشاط الذي صرفت لأجله أو بمناسبته. أما إذا كان الذي تولى الإنتفاق هو شخص عادي، فإن النفقة تعتبر في هذه الحالة نفقة خاصة، ولو كان من شأنها تحقيق النفع العام للمجتمع.

في المقابل، يرى الفريق الثاني بأن العبرة تكون بالوظيفة التي تؤديها النفقة وليس بالصفة القانونية للقائم بها. ومؤدى هذا أنه لا يمكن اعتبار جميع النفقات التي يقوم بها أحد الأشخاص المعنوية العامة نفقات عمومية، وذلك لأن هذا الوصف الأخير لا ينطبق إلا على تلك النفقات التي يقوم بها الشخص المعنوي العام بقصد تمكنه من أداء مهامه والأعباء الموكلة له بوصفه صاحب سلطة وسيادة.

<sup>1</sup>- راجع: عادل العلي، المرجع سابق، ص155. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، العدالة الضريبية، مرجع سابق، ص133-134.

<sup>2</sup>- محرز محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص58.

<sup>3</sup>- M. Duverger, Institutions Financières, P.U.F, Paris, 1975, p44 - 49.

أما ما عداها من نفقات، والتي يتخذها الشخص المعنوي العام بوصفه شخصا عاديا، فإنها لا تعد من قبيل النفقات العمومية<sup>1</sup>.

لكن في حالة ما إذا كانت النفقة التي يتخذها الشخص العادي قد تمت بمناسبة إدارته لنشاط مرفق عمومي كلف أو فوض من قبل الدولة أو أحد هيئاتها الإدارية بتسييره، فإنها في الحالة تدخل في مفهوم النفقة العمومية، وهذا لحاجة المرفق العمومي لها من أجل ضمان استمراره وبقائه في أداء مهامه وتقديم خدماته للجمهور بانتظام واطراد.

وعليه فمفهوم النفقات العمومية يعد أضيق نطاقا من مفهوم نفقات القطاع العمومي، وذلك لأنه لا يشمل إلا النفقات التي تُتخذ مباشرة من قبل الدولة و/أو باسمها بهدف إشباع الحاجات العامة وتحقيق النفع العام<sup>2</sup>.

### ثانيا: مبدأ المساواة أمام الضريبة

على خلاف العديد من الدول التي لم تنص دساتيرها على مبدأ المساواة أمام الضريبة بشكل صريح<sup>3</sup>، فإن الدساتير الجزائرية المتعاقبة قد نصت عليه وأولته عنايتها<sup>4</sup>. وإذا كان يقصد بالمساواة بشكل عام عدم التمييز والمماثلة بين الأفراد في الحقوق والواجبات<sup>5</sup>، فإن تطبيق ذلك على المكلفين بالضريبة ليس له نفس المدلول من الوجهتين القانونية والمالية؛ فالمساواة أمام الضريبة من الوجهة القانونية لا يقصد بها سوى المساواة أمام القانون الضريبي، ولذا فهي تأخذ مفهوما قانونيا محددا، على خلاف العدالة الضريبية<sup>6</sup> التي تبقى صعبة التحديد.

وعلى هذا الأساس، فقد تم تعريف مبدأ المساواة أمام الضريبة بأنه يعني قانونا<sup>7</sup>: " عدم جواز النص في القانون الضريبي على أي تمييز بين الأشخاص في مجال الضريبة "، وبأنه<sup>8</sup>: " خضوع جميع

<sup>1</sup> -أمر يحيوي، المرجع السابق، ص31.

<sup>2</sup> - برحمان، محفوظ، المرجع السابق، ص29. رضا خلاصي، شذرات المالية العامة، دار هومة، الجزائر، 2016، ص225.

<sup>3</sup> - حيدر وهاب عبود، مبدأ المساواة أمام الضريبة دراسة مقارنة بين الشريعة الإسلامية والنظم الضريبية الوضعية، مجلة الحقوق، كلية الحقوق، جامعة المستنصرية، العدد 05، 2009، ص130.

<sup>4</sup> - أنظر: المواد: 78 من دستور 1976، 61 من دستور 1989، و78 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

<sup>5</sup> - شحادة أبوزيد، مبدأ المساواة في الدول العربية، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، 2001، ص30. مهند نوح، مبدأ المساواة، بتاريخ 2016/06/30،

[http://www.arab-ency.com/\\_/details.law.php?full=1&nid=16427](http://www.arab-ency.com/_/details.law.php?full=1&nid=16427)

<sup>6</sup> - محمد محمد عبد اللطيف، المرجع سابق، ص134.

<sup>7</sup> - دريد عيسى إبراهيم، المعاملة الضريبية في إطار مبدأ المساواة أمام الضريبة، مجلة جامعة الأنبار للعلوم القانونية والسياسية، العدد 06، 2012، ص302. جهاد سعيد ناصر خصاونة، الضمانات الدستورية للالتزام الضريبي وفقا للتشريع الأردني، مرجع سابق، ص130.

<sup>8</sup> - حيدر وهاب عبود، مرجع سابق، ص126.

من يشغلون مراكز قانونية متماثلة لمعاملة قانونية واحدة دون تفرقة بينهم لأسباب تتعلق بأشخاصهم أو بذواتهم". وبأنه يعني<sup>1</sup>: "مخاطبة قواعد القانون الضريبي جميع الأفراد دون تمييز لفرد أو جهة بسبب الجنس أو اللون أو الدين، فيعاملون معاملة قانونية واحدة بصرف النظر عن ذلك". هذا وقد قيل بأن هذا المبدأ يقصد به<sup>2</sup>: "أن القانون الضريبي لا يمكن أن يحتوي على تمييز غير مبرر. يعني قائم على الجنس، الأصل، الدين أو العرق".

وأما من وجهة النظر المالية، فقد قيل بأن مبدأ المساواة أمام الضريبة يقصد به تحميل كل مكلف العبء الضريبي الذي يتناسب ومقدرته المالية، وهذا من خلال عدم مطالبة جميع المكلفين بدفع مبلغ ضريبي واحد<sup>3</sup>. وهو ما أكدت عليه المحكمة الدستورية العليا في مصر عبر العديد من قراراتها، وذلك بقولها<sup>4</sup>: (وحيث أن من المقرر في قضاء هذه المحكمة أن مبدأ المساواة أمام الضرائب لا يعني أن يتماثل الممولون في مقدار الضريبة التي يؤديونها...).

ومما سبق من التعاريف، يتضح بأن مبدأ المساواة أمام الضريبة يقتضي من المشرع القيام بتوزيع العبء الضريبي بين المكلفين على أسس موضوعية ومبررة<sup>5</sup>؛ بحيث لا يخضع الجميع لعبء ضريبي واحد (المساواة المطلقة)؛ وإنما عليه أن يوحد العبء الضريبي فقط بالنسبة لأولئك المكلفين الذي هم في مركز مالي متماثل (المساواة في المعاملة)، ويجعل من الذين هم في مراكز مالية مختلفة يتحملون عبئا ضريبيا يتناسب وقدرة كل منهم على الدفع (المساواة في التضحية).

والجدير بالملاحظة هو أن المساواة المطلقة تعتبر مساواة غير موضوعية ولا عدل فيها<sup>6</sup>؛ ذلك لأن المشرع إن طبقها سيكون قد اعتبر جميع من هم في الدولة في مركز مالي متماثل، وهذا أمر غير منطقي ومقبول. كما ونشير إلى أن الالتزام بتحقيق المساواة في التضحية، التي تعد أهم مساواة<sup>7</sup> على الإطلاق، سيؤدي من دون شك إلى تحقيق الأنواع الثلاث للمساواة الضريبية<sup>8</sup>، وهي:

1- المساواة بواسطة القانون الضريبي: والتي تظهر في تدخل المشرع، عن طريق قواعد القانون الضريبي، لتقسيم المكلفين بالضريبة إلى فئات وأصناف محددة<sup>9</sup>، وهذا بناء على قدرة كل منهم على

1- عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، العدالة الضريبية، مرجع سابق، ص76.

2- دنيدي يحيى، المرجع سابق، ص184.

3- دريد عيسى إبراهيم، المرجع سابق، ص301. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، المرجع سابق، ص77.

4- نقلا عن: محمد محمد عبد اللطيف، المرجع سابق، ص135.

5- دنيدي يحيى، المرجع سابق، ص184.

6- حيدر وهاب عبود، المرجع سابق، ص128.

7- أمين عاطف صليبا، المرجع سابق، ص437.

8- عبد العزيز محمد سالمان، الحق في المساواة، مجلة الدستورية، المحكمة الدستورية العليا، القاهرة، 2009، بتاريخ

[hccourt.gov.eg/](http://hccourt.gov.eg/)، 2016/07/01

9- محمد محمد عبد اللطيف، المرجع سابق، ص135.

المشاركة والإسهام في تمويل الأعباء والتكاليف العمومية. وعليه ففي هذا النوع من المساواة، القانون هو من يتدخل ليساوي بين المكلفين بالضريبة الذين لهم قدرة متماثلة على الدفع من خلال إدراجهم في فئة أو صنف خاص بهم<sup>1</sup>.

2- **المساواة في (داخل) القانون الضريبي:** وتتحقق بقيام المشرع بتضمين القانون الضريبي نظاما ضريبيا خاصا بكل فئة أو صنف من السابق ذكرهم؛ بحيث تصبح مبدئيا كل فئة أو صنف خاضعا لنظام ضريبي واحد<sup>2</sup>.

3- **المساواة أمام القانون الضريبي:** وتعني وجوب تطبيق النظام الضريبي الذي خص به المشرع كل فئة أو صنف على جميع من هم منضوين تحته من المكلفين بدون تمييز، قد يكون سببه: المولد، أو العرق، أو الجنس، أو الرأي، أو أي شرط أو ظرف آخر، شخصي أو اجتماعي<sup>3</sup>. أي يجب أن يخضع كل المكلفين الذين هم في فئة أو صنف واحد إلى المعاملة الضريبية ذاتها طالما أن القانون نفسه لم يميز بينهم<sup>4</sup>.

ومع ما لمبدأ المساواة أمام الضريبة من أهمية في حماية المكلفين بالضريبة، إلا أن كلا من الفقه<sup>5</sup> والقضاء الدستوري<sup>6</sup> يقرآن بأنه ليس مبدأ مطلقا لا يقبل أي استثناءات عليه<sup>7</sup>. هذه الأخيرة تجلت في قدرة المشرع على توحيد المعاملة بين أصناف وفئات مختلفة من جهة، بالإضافة إلى قدرته على التمييز في المعاملة بين أفراد الفئة أو الصنف الواحد من جهة أخرى. وإذا كان مرد ذلك هو تمكين المشرع من إعمال سلطته التقديرية في رسم سياسة ضريبية للدولة بما يتوافق وتحقيق المصلحة العامة أو مصالح مشروعة يبتغيها، إلا أنه يجب دوما أن يكون هذا الاستثناء الضريبي مبررا وليس تحكما؛ بحيث يستند في إقراره لأسباب موضوعية تجعله مقبولا عقلا ومنطقا<sup>8</sup>.

---

<sup>1</sup> - لقد أكد المجلس الدستوري الفرنسي على ذلك في قراره المؤرخ في 19/12/1982 بالقول أن: (المساواة أمام الضريبة هي مساواة حسب الفئات - *L'égalité devant l'impôt est une égalité par catégories*) نقلا عن: أمين عاطف صليبا، المرجع سابق، ص 437.

<sup>2</sup> - حسين خلاف، المرجع سابق، ص 74. دنيدي يحي، المرجع سابق، ص 184.

<sup>3</sup> - أنظر المواد: 40 من دستور 1976، 28 من دستور 1989، و 32 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

<sup>4</sup> - مهند نوح، المرجع السابق.

<sup>5</sup> - دريد عيسى إبراهيم، المرجع السابق، ص 316.

<sup>6</sup> - راجع أكثر: أمين عاطف صليبا، المرجع سابق، ص 439 وما بعدها.

<sup>7</sup> - للمزيد حول موضوع "الاستثناءات في القانون الضريبي"، راجع مثلا: قيس حسن عواد البدراني، الاستثناء في قانون ضريبة الدخل العراقي، مجلة بحوث مستقبلية، كلية حذباء الجامعة، العدد 19، 2006، ص 197 وما بعدها.

<sup>8</sup> - أحمد فتحي سرور، الحماية الدستورية للحقوق والحريات، الطبعة الثانية، دار الشروق، القاهرة، 2000، ص 127.

## الفرع الثاني

### مبدأي عمومية الضريبة وشخصيتها

من الأمور المسلم بها فيما يخص تحديد مجال سريان أي ضريبة هو أنه لا يكتمل إلا من خلال تحديد أربع عناصر، هي: الشخص المكلف بها، الوعاء الخاضع لها، والزمان والمكان الواجب تطبيقها فيهما. وفيما يتعلق بسريان الضريبة من حيث الزمان، فقد سبق البيان أعلاه بأن المؤسس الدستوري الجزائري قد أقر مبدأ (ضمانا) مفاده عدم جواز سريان أي ضريبة بأثر رجعي<sup>1</sup> مهما كانت الدوافع والأسباب<sup>2</sup>، ولعل ذلك يستند لعدة مبررات من أهمها أن رجعية الضريبة تتنافى ومبدأ العدالة الضريبية<sup>3</sup>.

أما فيما يتصل بسريان الضريبة من حيث المكان، فإن الفقه متفق على أن سيادة الدولة على إقليمها لا تسمح بتطبيق إلا قوانينها وتشريعاتها المختلفة بما فيها الضريبية<sup>4</sup>؛ بحيث يمنع سريان أي تشريع ضريبي خارج إقليم دولته لتعارض ذلك مع سيادة الدول الأخرى<sup>5</sup>. وبذلك فنطاق سريان الضريبة مكانيا يقتصر كأصل على إقليم الدولة ولا يتعداه إلى الخارج.

هذا ومن جانب آخر، فإن مؤدى مبدأ إقليمية (قانون) الضريبة هو وجوب تطبيقها على كافة أنحاء إقليم الدولة<sup>6</sup>؛ بحيث تسري على كل الأشخاص والأموال المتواجدة فيه<sup>7</sup>. وهو ما قد اصطلح عليه فقها بمبدأ عمومية (شمولية) الضريبة<sup>8</sup>.

وأما فيما يخص وعاء الضريبة، فإن الفقه يميز بشأن تحديده بين الضريبة العينية والضريبة الشخصية؛ ففي حين ينحصر اهتمام الأولى في الأموال (العين) الخاضعة لها دون أي اعتبار لشخص المكلف وظروفه، فإن الثانية تراعي ذلك وتأخذ بالحسبان عند تحديدها لوعائها، بحيث تفرد لكل مكلف ضريبة تناسب قدرته على الدفع بالاستناد إلى ظروفه الشخصية.

<sup>1</sup> - أنظر المواد: 78 من دستور 1976، 61 من دستور 1989، و78 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

<sup>2</sup> - رائد ناجي أحمد، المرجع السابق، ص309.

<sup>3</sup> - محمد محمد عبد اللطيف، المرجع السابق، ص181. عمار بوضياف، المدخل إلى العلوم القانونية، مرجع سابق، ص177.

<sup>4</sup> - محمد جمال الذنبيات، الضريبة على العقارات المبنية، الطبعة الأولى، دار الثقافة، عمان، 2002، ص40.

<sup>5</sup> - برحمانى محفوظ، الضريبة العقارية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2009، ص82.

<sup>6</sup> - أنظر: المادة 04 من القانون المدني.

<sup>7</sup> - أحمد عبد الرحمان شرف الدين وآخرون، المرجع السابق، ص21.

<sup>8</sup> - موفق سمور المحاميد، المعاملة الضريبية للدخل غير المشروع، الطبعة الأولى، دار الثقافة، عمان، 2005، ص26.

M. Leroy, L'impôt sur le revenu entre idéologie et justice fiscale : perspective de sociologie fiscale, Revue Politiques et management public, Institut de management public, N°04, 1996, p57.

ولما كانت الضريبة العينية - أو كما يسميها البعض بالضريبة الحقيقية<sup>1</sup> - لا تخدم مبدأ العدالة الضريبية الذي يستوجب مراعاة القدرة الضريبية للمكلف<sup>2</sup>، فإن كلا من الفقه<sup>3</sup> والمؤسس الدستوري الجزائري<sup>4</sup> قد اتجها للاعتماد على ما يعرف بمبدأ شخصية (تفريد) الضريبة. ونظرا لأهمية المبدأين السالف ذكرهما، فقد ارتأينا التطرق لهما في هذا الفرع؛ بحيث سنتطرق أولاً لمبدأ عمومية الضريبة، ثم نتطرق ثانياً لمبدأ شخصية الضريبة.

### أولاً: مبدأ عمومية الضريبة

يعد مبدأ عمومية (شمولية) الضريبة أحد المبادئ الأساسية التي تحكم عملية فرضها وتحصيلها<sup>5</sup>، بحيث يوجب هذا المبدأ تطبيق الضريبة على جميع الأشخاص وعلى جميع الأموال بدون تمييز؛ فلا يعفى دون مسوغ قانوني بعض السكان من دفعها، كما لا تفرض على أموال دون أخرى. وبذلك فالعمومية في هذا المبدأ يقصد بها العمومية الشخصية والعمومية المادية معاً<sup>6</sup>.

وقد جاء هذا المبدأ في فرنسا كرد فعل على ما كان سائداً قبل قيام الثورة، حيث كانت الأسرة المالكة، وبعض من هم من النبلاء، ورجال الكنيسة غير ملزمين على خلاف بقية الشعب بدفع أية ضريبة. كما كانت الضرائب آنذاك مقصورة على العقارات فقط، ولم تكن تطبق على الأموال المنقولة<sup>7</sup>.

وعلى كل، يقصد بالعمومية الشخصية للضريبة تطبيقها على كافة الأشخاص الذين هم خاضعين لسيادة الدولة و/أو التابعين لها سياسياً أو اقتصادياً أيما كانت طبيعتهم القانونية، طبيعية أم معنوية<sup>8</sup>. فالمكلفون بالضريبة، حسب هذا المبدأ، يجب أن يكونوا كافة المواطنين، سواء كانوا مقيمين في الدولة أم خارجها طالما أن أموالهم لا تزال موجودة داخل إقليم الدولة، وهذا احتراماً لمقتضيات مبدأ التبعية السياسية. كما يجب أن يكون الأجانب المقيمون لدى الدولة مكلفين كذلك بدفع الضريبة عن الدخل التي يحققونها داخل إقليمها استناداً إلى مبدأ التبعية الاقتصادية.

1 - محمد عباس محرز، المدخل إلى الجباية والضرائب، مرجع سابق، ص 116.

2 - محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص 249.

3 - عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، العدالة الضريبية، مرجع سابق، ص 91. عادل العلي، المرجع السابق، ص 201.

4 - أنظر المواد: 78 من دستور 1976، 61 من دستور 1989، و 78 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

5 - كمال عبد حامد آل زيارة، دور الحوافز الضريبية في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر مع إشارة للتطبيقات التشريعية في العراق، مجلة رسالة الحقوق، كلية القانون، جامعة كربلاء، العدد 01، 2001، ص 48.

6 - عادل العلي، المرجع السابق، ص 197.

7 - عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، العدالة الضريبية، مرجع سابق، ص 79.

8 - قيس حسن عواد البدراني، المساواة القانونية في التكاليف المالية، مجلة جامعة تكريت للعلوم الإنسانية، العدد 08، 2005، ص 212.



أما العمومية المادية، فيقصد بها أن الضريبة تفرض على كافة الأموال التي يحوزها الأشخاص التابعون للدولة أيا كان مصدرها<sup>1</sup> أو طبيعتها، سواء كانت دخولا أم ثروات، وهذا ما عدى ما قد يستثنيه المشرع الضريبي صراحة، كالأراضي البور أو المناطق الاقتصادية الحرة بغية تحقيق أهداف اقتصادية معينة<sup>2</sup>. وفي الواقع، إن العمومية المادية للضريبة تستند إلى مبدأ التبعية الاقتصادية أكثر، لأن هذا الأخير يتخذ من مكان توليد الدخل أساسا لفرض الضريبة، بحيث أن وجود أي مال داخل إقليم الدولة يعد سببا كافيا لتقوم هذه الأخيرة بفرض الضريبة عليه<sup>3</sup>.

وللإشارة، فإن مبدأ عمومية الضريبة هو الآخر ليس مبدأ مطلقا، إذ ترد عليه بعض الاستثناءات التي تتخذ صورة إعفاءات، منها ما هو شخصي، ومنها ما هو مادي<sup>4</sup>. ويعطي الفقه<sup>5</sup> مثلا على الإعفاءات الشخصية بتلك التي يستفيد منها أعضاء السلك الدبلوماسي بموجب العرف الدولي والمعاهدات الدولية<sup>6</sup> في إطار مبدأ المعاملة بالمثل<sup>7</sup>. وتجد هذه الإعفاءات أساسها في كون السفارات والقنصليات ومحل إقامة هؤلاء الأعضاء تشكل امتدادا لإقليم الدولة التي يمثلونها، بالإضافة إلى أن عملهم لا يستهدف تحقيق الربح؛ بل العكس هو يسهم في تحقيق النفع العام لشعبها. وتسري هذه الإعفاءات بقدر ما تسمح به طبيعة الضريبة دون الحاجة لوجود نص قانوني داخلي يقرها. ويذهب بعض الفقه الجزائري إلى أن قانون المالية في الجزائر أقر بهذه الإعفاءات وأخذ بها<sup>8</sup>. بالإضافة إلى ذلك، توجد هناك إعفاءات أخرى ورد النص عليها في القوانين الضريبية لفائدة أشخاص محددين إما لأسباب اقتصادية أو اجتماعية أو غيرها. فعلى سبيل المثال: نصت المادة 13 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، السابق ذكره أعلاه، على أنه: (1) تستفيد الأنشطة التي يقوم بها الشباب ذوو المشاريع المؤهلون للاستفادة من إعانة "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" أو "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة" من إعفاء كلي من الضريبة على الدخل

<sup>1</sup> المقصود بها هنا هي المصادر المشروعة، وذلك لأن هناك خلافا فقهيا وقضائيا كبيرا حول مسألة إمكانية إخضاع الدخل غير المشروع للضريبة. للمزيد راجع: موفق سمور المحاميد، المرجع السابق، ص 176 وما بعدها. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، أرباح الأعمال غير المشروعة في قانون ضريبة الدخل العراقي، مجلة الرافدين للحقوق، كلية الحقوق، جامعة الموصل، العدد 59، 2013، ص 201 وما بعدها.

<sup>2</sup> محمد عباس محرز، مدخل إلى الجباية والضرائب، مرجع سابق، ص 24.

<sup>3</sup> دلاور علي، محمد طه بدوي، أصول القانون الضريبي، دار المعارف، الإسكندرية، دون ذكر تاريخ النشر، ص 302.

<sup>4</sup> مهى حاجي شاهين علي السليفاني، المرجع السابق، ص 59.

<sup>5</sup> محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص 159.

<sup>6</sup> إتفاقية فيينا للعلاقات الدبلوماسية لسنة 1961. راجع حولها: علي صادق أبو هيف، القانون الدبلوماسي، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1987، ص 207 وما بعدها.

<sup>7</sup> أنظر: المادة 05 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

<sup>8</sup> علي زغدود، المالية العامة، الطبعة الرابعة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، 2005، ص 184.

الإجمالي لمدة ثلاث (03) سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال... وتمدد هذه الفترة بسنتين عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاثة (03) عمال لفترة غير محددة... (2) يستفيد من الإعفاء الكلي من الضريبة على الدخل الإجمالي لمدة عشر (10) سنوات الحرفيون التقليديون وكذلك أولئك الممارسون لنشاط حرفي فني. (3) تستفيد من إعفاء دائم، بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي: - المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة وكذلك الهياكل التابعة لها. - مبالغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق المسرحية. - المداخل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على حالته...).

وأما فيما يخص الإعفاءات المادية، فإنها تشمل تلك الدخول والثروات التي يقرر المشرع إعفائها من الخضوع للضريبة تحقيقاً لأهداف يرى فيها مصلحة عامة. ومن أمثلتها في القانون الضريبي الجزائري: المادة 250 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي نصت على أنه: (تعفى من الرسم العقاري المفروض على الملكيات المبنية، بشرط أن تكون مخصصة لمرفق عام أو ذي منفعة عامة ولا تدر دخلاً، العقارات التابعة للدولة والولايات والبلديات وكذلك تلك التابعة للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري التي تمارس نشاطاً في ميدان التعليم والبحث العلمي والحماية الصحية والاجتماعية وفي ميدان الثقافة والرياضة).

وعلى العموم، لا يمكن لإدارة الضرائب، احتراماً لمبدأ قانونية الضريبة، منح الإعفاء الضريبي إلا إذا حولها المشرع ذلك صراحة<sup>1</sup>، مع وجوب احترام الحدود التي يبينها، وهذا لأن الإعفاء أنواع: دائم ومؤقت، كلي وجزئي، نوعي وإقليمي.

وللإشارة، فإن الإعفاء لا يؤثر في عمومية الضريبة، لأنه لا يشكل إخلالاً بوجوب خضوع جميع الأشخاص والأموال للضريبة، وذلك لأنه لا يترتب إلا بعد فرض الضريبة على جميع من يتوافر فيهم شروط تطبيقها من أشخاص وأموال، لكن ولا اعتبارات معينة يفرضها مسعى جعل العدالة أمراً واقعاً، فإن المشرع قد يقرر منح عدد من الإعفاءات، إما في صورة دعم لبعض الفئات من ذوي الدخل المحدود، وإما في صورة حوافز لتشجيع الاستثمار في قطاعات و/أو مناطق لا يقصدها عادة أصحاب رؤوس الأموال<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> يوسف مامش، ناصر دادي عدون، أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي، الطبعة الأولى، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2008، ص 218.

<sup>2</sup> محمد طالبي، أثر الحوافز الضريبية وسبل تفعيلها في جذب الاستثمار الأجنبي في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، مخبر العولمة واقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة الشلف، العدد 06، 2009، ص 316 - 317. أمين عاطف صليبا، المرجع السابق، ص 439. منى الإدليبي، الإعفاءات الضريبية، بتاريخ 2016/07/05،

<http://www.arab-ency.com/details.law.php?full=1&nid=164595>

## ثانياً: مبدأ شخصية الضريبة

لما كانت العدالة الضريبية في نظر كثير من الفقه<sup>1</sup> لا تتحقق إلا بجعل الأشخاص يساهمون في الأعباء العامة وفقاً لمقدرتهم الضريبية، فإن ذلك بلا شك مؤداه وجوب التقيد بمبدأ شخصية الضريبة واحترامه، وذلك لأن هذا المبدأ يعمل على أن لا تأتي الضريبة إلا في ضوء ظروف المكلفين بها الشخصية والعائلية، ومركز كل واحد منهم المالي<sup>2</sup>؛ بحيث تفرق بين المكلف الأعزب والمكلف المتزوج، وتفرق في حالة هذا الأخير بين المكلف الذي لديه أولاد والذي ليس لديه، كما وتفرق بين المكلف الميسور والمكلف محدود الدخل<sup>3</sup>. وعليه فحتى تكون الضريبة عادلة، فإنه ينبغي أن تتحدد بصورة فردية، بحيث يُراعى في فرضها وتحصيلها مجموعة من الضوابط، هي<sup>4</sup>:

### 1. إعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة:

من البديهي القول بأن كل فرد يوجه نسبة معينة من دخله، قليلة كانت أم كبيرة، لسد نفقات معيشته، كالمسكن والمأكل والمشرب والملبس... إلخ. ومراعاة لكون هذا الجزء من الدخل يعد أساسياً في حياة الفرد، فإن العدالة الضريبية تقتضي إعفائه وعدم إخضاعه للضريبة<sup>5</sup>. إذ كما يقول البعض فهذا الإعفاء يجد مسوغاً له في أن الإنسان، باعتباره مصدراً للقوة العاملة، يصيبه الضعف والتدهور بسبب العمل، وإعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة إنما هو في الواقع إعفاء للقدر اللازم لاستمرار حياة الإنسان، وهو مهم لتعويض ما يفقده هذا الأخير من قوة بسبب العمل<sup>6</sup>.

ونظراً لأن الحد الأدنى اللازم للمعيشة هو ذلك الجزء من الدخل الموجه والمخصص لإشباع حاجات الفرد الضرورية، فقد أطلق عليه بحد الكفاف<sup>7</sup>. وهذا الأخير لا يختلف بلا شك من دولة لأخرى فحسب، بل وحتى داخل الدولة الواحدة من وقت لآخر، وهذا تبعاً للاختلاف في مستوى المعيشة، وفي القوة الشرائية للنقود، وتبعاً لاختلاف حاجات الدولة المالية وظروفها الاقتصادية<sup>8</sup>. وتعد فكرة الحد الأدنى اللازم للمعيشة فكرة موضوعية لكون المشرع يقررها في مواجهة الجميع، فلا يفرق مثلاً بين المريض والسليم، وبين المواطن والأجنبي إذا كانا مقيمين في الدولة. وفي تحديده للحد الأدنى اللازم للمعيشة،

1 - محمد محمد عبد اللطيف، المرجع السابق، ص 165.

2 - عبد الله جمعان سعيد السعدي، سياسة المال في الإسلام، الطبعة الأولى، مكتبة المدارس، الدوحة، 1983، ص 231.

3 - عادل العلي، المرجع السابق، ص 201.

4 - سعيد علي محمد العبيدي، المرجع السابق، ص 127.

5 - عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، العدالة الضريبية، مرجع سابق، ص 92.

6 - عادل العلي، المرجع السابق، ص 202.

7 - محمد عباس محرز، المدخل إلى الجباية والضرائب، مرجع سابق، ص 117.

8 - علي زغندود، المرجع السابق، ص 206.

يعتمد المشرع على ما يلزم الفرد العادي وأسرته في ضوء المستوى الاجتماعي السائد، والذي بالإمكان التعرف عليه من خلال معرفة ماهية متوسط نصيب كل فرد من الدخل الوطني.

وبما أن هذا النصيب متغير تبعا لتغير ظروف ودرجة تقدم المجتمع اقتصاديا واجتماعيا، فإن فكرة الحد الأدنى اللازم للمعيشة أصبحت هي الأخرى تتميز بذلك<sup>1</sup>. ويدافع البعض عن هذه الفكرة بالقول<sup>2</sup>: " إن حق الدولة في فرض الضرائب يبدأ حين يتجاوز الدخل النصاب الضروري للحفاظ على حياة الفرد وعلى مقدرته على العمل وعلى صحته ولا محل لتكليفه بما يهدد حياته ثم إن جباية الضريبة من الطبقة الفقيرة قد يحتاج إلى نفقات كبيرة وبذلك تقل حصيللة الضريبة ".

## 2. إعفاء ما يلزم الأعباء العائلية:

عندما يكون للشخص أعباء والتزامات عائلية، إما لأنه متزوج أو لأنه متكفل ومعيّل لأسرة، فلا ريب بأن ذلك يجعل من قدرته المالية أقل من قدرة من هو مساوٍ له في الدخل ولكنه ليس لديه تلك الأعباء. ولما كان قوام العدالة الضريبية، كما هو مبين من قبل، هو ضرورة مراعاة قدرة كل مكلف على الدفع، فإن ذلك يقتضي تخفيض مقدار الضريبة بحسب ما يتحمّله المكلف من أعباء.

كما ويفسر هذا الإعفاء أو الخصم من الضريبة بكون الأعباء العائلية تحتاج دوماً إلى استهلاك مضاعف من السلع والخدمات، ولما كان ذلك يؤدي إلى جعل العبء الأكبر من الضرائب غير المباشرة يقع فقط على من يتحملون هذه الأعباء، فإنه ولتحقيق العدالة ينبغي تخفيف عبء الضرائب المباشرة عليهم. وعلى الرغم من أن الهدف المباشر لهذا الإعفاء هو تحقيق شخصية الضريبة، إلا أنه قد يقصد به أحيانا تحقيق أغراض أخرى، كتشجيع النسل مثلا<sup>3</sup>.

## 3. التمييز بين مصادر الدخل:

لتحقيق شخصية الضريبة لابد من التمييز بين مصادر الدخل، وذلك بأن يعامل الدخل الناتج عن العمل معاملة مختلفة عن الدخل الناتج عن رأس المال، وذلك لأن الأول عرضة للانقطاع و/أو النقصان في عدة حالات، كالمرض، العجز والبطالة...إلخ. بالإضافة إلى ذلك، من كان يعتمد في معيشته على عمله هو مضطر لادخار جزء من دخله احتياطا للمستقبل مما يجعل قدرته على الدفع تقل. ومنه فالعدل هو أن تفرض عليه ضريبة أقل من ضريبة ذوي رؤوس الأموال وأصحاب المشاريع.

<sup>1</sup> رفعت المحجوب، المالية العامة، الكتاب الثاني، دار النهضة العربية، القاهرة، 1971، ص133. وللاشارة، فإن المشرع

الضريبي الجزائري قد أكد على ذلك بموجب الفقرة الأولى من المادة 05 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

<sup>2</sup> عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، العدالة الضريبية، مرجع سابق، ص93.

<sup>3</sup> عادل العلي، المرجع السابق، ص203.

#### 4. فرض الضريبة بناء على الدخل الصافي:

ويعني ذلك أن الضريبة يجب ألا تفرض على أساس الدخل الإجمالي الذي حققه المكلف بها خلال الفترة الزمنية المحددة قانوناً، والتي هي عادة ما تكون سنة (مبدأ سنوية الضريبة<sup>1</sup>)؛ وإنما لا بد أن تخصم منه جميع التكاليف والنفقات التي استلزمها تحقيقه والحفاظ عليه، وذلك للوصول إلى الدخل الصافي الذي بناء عليه يتم حساب مقدار الضريبة الواجب على المكلف دفعه.

وهو بالفعل ما يأخذ به المشرع الضريبي الجزائري، إذ بالرجوع إلى المادة 10 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة نجدها تنص على أنه: (1) - يتكون الربح أو الدخل الخاضع للضريبة من فائض الناتج الإجمالي المحقق فعلاً، بما في ذلك قيمة الأرباح والامتيازات العينية التي تمتع بها المكلف بالضريبة، على النفقات المخصصة لكسب الدخل والحفاظ عليه. (2) - يحدد الدخل الإجمالي الصافي السنوي المكون لأساس الضريبة على الدخل بجمع الأرباح والمداخيل الصافية المبينة في المواد من 11 إلى 76 والأعباء المذكورة في المادة 85 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. (3) - يحدد الربح أو الدخل الصافي لكل صنف من أصناف الإيرادات المشار إليها في المقطع الثاني أعلاه، تحديداً ممايزا وفقاً للقواعد الخاصة لكل صنف).

#### 5. التصاعد في معدل الضريبة:

يستدعي مبدأ شخصية الضريبة من المشرع الضريبي تفريد كل فئة من المكلفين بمعدل ضريبي يراعي فيه مركزهم المالي وقدرتهم على الدفع، وذلك بأن يجعله متناسباً وقيمة الدخل الذي يحققه كل مكلف؛ بحيث يرتفع مبلغ الضريبة بارتفاع قيمة الدخل، والعكس صحيح: ينخفض بانخفاضه. وهو ما سمي فقهاً بالتصاعد في سعر الضريبة<sup>2</sup>، والذي كما سبق بيانه يجد مسوغاته في كونه يحقق المساواة في التضحية من جهة، وبأنه يؤدي إلى إعادة توزيع الدخول في المجتمع من جهة أخرى<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> نصت المادة 09 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه: (تستحق الضريبة في كل سنة على الإيرادات أو الأرباح التي يحققها المكلف بالضريبة أو التي تصرف فيها خلال السنة نفسها).

<sup>2</sup> - موفق سمور المحاميد، المرجع السابق، ص 27. حامد عبد المجد دراز وآخرون، المرجع السابق، ص 94.

- رنا أديب المنذر، مفهوم الضريبة، ص 22، بتاريخ 2016/07/05،

<http://9anonak.blogspot.com/2015/10/la-notion-de-l-impot-Definies-formes.html>

<sup>3</sup> - ثامر كامل محمد الخرزجي، النظم السياسية الحديثة والسياسات العامة، الطبعة الأولى، دار مجدلاوي، عمان، 2004، ص 305.

## المبحث الثاني

### المشكلات التي تواجه العدالة الضريبية وآليات مواجهتها

في إطار السعي للوصول بالنظام الضريبي إلى الفعالية، فإنه يجب أن يسود العلاقة التي تجمع الدولة (إدارة الضرائب) بالمكلفين بالضريبة التوازن، وذلك من خلال جعل النظام الضريبي قادرا على أن يحقق للدولة الوفرة المالية التي تحتاجها من جهة، ويحقق في الوقت ذاته للمكلفين بالضريبة العدالة الضريبية التي يؤمنون بها من جهة أخرى.

وبتعبير آخر: ينبغي على النظام الضريبي أن يكون منتجا وعادلا في نفس الوقت<sup>1</sup>. وإن كان تحقيق ذلك يعد أمرا مقبولا ومتوافقا عليه من الناحية النظرية، إلا أنه قد لقي من الناحية العملية مشكلات أثرت، ولا تزال تؤثر، في العدالة الضريبية التي يجب أن يتحلى بها النظام الضريبي، درءا لأي مخاطر يمكن أن تقع وتؤدي إلى الإخلال بالسلم والاستقرار داخل المجتمع.

فمن هذه المشاكل ما يرجع إلى الدولة باعتبارها الطرف القوي في العلاقة<sup>2</sup> والدائن بالضريبة؛ بحيث أن تمتع الدولة بالسيادة الضريبية على إقليمها وإن سمح لها بأن تفرض ما تراه مناسبا لسياساتها من ضرائب كما ونوعا، إلا أنه في المقابل قد ساهم بشكل كبير في ظهور ما يعرف بمشكلة الازدواج الضريبي.

ومن تلك المشاكل ما يتصل بالمكلفين بالضريبة، حتى ولو كانوا هم فعلا الطرف الضعيف في العلاقة والمدنين بها<sup>3</sup>؛ بحيث أن أي مكلف بضريبة عادة ما ينظر إليها على أنها تشكل عائقا أمام طموحاته ورغباته التي يعمل ويكد لتحقيقها، وهذا لأن تكليفه بأداء الضريبة يعتبر بمثابة حرمان له من بعض دخله الذي كان بإمكانه أن يستغله في إشباع جزء من حاجاته. وبصدد ذلك، فقد أثبت الواقع أن هناك من المكلفين بالضريبة من يحاول أن يتملص، سواء بطريقة مشروعة أم غير مشروعة، من أدائها، إما بصفة كلية أو بصفة جزئية، وهو ما عرف بمشكلة التهرب الضريبي.

ولمزيد من التفصيل حول المشكلتين المذكورتين وآليات مواجهتهما، فقد تم تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين؛ بحيث نتناول فيهما على التوالي: مشكلة الازدواج الضريبي وآليات مواجهتها، ومشكلة التهرب الضريبي وآليات مواجهتها.

<sup>1</sup> - منور أوسرير، محمد حمو، جباية المؤسسات، الطبعة الأولى، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009، ص188.

<sup>2</sup> - رابح رتيب، الممول والإدارة الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1991، ص05.

<sup>3</sup> - فاطمة زعزوعة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة تلمسان، 2013، ص18.

## المطلب الأول

### مشكلة الازدواج الضريبي وآليات مواجهتها

في ظل تزايد مجالات وقطاعات تدخل الدولة التي تستلزم في كثير من الأحيان موارد مالية معتبرة من جهة، وفي ظل تناقص إمكانيات التمويل من الخارج، رغم ما ينطوي عليه غالباً من قسوة على طبقات المجتمع، سيما الفقيرة منها، والاقتصاد الوطني ككل، من جهة أخرى، فإن الدولة أصبحت تعول أكثر على مواطنيها بالدرجة الأولى ليساهموا في تمويل التكاليف والأعباء العمومية التي هي متأتية بالأساس من سعي الدولة لإشباع مختلف حاجاتهم العامة.

وأبرز تلك المساهمات وأهمها هي الضريبة، التي وإن كانت لا تزال توصف بالمساهمة المالية لحد الآن، إلا أنها لم تعد تحمل طابع الاختيار على الإطلاق؛ فهي واجب مالي<sup>1</sup> يلزم كل شخص بأدائها وفقاً لقدرته الضريبية لفائدة الخزينة العمومية للدولة.

وقصد الرفع من حصيلتها المالية العائدة من الضريبة، لم تتردد الدولة في توسيع هيكلها الضريبي وتتويجه، وهذا عبر فرضها للمزيد من الضرائب.

لكن وإن اعتبر ذلك بكونه يعتبر ضرورياً لمواجهة ما تعرفه الدولة من مستجدات مالية<sup>2</sup>، إلا أنه في الواقع يعد أحد أهم الأسباب في ظهور ما يعرف بمشكلة الازدواج الضريبي.

وبالنظر إلى أن هذه المشكلة لا يمكن للعدالة الضريبية أن تتحقق في ظلها<sup>3</sup>، فإن ذلك يقتضي أولاً فهمها، ثم محاولة إيجاد آليات لمواجهتها.

وعلى هذا، فقد قسم هذا المطلب إلى فرعين، هما:

الفرع الأول: ماهية الازدواج الضريبي

الفرع الثاني: آليات تجنب الازدواج الضريبي

---

<sup>1</sup> - وهو ما فتى المؤسس الدستوري الجزائري يؤكد عليه من خلال إدراجه الالتزام بأداء الضريبة تحت الفصل الخامس من الباب الأول في كل من دستور: 1976، 1989، و1996. وكما هو معلوم، فإن هذا الفصل الخامس خاص بالواجبات التي يتعين على كل مواطن احترامها والعمل بها.

<sup>2</sup> - سراج محمد خلاط، دور النظام الضريبي في الاقتصاد الليبي، المجلة الجامعة، مركز البحوث والاستشارات العلمية والتدريب، جامعة الزاوية، العدد 15، 2013، ص167. محمد عباس محرز، المدخل إلى الجباية والضرائب، مرجع سابق، ص56.

<sup>3</sup> - مهى حاجي شاهين علي السليفاني، مرجع سابق، ص60.

## الفرع الأول ماهية الازدواج الضريبي

لما كانت الأرض قديما هي المصدر الوحيد للثروة، وكانت الفلاحة هي العمل الوحيد الذي يعطي ناتجا صافيا من الدخل، فقد جعل ذلك من نظام الضريبة الوحيدة هو السائد آنذاك<sup>1</sup>؛ بحيث كانت الدولة في القرنين السابع عشر والثامن عشر تفرض ضريبة واحدة للحصول على ما تحتاج إليه من موارد مالية<sup>2</sup>. ولكن هذا النظام لم يعد صالحا للتطبيق في الوقت الحالي، أين يعرف الاقتصاد تنوعا كبيرا في مصادر الدخل والثروة، فبالإضافة إلى الزراعة، فقد ظهرت الصناعة والتجارة... الخ<sup>3</sup>. ولهذا اتجهت أغلب الدول إلى العمل بنظام الضريبة المتعددة الذي سمح لها بتتبع الضرائب تبعا لتنوع الأوعية التي تشكل أساسا لها<sup>4</sup>.

فهذه الأوعية عرفت تطورا ملحوظا نتيجة لما أصبح يتمتع به الفرد من حرية اقتصادية في مواجهة الدولة؛ إذ له بموجبها أن يزول ما يشاء من الأنشطة وبالكيفية التي يراها تخدمه في تحقيق أكبر عائد ممكن من الربح. فبوسع أن يستخدم ما يشاء من أدوات الإنتاج المتاحة، كالأراضي والمعدات والآلات... الخ، ويستهلك ما يريد من السلع والخدمات، ويدخر ما يرغب من الأرباح ما يرغب، كما وله الحق في أن يستثمر أمواله بالكيفية والحجم الذين يراها<sup>5</sup>.

هذا ولم تقتصر الحركية التي أصبح يتميز بها الاقتصاد على الصعيد الداخلي فقط، بل امتدت لتشمل الصعيد الخارجي؛ بحيث شهدت العلاقات الاقتصادية الدولية نموا متزايدا ساهم فيه بشكل كبير التطور المذهل لوسائل الاتصال والمواصلات عبر العالم. وهو ما كان السبب في ظهور ما يعرف بالعولمة الاقتصادية<sup>6</sup>.

1 - عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، العدالة الضريبية، مرجع سابق، ص 34.

2 - محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص 187.

3 - السيد عبد المولى، المرجع السابق، ص 135.

4 - السيد عطية عبد الواحد، شرح أحكام قانون الضريبة الموحدة، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، 1995، ص 01.

5 - المعز لله صالح أحمد البلاغ، الحرية الاقتصادية ومبدأ تدخل الدولة، الملتقى الدولي الأول: الاقتصاد الإسلامي، الواقع.. ورهانات المستقبل، معهد العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي لغرداية، 23-24 فبراير 2011، ص 02.

6 - للمزيد حولها: عبد المطلب عبد الحميد، العولمة الاقتصادية: منظماتها - شركاتها - تداعياتها، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 19 وما بعدها.



وإذا كانت هذه الأخيرة، باسم الحرية الاقتصادية، تفرض على الدولة عدم التدخل بشكل مباشر في شؤون الاقتصادية التي ينبغي أن تسودها المنافسة<sup>1</sup>، وتخضع في سيرها لقانون السوق، أي قانون العرض والطلب<sup>2</sup>، فإن ذلك لم يؤثر في سيادة الدولة الضريبية التي تخولها فرض ما تراه مناسباً من ضرائب على ما يقع في إقليمها من نشاطات اقتصادية، وبشكل مبدئي على ما يتحقق داخل حدودها من مداخيل وأرباح أيا كانت جنسية أصحابها<sup>3</sup>.

واجتماع هذه العوامل الثلاثة: تعدد الضرائب، العولمة الاقتصادية، والسيادة الضريبية، كان له أثره في بروز مشكلة الازدواج الضريبي<sup>4</sup> التي ولتحديد ماهيتها في هذا الفرع، سنتطرق (أولاً) إلى التعريف بالازدواج الضريبي وشروطه، ثم نتطرق (ثانياً) إلى أنواعه.

### أولاً: التعريف بالازدواج الضريبي وشروطه

لتحقق العدالة الضريبية<sup>5</sup>، ينبغي ألا يخضع المكلف ذاته أكثر من مرة للضريبة نفسها أو لضريبة قريبة منها خلال نفس المدة، وعن نفس المال، أي ينبغي ألا يكون عرضة لازدواج ضريبي. ويذهب الفقه في تعريف هذا الأخير إلى العديد من التعاريف، التي وإن اختلفت في الصياغة، إلا أنها متقاربة في المضمون. ونذكر من بينها<sup>6</sup>: "الازدواج الضريبي هو خضوع نفس المال لأكثر من مرة لضريبة من نفس النوع لنفس الشخص عن نفس المدة". "الازدواج الضريبي هو فرض نفس الضريبة مرتين أو أكثر على نفس الممول بالنسبة لنفس المادة الخاضعة للضريبة"<sup>7</sup>. "الازدواج الضريبي هو إخضاع الشخص الواحد أكثر من مرة لنفس الضريبة أو لضريبة مشابهة على نفس المال"<sup>8</sup>. "الازدواج

<sup>1</sup> - راجع مثلاً بشأنها: تيورسي محمد، الضوابط القانونية للحرية التنافسية في الجزائر، دار هومة، الجزائر، 2013، ص 23 وما بعدها.

<sup>2</sup> - عبد الهادي النجار، الحرية الاقتصادية والعدالة الضريبية في الإسلام، مجلة الحقوق، كلية الحقوق، جامعة الكويت، العدد 03، 1983، ص 262.

<sup>3</sup> - نصت المادة 04 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه: (يخضع كذلك لضريبة الدخل سواء أكان موطناً تكليفهم في الجزائر أم لا، الأشخاص من جنسية جزائرية أو أجنبية، الذين يتحصلون في الجزائر على أرباح أو مداخيل يحول فرض الضريبة عليها إلى الجزائر بمقتضى اتفاقية جبائية تم عقدها مع بلدان أخرى )

<sup>4</sup> - عادل أحمد حشيش، أصول الفن المالي للاقتصاد العام، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 1997، ص 178. محمد عباس محرز، نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغاربي، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005، ص 67.

<sup>5</sup> - عادل العلي، المرجع السابق، ص 219. مهى حاجي شاهين علي السليفاني، المرجع السابق، ص 60.

<sup>6</sup> - عادل العلي، نفس المرجع والصفحة.

<sup>7</sup> - باهر محمد عتلم، المالية العامة ومبادئ الاقتصاد المالي، دار نهضة مصر، القاهرة، 1973، ص 164.

<sup>8</sup> - علي زغدود، المرجع السابق، ص 214.

الضريبي هو أن يدفع المكلف بالضريبة على نفس الوعاء أكثر من مرة لأكثر من إدارة ضريبية<sup>1</sup>.  
"الازدواج الضريبي هو فرض الضريبة على نفس الشخص المكلف بالضريبة، أكثر من مرة، على نفس المادة الخاضعة للضريبة وخلال نفس المدة"<sup>2</sup>.

ومن خلال هذه التعاريف، يمكن القول وأن الازدواج الضريبي هو مشكلة تعيق تحقيق العدالة في فرض الضريبة؛ بحيث أن الإسراف في فرض الضرائب على ذات الوعاء الضريبي سيتسبب ما من شك في استغراقه كله أو الانتقاص منه بدرجة كبيرة، وهو ما يجب ألا يقع؛ لأنه مناف للعدالة التي ينبغي أن يتصف بها النظام الضريبي.

وقد أكدت المحكمة الدستورية العليا في مصر<sup>3</sup> على هذا الأمر بالقول: (إن صح أن تتخذ الضريبة وسيلة لتوزيع أعباء النفقات العامة على المواطنين وفقا لأسس عادلة، إلا أنه لا يجوز أن تفرض الضريبة ويحدد وعائها بما يؤدي إلى زوال رأس المال المفروضة عليه كلية أو الانتقاص منه بدرجة جسيمة). ولأجل ذلك، فقد قضت بعدم دستورية فرض الضريبة على الأراضي الفضاء بحجة أنها: (سوف تؤدي إلى زوال رأس المال أو الانتقاص منه بدرجة كبيرة، مما يتعارض مع قاعدة العدالة الاجتماعية).

وللإشارة، فإن مفهوم الازدواج الضريبي لا يقتصر على دفع الضريبة مرتين فقط، كما قد يفهم من التفسير الحرفي لمصطلح ازدواج؛ وإنما المقصود به دفعها لأكثر من مرة، سواء تم ذلك لمرتين، أو ثلاث، أو أربع... إلخ<sup>4</sup>. لكن وباعتبار أن المعمول به غالبا هو أن يتم دفعها مرتين، فقد ألف الفقه استخدام مصطلح الازدواج الضريبي<sup>5</sup>.

ولتحققه يكاد يجمع الفقه<sup>6</sup> على أن للازدواج الضريبي أربع شروط لا يمكن أن يوجد إلا بتوافرها جميعا، وهي:

<sup>1</sup> B. Castagnède, Précis de fiscalité internationale, 1<sup>ère</sup> Edition, Presses universitaires de France, Paris, 2002, p12.

<sup>2</sup> محمد عباس محرز، المدخل إلى الجباية والضرائب، مرجع سابق، ص145.

<sup>3</sup> نقلا عن: محمد محمد عبد اللطيف، المرجع السابق، ص169-170.

<sup>4</sup> حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، 2007، ص56.

<sup>5</sup> جميل الصابوني، الازدواج الضريبي، بتاريخ 2016/07/10،

<http://www.arab-ency.com/ /details.law.php?full=1&nid=163211>

<sup>6</sup> سوزي عدلي ناشد، المرجع السابق، ص282 وما بعدها. أحمد عبد الرحمان شرف الدين وآخرون، المرجع السابق، ص61 وما بعدها. محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص277 وما بعدها. خلاصي رضا، شذرات النظرية الجبائية، مرجع سابق، ص413 وما بعدها. P.M. Gaudemet, J.Molinier, Op. cit, p246 et s.

## 1. وحدة الشخص المكلف بالضريبة:

أي أن يكون المكلف بالضريبة هو ذات الشخص الذي عليه دفعها لأكثر من مرة عن نفس الفترة<sup>1</sup>. ولتحديد مدى توافر هذا الشرط من عدمه، يفرق الفقه<sup>2</sup> بين الأزواج القانوني الذي يهتم فقط بكون هل الشخصية القانونية للمكلف بالضريبة هي ذاتها في كل مرة أم لا، وبين الأزواج الفعلي أو الاقتصادي الذي يبحث فيما إذا كان ذات الوعاء الضريبي هو من يتحمل حقيقةً لوحده العبء الضريبي في كل مرة، وهذا بغض النظر عن شخصية المكلف هل هي ثابتة أم متغيرة.

## 2. وحدة الضريبة المفروضة:

وذلك بأن تكون الضريبة الواجب دفعها من ذات صنف الضرائب الأخرى المفروضة على الوعاء الضريبي نفسه حسب وجهة النظر القانونية، أو يكفي بأن تكون من ذات الطبيعة (النوع) حسب وجهة النظر الاقتصادية ليتحقق الأزواج.

## 3. وحدة الوعاء أو المادة الخاضعة للضريبة:

بحيث تفرض الضريبة على ذات الوعاء أو ذات المادة لأكثر من مرة. وبتعبير آخر: يجب لاعتبار الأزواج الضريبي متحققاً أن نكون بصدد وعاء واحد مفروضة عليه ضريبتين فأكثر.

## 4. وحدة المدة المفروضة عنها الضريبة:

أي بمعنى أن يدفع المكلف عن ذات الفترة وعن ذات الوعاء الضريبي أكثر من ضريبة. ومنه إذا دفع المكلف ضريبتين أو أكثر على نفس الوعاء في فترات زمنية مختلفة، فإن ذلك لا يعتبر بمثابة ازدواج ضريبي<sup>3</sup>. وللإشارة، فإن هناك من يعتبر بأن شرط المدة هو شرط مستقل، وذلك بالقول أن اختلاف المدة لا يؤدي إلى اختلاف المادة الخاضعة للضريبة خاصة بالنسبة للضرائب على رأس المال<sup>4</sup>. في حين يرى البعض خلاف ذلك؛ بحيث يعتبرون بأن شرط المدة لا يعدو أن يكون تطبيقاً لشرط وحدة المادة الخاضعة للضريبة في صورة أخرى، وهذا لأن دخل 2001 مثلاً ليس هو دخل 2002<sup>5</sup>. ويمكن بهذا الصدد القول أنه يجب أن نميز بين المادة الخاضعة للضريبة في ذاتها وبين مقدارها الذي تحسب على أساسه

1- محمد عباس محرز، نحو تنسيق ضريبي...، مرجع سابق، ص 67.

2- محمد الصغير بعلي، يسري أبو العلا، المرجع السابق، ص 72.

3- أحمد عبد الرحمان شرف الدين وآخرون، المرجع السابق، ص 63.

4- محمد عباس محرز، المدخل إلى الجباية والضرائب، مرجع سابق، ص 148.

5- محمد الصغير بعلي، يسري أبو العلا، المرجع السابق، ص 72.

الضريبة؛ ذلك لأن المادة تعتبر مستقلة بشكل تام عن عامل الزمن، على خلاف مقدارها، فإنه يرتبط مبدئياً ارتباطاً وثيقاً بهذا العامل. فمثلاً في الضريبة المفروضة على الربح: يبقى الربح هو المادة الخاضعة للضريبة، فلا يتغير من حيث كونه ربحاً مهما تغير الزمن، في حين أن الأصل في مقداره هو أنه يتغير بتغير الزمن، ولذلك يقال مثلاً ربح 2015 وربح 2016.

هذا ويجب التأكيد، في نهاية هذه النقطة، على أنه لا ينبغي الخلط بين ازدواج الضرائب وبين تنوعها، وذلك لأن تنوع الضرائب المفروضة في الدولة ما هو إلا نتيجة لتعدد وتنوع الأوعية في حد ذاتها؛ بحيث أن الضرائب النوعية تتناول وبنظام مختلف كل فرع من فروع الدخل على أساس أنه لا علاقة بينها، حتى ولو كانت هي في الواقع لمكلف واحد<sup>1</sup>. كما يجب أن نفرق بين ازدواج الضرائب وبين تكرارها، لأن الأخير مؤداه وجوب دفع الضريبة في كل مرة تتحقق فيها الواقعة المنشئة لها؛ فتكرار هذه الأخيرة يقتضي تكرار الضريبة<sup>2</sup>.

## ثانياً: أنواع الازدواج الضريبي

لا يحدث الازدواج الضريبي في جميع أحواله على نسق واحد<sup>3</sup>؛ فقد يكون تارة داخلياً (1)، وتارة أخرى يكون دولياً (2)، وقد يقع أحياناً بشكل مقصود (3)، وأحياناً أخرى بشكل غير مقصود (4).

### 1) الازدواج الضريبي الداخلي:

يكون الازدواج الضريبي داخلياً عندما يتحقق بكامل شروطه داخل إقليم دولة واحدة، سواء كانت بسيطة (موحدة) من حيث الشكل أو مركبة (فيدرالية). ويتم ذلك من خلال قيام السلطة المالية في الدولة، سواء كانت واحدة (مركزية) أو متعددة (محلية)، بفرض أكثر من ضريبة متشابهة أو لها نفس الموضوع على ذات المكلف، وذات الوعاء، وعلى ذات الواقعة المنشئة للضريبة. فمثلاً قد تقوم السلطة المركزية بفرض ضريبة معينة ثم تقوم الجماعات المحلية (ولايات و/أو بلديات) بفرض ذات الضريبة على نفس الوعاء الضريبي<sup>4</sup>. وفي الدولة الفدرالية وارد جدا حدوث الازدواج نتيجة أن لكل من الحكومة المركزية

<sup>1</sup> - يوسف شباط، مطرح الضريبة (وعاء الضريبة)، بتاريخ 2016/07/10،

[http://www.arab-ency.com/\\_/details.law.php?full=1&nid=164573](http://www.arab-ency.com/_/details.law.php?full=1&nid=164573)

<sup>2</sup> - محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص 279.

<sup>3</sup> - راجع مثلاً: فاطمة سويس، المالية العامة: موازنة - ضرائب، المؤسسة الحديثة للكتاب، طرابلس، 2004، ص 242 وما بعدها.

<sup>4</sup> - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب: دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2002، ص 165.

والحكومات المحلية الحق في فرض الضرائب، ومنه يمكن تصور قيام كل منهما وبشكل مستقل بفرض نفس الضريبة على نفس المكلف الذي له ذات الوعاء الضريبي<sup>1</sup>.

وسبب حدوث الازدواج الضريبي على المستوى الداخلي يرجع عادة إلى عدم الدقة في توزيع الاختصاصات بين السلطة المركزية والسلطات المحلية، وهذا في حالة ما إذا اعترف المشرع لهذه الأخيرة بصلاحيات فرض ضرائب في حدود الدائرة الإقليمية الخاضعة لسلطتها، وذلك قصد السماح لها بمواجهة متطلبات التنمية المحلية التي بدون تمويل محلي مرتكز على الضرائب المحلية لن يكون لها وجود على أرض الواقع. وللإشارة، فإن فرض الضرائب المحلية وتحصيلها من دون أساس قانوني مسبق، أي بدون ترخيص قبلي من المشرع، يعتبر في الجزائر<sup>2</sup> وبعض الدول المقارنة<sup>3</sup> خرقاً دستورياً، وهو ما لم يسمح به<sup>4</sup>.

## (2) الازدواج الضريبي الدولي:

لم تعد مشكلة الازدواج الضريبي بمثابة مشكلة داخلية تعاني منها أغلب دول العالم دون أن يكون لها امتداد على الصعيد الدولي. بل الواقع خلاف ذلك، فمشكلة الازدواج الضريبي أخذت طابعاً دولياً منذ أن عرفت التجارة الدولية وحركة رؤوس الأموال واليد العاملة بين الدول نمواً كبيراً، لا سيما بعدما عرفت الكثير من دول العالم ما يسمى بالانفتاح الاقتصادي وتبنيها لسياسة اقتصاد السوق. لكن ومع أن الدول قد حرصت على ألا تتخلف عن الركب من خلال تنقيح منظوماتها القانونية في مجال الاقتصاد والمالية بما يتوافق ومصلحتها في الاستفادة من مزايا العولمة الاقتصادية، إلا أنها في الوقت ذاته ظلت متشبثة بحقها السيد، الذي كفله لها القانون الدولي<sup>5</sup>، في أن تختار لنفسها النظام الضريبي الذي

<sup>1</sup> - بوزيدة حميد، النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح في الفترة (1992 - 2004)، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006، ص 173.

<sup>2</sup> - إن المواد: 78 من دستور 1976، 61 من دستور 1989، و 78 من دستور 1996، بعد تعديل 2016، واضحة بشأن تبنيها لمبدأ قانونية الضريبة الذي مؤداه عدم جواز فرض أو تعديل أو إلغاء أي ضريبة (ولو كانت محلية) أو الإعفاء منها إلا بقانون.

<sup>3</sup> - راجع: محمد محمد عبد اللطيف، المرجع السابق، ص 63.

<sup>4</sup> - أنظر مثلاً: المادة 195 من القانون رقم 10/11 المؤرخ في 22 يونيو 2011 والمتعلق بالبلدية (الجريدة الرسمية عدد 37 الصادرة في 03 جويلية 2011)، التي نصت على أنه: (تتكون إيرادات قسم التسيير مما يأتي: ناتج الموارد الجبائية المرخص بتحصيلها لفائدة البلديات بموجب التشريع والتنظيم المعمول بهما...)، وقد أكدت المادة 196 من ذات القانون على ذلك في فقرتها الأولى التي جاء فيها: (لا يسمح للبلدية إلا بتحصيل الضرائب... المحددة عن طريق التشريع والتنظيم المعمول بهما).

<sup>5</sup> - T. Dubut, Les commentaires du modèle de convention fiscale de L'O.C.D.E et interprétation des conventions bilatérales contre la double imposition, Revue de la recherche juridique, Presses universitaires d'aix-Marseille, 2009, p1450.

تراه ملائماً لها، دون أن تكون مقيدة في ذلك بضرورة مراعاة مصالح الدول الأخرى. ومنه فالدول لها مطلق الحرية<sup>1</sup> في أن تفاضل بين معايير التكلفة الضريبي<sup>2</sup> وتختار لنفسها ما تراه مناسباً لتحقيق أهدافها وسياساتها. ونتيجة هذا الغياب للتنسيق الضريبي بين الدول، فقد أصبح الكثير من الأشخاص عبر العالم عرضة لأن يكونوا ضحية لازدواج ضريبي دولي. وذلك في حالة ما إذا فرضت نفس الضريبة أكثر من مرة على نفس الوعاء، وعلى نفس المكلف، وفي ذات المدة، من قبل دولتين أو أكثر<sup>3</sup>.

### (3) الازدواج الضريبي المقصود:

يكون الازدواج الضريبي مقصوداً عندما تتجه إرادة المشرع إلى إحداثه عمداً لأجل تحقيق أهداف معينة، نذكر من بينها<sup>4</sup>:

- رغبته في زيادة إيرادات الدولة لتتمكن من تغطية الإنفاق العمومي المتزايد باستمرار، أو لتأمين إيرادات للجماعات المحلية.

- رغبته في الحصول على إيرادات استثنائية لمواجهة عجز طارئ في الميزانية.

- رغبته في الرفع من معدل (سعر) ضريبة موجودة، لكن ولتخوفه من ردة فعل المكلفين بها، فإنه يقرر إخفائه من خلال توزيعه بينها وبين ضريبة جديدة ينشئها لهذا الغرض.

- رغبته في تحقيق نوع من العدالة الضريبية بين المكلفين قد تجلعه يميز في المعاملة بينهم تبعاً لمصدر دخل كل منهم، وهذا بتشديد (مضاعفة) العبء الضريبي على الدخل التي تكون مرتفعة مقارنة بالأخرى التي يرأف بها. ولأجل ذلك، قد تجده يلجأ إلى فرض ضريبة جديدة على رأس المال بمعدل منخفض\*،

<sup>1</sup> L.Cartou, Droit fiscal international et européen, Dalloz, Paris, 1986, p13.

<sup>2</sup> ويقصد بها تحديداً: معيار التبعية السياسية، معيار التبعية الاجتماعية، ومعيار التبعية الاقتصادية. لمزيد من التفاصيل حول هذه المعايير، راجع: قيس حسن عواد البدراني، المركز القانوني للمكلف الضريبي، مرجع سابق، ص 41 وما بعدها. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص 84 وما بعدها. المرسي السيد حجازي، المرجع السابق، ص 98 وما بعدها. السيد عبد المولى، المرجع السابق، ص 21 وما بعدها.

<sup>3</sup> رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، مرجع سابق، ص 416.

<sup>4</sup> راجع: ناصر مراد، المرجع السابق، ص 132. بوعون يحيى نصيرة، المرجع السابق، ص 211 - 212. رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، مرجع سابق، ص 416 - 417. محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص 284.

\*. لأنه لو يكون مرتفعاً، فإنهم سيعملون على نقل عبء الضريبة الجديدة حتى يستقر في النهاية على من هم في حاجة ماسة للسلعة أو الخدمة، والذين هم من دون شك الطبقة الفقيرة و/أو المتوسطة، عندما يتعلق الأمر بالسلع والخدمات الضرورية والأساسية؛ مما قد يجعل المشرع يقع في نقيض ما كان يريد.

وهذا حتى يدفع المكلفين بها من أصحاب رؤوس الأموال إلى أدائها من دخلهم، وهكذا يكون هذا الأخير متقلا بضريبتين على الأقل: الضريبة القديمة، وهي الضريبة على الدخل الإجمالي، والضريبة الجديدة التي تؤدي منه أيضا رغم أنها مفروضة على رأس المال، في حين تبقى الدخل الأضعف مثقلة بالضريبة القديمة فقط.

- رغبته في تمييز المعاملة تبعا لمستوى الدخل، وذلك عن طريق فرضه ضريبة تصاعدية على إجمالي الدخل، فضلا عن الضرائب المفروضة على فروع الدخل المتنوعة.

وللاشارة، فإن الازدواج الضريبي الدولي نادرا ما يكون مقصودا، وإن وقع فيكون لأغراض اقتصادية؛ إذ غالبا ما تستعمل الدولة الازدواج الضريبي باعتباره سلاحا لمواجهة هجرة رؤوس الأموال من وإلى داخلها، فنجدها في الحالة الأولى تفرض ضرائب على رؤوس الأموال الوطنية التي تستثمر في الخارج لتحد من هجرتها، بينما تقوم في المقابل بفرض ضرائب على رؤوس الأموال الأجنبية لتحد من انتقال المستثمرين الأجانب إليها<sup>1</sup>. وقد يكون الازدواج الضريبي في حالات معينة بمثابة معاملة بالمثل بالنسبة لرعايا بعض الدول الأجنبية<sup>2</sup>.

#### 4) الازدواج الضريبي غير المقصود:

في هذا النوع من الازدواج الضريبي لا تكون ثمة نية أو قصد من المشرع لإحداثه؛ وإنما هو يقع نتيجة قيام الدولة تحت ضغط حاجتها للأموال باستحداث ضرائب جديدة دون أن تتأكد من مدى تناسقها مع الضرائب الموجودة من قبل. ومرد ذلك قد يكون كثرة التشريعات الضريبية وتباعد أوقات صدورها، بالإضافة إلى كثرة التعديلات التي تُدخل عليها بشكل دوري ومستمر، مما قد يجعلها تصل في بعض الأحيان إلى حد التناقض والتضارب. وأما الازدواج الضريبي الدولي، فإنه غالبا ما يكون بدوره غير مقصود<sup>3</sup>، وهذا لأنه لا يخرج عن كونه نتيجة طبيعية لبقاء الدول متمسكة بحق ممارسة سيادتها الضريبية بالشكل الذي يخدم مصالحها، وحتى لو أدى ذلك إلى تنازع ضريبي دولي<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - سوزي عدلي ناشد، المرجع السابق، ص 290.

<sup>2</sup> - ناصر مراد، المرجع السابق، ص 133.

<sup>3</sup> - أحمد يونس البطريق، السياسات الدولية في المالية العامة، الطبعة الثانية، دار الجامعة الحديثة، الإسكندرية، 2002، ص 103.

<sup>4</sup> - رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، مرجع سابق، ص 417.

## الفرع الثاني

### آليات تجنب الازدواج الضريبي

يعد الازدواج الضريبي، سواء كان داخليا أم دوليا، أمرا مشروعا بالنسبة للدول، وهذا طالما أن القانون الدولي يقر بحق كل دولة ذات سيادة في فرض الضرائب على الأشخاص والأموال المتواجدة في إقليمها<sup>1</sup>. لكن وإن كان ذلك لا يجعل من الازدواج الضريبي، من الناحية القانونية، بمثابة مشكلة يجب البحث عن آليات لحلها وتجنبها، إلا أنه وبالنظر إلى الآثار والنتائج الضارة التي يربتها على الاقتصاد، فقد أصبح الازدواج الضريبي حقيقة مشكلة لا يمكن للدول أن تستهين بها، إن هي أرادت فعلا أن تنمي قوتها الاقتصادية، وتحافظ في نفس الوقت على تماسك جبهتها الداخلية.

فغني عن البيان القول بأن الازدواج الضريبي له بالغ الأثر في زيادة العبء الضريبي على المكلفين؛ الأمر الذي يشكل عائقا في وجه توسع النشاط الاقتصادي وتنوعه من جهة، ويشكل من جهة أخرى مخالفة لمبدأ العدالة الضريبية، الذي لتحقيقه لا بد أن يكون كل مكلف متحملا لعبء يتناسب وقدرته على الدفع<sup>2</sup>، وهو ما قد لا يتوافر بالنسبة للمكلفين الذي يقعون تحت طائلة الازدواج الضريبي، لأن العبء في هذه الحالة سيرتفع لدرجة تجعله ينقص من الوعاء الخاضع للضريبة بدرجة جسيمة.

ولأن المكلفين لا يتصور بأن يرضوا بذلك، فقد يحاولون التخلص من أداء ما فرض عليهم من ضرائب، ولو كان ذلك بطريقة غير مشروعة. هذا بالإضافة إلى أن ذلك سيشكل عاملا مثيرا للاستثمارات التي كان يطمح أصحاب رؤوس الأموال في أن يكسبوا من وراء القيام بها مداخيل كبيرة، وذلك لأن هامش الربح الصافي في هذه الحالة سيكون ضعيفا مقارنة بحجم المضاربة التي قد يواجهونها. وهذا بدون إغفال ما قد يتسبب فيه الازدواج الضريبي من عرقلة للمبدلات التجارية، ولحركة رؤوس الأموال واليد العاملة بين الدول<sup>3</sup>.

وإزاء كل هذه المخاطر التي أبان عنها الازدواج الضريبي، فإن الدول لم يعد أمامها سوى التدخل، مرة فردى، ومرة جماعات، قصد إيجاد آليات تمكنها من أن تتجنبه وما ينتج عنه من آثار ونتائج غير مرغوب فيها. ولأن تلك الآليات تعد بمثابة خطوات عملية مهمة نحو حماية مبدأ العدالة الضريبية والحفاظ عليه، فقد تم تناولها في هذا الفرع على النحو الآتي: أولا: الآليات المحلية (الداخلية)، ثانيا: الآليات الدولية.

<sup>1</sup> - عادل العلي، المرجع السابق، ص222.

<sup>2</sup> - رجاء محمود شريف، أثر الضريبة على القيمة المضافة، الطبعة الأولى، منشورات زين الحقوقية، بيروت، 2013، ص516.

<sup>3</sup> - عادل العلي، المرجع السابق، ص225.



## أولاً: الآليات المحلية

وجهت هذه الآليات إلى الازدواج الضريبي الداخلي بقصد تفاديته ومنع حدوثه، وهي تتمثل أساساً في مختلف الإجراءات التشريعية الوطنية التي تبادر كل دولة من تلقاء نفسها بسنها وفرض تطبيقها ضريبياً على كافة الأشخاص والأموال داخل حدود إقليمها. وتُعنى هذه الإجراءات بمحاولة تطبيق بعض الحلول التي يمكن للدولة من خلالها التخلص من الازدواج الضريبي غير المقصود، وذلك لأن الازدواج الضريبي المقصود لا يمكن تجنبه و/أو تفاديته لأنه يحدث بفعل المشرع الذي يبتغي من وراء إحداثه تحقيق بعض الأغراض الاقتصادية، الاجتماعية، والمالية.

وللإشارة، فإن المشرع الضريبي الجزائري قد أحدث ازدواجاً ضريبياً داخلياً سنة 1993، عندما فرض ضريبة على الدخل تحت مسمى المساهمة الوطنية للتضامن، بجانب الضريبة على الدخل الإجمالي، وذلك لزيادة حصيلة الضرائب لمواجهة نتائج الوضع المتأزم آنذاك<sup>1</sup>.

وكما هو معروف، فإن الدولة هي التي تتحكم، بموجب ما لها من سيادة، في تنظيم ضرائبها الوطنية فنياً، وهذا من خلال فرض منطقتها ورؤيتها فيما يتعلق بعمليات الاقتطاع الضريبي التي يمكن أن تتم بإقليمها. ولما كان مؤدى ذلك انفراد الدولة، عن طريق تشريعاتها الضريبية المختلفة، بتحديد وضعيات وإجراءات فرض الضرائب وتحصيلها، فإنه لم يعد هناك إمكانية لحل مشكلة الازدواج الضريبي الداخلي من دون الحاجة لتدخل الدولة؛ فهذه المشكلة تتطلب حلها إرادة سياسية من قبل السلطات المختصة، وهذا حتى يمكن للمشرع الضريبي المبادرة ببعض الحلول التي قد تجنب الدولة المضار التي تتسبب فيها عادة مشكلة الازدواج الضريبي.

ومن بين تلك الحلول، نذكر<sup>2</sup>:

1. المراجعة الدورية لمختلف التشريعات الضريبية الداخلية السارية النفاذ، وذلك لتحيينها وتنقيحها بما يضمن عدم خضوع المادة الواحدة للضريبة نفسها أكثر من مرة<sup>3</sup>.
2. عدم السماح للإدارة المحلية، في حالة الدولة الموحدة، بفرض وتحصيل الضرائب داخل اختصاصها الإقليمي من دون إذن صريح من المشرع<sup>4</sup>.
3. التنسيق، في حالة الدولة الفيدرالية، بين التشريعات الضريبية الاتحادية وبين التشريعات الضريبية المحلية، وهذا لتفادي احتمال سريان عدة ضرائب من نوع واحد على نفس الوعاء.

<sup>1</sup> - حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، مرجع سابق، ص 58، 59، 63.

<sup>2</sup> - راجع: بوعون يحيوي نصيرة، المرجع السابق، ص 214 - 215. رنا أديب منذر، المرجع السابق، ص 31 - 32.

<sup>3</sup> - عادل العلي، المرجع السابق، ص 226.

<sup>4</sup> - أنظر: المادتين 195 و 196 من القانون 10/11 المتعلق بالبلدية.

4. العمل على إصدار تقنين ضريبي واحد للتخلص من تفرق التشريعات الضريبية وتضاربها، وهذا لأن الحد من حدوث التنازع الضريبي الداخلي سيمكن من تجنب الازدواج الضريبي داخل الدولة<sup>1</sup>.

5. إتباع إحدى التقنيات الجبائية الآتية:

**1.5 خصم إيراد من إيراد:** ومؤداه القيام بطرح (خصم) مقدار الإيراد الذي سبق وأن خضع للضريبة من الدخل الإجمالي للمكلف. وهذه التقنية تستخدم عادة في النظم الضريبية التي تعتمد أسلوب الضريبة العامة على الدخل، إلى جانب الضرائب النوعية. فعلى سبيل المثال، تخضع الأرباح التي تحققها شركات المساهمة في الجزائر لنوعين من الضرائب، هما: الضريبة على أرباح الشركات<sup>2</sup> التي تكلف الشركة باعتبارها شخصا له كيانه المستقل بدفعها<sup>3</sup>، والضريبة على الدخل الإجمالي<sup>4</sup> (فئة مداخيل رؤوس الأموال المنقولة<sup>5</sup>) التي يكلف الشركاء بدفعها عن العوائد الموزعة عليهم<sup>6</sup>. لكن ولما كان ذلك يشكل ازدواجا ضريبيا اقتصاديا ينبغي تجنبه، فقد نص المشرع الضريبي الجزائري<sup>7</sup> في المادة 87 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه: (لا تحسب المداخيل المتأتية من توزيع الأرباح التي أخضعت للضريبة على أرباح الشركات أو التي تم إعفاؤها صراحة، في وعاء الضريبة على الدخل الإجمالي. لا تستفيد من تطبيق هذه الأحكام إلا المداخيل المصرح بها بصفة منتظمة). وقد أكدت على هذا المبدأ أيضا المادة 147 مكرر من ذات القانون التي نصت على أنه: (لا تحسب في تحديد وعاء الضريبة على أرباح الشركات<sup>8</sup>، المداخيل المتأتية من توزيع الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات أو تلك المعفاة صراحة. لا تستفيد من تطبيق هذه الأحكام إلا المداخيل المصرح بها بصفة منتظمة).

**2.5 خصم ضريبة من إيراد:** يتعين، بحسب هذه التقنية، لحساب مقدار الضريبة الواجب دفعه أن يكون الوعاء صافيا<sup>9</sup>، أي خاليا من كل التكاليف التي تكبدها المكلف في تحقيقه<sup>10</sup>، والتي من بينها الضرائب

<sup>1</sup> علي غني عباس، التقنين الضريبي، مجلة كلية الحقوق، جامعة النهرين، العدد 04، 2014، ص 11 - 12.

<sup>2</sup> أنظر: المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

<sup>3</sup> بن زارع رايح، المسؤولية الجبائية لمسيرى الشركات، دار العلوم، عنابة، 2014، ص 33.

<sup>4</sup> للمزيد حول تنظيم هذه الضريبة في التشريع الضريبي الجزائري، راجع: بن اعمار منصور، الضرائب على الدخل الإجمالي، الطبعة الثانية، دار هومة، الجزائر، 2011، ص 53 وما بعدها.

<sup>5</sup> أنظر المادتين: 45 و 46 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

<sup>6</sup> أنظر المادتين: 02 و 07 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

<sup>7</sup> راجع بشأن موقفه من الأرباح الموزعة داخل مجمع الشركات: بن زارع رايح، النظام الجبائي لمجمع الشركات، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عنابة، 2010، ص 133 وما بعدها.

<sup>8</sup> راجع أكثر: قدي عبد المجيد، فعالية التمويل بالضريبة في ظل المتغيرات الدولية: دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري في الفترة 1988 - 1995، أطروحة دكتوراه، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1995، ص 156 وما بعدها.

<sup>9</sup> أنظر المادتين: 01 و 140 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

<sup>10</sup> أنظر المادتين: 10 و 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

المدفوعة من قبل<sup>1</sup>. وبهذا الخصم لتلك الضرائب<sup>2</sup>، يكون المكلف قد تفادى خضوع أوعية تلك الضرائب للاقتطاع الضريبي مجدداً خلال نفس السنة المالية<sup>3</sup>، أي تفادى خضوعها لازدواج ضريبي. هذا ويرى البعض<sup>4</sup> بأن هذه التقنية لا تتفادى الازدواج بصفة كلية؛ وإنما تخفف من حدته فقط، في حين يرى البعض الآخر<sup>5</sup> بأنها وإن كانت لا تمنعه، إلا أنها تحقق مصلحة الخزينة العمومية في الحصول على ضريبة مجزية.

**3.5 خصم ضريبة من ضريبة:** تقوم هذه التقنية على فكرة مفادها أن الضريبة المستحقة يجب أن تحسب أولاً على أساس جميع الإيرادات المحققة فعلاً، بما فيها تلك التي يمكن أن يكون قد سبق وأن تم اقتطاعها ضريبياً، ثم بعد ذلك يتم خصم مقدار هذا الاقتطاع الضريبي من الناتج الإجمالي لمبلغ الضريبة المتحصل في العملية الأولى، وهذا ليتم على ضوء ذلك تحديد المبلغ النهائي للضريبة الواجب على المكلف المعني دفعه. وعلى كل، فإن نجاح هذه التقنية في تجنب المكلفين بالضريبة الازدواج الضريبي بشكل كامل، يتطلب أن تكون معدلات الضرائب (المخصومة والمخصوم منها) متساوية<sup>6</sup>. وللإشارة، فإن الاقتطاع السالف الذكر كان يعتبر في الجزائر بمثابة دين (قرض) ضريبي - **Crédit d'impôt** لفائدة المكلف المعني في مواجهة الخزينة، التي كان عليها أن تفتح له بموجب هذا القرض رصيدا لديها يسمى **بالرصيد الجبائي - L'avoir fiscal** يمثل هذا الأخير (أي القرض). هذا وإذا كانت تقنية الرصيد الجبائي قد أنشئت وتم العمل بها في الجزائر بموجب المادة 09 من قانون المالية لسنة 1993<sup>7</sup>، فإنه قد تم التخلي عنها وألغيت بموجب المادة 13 من قانون المالية لسنة 2003<sup>8</sup>. وقد أقرت تقنية الإعفاء الضريبي كبديل عنها.

**4.5 الإعفاء الضريبي:** هناك من يعرف الإعفاء الضريبي بأنه<sup>9</sup>: " إسقاط حق الدولة عن بعض المكلفين في مبلغ الضريبة الواجب السداد مقابل التزامهم بممارسة نشاط معين وفي ظروف معينة "، وهناك من

---

<sup>1</sup> - إلا ما استثنته المادة 141 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وهي الضريبة على أرباح الشركات.

<sup>2</sup> - للإشارة، فإن هذا الخصم يشمل بالإضافة إلى الضريبة على أرباح الشركات، الضريبة على الدخل الإجمالي، وهذا بموجب الإحالة الصريحة للمادة 14 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على المادة 141 من نفس القانون.

<sup>3</sup> - إكرامي بسيوني عبد الحي خطاب، المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية، مرجع سابق، ص 186.

<sup>4</sup> - سالم الشوابكة، الازدواج الضريبي في الضرائب على الدخل وطرائق تجنبه، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد 02، 2005، ص 67.

<sup>5</sup> - عادل العلي، المرجع السابق، ص 227.

<sup>6</sup> - رنا أديب منذر، المرجع السابق، ص 32. بوعون يحيى نصيرة، المرجع السابق، ص 215.

<sup>7</sup> - أنظر: المرسوم التشريعي رقم 01/93 المؤرخ في 19 يناير 1993 والمتضمن قانون المالية لسنة 1993 (الجريدة الرسمية عدد 04 الصادرة في 20 يناير 1993).

<sup>8</sup> - أنظر: القانون رقم 11/02 المؤرخ في 24 ديسمبر 2002 والمتضمن قانون المالية لسنة 2003 (الجريدة الرسمية عدد 86 الصادرة في 25 ديسمبر 2002).

<sup>9</sup> - عبد المجيد قدي، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، 2005، ص 173.

عرفه بأنه<sup>1</sup>: " عدم فرض الضريبة على دخل معين، إما بشكل مؤقت أو بشكل دائم وذلك ضمن القانون، وتلجأ الدول الى هذا الأمر لاعتبارات تقدرها بنفسها وبما يتلائم مع ظروفها الاقتصادية والاجتماعية"، بينما عرفه البعض بأنه<sup>2</sup>: " ميزة تمنحها السلطة العامة بنص القانون للشخص الطبيعي أو المعنوي لتحقيق أهداف الدولة المتمثلة بالأهداف السياسية والاقتصادية والاجتماعية ". وعلى كل، فإن هذه التقنية عادة ما تلجأ إليها الدولة للحد من امتداد اختصاصها الضريبي إلى خارج إقليمها بشأن بعض مواطنيها الذين يعملون في دول أجنبية تفرض عليهم نفس الضريبة التي تطبقها هي<sup>3</sup>. وعلى ما يبدو فإن المشرع الضريبي الجزائري قد راعى ذلك بموجب المادة 03 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي نصت على أنه: (يخضع لضريبة الدخل، على كافة مداخلكم الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر... يعتبر كذلك أن موطن تكليفهم يوجد في الجزائر، أعوان الدولة الذين يمارسون وظائفهم أو يكفون بمهام في بلد أجنبي والذين لا يخضعون في هذا البلد لضريبة شخصية على مجموع دخلهم ).

وللاشارة، فإنه ينبغي عدم الخلط بين الإعفاء الضريبي وعدم الخضوع للضريبة؛ ذلك أن الإعفاء يمثل موقفا صريحا من المشرع مفاده وجوب عدم فرض الضريبة على بعض الأوعية والنشاطات لوجود اعتبارات اقتصادية و/أو اجتماعية تحيط بها ارتأى ضرورة مراعاتها، في حين ينصرف معنى عدم الخضوع للضريبة إلى عدم جواز فرضها على وعاء أو نشاط معين حتى تتحقق فيه الشروط المنصوص عليها قانونا<sup>4</sup>.

وأما بالنسبة للآليات المحلية التي وجهت لمنع الازدواج الضريبي الدولي، فإنها في الواقع هي نفس الأربع آليات الأخيرة التي اتبعت في مواجهة الازدواج الضريبي الداخلي، وهي<sup>5</sup>: خصم الإيراد الخاضع للضريبة الأجنبية من الإيراد الخاضع للضريبة الوطنية (خصم إيراد من إيراد)، خصم الضريبة الأجنبية من الإيراد الخاضع للضريبة الوطنية (خصم ضريبة من إيراد)، خصم الضريبة الأجنبية من الضريبة الوطنية (خصم ضريبة من ضريبة)، ونظام الإعفاء الضريبي. ويضاف إلى هذه الآليات الأربع نظامين، هما<sup>6</sup>: نظام تأجيل الضريبة الوطنية، ونظام تخفيض (معدل) سعر الضريبة.

<sup>1</sup> طارق الحاج، المرجع السابق، ص 88.

<sup>2</sup> قاسم محمد عبد الله البعاج، نجم عبد عليوي الكرعوي، دور الإعفاءات الضريبية في تشجيع وجذب الاستثمارات الأجنبية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 40، 2014، ص 311.

<sup>3</sup> أحمد يونس البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1986، ص 571.

<sup>4</sup> رفيقة قصوري، المرجع السابق، ص 85.

<sup>5</sup> عادل العلي، المرجع السابق، ص 227.

<sup>6</sup> هيثم علي محمد، علاقة الازدواج الضريبي بالاستثمار بين إعادة التكييف والتغير في النظام الضريبي العراقي، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 35، 2013، ص 294.

## ثانيا: الآليات الدولية

إذا كان يمكن للدول أن تبادر كل على مستواها، وبشكل فردي، إلى معالجة الازدواج الضريبي الدولي، وهذا بموجب الآليات الوارد ذكرها أعلاه، فإن ذلك إن تم فما هو إلا تنازل منها (وغالبا ما يكون من الدول المصدرة لرأس المال) عن حقها في فرض الضريبة. ولما كان هذا التنازل من جانب واحد يعد بمثابة تضحية بدون مقابل، فإن غالبية الدول لا تقدم عليه إلا إذا كان في إطار المعاملة بالمثل. ونظرا لأن هذه المعاملة لا تتحقق في غالب الأحيان من جهة، ونظرا لأن من السمات البارزة التي يتميز بها المجتمع الدولي المعاصر قيامه على فكرة التعاون بين الدول في مختلف المجالات والميادين، وذلك لحاجتها المتنامية إلى التعامل فيما بينها باستمرار عن طريق إقامة العلاقات الدبلوماسية وإبرام المعاهدات الدولية<sup>1</sup> من جهة أخرى، فإن الدول قد اهتدت مبكرا\* إلى ضرورة استغلال هذه الأخيرة في معالجة مشكلة الازدواج الضريبي الدولي. فكما هو معلوم، تعتبر المعاهدات الدولية من أهم مصادر القانون الدولي<sup>2</sup>، وأكثر آلياته فاعلية في تنمية التعاون السلمي بين الدول، مهما اختلفت نظمها وتباينت توجهاتها<sup>3</sup>. وفي ظل هذا التوجه، فقد اتسع نطاق استعمال الاتفاقيات الجبائية الدولية باعتبارها أفضل الآليات الدولية وأكثرها قبولا لدى المجتمع الدولي لمواجهة مشكلة الازدواج الضريبي الدولي<sup>4</sup>؛ بحيث ظهرت في هذا الشأن الكثير من الاتفاقيات الثنائية بين الدول<sup>5</sup>، إلى جانب العديد من الاتفاقيات متعددة

---

- بلمامي عمر، أثر الاتفاقيات الدولية في إعمال فكرة النظام العام في الجزائر، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، جامعة<sup>1</sup> باتنة، العدد الرابع، 1995، ص35.

\* - حيث ترجع أولى الجهود الدولية لمعالجة مشكلة الازدواج الضريبي الدولي إلى سنة 1897 التي عقد فيها معهد القانون الدولي دورة في كوينهاجن قدم فيها تقريرا بالدراسات التي أجريت لبحث الازدواج الضريبي المتعلق بالضريبة المفروضة على الشركات. وللمزيد حول مسار الجهود الدولية التي بذلت لحل هذه المشكلة، راجع: عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، العدالة الضريبية، مرجع سابق، ص106 وما بعدها. أحمد يونس البطريق، النظم الضريبية، مرجع سابق، ص573 وما بعدها.

- جمال عبد الناصر مانع، القانون الدولي العام: المدخل والمصادر، دار العلوم، عنابة، 2005، ص54.<sup>2</sup>

- أنظر: ديباجة اتفاقية فيينا لقانون المعاهدات لسنة 1969 التي انضمت إليها الجزائر بموجب المرسوم رقم 222/87<sup>3</sup> المؤرخ في 13 أكتوبر 1987 والمتضمن الانضمام مع التحفظ إلى اتفاقية فيينا لقانون المعاهدات المبرمة في 1969/05/23 (الجريدة الرسمية عدد 42 الصادرة في 14 أكتوبر 1987).

<sup>4</sup> - عبد الباسط علي جاسم الجحيشي، الإعفاءات من ضريبة الدخل، الطبعة الأولى، دار الحامد، عمان، 2008، ص148 وما بعدها. عادل العلي، المرجع السابق، ص228. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، الضريبة على حركة رؤوس الأموال، مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية، جامعة كركوك، العدد 07، 2013، ص113.

<sup>5</sup> - للإشارة، فقد أبرمت الجزائر الكثير من هذه الاتفاقيات. ونظرا لعددها الكبير، فإن المقام لا يتسع هنا لذكرها كلها، ولذا نكتفي ببعضها فقط، وهي: الاتفاقية المبرمة مع كندا في 1999/02/28 (الجريدة الرسمية عدد 68 الصادرة في 19 نوفمبر 2000)، والاتفاقية المبرمة مع فرنسا في 1999/10/17 (الجريدة الرسمية عدد 24 الصادرة في 10 أبريل 2002)، ومن قبلهما: الاتفاقية المبرمة مع الأردن في 1997/09/16 (الجريدة الرسمية عدد 79 الصادرة في 23 ديسمبر 2000).

الأطراف على المستوى الإقليمي<sup>1</sup>، كما وقد بادرت هيئة الأمم المتحدة بعد إنشائها سنة 1945<sup>2</sup> إلى تأسيس لجنة المالية العامة التي عقب شروعها في عملها سنة 1947 قامت بجهود معتبرة بصدد مشكلة الازدواج الضريبي الدولي<sup>3</sup>، نذكر منها<sup>4</sup>: تقديم المساعدة الفنية للدول الأعضاء لإصلاح أنظمتها الضريبية، جمع الاتفاقيات الجبائية التي عقدتها الدول ونشرها في عدة أجزاء تحت عنوان: **الاتفاقيات الضريبية الدولية**، والتعاون مع الهيئات الدولية المهتمة بمعالجة المشكلة كالغرفة التجارية الدولية وهيئة الطيران المدني والمنظمة الأوربية للتعاون الاقتصادي (O.C.D.E).

وقد أفضت كل تلك الجهود المبذولة من قبل اللجنة إلى اعتماد الأمم المتحدة لعدد من الاتفاقيات النموذجية لتجنب الازدواج الضريبي، أولاها اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي على الدخل ورأس المال الصادرة سنة 1977، والتي تلتها اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين الدول المتقدمة والدول النامية الصادرة في 1980، وأما آخر اتفاقية نموذج، فقد تم وضعها من قبل لجنة خبراء تابعة للمنظمة في اجتماعها المنعقد ما بين 05 و 07 ماي 1995<sup>5</sup>.

وبشكل عام، فالاتفاقيات الجبائية الدولية لها أهمية كبيرة في مواجهة مشكلة الازدواج الضريبي على الصعيد الدولي، وهذا لأنها عادة ما تضع المعايير التي يتحدد من خلالها الاختصاص الضريبي العائد لكل دولة طرف في الاتفاقية.

وتتمثل تلك المعايير في ضرورة أن يكون فرض الضرائب<sup>6</sup>:

1. بالنسبة للدخول العقارية: من اختصاص دولة موقع العقار؛
2. بالنسبة لأرباح الأسهم وفوائد السندات: من اختصاص الدولة المصدرة لها، أي للدولة المدينة، إلا أن بعض الاتفاقيات قد أسندت هذا الاختصاص للدولة الدائنة، أي للدولة التي يقيم فيها صاحب هذه الأسهم والسندات؛

---

<sup>1</sup> - كالاتفاقية التي أبرمتها الجزائر في إطار اتحاد المغرب العربي في 23/07/1990 (الجريدة الرسمية عدد 06 الصادرة في 06 فبراير 1991)

<sup>2</sup> - راجع حول ذلك: عبد الرحمان لحرش، المجتمع الدولي: التطور والأشخاص، دار العلوم، غنابة، 2007، ص 104 وما بعدها.

<sup>3</sup> - سالم الشوابكة، الازدواج الضريبي في الضرائب على الدخل وطرائق تجنبه، مرجع سابق، ص 77.

<sup>4</sup> - أحمد يونس البطريق، النظم الضريبية، مرجع سابق، ص 575.

<sup>5</sup> - عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، العدالة الضريبية، مرجع سابق، ص 110.

<sup>6</sup> - عادل العلي، المرجع السابق، ص 228 - 229. محمد عباس محرز، نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الإقتصادي المغربي، مرجع سابق، ص 74 - 75.

3. بالنسبة لفوائد الديون: من اختصاص دولة موطن الدائن؛

4. بالنسبة لأرباح الشركات: من اختصاص الدولة التي يوجد في إقليمها المقر الرئيسي للشركة؛

5. بالنسبة لدخل العمل: من اختصاص الدولة التي يتم فيها العمل، باستثناء الرواتب والأجور التي تدفعها الدولة، فإنها تخضع لاختصاصها الضريبي؛

6. بالنسبة للدخل الإجمالي: من اختصاص الدولة التي يوجد فيها موطن تكليف الشخص، ويستوي في هذا الدخل أن يكون مستمدا من مصدر يوجد بداخل الدولة أو من مصدر يوجد خارجها<sup>1</sup>؛

7. بالنسبة للتركات: من اختصاص الدولة التي توجد فيها التركة، مع إعفاء هذه الأخيرة من الضريبة في الدولة الأخرى.

وفي سبيل تحقيق التنسيق المنشود بين الدول لتلافي مشكلة الازدواج الضريبي الدولي، التي بلا ريب يعد القضاء عليها حافزا مهما نحو تنمية الاستثمارات الأجنبية وتشجيعها<sup>2</sup>، فقد اقترحت لجنة الشؤون الجبائية التابعة لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (O.C.D.E) على الدول الأطراف في بادئ الأمر أربع طرق، إلا أنه تبين فيما بعد بأن البعض منها، وهما: طريقة توزيع المادة الخاضعة للضريبة وطريقة اقتسام الإيراد الضريبي، صعبتا التطبيق على أرض الواقع، وهذا لكونهما تحتاجان لتنسيق وتعاون كبيرين بين الإدارات الضريبية للدول، ولذلك فقد تم التخلي عن العمل بهما<sup>3</sup>، وبقيت فقط كل من:

1. طريقة الإعفاء: ومؤداها تنازل الدولة التي يكون المكلف مقيما فيها جبائيا عن حقها في فرض الضريبة على الدخل الذي سبق وأن خضع لذات الضريبة من طرف الدولة التي يوجد بها مصدره.
2. طريقة الخصم (القرض الضريبي): ومقتضاها التزام الدولة التي يقيم فيها المكلف جبائيا بخصم الضرائب التي يدفعها هذا الأخير لدولة المصدر، عن مداخيله التي يحققها فيها، من الضريبة المفروضة عليه.

---

<sup>1</sup> - وللإشارة، فإن ذلك ما يستفاد من المادة 03 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري التي نصت على أنه: (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...)

<sup>2</sup> - ناصر مراد، واقع الاستثمار الأجنبي المباشر وعوائقه في الجزائر، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، العدد 01، 2008، ص92.

<sup>3</sup> - سعاد مالح، المقومات الجبائية لجذب الاستثمار الأجنبي، ملتقى وطني حول الإطار القانوني للاستثمار الأجنبي في الجزائر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة ورقلة، يومي 18 - 19 نوفمبر 2015، ص11.

## المطلب الثاني

### مشكلة التهرب الضريبي وآليات مواجهتها

قصد الرفع أكثر من حصيلتها الضريبية، تعتمد الدولة في الغالب إلى استخدام جملة من الطرق، أهمها: زيادة معدلات الضرائب الموجودة و/أو فرض ضرائب جديدة، بالإضافة إلى تحسين عملية وطرق التحصيل. غير أن الدولة عادة ما تفضل في الواقع الطريق الأول نظرا لسهولة؛ بحيث لا تحتاج إلا إلى مادة ضمن قانون المالية لتقوم بذلك<sup>1</sup>. لكن هذه الزيادات في معدلات الضريبة غالبا ما تولد لدى المكلفين بها الشعور بالظلم، ولذلك فإن العديد منهم لا يتوانون في البحث عن كفاءات تمكنهم، سواء بصفة مشروعة أم لا، من التخلص من أدائها، إما كلياً أو جزئياً.

ومن هنا فقد ظهرت مشكلة التهرب الضريبي التي تشكل عائقا كبيرا أمام تجسيد مبدأ العدالة الضريبية، وذلك من جانبين: الأول هو أنها تمس بالعدالة في توزيع العبء الضريبي؛ بحيث يتحمله البعض دون البعض، وذلك إما لعدم تمكنهم من التهرب، كما في حالة الاقتراع من المنبع (المصدر)، أو لأن قيمهم ومبادئهم لا تسمح لهم بالتهرب، وأما الجانب الثاني، فهو أن الدولة ستحاول تعويض ما تتسبب فيه هذه المشكلة (التهرب للضريبي) من نقص في الحصيلة الضريبية بالرفع مجددا في معدلات الضريبة نفسها و/أو بفرض ضرائب جديدة، وحتى ولو تعلق الأمر بأصحاب المشاريع ورؤوس الأموال فقط، إلا أن هؤلاء عادة ما يعملون على نقل أعبائهم الضريبية إلى المستهلكين في شكل تكلفة يتم إدخالها في ثمن السلعة و/أو الخدمة، وهو ما يؤثر بلا شك سلباً على أشخاص أكثر؛ بحيث قد يجعلهم ذلك لا يقدرّون على تغطية حاجات ضرورية كانوا يستطيعون من قبل إشباعها، وعلى فرض أنه ما زال بوسعهم إشباعها، فإن ذلك معناه أنهم سيتحملون في النهاية عبئاً ضريبياً أكبر من غيرهم، وفي كلا الحالتين يتعارض ذلك مع ما يجب أن يتحلى به النظام الضريبي من عدالة<sup>2</sup>.

وقصد التعرف أكثر على مشكلة التهرب الضريبي التي طالت معظم الدول المتقدمة منها والنامية، وإن كان بنسب متفاوتة<sup>3</sup>، فقد قسم هذا المطلب إلى الفرعين، تناولنا في الأول: ماهية التهرب الضريبي، بينما تناولنا في الثاني: آليات الحد من التهرب الضريبي.

<sup>1</sup> - رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، مرجع سابق، ص 433.

<sup>2</sup> - يسرى مهدي حسن السامرائي، زهرة خضير عباس العبيدي، تحليل ظاهر التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الأنبار، العدد 09، 2012، ص 120.

<sup>3</sup> - هاشم محمد عبدالله العركوب، التهرب الضريبي: دراسة في محدداته وآثاره الاقتصادية والاجتماعية في بلدان نامية مختارة للمدة (1990 - 2008)، مجلة دراسات إقليمية، جامعة الموصل، العدد 26، 2012، ص 69. سهاد كشكول عبد، التهرب الضريبي وأثره على التنمية الاقتصادية في العراق، مجلة دراسات مالية ومحاسبية، المعهد العالي للدراسات المالية والمحاسبية، جامعة بغداد، العدد 24، 2013، ص 457.



## الفرع الأول

### ماهية التهرب الضريبي

لكل شخص موارد مالية يعتمد عليها في حياته الشخصية، وهي نفسها الموارد التي تستهدفها الدولة باقتطاعات في شكل ضرائب. هذه الأخيرة وإن كانت تعتبر بمثابة مساهمة من دافعيها في تمويل التكاليف العمومية<sup>1</sup>، إلا أنها كذلك تمثل تضحية يجب على كل واحد تحملها<sup>2</sup>. ومن جهة النظر الاقتصادية، فإن الضريبة تعد أيضا متغيرا اقتصاديا له تأثيره على سلوكات الأشخاص التي تختلف إيجابا وسلبا تبعا لحجم ما يتم من اقتطاعات. وتأسيسا على ذلك، يؤكد الفقه على أنه يوجد حدود يجب مراعاتها عند زيادة مستوى تلك الاقتطاعات<sup>3</sup>، وهذا لأنه في حالة تجاوز تلك الحدود، بهدف الزيادة في الحصيلة الضريبية، فإنه من الوارد أن يؤثر ذلك سلبا على الهدف المتوخى<sup>4</sup>؛ بحيث قيل بأن كثرة الضرائب تقتل الضريبة<sup>5</sup>، أو ما عبر عنه فقها بمبدأ الضريبة تقتل الضريبة<sup>6</sup>. وللوصول إلى تحديد المستوى المثالي من الاقتطاعات الضريبية، الذي ينبغي على الدولة التزامه وعدم تجاوزه، يوجد هناك ما يعرف بالضغط الضريبي<sup>7</sup> الذي يعد من أهم المؤشرات الكمية في تقييم مردودية النظام الضريبي<sup>8</sup>، وذلك لأنه يبحث في الإمكانيات المتاحة لتحقيق أكبر حصيلة ضريبية ممكنة دون إلحاق ضرر بالاقتصاد الوطني، ودون المساس بحقوق الأشخاص التي كفلها لهم الدستور وغيره من القوانين<sup>9</sup>، وهذا باختيار المعدلات الضريبية

<sup>1</sup> - أنظر المواد: 78 من دستور 1976، 61 من دستور 1989، و78 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

<sup>2</sup> - محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص272.

<sup>3</sup> - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص134.

<sup>4</sup> - رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، مرجع سابق، ص432.

<sup>5</sup> - M. Basle, Systèmes fiscaux, Dalloz, Paris, 1989, p134.

<sup>6</sup> - راجع: بن علي بلعوز، عبد الكريم قندوز، مبدأ الضريبة تقتل الضريبة بين ابن خلدون ولافر، مؤتمر حول الإسهامات الاقتصادية لابن خلدون، المعهد الإسلامي للبحوث والتدريب، مدريد، أيام 3 - 5 نوفمبر 2006، ص04 وما بعدها.

<sup>7</sup> - راجع حول بعض مستويات الضغط الضريبي في الجزائر خلال السنوات الماضية: عبد المجيد قدي، النظام الجبائي الجزائري وتحديات الألفية الثالثة، الملتقى الوطني الأول حول الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة البليدة، 21 - 22 ماي 2002، بتاريخ 2016/07/17،

<https://espoirmaghreb.wordpress.com/tag>

- أحمد سمير أبو الفتوح، دور القوانين والتشريعات في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر منذ عام 2001، أطروحة دكتوراه، معهد البحوث والدراسات الإفريقية جامعة القاهرة، 2013، ص57-58.

<sup>8</sup> - ناصر مراد، تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد 02، 2009، ص191.

<sup>9</sup> - راجع حولها مثلا: محمد محمد عبد اللطيف، المرجع السابق، ص260 وما بعدها. جهاد سعيد ناصر خصاونة، الضمانات الدستورية للالتزام الضريبي وفقا للتشريع الأردني، مرجع سابق، ص269 وما بعدها.

المناسبة، والبحث عن الأوعية الممكنة التي يفترض نموها بفعل التنمية الاقتصادية<sup>1</sup>. أما في حالة رفع الضغط الضريبي المفروض على الأشخاص إلى حدوده القصوى، فإن ذلك سيؤثر على الدولة هي نفسها؛ بحيث أن الضرائب الكثيرة ومعدلاتها المرتفعة سينظر إليها بلا شك من قبل المكلفين على أنها استلاب لمجمل مداخيلهم، ولذلك قد لا يتردد الكثير منهم في محاولة التهرب من أداء ما عليهم من ضرائب، كما قد يضطروهم ذلك إلى الحد من نشاطهم الاقتصادي<sup>2</sup>. فكما يقول أحدهم<sup>3</sup>: " إن التحفيز الوحيد والمؤكد للجباية المثقلة هو التحفيز على الغش".

وعلى كل، فإنه ولتحديد ماهية التهرب الضريبي، في هذا الفرع، فقد ارتأينا التطرق (أولا) إلى التعريف به وبأنواعه، ثم التطرق (ثانيا) إلى أسبابه وآثاره.

### أولا: التعريف بالتهرب الضريبي وأنواعه

لم يحاول المشرع الجزائري أن يقدم تعريفا للتهرب الضريبي، تاركا ذلك لجهود الفقه والقضاء. هذا الأخير لم يتسنى لنا معرفة ما إذا كان قد تبنى له تعريفا محددًا أم لا، لكن ومع ذلك، يمكن بهذا الصدد الإشارة إلى قرار المحكمة العليا رقم 378030 المؤرخ في 28/01/2009 الذي جاء في إحدى حيثياته<sup>4</sup>: (أما موضوع التهرب الضريبي فهو قضية جزائية تتعلق باستعمال وسائل تدليسية ووسائل غش من أجل التهرب من دفع قيمة الضريبة).

وأمام هذا الوضع، فقد فتح الباب على مصرعيه أمام الفقه للاجتهاد من أجل وضع تعريف للتهرب الضريبي. ونظرا لكثرة المحاولات الفقهية المبذولة في هذا الشأن، سنكتفي ببعضها فقط؛ بحيث عرف التهرب الضريبي بأنه: " هو خرق للقانون، للتهرب كليا أو جزئيا من دفع الضريبة، واسترجاع ضرائب بدون وجه حق"<sup>5</sup>. " كل تهرب أو محاولة التهرب من عبء أي ضريبة أو رسم خاضع له أو تصفيته كليا أو جزئيا وهذا باستعمال واحدة أو أكثر من الطرق التدليسية"<sup>6</sup>. " استعمال طرق احتيالية أو

<sup>1</sup> - حميد بوزيدة، الضغط الضريبي في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، مخبر العولمة واقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة الشلف، العدد 04، 2006، ص 282.

<sup>2</sup> - محمد عباس محرز، المدخل إلى الجباية والضرائب، مرجع سابق، ص 142. رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، مرجع سابق، ص 439.

<sup>3</sup> - S. Waston, op.cit, p362. M. Duverger, Eléments de fiscalité, P.U.F, Paris, 1976, p256.

<sup>4</sup> - نقلا عن: جمال سايس، المنازعات الضريبية في الاجتهاد القضائي الجزائري، الطبعة الأولى، منشورات كليك، الجزائر، 2014، ص 158.

<sup>5</sup> - بوناظور بوزيان، الغش الضريبي على ضوء القانون والاجتهاد القضائي في الجزائر، مجلة المحكمة العليا، الجزائر، عدد خاص بالغش الضريبي والتهرب الجمركي، 2009، ص 25.

<sup>6</sup> - قرموش عبد اللطيف، جريمة التهرب الضريبي، مجلة المحكمة العليا، الجزائر، العدد 01، 2009، ص 21.

تدليسية للتملص أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من الوعاء الضريبي أو من تصفيته أو دفع الضرائب أو الرسوم المفروضة<sup>1</sup>. " مجموعة من الأفعال المادية الإيجابية والسلبية التي يتبناها المكلف وتتطوي على مخالفة صريحة للقانون الضريبي باستعمال وسائل الغش والاحتيال بغية التخلص من الضريبة المفروضة عليه بصورة كلية أو جزئية مما يؤثر على حصيلة الدولة من الضريبة وهذه المخالفات يعاقب عليها قانونا، وهو لا يتعدى الحدود الوطنية للدولة ويخضع للسيادة الضريبية والإدارية للدولة<sup>2</sup>. " هو كل فعل أو امتناع يترتب عليه الإخلال بمصلحة الضريبة يقرر القانون على ارتكابه عقابا<sup>3</sup>. " هو الإفلات من الضريبة بعدم دفعها كلية أو بعضها أو من تحمل عبئها وذلك في وقت واحد<sup>4</sup>. " هو التخلص جزئيا أو كليا من الضريبة، ويمكن أن يتم قبل تحقق الضريبة بعدم أدائها للخرزنة<sup>5</sup>. " هو كل فعل يقوم به المكلف ينطوي على مخالفة للقانون، ويدل على تعمد التخلّص من الضريبة<sup>6</sup>. " هو التخلّص بشكل كلي أو جزئي من الالتزام الضريبي<sup>7</sup>. " هو انتهاك للقانون الضريبي يقوم عموما على تغيير الحقيقة وإزالتها بهدف تجنب أو تقليل العبء الضريبي<sup>8</sup>. " هو خرق مباشر وصريح سواء على وعي أو لا للقانون الضريبي، وهو يتمثل في مجموعة من الأساليب القانونية والمحاسبية، أو أساليب مادية لتجنب دفع الضريبة<sup>9</sup>.

ويتضح، من خلال التعاريف أعلاه، بأن ثمة خلطا بين مفهومي "التهرب" و"الغش". وهناك<sup>10</sup> من يرى بأن فقهاء القانون، وليس الاقتصاد، هم من يفرقون بين المصطلحين على أساس أن الغش الضريبي غير مشروع لكونه يشكل مخالفة وعدم امتثال للقانون الضريبي؛ بينما التهرب الضريبي مشروع لأنه نتيجة لاستغلال الثغرات القانونية التي لا يتحمل مسؤوليتها المكلف، بل المشرع الضريبي الذي سمح

<sup>1</sup> - أحسن بوسقيعة، المخالفة الضريبية (الغش الضريبي)، مجلة المحكمة العليا، الجزائر، العدد 01، 1998، ص18.

<sup>2</sup> - رائد ناجي أحمد، علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق، العائد لصناعة الكتب، القاهرة، 2012، ص99.

<sup>3</sup> - أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص35.

<sup>4</sup> - صادق، موريس، موسوعة التهرب الضريبي، دار الكتاب الذهبي، القاهرة، 1999، ص01.

<sup>5</sup> - سالم محمد الشوابكة، التهرب من الضريبة على الدخل في المملكة الأردنية الهاشمية، مجلة الحقوق، جامعة الكويت، العدد 04، 2003، ص263.

<sup>6</sup> - J. Burger, Les délits pénaux fiscaux : Une mise en perspective des droit Français, Luxembourgeois, et Internationaux, Thèse de doctorat, Ecole doctorale des sciences juridiques, politiques, économiques et gestion, Université Nancy 2, 2011, p13.

<sup>7</sup> - C. Bazart, La fraude fiscale: Modélisation du face à face Etat – contribuables, Thèse de doctorat, Faculté des sciences économiques, Université Montpellier I , 2000, p11.

<sup>8</sup> - J. Kirkpatrick., Le régime fiscal des sociétés en Belgique, 2<sup>ème</sup> édition, Bruyant, Bruxelles, 1995, p34.

<sup>9</sup> - H. Ayadi, Droit fiscal, Centre d'études, de recherches et de publication, Tunis, 1989, p28.

<sup>10</sup> - عوادى مصطفى، رجال نصر، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مكتبة بن موسى السعيد، الوادي، 2010، ص15.

بوجودها. وأما وجهة النظر الاقتصادية فلا ترى، حسب هذا الرأي<sup>1</sup>، فرقا بين المصطلحين على أساس أن لهما نفس الآثار الاقتصادية والمالية على الحصيلة الضريبية.

لكن من الواضح بأن ما ذهب إليه أصحاب هذا الرأي غير دقيق، وذلك لأن فقهاء القانون ليسوا على موقف واحد؛ فالبعض<sup>2</sup> يرى بأن التهرب ينقسم إلى تهرب مشروع، يكون في صورة تجنب للضريبة، وتهرب غير مشروع، يأخذ صورة غش ضريبي، لكن البعض<sup>3</sup> يعارض ذلك بشدة على أساس أن التهرب يتناقض والمشروعية، فحسبهم<sup>4</sup>: " من غير المنطقي وجود تهرب مشروع طالما أنه سيعض في النهاية بخزينة الدولة شأنه في ذلك شأن التهرب غير المشروع أو الغش الضريبي"، ولذلك فهناك<sup>5</sup> من يعتبر بأن: " التهرب الضريبي هو جريمة يعاقب عليها القانون".

وبهذا الصدد، يمكن التوضيح وأنه من غير المنطقي القول بأن ثمة شخص يتهرب أو حتى يتجنب شيئاً ليس مفروضاً عليه أصلاً؛ فكما أن المرأة مثلاً لا يمكنها التهرب ولا حتى تجنب أداء الخدمة الوطنية لكونها ليست معنية بها أصلاً، لأن القانون الجزائري لم يفرضها عليها، فكذلك الأمر بالنسبة للمكلف الذي يقرر المشرع إعفائه، لسبب أو لآخر، من أداء الضريبة. ومن جهة أخرى: يمكن التوضيح كذلك بأن هناك فرقا بين التجنب الضريبي والتهرب الضريبي، وذلك لأن التجنب الضريبي يتعلق فقط بذلك الشخص الذي يمكنه أن يتفادى انطباق شروط فرض الضريبة عليه، وبذلك يكون قد توفى أن ينشأ الالتزام بدفع الضريبة في ذمته، وهو ما يسمى **بالتخفيف الضريبي**<sup>6</sup>. ومنه ففي التجنب الضريبي لا يكون الشخص مكلفاً بالضريبة حتى يمكن مطالبته وإلزامه بدفعها، فيلجأ إلى التهرب منها، وذلك لأن التحدث عن التهرب الضريبي لا يكون إلا بصدد شخص يرفض أداء ما عليه من ضرائب رغم أنه تتوافر فيه كل الشروط القانونية التي تجعل منها مستحقة عليه. وهذا ما يجعل في تقديرنا التهرب الضريبي عملاً غير مشروعاً في كل الأحوال، وأساساً في ذلك أنه إذا كانت المشروعية بمعناها الواسع تعني خضوع وتقييد جميع الأشخاص في الدولة حكماً ومحكومين بأحكام القانون<sup>7</sup>، فإن ذلك بلا شك لا يتحقق بالنسبة

<sup>1</sup> - عوادي مصطفى، رجال نصر، المرجع نفسه، ص16.

<sup>2</sup> - محي محمد مسعد، العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية، الطبعة الأولى، مكتبة الإشعاع الفنية، الإسكندرية، 2000، ص319.

<sup>3</sup> - P.M. Gaudemet, Précis de finances publiques, Tome 2, Montchrestien, Paris, 1970, p314.

<sup>4</sup> - عادل العلي، المرجع السابق، ص177.

<sup>5</sup> - محمد سعيد محمد الشربيني، جرائم التهرب الضريبي، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 2001، ص11.

<sup>6</sup> - عادل العلي، نفس المرجع والصفحة.

<sup>7</sup> - راجع مثلاً: محمد مرغني خيري، مبدأ المشروعية وقضاء الإلغاء، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، 1975، ص02. طعيمة الجرف، مبدأ المشروعية وضوابط خضوع الإدارة للقانون، الطبعة الثالثة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1976، ص05.

للمتهرب ضريبيا لأنه يرفض الامتثال والخضوع لقواعد القانون الضريبي الآمرة<sup>1</sup>. ولكن ينبغي ألا يفهم من ذلك بأن التهرب الضريبي يعد دوما فعلا مجرما، وهذا لأن القاعدة هي أنه لا جريمة ولا عقوبة أو تدابير أمن بغير قانون<sup>2</sup>. وبالرجوع إلى مختلف التشريعات الضريبية في الجزائر، نجد بأن التهرب الضريبي لا يعد جريمة يعاقب عليها جزائيا، إلا إذا لجأ المكلف بالضريبة إلى استعمال وسائل الغش و/أو طرق التدليس للتملص منها<sup>3</sup>.

وهو في الواقع ما تؤكد عليه المحكمة العليا؛ بحيث جاء في قرارها رقم 690357 المؤرخ في 2010/07/22<sup>4</sup>: (وحيث بالإضافة إلى ما سبق فإن القرار المطعون فيه لم يبين ما هي الطريقة أو الطرق التدليسية التي استعملها المتهم للتملص من الضريبة، وإنما اكتفى بالقول بأن الوقائع المنسوبة للمتهم تشكل بعناصرها المتوفرة جنائية الغش الضريبي، وهذا من دون توضيح أو تبيان هذه العناصر. وحيث يستخلص مما سبق أن القرار المطعون فيه جاء متناقضا وقاصرا في التسبيب، كما أنه خالف القانون وأخطأ في تطبيقه، مما يعرضه للنقض والإبطال ) ومنه فالتهرب الضريبي أوسع من الغش الضريبي لأنه يشمل، وهذا الأخير فقط هو من يشكل، في نظر المشرع الضريبي الجزائري، جريمة لأنه يقوم على استخدام وسائل الغش والاحتيال والتدليس لتحقيق التهرب من دفع الضريبة.

وأما بخصوص أنواع التهرب الضريبي، فيمكن الإشارة إلى أنه ينقسم، تبعا للمعيار المعتمد عليه، إلى عدة أقسام:

- تهرب مجرم (بدل غير مشروع) وتهرب غير مجرم (بدل تهرب مشروع).
- تهرب كلي، وهو أن يتمكن المكلف من التخلص من الضريبة بأكملها، وتهرب جزئي، وذلك في حالة ما إذا لم يتمكن من التخلص إلا من جزء منها فقط.
- تهرب قانوني، وهو الذي يتم بالمخالفة لأحكام التشريع الضريبي، وذلك في حالة ثبوت الواقعة المنشئة للضريبة غير أن المكلف لم يصرح بذلك، مما يجعله مرتكبا لعمل غير مشروع يعاقب عليه عادة بعقوبات جنائية من جنس عمله (وأهمها الزيادات الضريبية)، وإن تعدى ذلك إلى استعمال وسائل تدليسية قصد إخفاء وعائه الضريبي، أو لإعطاء إدارة الضرائب المختصة صورة خاطئة عنه، فإن فعله هذا يصبح غشا ضريبيا، وهو جريمة يتعرض فاعلها بالإضافة إلى العقوبات الجنائية إلى عقوبات جزائية. وهناك التهرب الاقتصادي (والأصح هو التجنب الضريبي) الذي لا ينطوي على مخالفة قانونية؛ وإنما الشخص هنا يعمل

<sup>1</sup> - علي غني عباس، المرجع السابق، ص12.

<sup>2</sup> - أنظر: المادة الأولى من قانون العقوبات الجزائري.

<sup>3</sup> - أنظر مثلا المواد: 303 و407 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 532 من قانون الضرائب غير المباشرة، و117 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

<sup>4</sup> - نقلا عن: جمال سايس، المرجع السابق، ص147.

على استغلال النصوص القانونية لصالحه؛ فلا يمارس مثلاً نشاطاً أو لا يقتني سلعة تكون خاضعة لضريبة مرتفعة من وجهة نظره، وقد يحول رؤوس أمواله إلى دول تكون فيها مستويات الاقتطاعات الضريبية منخفضة بشكل محسوس<sup>1</sup>، أو قد يعتمد إلى توظيفها في قطاعات و/أو مناطق تمنح الدولة بصددها إعفاءات مغرية... الخ<sup>2</sup>.

- **تهرب داخلي**، وهو التهرب الذي يحدث داخل إقليم الدولة بالمخالفة لأحكام قانونها الضريبي الوطني، وذلك بغض النظر عن جنسية المكلف، ما إذا كان من مواطني الدولة أم كان أجنبياً عنها، فالعبرة ليست بجنسية المتهرب من دفع الضريبة؛ وإنما هي بطبيعة الدخل المفروضة عليه؛ بحيث إذا كان داخلياً، فإن التهرب يكون كذلك داخلياً، أما إذا كان ذا طابع دولي، فإن التهرب الضريبي في هذه الحالة يكون دولياً. وللاشارة، فإنه لما كان في الواقع الدخل ذو الطابع الدولي مقترباً في الغالب بما يعرف بالشركات المتعددة الجنسيات ذات النشاط العالمي العابر للحدود، فقد ذهب العديد من الباحثين الاقتصاديين إلى اعتبار التهرب الضريبي الذي تقوم به هذه الشركات هو نفسه التهرب الضريبي الدولي<sup>3</sup>.

## ثانياً: أسباب التهرب الضريبي وآثاره

كغيره من المشاكل، فالتهرب الضريبي لا ينشأ من العدم؛ وإنما يحدث بفعل تضافر مجموعة من الأسباب التي يتعدد مصدرها؛ بحيث يكون تارة المكلف هو السبب، وتارة يكون هو النظام الضريبي، وتارة أخرى تكون الإدارة الضريبية والظروف الاقتصادية.

**1) الأسباب المتعلقة بالمكلف:** غالباً ما يرتبط حدوث التهرب الضريبي بالمكلف في حد ذاته، وذلك مرده على الأرجح ما يعتريه من ضعف في جوانب معينة، هي<sup>4</sup>:

1. **ضعف المستوى الأخلاقي:** ويعد من أكثر الأسباب المؤدية لحدوث التهرب الضريبي، بل وحتى لاستفحاله، وهذا عندما يكون المجتمع ينظر إلى الذين يتهربون من دفع الضرائب نظرة إعجاب واقتحار. ويمكن إرجاع هذا السبب إلى العامل النفسي أكثر؛ بحيث أن كل مكلف يطمح للانتفاع من أمواله التي قد يكون تعب في جمعها وتحصيلها أقصى انتفاع، فإذا به بالضريبة مفروضة عليه وتأخذ نصيباً من أمواله، وبدون حتى مقابل مباشر، مما يجعله يستاء منها بشكل آلي، ويحاول ترجمة ذلك إلى سلوكيات لعله يتمكن من التخلص من الضريبة والاحتفاظ بأمواله، ولذلك توجد هناك مقولة مشهورة في هذا الشأن، وهي أن<sup>5</sup>: " كل ضريبة تتضمن تحريضاً على التهرب منها ".

1- محمد عباس محرز، المدخل إلى الجباية والضرائب، مرجع سابق، ص 142.

2- للمزيد، راجع: عادل العلي، المرجع السابق، ص 177 - 178.

3- سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2008، ص 19، 23، 24.

4- ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، الطبعة الأولى، دار قرطبة، الجزائر، 2004، ص 10 وما بعدها.

5- قيس حسن عواد البداري، المركز القانوني للمكلف الضريبي، مرجع سابق، ص 239.

2. **ضعف الوعي الضريبي:** ويقصد بالوعي الضريبي مدى إدراك المكلفين لضرورة دفعهم للضرائب الواقعة على عاتقهم في سبيل تمكن الدولة من النهوض بالمهام الموكلة لها، وهذا حتى تكون قوية في مواجهة غيرها من الدول، مما يضمن الحفاظ على السيادة ويعزز الاستقلال، وذلك بعدم اضطرار الدولة للجوء إلى الاستدانة الخارجية للحصول على الأموال التي كان بالإمكان الحصول عليها داخليا، وهو بلا شك ما يضعف من مكانة الدولة على مستوى المجتمع الدولي، ويؤثر على حضورها القوي في مؤسساته ومنظماتها. ومنه فالواجب تجاه الدولة (الوطن) لا يكون فقط عن طريق ضريبة الدم (الخدمة الوطنية)؛ بل لابد أن يكون كذلك عن طريق ضريبة المال. ولإشارة، فإن درجة الوعي الضريبي لها تأثير ملحوظ في التخفيف من حدة الضغط الضريبي النفسي للمكلفين، وذلك لأنه كلما ارتفع الوعي الضريبي لدى المكلف كلما أدى ذلك إلى شعوره بضرورة الضريبة، وساهم في اقتناعه بأهمية تقبله لها، ومن ثم شيئا فشيئا سيزول لديه الضغط الضريبي النفسي<sup>1</sup> الذي يعتبر عاملا مؤثرا في توجه الكثير من المكلفين للتهرب الضريبي. وإذا كان لوسائل الإعلام دور مهم في رفع الوعي لدى المكلفين بالضريبة، ألا أن هناك عوامل أخرى ساهمت، ولا تزال، في إضعافه، لعل من أهمها الاعتقاد بأن المتهرب من الضرائب هو سارق شريف لأنه يسرق الدولة، وبما أنها شخص معنوي فهو لا يتسبب في ضرر لأحد<sup>2</sup>. كما وقد اعتبر علماء الاجتماع أن التهرب الضريبي هو جريمة الشرفاء، وهذا بدليل تفشيهِ بين طبقات المجتمع التي فيها أناس ضمائرهم حية ولا يقبلون بأن يسلبوا شيئا من أموالهم بغير وجه حق، حتى ولو كان تافها، ولذا فهم يستنكفون عن دفع الضريبة لأنها تشكل، في نظرهم، تضحية غير عادلة<sup>3</sup>. ولكن يرد على ذلك بأن التهرب وبغض النظر عن ورع فاعله هو في حد ذاته يعد عملا لا أخلاقيا وغير شريف، وهذا لأنه يتسبب في تحمل أولئك الذين لا يريدون، بل وحتى الذين لا يستطيعون، التهرب العبء كله، وهو ما يضرب العدالة الضريبية في الصميم<sup>4</sup>.

3. **ضعف المركز المالي للمكلف وهشاشته:** وتتجسد هذه الحالة أكثر عندما يكون المكلف من ذوي الدخل الضعيف، ويكون لديه في المقابل أعباء والتزامات مالية كثيرة لا يستطيع في الأغلب تغطيتها جميعها، مما قد يجعله يقدم على التهرب الضريبي.

<sup>1</sup> ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب، مرجع سابق، ص 183.

<sup>2</sup> ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص 11.

<sup>3</sup> أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، مرجع سابق، ص 20. عادل العلي، المرجع سابق، ص 179.

<sup>4</sup> راجع: محمد سعيد فرهود، جرائم ذوي الياقات البيضاء، مجلة الحقوق، جامعة الكويت، العدد 03، 1999، ص 285.

## 2) الأسباب المتعلقة بالنظام الضريبي: ويمكن أن نجمل هذه الأسباب في<sup>1</sup>:

1. **ثقل عبء الضريبة:** حيث أن كثرة وتعدد الضرائب وارتفاع معدلاتها، يجعل وطأتها تشتد على المكلف، وهو ما قد يشكل مدعاة له للتهرب منها<sup>2</sup>.
2. **تعقد النظام الضريبي:** من بين الأسباب الرئيسية لمشكلة التهرب الضريبي هي تعقد النظام الضريبي لدرجة أن إدارة الضرائب ذاتها قد تجد صعوبات في فهمه وتطبيقه، وهو ما يتعارض مع مبدأ البساطة الذي ينبغي أن يتميز به النظام الضريبي؛ فالضريبة التي تحكمها ترسانة تشريعية متداخلة وغير واضحة، والتي تتطلب في ربطها وتحصيلها سلسلة طويلة من الإجراءات المعقدة والمرهقة، ستشكل بلا شك حافزا قويا للمكلفين بها للتهرب من دفعها، فكما يقال<sup>3</sup>: " إن التهرب هو نتيجة سريعة لضريبة سيئة ".
3. **عدم استقرار التشريع الضريبي:** إن كثرة التشريعات الضريبية وكثرة التعديلات التي تطرأ عليها باستمرار، تجعل منها غير منسجمة، كما وتجعل الغموض يكتنفها؛ الأمر الذي سيترك مجالا كبيرا للتأويل عند التطبيق، وهذا عوض مبدأ اليقين الوضوح الذي كان من المفروض أن يسود لكي لا يسمح للشك وعدم الثقة بأن يمتلكا نفوس المكلفين تجاه النظام الضريبي، فتسيطر عليهم نظير ذلك فكرة التهرب التضريبي<sup>4</sup>.
4. **ضعف العقوبات المقررة للتهرب الضريبي:** من بين الأسباب المهمة التي تؤدي إلى التهرب الضريبي هو الشعور بعدم الخوف، وذلك نتيجة أن المكلفين الذين يضبطون وهم يحاولون التهرب، أو الذين يكتشف في حقهم التهرب لا يتعرضون للعقاب، أو أن العقوبات التي قد تصدر في شأنهم تكون ضعيفة وغير كافية، في حين أن المفروض هو أن تكون العقوبات رادعة وغير قاصرة على المكلفين المعنيين فقط، بل يجب أن تشمل كل من ساهم وساعد وحرص على التهرب (الغش) التهرب<sup>5</sup>.
5. **ضعف الرقابة الضريبية:** لما كان النظام الضريبي الجزائري يعتمد بالأساس على نظام التصريحات الضريبية، فإنه على إدارة الضرائب أن تراقب صحة ومصداقية تلك التصريحات التي يكتتبها المكلفون، وذلك لأن حجم الحصيلة الضريبية مرهون بنوعية الرقابة الضريبية وفعاليتها<sup>6</sup>، وفي حالة ضعف هذه الرقابة أو انعدامها، فإن ذلك من شأنه أن يزيد فرص التهرب الضريبي لدى من يريد القيام به.

<sup>1</sup> - ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 158 - 159.

<sup>2</sup> - عوادي مصطفى، رجال نصر، المرجع السابق، ص 70. عبد المنعم فوزي، المرجع السابق، ص 225.

<sup>3</sup> - ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص 12. رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، مرجع سابق، ص 422.

<sup>4</sup> - برحمان محفوظ، الضريبة العقارية، مرجع سابق، ص 298.

<sup>5</sup> - عبد المنعم فوزي، المرجع السابق، ص 225.

<sup>6</sup> - عوادي مصطفى، رجال نصر، المرجع السابق، ص 59.



**3) الأسباب المتعلقة بالإدارة الضريبية:** من البديهي القول بأن إدارة الضرائب هي الجهة المكلفة بتطبيق التشريع الضريبي ووضعه موضع التنفيذ على أرض الواقع، وباعتبار ذلك فأي خلل قد يصيبها ستظهر انعكاساته لا محالة على أداء النظام الضريبي ككل، ومن أخطر ما قد تعاني منه إدارة الضرائب هو أن يعوز كادرها البشري الكفاءة و/أو النزاهة، وهذا لأن ذلك مدعاة للتهرب الضريبي وسبب لاستحكامه. ويرجع الضعف في الكفاءة إلى عدة عوامل، منها<sup>1</sup>: ضعف التكوين والتأهيل بسبب غياب الجدية والتخصص في برامج المؤسسات المكلفة بإعداد الموظفين وتهيئتهم لأداء مهامهم على أكمل وجه، وهجرة الإطارات التي لها كفاءة إلى قطاعات أخرى بسبب تدني الأجور وغياب التحفيز، وهو ما من شأنه أن يتولد عنه نقص في الخبرة المهنية، بالإضافة إلى غياب الوسائل المادية أو نقصها، كغياب مقرات ملائمة، والافتقار إلى التكنولوجيات الحديثة في العمل، مما يجعل من الملفات الضريبية غير مرقمنة، ومعرضة أكثر للتلاعب، ويجعل عملية دراستها ومعالجتها تأخذ وقتا طويلا. وأما بالنسبة للنزاهة، فضعفها له مسببات كثيرة، منها: ضعف الجانب الأخلاقي لدى فئة كبيرة من أفراد المجتمع ككل\*، ضعف عمليات التفتيش والرقابة من قبل الجهات المختصة، وربما يكون السبب الرئيسي هو عدم وجود عقوبات صارمة ضد الموظفين الذين يثبت في حقهم جرائم الفساد الضريبي، مما قد يجعل بعضا من المكلفين يحسون بغياب العدالة، فيعملون على تطبيقها بأنفسهم، وهذا عن طريق تهريبهم هم كذلك من دفع الضريبة<sup>2</sup>.

**4) الأسباب المتعلقة بالظروف الاقتصادية:** تلعب الظروف الاقتصادية التي تحيط بالنظام الضريبي دورا هاما في استفحال مشكلة التهرب الضريبي أو العكس؛ بحيث أن الفترات التي يعرف فيها الاقتصاد تدهورا أو كسادا غالبا ما تؤدي إلى ارتفاع نسب التهرب الضريبي، وذلك لأن ارتفاع نسب التضخم في مثل هذه الحالات سيضعف من القدرة الشرائية للمستهلكين (المكلفين الصغار)، ما يعني أنهم سيكونون مضطرين لإنقاص حجم إنفاقهم، وهو ما سيصعب<sup>3</sup> على أصحاب رؤوس الأموال والمشاريع (المكلفين الكبار) نقل و/أو تخفيف العبء الضريبي المفروض عليهم بسبب مختلف عمليات الإنتاج والاستثمار، ولما كان كل ذلك مؤداه ارتفاع الضغط الضريبي النفسي بالنسبة لجميع المكلفين (صغارا وكبارا)، فإن كثرة محاولات التهرب الضريبي ستصبح واردة جدا. وهذا من دون إغفال ما يلعبه انتشار الاقتصاد الموازي ليس في ترسيخ مشكلة التهرب فحسب؛ بل إن تطبيعها لها (جعلها أمرا طبيعيا) قد أدخل نجاح جهود الدولة للتحفيز الضريبي في خانة الصعب جدا<sup>4</sup>، كما هو الحال بالنسبة للجزائر.

<sup>1</sup> - راجع كذلك: عبد المجيد قدي، فعالية التمويل بالضريبة في ظل المتغيرات الدولية، مرجع سابق، ص 250 وما بعدها.  
\* - وذلك لأن مشكلة التهرب الضريبي يساهم في حدوثها واستمرارها: المنهوب، والموظف المتواطئ معه، والمتكتم على ذلك، وو... الخ.

<sup>2</sup> - محمد سعيد فرهود، العدالة الضريبية اقتصاديا، مرجع سابق، ص 124.

<sup>3</sup> - ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص 15.

<sup>4</sup> - عبد المجيد قدي، فعالية التمويل بالضريبة في ظل المتغيرات الدولية، مرجع سابق، ص 274.

وأما عن الآثار السلبية التي تتسبب فيها مشكلة التهرب الضريبي، فهي كثيرة وتمس بالعديد من النواحي، نذكر منها:

- **الناحية المالية:** يؤثر التهرب الضريبي سلباً على الناحية المالية للدولة، وذلك لأن الخزينة العمومية تفقد جرائه أرصدة مالية معتبرة، ولتعويض ذلك قد تضطر الدولة للجوء إلى مصادر تمويل أخرى، كالإصدار النقدي والاستدانة من الخارج... وهذا رغم ما قد تمثله من خطورة على استقلال الدولة الاقتصادي والمالي<sup>1</sup>.

- **الناحية الاقتصادية:** لا شك في أن الاقتصاد يتأثر بشكل سلبي من جراء عمليات التهرب الضريبي، ويظهر ذلك مثلاً في الإخلال بقواعد المنافسة النزيهة؛ فالذي يتهرب من دفع ما عليه من ضرائب سيكون في وضع مالي يجعله بلا شك أقدر على المنافسة من الذي لا يتهرب منها ويقوم بدفعها. كما أنه يتسبب في إعاقة التقدم الاقتصادي، وهذا لأن المكلفين بالضريبة من المستثمرين وذوي رؤوس الأموال لا يحبذون الدول التي تكون أنظمتها الضريبية معقدة وتفرض ضرائب كثيرة و/أو مرتفعة؛ فيعملون على تهريبها إلى ما يسمى بالملاجئ (الجنات) الضريبية.

- **ناحية العدالة الضريبية:** يضر التهرب الضريبي بالعدالة الضريبية أيما ضرر؛ فهو يخل بالعدالة في توزيع العبء الضريبي، ويزيد من معاناة كل مكلف لا يتهرب ضريبياً بسبب رفع الدولة للمعدلات الضريبية و/أو فرضها لضرائب جديدة كرد فعل منها على عمليات التهرب الضريبي الحاصلة.

## الفرع الثاني

### آليات الحد من التهرب الضريبي

التهرب الضريبي ليس بمشكلة مستجدة، بل هو مشكلة قديمة قدم الضريبة نفسها<sup>2</sup>؛ بحيث أن المكلف لا طالما حاول على مر العصور التخلص من دفع الضريبة التي تفرض عليه مستخدماً في ذلك كل الوسائل التي أتاحت أمامه<sup>3</sup>، حتى أنه قيل بأن الرومان في القرن الثالث ميلادي كانوا يقومون بدفن الذهب والمجوهرات للتهرب من الضريبة على الكماليات المفروضة آنذاك<sup>4</sup>. وبالنظر إلى آثاره الضارة، فقد كان لزاماً على الدول التحرك، سواء على المستوى الداخلي أو على المستوى الدولي، لإيجاد آليات تمكنها إن لم نقل من القضاء على التهرب الضريبي، فعلى الأقل الحد منه إلى أدنى مستويات ممكنة.

<sup>1</sup> عوادي مصطفى، رجال نصر، المرجع السابق، ص90.

<sup>2</sup> M. A. Bouderbala, La réforme fiscale en Algérie, Thèse de doctorat, Université Paris 1 Panthéon-Sorbonne, 2000, p256.

<sup>3</sup> عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، العدالة الضريبية، مرجع سابق، ص38. رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، مرجع سابق، ص462.

<sup>4</sup> محمد إبراهيم السقا، اقتصاديات التهرب من الضرائب، جريدة الاقتصادية، بتاريخ 2016/07/19،

[https://www.aleqt.com/2016/04/15/article\\_1047297.html](https://www.aleqt.com/2016/04/15/article_1047297.html)

وإن كانت الآليات المتبعة في الحد من التهرب الضريبي كثيرة ومتعددة، تبعا لكثرة وتعدد أسبابه، إلا أننا سنكتفي في هذا الفرع بتناول بعض الآليات الداخلية، التي ومن دون الإنقاص من أهمية البقية<sup>1</sup>، فإننا نرى بأنها قادرة على الإسهام بشكل كبير في الحد منه، لو يتم توظيفها التوظيف الأمثل، ونقصد بها تحديدا كل من: (أولا) التحقيق الضريبي، و(ثانيا) الردع الضريبي.

## أولا: التحقيق الضريبي

يعد التحقيق الضريبي الذي تقوم به إدارة الضرائب من بين أهم الآليات التي يمكن الاعتماد عليها للحد من تفاقم مشكلة التهرب الضريبي التي تعرفها الدولة، لا سيما وأن هذه الأخيرة قد أعطت مبدئيا للمكلف بالضريبة مكنة أن يقدر على مسؤوليته قيمة الوعاء الخاضع لها، ثم يصرح به لمفتش الضرائب المختص إقليميا<sup>2</sup> حتى تتمكن إدارة الضرائب من تحديد مبلغ الضريبة الواجب عليه دفعه<sup>3</sup>. غير أنه لا يمكن الاعتماد على تصريحات المكلفين بالضريبة دون مراقبتها من قبل المصالح الضريبية المختصة، وذلك لأن الممارسة قد أثبتت بأن البيانات التي تتضمنها هذه التصريحات قلما تكون صحيحة وصادقة؛ بحيث لا تكاد تخلو من الأخطاء، سواء عن حسن نية أو سوء نية، التي من شأنها أن تمكن المكلف من التملص ولو جزئيا من دفع الضريبة المستحقة عليه<sup>4</sup>. ولتجنب حدوث ذلك، نصت المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: (تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة...).

ومنه فإن الهدف الأساسي من التحقيق الضريبي هو رقابة مدى حقيقة البيانات الضريبية المصرح بها من قبل المكلف بالضريبة، وذلك للحد من التهرب الضريبي ومكافحته<sup>5</sup>. وقد عرف التحقيق الضريبي (الرقابة الجبائية) بالعديد من التعاريف، نذكر منها: تعريفه بأنه<sup>6</sup>: "السلطة الممنوحة للإدارة الجبائية

---

<sup>1</sup> راجع أكثر بشأنها: محفوظ برحمان، الضريبة العقارية، مرجع سابق، ص 312 وما بعدها. حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، مرجع سابق، ص 53 - 54. أحمد عبد الرحمن شرف الدين وآخرون، مرجع سابق، ص 71 وما بعدها. رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، مرجع سابق، ص 427 - 428. محمود جمام، النظام الضريبي وأثاره على التنمية الاقتصادية: دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة، 2010، ص 47 وما بعدها.

<sup>2</sup> أنظر في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: المادة 99 بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، والمادة 151 بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات.

<sup>3</sup> كربي زوييدة، المراقبة الجبائية كسبب رئيسي للمنازعة الضريبية، مجلة مجلس الدولة، الجزائر، العدد 07، 2005، ص 12.

<sup>4</sup> محمد سعيد بوسعيدية، مدخل إلى دراسة قانون الرقابة الجزائري، دار القصة، الجزائر، 2014، ص 268. منور أوسير، محمد حمو، المرجع السابق، ص 200.

<sup>5</sup> بن اعماره منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011، ص 11.

<sup>6</sup> عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، الطبعة الأولى، مطبعة مزوار، الوادي، 2009، ص 11.

لأجل متابعة ومراقبة مدى التزام المكلف بالضريبة بالنظام الجبائي والضريبي السائد في البلاد بهدف التقليل ومحاولة الحد من التهرب الضريبي والمحافظة على موارد الخزينة العمومية وكذلك تحقيق العدالة الاجتماعية بين المكلفين بالضريبة"، وبأنه<sup>1</sup>: "فحص لتصريحات وكل سجلات ووثائق ومستندات المكلفين بالضريبة الخاضعين لها سواء كانوا ذو شخصية طبيعية أو معنوية وذلك بقصد التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية". هذا وحتى يمكن له أن يسهم في تفعيل عملية التحصيل الضريبي والرفع من مستوى نجاحها، فإن المشرع الجزائري، وبموجب المواد الواردة في الجزء الثاني من قانون الإجراءات الجبائية المعنون بـ: **إجراءات مراقبة الضريبة**، قد وضع للتحقيق الضريبي نظاما قانونيا يجب أن يتم في إطاره، وإلا فإنه يحق للمكلف بالضريبة المعني أن ينازع<sup>2</sup> في مشروعيته أمام جهات القضاء المختصة بضوابط محددة قانونا. ولأنه لا يسعنا في هذا المقام تناول كل ما يتعلق بالتحقيق الضريبي بالتفصيل، فإننا سنكتفي بتحديد الإطار العام الذي يتم فيه دون محاولة الإلمام بكل دقائقه وجزئياته لتعذر ذلك.

يستند التحقيق الضريبي الذي تتولى القيام به مصالح محددة على مستوى إدارة الضرائب<sup>3</sup>، بغرض التأكد من مدى التزام المكلفين بالضريبة بأداء ما عليهم من واجب ضريبي<sup>4</sup>، على الحق الذي أقره المشرع لها بهذا الصدد، وهو **حق الرقابة**<sup>5</sup>. هذا الأخير يعني بأن لإدارة الضرائب حق فحص وتدقيق كل ما من شأنه أن يوصلها إلى حقيقة الأوعية الضريبية التي يملكها المكلف؛ فكما لها أن تراقب نظامية الوثائق والمستندات التي على أساسها يكتب تصريحاته الضريبية<sup>6</sup>، لها كذلك حق التشكيك في صدقها، وصدق الاتفاقيات التي قد يبرمها، وتكون تخفي المضمون الحقيقي للعقد عن طريق بنود تهدف إلى تجنب أو تخفيض أعبائه الضريبية<sup>7</sup>. وبالرجوع إلى الأحكام الواردة بقانون الإجراءات الجبائية، يمكن القول وأن ممارسة إدارة الضرائب لحقها في الرقابة يتم وفقا للخطوات الآتية:

1 - سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد، عين مليلة، 2011، ص 47.

2 - كريبي زوييدة، المرجع السابق، ص 12.

3 - راجع حول من هم أصحاب الاختصاص بإجراء عمليات التحقيق الضريبي من أعوان وهيئات ومصالح: عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، عين مليلة، 2012، ص 25 - 29. شريف إسماعيل، أساسيات حول النظام الجبائي الجزائري بين المفهوم القانوني والتطبيقي، الطبعة الأولى، دار طليطلة، الجزائر، 2015، ص 130.

4 - محمد براق، ماهية المراجعة الضريبية ومهمتها، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، العدد 03، 2007، ص 278.

- M. Colin, La vérification fiscale, Economica, Paris, 1985, p37.

5 - أنظر: الباب الأول من الجزء الثاني من قانون الإجراءات الجبائية، المعنون بـ: **حق الإدارة في الرقابة**.

6 - أنظر مثلا المادتين: 65 و 66 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

7 - أنظر: المادة 19 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، والتي أضيفت بموجب المادة 25 من القانون رقم 08/13 المؤرخ في 30 ديسمبر 2013 والمتضمن قانون المالية لسنة 2014 (الجريدة الرسمية عدد 68 الصادرة في 31 ديسمبر 2013).

1. **الرقابة الشكلية:** تعتبر أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات التي يدلي بها المكلفون بالضريبة لإدارة الضرائب بغرض تأسيس وعائها وتقدير من ثم مبلغها واجب الدفع<sup>1</sup>. وهذه الرقابة تتم سنويا، وهدفها التأكد من احترام المكلفين للشكليات الواجب احترامها في اكتتاب التصريحات الضريبية، من هوية كاملة، عنوان، العناصر المكونة للوعاء... الخ. ومنه فهذه الرقابة لا تعمل على التأكد من صحة المعلومات المصرح بها ومقارنتها بالمعطيات التي تملكها إدارة الضرائب؛ وإنما تكتفي مبدئيا بتفقد ما قد يقع في التصريحات من أخطاء مادية.

2. **الرقابة على الوثائق:** وهي ثاني عملية تتم في إطار التحقيق الضريبي، وهي تعد مهمة مقارنة بالأولى التي تعد تمهيدية فقط. وتستمد هذه الرقابة أهميتها من كون المفتش يجري من خلالها على مستوى مصلحة التحقيق بالإدارة تحقيقا معمقا لما تضمنته تصريحات المكلف بالضريبة من معلومات. ولأن هدف هذه الرقابة هو التأكد من صحة التصريحات المدلى بها وصدقيتها، خصوصا عندما تكون ثمة شبهة حولها استنادا لما قد يكون توافر لإدارة الضرائب من معلومات توصلت إليها إما من دراستها للملفات، أو من إدارات أخرى لديها معطيات تدحض ما أدلى به، فإن المشرع الضريبي وللتصدي لهكذا حالات قد خول للمفتش القائم بالتحقيق عدة صلاحيات، منها<sup>2</sup>: طلب توضيحات وتبريرات كتابية، طلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات موضوع الرقابة، كما له أن يستمع للمعنيين إذا تبين أن استدعاءهم لهذا الغرض ضروري. ومنه فهذه الرقابة تنبني على دراسة معمقة ونقدية للبيانات التي تشكل أساس فرض الضريبة، وذلك بفحصها والتدقيق فيها عبر عدة مصادر بما فيها المكلف نفسه.

3. **الرقابة في عين المكان:** في هذه المرحلة من التحقيق، تنتقل الرقابة المعمقة من داخل إدارة الضرائب إلى خارجها، وبالتحديد إلى الأماكن التي يزاول بها المكلف نشاطاته، ولذلك فقد أطلق عليه المشرع الجزائري بالتحقيق في عين المكان<sup>3</sup>. وفيه يقوم أعوان الإدارة بالتدخلات اللازمة لفحص المستندات والوثائق المحاسبية التي قد تكون بحوزة المكلف المعني، وإجراء تحريات ميدانية بشأن ما تضمنته من معلومات وبيانات للتأكد من صدقيتها ونزاهتها، أو العكس الكشف عن وجود محاولة تهرب ضريبي كلي أو جزئي. والتحقق الضريبي في عين المكان قد يكون:

- **تحقيقا محاسبيا عاما (شاملا):** لقد عرفه المشرع الجزائري بالقول<sup>4</sup>: (يعني التحقيق في المحاسبة مجموعة العمليات الرامية إلى مراقبة التصريحات الجبائية المكتتبه من طرف المكلفين بالضريبة ) ومن

<sup>1</sup> - أنظر المادة: 18 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>2</sup> - أنظر المادة: 19 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>3</sup> - أنظر المادة: 20 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>4</sup> - أنظر المادة: 02/20 من قانون الإجراءات الجبائية.

البديهي القول بأن هذا التحقيق يتعلق بالمكلفين الملزمين قانونا بمسك محاسبة والاحتفاظ بها<sup>1</sup>، وذلك لأنه بدون هذه المحاسبة لا يمكن القيام بهذا التحقيق لأنه سيكون بدون موضوع<sup>2</sup>. وللإشارة، فإن هذا التحقيق قد وجه أكثر فأكثر في الممارسة نحو فحص المحاسبات الممسوكة من قبل المؤسسات<sup>3</sup>.

- **تحقيقا محاسبيا مصوبيا:** لقد تأسس هذا التحقيق بموجب المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية<sup>4</sup> التي نصت على أنه: (يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوّب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو جزء منها غير متقدمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية...) ويجدر التنبيه إلى أن القراءة الصحيحة لمصطلح "مصوّب" هي "مُصَوَّب"، وليس "مُصَوَّب"، وذلك لوجود فرق بين القرائتين؛ فالأولى يقصد بها: التحقيق المُوجّه<sup>5</sup> أو المُسنَّهَدَفُ لشيء محدد بدقة، أما القراءة الأخرى فيقصد بها: التحقيق المُصَحِّحُ لشيء ما. وعليه، فعلى إدارة الضرائب عندما تريد إجراء هذا النوع من التحقيق الضريبي أن تصوبه وتحدد موضوعه بشكل دقيق قبل الشروع فيه، وهذا لأنه لا يمكنها أن تتحرف به نحو إجراء تحقيق محاسبي عام، وذلك لأن المشرع الجزائري رفض ذلك بشكل مطلق ويات؛ بحيث جاء في المادة المذكورة أعلاه: (لا يمكن أن ينتج عن هذا التحقيق، بأي حال من الأحوال، فحص معمق ونقدي لمجمل محاسبة المكلف بالضريبة) هذا ويخضع مبدئيا التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة على التحقيق العام في المحاسبة<sup>6</sup>، ما عدا تلك التي استثناها المشرع<sup>7</sup>.

- **تحقيقا معمقا في الوضعية الجبائية الشاملة:** نصت على هذا التحقيق المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية بقولها: (يمكن لأعوان الإدارة الجبائية أن يشرعوا في التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للأشخاص الطبيعيين بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، سواء توفر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا، عندما تكون لديهم التزامات متعلقة بهذه الضريبة...). ومنه فهذا التحقيق أضيق من

<sup>1</sup> - أنظر كمثال: المواد 09 - 10 مكرر، 12 من القانون التجاري، والمادة 39 من القانون رقم 02/06 المؤرخ في 20 فبراير 2006 والمتضمن تنظيم مهنة الموثق، والمادة 34 من القانون رقم 03/06 المؤرخ في 20 فبراير 2006 والمتضمن تنظيم مهنة المحضر القضائي (الجريدة الرسمية عدد 14 الصادرة في 08 مارس 2006).

<sup>2</sup> - أنظر: قرار مجلس الدولة رقم 11327 الصادر في 2004/02/17. نقلا عن: جمال سايس، المرجع السابق، ص 255.

<sup>3</sup> - راجع: ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المديرية العامة للضرائب، الجزائر، 2013، ص 13.

<sup>4</sup> - استحدثت هذه المادة المعدلة والمتممة لأول مرة بموجب المادة 22 من الأمر رقم 02/08 المؤرخ في 24 يوليو 2008 والمتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008 (الجريدة الرسمية عدد 42 الصادرة في 27 يوليو 2008).

<sup>5</sup> - موقع المديرية العامة للضرائب، بتاريخ 2016/07/21، <http://www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar>

<sup>6</sup> - حسب المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية: التحقيق المصوب لا يمنع إدارة الضرائب القيام بهذا التحقيق لاحقا.

<sup>7</sup> - أنظر المادتين: 20 مكرر و20 من قانون الإجراءات الجبائية.

التحقيقين السابقين، وذلك لأنه لا يتعلق من جهة إلا بجزء واحد فقط من المكلفين، وهم الأشخاص الطبيعيين، ولا ينصب من جهة أخرى إلا على نوع واحد فقط من الضرائب، وهي الضريبة على الدخل الإجمالي. وعلى العموم، يهدف هذا التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية إلى التأكد من صدقية الدخل المصرح به، وهذا من خلال البحث هل هو منسجم فعلا مع ما يملكه المكلف في ذمته مالية، من سيولة نقدية، أرصدة بنكية، عقارات، منقولات... الخ، بالإضافة إلى البحث هل هذا الدخل متناسق حقيقة مع نمط معيشته وعائلته أم لا. وبناء على النتائج التي يتوصل إليها هذا التحقيق، يمكن لإدارة الضرائب الفصل: هل ثمة هناك حالة تهرب ضريبي أم لا، وذلك في حالة تبين لها بأن تصريحات المكلف كانت فعلا مطابقة للواقع أو العكس، أي لم تكن كذلك.

هذا وينبغي الإشارة إلى أنه، بالإضافة إلى هذه الأنواع الثلاث من التحقيقات، يوجد هناك أيضا ما يعرف بالتلبس الجبائي، وهو عبارة عن إجراء رقابي تبادر به إدارة الضرائب، بعد الموافقة المسبقة للإدارة المركزية، عندما تجتمع لديها مؤشرات مقبولة على وجود مناورات يقوم بها أحد المكلفين بهدف الإضرار بالديون الضريبية المستقبلية. وهو إجراء يخول لها التدخل لوقف الغش الممارس، ويسمح لها بالحصول على الاستعمال المباشر للوثائق المحاسبية والمالية والاجتماعية للأشخاص المعنيين في الوقت المناسب، وهذا بغض النظر عن انقضاء آجال الالتزام بالتصريح من عدمه<sup>1</sup>.

## ثانيا: الردع الضريبي

سبق القول وأن التهرب الضريبي يعتبر من الناحية القانونية عملا غير مشروعاً. وطالما هو كذلك، فإن المشرع الضريبي وحتى يحد من وقوعه كان لابد أن يتدخل ويضع له عقوبات صارمة من شأنها أن تحقق ما يعرف بالردع<sup>2</sup>، بنوعيه العام الخاص. وتجدر الإشارة هنا إلى أن مسألة معاقبة المتهربين ضريبيا لم تعد تخضع في الجزائر للسلطة التقديرية للمشرع؛ بمعنى لم يعد له مكنة الخيار في أن يعاقبهم أو ألا يفعل، وهذا بعد التعديل الدستوري لـ 06 مارس 2016 الذي أكد فيه المؤسس الدستوري الجزائري على ذلك، بموجب الفقرة الأخيرة من المادة 78، بقوله: (يعاقب القانون على التهرب الجبائي).

وفي الواقع، لقد اختلفت طبيعة العقوبات التي قررها المشرع الضريبي ضد من يتهربون و/أو يحاولون التهرب ضريبيا، وذلك تبعا لاختلاف الطرق والوسائل التي يتبعونها في ذلك؛ بحيث نجد هناك عقوبات جبائية خالصة، وعقوبات جزائية خالصة، كما نجد عقوبات فيها مميزات هذه وتلك معا.

<sup>1</sup> - أنظر: المادة 20 مكرر 3 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>2</sup> - راجع حول فكرة الردع، مثلا: عمار عباس الحسيني، وظيفة الردع العام للعقوبة: دراسة مقارنة في فلسفة العقاب، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2011، ص 13 وما بعدها.

## 1) العقوبات الجبائية الخالصة:

ونقصد بها تلك العقوبات التي يجعل المشرع توقيعها من اختصاص إدارة الضرائب<sup>1</sup>، وتؤدي إلى زيادة الأعباء الضريبية التي يتحملها المكلف المتورط في التهرب، وذلك على نقيض إرادته في التملص منها. وبالإضافة إلى التجريد من الإعفاءات والامتيازات الممنوحة<sup>2</sup>، نذكر من بين تلك العقوبات أيضا تمتع إدارة الضرائب بالحق في:

1. فرض الضريبة تلقائيا<sup>3</sup>: يعد هذا الإجراء الأحادي<sup>4</sup> بمثابة عقوبة من المشرع الضريبي في حالة إخلال المكلف بالضريبة بالتزاماته الضريبية بشكل يجعل إدارة الضرائب لا تتمكن من الوصول إلى حقيقة وضعيته الضريبية، ولذا فلها الحق في هذه الحالة أن تفرض بشكل تلقائي الضريبة، والتي تعتبر صحيحة إلى غاية تمكن المكلف بها من إثبات خلاف ذلك، أي أن عبء الإثبات يكون في هذه الحالة على عاتق المكلف بالضريبة<sup>5</sup>، بعد أن كان ملقا على عاتق إدارة الضرائب. والذي يثبت أن إجراء فرض الضريبة تلقائيا هو بمثابة عقوبة هي المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية التي نصت على أنه: (يتم التقييم التلقائي لأسس فرض الضريبة على المدين بها، دون المساس بالعقوبات الأخرى...) وعليه فمن خلال قراءة هذا النص نجد وأن فرض إدارة الضرائب للضريبة تلقائيا يعد بمفهوم الموافقة بمثابة عقوبة مضافة لعقوبات أخرى. وقد وصف أحدهم إجراءات هذا الفرض التلقائي بالقول<sup>6</sup>: "إنها إجراءات تلتقي في كونها تعاقب المكلف بالضريبة على تصرفه الضريبي الذي يخل بالتزاماته القانونية، وهذا بسماعها للإدارة بأن تفرض عليه الضريبة على أساس العناصر التي لديها، مع جعل عبء إثبات عدم صحتها يقع على المكلف بالضريبة".

2. اقتطاع الزيادات الضريبية تلقائيا: إذا كان الهدف من ارتكاب التهرب الضريبي هو محاولة المكلف التملص من أعبائه الضريبية، فإن المشرع الضريبي الجزائري وحتى يثنيه عن ذلك قد تعمد أن يعامله على نقيض إرادته، وهذا بإقراره لإدارة الضرائب بحقها في أن تقتطع تلقائيا<sup>7</sup> علاوة على الحقوق الضريبية التي تم محاولة التملص منها نسبا أخرى. ولكن هذا الحق الممنوح لإدارة الضرائب ليس بمطلق؛ وإنما تمارسه، تحت طائلة عدم المشروعية، في الحدود المبينة قانونا<sup>8</sup>.

<sup>1</sup> - أنظر: قرار المحكمة العليا رقم 430229 المؤرخ في 2008/12/31. نقلا عن: جمال سايس، المرجع السابق، ص 154 - 156.

<sup>2</sup> - أنظر: المادة 194 مكرر، 227 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

<sup>3</sup> - فاطمة زعزوعة، المرجع السابق، ص 223. سيد اعمر محمد، التعديل التلقائي للضريبة، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، جامعة غرداية، العدد 01، 2015، ص 204. أنظر أيضا المواد: 192، 226، 321، 361 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المواد: 108، 110، 111 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، وكذا المادتين: 19، 44 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>4</sup> - عوادي مصطفى، المرجع السابق، ص 81.

<sup>5</sup> - أنظر: قرار مجلس الدولة رقم 042819 المؤرخ في 2008/06/11، مجلة مجلس الدولة، الجزائر، العدد 09، 2009، ص 79.

<sup>6</sup> - D. Richer, Les procédures fiscales, P.U.F, Paris, 1991, p49.

<sup>7</sup> - أنظر: قرار المحكمة العليا رقم 430229 المؤرخ في 2008/12/31. نقلا عن: جمال سايس، مرجع سابق، ص 154-156.

<sup>8</sup> - أنظر المواد: 134، 192-193، 194 مكرر، 227، 402 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، و 116 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.



**(2) العقوبات الجزائية الخالصة:** بالرجوع إلى مختلف التشريعات الضريبية السارية المفعول في الجزائر، نجد بأن المشرع الضريبي الجزائري لا يعاقب جزائيا على التهرب الضريبي إلا إذا كان قد شرع فيه و/أو تم ارتكابه عن طريق أفعال ذات دلالة واضحة على سوء نية المكلف في الإضرار بحقوق الخزينة العمومية، وذلك بتعمده القيام بمناورات من شأنها أن تمكنه من التملص من الأعباء الضريبية المستحقة عليه<sup>1</sup>. وإن كان المشرع قد عبر في كل مرة عن تلك المناورات بمصطلح مغاير<sup>2</sup>، إلا أنها في الواقع تشترك كلها في الإشارة، بصيغة أو بأخرى، إلى مفهوم الغش الذي يصاحب هذا النوع من التهرب الضريبي، ولذلك قلنا سلفا ما مفاده بأن كل غش ضريبي هو بالضرورة تهرب ضريبي، لكن ليس بالضرورة كل تهرب ضريبي هو غش ضريبي؛ فالعبرة هي بالتجريم من عدمه، وهذا الأخير - كما هو مبين في المواد الوارد ذكرها أدناه في الهامش الأول- لم يرد إلا على التهرب الذي يرتكب عن طريق الغش. ولذلك فالمصطلح الدقيق هو أن نقول جريمة الغش الضريبي (الغش الجبائي<sup>3</sup>)، وليس جريمة التهرب الضريبي (التهرب الجبائي<sup>4</sup>). وعلى كل، لما كان الغش الضريبي جريمة ضريبية، فإنه ينطبق عليه تعريفها بأنها<sup>5</sup>: " كل نشاط إيجابيا كان أم سلبيا ينطوي على إهدار لمصلحة ضريبية أو تعريضها للخطر يترتب له القانون جزاء جنائيا، والمقصود من المصلحة الضريبية كل عبء ضريبي يحمله جزاء جنائي". وقد عرف البعض الغش الضريبي بأنه<sup>6</sup>: "عبارة عن التهرب من الضريبة بطريقة غير مشروعة، أي بمخالفة مباشرة للقانون الضريبي، وذلك باستعمال طرق الغش والاحتيال مرتكبا بذلك جرائم مالية يعاقب عليها القانون". وبخصوص الطبيعة القانونية لهذه الجريمة في الجزائر، فقد كانت تكيف، قبل سنة 2003 بالنسبة للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة<sup>7</sup>، وقبل سنة 2005 بالنسبة للرسم على القيمة المضافة<sup>8</sup>، بكونها تعتبر دوما جنحة مهما كان مبلغ الضريبة المتملص منها، ومهما كان عدد السنوات

<sup>1</sup> خواص محند الطاهر، الدعوى الجزائية في مادة الضرائب، مجلة المحاماة، منظمة المحامين لناحية تيزي وزو، العدد 08، 2009، ص 67.

<sup>2</sup> لقد استعمل مصطلح: أعمال تدليسية في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الطرق الاحتمالية في المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة، طرق تدليسية في كل من المواد: 407 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 117 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، و 119 من قانون التسجيل، ووسائل الغش في المادة 34 من قانون الطابع.

<sup>3</sup> أنظر: عنوان الفرع السابع من الفصل الرابع المتعلق بالمنازعات القمعية الوارد بالباب الحادي عشر من قانون الضرائب غير المباشرة، عنوان القسم الخامس من الباب السادس من قانون التسجيل، وعنوان القسم الرابع من الباب الأول من قانون الطابع.

<sup>4</sup> أنظر: المادة 78 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

<sup>5</sup> عبد الفتاح الصيفي، قانون العقوبات الضريبي، دار النهضة العربية، القاهرة، 1961، ص 39.

<sup>6</sup> نبيل صقر، الجريمة الضريبية والتهريب، دار الهدى، عين مليلة، 2013، ص 36.

<sup>7</sup> أنظر: قرار المحكمة العليا رقم 690357 المؤرخ في 2010/07/22. نقلا عن: جمال سايس، المرجع السابق، ص 146.

<sup>8</sup> أنظر: قرار المحكمة العليا رقم 695221 المؤرخ في 2010/10/21. نقلا عن: المرجع نفسه، ص 141.

ذات الصلة، ولكن بعد سنة 2003، بالنسبة للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة<sup>1</sup>، وبعد سنة 2005، بالنسبة للرسم على القيمة المضافة<sup>2</sup>، أصبح تكييفها، من حيث كونها جنائية أم جنحة، يتم بالاستناد إلى مقدار المبلغ الضريبي المتملص منه<sup>3</sup>. غير أن هذا الوضع لم يلبث طويلاً؛ إذ بحلول سنة 2012<sup>4</sup>، وتحت تأثير سياسة التجنيح التي انتهجها المشرع الجزائري، رجع الغش الضريبي إلى كونه يشكل جنحة في كل الأحوال، أي مهما كان مبلغ الضريبة الذي تملص أو حاول التملص منه المكلف. وعليه فالعقوبات الجزائية المرصودة للغش الضريبي لن تخرج عن كونها<sup>5</sup>: عقوبة سالبة للحرية: الحبس و/أو عقوبة مالية: الغرامة الجزائية<sup>6</sup>. بالإضافة إلى عقوبة المصادرة التي يمكن اللجوء إلى تطبيقها بصدد بعض الأوعية الضريبية<sup>7</sup>.

**(3) عقوبة الغرامة الضريبية:** ينبغي بادئ ذي بدء الإشارة أولاً إلى أن الغش الضريبي يعتبر من الجرائم المالية، وذلك لأن هدفه هو التملص من دفع الضريبة التي هي عبارة عن مبلغ من المال. وباعتباره كذلك، فإن مواجهته كانت تقتضي إذن من المشرع أن يركز على العقوبات المالية حتى يستطيع تحقيق الردع المطلوب ضد هكذا نوع من الجرائم. لكن وبالنظر إلى أن هذا الردع المرجو الوصول إليه هنا ليس هو نفسه المرجو تحقيقه في القانون الجزائي؛ إذ الردع المطلوب في ظل القانون الضريبي هو الردع المتوازن، أي بمعنى الردع الذي يضمن عدم المساس بحقوق الخزينة العمومية من الضرائب، وفي الوقت ذاته يضمن ألا يحرمها من أهم مموليها، وهم المكلفين بالضريبة. والأداة الأمثل لتحقيق ذلك هي الغرامة الضريبية؛ فبالإضافة إلى تناسبها مع قدرة المكلف على الدفع، فهي على خلاف الحبس لا تشكل عائقاً له في الاستمرار في ممارسة نشاطه، وبالتالي استمراره في الخضوع للضرائب التي تأول إيراداتها للخزينة العمومية. هذا ومن جهة أخرى، تعد الغرامة الضريبية أفضل من يحقق الردع الضريبي<sup>8</sup>، وذلك لأنها

<sup>1</sup> أنظر: المادة 28 من القانون رقم 11/02 المؤرخ في 24 ديسمبر 2002 والمتضمن قانون المالية لسنة 2003 (الجريدة الرسمية عدد 86 الصادرة في 25 ديسمبر 2002).

<sup>2</sup> أنظر: المادة 33 من القانون رقم 21/04 المؤرخ في 29 ديسمبر 2004 والمتضمن قانون المالية لسنة 2005 (الجريدة الرسمية عدد 85 الصادرة في 30 ديسمبر 2004).

<sup>3</sup> B. Yelles Chaouche, La vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble du contribuable en Algérie, Revue Tunisienne de fiscalité, Centre d'études fiscales, Sfax, 2007, p193.

<sup>4</sup> أنظر: المادة 13 من القانون رقم 16/11 المؤرخ في 28 ديسمبر 2011 والمتضمن قانون المالية لسنة 2012 (الجريدة الرسمية عدد 72 الصادرة في 29 ديسمبر 2011).

<sup>5</sup> أنظر: المادة 05 من قانون العقوبات.

<sup>6</sup> أنظر بشأنها: المادتين: 303، 407 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المواد: 530-532، 540، 544، 554، من قانون الضرائب غير المباشرة، المواد: 117، 122، 130، 138، 151 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

<sup>7</sup> أنظر كمثال المواد: 525 - 528 من قانون الضرائب غير المباشرة.

<sup>8</sup> محمد خير العكام، الجريمة الضريبية، بتاريخ 2016/07/23،

أكثر العقوبات إيلا ما لمرتكبي جريمة الغش الضريبي؛ فهي لا تكتفي بأن تفوت عليهم مرادهم في أن يتملصوا ولو جزئيا من الأعباء الضريبية المفروضة عليهم، بل وتزيدهم إليها أعباء جديدة مضاعفة، مما قد يجعلهم يفكرون مليا قبل الإقدام على ارتكاب هذه الجريمة. ومنه فالغرامة الضريبية تضرب، إن صح التعبير، عصفورين بحجر واحد؛ فهي من جهة تضمن للخرينة العمومية استرداد المبالغ التي أريد لها أن تحرم منها، بل وتزيدها مبالغ أخرى إضافية، وهي من جهة أخرى تسهم في حماية المجتمع وحفظ كيانه من خلال مكافحتها لإحدى الجرائم الخطيرة الماسة بأمن الدولة الاقتصادي. وفي الواقع، يذهب الرأي الراجح فقها وقضاء<sup>1</sup> إلى أن الغرامة الضريبية<sup>2</sup> ذات طبيعة مختلطة، وذلك لأنها تجمع بين صفة العقوبة، لأنها تفرض بصدد أفعال تجرمها قواعد القانون الضريبي، وبين صفة التعويض، وهذا لأن المشرع لم يفرضها إلا لوجود ضرر يلحق الخزينة العمومية من جراء ارتكاب تلك الأفعال<sup>3</sup>. ولذلك فقد قيل بأن<sup>4</sup>: " الدعوى الجبائية تجمع بين بعض خصائص الدعوى الجزائية وبين بعض خصائص الدعوى المدنية، دون أن تكون لا هذه ولا تلك وإنما يغلب عليها تارة الطابع الجزائي وتارة الطابع المدني".

ويبدو بأن المحكمة العليا في الجزائر تؤيد هذا الرأي، لا سيما في قراراتها المتعلقة بالغش الضريبي في المادة الجمركية؛ بحيث جاء مثلا في قرارها رقم 97020 المؤرخ في 29 جانفي 1995 بأن<sup>5</sup>: (الغرامة الجمركية في حقيقة الأمر لا هي جزاء جنائي ولا هي تعويض مدني وإنما هي مزيج من هذا وذلك نتيجة للطبيعة المزدوجة للدعوى الجبائية التي تهدف إلى تطبيقها).

وللاشارة، فقد بينت المحكمة العليا أيضا بأن اجتهادها قد استقر على أن التعويضات المحكوم بها لإدارة الضرائب ذات طابع مختلط، وأنها لا تخضع لقواعد الشريعة العامة (القانون المدني)، وهو ما قد أكد عليه مثلا قرارها رقم 600302 المؤرخ في 21 أكتوبر 2010 من خلال القول<sup>6</sup>: (فإن اجتهاد المحكمة العليا قد استقر على اعتبار التعويضات المحكوم بها إلى إدارة الضرائب ذات طابع مختلط بين دعوى ضريبية ودعوى مدنية التي لا تخضع لمبادئ القانون العام بل لأحكام قوانين الضرائب إثر مطالبة الإدارة المذكورة بالحقوق المتملص منها وليس عن ضرر يكون قد أصابها).

<sup>1</sup> - فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري الجزائري، الطبعة الثانية، دار هومة، الجزائر، 2011، ص 337.

<sup>2</sup> - أنظر المواد: 134، 163-166، 192-194، 194 مكرر 1، 226، 228، 304، 306، 322، 360، 402، 407 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. المواد: 523، 524، 526، 527، 537، 538، 540، 544-546 من قانون الضرائب غير المباشرة. المواد: 114، 115، 122، 128-130، 140 من قانون الرسوم على رقم الأعمال. المادة 62 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>3</sup> - عبد الحميد الشواربي، نبيل لطفى خاطر، موسوعة الضرائب، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1997، ص 759.

<sup>4</sup> - أحسن بوسقيعة، الطبيعة القانونية للدعوى الجبائية في القانون الجزائري والمقارن، المجلة القضائية، المحكمة العليا، الجزائر، العدد 02، 1994، ص 238.

<sup>5</sup> - نقلا عن: أحسن بوسقيعة، المنازعات الجمركية، مرجع سابق، ص 311.

<sup>6</sup> - نقلا عن: جمال سايس، المرجع السابق، ص 140.

## خلاصة الباب الأول

حاجة الدولة المتزايدة من الإيرادات تدفعها دوماً إلى البحث في السبل التي تمكنها من الرفع من قدراتها المالية إلى الحد الذي يضمن لها تحقيق اكتفائها مالياً وعدم لجوئها للاستدانة. ولما كانت الضريبة أحد أبرز وأهم إيرادات الدولة السيادية على الإطلاق، فقد أولتها عناية واهتماماً كبيرين، وهذا نظراً للدور الكبير الذي أضحت تلعبه في توجهات صانع القرار على المستوى الرسمي للدولة.

لكن وإن ارتبط ذلك بالتطور الذي عرفه مفهوم الضريبة في الفكر المالي والقانوني الحديث الذي لم يعد ينظر إليها على أنها مجرد وسيلة أو مورد لتمويل الخزينة العمومية للدولة بأكبر قدر ممكن من الأموال فحسب، بل أصبح ينظر إليها على أنها أداة فعالة نحو تحقيق أهداف أخرى ذات أبعاد مختلفة، منها ما هو اقتصادي، ومنها ما هو اجتماعي، سياسي... الخ، إلا أن ذلك لم يحجب يوماً ما الدور (الهدف) المالي للضريبة الذي يبقى أساسياً في الحالات العادية، ويصبح أكثر من ذلك حيويًا في ظل ما قد تعرفه الدولة من أزمات مالية و/أو مشاكل اقتصادية أين يحتاج تجاوزهما غطاءً مالياً معتبراً.

ولأن ذلك قد يجعل الدولة تغالي في فرض الضرائب بدافع ثقل المسؤوليات التي تتحملها، مما قد يتسبب في تحويل الضريبة من أداة للبناء والنمو، وكذا التلاحم بين مكونات المجتمع، فتصبح أداة للتفكك والسخط الاجتماعي، وتصبح بالتالي هي في ذاتها عامل خطر على بقاء الدولة واستمراريتها. ولأجل نقادي كل هذه المخاطر، فقد كان تدخل المؤسس الدستوري أكثر من ضروري لإقرار وتكريس ضمانات يكون من شأنها أن توازن بين حق الدولة في فرض ما تراه من ضرائب لتمويل الخزينة العمومية بما يحقق لها قدرتها على مواجهة التكاليف العمومية التي هي مضطلة بها، ويكون في المقابل من شأنها أيضاً أن تضمن لكل مكلفين بضريبة نوعاً من الحماية التي يمكن لهم من خلالها أن يشعروا بأنهم ليسوا عرضة للتعسف الذي قد تمارسه عليهم الدولة (وسلطاتها) في مجال فرض الضريبة وتحصيلها، خصوصاً وأنها تعد الطرف القوي في علاقتها بهم بفعل امتيازات السلطة العمومية التي تتمتع بممارستها في المجال الضريبي.

ولما كان المكلفون بالضريبة هم إذن الطرف الضعيف في علاقتهم بالدولة، فقد آثرنا تخصيص هذا الباب (الأول) لتناول الضمانات الدستورية المتعلقة بها (الضريبة)، والتي أقرها المؤسس الدستوري الجزائري بشكل صريح، ابتداءً من دستور 1976 وانتهاءً بدستور 1996 حسب آخر تعديل له في 06 مارس 2016، كحماية منه لهم في مواجهة الدولة.

وقد تجلت في الواقع تلك الضمانات في عدد من المبادئ الدستورية التي تشكل إطاراً ضابطاً يتعين على الدولة التزامه والعمل ضمن حدوده عند قيامها بفرض الضريبة تحت طائلة عدم دستورتها.

وتتمثل تلك المبادئ بشكل أساسي في وجوب ألا تفرض (تحدث) الضريبة أو تعدل أو تلغى و/أو يعفى منها إلا بموجب قانون صادر أساسا عن البرلمان، أو عن رئيس الجمهورية بموجب أمر تشريعي متى احترمت الضوابط الدستورية في هذا الأخير. ويعرف هذا المبدأ الدستوري الذي يعتبر بالفعل أهم الضمانات الدستورية على الإطلاق، والذي شكل حجر الأساس نحو تبني وإقرار باقي الضمانات، بمبدأ **قانونية الضريبة**.

وإن كان يعرف كذلك بـ: **مبدأ شرعية الضريبة**، أو **مبدأ لا ضريبة بدون تمثيل**، وهذا للدلالة على أن فرض الضريبة لم يعد يخضع لسلطة الدولة وإرادتها المطلقة؛ إذ عليها حاليا الحصول على رضا المكلفين بها عن طريق ممثليهم في البرلمان، وهذا باشتراط موافقة النواب ومصادقتهم على فرض الضريبة، تعديلها، الإعفاء منها، وحتى إلغائها.

وإلى جانب مبدأ قانونية الضريبة، يوجد هناك مبدأ آخر له أهمية كبيرة في حماية أموال المكلفين من أن تتألف الدولة في شكل ضرائب عن فترات لم يكن فيها ثمة قانون ينص على هذه الأخيرة (الضرائب)، هو **مبدأ عدم رجعية الضريبة**، أي عدم جواز أن يرتد تطبيقها إلى ما قبل سريان القانون المنشئ لها ودخوله حيز النفاذ.

ونظرا لهذا الارتباط الوثيق بين مبدأي قانونية الضريبة وعدم رجوعيتها، فقد تم تناولهما معا في الفصل الأول، في حين تم تناول **مبدأ العدالة الضريبية** في الفصل الثاني، هذا الأخير يحتاج مقارنة بالمبادئ السابقين لتطبيقه والالتزام به حرصا أكبرا من الدولة، وذلك لأن العدالة عموما والعدالة الضريبية خصوصا وإن كانت تعد مطمحا إنسانا نبيلًا وضرورة لا يختلف حولها اثنان، إلا أنها تبقى من أصعب المفاهيم التي يواجهها الفكر الإنساني.

ومهما يكن من صعوبة، إلا أنه كان من الأهمية بمكان البحث، من خلال هذا الفصل الثاني، في ماهية العدالة الضريبية، والمبادئ التي تعتبر بمثابة مقومات لها لا تستغني عنها، والبحث أيضا في المشكلات التي تعترض تجسيد العدالة الضريبية، ورصد الآليات المتبعة في مواجهتها قصد الحد منها، ولما لا القضاء عليها إن أمكن ذلك.

## الباب الثاني

### الضمانات الدستورية المتعلقة بالرقابة

ظلت السلطة ولفترة ليست بالقصيرة مطلقة من كل القيود والضوابط التي يمكن أن تحدها<sup>1</sup>. لكن وبالنظر إلى ما تسبب فيه ذلك من استبداد ومساس خطير بالحقوق والحريات، فإنه لم يكن، على الأقل بالنسبة لبعض الدول، ليسمح له بأن يستمر أكثر، وهو ما قد تجسد في قيام ثلاث ثورات كان لها، بشكل أو بآخر، أثر في انتشار الأفكار الداعية إلى الدفاع عن حقوق الإنسان وحمايتها في مواجهة الحكم المطلق والاستبدادي، الذي كان يرفض الخضوع للقانون، بمفهومه الواسع، والتقييد بقواعده<sup>2</sup>. وتتمثل تلك الثورات الثلاث في: الثورة الإنجليزية سنة 1688<sup>3</sup>، الثورة الأمريكية سنة 1776<sup>4</sup>، والثورة الفرنسية سنة 1789<sup>5</sup>. وللإشارة، فإنه بالرجوع إلى أسباب وقوع تلك الثورات الثلاث، نجد أن من بين أهمهما التعسف في فرض الضرائب الذي كان ممارسا من قبل السلطات الحاكمة آنذاك.

ولتجاوز تلك الممارسات وإحداث القطيعة معها، فقد كان لزاما على الدولة أن تتحول من دولة ليس لها مرجع سوى شخص حاكمها<sup>6</sup> إلى دولة تتعدد فيها مؤسسات الحكم التي تجد أساسها في القانون (الدستور)، ومنه فقط تستمد صلاحياتها. وبتعبير آخر، فقد أريد لها أن تكون دولة قانون<sup>7</sup>، وذلك لكون هذه الأخيرة قد أصبحت بمثابة مظهر من مظاهر التطور السياسي<sup>8</sup>، بل ومعيارا من معايير الانتماء إلى العصر الحديث<sup>9</sup>.

وإن كان هذا التعدد في المؤسسات قد أملت ضرورات التخلص من الحكم المطلق<sup>10</sup>، فقد أملى هو بدوره ضرورة فرض خضوعها للقانون، بمفهومه الواسع، وذلك لضمان الفصل المرن والمتوازن داخل

<sup>1</sup> - يوسف حاشي، المرجع السابق، ص152.

<sup>2</sup> - بن حمودة ليلي، الديمقراطية ودولة القانون، دار هومة، الجزائر، 2014، ص179.

<sup>3</sup> - أنظر: دون ذكر المؤلف، الثورة المجيدة، بتاريخ 2016/07/30، <https://ar.wikipedia.org/wiki>

<sup>4</sup> - أنظر: دون ذكر المؤلف، الثورة الأمريكية، بتاريخ، 2016/07/30، <https://ar.wikipedia.org/wiki>

<sup>5</sup> - أنظر: دون ذكر المؤلف، الثورة الفرنسية، بتاريخ 2016/07/30، <https://ar.wikipedia.org/wiki>

<sup>6</sup> - عمار قربي، دولة القانون والمؤسسات، بتاريخ 2016/07/30، <http://www.mokarabat.com/mor7.htm>

- بسام دلة، دولة القانون الضرورة والمقدمة للشروع في التنمية، بتاريخ 2016/07/30،

<http://www.mokarabat.com/s559.htm>

- عصام الدبس، القضاء الإداري ورقابته لأعمال الإدارة، الطبعة الأولى، دار الثقافة، عمان، 2010، ص15.<sup>7</sup>

<sup>8</sup> - نادية خلفة، آليات حماية حقوق الإنسان في المنظومة القانونية الجزائرية، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة باتنة، 2010، ص42.

<sup>9</sup> - عمار قربي، المرجع نفسه.

<sup>10</sup> - سعاد الشراوي، النظم السياسية في العالم المعاصر، دار النهضة العربية، القاهرة، 2002، ص101.

السلطة نفسها من جهة، ولضمان من جهة أخرى عدم المساس بالحقوق والحريات وعدم انتهاكها. ولتحقيق هذا الخضوع، فقد كان من المهم تدخل المؤسس الدستوري لإقرار مبدأ خضوع السلطات العمومية للرقابة وضرورة تقيدها بالقانون (الشرعية)، وهو بالفعل ما تجسد في ديباجة الدستور الجزائري لسنة 1996؛ بحيث جاء فيها<sup>1</sup>: **(يكفل الدستور الفصل بين السلطات واستقلال العدالة والحماية القانونية، ورقابة عمل السلطات العمومية في مجتمع تسوده الشرعية، ويتحقق فيه تفتح الإنسان بكل أبعاده).**

وقد عرفت الرقابة بأنها<sup>2</sup>: " تلك العملية التي تتضمن الأعمال السياسية والاقتصادية والاجتماعية والقانونية والقضائية، وكذا كافة الإجراءات والأساليب والوسائل والمعايير التي تضطلع بها المؤسسات والهيئات والمرافق والشعبية والقضائية والإدارية المختصة لتحقيق أهداف النظام الرقابي في الدولة بكفاءة وفعالية لحماية المصلحة العامة وحقوق وحريات الإنسان والمواطن في نفس الوقت ومعا ". وقد قيل بأنها عملية<sup>3</sup>: " التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة والتعليمات الصادرة والقواعد المقررة، لتبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها. فهي الأداة القانونية التي تعين السلطة المختصة على الوقوف على الأخطاء وتقويمها ".

وعلى العموم، فإن فرض الرقابة في الدولة يعد مهما للغاية، وهذا لما يلعبه من دور في حماية المصلحة العامة من كل: الانحرافات، وأفعال الفساد، والتخريب، والتلاعب، واستغلال النفوذ، والاختلاس، والتعقيد، والاستخفاف بأسس دولة القانون والمؤسسات وقيمها<sup>4</sup>. هذا وحتى ولا يبقى مبدأ خضوع السلطات العمومية للرقابة مجرد حبر على ورق، فقد تدخل المؤسس الدستوري الجزائري وأدرج في الدستور<sup>5</sup> عدة ضمانات الهدف منها الخروج بمبدأ الرقابة من عالم التجريد إلى عالم التجسيد.

وباستقراء تلك الضمانات الرقابية وإسقاطها على المجال الضريبي، يمكن القول وأن بإمكانها القيام بدور مهم في حماية المكلفين بالضريبة، سواء فيما يتعلق بحقوقهم وحرياتهم، أو فيما يتعلق بالأموال التي يؤديونها للخزينة العمومية بعد أن يحل آجال ما يترتب قانونا في ذمتهم من ضرائب لفائدتها. ولأكثر تفصيل حول هذه الضمانات الدستورية المتعلقة بالرقابة، فقد تم تقسيم هذا الباب إلى فصلين، تناول الأول منهما: الرقابة الموجهة لضمان احترام حقوق وحريات المكلفين بالضريبة، بينما تناول الفصل الثاني: الرقابة على الإنفاق العمومي للمداخل الضريبية، التي من دون شك تعتبر ضرورية لضمان تأكيد المكلفين بالضريبة من أن ما يدفعونه للخزينة العمومية، في شكل ضرائب، يصرف فعلا لتحقيق المنفعة العمومية.

<sup>1</sup> - أنظر أيضا: ديباجة دستور 1989.

<sup>2</sup> - شطاب كمال، حقوق الإنسان في الجزائر بين الحقيقة الدستورية والواقع المفقود، دار الخلدونية، الجزائر، 2005، ص 124.

<sup>3</sup> - حمدي سليمان، سبيحات القبيلات، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية، دار الثقافة، عمان، 1998، ص 13.

<sup>4</sup> - عمار عوابدي، عملية الرقابة القضائية على أعمال الإدارة العامة في النظام الجزائري، الجزء الأول، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، 1984، ص 09.

<sup>5</sup> - أنظر مثلا: الفصل الأول والمعنون ب: " الرقابة " من الباب الثالث لكل من دستوري 1989 و 1996.

## الفصل الأول

### الرقابة على احترام حقوق وحرّيات المكلفين بالضريبة

مع أن التكليف الضريبي يعد واجبا<sup>1</sup> يقع على عاتق الأشخاص المخاطبين بأحكامه وقواعده أداء ما يفرضه عليهم من ضرائب<sup>2</sup>، إلا أن ذلك لا ينفى في المقابل تمتع هؤلاء المكلفين بقدر من الضمانات التي تكفل لهم حماية مباشرة لما قد قرّر لهم من حقوق وحرّيات في كل من الدستور<sup>3</sup> والقانون<sup>4</sup>، وهذا ابتداء في مواجهة السلطة التي لها دستوريا اختصاص إحداث الضريبة وفرضها، وهي المشرع الضريبي، ثم انتهاء في مواجهة السلطة المخول لها قانونا ربط الضريبة وتحصيلها، وهي إدارة الضرائب.

ولأن من بين أهم تلك الضمانات نجد الرقابة، فقد ارتأينا تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين؛ بحيث سيتناول على التوالي: الرقابة على احترام كل من المشرع الضريبي وإدارة الضرائب لحقوق وحرّيات المكلفين بالضريبة.

## المبحث الأول

### الرقابة على احترام المشرع الضريبي لحقوق وحرّيات المكلفين بالضريبة

لم تكن الدولة لتقوم بدورها في تنظيم شؤون المجتمع وحفظ استقراره من دون تمتعها بممارسة التشريع<sup>5</sup>، الذي لا يتيح لها فقط مكنة إصدار مختلف القواعد القانونية اللازمة لذلك، بل ويسمح لها كذلك من بسط نفوذها وسيادتها على إقليمها في مواجهة باقي الدول.

ولأنه يتعذر على الشعب (ومن باب أولى على الأمة) باعتباره صاحب السيادة في الدولة أن يمارسها بنفسه، فقد توجهت أغلب دول العالم إلى تبني النظام النيابي (التمثيلي) الذي ينقل، على حد وصف البعض<sup>6</sup>، السيادة من الشعب إلى البرلمان الذي يقوم بانتخابه ليحكم باسمه، وليعبر عن إرادته العامة، وذلك بموجب ما يضعه من سياسات وتشريعات تلزم الحكومة بتنفيذها تحت رقابته. وقد تمخض

---

<sup>1</sup> - وهو ما قد أكد عليه المؤسس الدستوري الجزائري مرارا من خلال الوثائق الدستورية المتعاقبة ابتداء من دستور 1976؛ حيث كان ينص دوما على التكليف الضريبي في الفصل الخامس المعنون بـ " الواجبات " من الباب الأول للدساتير الثلاث.

<sup>2</sup> - أنظر المواد: 78 من دستور، 61 من دستور 1989، و78 من دستور 1996 بعد تعديل 2016. راجع: قيس حسن عواد البداري، المركز القانوني للمكلف الضريبي، مرجع سابق، ص14.

<sup>3</sup> - أنظر مثلا: الفصل الرابع من الباب الأول من دساتير: 1976، 1989، و1996.

<sup>4</sup> - أنظر المواد: 151 من دستور 1976، 115 من دستور 1989، و140 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

<sup>5</sup> - أنور أحمد رسلان، المرجع السابق، ص100.

<sup>6</sup> - P. Ardant, Institutions politiques et droit constitutionnel, 8<sup>ème</sup> édition, L.G.D.J, Paris, 1996, p173.



في الواقع عن ذلك ما يعرف بمبدأ سيادة البرلمان الذي عرفه البعض بالقول هو<sup>1</sup>: "صفة لسلطة هيئة وضعت على رأس هرمية لا تخضع لأية رقابة، والقوانين تصدر بفعل إرادتها". ولكن هذا المفهوم للسيادة البرلمانية الذي يجعل من البرلمان\* وما يسنه من تشريعات فوق كل شبهة، ويحصنها من كل رقابة، لم يصمد أمام الانتقادات اللاذعة للفقهاء الدستوري<sup>2</sup> التي دافعت بشدة عن ضرورة خضوع التشريعات (ومن ثم المشرع) للرقابة من أجل ضمان احترام حقوق وحرية الأشخاص<sup>3</sup>.

وهو ما قد استجابت له الكثير من الدول ومن بينها الجزائر التي وكما هو مبين أعلاه تبنت مبدأ خضوع السلطات العمومية للرقابة، وما من شك في أن ذلك يجعل المشرع الضريبي خاضعا هو كذلك للرقابة من أجل التأكد من احترامه لحقوق وحرية المكلفين بالضريبة.

ولكون هذا الخضوع قد يثير التساؤل حول: سلطة المشرع الضريبي بصدده حقوق وحرية المكلفين بالضريبة؟ وحول: طبيعة الرقابة الممكن ممارستها على المشرع الضريبي؟ فقد ارتأينا تقسيم هذا المبحث إلى المطلبين الآتيين:

المطلب الأول: سلطة المشرع الضريبي بصدده حقوق وحرية المكلفين بالضريبة  
المطلب الثاني: طبيعة الرقابة الممكن ممارستها على المشرع الضريبي

## المطلب الأول

### سلطة المشرع الضريبي بصدده حقوق وحرية المكلفين بالضريبة

لا يعتبر التنظيم التشريعي للحقوق والحرية، من حيث المبدأ، من أهم الضمانات الدستورية لها فحسب؛ بل ويعد شرطا ضروريا لإمكان التمتع بها على أرض الواقع<sup>4</sup>. وقد عبر عن ذلك الفقيه اسمان بالقول<sup>5</sup>: " لا يكفي أصلا أن يكفل الدستور ممارسة حرية ما لكي توجد هذه الحرية بل لا بد أن يوجد تنظيم لها بواسطة التشريع، وما دام هذا التشريع لم يصدر فإن النص الدستوري لا يمثل سوى وعد دستوري غير قابل للتطبيق".

<sup>1</sup> - راجع: أمين عاطف صليبا، المرجع السابق، ص70.

\* - نكتفي بالحديث عن البرلمان لأنه هو صاحب الاختصاص الأصيل بالتشريع عموما والتشريع الضريبي خصوصا، ومن ثم فكل ما ينطبق عليه من ضوابط ورقابة، فإنه ينصرف مبدئيا كذلك إلى رئيس الجمهورية باعتباره دستوريا مشرعا استثنائيا.

<sup>2</sup> - راجع حولها: أمين عاطف صليبا، المرجع نفسه، ص73، 74، 107، 108.

<sup>3</sup> - D. Rousseau, Droit du contentieux constitutionnel, 10<sup>ème</sup> édition, L.G.D.J, Paris, 2013, p411.

<sup>4</sup> - مرزوق محمد، عمارة فتيحة، الضمانات الدستورية للحقوق والحرية، بتاريخ 2016/08/02،

[http://www.cerhso.com/detail\\_dirasat1.asp?idZ=42](http://www.cerhso.com/detail_dirasat1.asp?idZ=42)

<sup>5</sup> - المرجع نفسه.

لكن ومهما كان هذا التنظيم التشريعي مهما لضبط كل ما يتعلق بممارسة الحقوق والحريات من مسائل، إلا أنه يتعين أن يتم دوماً في ضوء النص الدستوري المؤسس لها، وذلك لأن هذا الأخير وإن كان يترك في الغالب الأعم للنص التشريعي قدراً وافراً من الحرية لتنظيم الحقوق والحريات، متى انتفى التحكم (التعسف)<sup>1</sup> و/أو الحظر المطلق لها<sup>2</sup>، وهو ما يعرف بالسلطة التقديرية للمشرع، فإنه (أي النص الدستوري) في حالات معينة لا يسمح للنص التشريعي بأن يكون له الحق في تنظيم بعض الحقوق والحريات بدون أن يفرض عليه قيود وضوابط الهدف منها رفع مستوى الحماية الدستورية لتلك الحقوق والحريات لأقصى درجاته، وهو ما يعبر عنه بالسلطة المقيدة للمشرع.

ولأن هذا التراوح في سلطة المشرع (الضريبي) بين التقدير والتقييد يمكن أن يكون مدعاة للتساؤل عن: تلك المسائل التي يكون فيها للمشرع الضريبي سلطة تقديرية، وتلك التي تكون فيها سلطته مقيدة، فقد تم تقسيم هذا المطلب إلى فرعين، هما:

الفرع الأول: مسائل يكون فيها للمشرع الضريبي سلطة تقديرية  
الفرع الثاني: مسائل يكون فيها للمشرع الضريبي سلطة مقيدة

## الفرع الأول

### مسائل يكون فيها للمشرع الضريبي سلطة تقديرية

يبدو للوهلة الأولى بأن تمتع المشرع بالسلطة التقديرية في مباشرة اختصاصه التشريعي يجعله في حل من أي التزامات، إلا أن ذلك لا يمكن أن يكون صحيحاً في ظل دولة القانون التي يعد مبدأ سمو الدستور<sup>3</sup> أحد أهم مقوماتها<sup>4</sup>، كما يعتبر، من خلال تنصيبه عليها<sup>5</sup>، خط الدفاع الأول عن الحقوق والحريات تجاه كل ما قد يشكل تهديداً لها أياً كان مصدره، ولو كان المشرع نفسه، الذي يفترض فيه حمايتها وتكريس التمتع بها.

<sup>1</sup> حبشي لزرق، أثر سلطة التشريع على الحريات العامة وضماداتها، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة تلمسان، 2013، ص 109.

<sup>2</sup> عزوي عبد الرحمان، الرخص الإدارية في التشريع الجزائري، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2007، ص 66.

<sup>3</sup> راجع مثلاً: حسين جبار عبد، مظاهر مبدأ سمو الدستور، مجلة المحقق الحلي للعلوم القانونية والسياسية، كلية القانون، جامعة بابل، العدد 01، 2014، ص 332 وما بعدها. عمار عباس، دور المجلس الدستوري الجزائري في ضمان مبدأ سمو الدستور، مجلة المجلس الدستوري، الجزائر، العدد 01، 2013، ص 57 وما بعدها. أحمد العزي النقشبدي، سمو النصوص الدستورية، مجلة النهضة، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة القاهرة، العدد 02، 2012، ص 81 وما بعدها.

<sup>4</sup> أمين عاطف صليبا، المرجع السابق، ص 74 وما بعدها.

<sup>5</sup> صالح دجال، حماية الحريات ودولة القانون، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 01، 2010، ص 58 وما بعدها.

وانطلاقاً من ذلك، فقد تم تعريف السلطة التقديرية بأنها<sup>1</sup>: " حرية التقويم التي يتمتع بها المشرع بإتباع سياسة تشريعية معينة في ممارسة اختصاصاته بمقتضى الدستور بغية إحداث أثر قانوني ". كما وقد قيل بأنها<sup>2</sup>: " حرية المشرع في الموازنة وفق أسس منطقية بين بدائل تتزاحم فيما بينها لتنظيم الموضوع الواحد توطئة لاختيار أقلها تقييداً للحق أو الحرية، وأقربها اتصالاً بالأغراض التي يراد تحقيقها، وأقدرها على حكم العلاقة القانونية المعنية ".

وفيما يخص المشرع الضريبي، فإنه ومن خلال ما ورد في النصوص الدستورية الجزائرية المتعاقبة<sup>3</sup>، يمكن القول وأن المؤسس الدستوري قد خوله عند قيامه بفرض الضريبة سلطة تقديرية واسعة فيما يتعلق: (أولاً) بتحديد وعائها (أساسها)، وتحديد (ثانياً) معدلاتها (نسبها).

### أولاً: تحديد وعاء الضريبة

يعد اختيار وتحديد وعاء للضريبة بمثابة نقطة البداية التي ينطلق منها المشرع في تنظيمها<sup>4</sup>. وقد قدمت في الواقع لوعاء الضريبة العديد من التعاريف<sup>5</sup> التي تتفق كلها على أنه هو المادة الخاضعة للضريبة، وبأنه هو الموضوع المفروضة عليه الضريبة.

وفي تحديده للوعاء الذي تجبى منه الضريبة، يمر المشرع بثلاث مراحل، هي<sup>6</sup>:

**1. مرحلة اختيار المادة الخاضعة للضريبة:** تتمثل هذه المرحلة في قيام المشرع، وفقاً لما يتمتع به من سلطة تقديرية<sup>7</sup>، بالاختيار والمفاضلة بين مجموعة من الأسس التي يمكن أن يتخذ من أحدها (أو أكثر) وعاء للضريبة. ويتم هذا الاختيار بالتحديد بين كل من:

**أ/ الضريبة على الأشخاص والضريبة على الأموال:** تعد الضريبة على الأشخاص من أقدم الضرائب التي عرفتها كافة الحضارات، وكان يطلق عليها بالضريبة على الرؤوس، وطبقها العرب تحت اسم

---

<sup>1</sup> - إبراهيم محمد صالح الشرفاني، الأسس الفلسفية للرقابة الدستورية على السلطة التقديرية للمشرع، مجلة جامعة تكريت للعلوم القانونية، العدد 23، 2014، ص220.

- عوض المر، الرقابة القضائية على دستورية القوانين في ملامحها الرئيسية، مركز رينيه- جان ديوي للقانون والتنمية،<sup>2</sup> دون ذكر تاريخ النشر، ص56.

<sup>3</sup> - أنظر المواد: 151 من دستور 1976، 115 من دستور 1989، و140 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

<sup>4</sup> - يوسف شباط، المرجع السابق.

<sup>5</sup> - راجع مثلاً: عادل العلي، المرجع السابق، ص132. عبد الأمير شمس الدين، الضرائب أسسها العلمية وتطبيقاتها العملية، الطبعة الأولى، المؤسسة الجامعية، بيروت، 1987، ص66. حسن عواضة، المرجع السابق، ص418. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، وعاء ضريبة الدخل في التشريع العراقي، أطروحة دكتوراه، مرجع سابق، ص07.

<sup>6</sup> - محمد محمد عبد اللطيف، المرجع السابق، ص17.

<sup>7</sup> - المرجع نفسه، ص18.

"الجزية"<sup>1</sup>. كما وقد طبقت على الجزائريين في وقت الاحتلال الفرنسي<sup>2</sup>. وتعرف الضريبة على الأشخاص بأنها<sup>3</sup>: " تلك الضرائب التي تتخذ من الشخص وعاء لها، أي تلك الضرائب التي تتخذ وعاء لها وجود الفرد نفسه في إقليم الدولة"، وبأنها<sup>4</sup>: " الضرائب التي تتخذ من مجرد وجود الفرد وعاء لها بصرف النظر عن امتلاكه لثروة أو حيازته لدخل ولهذا تعرف بضريبة الرؤوس أو الفردة، وقد تفرض على جميع الأشخاص دون تمييز أو تفرض على الأسرة باعتبارها وحدة اجتماعية". ولأن هذه الضريبة عادة ما تكون موحدة، أي مبلغها موحد بالنسبة لجميع المكلفين بها، فقد جعل ذلك منها غير عادلة، وذلك لأنها لا تراعي المقدرة التكاليفية التي تختلف من شخص لآخر، فضلا عن أن حصيلتها كانت بسيطة لأن معدلها كان يتسم بالاعتدال حتى يمكن للفقراء الالتزام بها وأدائها، وهو ما أدى في ذات الوقت لزيادة نفقات جبايتها مع تزايد عدد الخاضعين لها<sup>5</sup>. وبالنظر إلى ذلك، فإن الدول لم تتردد في الأخذ بدلا عنها بالضريبة على الأموال مهما كانت صورتها و/أو أوضاعها، أي بمعنى فرضها على الأموال سواء كانت في شكل عامل من عوامل الإنتاج، أو كانت في شكل ريع عقاري أو عوائد لمنقول، أو كانت في شكل منتجات استثمارية أو منتجات استهلاكية، وسواء كانت (أي الأموال) عبارة عن دخل أو ثروة أو إنفاق. وميزة هذه الضريبة، باتفاق الفقه<sup>6</sup>، أنها قادرة على أن تحقق العدالة في توزيع العبء الضريبي.

ب/ الضريبة الوحيدة والضريبة المتعددة: يقصد بالضريبة الوحيدة أنها إما الضريبة التي لم تقم الدولة بفرض غيرها، أو الضريبة التي تعتبر رئيسية وأكثر أهمية مقارنة بباقي الضرائب التي تعتبر ثانوية وغير ذات أهمية. وللإشارة، فإنه لا بد من التمييز بين الضريبة الموحدة التي تعني ضم جميع الدخول المختلفة التي يحصل عليها المكلف في وعاء واحد تفرض عليه الضريبة، أي النظر إلى عناصر دخل المكلف بوصفها وحدة واحدة بصرف النظر عن اختلاف مصادرها وبين الضريبة الواحدة أو الوحيدة التي يقصد بها الضريبة التي تفرض على مال واحد أو على نشاط معين فقط<sup>7</sup>. ونظرا للانتقادات الكثيرة التي وجهت لنظام الضريبة الوحيدة، ونظرا أيضا لتعدد اتجاهات اختيار المادة الخاضعة للضريبة<sup>8</sup>، فإن الدول لم تجد

1. خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، المرجع السابق، ص 164.

2- علي زغدود، المرجع السابق، ص 192.

3- عادل العلي، المرجع السابق، ص 134.

4- السيد عبد المولى، المالية العامة: مصادر الإيرادات والميزانية العامة، دار الفكر العربي، القاهرة، 1977، ص 236.

5- عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، العدالة الضريبية، مرجع سابق، ص 33.

6- راجع مثلا: علي زغدود، المرجع السابق، ص 194. حامد عبدالمجيد دراز، سعيد عبد العزيز عثمان، المرجع السابق، ص 33. خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، المرجع السابق، ص 164. محمد سعيد فرهود، العدالة الضريبية اقتصاديا، مرجع سابق، ص 137.

7- عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي، أطروحة دكتوراه، مرجع سابق، ص 17.

8- راجع: عادل العلي، المرجع السابق، ص 137 - 138. علي زغدود، المرجع السابق، ص 190.

بدا في الأخذ بالضريبة المتعددة، والتي يقصد بها تعدد فرض الضرائب على المكلف بحسب تنوع موارده وممتلكاته ونشاطاته<sup>1</sup>. وتجدر الإشارة هنا إلى أنه ينبغي أن لا يكون هناك إفراط في التعدد لأن المطلوب هو التعدد المعتدل؛ فلا تكون هناك ضريبة واحدة، ولا مغالاة في التعدد، لأن المغالاة في التعدد تؤدي بلا شك إلى تعقيد النظام الضريبي وغموض أحكامه، وإلى عرقلة سير النشاط الاقتصادي، وإرهاق المكلف، وازدياد تكاليف الجباية<sup>2</sup>.

**ج/ الضريبة الموحدة (الضريبة على الدخل الإجمالي) والضريبة النوعية:** تكون الضريبة موحدة إذا كان وعاؤها ينتشك من مجمل الدخل الصافية التي يحققها المكلف وإن لم تكن من نفس المصدر<sup>3</sup>. وقد حاول أنصار هذا الضريبة الدفاع عنها من خلال إبراز مختلف مزاياها<sup>4</sup>، إلا أن ما وجه لها من نقد<sup>5</sup>، جعل التفكير يتحول نحو إمكانية الاعتماد على الضريبة النوعية، وذلك بجعل (فرض) لكل نوع من أنواع الدخل الذي يحققه المكلف ضريبة خاصة به فقط، أي في هذه الضريبة لا تجمع - كما في الضريبة الموحدة - أنواع الدخل ذات المصادر المختلفة ضمن وعاء واحد؛ وإنما يبقى كل نوع مستقلاً ومتميزاً عن البقية. ومنه فالدخل هنا يقسم أولاً إلى أنواع: دخل مصدره العمل، ودخل مصدره رأس المال، وقد يكون دخلاً مصدره تفاعل كل من العمل ورأس المال، ويمكن - للإشارة - أن نجد داخل كل نوع من هذه الأنواع تقسيمات وتفرعات أخرى، ثم يتم بعدها فرض ضريبة على كل نوع منها، ولهذا فهي تعرف بالضريبة النوعية. وفي الواقع، إن النظم الضريبية لم تستقر على الأخذ بإحدى الضريبتين دون الأخرى، وإن كان البعض يرى بأن الغلبة في التطبيق هي للضريبة النوعية وليس للموحدة، إلا أن البعض<sup>6</sup> يرى بأن المفاضلة بينهما لا تخضع لأسس موحدة وموضوعية تسري على كافة الدول؛ وإنما تتحكم فيها ظروف كل دولة وفلسفة نظامها السياسي والاقتصادي؛ بحيث قد تجد الدولة الواحدة تعتمد في فترة على الموحدة، وفي فترة أخرى على النوعية، وقد تجد الموحدة هي المطبقة في دولة ما، بينما قد تجد دولة جارة لها تفضل تطبيق النوعية عليها<sup>7</sup>.

**2. مرحلة تحديد المادة الخاضعة للضريبة:** وفي هذه المرحلة يعمل المشرع على تحديد كامل الأوصاف والشروط الواجب توافرها في المادة المختارة من قبل حتى يمكن فعلاً اعتبارها صالحة قانوناً لإخضاعها للاقتطاع الضريبي. ويشمل هذا التحديد كلا من:

1 - محمد الصغير بعلي، يسري أبو العلا، المرجع السابق، ص 66.

2 - عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي، أطروحة دكتوراه، مرجع سابق، ص 18-19.

3 - عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، التطورات المالية الدولية الحديثة وأثرها على التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص 99.

4 - راجع أكثر حولها: عبد المطلب عبد الحميد، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص 258.

5 - السيد عطية عبد الواحد، المرجع السابق، ص 17 وما بعدها.

6 - محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص 188.

7 - عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، التطورات المالية الدولية الحديثة وأثرها على التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص 95.

أ/ **الواقعة المنشئة للضريبة:** تعتبر الواقعة المنشئة للضريبة من المسائل ذات الارتباط الوثيق بوعاء الضريبة<sup>1</sup>. وهي تعرف بأنها<sup>2</sup>: " الحدث أو الفعل الذي يترتب على حدوثه إلزام المكلف بأداء الضريبة ". وفي هذا السياق، لابد من الإشارة إلى أن صدور قانون الضريبة لا يعني أنه قابل للتطبيق فوراً؛ بل لابد قبل ذلك تحقق الواقعة التي رتب المشرع على حدوثها الالتزام بدفع الضريبة، وهذا الأخير لا يكون مستحق الأداء إلا بعد انقضاء الآجال المحددة قانوناً ابتداء من إشعار إدارة الضرائب للمكلف بالضريبة.

ب/ **مكان فرض الضريبة:** ومؤهده أعمال المشرع لسلطته التقديرية لتحديد نطاق تطبيق الضريبة، وهذا بالأخذ إما بمبدأ إقليمية الضريبة؛ فتسري بذلك - وفق الشروط المحددة - على كل من يتواجد في إقليم الدولة من أموال وأشخاص، وإما بالأخذ بمبدأ شخصية الضريبة الذي يتيح تطبيقها على رعايا الدولة المتواجدين في الخارج.

ج/ **المكلفين بالضريبة:** وقد عبر عن ذلك المجلس الدستوري الفرنسي بشكل صريح في قراره الصادر في 08 فيفري 1991 بالقول<sup>3</sup>: (إن تحديد المكلفين بالضريبة يتبع تحديد وعائها).

3. **مرحلة تقدير المادة الخاضعة للضريبة:** بعد اختيار وتحديد المادة الخاضعة للضريبة، يقوم المشرع بتحديد الطرق التي يتم وفقاً لها تقدير قيمة المادة، وتحديد متى وكيف تطبق كل طريقة منها على حدة<sup>4</sup>.

## ثانياً: تحديد معدلات (نسب) الضريبة

لقد نص المؤسس الدستوري الجزائري بشكل صريح ولا لبس فيه على أن تحديد معدلات (نسب) الضريبة يدخل ضمن اختصاص الحصري للمشرع، وهذا بموجب المواد: 151 من دستور 1976، 115 من دستور 1989، و140 من دستور 1996، بعد تعديله في سنة 2016، وهو ما مؤداه بالضرورة عدم دستورية الضريبة التوزيعية<sup>5</sup>، التي سبق الإشارة أعلاه إلى أن المشرع لا يحدد معدلها؛ وإنما يكفي بتحديد وتوزيع حصليتها الإجمالية على وحدات الدولة الإدارية، لتقوم بعدها كل وحدة بتحديد، وفقاً للمعطيات الاقتصادية فيها، معدل للضريبة لا يسري إلا على الخاضعين لسلطتها ضمن حدود دائرتها الإقليمية.

<sup>1</sup> J.L. Guieze, Le partage des compétences entre la loi et le règlement en matière financière, L.G.D.J, Paris, 1974, p51. نقلاً عن: محمد محمد عبد اللطيف، المرجع السابق، ص20.

<sup>2</sup> عادل العلي، المرجع السابق، ص163.

<sup>3</sup> نقلاً عن: محمد محمد عبد اللطيف، المرجع السابق، ص23.

<sup>4</sup> راجع مثلاً: ولهي بوعلام، النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة: حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، 2012، ص80 وما بعدها. محمد عباس محرز، المدخل إلى الجباية والضرائب، مرجع سابق، ص117 وما بعدها. رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، مرجع سابق، ص187 وما بعدها.

<sup>5</sup> محمد محمد عبد اللطيف، المرجع السابق، ص24.

وفي الواقع، إن وجود هكذا ضريبة (توزيعية) يثير ما يعرف لدى الفقه الدستوري بالإغفال التشريعي<sup>1</sup> و/أو عدم الاختصاص السلبي للمشرع<sup>2</sup> الذي لا يزال محل جدل فقهي واسع<sup>3</sup>. فكما هو معلوم، تعتبر قاعدة الاختصاص من أهم القواعد التي يركز عليها القانون العام الحديث<sup>4</sup>، وذلك لأنها تعمل على تحديد صلاحيات كل سلطة بما يضمن التقليل من فرص التنازع بينها، ومن ثم تحقيق حسن سير العمل في مختلف المجالات، فضلا عن التحديد الواضح والدقيق للمسؤوليات، إلا أن المشرع قد يخالف هذه القاعدة، وذلك باتخاذ موقفا سلبيا من المسألة التي هو في الأصل المخول دستوريا بتنظيمها، وليس على أي نحو؛ بل يتعين عليه تنظيمها بالشكل الذي يستند من خلاله سلطته التقديرية، وتعبير آخر: يجب على المشرع عدم إغفال - سواء عمدا أو سهوا - تنظيم المسألة التي تدخل في صلب اختصاصاته التشريعية وعدم تخليه عنها، بأي صورة كانت، لصالح السلطة التنفيذية، وهذا لأن في ذلك نقفا على إرادة المؤسس الدستوري الذي لم يرد لسبب أو لآخر تحويلها لهذه الأخيرة.

وللاشارة، فإنه لا يمكن التسليم بالتعريف الذي يرى بأن الإغفال التشريعي هو<sup>5</sup>: " تخلي المشرع ممثلا في البرلمان المنتخب عن ممارسة اختصاصه الدستوري في التشريع كليا أو جزئيا وعدم التدخل لتنظيم الموضوعات المسندة له بموجب أحكام الدستور "، وذلك لأن المؤسس الدستوري هو الذي يعطي بنفسه للمشرع - كأصل - سلطة تقديرية واسعة في ممارسة اختصاصه التشريعي<sup>6</sup>؛ بحيث لا تقتصر فقط على المرحلتين المعاصرة\* واللاحقة\*\* لوضع النص التشريعي، وإنما تمتد كذلك لتشمل المرحلة التي تسبق

---

<sup>1</sup> - عزاوي عبد الرحمان، الرقابة على السلوك السلبي للمشرع: الإغفال التشريعي نموذجا، مجلة العلوم القانونية والإدارية والسياسية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة تلمسان، العدد 10، 2010، ص 87 وما بعدها. عبد العزيز محمد سالم، رقابة الإغفال في القضاء الدستوري، مجلة الدستورية، المحكمة الدستورية العليا، القاهرة، العدد 15، بتاريخ 2016/08/04، <http://hccourt.gov.eg/Pages/elmglaacourt/eladdelkamsasher1.aspx>

<sup>2</sup> - عيد أحمد الغفول : فكرة عدم الاختصاص السلبي للمشرع، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية، القاهرة، 2003، ص 113 وما بعدها. عبد الحفيظ علي الشبمي، رقابة الإغفال التشريعي في قضاء المحكمة الدستورية العليا، دار النهضة العربية، القاهرة، 2003، ص 12 وما بعدها. أحمد فتحي سرور، الحماية الدستورية للحقوق والحريات، مرجع سابق، ص 229.

<sup>3</sup> - راجع مثلا: حيدر محمد حسن عبد الله، معالجة امتناع البرلمان عن ممارسة اختصاصه التشريعي في القانون الوضعي، مجلة المحقق الحلي للعلوم القانونية والسياسية، كلية القانون، جامعة بابل، العدد 04، 2015، ص 566 وما بعدها.

<sup>4</sup> - محمد أنس قاسم جعفر، المرجع السابق، ص 77.

<sup>5</sup> - عزاوي عبد الرحمان، الرقابة على السلوك السلبي للمشرع: الإغفال التشريعي نموذجا، مرجع سابق، ص 88.

\* - بحيث يكون له الحرية - تحت رقابة المجلس الدستوري - في اختيار القواعد التي يرى بأنها الأنسب لتشكيل النص التشريعي المنظم لمسألة داخلية ضمن مجاله التشريعي.

\*\* - بحيث يكون له الحرية - مبدئيا - في تعديل قواعد أحد النصوص التشريعية بما يتوافق وتوجهاته و/أو بما يلائم الظروف التي تمر بها الدولة من جهة، وله من جهة أخرى - ومن دون أي رقابة قانونية - الحق في أن يلغي ما يشاء من النصوص التشريعية متى رأى وجوب القيام بذلك.

<sup>6</sup> - عبد العزيز محمد سالم، رقابة الإغفال في القضاء الدستوري، مرجع سابق.

وضعه، وذلك لأن للمشرع وحده حق البت - ما لم يوجد نص دستوري صريح على خلاف ذلك - في مدى الحاجة للتشريع من عدمها في مسألة معينة داخلية في اختصاصه؛ فهنا لا يملك المجلس الدستوري بأن يلزم المشرع بالتدخل لتنظيم هذه المسألة، وذلك لعدة أسباب: الأول منها أن المجلس الدستوري لا يملك إلزام المشرع بما لم يلزمه به المؤسس الدستوري نفسه، والثاني أن المجلس الدستوري لا يملك اعتبار عدم تدخل المشرع لتنظيم مسألة أو أكثر بالغير دستوري لأن هذا الموقف من المشرع يعتبر في نظر القانون عموماً وليس الدستور فحسب عدم، والعدم - كما هو معلوم - لا حكم له لأنه ليس أي أثر قانوني، والثالث أنه ليس هناك جزء محدد يترتب على عدم تدخل المشرع لتنظيم مسألة معينة، حتى بالنسبة لتلك الدول التي قررت هكذا نوع من الرقابة الدستورية<sup>1</sup>، وذلك لأن امتناع المشرع عن سن نص تشريعي معين لا يخول دستورياً حالياً لأي جهة كانت سلبه هذا الاختصاص، بل وإن المشرع في حد ذاته لا يمكنه أن يسلب نفسه هذا الاختصاص<sup>2</sup> لسبب بسيط هو أنه ليس هو الذي منح لنفسه هذا الاختصاص حتى يتنازل عنه لغيره من السلطات؛ وإنما منحه له المؤسس الدستوري، ولذا فأي تنازل من المشرع يعد تجاوزاً لاختصاصه، فضلاً عن كونه مخالفة دستورية.

وهو ما قد أكده المجلس الدستوري الجزائري بقوله<sup>3</sup>: (واعتباراً، من جهة أخرى، أن المشرع وضع حكماً تشريعياً في المادة 24 من القانون العضوي، موضوع الإخطار، يترتب على تطبيقه تحويل صلاحيات إنشاء الهيئات القضائية إلى المجال التنظيمي الذي يعود لرئيس الحكومة، طبقاً للمادة 125 (الفقرة الثانية) من الدستور، و يعد ذلك مساساً بالمادة 122-6 من الدستور، من جهة أخرى، و إعتباراً بالنتيجة، فإن المشرع عند إقراره إمكانية إنشاء أقطاب قضائية متخصصة وتنازله عن صلاحيات إنشائها للتنظيم، يكون قد تجاوز مجال اختصاصه من جهة، و مس بالمادة 122-6 من الدستور، من جهة أخرى).

وأما المجلس الدستوري الفرنسي، فقد أكد بدوره في أكثر من مناسبة على أحقيته في مراقبة دستورية التشريع إذا لم يمارس المشرع اختصاصه بصورة كاملة على النحو الذي رسمه له الدستور، وبوجه خاص المادة 34 من دستور 1958 (الفرنسي)، ومن أبرز أمثلة ذلك: إغفال المشرع تحديد وعاء الضريبة وفئات المكافئين وكيفية تحصيلها<sup>4</sup>.

ولعل من أصعب ما يواجه الرقابة الدستورية عموماً هي أنها مطالبة بالحرص على عدم المساس بالسلطة التقديرية للمشرع، وإلا فإنها تكون في حكم المتجاوزة لحدود اختصاصها. وهو في الواقع ما جعل

<sup>1</sup> - راجع: أحمد فتحي سرور، الحماية الدستورية للحقوق والحريات، مرجع سابق، ص 226 وما بعدها.

<sup>2</sup> - M. Otto, Le droit administratif allemand. Tome 2, Editions V. Giard et E. Brière, Paris, 1904, p95.

<sup>3</sup> المتعلق بالتنظيم - أنظر: رأيه رقم 05/01 المؤرخ في 17 يونيو 2005 والمتعلق بمراقبة مطابقة القانون العضوي

القضائي للدستور.

<sup>4</sup> - أحمد فتحي سرور، المرجع نفسه، ص 229.



المجلس الدستوري الجزائري لا يتشدد كثيرا في بسط كامل رقابته على تلك النصوص التي يتمتع المشرع في وضعها بسلطة تقديرية واسعة، ومن أهمها النصوص المتعلقة بتحديد معدلات (نسب) الضريبة، ولكنه في ذات الوقت لم يتركها لتكون سلطة تحكمية أو بدون قيود<sup>1</sup>؛ بحيث عمل على عقلنة تقنياته الرقابية بشكل يمكنه من أن يمارس رقابته دون أن يتعدى على سلطة المشرع التقديرية. ومن أبرز تلك التقنيات، نذكر اعتماد المجلس الدستوري الجزائري على فكرة الخطأ البين في التقدير التي كان القضاء الإداري السابق إلى العمل بها، عند رقابته للسلطة التقديرية للإدارة<sup>2</sup>، والتي تفرض على المشرع الالتزام بضرورة التحلي بالمنطق والموضوعية فيما يجريه من تقديرات، وهو ما أوضحه المجلس الدستوري صراحة من خلال إحدى الحثيات التي جاء فيها أن<sup>3</sup>: (واعتبارا أن هذه المبادئ تقتضي من المشرع، عند ممارسة اختصاصاته، أن يؤسس تقديره على معايير موضوعية وعقلانية).

كما أن المجلس قد اعتمد على ما يعرف بتقنية التحفظات التفسيرية<sup>4</sup> ليتمكن من وضع السلطة التقديرية للمشرع في الإطار الذي يجعلها متوافقة مع الدستور. وللإشارة، فالمجلس الدستوري لا يقبل بتحفظ دستورية النص التشريعي المعروض عليه، برتمته أو جزء منه، إلا إذا تبين له من خلال تفسيره لهذا النص التشريعي بأن ثمة وجها للتفسير يمكن حمل النص عليه حتى يكون متوافقا مع الدستور، وذلك لأنه يجب استصحاب الأصل، وهو أن النصوص التشريعية تعتبر متوافقة مع الدستور إلى غاية ثبوت العكس بشكل يقيني. والتحفظ قد يكون - بحسب نوع التفسير الذي يستند إليه<sup>5</sup> - تحفظا مقيدا، وذلك في حالة احتمال النص لعدة تفاسير بينها تفسير أو أكثر يجعل النص متعارضا مع الدستور، فإن المجلس الدستوري في هذه الحالة يعمل وبشكل محايد على تحديد التفسير الذي به<sup>6</sup> أو بدونه<sup>7</sup> لا يعتبر النص دستوريا، والذي يجب على

<sup>1</sup> عادل الطبطبائي، الحدود الدستورية بين السلطين التشريعية والقضائية، مطبوعات جامعة الكويت، الكويت، 2000، ص421.

<sup>2</sup> -راجع: العربي زروق، التطور القضائي لمجلس الدولة الفرنسي في رقابة السلطة التقديرية للإدارة ومدى تأثير القضاء الجزائري بها، مجلة مجلس الدولة، الجزائر، العدد 06، 2006، ص122 - 123.

<sup>3</sup> - أنظر: رأيه رقم 98/04 المؤرخ في 13 يونيو 1998 حول دستورية المواد من 4 إلى 7 و11، 12، 14، 15 و23 من القانون المتضمن نظام التعويضات والتقاعد لعضو البرلمان.

\* - أي بمعنى عدم الاعتماد على عناصر خارج: ألفاظ النص وسياقه، إرادة المشرع الحقيقية، المصلحة التي توخاها النص.

<sup>4</sup> - راجع: محمد منير حساني، أثر الاجتهاد الدستوري على دور البرلمان الجزائري، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة بسكرة، 2015، ص224 وما بعدها.

B. Yelles Chaouche, Le conseil constitutionnel en Algérie, Office des publications universitaires, Alger, 1999, p151 et suivant.

<sup>5</sup> - راجع: أحمد فتحي سرور، الحماية الدستورية للحقوق والحريات، مرجع سابق، ص267 وما بعدها.

<sup>6</sup> - أنظر مثلا: رأي المجلس الدستوري رقم 98/06 المؤرخ في 19 مايو 1998 والمتعلق بمراقبة مطابقة القانون العضوي المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله للدستور.

<sup>7</sup> - أنظر مثلا: رأي المجلس الدستوري رقم 11/03 المؤرخ في 22 ديسمبر 2011 والمتعلق بمراقبة مطابقة القانون العضوي المتعلق بنظام الانتخابات للدستور.

جميع السلطات في الدولة احترامه والتقيده به، وقد يكون **التحفظ منشئاً**، وذلك في حالة استبعاد المجلس الدستوري للتفسير الذي يعتبره متعارضاً مع الدستور، وإحلاله محله تفسيراً يرى فيه بأن إرادة المشرع قد انصرفت إليه ولكنه لم يعبر عنه بالوضوح المطلوب<sup>1</sup>، كما ويمكن أن يكون التحفظ **توجيهياً**، وهذا في حالة اكتفاء المجلس الدستوري بإعطاء توجيهات لمطبقي القانون الهدف منها الكشف عن المعنى الذي قصده المشرع لضمان أن يتأتى التطبيق متماشياً مع الدستور<sup>2</sup>.

ويمكن الإشارة هنا إلى أنه لما قضت المحكمة الدستورية العليا في مصر في قرارها المؤرخ في 06 ديسمبر 1993 بأن مقدار الضريبة أو مبلغها أو دينها يتحدد مرتبطاً بوعائها، فإن انتفى هذا الارتباط لم تتوافر الأسس الموضوعية للضريبة، فقد اعتبر بعض الفقه<sup>3</sup> ذلك توجيهاً من المحكمة بضرورة مراعاة الارتباط بين مقدار الضريبة ووعائها عند ربطها.

## الفرع الثاني

### مسائل يكون فيها للمشرع الضريبي سلطة مقيدة

إذا كان البعض<sup>4</sup> يرى بأن للمشرع حرية شبه مطلقة في ممارسة اختصاصه التشريعي، فإن القضاء الدستوري وإن كان لا ينكر ما يتمتع به المشرع من سلطة تقديرية في سن القوانين ووضعها، إلا أنه يرى بأنها ليست أبداً بمطلقة خاصة عندما يتعلق الأمر بالحقوق والحريات؛ بحيث قد بينت المحكمة الدستورية العليا في مصر بموجب قرارها الصادر في 16 ماي 1997<sup>5</sup>: (إن الأصل في سلطة التشريع عند تنظيم الحقوق أنها سلطة تقديرية... إلا أن هذا لا يعني إطلاق هذه السلطة في سن القوانين دون التقيد بالحدود والضوابط التي نص عليها الدستور). وفي الواقع، إن المجلس الدستوري الجزائري كان قد سبقها مبيناً بأن<sup>6</sup>: (تدخل المشرع خاصة في مجال الحقوق والحريات الفردية والجماعية يجب أن يهدف إلى ضمان ممارسة فعلية للحق أو الحرية المعترف بهما دستورياً).

12/ المؤرخ في 08 يناير 2012 والمتعلق بمراقبة مطابقة القانون العضوي 02. أنظر مثلاً: رأي المجلس الدستوري رقم<sup>1</sup> المتعلق بالإعلام للدستور.

2. أنظر مثلاً: رأي المجلس الدستوري رقم 98/07 المؤرخ في 24 مايو 1998 والمتعلق بمراقبة مطابقة القانون العضوي المتعلق باختصاصات محكمة التنازع وتنظيمها وعملها للدستور.

3. أحمد فتحي سرور، الحماية الدستورية للحقوق والحريات، مرجع سابق، ص 287.

4. خالد سيد محمد حماد، حدود الرقابة القضائية على السلطة التقديرية للإدارة، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية،<sup>4</sup> القاهرة، 2013، ص 86.

5. نقلاً عن: إكرامي بسيوني عبد الحي خطابي، المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية، مرجع سابق، ص 213.

6. أنظر: رأيه رقم 97/01 المؤرخ في 06 مارس 1997 والمتعلق بمراقبة مطابقة الأمر المتضمن القانون العضوي المتعلق بالأحزاب السياسية للدستور.

هذا وبالرجوع إلى مختلف الوثائق الدستورية التي عرفتها الجزائر، نجد بأن المشرع الضريبي مقيد دستورياً، بصدد حقوق وحرّيات المكلفين بالضريبة، باحترام تلك الحقوق والحرّيات المكفولة دستورياً، والتي يمكن اعتبار الحق في الحياة الخاصة نموذجاً لها، مثلما أنه مقيد باحترام الضمانات الجزائية المكفولة هي الأخرى دستورياً. وباعتبار ذلك، فقد تم تقسيم هذا الفرع كما يلي:

أولاً: احترام حقوق وحرّيات مكفولة دستورياً: الحق في الحياة الخاصة نموذجاً

ثانياً: احترام الضمانات الجزائية المكفولة دستورياً

### أولاً: احترام حقوق وحرّيات مكفولة دستورياً: الحق في الحياة الخاصة نموذجاً

نظراً لفداحة الأضرار التي تتعرض لها الخزينة العمومية للدولة جراء عمليات التهرب الضريبي، فإن المشرع الضريبي حرص على عدم التساهل في مواجهته، ويظهر ذلك جلياً في تقويته وتعزيزه لقدرات إدارة الضرائب على البحث والتحري عن مدى قدرة كل مكلف على الدفع، وهذا من خلال الإقرار لها بممارسة عدد من الحقوق، من أهمها:

#### 1) حق الإطلاع:

لقد نصت المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: (يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية، قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، بتصفح الوثائق والمعلومات المنصوص عليها...)، وللتأكيد أكثر على أن تمتع إدارة الضرائب بحق الإطلاع هو أمر لازم لتمكّنها من أداء مهمتها الرقابية، فإن المشرع عاد ونص في الفقرة الأخيرة من المادة 59 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: (يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية، بالحصول على المعلومات والوثائق، مهما كانت وسيلة حفظها، قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها).

وبناء على ذلك، فقد عرف حق الإطلاع بأنه<sup>1</sup>: "حق إدارة الضرائب في الإطلاع على الأوراق والوثائق كلها التي تمكّنها من تحديد وعاء الضرائب المختلفة ومن ربطها ومنع التهرب من أدائها"، وبأنه<sup>2</sup>: "إجراء رقابي تمارسه السلطة الضريبية للتأكد من صحة الإقرار الضريبي المقدم من قبل المكلف". ويمكن أن يمارس حق الإطلاع بعين المكان<sup>3</sup> أو عن طريق المراسلات<sup>4</sup>. وهو، بحسب الحالة،

<sup>1</sup> حسن المرصفاوي، حق الاطلاع لموظفي الإدارة الضريبية، مجلة إدارة قضايا الحكومة، القاهرة، العدد 03، 1962، ص05. نقلاً عن: عبد الباسط علي جاسم، حق الإطلاع الضريبي لموظفي الإدارة الضريبية في التشريع الضريبي العراقي، مجلة الرافدين للحقوق، كلية الحقوق، جامعة الموصل، العدد 41، 2009، ص206.

<sup>2</sup> عبد الباسط علي جاسم، نفس المرجع والصفحة.

<sup>3</sup> أنظر كمثال: المادة 52 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>4</sup> أنظر كمثال: المادة 52 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

يسمح لإدارة الضرائب إما بإتمام المعلومات التي تحصلت عليها من قبل بكيفيات أخرى، أو التأكد من صحة المعلومات التي استخرجتها عند دراستها للملفات التي لديها<sup>1</sup>.

## (2) حق المعاينة والحجز<sup>2</sup>:

نصت على هذا الحق المادة 34 من قانون الإجراءات الجبائية بقولها: (...عندما توجد قرائن تدل على ممارسات تدليسية، يمكن للإدارة الجبائية أن ترخص، ضمن الشروط المبينة في المادة 35 أدناه، للأعوان الذين لهم على الأقل رتبة مفتش ومؤهلين قانونا، القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفن الضريبة )، وأما المادة 35 من ذات القانون فقد جاء فيها بأنه: ( لا يمكن الترخيص بإجراء حق المعاينة إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا أو قاض آخر يفوضه هذا الأخير... تتم المعاينة وحجز الوثائق والأموال التي تشكل أدلة على وجود طرق تدليسية، تحت سلطة القاضي ورقابته. ولهذا الغرض، يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية ويعطي كل التعليمات للأعوان الذين يشاركون في هذه العملية).

وعليه فحق المعاينة يتمثل في الانتقال إلى محلات المكلف للتأكد من صحة المعلومات التي صرح بها، وتدون بموجبه محاضر يُثبت فيها ما تم معاينته من معلومات متعلقة مثلا بطبيعة النشاط، المكان الذي يزول فيه، أنواع السلع وكمياتها، وجود آلات وعمال من عدمه... الخ<sup>3</sup>. ويمكن القول بأن حق الإطلاع أشمل من حق المعاينة الذي يتم فقط عن طريق الانتقال من الإدارة إلى أماكن المكلف، في حين أن حق الإطلاع يمكن القيام به كذلك داخل مقر الإدارة عن طريق إرسال الوثائق إليها لتطلع عليها هناك. هذا وتجدر الإشارة إلى أن حق إدارة الضرائب في الإطلاع وإن كان يتفق مع حقها في المعاينة والحجز في أن كلا منهما يشكل مساسا بالحياة الخاصة<sup>4</sup> للمكلفين، ويتعارض مع واجب كتمان السر المهني<sup>5</sup> للذين هم ملزمون به قانونا، إلا أنه مع ذلك يختلف عنه في كونه لا يعد استثناء يتعين على إدارة الضرائب عدم التوسع فيه، وهذا ما قد أكدت عليه الفقرة الأولى من المادة 46 مكرر 1 من قانون

<sup>1</sup> ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، مرجع سابق، ص 40.

<sup>2</sup> أنظر أيضا: المادة 112 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

<sup>3</sup> عبد الباسط وفا، فض منازعات الضرائب على الدخل بالطريق الإداري، دار النهضة العربية، القاهرة، 2001، ص 20.

<sup>4</sup> راجع حول مبررات هذا المساس وحدوده القانونية، راجع مثلا: عاقل فاضيلة، الحماية القانونية للحق في حرمة الحياة الخاصة، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة، 2012، ص 380 وما بعدها.

<sup>5</sup> للإشارة، فإن حق الإطلاع تمارسه إدارة الضرائب حتى ولو بصدد معلومات خاضعة للسر المهني، وهذا ما لم يوجد نص على خلاف ذلك. لمعرفة ما هي الاستثناءات الواردة على حق الإطلاع، راجع: العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2014، ص 75 وما بعدها.

الإجراءات الجبائية التي نصت على: (إن حق الإطلاع على الوثائق الممنوح إلى إدارة الضرائب لدى الإدارات العمومية أو المؤسسات أو الهيئة الخاضعة لمراقبة السلطات الإدارية وكذلك المؤسسات الخاصة، يمكن استعماله من أجل تأسيس وعاء كل الضرائب).

ولئن كان ذلك يعكس مدى اهتمام المشرع الضريبي بتزويد إدارة الضرائب بكل المكنات القانونية التي تسمح لها بأداء مهامها بالكفاءة المرجوة منها، إلا أنه في الوقت ذاته يثير التساؤل عن مدى وجوب تقيد المشرع الضريبي باحترام حق المكلفين بالضريبة في الحياة الخاصة الذي يعد أحد أهم الحقوق المكرسة دستوريا في الجزائر منذ الاستقلال<sup>1</sup>.

وقبل محاولة الإجابة على التساؤل أعلاه، نسجل بأن هناك من الباحثين<sup>2</sup> من يرى بأن المؤسس الدستوري يعتبر حرمة الحياة الخاصة وسترها حرية عامة وليس حقا، وذلك على أساس أنه لم ينص صراحة على أنها تعد حقا كما فعل بالنسبة لبعض الحقوق، إلا أن هذا الطرح لم يعد له ما يبرره بعد التعديل الدستوري لسنة 2016 الذي قطع الشك باليقين على أنها تعتبر حقا واجب الحماية؛ بحيث تنص حاليا المادة 46 من دستور 1996 على أنه: (لا يجوز انتهاك حرمة حياة المواطن الخاصة، وحرمة شرفه، ويحميها القانون. سرية المراسلات والاتصالات الخاصة بكل أشكالها مضمونة. لا يجوز بأي شكل المساس بهذه الحقوق دون أمر معلل من السلطة القضائية. ويعاقب القانون على انتهاك هذا الحكم).

وبالعودة إلى التساؤل حول مدى وجوب تقيد المشرع الضريبي باحترام الحياة الخاصة للمكلفين بالضريبة، فإن المؤسس الدستوري الجزائري كان واضحا وصارما بخصوص هذه المسألة؛ بحيث لم يجز منذ تبني دستور 1976<sup>3</sup> انتهاك حرمة الحياة الخاصة، فضلا على إلزام المشرع (القانون) بحمايتها، واستمر الوضع هكذا<sup>4</sup> إلى غاية إقرار التعديل الدستوري لسنة 2016 الذي أضاف ضمانتين مهمتين<sup>5</sup>، الأولى تتعلق بعدم قدرة المشرع على تحويل إدارة الضرائب مكنة المساس بأي شكل كان حرمة الحياة الخاصة إلا بوجود أمر معلل من السلطة القضائية المكلفة دستوريا بضمان الحقوق والحريات، وتتعلق الثانية بوجوب تدخل المشرع لقمع جزائيا كل الأفعال التي تمس حرمة الحياة الخاصة بالمخالفة لهذا الحكم الدستوري.

<sup>1</sup> - أنظر المواد: 14 من دستور 1963، 49 من دستور 1976، 37 من دستور 1989، و46 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

<sup>2</sup> - صفية بساتن، الحماية القانونية للحياة الخاصة، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة تيزي وزو، 2012، ص332.

<sup>3</sup> - أنظر: المادة 49 منه.

<sup>4</sup> - أنظر المادتين: 37 من دستور 1989، و39 من دستور 1996 قبل تعديل 2016.

<sup>5</sup> - أنظر: المادة 46 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

واللافت للنظر هو أن المجلس الدستوري الفرنسي، وبموجب قراره الشهير الصادر في 29 ديسمبر 1983، لم يتردد في نفي كون مبدأ سرية الضريبة<sup>1</sup> (السر الضريبي) يعتبر من ضمن العناصر التي يقوم عليها الحق في الحياة الخاصة<sup>2</sup>. ولعل هذا الموقف السلبي من المجلس الدستوري الفرنسي مرده أن الحق في الحياة الخاصة لم يتم النص عليه في أي من النصوص الدستورية الفرنسية، وهذا ما جعل المجلس يتردد طويلاً في إضفاء القيمة الدستورية على هذا الحق؛ بحيث لم يرق بذلك - حسب ما يؤكد البعض<sup>3</sup> - إلا سنة 1995.

هذا ويبدو بأن هناك من الفقهاء من يؤيد ذلك بالقول<sup>4</sup>: " هذا الاجتهاد لا يختلف عليه اثنان، لأن الضرائب من المفترض أن تخرج عن نطاق الحماية الواجب فرضها لحماية خصوصيات الإنسان. لأن من يسلم بغير ذلك كمن يضع حجر عثرة في وجه تطبيق مبدأ المساواة أمام الضرائب العامة"، في حين يعارض البعض ذلك، وهذا من خلال اعتبار أن استعمال إدارة الضرائب لحقها في الاطلاع والتحري والتفتيش يجب أن لا يؤدي إلى انتهاك حرمة الحياة الخاصة للمكلف<sup>5</sup>.

في الواقع، يمكن القول هنا وأن الحق في الحياة الخاصة لا يقصد به حجب المعلومات الضرورية عن إدارة الضرائب، وجهات القضاء إن اقتضى الأمر، لتتمكن من تأسيس الضريبة ومراقبتها؛ وإنما يقصد به أن على إدارة الضرائب، وكل مؤسسات الدولة، التي يخولها المشرع مكنة الاطلاع على أسرار المكلفين بالضريبة سترها وعدم نشرها بأي وسيلة كانت، والمحافظة عليها بعدم اطلاع الغير عليها<sup>6</sup>، ما لم يوجد نص قانوني صريح يلزمها بخلاف ذلك<sup>7</sup>، وهذا لأن الفقه متفق على أن الذمة المالية تعتبر بالنسبة للشخص من عناصر الحياة الخاصة<sup>8</sup> التي يسعى دوماً إلى إضفاء طابع السرية عليها، لكن ومهما يكن من أمر، فإنه ليس من حق المكلف بالضريبة التمسك بحقه في الحياة الخاصة كذريعة للتملص أو محاولة التملص من أداء ما يجب عليه أدائه من ضرائب، وله دستورياً<sup>9</sup> في المقابل على المشرع الضريبي

<sup>1</sup> - راجع: فضيلة عباس غائب، مبدأ سرية المعلومات الضريبية في قانون ضريبة الدخل العراقي، مجلة الرافدين للحقوق، كلية الحقوق، جامعة الموصل، العدد 46، 2010، ص 301 وما بعدها.

<sup>2</sup> - نوبري عبد العزيز، الحماية الجزائية للحياة الخاصة، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة باتنة، 2011، ص 66-67.

<sup>3</sup> - راجع: أمين عاطف صليبا، المرجع السابق، ص 317.

<sup>4</sup> - المرجع نفسه، ص 318.

<sup>5</sup> - معتز علي صبار، الحماية القانونية للحياة الخاصة في مجال الضرائب، مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية، جامعة كركوك، العدد 05، 2013، ص 219.

<sup>6</sup> - أنظر: المادة 51 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

<sup>7</sup> - أنظر مثلاً المادتين: 02/65 و 68 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>8</sup> - محمد محمد عبد اللطيف، المرجع السابق، ص 245.

<sup>9</sup> - أنظر المواد: 151 من دستور 1976، 115 من دستور 1989، و 140 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

أن يحفظ له أسراره المتعلقة بشخصه ونشاطه (مركزه المالي) تجاه كل من قد يحاول المساس بحرمته، وفي مقدمتهم أعوان إدارة الضرائب<sup>1</sup>، وهذا عبر وضع الضوابط والقيود القانونية اللازمة لذلك<sup>2</sup>.

## ثانيا: احترام الضمانات الجزائية المكفولة دستوريا

الأصل في القانون الضريبي أنه يأتي ليبين الضرائب التي يقع على المكلفين الالتزام بأدائها وفق الشروط والضوابط المحددة فيه. أو بتعبير آخر القانون الضريبي هو<sup>3</sup>: " ذلك الفرع من فروع القانون العام الذي ينظم حقوق الدولة الضريبية وامتيازاتها في التنفيذ...". هذه الأخيرة (أي الامتيازات) وعلى الرغم من أهميتها في السماح لإدارة الضرائب في مباشرة الإجراءات المنصوص عليها قانونا في مواجهة المكلفين الذين يتماطلون في سداد ما عليهم من مستحقات ضريبية، بعد انقضاء الآجال القانونية الممنوحة لهم، إلا أنه ونظرا لخطورة بعض الأفعال المرتكبة من قبل أولئك المكلفين الذين لا يتوانون في استعمال وسائل الغش والتدليس التي لعلها تمكنهم من التملص كليا أو جزئيا من التزاماتهم الضريبية، فإن المشرع الضريبي، كما هو مبين أعلاه، لم يكتف بما قرره من عقوبات ضريبية؛ بحيث أقر إلى جانبها بعض العقوبات الجزائية التي الهدف منها تحقيق الردع الضريبي المرجو.

ومنه فالعقوبات الجزائية الواردة في القانون الضريبي ليست هي الأصل، وهو ما قد أكدت عليه أيضا المحكمة الدستورية العليا في مصر بقضائها<sup>4</sup>: (إن القوانين الضريبية لا تعتبر بطبيعتها قوانين جزائية تقرر عقوبة جزائية...).

وعلى خلاف العقوبات الضريبية التي أثارَت جدلا فقهيًا واسعًا حول طبيعتها القانونية، فإن العقوبات الجزائية الواردة في القانون الضريبي لم يختلف أحد على أنها تعد بمثابة امتداد لتلك الواردة في قانون العقوبات<sup>5</sup>. وباعتبار ذلك، فإن الوحيد الذي له اختصاص النطق بها هو القضاء الجزائي فقط<sup>6</sup>.

<sup>1</sup> أنظر: المادة 01/65 من قانون الإجراءات الجنائية. راجع: محمد علوم محمد علي العقبى، مخالفة الالتزام بالامتناع عن إفشاء الأسرار الضريبية، مجلة جامعة تكريت للعلوم الإنسانية، العدد 09، 2005، ص244.

<sup>2</sup> راجع مثلا حول الضمانات القانونية التي منحها المشرع الضريبي للمكلفين بالضريبة في الجزائر: كوسة فضيل، القاضي الإداري والمنازعة الضريبية، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2010، ص101 - 102. فاطمة زعزوعة، المرجع السابق، ص127 وما بعدها. أحمد فنيديس، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق الضريبي، مجلة التواصل في الاقتصاد والإدارة والقانون، جامعة عنابة، العدد35، 2013، ص190 وما بعدها.

<sup>3</sup> عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، التشريع الضريبي، مرجع سابق، ص21.

<sup>4</sup> نقلا عن: إكرامي بسيوني عبد الحي خطاب، المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية، مرجع سابق، ص200.

<sup>5</sup> وهي بذلك تشكل، إلى جانب العقوبات المنصوص عليها في الفروع الأخرى، ما يعرف بقانون العقوبات التكميلي. راجع حوله مثلا: منصور رحمانى، الوجيز في القانون الجنائي العام، دار العلوم، عنابة، 2006، ص56.

<sup>6</sup> عوض محمد، جرائم المخدرات والتهرب الجمركي، المكتب المصري الحديث، الإسكندرية، 1965، ص288.

وإن كان المشرع الضريبي، من باب الإشارة، قد قيد تحريك الدعوى العمومية في هذه الحالة بوجود شكوى، بحسب الحالة، إما من المدير الولائي للضرائب<sup>1</sup> أو من مدير كبريات المؤسسات<sup>2</sup>. وبالنظر إلى ما قد يترتب عن المتابعة الجزائية من مساس بحقوق وحرقات المكلفين الذين يثبت قضائياً تورطهم في ارتكاب جرائم ضريبية، فإن المؤسس الدستوري الجزائري قد أقر عددا من الضمانات، يمكن القول بأن الهدف منها حماية كل المتابعين جزائياً، بمن فيهم أولئك المكلفين، من أي تعسف قد يطالهم. ومن تلك الضمانات الدستورية ما يتعلق بالعقوبات الجزائية التي ترمي الدعوى العمومية إلى تطبيقها<sup>3</sup>، ومنها ما يتعلق بالقواعد الشكلية الواجب احترامها في إطار هذه الدعوى<sup>4</sup>.

فأما عن الضمانات الدستورية المتعلقة بالعقوبات الجزائية، فإنه يمكن القول وأنها تتمثل في مجموعة من المبادئ التي تضمنها الدستور، ومن أهمها:

### 1. مبادئ الشرعية والشخصية:

بحيث تنص المادة 160 من دستور 1996<sup>5</sup>، بعد تعديله في سنة 2016، على أنه: (تخضع العقوبات الجزائية إلى مبادئ الشرعية والشخصية)، ويقصد بمبدأ شرعية العقوبة أن تكون من وضع وتحديد المشرع فقط<sup>6</sup>؛ فلا تجد مصدرها إذن إلا في ما يسنه المشرع من نصوص قانونية مكتوبة. ويجب أن يعمل المشرع كل ما في وسعه ليضمن أن تكون العقوبة محددة بشكل واضح ودقيق<sup>7</sup>، إن من ناحية نوعها أو من ناحية مدتها و/أو مقدارها، وذلك بغرض تدعيم مبدأ حظر القياس في مجال التجريم والعقاب<sup>8</sup> من جهة، ولتحقيق الردع العام المرجو من جهة أخرى، وهذا من خلال علم كل مكلف (شخص) ما العقوبة التي تنتظره إن هو أقدم على ارتكاب الجريمة؛ مما قد يجعله يتراجع عن ذلك مخافة توقيعها عليه، هذا ولتحقيق من جهة ثالثة مبدأ المساواة أمام العقوبة<sup>9</sup>، وذلك بأن تكون العقوبة - بنوعها وكمها - واحدة بالنسبة للجميع منعا لأي تعسف أو تحكم قد يصدر من قبل السلطات<sup>10</sup> كما كان سائدا من قبل في

1. أنظر: المادة 104 من قانون الإجراءات الجنائية.

2. أنظر: المادة 104 مكرر من قانون الإجراءات الجنائية.

3. أنظر: المادة الأولى من قانون الإجراءات الجنائية.

4. محمد محمد عبد اللطيف، المرجع السابق، ص 201.

5. أنظر كذلك كل من المادتين: 169 من دستور 1976، 133 من دستور 1989.

6. المواد: 151 من دستور 1976، 115 من دستور 1989، و 140 من دستور 1996.

7. أحمد فتحي سرور، القانون الجنائي الدستوري، مرجع سابق، ص 88.

8. عبد الرحمان خلفي، محاضرات في القانون الجنائي العام، دار الهدى، عين مليلة، 2010، ص 47.

9. لحسين بن شيخ آث ملويا، دروس في القانون الجزائي العام، دار هومة، الجزائر، 2012، ص 246.

10. بن اعراب محمد، الضمانات الهيكلية والإجرائية للحق في محاكمة عادلة، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة سطيف 2، 2014، ص 309 وما بعدها.



دول مقارنة. وأما عن مبدأ شخصية العقوبة، فإنه يقصد به ألا تمس العقوبة بشكل مباشر إلا شخص و/أو ذمة مرتكب الجريمة؛ بحيث لا تمتد لتمس غيره، سواء كانوا من عائلته أو من خارجها، وأما عن آثارها غير المباشرة، فإن المشرع لا يزال عاجزاً عن تلافيتها<sup>1</sup>؛ فعقوبة الحبس مثلاً ورغم أنها لا تطبق إلا بحق مرتكب الجريمة شخصياً إلا أن المشرع لا يستطيع أن يمنع ارتداد أثرها على من يعولهم، وذلك لأن هناك مبدأ قانونياً مفاده الأجر يقابله العمل، والتوقف عن العمل بسبب عقوبة الحبس يقابله لا محالة توقف الراتب الذي يعد بالنسبة لكثير من الأشخاص، سيما الموظفين، قوام حياتهم.

## 2. مبدأ عدم الرجعية:

وقد تضمنت هذا المبدأ المادة 58 من دستور 1996<sup>2</sup>، بعد تعديله في سنة 2016، بقولها: (لا إدانة إلا بمقتضى قانون صادر قبل ارتكاب الفعل المجرم)، وهذا المبدأ يعد أحد أهم الضمانات التي تمكن الأشخاص، بالإضافة إلى مبدأ الشرعية، من تحصيلها في مواجهة السلطة. ويقصد به أن النصوص العقابية يمنع تطبيقها على وقائع ارتكبت قبل دخولها حيز النفاذ، ومن ثم فمجال تطبيقها منحصر مبدئياً في الواقع التي تلت تاريخ سريانها<sup>3</sup>. وقلنا مبدئياً لأن على المشرع ألا يحرم المكلف (الشخص) المتابع جزائياً من مكنة الاستفادة من النص العقابي الجديد متى كان أقل شدة، وهذا احتراماً لمبدأ ضرورة العقوبة؛ إذ إقرار عقوبة جزائية جديدة أقل شدة دلالة على أن العقوبة القديمة لم يعد لها داع من الناحية العملية، ولذا فقد استبعدتها المشرع، ومن ثم فليس هناك حاجة في التمسك بتطبيقها على المكلف المعني. وهو ما قد أكدته المشرع الجزائري بنصه على أن قانون العقوبات لا يسري على الماضي إلا ما كان منه أقل شدة<sup>4</sup>.

وأما فيما يتعلق بالضمانات الدستورية المرتبطة بإجراءات وشكليات الدعوى العمومية، فإن المؤسس الدستوري الجزائري قد حرص على إفادة المكلف (الشخص) المتابع جزائياً بأكثر قدر ممكن من الضمانات، نذكر من بينها:

## 1. قرينة البراءة<sup>5</sup>:

لقد أكدت كل من المواد: 46 من دستور 1976، 42 من دستور 1989، و56 من دستور 1996، بعد تعديله في سنة 2016، بأن الشخص يعتبر بريئاً حتى تثبت جهة قضائية نظامية إدانته.

<sup>1</sup> - لحسين بن شيخ آث ملويا، المرجع السابق، ص 247.

<sup>2</sup> - أنظر أيضاً المادتين: 45 من دستور 1976، و43 من دستور 1989.

<sup>3</sup> - بارش سليمان، مبدأ الشرعية في قانون العقوبات الجزائري، دار الهدى، عين مليلة، 2006، ص 28.

<sup>4</sup> - أنظر: المادة 02 من قانون العقوبات.

<sup>5</sup> - راجع: عبد المجيد زعلاني، مبادئ دستورية في القانون الجنائي، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، العدد 02، 1998، ص 17.

ويقصد بقرينة البراءة أن الشخص لا يمكن اعتباره مذنباً بارتكاب جريمة ما لمجرد الاشتباه فيه و/أو لمجرد توجيه التهمة له بارتكابها؛ وإنما يتعين على سلطة الاتهام أن تقدم للمحكمة المختصة أدلة الإثبات القاطعة على أن المتهم قد ارتكب فعلاً الجرم المنسوب إليه، والتي حتى وإن توصلت إلى إدانته بما نسب إليه، فإنه يظل في نظر القانون بريئاً حتى يصبح الحكم نهائياً، أي لا يقبل الطعن فيه بأيّ من طرق الطعن<sup>1</sup>.

## 2. الحق في محاكمة عادلة:

لم يسبق للمؤسس الدستوري الجزائري أن تطرق لهذا الحق بشكل صريح إلا عند التعديل الدستوري لسنة 2016، والذي أصبح بموجبه دستور 1996 ينص في مادته 56 على أن: ( كل شخص يعتبر بريئاً حتى تثبت جهة قضائية نظامية إدانته، في إطار محاكمة عادلة تؤمن له الضمانات اللازمة للدفاع عن نفسه ) ومع أن الحق في محاكمة عادلة يعد أحد الحقوق التي نالت نصيباً وافراً من الدراسة والبحث، إلا أنه قلما تجد له تعريفاً<sup>2</sup>، باستثناء بعض المحاولات القليلة كذلك التي تعرفه بأنه<sup>3</sup>: " المكنة التي تستوجب مقاضاته (أي المتهم) بشأن الاتهام الجنائي الموجه إليه أمام محكمة مستقلة محايدة ومنشأة بحكم القانون قبل اتهامه طبقاً لإجراءات علنية يتاح له من خلالها الدفاع عن نفسه مع تمكينه من مراجعة الحكم الصادر ضده من قبل قضاء أكثر علواً من المحكمة التي حكمت عليه ".

## 3. الحق في الدفاع:

لقد كرس المؤسس الدستوري الجزائري هذا الحق بشكل لم يدع للمشرع أي سلطة تقديرية بشأن الإقرار به من عدمه، وذلك لا سيما بالنسبة للقضايا الجزائية التي يعد الحق في الدفاع فيها مضموناً<sup>4</sup>. وقد عرفه البعض بأنه<sup>5</sup>: " حق الخصوم في المحافظة على مصالحهم وضمانها". ولممارسة المتهم حقه في الدفاع، فإنه يتعين إحاطته بالتهمة الموجهة إليه، ومواجهته بكل ما يدينه من شهود وأدلة، وإعطائه كامل الفرصة لإبداء أقواله والمناقشة، وهذا بعد وجوب تمكينه من الإطلاع على أوراق القضية، والاستعانة بمحامي في مادة الجنايات<sup>6</sup>.

<sup>1</sup> - محمد محمد عبد اللطيف، مرجع سابق، ص 202.

<sup>2</sup> - مرزوق محمد، الحق في محاكمة عادلة، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة تلمسان، 2016، ص 29.

<sup>3</sup> - حاتم بكار، حماية حق المتهم في محاكمة عادلة، منشأة المعارف الإسكندرية، 1997، ص 50.

<sup>4</sup> - أنظر المواد: 176 من دستور 1976، 142 من دستور 1976، و 169 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

<sup>5</sup> - عبد السلام ذيب، قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد ترجمة للمحاكمة العادلة، الطبعة الثانية، موفر للنشر، الجزائر، 2011، ص 23.

<sup>6</sup> - أنظر المواد: 268، 271، ، 272، 273، 288، 290، 292، 300، 302، 304 من قانون الإجراءات الجزائية.

## المطلب الثاني

### طبيعة الرقابة الممكن ممارستها على المشرع الضريبي

كان المؤسس الدستوري الجزائري واضحا منذ أول وثيقة دستورية عرفتها البلاد بعد الاستقلال وإلى غاية الوثيقة الحالية بخصوص أن البرلمان يتمتع بالسيادة في إعداد القوانين والتصويت عليها<sup>1</sup>. وقد أراد المؤسس الدستوري الجزائري من وراء ذلك التأكيد على سمو القانون، وعلى أنه واجب الاحترام من قبل جميع الأشخاص في الدولة<sup>2</sup>.

وفي الواقع، إن المؤسس الدستوري الجزائري لم يبادر إلى إعطاء القانون هذه المكانة المتميزة في النظام القانوني للدولة إلا لأنه افترض أن البرلمان سيكون وفيما لثقة الشعب الذي انتخبه وسيظل يتحسس تطلعاته<sup>3</sup>؛ ليكون القانون بذلك بمثابة تعبير فعلي عن الإرادة الشعبية<sup>4</sup>.

لكن وحتى يكون القانون ملزما وواجب الاحترام من قبل المخاطبين به، فإنه يجب أن يكون هو في ذاته قد احترم وراعى، من الناحيتين الشكلية والموضوعية<sup>5</sup>، كل ما توجبه عليه القواعد الدستورية السارية النفاذ وقت إعداده والمصادقة عليه<sup>6</sup>.

ومن بينها بلا شك تلك القواعد المتضمنة للقيود الواجب على المشرع الضريبي احترامها عند مباشرة اختصاصه في فرض الضرائب وتنظيم أحكامها. وللتأكد من مدى التزام المشرع الضريبي بذلك، فإن المؤسس الدستوري الجزائري قد أخضعه لنوعين من الرقابة<sup>7</sup>:

- الأولى ذات طابع استشاري يمارسها مجلس الدولة (الفرع الأول)؛
- الثانية ذات طابع إلزامي يمارسها المجلس الدستوري (الفرع الثاني).

<sup>1</sup> - أنظر المواد: 28 من دستور 1963، 126 من دستور 1976، 92 من دستور 1989، و112 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

<sup>2</sup> - أنظر المواد: 74 من دستور 1976، 57 من دستور 1989، و74 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

<sup>3</sup> - أنظر المادتين: 94 من دستور 1989، و115 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

<sup>4</sup> - أنظر: المادة 28 من دستور 1963.

<sup>5</sup> - بولمكاحل أحمد، الشرعية الدستورية وحقوق الإنسان في قانون الإجراءات الجزائرية الجزائري، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة، 2015، ص24.

<sup>6</sup> - منير عبد المجيد، أصول الرقابة القضائية على دستورية القوانين واللوائح، منشأة المعارف، الإسكندرية، 2001، ص143.

<sup>7</sup> - أنظر المواد: 64 من دستور 1963، 155 من دستور 1989، و136، 186، 188 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

## الفرع الأول

### الرقابة ذات الطابع الاستشاري لمجلس الدولة

يعتبر مجلس الدولة أحدث مؤسسة قضائية عليا في النظام الدستوري الجزائري؛ بحيث تم استحداثه لأول مرة بموجب المادة 152 (وهي حاليا المادة 171 بعد تعديل 2016) من دستور 1996، التي جاء فيها أنه: (يؤسس مجلس دولة كهيئة مقومة لأعمال الجهات القضائية الإدارية. تضمن المحكمة العليا ومجلس الدولة توحيد الاجتهاد القضائي في جميع أنحاء البلاد ويسهران على احترام القانون).

ويعد بلا شك إنشاء مجلس الدولة كهيئة مقومة لأعمال الجهات القضائية الإدارية أمرا في غاية الأهمية، وهو ما قد استشعره الفقه المصري عندما أنشئ مجلس الدولة المصري؛ بحيث اعتبره البعض<sup>1</sup> بأنه أعظم حدث في تاريخ مصر، ووصف بأنه لا يقل شأنًا عن إعلان الاستقلال ذاته، وقد أحس الرأي العام المصري بفائدة هذا المجلس وبجليل خدماته، وهذا لدرجة اعتباره والدستور صنوان لا يفترقان، يكمل بعضهما البعض، ويشد كل منهما أزر الآخر.

لكن وإن كان الهدف الرئيسي من إنشاء المؤسس الدستوري الجزائري لمجلس الدولة هو - كما صرحت بذلك المادة أعلاه - ليكون المقوم لأعمال الجهات القضائية الإدارية، وليضمن بذلك توحيد الاجتهاد القضائي في المواد الإدارية؛ الأمر الذي جعل منه بالأساس ذا طبيعة قضائية<sup>2</sup>، إلا أن ذلك لم يمنع تحويله كذلك صلاحية إبداء رأيه<sup>3</sup> فيما تخطره به الحكومة من مشاريع قوانين قبل عرضها على كل من مجلس الوزراء والبرلمان للمناقشة والتصويت.

وهو ما يشكل في الواقع نوعا من الرقابة التي يتعين على مجلس الدولة أن يقوم بها بصدد كل مشاريع القوانين، بما فيها بطبيعة الحال مشاريع القوانين الضريبية، التي تبادر بها الحكومة ممثلة في شخص الوزير الأول.

وسيتم، من خلال هذا الفرع، التطرق إلى هذه الرقابة، وذلك بتحديد (أولا) نطاقها دستوريا، ثم تحديد (ثانيا) ماهية الضوابط التي يجب أن تمارس في إطارها.

<sup>1</sup> - راجع: عمار بوضياف، النظام القضائي الجزائري، الطبعة الأولى، دار ربحانة، الجزائر، 2003، ص 293 - 294.  
<sup>2</sup> - أنظر: المادة 02 من القانون العضوي رقم 01/98 المؤرخ في 30 ماي 1998 والمتعلق باختصاصات مجلس الدولة  
وتنظيمه وعمله المعدل والمتمم (الجريدة الرسمية عدد 37 الصادرة في 01 يونيو 1998).

<sup>3</sup> - أنظر: المادة 02/136 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

## أولاً: نطاق ممارسة مجلس الدولة لهذه الرقابة

تجد الرقابة التي لا يضطلع مجلس الدولة بممارستها على مشاريع القوانين الضريبية فحسب، وإنما تمتد لتشمل كل مشاريع القوانين، أساسها الدستوري في نص المادة 136 (وهي المادة 119 قبل تعديل 2016) من دستور 1996 التي جاء في فقرتها الثانية أنه: (تعرض مشاريع القوانين على مجلس الوزراء، بعد رأي مجلس الدولة...). كما وتجد أساسها القانوني في نص كل من المادة الرابعة من القانون العضوي 01/98 التي بينت بأنه: (يبيد مجلس الدولة رأيه في مشاريع القوانين حسب الشروط التي يحددها هذا القانون والكيفيات المحددة ضمن نظامه الداخلي)، والمادة 12 من ذات القانون جاء نصها كالآتي: (يبيد مجلس الدولة رأيه في المشاريع التي يتم إخطاره بها حسب الأحكام المنصوص عليها في المادة 4 أعلاه ويقترح التعديلات التي يراها ضرورية).

وأما عن الأساس العملي الذي جعل المؤسس الدستوري الجزائري يخول لمجلس الدولة دون غيره هذه الرقابة، فيمكن إرجاعه إلى أن مجلس الدولة يعتبر الأقرب للحكومة مقارنة بباقي الجهات القضائية، وذلك بفعل أنه هو المختص بأن يراقب قضائياً كدرجة أولى وأخيرة القرارات الإدارية الصادرة عن السلطات الإدارية المركزية<sup>1</sup>.

كما أنه يمكن إرجاعه إلى تأثير المؤسس الدستوري الجزائري بالدور الكبير والخلاق الذي لعبه نظرائه (أي مجلس الدولة) في الدول المقارنة، ولا سيما في فرنسا ومصر، التي نقل أحدهم عن الوضع الذي كان سائداً فيها عند إنشاء مجلس الدولة المصري وتولي الفقيه عبد الرزاق السنهوري رئاسته قائلاً<sup>2</sup>: " كانت المعركة على أشدها قبل الثورة وكانت معظم المواجهات السياسية تنتهي إلى مجلس الدولة، وكان يصدر أحكاماً قضائية بلغت القمة في شجاعتها ونزاهتها ودقتها في مراعاة القانون "

والذي يمكن التأكيد عليه هو أن مجلس الدولة في النظم المقارنة قد لعب دوراً لا يستهان به في حماية الحقوق والحريات من الممارسات التعسفية التي كانت السلطة مصدرها<sup>3</sup>، فضلاً عن الدور الاجتهادي الكبير الذي لعبه مجلس الدولة الفرنسي من خلاله ابتداعه للعديد من النظريات والمبادئ التي سد بواسطتها الفراغ القانوني الذي كان موجوداً في فرنسا من قبل، حتى بات القانون الإداري، بمعناه الضيق، يعرف لدى الفقه بأنه قانون قضائي النشأة<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> أنظر: المادة 09 من القانون العضوي 01/98 الوارد ذكره أعلاه، والمادة 901 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

<sup>2</sup> فاروق عبد البر، دور مجلس الدولة المصري في حماية الحقوق والحريات العامة، الجزء الأول، مطابع سجل العرب، القاهرة، 1988، ص132.

<sup>3</sup> راجع مثلاً: فواز سليمان حسين الهواوشة، دور القضاء الإداري في حماية الحريات الشخصية، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، 2015، ص223 وما بعدها.

<sup>4</sup> A. De Laubadere, Manuel de droit administratif, 11<sup>ème</sup> édition, L.G.D.J, Paris, 1979, p19.

وقد أكدت المحكمة الإدارية العليا في مصر هذا الدور بقولها<sup>1</sup>: (إن القضاء الإداري يتميز عن القضاء المدني في أنه ليس مجرد قضاء تطبيقي، مهمته تطبيق نصوص مقتنة مقدما، بل هو على الأغلب قضاء إنشائي لا مندوحة له من خلق الحل المناسب... وبهذا أرسى القواعد لنظام قانوني قائم بذاته ينبثق من طبيعة روابط القانون العام، واحتياجات المرافق ومقتضيات حسن سيرها، وإيجاد مركز التوازن بين ذلك وبين المصالح الفردية، فابتدع نظرياته التي استقل بها في هذا الشأن).

هذا ويمكن القول بأن إسناد مجلس الدولة هذه الرقابة كان الهدف منه وقائيا، وذلك من خلال مساعدته للسلطات العمومية على تقاضي و/أو الحد من المنازعات المحتملة<sup>2</sup>. فمجلس الدولة يسهم وبشكل كبير في العملية التشريعية عبر لفت انتباه الحكومة إلى ما قد يلحظه من ثغرات فيما يقدم له من مشاريع قوانين؛ بل وقد يسهم في صناعة القانون من خلال ما قد يبديه ويقترحه من تعديلات يراها ضرورية. فالرقابة التي يمارسها مجلس الدولة على مشروع القانون المخطر بشأنه لا تنصب فقط على المشروعية، كما هو الحال مبدئيا بالنسبة لرقابته القضائية<sup>3</sup>؛ وإنما تمتد لبحث ملائمته ومدى استجابته شكلا وموضوعا لمقتضيات الصالح العام<sup>4</sup>.

ولكن يجدر التنبيه هنا إلى أن المقصود بالملاءمة ليس هي تدخل مجلس الدولة لمراقبة وتقييم التوجهات السياسية للحكومة (الحزب الحاكم)، وذلك لأنه مطالب بأن يحافظ في كل الأحوال على حيده وموضوعيته؛ بل المقصود أن مجلس الدولة يبين للحكومة كل التوضيحات والتفسيرات حول رأيه وموقفه بشأن مدى ملائمة ونجاعة الآليات القانونية التي اتبعتها الحكومة لتحقيق ما تصبو إليه من أهداف (سياسية، اقتصادية، اجتماعية...) وراء مبادرتها بسن قانون معين، ومنه فهو لا يناقش ما تتبعه من خيارات وسياسات، وذلك لأن هذه الأخيرة لها أطر أخرى تخضع من خلالها للتقييم والمناقشة، أهمها: الحملات الانتخابية، الرقابة البرلمانية... الخ.

وعندما تخطر الحكومة مجلس الدولة بشأن مشروع قانون ما، فإن رقابته له عادة ما تنصب على تحديد ما إذا كان هذا المشروع قد راعى التوزيع الدستوري للاختصاصات<sup>5</sup>، لا سيما احترام الحدود

<sup>1</sup> - نقلا عن: قيس عبد الستار عثمان، الأهمية العلمية للقضاء الإداري، مجلة كلية الحقوق، جامعة النهرين، العدد 09، 2006، ص08.

<sup>2</sup> - منصور محمد أحمد، دور مجلس الدولة في المجال التشريعي، دار النهضة العربية، القاهرة، 2007، ص05.

<sup>3</sup> - سكاكني باية، دور القاضي الإداري في حماية الحقوق والحريات الأساسية، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، 2011، ص210.

<sup>4</sup> - صاش جازية، نظام مجلس الدولة في القضاء الجزائري، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2008، ص414.

<sup>5</sup> - L. Guieze, le partage des compétences entre la loi et le règlement en matière financière, Economica, Paris, 1974, p73.

الفاصلة التي أقامها المؤسس الدستوري بين المجالين التشريعي والتنظيمي<sup>1</sup>، وتحديد ما إذا كان لم يخالف مبدأ تدرج القواعد القانونية أم لا<sup>2</sup>. كما ويتحرى المجلس ألا يكون ثمة تعارض بين مشروع القانون المعروف عليه وبين نصوص قانونية أخرى؛ بل ويجب أيضا أن يتأكد مجلس الدولة من أن قواعد وأحكام المشروع غير متعارضة ومتناقضة فيما بينها، ويحرص على أن تكون المصطلحات والعبارات التي استعملت في كتابة نص مشروع القانون واضحة ودقيقة من حيث المعنى المراد منها، ومن حيث أيضا سلامة صياغتها القانونية<sup>3</sup>.

وللإشارة، فقد ذهب البعض<sup>4</sup> إلى أنه يمكن - تطبيقا لمبدأ من يملك الأكثر يملك الأقل - لمن هو مخول بالرقابة على نصوص قانونية أعلى درجة من غيرها في هرم النظام القانوني للدولة أن يقوم بذات الرقابة على النصوص القانونية الأدنى منها درجة. وبالفعل، لقد جسدت المادة الرابعة من القانون العضوي 01/98 ذلك لما صيغت لأول مرة؛ بحيث كانت تنص قبل عرضها آنذاك على المجلس الدستوري على أنه: (يبيد مجلس الدولة رأيه في مشاريع القوانين والأوامر حسب الشروط التي يحددها هذا القانون والكيفيات المحددة ضمن نظامه الداخلي. كما يمكن أن يبيد رأيه في مشاريع المراسيم التي يتم إخطاره بها من قبل رئيس الجمهورية أو رئيس الحكومة حسب الحالة).

لكن المجلس الدستوري، عند عرض مشروع القانون العضوي 01/98 عليه، ارتأى بأن مضمون المادة الرابعة فيه تجاوز لنص المادة 119 (المادة 136 حاليا بعد تعديل 2016) من دستور 1996، ولذلك قام بإلغاء جزئي لها بموجب رأيه رقم 98/06 الوارد ذكره أعلاه. ومع أن الفقه الجزائري قد انقسم آنذاك بين مؤيد<sup>5</sup> ومعارض<sup>6</sup> لهذا الموقف من المجلس الدستوري، إلا أن هذا الانقسام الفقهي لم يعد له حاليا محل بالنسبة لمشاريع الأوامر التي يخول لرئيس الجمهورية إصدارها في الظروف العادية، وذلك لأنها أصبحت بعد تعديل 2016 داخلة بصريح الدستور<sup>7</sup> ضمن نطاق الوظيفة الاستشارية لمجلس الدولة.

---

<sup>1</sup> - رابحي أحسن، مبدأ تدرج المعايير القانونية في النظام القانوني الجزائري، أطروحة دكتوراه، معهد الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة الجزائر، 2006، ص 418.

- B.Chantebout, Droit constitutionnel et science politique, 20<sup>ème</sup> édition, Armand Colin, Paris, 2003, p575.

<sup>2</sup> - صاش جازية، المرجع السابق، ص 417.

<sup>3</sup> - صادق محمد علي الحسيني، الوظيفة الاستشارية لمجلس شورى الدولة العراقي، مجلة أهل البيت، جامعة أهل البيت، العدد 07، 2009، ص 108.

<sup>4</sup> - عبد الرزاق زوينة، الرأي الاستشاري لمجلس الدولة: ولادة كاملة ومهمة مبتورة، مجلة مجلس الدولة، الجزائر، العدد 01، 2001، ص 26.

<sup>5</sup> - عمار بوضياف، النظام القضائي الجزائري، المرجع السابق، ص 303.

<sup>6</sup> - صاش جازية، المرجع نفسه، ص 410.

<sup>7</sup> - أنظر: المادة 01/142 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

## ثانيا: ضوابط ممارسة مجلس الدولة لهذه الرقابة

في الواقع، يمكن تلخيص الضوابط التي يتعين على مجلس الدولة أن يتقيد بها ويحترمها عند ممارسة رقابته على مشاريع القوانين (الضريبية) في المسائل الآتية:

### 1/ شكل مجلس الدولة عند ممارسته لهذه الرقابة:

نصت المادة 14 من القانون العضوي 01/98 على أنه: (ينظم مجلس الدولة، لممارسة اختصاصاته ذات الطابع القضائي، في شكل غرف، ويمكن تقسيم هذه الغرف إلى أقسام. ولممارسة اختصاصاته ذات الطابع الاستشاري، ينظم في شكل جمعية عامة، ولجنة دائمة)، كما وقد نصت المادة 35 من ذات القانون على أنه: (يتداول مجلس الدولة في المجال الاستشاري في شكل جمعية عامة ولجنة دائمة).

#### أ- الجمعية العامة:

1- تشكيلها: يتأسس رئيس مجلس الدولة الجمعية العامة، والتي تتكون من: نائب الرئيس، محافظ الدولة، رؤساء الغرف، وخمسة من مستشاري الدولة. هذا وقد نصت المادة 39<sup>1</sup> على أنه: (يعين ممثلو كل وزارة الذين يحضرون جلسات الجمعية العامة واللجنة الدائمة في القضايا التابعة لقطاعاتهم، من بين أصحاب الوظائف العليا برتبة مدير إدارة مركزية على الأقل). وإن الهدف من هذا الحضور هو توضيح الأسباب الدافعة إلى تقديم مشروع القانون المعني، وذلك من خلال الإفصاح عن مقاصده وأهدافه ونطاق تطبيقه، وغيرها من المحاور المهمة التي تساهم في تنوير - بحسب الحالة - أعضاء الجمعية العامة أو اللجنة الدائمة قبل دخولهم مرحلة المناقشة والتصويت على النص محل الرقابة<sup>2</sup>.

2- مهامها: نصت المادة 36 من القانون العضوي 01/98 على أنه: (تبدي الجمعية العامة لمجلس الدولة رأيها في مشاريع القوانين)، وحتى تصح مداولاتها لا بد من حضور نصف عدد الأعضاء على الأقل<sup>3</sup>.

ب- اللجنة الدائمة: لم يشأ المشرع إخضاع مشاريع القوانين على اختلاف الظروف العامة المحيطة بها إلى إجراءات واحدة؛ بل لقد اعترف للحكومة ممثلة في الوزير الأول بحقها في أن تنبه على الطابع

<sup>1</sup> المعدلة بموجب القانون العضوي رقم 13/11 المؤرخ في 26 يوليو 2011 المعدل والمتمم للقانون العضوي رقم 01/98 المؤرخ في 30 مايو 1998 والمتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله (الجريدة الرسمية عدد 43 الصادرة في 03 أوت 2011).

<sup>2</sup> عمار بوضياف، النظام القضائي الجزائري، المرجع السابق، ص 310.

<sup>3</sup> أنظر: المادة 04/37 من القانون العضوي رقم 01/98 المذكور أعلاه. راجع: محمد الصغير بعلي، الوجيز في المنازعات الإدارية، دار العلوم، عنابة، 2005، ص 107.



الاستعجالي للمشروع محل الرقابة، وعندئذ يجب عرضه على اللجنة الدائمة، ولا يعرض على الجمعية العامة. وفيما يلي بيان لتشكيلة اللجنة الدائمة ومهامها:

**1- تشكيلها:** تتشكل اللجنة الدائمة من رئيس برتبة رئيس غرفة، وأربعة من مستشاري الدولة على الأقل. ويحضر محافظ الدولة أو أحد مساعديه الجلسات والمداولات ويقدم مذكراته، كما يحضر ممثل القطاع المعني بالجلسات فقط دون المداولات. وبخلاف الجمعية العامة، لم يشر المشرع للنصاب القانوني الواجب توافره لاعتبار مداولات اللجنة صحيحة، ولا شك في أن السبب وراء ذلك هو أن تشكيلتها المصغرة تسمح لها من الاجتماع ومناقشة نص مشروع القانون المعروض عليها، والتداول بشأنه في مدة زمنية قصيرة، إذا ما قورنت بتلك المدة التي يأخذها اجتماع وعمل الجمعية العامة. ولإشارة، فإن الوزير الأول هو من يقع على عاتقه التنبيه بالطابع الاستعجالي للمشروع عند إخطار مجلس الدولة به<sup>1</sup>، فإن تم ذلك، فعلى رئيس هذا الأخير إحالته على اللجنة الدائمة، وإلا فإن أما المشروع سيأخذ طريقه العادي؛ أي يتم عرضه على الجمعية العامة<sup>2</sup>.

**2- مهامها:** إذا كانت الرقابة على مشاريع القوانين في الأوضاع العادية قد أنيطت بالجمعية العامة، فإنها في الظروف والحالات الاستثنائية، التي ينبه الوزير الأول على استعجالها، قد أسندت إلى اللجنة الدائمة. وعليه فالحكومة لا يمكنها أن تتخلص من رقابة مجلس الدولة على ما تبادر به من مشاريع قوانين حتى ولو تعلق الأمر بحالات استثنائية تستدعي الاستعجال، وهو ما يعكس بوضوح أهمية هذه الرقابة التي يعول على مجلس الدولة أن يستغلها بالشكل الذي قد يسمح بتوفير حماية فعلية لحقوق وحرريات الأشخاص (المكلفين بالضريبة)، وذلك لا سيما عندما يؤكد على الحكومة الالتزام باحترام كل الضمانات الدستورية الممنوحة للمكلفين بالضريبة عند استخدام الوزير الأول لحقه في المبادرة بالقوانين، وفي حالة تبين له، بصورة أو بأخرى، وجود مساس بحقوق وحرريات المكلفين بالضريبة أو بضماناتهم، فإن عليه أن يتحلى بالشجاعة في التنويه بها واقتراح ما يراه ضروريا بشأنها من تعديلات.

## 2/ الإجراءات الواجب على مجلس الدولة إتباعها:

يمكن تلخيص هذه الإجراءات، حسب تسلسلها، على النحو الآتي<sup>3</sup>:

**أ- الإخطار:** يتم وجوبا إخطار مجلس الدولة بمشاريع القوانين من قبل الأمين العام للحكومة، وذلك بعد مصادقة الحكومة عليها؛ بحيث يرسل كل مشروع قانون وجميع عناصر الملف المحتملة<sup>4</sup> من طرف الأمانة العامة للحكومة إلى أمانة مجلس الدولة، ويسجل ذلك في السجل الزمني الخاص بالإخطار.

<sup>1</sup> - أنظر: المادة 38 من القانون العضوي 01/98 المعدل والمتمم المذكور أعلاه.

<sup>2</sup> - عمار بوضياف، النظام القضائي الجزائري، مرجع سابق، ص 312.

<sup>3</sup> - راجع كذلك: العيفا أويحي، النظام الدستوري الجزائري، الطبعة الثانية، الدار العثمانية، الجزائر، 2004، ص 382.

<sup>4</sup> - أنظر: المادة 41 من القانون العضوي 01/98 المعدل والمتمم المذكور أعلاه.

ب- استلام مجلس الدولة لمشروع القانون وعرضه على الجهة المختصة: بعد استلام الملف المتكون منه مشروع القانون، فإن رئيس مجلس الدولة، بحسب الحالة، يقوم إما<sup>1</sup>:

1- بتعيين أحد مستشاري الدولة كمقرر بموجب أمر، وذلك في الحالة العادية، ليقوم بدراسة ومناقشة مشروع القانون من طرف فوج عمل من المستشارين في جلسات، ويبقى للوزير المعني أو ممثله حق الحضور.

2- بإحالة مشروع القانون، في الحالات الاستثنائية التي ينبه الوزير الأول على استعجالها، إلى رئيس اللجنة الدائمة، الذي يعين في الحال مستشار الدولة المقرر.

وفي كلا الحالتين، ترسل نسخة من عناصر الملف إلى محافظ الدولة الذي يعين أحد مساعديه، ويكلفه بمتابعة الإجراءات وتقديم ملاحظاته المكتوبة.

ج- تحديد جدول الأعمال: عندما تنتهي الأشغال التحضيرية لإعداد مشروع التقرير النهائي، يحدد رئيس مجلس الدولة تاريخ جلسة دراسة المشروع، ويخطر الوزير المعني حتى يعين من ينوب عنه لحضور أشغال هذه الجلسة<sup>2</sup>.

د- عقد الجلسة<sup>3</sup>: تتعقد جلسة دراسة مشروع القانون، بحسب الحالة، في شكل جمعية عامة، أو في شكل لجنة دائمة، يتم خلالها تلاوة التقرير المعد من قبل مستشار الدولة المقرر، وتقديم المذكرات المعدة من محافظ الدولة أو أحد مساعديه، لتتخللها مناقشة عامة حول مضمون مشروع التقرير النهائي، تختتم بإجراء مداولة يشارك فيها وجوبا محافظ الدولة أو أحد مساعديه، وتُتخذ بأغلبية أصوات الأعضاء الحاضرين، وفي حالة تعادل الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحا<sup>4</sup>. وبعد المداولة والمصادقة على التقرير النهائي، يتوصل مجلس الدولة إلى إبداء رأيه.

هـ- تبليغ الحكومة رأي مجلس الدولة: يرسل رأي مجلس الدولة المدون في شكل تقرير نهائي إلى الأمين العام للحكومة من قبل رئيس مجلس الدولة<sup>5</sup>.

### 3/ الطبيعة القانونية لرأي مجلس الدولة:

إن التقرير النهائي المتضمن لرأي مجلس الدولة، قد يأتي يحتوي على مقترحات يرمي من ورائها المجلس إلى تنبيه الحكومة بضرورة<sup>6</sup>: إثراء النص، أو تعديله، أو حتى سحبه إن اقتضى الأمر، كأن يحتوي مثلا على مقتضيات قد يصرح بعدم دستوريتها. وعلى كل، فإن التساؤل الذي قد يطرح ها هنا هو:

<sup>1</sup> - أنظر: المادة 41 مكرر من القانون العضوي 01/98 المعدل والمتمم المذكور أعلاه.

<sup>2</sup> - أنظر: المادة 41 مكرر 1 من القانون العضوي 01/98 المعدل والمتمم المذكور أعلاه.

<sup>3</sup> - راجع كذلك: بوجادي عمر، اختصاص القضاء الإداري في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة تيزي وزو، 2011، ص 385 وما بعدها.

<sup>4</sup> - أنظر: المادة 41 مكرر 3 من القانون العضوي 01/98 المعدل والمتمم المذكور أعلاه.

<sup>5</sup> - أنظر: المادة 41 مكرر 4 من القانون العضوي 01/98 المعدل والمتمم المذكور أعلاه.

<sup>6</sup> - محمد الصغير بعلي، الوجيز في المنازعات الإدارية، مرجع سابق، ص 119.

هل الحكومة ملزمة بما خلص إليه رأي مجلس الدولة، أم أنه يحق لها التمسك بمشروعها كما قدمته للمجلس، وبالتالي تطرح رأي مجلس الدولة جانبا ؟

في الواقع، لا خلاف بين الفقه الجزائري<sup>1</sup> حول أن إخطار مجلس الدولة بمشاريع القوانين، وطلب رأيه حولها من الوزير الأول يعد أمرا إلزاميا ووجوبيا، وبأن الرأي الذي يبديه مجلس الدولة حول مشروع أي قانون خضع لرقابته، يبقى رأيا استشاريا وغير ملزم للحكومة<sup>2</sup>؛ بحيث يمكن لهذه الأخيرة أن تتقيد به، إما كليا أو جزئيا، وإلا فإنه يمكنها أيضا أن تطرحه وألا تأخذ به مطلقا، دون أن يترتب عليها في ذلك أي مسؤولية. غير أن هناك من الفقه<sup>3</sup> من أشار، بحق، إلى أن الحكومة لا يمكنها أن تعرض على مجلس الوزراء والبرلمان مشروعا مغايرا لذلك الذي سبق لمجلس الدولة وأن راقبه (أبدى رأيه بشأنه).

## الفرع الثاني

### الرقابة ذات الطابع الإلزامي للمجلس الدستوري

لما كان المؤسس الدستوري لا يستطيع أن يتولى بنفسه تنظيم كل ما يتعلق بحقوق وحرريات المكلفين بالضريبة (وغيرهم)، بما يحفظها ويصونها مما قد يطالها من اعتداءات، فإنه ألقى بهذه المهمة على عاتق المشرع<sup>4</sup> ليقوم بسن ما يلزم من قوانين بشأنها. ولضمان ألا تميل هذه الأخيرة، تحت وطأة ضرورة حصول الخزينة العمومية على ما تحتاجه من أموال لتتمكن من تغطية التكاليف والنفقات العمومية، كل الميل لصالح السلطة؛ فنقضى وتزيد من الأعباء الضريبية لدرجة قد تتجاوز قدرة المكلفين (أو معظمهم) على الدفع، فإن المؤسس الدستوري الجزائري، كما هو مبين في الباب الأول، قد أرسى مجموعة من المبادئ التي يجب على المشرع الضريبي، تحت طائلة عدم الدستورية القانون، احترامها والتقيد بها<sup>5</sup>.

ولكفالة احترام المشرع الضريبي لتلك المبادئ المفروضة عليه، فقد كان من الضروري على المؤسس الدستوري الجزائري أن يسمح بإمكانية إخضاع ما يسنه من قوانين لما يعرف بالرقابة الدستورية، وهذا طبعا في حالة ما إذا كانت هذه الأخيرة موجودة دستوريا ومعمولا بها. فكما هو معلوم، فإن الرقابة الدستورية وإن وجدت منذ أول دستور عرفته الدولة بعد استقلالها<sup>6</sup>، وهو دستور 1963<sup>7</sup>، إلا أنها (أي

<sup>1</sup> - راجع مثلا: بوجادي عمر، المرجع السابق، ص391.

<sup>2</sup> - صاش جازية، المرجع السابق، ص419.

<sup>3</sup> - عبد الرزاق زويينة، المرجع السابق، ص30.

<sup>4</sup> - أنظر المواد: 151 من دستور 1976، 115 من دستور 1989، و140 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

<sup>5</sup> - أنظر أساسا المواد: 78 من دستور 1976، 61 من دستور 1989، و78 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

<sup>6</sup> - شريال عبد القادر، مكانة المجلس الدستوري في النظام الوطني المؤسساتي، مجلة الفكر البرلماني، مجلس الأمة، الجزائر، العدد 12، 2006، ص85.

<sup>7</sup> - أنظر المادتين: 63 و64 منه.

الرقابة) لم تر النور بسبب أن هذا الدستور لم يدم سريانه إلا أيام قلائل حتى قرر رئيس الجمهورية آنذاك توقيف العمل به، واستمر هكذا حتى ألغي بموجب أمر 10 جويلية 1965<sup>1</sup>؛ لتدخل بعدها البلاد في مرحلة من اللاشعرية الدستورية التي لم تزل إلا بوضع دستور 1976، غير أن هذا الأخير جاء خاليا من أي نص يدل على تبنيه فكرة الرقابة الدستورية، وذلك بالرغم من المطالب المتكررة وقتئذ باعتمادها<sup>2</sup>.

ولم يكتب لهذه الفكرة التجسيد إلا بعد تبني دستور 1989 الذي بموجبه، وفي ظله، تأسس المجلس الدستوري الجزائري وشرع في أداء مهمته الأساسية التي أنشئ من أجلها، وهي السهر على احترام الدستور عن طريق بسط رقابته على النصوص التي خول صراحة بالتحقق من دستورتها<sup>3</sup>، والتي تعد القوانين الضريبية أحدها<sup>4</sup>.

ولم يتغير الوضع كثيرا في ظل دستور 1996 إلا ما اضطر إليه المؤسس الدستوري من توسيع للتمثيل في المجلس الدستوري إلى كل من مجلسي الأمة والدولة<sup>5</sup> من جهة، وإلى مد حق الإخطار إلى رئيس مجلس الأمة<sup>6</sup> من جهة أخرى. وقد مس التعديل الدستوري لسنة 2016 ذات المسألتين؛ بحيث رفع نسبة تمثيل السلطة القضائية في المجلس لتتساوى مع السلطتين التشريعية والتنفيذية بتمتع كل منها بأربع أعضاء<sup>7</sup>. كما وأتيح لأول مرة للقضاء، ممثلا في المحكمة العليا ومجلس الدولة، إخطار المجلس الدستوري، وهذا بموجب إحالة يمكن أن تتخذ من قبل صاحب الاختصاص منهما في حال وجود من يدعي، أثناء محاكمته قضائيا، بأن النص التشريعي الذي يتوقف عليه الفصل في النزاع ينتهك الحقوق والحريات التي يضمنها الدستور<sup>8</sup>. فضلا عن إعطاء كل من الوزير الأول ونواب المجلس الشعبي الوطني

<sup>1</sup> - أنظر: الأمر رقم 182/65 المؤرخ في 10 جويلية 1965 والمتضمن تأسيس الحكومة (الجريدة الرسمية عدد 58 الصادرة في 13 جويلية 1965). ولمزيد من التفصيل حول هذا الأمر، راجع: مخلوف صيمود، طبيعة السلطة السياسية وتنظيمها في النظام السياسي الجزائري، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قسنطينة، 2009، ص 293 وما بعدها.

<sup>2</sup> - سعيد بوالشعير، المجلس الدستوري في الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، 2012، ص 09.

<sup>3</sup> - أنظر المواد: 153 - 159 من دستور 1989. وراجع أكثر بشأنها: كحلولة محمد، المراقبة الدستورية في الجزائر في إطار عمل المجلس الدستوري، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، العدد 03، 1990، ص 666 وما بعدها. نوري مرزة جعفر، المجلس الدستوري الجزائري بين النظرية والتطبيق، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، العدد 04، 1990، ص 960 وما بعدها.

<sup>4</sup> - بن مالك بشير، مساهمة المجلس الدستوري في حماية مبدأ المساواة أم القانون في الجزائر، مجلة إدارة، المدرسة الوطنية للإدارة، الجزائر، العدد 21، 2001، ص 70.

<sup>5</sup> - أنظر: المادة 164 من دستور 1996 قبل تعديل 2016.

<sup>6</sup> - أنظر: المادة 166 من دستور 1996 قبل تعديل 2016.

<sup>7</sup> - أنظر: المادة 183 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

<sup>8</sup> - وهو ما يعرف بالدفع بعدم الدستورية التي تم تكريسه رسميا لأول مرة في الجزائر بموجب المادة 188 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

(50 نائبا) وأعضاء مجلس الأمة (30 عضوا) حق إخطار المجلس الدستوري<sup>1</sup>. هذا بالإضافة إلى إدخاله العديد من التعديلات التي تعلقت أساسا<sup>2</sup>: بشروط ومدة عضوية المجلس، ضمانات استقلاليته، وأجال فصله في دستورية النص المخاطر بشأنه من عدمها.

وعلى كل، سنعمل في هذا الفرع على تناول (أولا) خصائص ممارسة المجلس الدستوري لهذه الرقابة، ثم التطرق (ثانيا) لضوابط ممارسته لها.

### أولا: خصائص ممارسة المجلس الدستوري لهذه الرقابة

من بين أهم خصائص الرقابة على دستورية القوانين في الجزائر أنها لم تطرح على غرار بعض الدول، كمصر مثلا<sup>3</sup>، إشكالات فيما يتعلق باختصاص ممارستها، وهل يمكن للقضاء ممارستها، وذلك لأن النصوص الدستورية الجزائرية التي أقرت هذه الرقابة كانت دوما ما تحدد الجهة صاحبة الاختصاص بممارستها<sup>4</sup>، والتي تمثلت في كل مرة في المجلس الدستوري فقط. وللتأكيد على الطابع الانفرادي<sup>5</sup> والمانع لهذا الاختصاص، فإن المؤسس الدستوري الجزائري، وبموجب التعديل الدستوري الأخير لسنة 2016، قد نص بشكل واضح وصريح على أن آراء وقرارات المجلس الدستوري تعتبر نهائية وملزمة لجميع السلطات العمومية والسلطات الإدارية والقضائية في الدولة<sup>6</sup>.

ومنه فهو لم يترك أي مجال للشك بأن اختصاص المجلس الدستوري برقابة دستورية القوانين عموما والقوانين الضريبية خصوصا يعد اختصاصا مانعا لا يسمح لأي جهة أخرى في الدولة أن تشاركه في ممارسته تحت طائلة تجاوز السلطة<sup>7</sup>.

<sup>1</sup> - أنظر: المادة 187 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

<sup>2</sup> - أنظر المواد: 182 - 185، 189 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

<sup>3</sup> - راجع بخصوص ذلك، مثلا: رمزي الشاعر، رقابة دستورية القوانين، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، 2004، ص 282 وما بعدها. إبراهيم محمد حسنين، الرقابة على دستورية القوانين في الفقه والقضاء، الطبعة الأولى، منشأة المعارف، الإسكندرية، 2000، ص 122 وما بعدها. محمد صلاح عبد البديع، قضاء الدستورية في مصر، الطبعة الثالثة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2004، ص 150 وما بعدها.

<sup>4</sup> - أنظر المواد: 64 من دستور 1963، 155 من دستور 1989، و 186 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

<sup>5</sup> - راجع حول هذه الصورة من الاختصاص، مثلا: عمار بوضياف، القرار الإداري، الطبعة الأولى، جسر للنشر والتوزيع، الجزائر، 2007، ص 113.

<sup>6</sup> - أنظر: المادة 03/191 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

<sup>7</sup> - غناي رمضان، عن قابلية خضوع أعمال المجلس الدستوري لرقابة القاضي الإداري، مجلة مجلس الدولة، الجزائر، العدد 03، 2003، ص 74.

وفي مقابل ذلك، لقد اكتنف الغموض طبيعة الرقابة على دستورية القوانين، وهذا من خلال التساؤل: هل هي رقابة سياسية أم أنها رقابة قضائية؟ ومرد ذلك أن المؤسس الدستوري الجزائري لم يشر إلى طبيعة المجلس الدستوري،<sup>1</sup> في حد ذاته، من حيث كونه هيئة سياسية أم أنه هيئة قضائية؟

فذهب البعض<sup>2</sup> إلى اعتبار المجلس الدستوري هيئة سياسية، وذلك ربما باعتبار غلبة العنصر السياسي على العنصر القضائي في تشكيلته من جهة، وإلى طريقة تولي العضوية فيه التي امتزجت بين الانتخاب والتعيين، في حين يرى البعض<sup>3</sup> بأنه بالنظر لطبيعة الإجراءات المتبعة ودوره في استنباط لمبادئ وقواعد معيارية، فإن ذلك يصب نحو تغليب الطابع القضائي على أعمال المجلس الدستوري الرقابية. بينما يذهب رأي ثالث<sup>4</sup> إلى اعتباره هيئة مختلطة لأنها تجمع بين أعضاء ذوو صبغة سياسية وأعضاء لهم صبغة قضائية، في حين اتجه البعض للقول<sup>5</sup>: "يرتدي المجلس الدستوري الطابع القضائي فيما يتعلق بصلاحياته والطابع السياسي فيما يختص بتعيين أعضائه".

وبعد النظر في مختلف هذه الآراء الفقهية، فإننا نميل إلى اعتبار المجلس الدستوري هيئة ذات طابع سياسي، وذلك لعدة أسباب، نذكر منها:

- أن المجلس الدستوري لم يتم النص عليه في الدستور ضمن الفصل المتعلق بالسلطة القضائية، وهذا فيه دلالة على خلع الطابع القضائي عنه.

- أن اعتبار المجلس الدستوري ذو طبيعة مختلطة مردود عليه بكون مشاركة العنصر القضائي في تركيبة المجلس جاء ليس باعتبارهم قضاة؛ وإنما بصفتهم ممثلين لإحدى سلطات الدولة الثلاث، وهي السلطة القضائية. وما يؤكد ذلك أن مستشاري المحكمة العليا ومجلس الدولة لما يعينون مثلا في تشكيل بعض اللجان الوطنية للطعن التي تنتظر في قرارات مجالس تأديب بعض المهن بصفتهم قضاة<sup>6</sup>، فإنهم هم الذين يترأسون تلك اللجان ولا يكونون مجرد أعضاء كما هو عليه الحال في المجلس الدستوري؛ إذ لا يتصور أن يكون المجلس الدستوري هيئة قضائية بحتة أو حتى هيئة قضائية مختلطة ومستشارو المحكمة العليا ومجلس الدولة فيه مجرد أعضاء (مرووسين).

1 - سعيد بوالشعير، المجلس الدستوري في الجزائر، مرجع سابق، ص 95.

2 - حسني بوديار، الوجيز في القانون الدستوري، دار العلوم، عنابة، 2003، ص 104 - 105.

3 - سعيد بوالشعير، المرجع نفسه، ص 96 - 97.

4 - الأمين شريط، المرجع السابق، ص 149.

5 - مولود ديدان، مباحث في القانون الدستوري والنظم السياسية، دار بلقيس، الجزائر، 2007، ص 60.

6 - أنظر مثلا: المادة 129 من القانون رقم 07/13 المؤرخ في 29 أكتوبر 2013 والمتضمن تنظيم مهنة المحاماة (الجريدة الرسمية عدد 55 الصادرة في 30 أكتوبر 2013).

- أن الصفة القضائية لمستشاري المحكمة العليا ومجلس الدولة لا تبقى محل اعتبار عند العضوية في تشكيلة المجلس الدستوري، وهو ما تؤكد آراء وقرارات المجلس التي بالإطلاع عليها نجدتها مذيلة بأسماء الرئيس والأعضاء دون أي إشارة إلى الصفة القضائية لمستشاري المحكمة العليا ومجلس الدولة.

وأما فيما يخص طبيعة الرقابة الدستورية في ذاتها، فإنه من الممكن القول بأنها ليست بقضائية، وهذا لأنها رقابة تقنية أكثر منها رقابة منازعاتية، وذلك لسببين:

1. أن هذه الرقابة لا تقوم على وجود طرفين يتنازعان (بالمعنى القضائي) حول دستورية نص ما<sup>1</sup>؛ وإنما تتأسس على وجود إخطار من قبل إحدى الهيئات المخولة دستوريا بممارسته، والمجلس الدستوري هو من يتصدى في الأغلب<sup>2</sup> للبحث بنفسه عما إذا كانت هناك عيوب بعدم الدستورية أم لا.
2. أن هذه الرقابة ليس الهدف كما في الرقابة القضائية قطع خصام معين بموجب الدستور (القانون)؛ وإنما الهدف منها ضمان أن تأتي النصوص التي يحق للمجلس الدستوري مراقبتها متوافقة مع الدستور شكلا وموضوعا. وباعتبار ذلك، فالمجلس لا يمارس بصدها ذلك النوع من الرقابة الحكيمة؛ بمعنى يقتصر على الحكم هل النص دستوري أم لا، بل هو يستعمل فيها تقنيات (كالتحفظ مثلا) الهدف منها جعل النص - متى أمكن ذلك - يتوافق مع الدستور، وهذا حتى يتقادى الحكم بعدم دستوريته.

هذا وإن الرقابة الدستورية التي يتمتع المجلس الدستوري بممارستها في الحالات العادية على نوعين، رقابة سابقة وجوبية: وهي التي تتم بناء على إخطار من رئيس الجمهورية فقط عندما يتعلق الأمر بالقوانين العضوية والنظام الداخلي لغرفتي البرلمان، وتسمى كذلك برقابة المطابقة لأنها رقابة صارمة يتأكد المجلس الدستوري فيها من مدى احترام هذه النصوص للدستور وتطابقها معه نصا وروحا قبل إصدارها ونشرها في الجريدة الرسمية لدخولها حيز النفاذ، وذلك لأنها في حكم المكمل له<sup>3</sup>. وهناك النوع الثاني: وهي الرقابة الاختيارية، والتي تعرف كذلك برقابة الدستورية، وقد سميت بذلك لأن لجهات الإخطار السابق ذكرها أعلاه كامل السلطة التقديرية والاختيار في ممارستها من عدمه. وهي بدورها تنقسم

<sup>1</sup>-L. Favoreu, P. Loic, Le conseil constitutionnel, 6<sup>ème</sup> édition, P.U.F, 1998, p05.

<sup>2</sup>- إذا ما استثنينا، بطبيعة الحال، الدفع بعدم الدستورية الذي بلا شك يجب أن يكون مؤسسا بالشكل الكافي، وذلك حتى تقبل، بحسب الحالة، المحكمة العليا أو مجلس الدولة إحالته على المجلس الدستوري، ولكي يقبل هذا الأخير بدوره تقرير عدم دستوريته. بالإضافة إلى ما قرره المادة 11 من النظام المحدد لقواعد عمل المجلس الدستوري (الجريدة الرسمية عدد 29 الصادرة في 11 مايو 2016) من أنه في حالة وجود إخطار من أعضاء إحدى غرفتي البرلمان، فإنه يجب أن تبين رسالته ما هو الحكم أو الأحكام موضوع الإخطار والتبريرات المقدمة بشأنها.

<sup>3</sup>- بن سالم جمال، القضاء الدستوري في الدول المغاربية، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 01، 2015، ص211.

إلى نوعين: رقابة اختيارية سابقة لأنها تمارس قبل التصديق على المعاهدات وصدور القوانين والتنظيمات، ورقابة اختيارية لاحقة لأنها تمارس بعد سريان مفعول القوانين والتنظيمات<sup>1</sup>.

وقد أكدت مواد ونصوص دستور 1996 بعد تعديله في سنة 2016 على تميز المجلس الدستوري بالاستقلالية في ممارسة هذه الرقابة؛ بحيث نصت المادة 182 بشكل صريح ولا لبس فيه على أن المجلس الدستوري هيئة مستقلة مهمتها السهر على احترام الدستور، كما وقد أكدت على تمتعه بالاستقلال الإداري والمالي. ولضمان هذه الاستقلالية أكثر، فقد نصت كل من المادتين 183 و185 على التوالي على أن الانتساب للمجلس ينتفي مع ممارسة أية عضوية أو وظيفة أو تكليف أو مهمة أخرى، وأي نشاط آخر، أو مهنة حرة، وأن أعضاء المجلس يتمتعون خلال مدة عضويتهم بالحصانة القضائية في المسائل الجزائية، ولا تحرك ضدهم المتابعات الجزائية إلا بتنازل صريح من المعني أو بترخيص من المجلس الدستوري. كما وقد أصبح أعضاء المجلس الدستوري لأول مرة في تاريخ الرقابة الدستورية في الجزائر منصوص دستوريا على أنهم محلفين بموجب آدائهم لنص اليمين الوارد ذكره بالمادة 183 أمام رئيس الجمهورية. ولتأكيد استقلاليته كذلك، بينت المادة 189 بأن المجلس الدستوري هو من يحدد قواعد عمله.

ومما تمتاز به كذلك ممارسة المجلس الدستوري للرقابة الدستورية أنها تتم في فترات زمنية متباينة؛ بحيث يمكن اعتبارها بالنسبة لحالات معينة أنها قصيرة<sup>2</sup> نسبيا، وذلك في الحالات التي يكون فيها الإخطار صادرا إما من: رئيس الجمهورية، رئيس مجلس الأمة، رئيس المجلس الشعبي الوطني، الوزير الأول، خمسون (50) نائبا من المجلس الشعبي الوطني أو ثلاثون (30) عضوا من مجلس الأمة، أين يجب أن يمارسها المجلس الدستوري ويعطي رأيه أو يصدر قراره في ظرف ثلاثين (30) يوما<sup>3</sup> من تاريخ الإخطار، وفي حال وجود طارئ يخفف الأجل إلى عشرة (10) أيام بطلب من رئيس الجمهورية، في حين يمكن اعتبارها طويلة نوعا ما بالنسبة للحالات التي يكون الإخطار فيها قضائيا بناء على وجود دفع بعدم الدستورية، وذلك لأن على المجلس الدستوري في هذه الحالات أن يصدر قراره خلال الأربع

---

<sup>1</sup> - أنظر المواد: 155، 158، 159 من دستور 1989، والمواد: 144، 186، 190، 191 من دستور 1996 بعد تعديل 2016. للمزيد راجع كذلك: رشيدة العام، المجلس الدستوري الجزائري، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة بسكرة، 2005، ص 145 وما بعدها. رابحي أحسن، الوسيط في القانون الدستوري، الطبعة الثانية، دار هومة، الجزائر، 2014، ص 538 وما بعدها.

<sup>2</sup> - عمار عباس، نفيسة بختي، تأثير النظام الإجرائي على رقابة المجلس الدستوري، مجلة الفكر البرلماني، مجلس الأمة، الجزائر، العدد 21، 2008، ص 48.

<sup>3</sup> - أنظر: المادة 01/189 من دستور 1996 بعد تعديل 2016. وللإشارة، فإن هذه المدة كانت من قبل عشرون (20) يوما فقط، أنظر: المادة 01/157 من دستور 1989، المادة 01/167 من دستور 1996 قبل تعديل 2016.



(04) أشهر التي تلي إخطاره؛ بل ويمكن أن تصل إلى ثمانية (08) أشهر في حال استعمل المجلس حقه في تمديد الأجل لمرة واحدة لمدة أقصاها أربع (04) أشهر بناء على قرار مسبب منه يبلغ إلى الجهة القضائية صاحبة الإخطار<sup>1</sup>.

## ثانيا: ضوابط ممارسة المجلس الدستوري لهذه الرقابة

على المجلس الدستوري وهو يمارس رقابته أن يسلك ويتبع منها وسطا؛ فلا يتشدد فيها بالشكل الذي قد يمس باستقلالية المشرع وسلطته في التشريع المخولة له دستوريا، ولا يتهاون في أدائها على نحو قد يؤدي إلى انعدام جدوى هذه الرقابة<sup>2</sup>. وحتى يحافظ المجلس الدستوري على التوازن المطلوب في ممارسة رقابته، فإنه ينبغي عليه أن يراعي ويتقيد بعدة ضوابط، من أهمها:

### 1/ وجود إخطار سابق من إحدى الجهات المختصة دستوريا بذلك:

يشبه المجلس الدستوري في هذه المسألة القضاء (الجالس)، وذلك لأن كلاهما لا يستطيع التدخل من تلقاء نفسه وإعمال رقابته قصد فرض احترام القانون، بمفهومه الواسع، وتطبيقه على حالات واقعية، ولكن متى طلب من أحدهما التدخل، فإنه يكون ملزما بالفصل فيما هو مخول بالفصل فيه<sup>3</sup>. ومنه فهذا الطلب بالتدخل الذي يسمى دستوريا<sup>4</sup> بالإخطار يعتبر أول ضابط<sup>5</sup> يتعين على المجلس الدستوري احترامه.

وغني عن البيان القول بأن الذين لهم حق إخطار المجلس الدستوري محددون على سبيل الحصر، وهم حاليا كل من: رئيس الجمهورية، رئيس مجلس الأمة، رئيس المجلس الشعبي الوطني، الوزير الأول، خمسون (50) نائبا من المجلس الشعبي الوطني، وثلاثون (30) عضوا في مجلس الأمة، بالإضافة إلى كل من المحكمة العليا ومجلس الدولة في حالة وجود دفع بعدم دستورية حكم تشريعي لانتهاكه الحقوق والحريات التي يضمنها الدستور.

وعليه، فعلى المجلس الدستوري أن يتأكد أولا من أن الإخطار قد تم من قبل إحدى هذه السلطات والهيئات دون غيرها، ثم عليه أن يتأكد بعد ذلك من أن الجهة التي أخطرتة تملك حق إخطاره بشأن ذلك

<sup>1</sup> - أنظر: المادة 02/189 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

<sup>2</sup> - عبد العزيز محمد سالمان، رقابة دستورية القوانين، الطبعة الأولى، دار الفكر العربي، الإسكندرية، 1995، ص 96.

<sup>3</sup> - راجع في هذا المعنى: محمد تقيّة، مبدأ المشروعية ورقابة القضاء على الأعمال الإدارية، ملتقى قضاة الغرف الإدارية، الديوان الوطني للأشغال التربوية، الجزائر، 1992، ص 142.

<sup>4</sup> - أنظر المواد: 156 من دستور 1989، 187 - 188 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

<sup>5</sup> - علي بوبترة، ضوابط الرقابة على دستورية القوانين في ظل ممارسات المجلس الدستوري الجزائري، مجلة الفكر البرلماني، مجلس الأمة، الجزائر، العدد 05، 2004، ص 57.

النص أم لا، وذلك لأن رئيس الجمهورية ينفرد<sup>1</sup> بإخطاره بالقوانين العضوية والأنظمة الداخلية لغرفتي البرلمان، وكذا بطلب تفسير الدستور من جهة، ولأن من جهة أخرى، الإخطار القضائي من المحكمة العليا ومجلس الدولة لا يمكن قبوله إلا إذا تعلق بنصوص تتضمن أحكاما تشريعية قد يكون فيها انتهاك للحقوق والحريات المضمونة دستوريا، وفي هذه الحالة لا يمكن قبوله إلا منهما حصرا.

ويتم الإخطار بموجب رسالة توجه إلى رئيس المجلس الدستوري من قبل جهة أو أكثر لها الحق في ذلك<sup>2</sup>. هذا وقد تبني المجلس الدستوري موقفا يقضي بأن حق الإخطار هو حق شخصي، غير قابل للتفويض لأية جهة أخرى، وعليه أوجب أن تكون رسالة الإخطار موقعة حتما من طرف الجهة التي لها الحق في إخطاره، وإلا تعرضت لعدم القبول<sup>3</sup>. ويعتبر الإخطار نهائيا ولا رجعة فيه بمجرد استلام المجلس الدستوري رسالة الإخطار؛ إذ يشرع بعدها في رقابة النص المعروض عليه، ويتابع إجراءات الرقابة حتى نهايتها<sup>4</sup>.

## 2/ التزام المجلس الدستوري للإخطار الدستوري المحدد له حصرا:

وهو ما قد نطقن له المجلس الدستوري في رأيه رقم 11/04 المؤرخ في 22 ديسمبر 2011 والمتعلق بمراقبة مطابقة القانون العضوي الذي يحدد حالات التنافي مع العهدة البرلمانية للدستور؛ بحيث جاء في هذا الأخير: (اعتبارا أن المؤسس الدستوري نص صراحة في المادة 166 من الدستور على إمكانية إخطار المجلس الدستوري من رئيس المجلس الشعبي الوطني ورئيس مجلس الأمة، وحدد مجال تدخل المجلس الدستوري في النصوص المتضمنة حصريا في المادة 165 من الدستور، واعتبارا أن المشرع في صياغته للفقرتين 2 و3 من المادة 7 نص أنه في حالة عدم توصل مكتب الغرفة المعنية بتقرير وجود حالة تنافي يخطر المجلس الدستوري، دون تحديد جهة الإخطار بدقة، إذا كان المقصود بهذه الجهة رئيس الغرفة المعنية وفقا للمادة 166 من الدستور، ففي هذه الحالة يكون المشرع قد خوله - أي للمجلس الدستوري - صلاحيات لا تتضمنها المادة 165 من الدستور، واعتبارا بالنتيجة، فإن المشرع بمنحه لرئيس الغرفة المعنية صلاحية إخطار المجلس الدستوري لإبداء رأيه في إثبات حالة التنافي من عدمها، يكون قد تجاوز اختصاصاته).

<sup>1</sup> - راجع أكثر: مسراتي سليمة، نظام الرقابة على دستورية القوانين في الجزائر، دار هومة، الجزائر، 2012، ص 65 وما بعدها.

<sup>2</sup> - شربال عبد القادر، المرجع السابق، ص 100.

<sup>3</sup> - خالد دهينة، أساليب عمل المجلس الدستوري في مجالي رقابة المطابقة للدستور ورقابة الدستورية، مجلة الفكر البرلماني، مجلس الأمة، الجزائر، العدد 14، 2006، ص 45.

<sup>4</sup> - رشيدة العام، المجلس الدستوري الجزائري، الطبعة الأولى، دار الفجر، القاهرة، 2006، ص 197 وما بعدها.

### 3/ التزام المجلس الدستوري بإعمال قرينة الدستورية<sup>1</sup>:

مؤدى هذه القرينة هو وجوب افتراض المجلس الدستوري أن النص المعروض عليه يعتبر دستوريا إلى غاية أن يتبين له يقينا خلاف ذلك، وأنه ليفصل بعدم دستورية هذا النص، فإنه يجب أن يكون التعارض بينه وبين الدستور تعارضا واضحا وقطعيا<sup>2</sup>؛ بحيث يندم معه السبيل إلى التوفيق بينهما.

ومن ثم، فعدم الدستورية تقتضي انتفاء أي مجال معقول للشك في احتمال دستورية النص، وذلك بأن تكون فوق مستوى كل شك، وهو ما يعبر عنه بعض الفقه<sup>3</sup> بمبدأ الشك المعقول.

وتفرض قرينة الدستورية على المجلس الدستوري أن يأخذ بالتفسير الذي يجعل النص متوافقا مع الدستور، وهذا في حالة ما إذا كان يمكن تفسير القانون على أكثر من وجه، وكان أحد هذه الوجوه يجعله متفقا مع الدستور، فإن على المجلس أن يلتزم هذا التفسير ما دامت عبارات النص تحتمله، دون أن يكلف نفسه عناء البحث في نية المشرع الحقيقية أو الضمنية.

كما وتفرض قرينة الدستورية على المجلس الدستوري ألا يقرر عدم الدستورية، إلا بالنسبة لأجزاء المخالفة للدستور فقط، ما لم تكن بقية الأجزاء غير المخالفة للدستور مرتبطة بها، ولا يمكن أن تقوم بدونها، ففي هذه الحالة يقضي المجلس الدستوري بعدم دستورية النص بأكمله.

### 4/ عدم امتداد رقابة المجلس الدستوري إلى ملاءمة النص أو أهدافه وبيواعثه:

يتفق أغلب الفقه الدستوري على أن الرقابة التي يمارسها القضاء الدستوري هي رقابة فنية ذات طابع قانوني مجرد، أي أنها رقابة يقتصر مداها على المسائل الدستورية، ولا يمتد إلى ما يدخل في الاختصاص التقديري للسلطة المختصة بالتشريع، ولا إلى ما يتعلق بملاءمة التشريع، وبيواعث إصداره أو ضرورته؛ ذلك لأنها من عناصر السياسة التشريعية التي يتمتع على جهات الرقابة التدخل فيها<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - عصام الدبس، المرجع السابق، ص 305 - 306. عيد أحمد الحسبان، قرينة الدستورية كأساس لعمل القاضي الدستوري، مجلة الشريعة والقانون، كلية القانون، جامعة الإمارات العربية المتحدة، العدد 48، 2011، ص 167 وما بعدها.

<sup>2</sup> - شعبان أحمد رمضان، ضوابط وآثار الرقابة على دستورية القوانين، دار النهضة العربية، القاهرة، 2000، ص 523.

<sup>3</sup> - عبد العزيز محمد سالم، رقابة دستورية القوانين، مرجع سابق، ص 106.

<sup>4</sup> - راجع مثلا: صلاح الدين فوزي، الدعوى الدستورية، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، 1998، ص 278 وما بعدها. عبد الحفيظ الشبمي، القضاء الدستوري وحماية الحريات الأساسية في القانون المصري والفرنسي، دار النهضة العربية، القاهرة، 2001، ص 360 وما بعدها.

## المبحث الثاني

### الرقابة على احترام إدارة الضرائب لحقوق المكلفين بالضريبة

تكتسب إدارة الضرائب أهميتها من أهمية الضريبة نفسها، وذلك لأنه لولا هذه الإدارة التي تعمل على حمل المكلفين على تسديد ما عليهم من مستحقات ضريبية لصالح الخزينة العمومية للدولة لما أقدم الكثير منهم على الوفاء بها. ولأن ذلك في حال حدوثه سيكون له عواقب وخيمة على الدولة في شتى المجالات، باعتبار أن المال يعتبر عصب الحياة، فإن المشرع الضريبي لا يتوانى في إقرار الضمانات التي يرى بأن من شأنها أن تضمن وفاء المكلفين بالضريبة بالتزامهم الضريبي.

لكن وفي المقابل إن إسناد إدارة الضرائب مهمة فرض الالتزام الضريبي على المكلفين بالضريبة قد يجعلها - لسبب أو لآخر، لا سيما مثلا ضغط العمل ونقص الكفاءة - تتعسف في القيام بهذه المهمة، لذلك كان من الضروري على المشرع الضريبي، في ظل التوجه الدستوري لحمايتهم، إقرار ضمانات الهدف منها منع تعسف إدارة الضرائب في فرض الالتزام الضريبي. ولارتباط هذه الضمانات الأخيرة الوثيق بحقوق وحرية المكلفين بالضريبة المضمونة دستوريا، وحتى لا تبقى بدون حماية، فإن المؤسس الدستوري الجزائري قد أقر مبدأ خضوع إدارة الضرائب (السلطات الإدارية) للرقابة، وذلك عبر السماح للمكلفين بالضريبة بإعمال آلية الطعن القضائي ضد أعمال (قرارات) إدارة الضرائب<sup>1</sup>.

وبناء عليه، فهذا المبحث (الثاني) قد تقسيمه إلى مطلبين، هما:

المطلب الأول: الالتزام الضريبي بين ضمانات الوفاء به وبين ضمانات عدم التعسف في فرضه

المطلب الثاني: الطعن قضائيا في أعمال إدارة الضرائب آلية دستورية لرقابتها

### المطلب الأول

#### الالتزام الضريبي بين ضمانات الوفاء به وبين ضمانات عدم التعسف في فرضه

الالتزام الضريبي هو التزام مالي مركب؛ ذلك لأنه يترتب آثارا قانونية على كلا طرفي العلاقة الضريبية، وهما: المكلف بالضريبة من جهة، وإدارة الضرائب من جهة أخرى؛ فالمكلف بالضريبة ملزم بأداء المبلغ النقدي<sup>2</sup> الذي تحدده إدارة الضرائب بموجب قواعد التحاسب الضريبي، وهذا بشأن التصرفات والوقائع التي يترتب القانون على حدوثها وتحققها نشوء الضريبة في ذمة المكلفين بها. ومن جهتها، فإدارة الضرائب ملزمة بضمان قيام جميع المكلفين بالضريبة بالوفاء بما عليهم من التزامات ضريبية لفائدة الخزينة العمومية.

<sup>1</sup> - أنظر: المادة 161 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

<sup>2</sup> - محي محمد مسعد، المرجع السابق، ص 178.

غير أنه لما كان القانون - تطبيقاً لمبدأ قانون الضريبة - هو المصدر الوحيد للالتزام الضريبي<sup>1</sup>، فإن ذلك يوجب في المقابل على إدارة الضرائب احترام أيضاً ما أقره المشرع الضريبي من ضمانات لصالح المكلفين بالضريبة في إطار علاقتهم بها، وذلك في ظل المساعي التي تبذلها الدولة لبناء ومد جسور الثقة بينها وبين المكلفين بالضريبة، وهذا بغية تحقيق ذلك التوازن المنشود بين فعالية النظام الضريبي من جهة، وبين عدالته من جهة أخرى، سيما من خلال العمل على تلافي أي تعسف قد يقع من قبل إدارة الضرائب على الحقوق والحريات المعترف بها للمكلفين بالضريبة.

وسنحاول، من خلال هذا المطلب، تحديد الضمانات التي يمكن لإدارة الضرائب الاعتماد عليها لحمل المكلفين بالضريبة على الوفاء بالتزامهم (دينهم) الضريبي، وتحديد في المقابل الضمانات التي من شأنها أن تحمي المكلفين بالضريبة ضد التعسف الذي قد يطالهم من إدارة الضرائب، عند فرضها للالتزام الضريبي، الذي يتعين عليهم أدائه نقداً لصالح الخزينة العمومية.

ومنه فهذا المطلب قد تم تقسيمه إلى فرعين، هما:

الفرع الأول: ضمانات وفاء المكلفين بالضريبة بالتزامهم (دينهم) الضريبي

الفرع الثاني: ضمانات عدم تعسف إدارة الضرائب في فرض الالتزام الضريبي

## الفرع الأول

### ضمانات وفاء المكلفين بالضريبة بالتزامهم (دينهم) الضريبي

تعد إدارة الضرائب الأداة التنفيذية التي تعتمد عليها الدولة لوضع سياستها وتشريعها الضريبيين موضع التنفيذ. ولأجل تمكينها من أداء هذا الدور بنجاح وفعالية، فإن المشرع الضريبي قد اعترف لها، بصفة أو بأخرى، بممارسة ما يعرف بامتيازات السلطة العامة في تعاملاتها مع المكلفين بالضريبة.

بالإضافة إلى قيامه (أي المشرع الضريبي) بإسباغ الدين الضريبي بعدة خصائص تجعل من أدائه أمراً لا مفر منه، ما لم يكن ثمة عفو من قبل الدولة بالنسبة لبعض الفئات، وهذا في إطار سياسية العفو الضريبي<sup>2</sup> التي قد تمارسها الدولة من حين لآخر بداعي المصلحة العامة.

وعلى كل، سنتناول في هذا الفرع: (أولاً) خصائص دين الضريبة، ثم نتناول (ثانياً) سلطات إدارة الضرائب في تحصيل الديون الضريبية المستحقة لفائدة الخزينة العمومية.

<sup>1</sup> - محمد علوم محمد علي المحمود، المرجع السابق، ص 71.

<sup>2</sup> - راجع أكثر: محمد العموري، العفو الضريبي، بتاريخ 2016/02/11،

## أولاً: خصائص دين الضريبة

يتمتع الدين الضريبي بعدة خصائص تميزه عن بقية الديون الأخرى، سواء العمومية منها أو المدنية، وتكفل أن يتم الوفاء به. وتتمثل هذه الخصائص تحديدا فيما يأتي:

### 1. دين الضريبة أساسه (مصدره) القانون:

فقد نصت<sup>1</sup> الفقرة الثالثة للمادة 78 من دستور 1996 بعد تعديله في سنة 2016 على أنه: (لا يجوز أن تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون). ومن ثم فالدين الضريبي ينشأ أولاً قانونياً بموجب النص القانوني الذي يؤسس له فور دخوله حيز النفاذ، ثم ينشأ فعلياً في ذمة المكلف المعني بمجرد تحقق الواقعة وكافة الشروط التي يقتضيها النص القانوني<sup>2</sup>، ثم يصبح أخيراً (أي الدين الضريبي) مستحقاً وواجب الأداء بعد أن تتدخل إدارة الضرائب وتحدد مقداره نقداً بموجب الجداول التي يعود لوزير المالية أو ممثله إدخالها حيز التنفيذ<sup>3</sup>. وعليه فالوفاء بالدين الضريبي لا يتعلق بإرادة لا المكلف بالضريبة ولا بإرادة إدارة الضرائب، ولذلك فهذه الأخيرة لا يجوز لها الاتفاق على إسقاطه أو التنازل عنه، سواء بشكل كلي أو بشكل جزئي، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك. فعمل إدارة الضرائب بهذا الصدد يعتبر كاشفاً لا منشئاً، وذلك لأنه يقتصر مبدئياً على الكشف عن الدين الضريبي وتحديد مبلغه النقدي تمهيداً لتحصيله بعد إنذار المكلفين بالضريبة المعنيين بوجوب السداد.

### 2. دين الضريبة محمول لا مطلوب:

ويقصد بذلك أنه على المكلف بالضريبة أن يبادر ويسعى من تلقاء نفسه لأداء ما عليه من مستحقات ضريبية لفائدة الخزينة العمومية دون أن ينتظر أن تطالبه إدارة الضرائب بذلك، وهو ما يعني أنه ليس لديه أية حجة قد يستند إليها لتبرير تأخره أو مماطلته، أو حتى امتناعه، عن دفع ما في ذمته من ضرائب حل أجل أدائها<sup>4</sup>. ومنه فمؤدى هذه الخاصية في دين الضريبة أن المكلف بالضريبة، رغم أنه في حكم المدين، هو من عليه أن يبادر ويسعى إلى الدائن، وهي إدارة الضرائب، ويدفع إليها في مقرها المبالغ المستحقة عليه. وهو ما قد أكده المشرع الضريبي الجزائري في عدة نصوص متفرقة، نذكر منها على سبيل المثال: المادة 370 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم الممثلة التي جاء فيها: (تؤدى الضرائب والرسوم المذكورة في هذا القانون، نقداً، لدى صندوق القابض القائم على جدول

<sup>1</sup> - وكذلك فعلت كل من المواد: 78 و 151 من دستور 1976، 61 و 115 من دستور 1989، و 140 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

<sup>2</sup> - قدرني نقولاً عطية، المرجع السابق، ص 99.

<sup>3</sup> - أنظر: المادة 143 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>4</sup> - محمد علوم محمد علي المحمود، المرجع السابق، ص 257.

الضرائب...)، والمادة 168 من قانون الإجراءات الجبائية التي نصت على أنه: (تمركز تصريحات الأجور والرواتب والتعويضات وتدفع الضرائب الناتجة عنها إلى مصالح الهيئة المكلفة بالمؤسسات الكبرى مهما محل دفع المداخيل الخاضعة للضريبة).

### 3. امتياز دين الضريبة على معظم الديون الأخرى:

نصت المادة 991 من القانون المدني على أن: (المبالغ المستحقة للخرينة العامة من ضرائب ورسوم وحقوق أخرى من أي نوع كان، لها امتياز ضمن الشروط المقررة في القوانين والمراسيم الواردة في هذا الشأن. وتستوفى هذه المبالغ من ثمن الأموال المثقلة بهذا الامتياز في أي يد كانت وقبل أي حق آخر، ولو كان ممتازا أو مضمونا برهن رسمي، ما عدا المصاريف القضائية). وفي هذا الشأن أيضا نصت المادة 495 من قانون الضرائب غير المباشرة على أنه: (إن لإدارة الضرائب حق الامتياز والأفضلية على جميع الدائنين على منقولات وأمتعة المكلفين بالضريبة فيما يخص الرسوم باستثناء النفقات القضائية...). وبحسب البعض<sup>1</sup>، فإن الامتياز حق يقرره القانون لفائدة شخص معين يعطيه الأولوية في استيفاء دينه قبل جميع الدائنين، فلا يدخل معهم في قسمة غرماء. ومنه فهذه الخاصية يترتب عليها عدم تطبيق قاعدة المساواة بين الدائنين، وهذا لحماية المصلحة من خلال المحافظة على حقوق الخزينة العمومية<sup>2</sup>. ولتأكيد ذلك أكثر فقد أقرت كل من المادة 984 من القانون المدني والمادة 381 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بأن الامتياز المقرر لفائدة دين الضريبة يمارس على جميع أموال المكلفين بالضريبة من منقولات وعقارات. هذا وتجدر الإشارة إلى أن المادة 382 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة قد نصت في فقرتها الأخيرة على أنه: (تحدد رتبة كل من الامتيازات التي تقع على الحواصل والديون المشار إليها في المادة كما يلي: 1) امتياز الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2) امتياز ديون الدولة غير المستحقة للضريبة وأمالك الدولة 3) امتياز الحواصل والديون غير الجبائية المستحقة للجماعات المحلية والمؤسسات العمومية 4) امتياز الغرامات والعقوبات المالية). وأمام قوة هذه الحماية القانونية للدين الضريبي، فإن القاضي الضريبي لم يجد أمامه إلا تأكيدها والعمل على تكريسها في التطبيق؛ بحيث قضى مجلس الدولة في قراره رقم 1763 المؤرخ في 30 جويلية 2001 بأنه<sup>3</sup>: (حيث بعد تنفيذ الحكم المذكور من طرف المستأنفة وقيامها بحجز منقولات شركة صوراس وبيعها بالمزاد العلني من طرف محافظ البيع وبعد بيع المنقولات تم إشعار محافظ البيع بعدم منح المبلغ إلى المستأنفة من طرف قابض الضرائب للحائز من الغير للأموال المخصصة لصاحب

<sup>1</sup> - يمينة شودار، أحكام حقوق الامتياز في الفقه الإسلامي والقانون المدني، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإسلامية، جامعة الجزائر 01، 2011، ص31.

<sup>2</sup> - قدي نقولا عطية، المرجع السابق، ص160.

<sup>3</sup> - نقلا عن: جمال سايس، المرجع السابق، ص207.

الامتياز الخزينة العامة وعلى إثر ذلك وضعت إدارة الضرائب يدها على المبلغ في حساب محافظ البيع فالتهمت المستأنفة رفع اليد على المبالغ موضوع البيع بالمزاد العلني. حيث أنه فعلا وفقا لأحكام المادة 991 ق.م و380 من قانون الضرائب فإن إدارة الضرائب لها حق امتياز الخزينة العامة في مادة التحصيل وحق الأفضلية في استيفاء ديونها من المكلفين بالضريبة. حيث أن إدارة الضرائب أثبتت أنها دائنة لشركة صوراس ولها حق الأفضلية قانونا وبذلك يكون المجلس قد أصاب في قراره).

#### 4. دين الضريبة واجب الأداء رغم المنازعة فيه:

ويعني ذلك أن على المكلف بالضريبة أن يعمل أولا على تسديد المبالغ التي تشعره إدارة الضرائب بأنها مستحقة عليه، وهذا ضمن الآجال المحددة قانونا لذلك، ليحق له بعدها المنازعة في صحة هذا الدين الضريبي أو في مقداره تطبيقا لأحد أهم المبادئ الضريبية المعروفة، وهو: مبدأ الدفع ثم المعارضة. وعلى الرغم من أن الهدف من وراء التمسك بهذا المبدأ وتطبيقه هو مراعاة التدفق المنتظم للأموال<sup>1</sup> - بالقدر المتوقع جبايته وتحصيله في قانون المالية للسنة - إلى الخزينة العمومية، مما يسمح للدولة مواجهة نفقاتها العمومية، وبالتالي تمكينها من تحقيق أهدافها وبرامجها المسطرة لتلك السنة، إلا أن المشرع الضريبي الجزائري لم يأخذ بهذا المبدأ على إطلاقه؛ بحيث تنص المادة 274<sup>2</sup> من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: (1/ يجوز للمكلف بالضريبة الذي ينازع من خلال شكوى مقدمة ضمن الشروط المحددة في المواد 72، 73 و75 من هذا القانون، في صحة أو مبلغ الضرائب المفروضة عليه، أن يرجئ القدر المتنازع فيه من الضرائب المذكورة، إذا طلب قبل صدور القرار المتخذ بشأن هذه الشكوى، الاستفادة من الأحكام المقررة في هذه المادة، شريطة تقديم ضمانات حقيقية لضمان تحصيل الحقوق المحتج عليها. وفي غياب تقديم الضمانات، يمكن للمكلف بالضريبة أن يرجئ دفع القدر المتنازع فيه من خلال دفع مبلغ يساوي 30% من الضرائب المتنازع فيها، لدى قابض الضرائب المختص. 2/ ويخص تطبيق هذا التدبير، فقط، الشكاوى الناجمة عن المراقبات الجبائية، مع استثناء الشكاوى المتعلقة بالضرائب المثقلة بالزيادات المطبقة في حالة الغش الجبائي. 3/ يترتب على منح الإجراء القانوني للدفع تأجيل تحصيل الحقوق الباقية إلى غاية صدور القرار النزاعي. 4/ يمكن أن يكون الإجراء القانوني للدفع الممنوح محل إنهاء من قبل السلطة المختصة في حالة ظهور أحداث من شأنها تهديد تحصيل الدين الجبائي موضوع هذا الإجراء. 5/ يرجأ تحصيل الضرائب المتنازع فيها نتيجة فرض ضريبي مزدوج أو خطأ مادية تم إثباتها من طرف إدارة الضرائب إلى غاية صدور القرار النزاعي، دون أن يكون المكلف بالضريبة مضطرا إلى تقديم ضمانات أو دفع مبلغ 30% من الضرائب

<sup>1</sup> - قدرتي نقولا عطية، المرجع السابق، ص171.

<sup>2</sup> - معدلة بموجب المادة 46 من القانون رقم 14/16 المؤرخ في 28 ديسمبر 2016 والمتضمن قانون المالية لسنة 2017 (الجريدة الرسمية عدد 77 الصادرة في 29 ديسمبر 2016).



المتنازع فيها). وفي ذات الخصوص، نصت المادة 80 من نفس القانون على أنه: (يمكن، حسب الحالة، للمكلف بالضريبة الذي لم يرض بالقرار المتخذ بشأن شكواه، من طرف مدير المؤسسات الكبرى أو المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب، اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة... الطعن لا يعلق الدفع ولكن يمكن للشاكي الذي رفع القضية إلى لجنة الطعن الاستفادة من أحكام المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية وذلك بأن يسدد من جديد مبلغ يساوي 20 % من الحقوق والعقوبات محل النزاع...).

وللإشارة، فإن القضاء الجزائري، قصد الحفاظ على حقوق إدارة الضرائب في تحصيل دين الضريبة، قد تشدد ولم يتساهل في تطبيق هذه الرخصة القانونية التي أقرها المشرع الضريبي الجزائري - بالخلاف لما يقتضيه مبدأ الدفع ثم المعارضة - بالنسبة لأولئك المكلفين بالضريبة الذي ينازعون في صحة الضرائب المفروضة عليهم أو في مبالغها الواجبة الدفع، ويتجلى ذلك بوضوح في عدة قرارات، نذكر منها<sup>1</sup>:

- قرار الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى (سابقاً) رقم 43995 المؤرخ في 12 أكتوبر 1985 الذي قضت فيه بأنه: (من المقرر قانوناً أن الاعتراض على التحصيل الجبري للضرائب لا ينتج أي أثر إلا إذا كان المكلف قد قدم جميع الضمانات اللازمة للحفاظ على حقوق إدارة الضرائب، ومن ثم فإن القضاء بما يخالف هذه المقتضيات يعد خطأ في تطبيق القانون. ولما كان من الثابت - في قضية الحال - أن البنك الخارجي الجزائري قام بتقديم كفالة في حدود نصف أصل الدين وغرامات التأخير، وكذلك تقديم مقر لم تحدد قيمته التعاملية، فإن ذلك لا يعد ضماناً كافياً نظراً لأهمية مبلغ الدين، وكان من المتعين القيام على الأقل بتغطية مجموع أصل الدين والغرامات، وأن المجلس القضائي عندما قرر تأجيل تحصيل الضرائب لغاية حل النزاع في الموضوع، أخطأ في تطبيق القانون...).

- قرار مجلس الدولة رقم 116162 المؤرخ في 27 جويلية 1998 الذي جاء فيه: (حيث أنه ثابت من ملف الدعوى أن النزاع الحالي ينحصر أساساً حول تأجيل التنفيذ... حيث أنه وتماشياً مع مقتضيات المادة 446 من قانون الضرائب المذكور فإن طلب تأجيل التنفيذ لا ينتج أي أثر إلا إذا كانت المدعية (المستأنف عليها) قد قدمت جميع الضمانات اللازمة للحفاظ على حقوق الإدارة الضريبية. حيث أنه لما كان ذلك وكان من يبين من مستندات دعوى الحال أن المستأنف عليها لم تقدم ما يفيد تقديمها للضمانات الكافية لتغطية أصل الدين والغرامات وفي هذه الحالة فطلبها الخاص بالتأجيل غير سديد وأن ما ذهب إليه قضاة الدرجة الأولى مخالف للقانون).

<sup>1</sup> - نقلا عن: جمال سايس، المرجع السابق، ص 40، 169.

## ثانيا: سلطات إدارة الضرائب في تحصيل الديون الضريبية

تكتسي عملية تحصيل الديون الضريبية بالنسبة للدولة أهمية قصوى، وهذا لأنه في حالة ضعف هذه العملية و/أو عدم نجاعتها على النحو الذي كان مسطرا في قانون المالية، فإن ذلك قد يؤدي إلى عجز في موازنة الدولة العمومية<sup>1</sup>، مما قد يترتب عنه آثار سلبية، يمكن أن يصل مداها إلى حد المساس بالسير الحسن والمنظم للمرافق العمومية فيها.

ولأجل تلافي ذلك وعدم السماح بوقوعه، فإن إدارة الضرائب - باعتبارها الواقع على عاتقها تحصيل الديون الضريبية المستحقة للدولة وتوريدها للخزينة العمومية - قد تم تزويدها بعدد السلطات التي يخول لها إجراؤها في حال امتنع المكلفون بالضريبة عن أداء ما استُحق عليهم من ديون ضريبية بشكل طوعي وودي.

وقبل التطرق إلى هذه السلطات التي تتمتع بها إدارة الضرائب في إطار التحصيل الجبري (القسري) للضرائب، فإنه لا بد من الإشارة وأن عملية تحصيل الديون الضريبية يحكمها شرطان، فأما الأول فهو ضرورة وجود رخصة قانونية مسبقة تسمح بتحصيل الدين الضريبي<sup>2</sup>، وأما الثاني فيتمثل في ضرورة أن يتم تحصيل الدين الضريبي تبعا للإجراءات المحددة قانونا لذلك، أي وفقا للإجراءات التي نصت عليها المادة 15 من قانون المحاسبة العمومية<sup>3</sup>، والتي جاء فيها: (يتم تنفيذ الميزانيات والعمليات المالية: من حيث الإيرادات عن طريق إجراءات الإثبات والتصفيّة والتحصيل...).

وبمحاكاة التعريفات التي أعطاهها المشرع الجزائري لهذه الإجراءات، يمكن تعريفها في المجال الضريبي كما يلي: **الإثبات<sup>4</sup> - La constatation** هو مجموعة الإجراءات التي يقع على إدارة الضرائب عبء القيام بها واحترامها لأجل تأسيس وتكريس حقوق الخزينة العمومية من الإيرادات

<sup>1</sup> - عادل العلي، المرجع السابق، ص 172.

<sup>2</sup> - وهذا استنادا إلى المادة 79 من القانون رقم 17/84 - المؤرخ في 07 جويلية 1984 والمتعلق بقوانين المالية المعدل والمتمم (الجريدة الرسمية عدد 28 الصادرة في 10 جويلية 1984) - التي تنص على أنه: (يمنع منعاً باتاً تحصيل جميع الضرائب المباشرة أو غير المباشرة غير المرخص بها بموجب القوانين والأوامر والمراسيم والقرارات والتنظيمات المعمول بها مهما كان نوعها أو تسميتها، وإلا تعرض المستخدمون الذين قد يعدون السجلات والتعريفات والذين يواصلون تحصيل الضرائب للملاحقات، المقررة ضد المختلسين، وذلك دون الإخلال بدعوى الاسترجاع، التي تقام خلال ثلاث سنوات ضد جميع المحصلين أو القابضين أو الأشخاص الذين يكونون قد حصلوا هذه الضرائب...).

<sup>3</sup> - الذي تضمنه القانون رقم 21/90 المؤرخ في 15 غشت 1990 (الجريدة الرسمية عدد 35 الصادرة في 15 غشت 1990).

<sup>4</sup> - أنظر: المادة 16 من قانون المحاسبة العمومية التي نصت: (يعد الإثبات الإجراء الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي).

الضريبة. **التصفية<sup>1</sup> - La liquidation** هي مجموعة التدابير والعمليات الواجب على إدارة الضرائب القيام بها لتحديد المبلغ الصحيح للديون الضريبية الواقعة على المكلفين بالضريبة، كل واحد على حدى، لفائدة الخزينة العمومية، والأمر بتحصيلها، أي إصدار ما يلزم من سندات إيراد<sup>2</sup> لها القوة التنفيذية حتى يمكن لقباضات الضرائب<sup>3</sup> التحرك لمتابعة المكلفين بالضريبة المتقاعسين وحملهم على تسديد ما استحق في ذمتهم من ديون تحت طائلة استعمال - في حدود ما يسمح لها القانون - وسائل الإكراه والإجبار. **التحصيل<sup>4</sup> - Le Recouvrement** هو مجموع العمليات الإدارية والتقنية التي يتم بواسطتها تحويل مبلغ الضريبة ونقله من ملكية المكلف بدفعها إلى ملكية الخزينة العمومية<sup>5</sup>، أي هو الإجراء الذي تبرأ بموجبه ذمة المكلف من الضريبة المفروضة عليه عن فترة زمنية و/أو عن مناسبة محددة.

هذا وقبل مباشرة إدارة الضرائب (قابضي الضرائب) لسلطاتها في مجال متابعة وملاحقة المكلفين بالضريبة الذين لم يلتزموا بأداء ما عليهم من ديون ضريبية لفائدة الخزينة العمومية، بعد حلول آجال استحقاقها، فإن المشرع الضريبي الجزائري قد أوجب عليها التأكد مما يلي:

- إدراج جدول الضرائب المسجل فيه المكلف بالضريبة المعني في التحصيل من قبل السلطات المختصة<sup>6</sup>.

- توجيه ظرف مختوم إلى المكلف بالضريبة المعني به إنذار يحتوي زيادة على مجموع كل حصة، المبالغ المطلوب أدائها وشروط الاستحقاق، وكذا تاريخ الشروع في التحصيل<sup>7</sup>، بالإضافة إلى تاريخ دخول جدول الضرائب حيز التحصيل<sup>8</sup>. هذا ويجب إرفاق الإنذار بحوالة للخزينة محررة سلفاً<sup>9</sup>.

- في حالة عدم تسديد الضريبة في الأجل المحدد للدفع، مع غياب شكوى مرفقة بطلب للتأجيل القانوني للدفع، فإنه يجب على قابض الضرائب إرسال رسالة تذكير للمدين بالضريبة قبل خمسة عشرة (15) يوماً من التبليغ بأول قرار متابعة<sup>10</sup>.

<sup>1</sup> - أنظر: المادة 17 من قانون المحاسبة العمومية التي نصت على أنه: (تسمح تصفية الإيرادات، بتحديد المبلغ الصحيح للديون الواقعة على المدين لفائدة الدائن العمومي، والأمر بتحصيلها).

<sup>2</sup> - أنظر: المادة 35 من قانون المحاسبة العمومية.

<sup>3</sup> - أنظر: الفقرة الثانية من المادة 50 من قانون المحاسبة العمومية.

<sup>4</sup> - أنظر: المادة 18 من قانون المحاسبة العمومية التي نصت: (يعد التحصيل الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الديون العمومية).

<sup>5</sup> - P. Beltrame, La fiscalité en France, 5<sup>ème</sup> édition, Hachette, Paris, 1997, p45.

<sup>6</sup> - أنظر: المادة 143 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>7</sup> - أنظر: المادة 144 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>8</sup> - أنظر: المادة 143 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>9</sup> - أنظر: المادة 144 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>10</sup> - أنظر: المادة 144 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية المحدثة بموجب قانون المالية لسنة 2017 الوارد ذكره أعلاه.

وعليه فبعد فوات أجل خمسة عشرة (15) يوما من تاريخ إرسال قابض الضرائب لرسالة التذكير<sup>1</sup>، فإن هذا الأخير مطالب<sup>2</sup> - ما لم تسند لمحضرين قضائيين<sup>3</sup> - بمتابعة<sup>4</sup> المكلف بالضريبة الذي لم يدفع الحصة الواجب تحصيلها من ضرائبه في موعد الاستحقاق المحدد بمقتضى القانون<sup>5</sup>.

وفي الواقع، إن متابعة إدارة الضرائب للمكلفين بالضريبة المتخلفين عن الوفاء بديونهم قصد حملهم على أدائها، ومن ثم استيفاء حقوق الخزينة العمومية وحمايتها من الضياع، قد اقتضى قانونا تزويدها (أي إدارة الضرائب) بالسلطات اللازمة لذلك، وهو بالفعل ما جسده المشرع الضريبي الجزائري الذي اعترف لإدارة الضرائب في هذا الشأن بممارسة العديد من السلطات، نذكر منها:

**1. سلطة التنفيذ المباشر:** وهي السلطة التي تعد من ضمن امتيازات السلطة العامة التي تتمتع إدارة الضرائب بممارستها<sup>6</sup>. ويعرف الفقه هذه السلطة بأنها<sup>7</sup>: " حق الإدارة في أن تنفذ أوامر على الأفراد بالقوة الجبرية، دون حاجة إلى إذن سابق من القضاء ". وأما على الصعيد الإجرائي، فإن هذه السلطة تتمثل في<sup>8</sup>: إجراءات الغلق المؤقت للمحل المهني والحجز والبيع.

**2. سلطة الإكراه المالي:** وتتمثل في مجموعة من الوسائل التي تم إقرارها لفائدة إدارة الضرائب ضد أولئك المكلفين الذين لا يقومون بالوفاء بما عليهم من ديون ضريبية في الآجال المحددة قانونا. ومؤدى هذه السلطة ضرورة استغلال إدارة الضرائب لكل الوسائل القانونية الممكنة لاستيفاء المستحقات الضريبية رغما عن إرادة المكلفين المدينين بها. ومن أمثلة هذه الوسائل، نذكر:

- **حجز ما للمكلف المدين من أموال لدى الغير:** بحيث نصت المادة 383 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه لا يجوز لأعوان التنفيذ والموتقين وأعوان الحراسة القضائية وجميع المستأمنين العموميين على الأموال أن يسلموا ما في حوزتهم من مبالغ محجوزة مودعة إلى الأشخاص الذين لديهم الحق في استلامها، وهم من حصلت تلك المبالغ على عهدهم، إلا بعد إثبات أدائهم الضرائب المستحقة عليهم.

- **تتبع أموال المكلف المدين والتنفيذ عليها في أي يد كانت:** فالمادة 384 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة واضحة بهذا الشأن؛ بحيث نصت على أنه: (يتعين على جميع المستأجرين والقابضين

<sup>1</sup> - أنظر كذلك: المادة 491 من قانون الضرائب غير المباشرة.

<sup>2</sup> - أنظر: المادة 66 من قانون المحاسبة العمومية، والمادة 144 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>3</sup> - أنظر: المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>4</sup> - أنظر: الفقرة الثانية من المادة 50 من قانون المحاسبة العمومية.

<sup>5</sup> - أنظر: المادة 389 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

<sup>6</sup> - عمار عوادي، نظرية القرارات الإدارية بين علم الإدارة العامة والقانون الإداري، دار هومة، الجزائر، 2005، ص160.

<sup>7</sup> - محمد الصغير بعلي، القرارات الإدارية، دار العلوم، عنابة، 2005، ص113.

<sup>8</sup> - أنظر: المادة 145 من قانون الإجراءات الجبائية.

والمقتصدين وغيرهم من المستأمنين على أموال صادرة من المدينين بالضرائب والخاضعين لامتيانز الخزينة العمومية، أن يدفعوا بناء على طلب ذلك منهم، لقاibus الضرائب المختلفة كتسديد عن المدينين المذكورين، من مبلغ الأموال التي هم مدينون بها أو التي هي بين أيديهم أو ستكون إلى غاية اقتطاع كل الضرائب المستحقة على هؤلاء المدينين أو جزء منها...).

- جواز توقيع حجز تحفظي على الوسائل المالية المملوكة للمكلف المدين: وهو ما قد أقرته المادة 156 من قانون الإجراءات الجبائية، وذلك بالقول: (يمكن لقاibus الضرائب في مجال التحصيل، منح كل مدين يطلب ذلك، آجال استحقاقات لدفع جميع الضرائب والحقوق والرسوم بمختلف أنواعها، وبصفة عامة، كل دين تتكفل به الإدارة الجبائية على أن يوافق (أي يلاءم) ذلك مصالح الخزينة والإمكانات المالية لصاحب الطلب... وتطبيقاً لأحكام الفقرة أعلاه، يجوز الاشتراط من المستفيدين تقديم ضمانات كافية لتغطية مبلغ الضرائب لتي يمكن أن يمنح من أجلها آجالاً للدفع. وفي غياب هذه الضمانات، يجوز القيام بحجز تحفظي على الوسائل المالية لصاحب الطلب الذي يحتفظ مع ذلك بحق الانتفاع بها).

- تجميد معاملات المكلف المدين: وكمثال على ذلك، فإن المحافظ العقاري وبموجب الرهن القانوني الذي رتبه المشرع الضريبي على جميع الأملاك العقارية للمدينين بالضريبة، بالنسبة لتحصيل الضرائب بمختلف أنواعها والغرامات الجبائية المنصوص عليها في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، يحظر عليه (أي المحافظ العقاري) القيام بتسجيل بغرض الالتزام بمبلغ ما لم يستظهر له مستخرج من جدول الضرائب مصفى، أو عند الاقتضاء، جدول الدفع بالنقسيط باسم المدين<sup>1</sup>.

- الاعتراض على الأموال الصادرة من كسب المكلف المدين: ويوازي هذا الاعتراض من قبل إدارة الضرائب ما يعرف في القانون المدني بدعوى عدم نفاذ تصرفات المدين الضارة بدائنه الذي حل أجل دينه<sup>2</sup>. وللإشارة، فإن هذا الاعتراض، في مجال الضرائب الامتيازية، ينتج من الطلب المنصوص عليه في المادة 384 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المذكورة أعلاه، والذي يكتسي شكل إشعار أو إنذار للغير الحائز<sup>3</sup>.

- توقيع غرامة تهديدية على المكلف المدين: ويعرف بعض الفقه الغرامة التهديدية على أنها<sup>4</sup>: " وسيلة مالية يلجأ إليها الدائن من أجل إجبار المدين بطريق غير مباشر على تنفيذ التزامه تنفيذاً عينياً، إذا كان محل التزامه عملاً أو امتناعاً عن عمل، عندما يكون هذا الالتزام قائماً على الاعتبار الشخصي للمدين

<sup>1</sup> - أنظر: المادة 388 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والمادة 497 من قانون الضرائب غير المباشرة.

<sup>2</sup> - أنظر: المادة 191 من القانون المدني.

<sup>3</sup> - أنظر: المادة 401 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

<sup>4</sup> - فواز صالح، النظام القانوني للغرامة التهديدية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد 02، 2012، ص13.

بحيث لا يكون التنفيذ العيني ممكنا أو ملائما إلا إذا قام به المدين نفسه ". وعلى كل، فإنه يجب على إدارة الضرائب التقيد الصارم بالأحكام القانونية التي أعطتها الحق في توقيع الغرامة التهديدية، على غرار مثلا المادة 402 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

**3. سلطة توقيع الجزاءات الضريبية:** ويقصد بالجزاءات الضريبية تلك الجزاءات المالية التي يعود قانونا لإدارة الضرائب اختصاص توقيعها، والتي تهدف إلى تعويض<sup>1</sup> الخزينة العمومية عما أصابها من ضرر مالي بسبب مخالفة المكلف بالضريبة لالتزاماته الضريبية<sup>2</sup>. وهذه الجزاءات في مادة التحصيل الضريبي، تتمثل أساسا في: الزيادات الضريبية<sup>3</sup>، وغرامات التأخير<sup>4</sup>، التي عادة ما تحدد قانونا في شكل نسب من مبلغ الضريبة المستحق على المكلف المعني.

## الفرع الثاني

### ضمانات عدم تعسف إدارة الضرائب في فرض الالتزام الضريبي

إذا كان إنشاء الالتزام الضريبي وإيجاده، من الناحية الدستورية<sup>5</sup>، يعد من حق المشرع واختصاصه لوحده، عن طريق انفراده<sup>6</sup> بإحداث الضرائب التي يراها تخدم المصلحة العامة للدولة، وفي ذات الوقت تراعي مقدرة المكلفين بها على تحمل نسبها ومعدلاتها، إلا أن فرضه (أي الالتزام الضريبي) من خلال تحويله إلى دين ضريبي<sup>7</sup>، في شكل مبلغ نقدي معين القيمة، وواجب السداد في أجل محدد، لا يمكن أن يتم إلا إذا تدخلت إدارة الضرائب، وقامت بكل ما يفرضها عليها القانون الضريبي من إجراءات وتدابير للوصول - مبدئيا - إلى كل الأوعية الضريبية وتحديد قيمة كل منها الحقيقية، وهذا لحماية حقوق الخزينة العمومية من المستحقات الضريبية الواجب أدائها ضد المكلفين الذين قد يناورون من أجل التحايل عليها والإضرار بها خدمة لمصالحهم الشخصية.

لكن إن كان قطع الطريق أمام هؤلاء وعدم السماح لهم بنيل مرادهم قد استدعى من المشرع الضريبي الجزائري تحويل إدارة الضرائب حق ممارسة كل من: الرقابة الجبائية والتصحيح الجبائي، إلا أنه

<sup>1</sup> - أنظر: الفقرة الأخيرة من المادة 402 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

<sup>2</sup> - محمد محمد عبد اللطيف، المرجع السابق، ص 222.

<sup>3</sup> - أنظر مثلا: المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

<sup>4</sup> - أنظر المواد: 402 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 540 من قانون الضرائب غير المباشرة، و 140 من قانون الرسوم على رقم الأعمال.

<sup>5</sup> - أنظر المواد: 78 و 151 من دستور 1976، 61 و 115 من دستور 1989، 78 و 140 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

<sup>6</sup> - محمد علوم محمد علي المحمود، المرجع السابق، ص 71.

<sup>7</sup> - محمد سعيد فرهود، محمد خير العكام، الحقوق الأساسية للمكلف بالضريبة والتزاماته، بتاريخ 2017/02/17،

<https://www.arab-ency.com/details.law.php?full=1&nid=164540>

لم يجعل منه حقا مطلقا، أي غير مقيد بأية قيود لفائدة المكلفين بالضريبة ضد أي تعسف قد يمارس من قبلها في مواجهتهم بحجة فرض الالتزام الضريبي.

وباعتبار ذلك، فقد ارتأينا التطرق، في هذا الفرع، إلى ضمانات المكلفين بالضريبة المتعلقة (أولا) بالرقابة الجبائية، ثم المتعلقة (ثانيا) بالتصحيح الجبائي.

### أولا: ضمانات المكلفين بالضريبة المتعلقة بالرقابة الجبائية

يستند النظام الضريبي الجزائري في أدائه على قيام كل مكلف بالتصريح بالنشاطات الخاضعة للضريبة التي يمارسها وما يجنيه منها من أرباح ومداخل، وهذا بغية تأسيس الضريبة وتحديد مبلغها واجب السداد. ولكن بالنظر إلى أن بعض المكلفين قد لا يتحلون بالنزاهة اللازمة عند إعداد التصريحات الخاصة بهم، فإن المشرع الضريبي الجزائري وقصد المحافظة على نزاهة وعدالة كل تصريح ضريبي قد جعل منه تصريحا مراقبا<sup>1</sup>، أي تصريحا بإمكان إدارة الضرائب أن تخضعه للفحص والتحقيق<sup>2</sup> (أي للتدقيق<sup>3</sup>)، وذلك في إطار ما يعرف بالرقابة الجبائية التي تسعى، في الواقع، من خلالها إدارة الضرائب إلى التقليل قدر الإمكان من حجم ما يسمى بالفجوة الضريبية<sup>4</sup>، والتي يقصد بها الفارق الموجود بين مقدار ما يتم تحصيله فعلا من ضرائب وبين مقدار ما كان يفترض تحصيله لو تمكنت (أي إدارة الضرائب) من فرض احترام كل مكلف لالتزامه الضريبي المنصوص عليه قانونا وجعلته، سواء طوعا أو كرها، ينفذه بما يتناسب وحقيقة مركزه المالي.

وفي مقابل الحقوق - التي ورد ذكرها من قبل في إطار التحقيق الضريبي - التي تملك إدارة الضرائب ممارستها في إطار قيامها بالرقابة المخولة لها، فإن المشرع الضريبي الجزائري قد أقر مجموعة من القيود التي يتعين عليها (أي إدارة الضرائب) مراعاتها واحترامها كنوع من الحماية القانونية للمكلفين بالضريبة الخاضعين لمختلف التحقيقات الضريبية. وعلى كل، فإن هذه القيود التي هي بمثابة ضمانات للمكلفين تتمثل أساسا فيما يلي:

#### 01. حق المكلف المعني في الإشعار بالتحقيق والتحضير<sup>5</sup>:

فقد نصت المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: ( لا يمكن الشروع في إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، عن طريق إرسال أو تسليم إشعار

<sup>1</sup> - أحمد فنيدس، المرجع السابق، ص190.

<sup>2</sup> - فاطمة زعزوعة، المرجع السابق، ص122، 129.

<sup>3</sup> - أحمد فنيدس، نفس المرجع والصفحة.

<sup>4</sup> - محمد سعيد فرهود، محمد خير العكام، المرجع السابق.

<sup>5</sup> - J. Grosclaude et P. Marchessou, Procédures fiscales, Dalloz, paris, 1998, p134.

بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسباته، على أن يستفيد من أجل أدنى للتحضير، مدته عشرة (10) أيام، ابتداء من تاريخ استلام (هذا الإشعار). وهو تماما ما نصت عليه المادة 20 مكرر من ذات القانون فيما يخص وجوبية إشعار المكلف الخاضع للتحقيق المصوب في المحاسبة مسبقا قبل إجرائه وإعطائه (أي المكلف) أجلا للتحضير مدته عشرة (10) أيام تسري ابتداء من تاريخ استلام الإشعار.

وأما المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية، دوما، فإنها نصت على أنه: (لا يمكن القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي، فيما يتعلق بالضريبة على الدخل دون إعلام المكلف بالضريبة بذلك مسبقا، من خلال إرسال إشعار بالتحقيق أو تسليمه له مع إشعار بالاستلام، مرفوقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في وضعيته الجبائية، ومنحه أجلا أدنى للتحضير يقدر بخمسة عشر (15) يوم، ابتداء من تاريخ الاستلام).

وللاشارة، فإن القضاء الجزائري قد أبدى حرصه على ضرورة احترام إدارة الضرائب لهذا القيد الإجرائي المفروض عليها قانونا؛ بحيث جاء في إحدى حيثيات قرار مجلس الدولة رقم 1987 المؤرخ في 30 جويلية 2001<sup>1</sup>: (حيث أنه بالرجوع إلى أحكام المادة 3/113 من قانون الرسم على الأعمال والمادة 3/190 من قانون الضرائب فإنهما تلزمان المحققين بإشعار المكلف بالضريبة بإجراء التحقيق تحت طائلة البطلان غير أن هذا الإجراء لم يقم به المحققون وهو كذلك ما يؤدي إلى بطلان إجراءات التحقيق التي قامت بها إدارة الضرائب).

## 02. حق المكلف المعني في الاستعانة بمستشار<sup>2</sup>:

لقد جعل المشرع الضريبي الجزائري تبيان هذا الحق في كل إشعار بالتحقيق أمرا جوهريا، ورتب على إغفاله و/أو عدم احترام إدارة الضرائب له بطلان التحقيق<sup>3</sup> الذي تقوم به بالمخالفة له. وهذا المستشار الذي يحق للمكلف بالضريبة اختياره يمكن أن يكون أي شخص يرى فيه بأنه يمكن، بحكم اطلاعه ومعرفته بالتشريع الضريبي، أن يفيد في الدفاع عنه في مواجهة العون المحقق معه.

<sup>1</sup> - نقلا عن: جمال سايس، المرجع السابق، ص 218.

<sup>2</sup> - عباس عبد الرزاق، المرجع السابق، ص 44 - 45.

<sup>3</sup> - أنظر: المواد 20، 20 مكرر، و 21 من قانون الإجراءات الجبائية. والمادة 02/320 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.



### 03. حق المكلف المعني في عدم تجاوز التحقيق بعين المكان لمدته القانونية:

وضع المشرع الضريبي الجزائري إطارا زمنيا محددًا<sup>1</sup> لمختلف عمليات التحقيق، يتعين على إدارة الضرائب احترامه وعدم تجاوزه تحت طائلة بطلان التحقيق المنجز من قبل أعوانها المؤهلين لذلك.

### 04. حق المكلف المعني في تبليغه بنتائج التحقيق ومواجهته بها:

في حالة ما إذا حدد العون المحقق أسس فرض الضريبة - بحسب الحالة - على إثر تحقيق في المحاسبة<sup>2</sup> أو على إثر تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي بالنسبة للضريبة على الدخل<sup>3</sup>، فإن المشرع الضريبي الجزائري قد ألزم إدارة الضرائب بتبليغ المكلفين بالضريبة بالنتائج، وذلك حتى في حالة عدم إجراء إعادة تقويم برسالة مضمونة مع إشعار بالاستلام. وتكريسا لمبدأ الوجاهية الذي يهدف إلى تعزيز الشفافية وأواصر الثقة أكثر بين المكلفين بالضريبة وإدارة الضرائب، فإن المشرع الضريبي الجزائري قد أوجب على هذه الأخيرة أن ترد على ملاحظات كل واحد فيهم في حال وجدت<sup>4</sup>.

### 05. حق المكلف المعني في عدم تجديد التحقيق:

أي حقه في قفل التحقيق نهائيا وعدم فتحه من جديد بخصوص ذات التقييدات المحاسبية المتعلقة بنفس الفترة ونفس الضرائب والرسوم، إلا في الحالة التي يتبين فيها لإدارة الضرائب بأن المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة أثناء التحقيق<sup>5</sup>.

## ثانيا: ضمانات المكلفين بالضريبة المتعلقة بالتصحيح الجبائي

عندما تتوصل إدارة الضرائب، على إثر انتهاء التحقيق المعد من طرف أحد أعوانها المؤهلين قانونا لذلك، إلى أن ثمة نقائص، أخطاء، إغفالات أو إخفاء في العمليات التي تقوم على أساسها الضريبة، فإنها تلجأ إلى ما يسمى بإجراء إعادة التقييم<sup>6</sup> والتصحيح<sup>7</sup> و/أو التعديل الجبائي<sup>8</sup>.

<sup>1</sup> - أنظر في قانون الإجراءات الجبائية: بالنسبة لمدة التحقيق في المحاسبة بعين المكان المادة 05/20، وبالنسبة لمدة التحقيق المصوب في المحاسبة بعين المكان المادة 20 مكرر/04، وبالنسبة لمدة التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة لشخص طبيعي بشأن الضريبة على الدخل الإجمالي المادة 04/21.

<sup>2</sup> - أنظر: المادة 01/42 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>3</sup> - أنظر: المادة 05/21 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>4</sup> - أنظر: المادة 02/42 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>5</sup> - أنظر المادتين: 08/20 و 06/21 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>6</sup> - أنظر: عنوان الباب الثالث من الجزء الثاني لقانون الإجراءات الجبائية، الذي عنوانه: إجراءات إعادة التقييم.

<sup>7</sup> - أنظر: المادة 04/193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

<sup>8</sup> - سيد امير محمد، المرجع السابق، ص362.

ويعطي هذا الإجراء لإدارة الضرائب الحق في إعادة تشكيل وتحديد أسس فرض الضريبة، وبالتالي تحديد مبلغها واجب الأداء، وذلك إما بشكل:

- **وجاهي (حضوري)**، أو كما فضل المشرع الضريبي الجزائري تسميته **بالإجراء التناقضي**<sup>1</sup>، وهذا حسب المادة 42 من قانون الإجراءات الجبائية. وتجدر الإشارة هنا إلى أن إدارة الضرائب لا يمكنها القيام بالتصحيح الوجيه إلا إذا أثبتت بأن محاسبة المكلف المحقق فيها تستحق الرفض والاستبعاد نظرا لطابعها غير المقنع<sup>2</sup>، وذلك بالتحديد في حالة ما إذا كانت<sup>3</sup>:

1. الدفاتر والسندات المحاسبية والوثائق الثبوتية ممسوكة بكيفية غير مطابقة لأحكام المواد من 09 إلى 11 من القانون التجاري والنظام المحاسبي المالي وغيرها من التشريعات والتنظيمات المعمول بها.
2. المحاسبة تتضمن أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة ومتكررة في عمليات مرتبطة بالعمليات المحاسبية.

- **تلقائي (أحادي)**، وذلك حصرا في الحالات المحددة قانونا<sup>4</sup>، والتي تشكل خطرا حقيقيا يهدد حقوق الخزينة العمومية من الإيرادات الضريبية بالضياع. وللإشارة، فإن هذا التصحيح التلقائي الذي لإدارة الضرائب اللجوء إليه كرد فعل على سوء نية المكلف بالضريبة لا يتيح مبدئيا لهذا الأخير أية ضمانات شكلية<sup>5</sup> - إذا غض النظر عما ورد بالمادة 07/44 من قانون الإجراءات الجبائية - باستثناء ما تعلق بتبليغه بالأسس الجديدة لفرض الضريبة<sup>6</sup>. هذا وإن كان من حق المكلف أن ينازع في الضريبة المفروضة عليه تلقائيا، فإنه لا يمكنه قانونا<sup>7</sup> أن يحصل على تخفيض أو إعفاء من الاشتراك الذي حدده له المفتش أو المحقق، ما لم يثبت بأنها (أي الضريبة) مبالغ فيها.

<sup>1</sup> - أنظر: عنوان الفصل الثالث من الباب الثالث الوارد في الجزء الثاني من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>2</sup> - ولا يجب بهذا الصدد إغفال ما جاء في المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية من أنه: (... إذا قدم المكلف بالضريبة بناء على طلب من المفتش، محاسبة قانونية من حيث الشكل وكفيلة بتبرير النتيجة المصرح بها، فإنه لا يمكن تصحيحها إلا تبعا للإجراء التناقضي الموصوف أعلاه... )، مما يعني أنه حتى ولو كانت المحاسبة قانونية شكلا ومقنعة موضوعا لتبرير النتائج التي صرح بها المكلف بالضريبة، فإن ذلك لا يمنع إدارة الضرائب من القيام بتصحيحها، بشرط أن يتم ذلك وجاهيا.

<sup>3</sup> - أنظر: المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>4</sup> - أنظر بشأنها، المواد: 19، 44 من قانون الإجراءات الجبائية، و 04/193، 321 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

<sup>5</sup> - فاطمة زعزوعة، المرجع السابق، ص 210.

<sup>6</sup> - ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، ص 20.

<sup>7</sup> - أنظر: الفقرة الأخيرة من المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية.

وعلى خلاف التصحيح التلقائي، فإن التصحيح الوجيه قد تم تقييده بمجموعة من الضمانات القانونية التي تم إقرارها لحماية المكلف بالضريبة في مواجهة إدارة الضرائب عند لجوئها إلى إجراءاتها. وتتمثل هذه الضمانات فيما يلي<sup>1</sup>:

#### 1. إشعار المكلف بالضريبة بقرار إدارة الضرائب بإعادة التقويم:

فالمشرع الضريبي الجزائري يلزم إدارة الضرائب بأن ترسل الإشعار بإعادة التقويم للمكلف بالضريبة في رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، كما ويسمح لها بأن تسلم للمكلف الإشعار مقابل إشعار بالاستلام. وليكون هذا الإشعار صحيحا، فإنه يجب أن يكون مفصلا بقدر كاف ومعللا، ويجب أن يعاد فيه ذكر المواد التي أسست لإعادة التقويم بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة بإعادة تشكيل أسس فرض الضريبة وتقديم ملاحظاته أو إعلان قبوله لها.

#### 2. تمكين المكلف بالضريبة من حق الرد<sup>2</sup> (حق الدفاع):

للمكلف بالضريبة لما يتعلق الأمر بإعادة تقويم ناجم إما عن تحقيق في المحاسبة و/أو عن تحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة مهلة أربعين (40) يوما، ومهلة ثلاثين (30) يوما لما يتعلق الأمر بإعادة تقويم ناجم عن تحقيق مصوب في المحاسبة، وهذا ابتداء من تاريخ استلام الإشعار بإعادة التقويم لأجل إرسال ملاحظاته أو قبوله صراحة (أي التقويم الجديد المقترح من قبل إدارة الضرائب). وفي حالة سكوت المكلف بالضريبة وعدم رده ضمن المهلة الممنوحة له، فإن المشرع الضريبي الجزائري قد اعتبر ذلك منه بمثابة قبول ضمني.

#### 3. تمكين المكلف بالضريبة من حق المناقشة الشفوية (الحوار المضاد<sup>3</sup>):

أوجب المشرع الضريبي الجزائري على العون المحقق أن يعطي للمكلف بالضريبة، قبل انتهاء المهلة القانونية للرد، كل التفسيرات الشفوية المفيدة حول مضمون الإشعار المبلغ له في حال طلبه ذلك. ويمكن للعون المحقق - بعد استلامه رد المكلف بالضريبة - الاستماع إليه من تلقاء نفسه إذا تبين له بأن سماعه مجد، أو إذا طلب منه المكلف بالضريبة ذلك ليقدم له تفسيرات تكميلية.

#### 4. تمكين المكلف بالضريبة من حق طلب التحكيم:

من بين المسائل التي ألزم المشرع الضريبي الجزائري إدارة الضرائب القيام بها، نجد تبليغ المكلف بالضريبة المحقق معه في إطار الإشعار بالتقويم بأنه يمكنه أن يطلب - ضمن رده على الإشعار

<sup>1</sup> - أنظر المواد: 06/20، 20 مكرر/05، و 05/21 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>2</sup> - Voir aussi : M. Kadi Hanifi, Le contentieux fiscal Algérien, 1<sup>ère</sup> édition, Les éditions du sahel, Alger, 2011, p46.

<sup>3</sup> - مروان الدزيري، التكلفة الجبائية لإنشاء وتسيير المؤسسة في الجزائر، دار بلقيس، الجزائر، 2011، ص11.

الموجه إليه - التحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع والقانون، حسب الحالة، من مدير كبريات المؤسسات، أو من المدير الولائي للضرائب، أو من رئيس مركز الضرائب، أو من رئيس مصالح التدقيق والمراجعات.

#### 5. استدعاء المكلف بالضريبة لحضور اجتماع اختتام أشغال التحقيق:

لإضفاء مصداقية أكبر على عملية إعادة التقويم، لا سيما إذا كانت تفضي إلى الرفع في من مبلغ الضريبة الواجب الأداء، فإن المشرع الضريبي الجزائري قد ألزم إدارة الضرائب بأن تستدعي كتابيا المكلف بالضريبة المحقق معه إلى اجتماع إنهاء أشغال التحقيق، وهذا بعد أن توضح له بدقة تاريخ وساعة انعقاده.

#### 6. حق المكلف بالضريبة في الاستعانة بمستشار من اختياره:

ونظرا لأهمية هذه الضمانة بالنسبة للمكلف بالضريبة المحقق معه في حال توجهت إليه إدارة الضرائب باقتراح الرفع من مبلغ الضريبة المفروضة عليه، فإن المادة 320 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، في فقرتها الأولى، كانت واضحة في هذا الشأن بنصها على أنه: (يعد باطل كل اقتراح ترفيع يقدم بمناسبة مراقبة جبائية، ما لم ترد فيه أنه تخول للمكلف بالضريبة الاستعانة بمستشار من اختياره، من أجل مناقشة هذا الاقتراح أو الرد عليه).

#### 7. إعلام المكلف بالضريبة عند رفض ما يقدمه من ملاحظات:

ويقوم بذلك العون المحقق بموجب مراسلة تكون مفصلة ومبررة. وللإشارة، فإنه إذا أظهرت هذه المراسلة بأن إعادة التقويم كان لسبب آخر أو للاعتماد على عناصر جديدة، لم يتم الأخذ بها سابقا في الإشعار الأصلي، فإنه يجب منح المكلف بالضريبة المحقق معه أجلا إضافيا يقدر بأربعين (40) يوما ليرسل ملاحظاته.

#### 8. اكتساب أساس فرض الضريبة المحدد والمتفق عليه صراحة الصبغة النهائية مبدئيا:

وهو ما قد أبانت عنه المادة 07/20 من قانون الإجراءات الجبائية بنصها: (في حالة القبول الصريح، يصبح أساس فرض الضريبة المحدد نهائيا، ولا يمكن للإدارة الرجوع فيه، إلا في حالة ما إذا كان المكلف بالضريبة قد استعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق، كما لا يمكن الاعتراض عليه عن طريق الطعن النزاعي من طرف المكلف بالضريبة).

## المطلب الثاني

### الطعن قضائيا في أعمال إدارة الضرائب آلية دستورية لرقابتها

لما كانت قواعد القانون الضريبي ذات طبيعة أمر<sup>1</sup> يجب على كل من إدارة الضرائب والمكلفين بالضريبة على السواء احترامها - كل فيما يخصه - والعمل بما تضمنته، فإن تطبيق ذلك<sup>2</sup> وتجسيده على أرض الواقع بشكل فردي، أي على كل مكلف بضريبة بمفرده، قد هيا لظهور ما يعرف بالمنازعات الضريبية<sup>3</sup>.

هذه الأخيرة لا تحتاج إليها مبدئيا إدارة الضرائب، وذلك بالنظر لما تحوزه قراراتها من قوة تنفيذية في مواجهة الذين تتعامل معهم من مكلفين. وهذا ما يجعل من القرارات الضريبية قابلة للتنفيذ مباشرة، أي دون أن تكون إدارة الضرائب في حاجة للجوء إلى القضاء لتتمكن من تنفيذها، على خلاف الأفراد الذين يتوجب عليهم للقيام بالتنفيذ الجبري اللجوء كأصل إلى القضاء تطبيقا لمبدأ لا يجوز للفرد أن يقتضي حقه بنفسه<sup>4</sup>.

هذا وحتى تحتفظ قرارات إدارة الضرائب وأعمالها بقوتها التنفيذية، وبالتالي قابليتها للتنفيذ المباشر، فإنه يجب أن تتحلّى أولا بالمشروعية، أي يجب أن تكون إدارة الضرائب قد قامت بها وفقا لما يقتضيه القانون عموما والقانون الضريبي خصوصا، وذلك لا سيما فيما تعلق بحقوق وحرّيات المكلفين بالضريبة التي أقر بها القانون لفائدة هؤلاء.

وحتى يضمن المؤسس الدستوري الجزائري<sup>5</sup> التزام إدارة الضرائب بمراعاة واحترام حقوق وحرّيات المكلفين بالضريبة في إطار تقييدها بمبدأ المشروعية، فقد خول للمكلفين بالضريبة الذي ينازعون في قراراتها وأعمالها الطعن فيها أمام القضاء، الذي يجب عليه، متى توافرت الشروط القانونية لقبول هذا الطعن (الدعوى) من الناحية الشكلية، أن يقوم بالتحقيق في فحواه والفصل فيما تضمنه من طلبات. وبناء عليه، فقد تم تقسيم هذا المطلب إلى فرعين، هما:

الفرع الأول: شروط قبول الدعوى الضريبية شكلا

الفرع الثاني: التحقيق في الدعوى الضريبية والفصل فيها

<sup>1</sup> - علي غني عباس، المرجع السابق، ص12.

<sup>2</sup> - طاهري حسين، المنازعات الضريبية: شرح لقانون الإجراءات الجبائية، الطبعة الثانية، دار الخلدونية، الجزائر، 2007، ص17.

<sup>3</sup> - محمد سعيد فرهود، محمد خير العكام، المرجع السابق.

<sup>4</sup> - حمة مرامرية، الحجز التنفيذي، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عنابة، 2009، ص01.

<sup>5</sup> - أنظر: المادة 134 من دستور 1989 والمادة 161 من دستور 1996 بعد تعديل 2016، هذه الأخيرة نصت على أنه: (ينظر القضاء في الطعن في قرارات السلطات الإدارية).

## الفرع الأول

### شروط قبول الدعوى الضريبية شكلا

لطالما أكد المؤسس الدستوري الجزائري على أن القضاء هو من يضمن للجميع ولكل واحد المحافظة على حقوقهم وحررياتهم الأساسية<sup>1</sup>، وبأنه في متناول الجميع بمن فيهم المكلفين بالضريبة<sup>2</sup>. لكن وبالرغم من هذا التأكيد الدستوري لحق الأشخاص في اللجوء إلى القضاء لطلب الحماية، إلا أن ذلك كان ليبقى مجرد حبر على ورق لولا تدخل المشرع الذي وضع نظاما إجرائيا عاما وآخر خاصا من أجل تنظيم كفاءات وشكليات المطالبات القضائية التي يمكن للأشخاص التقدم بها وعرضها على مختلف الجهات القضائية النظامية في الدولة.

فرافع الدعوى القضائية، سواء كان بصفته مكلفا بالضريبة أو بصفة أخرى، لا يمكن أن يتمسك بحقه في نظر دعواه أمام القضاء، إلا إذا استوفى كافة أوضاعها الشكلية والإجرائية التي حددها المشرع، سواء منها تلك المنصوص عليها بموجب قواعد الشريعة العامة، أي قانون الإجراءات المدنية والإدارية، أو تلك المنصوص عليها بموجب قواعد واردة في قوانين خاصة، وهي في هذه الحالة - أي بالنسبة للدعوى الضريبية - القوانين الضريبية، وبالأخص منها قانون الإجراءات الجبائية.

ونظرا لذلك، سنتطرق - من خلال هذا الفرع - إلى (أولا) الشروط العامة لقبول الدعوى الضريبية، ثم نتطرق (ثانيا) إلى الشروط الخاصة لذلك.

### أولا: الشروط العامة

لما كانت الدعوى الضريبية تكيف على أنها من ضمن الدعاوى الإدارية<sup>3</sup>، فإن ذلك يقتضي مبدئيا بأن تسري عليها إجرائيا القواعد العامة للمنازعات الإدارية، وهذا ما لم يوجد هناك نص خاص على خلاف ذلك، تطبيقا لقاعدة الخاص يقيد العام<sup>4</sup>.

وبالرجوع إلى قانون الإجراءات المدنية والإدارية، يمكن القول وأن الدعوى الضريبية التي يبادر المكلف بالضريبة برفعها يجب أن تتوافر على مجموعة من الشروط لقبولها شكلا، من أهمها:

<sup>1</sup> - أنظر المواد: 164 من دستور 1976، 130 من دستور 1989، و 157 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

<sup>2</sup> - أنظر المواد: 165 من دستور 1976، 131 من دستور 1989، و 158 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

<sup>3</sup> - منى إدلبي، الدعوى الضريبية في سورية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد 03، 2011، ص 36.

<sup>4</sup> - عمار معاشو، عزاوي عبد الرحمان، تعدد مصادر القاعدة الإجرائية في المنازعة الإدارية في النظام الجزائري، دار الأمل، تيزي وزو، 1999، ص 27.

## 1. شرط احترام الاختصاص القضائي:

بحسب الرأي الغالب في الفقه<sup>1</sup>، تعد الدعوى الضريبية إحدى دعاوى القضاء الكامل، ولذا فإنها – وبغض النظر عما نصت عليه المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية – تدخل ضمن الولاية العامة للمحاكم الإدارية؛ بحيث جاء في المادة 801 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية بأن المحكمة الإدارية تختص بالفصل في دعاوى القضاء الكامل.

هذا عن الاختصاص النوعي، أما عن الاختصاص الإقليمي فقد بينت المادة 804 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية بأنه في مادة الضرائب والرسوم، فإن الدعاوى ترفع وجوبا أمام المحكمة الإدارية التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة أو الرسم. وللإشارة، فإن اختصاص المحاكم الإدارية، سواء النوعي منه أو الإقليمي، يعتبر من النظام العام، وبالتالي فإنه يجوز إثارة الدفع بعدم الاختصاص، سواء من طرف أحد الخصوم أو من طرف القاضي تلقائيا، في أية مرحلة كانت عليها الدعوى<sup>2</sup>.

## 2. الشروط المتعلقة بأطراف الدعوى:

أرست المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية قاعدة عامة مفادها أنه لا يجوز لأي شخص (مكلف بضريبة) التقاضي إلا إذا كانت له صفة ومصالحة قائمة أو محتملة يقرها القانون، مؤكدة في الوقت ذاته على تعلق الصفة بالنظام العام، لذا فإن القاضي مخول بأن يثير انعدامها (أي الصفة) تلقائيا سواء في المدعي أو في المدعى عليه.

وفي هذا الصدد، جاء في قرار مجلس الدولة رقم 38542 المؤرخ في 13 فيفري 2008<sup>3</sup>: (حيث أن النزاع الضريبي القائم بين المكلف بالضريبة... ومديرية الضرائب لولاية باتنة نزاع في الوعاء وهو يعني بالخصوص مدى تأسيس الضريبة على الدخل الإجمالي والرسم على النشاط المهني المفروضين على المدعي بصفته محامي حول نشاط سنتي 2001 و2002. وحيث أن مديرية الضرائب المستأنفة تدفع بانعدام الصفة في مدير الضرائب كطرف مدعى عليه كونه مجرد عضو في لجنة الطعن للدائرة وليس بمصدر القرار المطعون فيه. وحيث أن هذا الدفع المذكور غير مؤسس ويتعين رفضه، وذلك لأن المدير الولائي للضرائب هو ممثل لإدارة الضرائب مهما كان مصدر القرار المطعون فيه أي سواء صدر

<sup>1</sup> - راجع: مالك عليان، الدعوى الضريبية في النظام القانوني الجزائري، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 01، 2009، ص88.

<sup>2</sup> - أنظر: المادة 807 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

<sup>3</sup> - نقلا عن: جمال سايس، المرجع السابق، ص312.

القرار محل النزاع عن لجنة الطعن للدائرة أم عن اللجنة الولائية للطعن أو حتى اللجنة المركزية للطعن وذلك عملاً بأحكام المواد 300، 301 و 302 من ق.ض.م وبأحكام ق.إ.جب وبالخصوص المادة 82 التي تحدد إجراءات رفع الدعوى في حال فشل الطعن الإداري المسبق وهي الإجراءات الموجهة ضد المدير الولائي للضرائب وحده باعتباره صاحب حق التمثيل أمام القضاء في كل المنازعات الضريبية).

هذا وتجدر الإشارة إلى أن أهلية التقاضي في ظل قانون الإجراءات المدنية والمدنية لم تعد تعتبر شرطاً لقبول الدعوى؛ وإنما أصبحت بموجب المادة 64 من الشروط الشكلية لصحة إجراءاتها. وأما بحسب المادة 65، فإنه يمكن للقاضي أن يثير تلقائياً انعدام الأهلية و/أو انعدام التفويض لممثل الشخص الطبيعي أو المعنوي.

### 3. شرط التمثيل الوجوبي بمحامي:

بموجب كل من المادتين 10 و 905 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، الذي أحالت عليه المادة 90 من قانون الإجراءات الجبائية، فإن تمثيل الأشخاص<sup>1</sup> (المكلفين بالضريبة) بمحام معتمد لدى مجلس الدولة في الطعون التي يرفعونها أمامه، باعتباره درجة ثانية للتقاضي في المنازعات الضريبية، يعتبر أمراً وجوبياً تحت طائلة عدم القبول.

وأما عن التمثيل بمحام أمام المحاكم الإدارية ورغم كونه قد أصبح أمراً وجوبياً بموجب المادة 826 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية<sup>2</sup>، التي نصت بصريح العبارة على أن الخصوم يجب أن يمثلهم محام أمام المحكمة الإدارية تحت طائلة عدم قبول العريضة، إلا أنه بالرجوع إلى المادتين 01/83 و 75 من قانون الإجراءات الجبائية نستشف أن تمثيل المكلفين بالضريبة أمام المحكمة الإدارية، باعتبارها قاضي أول درجة في المنازعات الضريبية، أمر غير وجوبي، وذلك لأن الصياغة التي جاءت في المادة 01/83 تدل على ذلك؛ فقد نصت هذه الأخيرة على أنه: (يجب توقيع عريضة الدعوى من قبل صاحبها، عند تقديم هذه العريضة من قبل وكيل، وتطبق في هذه الحالة، أحكام المادة 75 أعلاه).

وبما أن الخاص يقيد العام، فإن المادة 01/83 من قانون الإجراءات الجبائية يمكن اعتبارها بمثابة استثناء من القاعدة العامة، وهي المادة 826 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

<sup>1</sup> - باستثناء أولئك المذكورين في المادة 800 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

<sup>2</sup> - أنظر كذلك: المادة 815 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.



#### 4. شرط تضمن عريضة افتتاح الدعوى للبيانات المطلوبة قانونا:

يجب أن تتضمن عريضة افتتاح أي دعوى، بما فيها الدعوى الضريبية<sup>1</sup>، البيانات الواردة بالمادة 15 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، وهذا تحت طائلة عدم قبولها شكلا.

#### 5. شرط احترام اللغة العربية:

نصت المادة 08 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على أنه: (يجب أن تتم الإجراءات والعقود القضائية من عرائض ومذكرات باللغة العربية، تحت طائلة عدم القبول. يجب أن تقدم الوثائق والمستندات باللغة العربية أو مصحوبة بترجمة رسمية إلى هذه اللغة، تحت طائلة عدم القبول...).

#### 6. شرط تسديد الرسم القضائي:

فبحسب المادة 821 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فإن عريضة افتتاح الدعوى تودع بأمانة ضبط المحكمة الإدارية مقابل دفع الرسم القضائي، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك.

#### 7. شرط عدم سبق الفصل<sup>2</sup>:

أي ألا يكون موضوع الدعوى<sup>3</sup> قد تم الفصل فيه قضائيا من قبل بشكل بات، وهذا احتراما لحجية الشيء المقضي فيه<sup>4</sup>، وتفاديا لإمكانية وجود أحكام قضائية متناقضة.

### ثانيا: الشروط الخاصة

مع أن كون الدعوى الضريبية دعوى إدارية قد جعلها تتميز كأصل بكل الخصائص التي تتمتع بها المنازعات الإدارية عموما<sup>5</sup>، إلا أن ذلك لا يفي في الواقع تمتعها بطابع خاص يميزها عن باقي تلك المنازعات، ولذا فإن هناك من عرفها بأنها<sup>6</sup>: "مجموعة الإجراءات من القانون العام والخاص الناشئة عن تنازع الممولين أو المكلفين بالضريبة إزاء الإدارة الجبائية إثر عمليات تحديد الوعاء أو التحصيل ومراقبة الضريبة".

<sup>1</sup> - أنظر: المادة 816 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

<sup>2</sup> - بوشير محند أمقران، قانون الإجراءات المدنية، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص35.

<sup>3</sup> - أنظر: المادة 296 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

<sup>4</sup> - أنظر: المادة 67 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

<sup>5</sup> - راجع بشأنها مثلا: عوابدي عمار، النظرية العامة للمنازعات الإدارية في النظام القضائي الجزائري، الجزء الثاني: نظرية الدعوى الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998، ص255.

<sup>6</sup> - فاطمة زعزوعة، القاضي الإداري والمنازعات الخاصة: المنازعة الضريبية، مجلة العلوم القانونية والإدارية، كلية الحقوق، جامعة سيدي بلعباس، العدد 04، 2008، ص99.

وعلى كل، فإن الدعوى الضريبية التي يبادر المكلف بالضريبة برفعها ضد إدارة الضرائب أمام المحكمة الإدارية المختصة إقليميا لا تكون مقبولة شكلا إلا إذا توافرت فيها، إلى جانب الشروط العامة السابقة الذكر، الشروط الخاصة، أي الشروط الواردة في التشريعات الضريبية، سواء ما كان منها تشريعا موضوعيا أو ما كان منها تشريعا إجرائيا، وذلك بوصفها قوانين خاصة يجب احترامها وتقديمها في التطبيق حتى ولو تعارضت بعض أحكامها مع ما تضمنته الشريعة العامة (القانون العام: أي قانون الإجراءات المدنية والإدارية)، وهذا إعمالا لقاعدة الخاص يقيد العام<sup>1</sup>. ويمكن إيجاز هذه الشروط الخاصة فيما يلي:

### 1. شرط التظلم الإداري المسبق:

ويقصد بالتظلم في هذه الحالة: الشكوى التي يتوجه بها المكلف بالضريبة إلى الجهة المختصة في إدارة الضرائب التابع لها مكان فرض الضريبة<sup>2</sup> بهدف الحصول<sup>3</sup>: إما على استدراك للأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة، أو في حسابها، وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي. ومنه فالتظلم الإداري قد يأتي في شكل طعن ينازع فيه المكلف بالضريبة إدارة الضرائب على الأخطاء التي يرى بأنها قد ارتكبتها أو وقعت فيها عند تحديدها لوعاء الضريبة أو عند حسابها لمبلغها الواجب السداد<sup>4</sup>، وقد يكون التظلم في شكل طعن يلتزم فيه المكلف بالضريبة من إدارة الضرائب إفادته بطلبات ترمي إما إلى إعفائه كليا أو جزئيا من الضرائب المباشرة المفروضة عليه قانونا أو من الزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية نظرا لأنه في حالة عوز أو ضيق حال جعلته عاجزا عن إبراء ذمته إزاء الخزينة العمومية، أو نظرا لأن ما تعرض له من زيادات أو غرامات تم بدون مراعاة النصوص القانونية<sup>5</sup>. وباعتبار ذلك، فقد عرفت الشكوى الضريبية (أي التظلم الإداري المسبق في المادة الضريبية) بأنها<sup>6</sup>: " مجموعة من القواعد الواجب إتباعها للمطالبة وحماية الحقوق أو تسوية بعض الوضعيات القانونية ".

وبخصوص المقاصد التي يمكن أن يكون المشرع الضريبي الجزائري قد توخاها من وراء إبقائه للتظلم الإداري المسبق كشرط وجوبي في المنازعات الضريبية، فيمكن ردها إلى:

- ضمان سرعة الفصل في بعض النزاعات التي قد تثار من قبل المكلفين بالضريبة ويكون بإمكان إدارة الضرائب تسويتها في حال لو عرضت عليها أولا، بدل عرضها مباشرة على القضاء، الذي وبسبب كثرة

<sup>1</sup> - كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2010، ص 83.

<sup>2</sup> - أنظر لتحديد من هي: المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>3</sup> - أنظر: المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>4</sup> - وهو ما يسمى، حسب المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية، **بالطعن النزاعي**.

<sup>5</sup> - فيحسب المادتين 92 و 93 من قانون الإجراءات الجبائية: يعرف هذا الطعن **بالطعن الولائي**.

<sup>6</sup> - N. Gilles, La réclamation préalable devant le service des impôts, L.G.D.J , Paris, 1985, p203 .

النزاعات المطروحة أمامه يتميز بالبطء في إجراءاته، وهو ما قد يتسبب في إرباك مداخل الخزينة العمومية من الإيرادات الضريبية.

- في نفس سياق ضمان سرعة الفصل في المنازعات الضريبية، يعد التظلم الإداري كإجراء سابق لرفع الدعوى عاملا مهما في توضيح معالم النزاع أكثر<sup>1</sup>، فيسهل على القضاء عند عرضه عليه فهمه، ومن ثم حله والبت فيه في أقرب الآجال الممكنة<sup>2</sup>.

هذا وتجدر الإشارة إلى أن مجلس الدولة قد تعامل مع شرط التظلم الإداري المسبق بنوع من عدم الثبات بخصوص: هل يجب توافره في كل النزاعات الضريبية التي يثيرها المكلفون بالضريبة ضد إدارة الضرائب، تحت طائلة عدم قبول الدعوى في حال رفعها شكلا، أم أن هناك نزاعات يمكن للمكلفين رفع دعوى بشأنها دون الحاجة لوجود تظلم إداري مسبق. ويظهر ذلك في عدة قرارات للمجلس، نكتفي بذكر بعضها فقط نظرا لأن المقام لا يتسع لذكرها جميعا، وهي<sup>3</sup>:

- القرار رقم 6325 المؤرخ في 25 فيفري 2003 الذي قضى بأن: (كل نزاع ضريبي يشترط فيه تظلم إداري مسبق طبقا للمادة 337 من ق.ض.م. هذا الإجراء من النظام العام يتعين على القاضي إثارته تلقائيا. عدم رفع الطعن المسبق يؤدي إلى عدم قبول الدعوى المرفوعة مباشرة أمام القضاء). وفي نفس اليوم قضى المجلس أيضا، بموجب قراره رقم 6509، بأن: (التظلم المسبق في مادة الضرائب (الشكوى الضريبية) إجراء جوهري من النظام العام. رفع الدعوى مباشرة دون استيفاء هذا الإجراء يؤدي إلى عدم قبول الدعوى شكلا).

- أما القرار رقم 7470 المؤرخ في 18 مارس 2003، فقد قضى بأنه: (دعوى استرجاع مبالغ مدفوعة بدون وجه حق، لا تخضع لإجراء الطعن الإداري المسبق بمفهوم المادة 329 من ق.ض.م...)، كما وقد جاء في قرار المجلس رقم 033940 المؤرخ في 11 جويلية 2007<sup>4</sup>: (إن المنازعات المتعلقة بحقوق التسجيل لا تخضع لإجراء تقديم التظلم المسبق، وبالتالي فإن الطعون القضائية الخاصة بهذا النوع من القضايا الجبائية ترفع مباشرة أمام الجهة المختصة).

## 2. الشروط المتعلقة بعريضة افتتاح الدعوى:

وهي تلك الواردة أساسا بالمواد: 14 و 15 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، 75 و 83 من قانون الإجراءات الجبائية، وهي أن تكون العريضة:

<sup>1</sup> - نوبري عبد العزيز، المنازعة الإدارية في الجزائر: تطورها وخصائصها، مجلة مجلس الدولة، الجزائر، العدد 08، 2006، ص74.

<sup>2</sup> - عبد العزيز أمقران، عن الشكوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة مجلس الدولة، الجزائر، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، 2003، ص07.

<sup>3</sup> - راجع على الترتيب بالنسبة للثلاث قرارات الأولى: جمال سايس، المرجع السابق، ص190، 224، 194.

<sup>4</sup> - نقلا عن: مجلة مجلس الدولة، العدد 09، 2009، ص67.

(1) محررة على ورق عادي غير خاضع لحقوق الطابع (طابع الدمغة<sup>1</sup>)، وهذا بعد أن ألغت المادة 28 من قانون المالية لسنة 2008<sup>2</sup> التي عدلت المادة 01/83 من قانون الإجراءات الجبائية ما كانت تنص عليه هذه الأخيرة من أنه يجب تحرير الدعوى على ورق مدموغ<sup>3</sup>.

(2) مؤرخة وتحتوي على البيانات المتعلقة: بالمحكمة الإدارية التي ترفع أمامها الدعوى، اسم ولقب المدعي وموطنه، إدارة الضرائب المرفوعة ضدها الدعوى مجسدة في شخص ممثلها القانوني، عرض موجز للوقائع والطلبات، التصريح بالوسائل (الأوجه) التي أسست عليها الدعوى، مع الإشارة عند الاقتضاء لما يؤيد الدعوى، كالوصل المثبت لمبلغ الضريبة المدفوع.

(3) موقعة في كل الأحوال من صاحبها، وذلك سواء كانت مقدمة من قبله أو من قبل وكيل. هذا الأخير إذا لم يكن محاميا أو من إجراء المؤسسة المعنية، فإنه يجب عليه أن يستظهر وكالة قانونية محررة على مطبوعة مسلمة من إدارة الضرائب، ويجب عليه قبل رفع الدعوى لحساب الغير (المدعي) تحرير الوكالة، تحت طائلة بطلانها، على ورق مدموغ ومسجل.

(4) مطابقة لمضمون النظم الإداري الذي سبق وأن وجهه المدعي إلى مدير الضرائب بالولاية؛ إذ لا يجوز المنازعة قضائيا في ضرائب من غير تلك المطعون (المشتكى) فيها إداريا سابقا من حيث الطبيعة (أي من حيث نوع الضريبة) والسنة الضريبية المعنية<sup>4</sup>. لكن وفي حدود ما التمسه من تخفيض في البداية، فإنه بإمكان المدعي تقديم ما يشاء من طلبات جديدة بشرط أن تكون واردة بشكل صريح في عريضة افتتاح الدعوى.

(5) مرفقة بالإشعار المتضمن تبليغ صاحب الدعوى بقرار إدارة الضرائب المعارض عليه<sup>5</sup>. وللإشارة، فإن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى سابقا كانت قد قضت في قرارها رقم 54003 المؤرخ في 06 جوان 1987 بأنه<sup>6</sup>: (من المقرر قانونا أن الطاعن الذي يبرر استحالة حصوله على نسخة من القرار الإداري المطعون فيه يعفى من تقديمه، وكذا في حالة عدم تبليغه، ومن المقرر أيضا أن على القاضي المحقق وفي إطار السلطات المخولة له السعي لجعل الإدارة تقدم الوثيقة محل النزاع، ومن ثم فإن القضاء بخلاف هذين المبدأين يعيب القرار بعدم الصحة القانونية. لما كان من الثابت - في قضية الحال - أن

<sup>1</sup> - وفاء شيعاوي، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجبائية، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة بسكرة، 2010، ص 72.

<sup>2</sup> - المتضمن بالقانون رقم 12/07 المؤرخ في 30 ديسمبر 2007 (الجريدة الرسمية عدد 82 الصادرة في 31 ديسمبر 2007).

<sup>3</sup> - كوسة فضيل، المرجع السابق، ص 33.

<sup>4</sup> - أنظر: المادة 04/73 من قانون الإجراءات الجبائية. كربي زوييدة، المرجع السابق، ص 23.

<sup>5</sup> - وهو ما تؤكد كذلك المادة 819 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، تحت طائلة عدم القبول، بشرط عدم وجود مانع.

<sup>6</sup> - نقلا عن: جمال سايس، المرجع السابق، ص 55.

الطاعن استحال عليه الحصول على نسخة من قرار التقدير التلقائي الصادر بعد التدقيق الضريبي، أن قاضي الموضوع لم يستعمل سلطته بالسعي لدى الإدارة لتقديم الوثيقة محل النزاع طبقاً للمادة 171 من ق.إ.م، فإن قضاة المجلس الذين قرروا رفض عريضة الطاعن على الحالة المقدمة بها اعتماداً على عدم تقديم القرار المتنازع فيه، فإن قرارهم هذا كان مشوباً بعيب عدم الصحة القانونية. ومتى كان كذلك استوجب إلغاء القرار المطعون فيه).

### 3. شرط الميعاد (أجل رفع الدعوى<sup>1</sup>):

في حال بلغ المكلف بالضريبة بقرار المدير الولائي للضرائب بشأن تظلمه الذي سبق وأن قدمه إلى إدارة الضرائب، وأراد أن يطعن فيه قضائياً، فإن دعواه أمام المحكمة الإدارية المختصة إقليمياً لا تكون مقبولة شكلاً، إلا إذا رفعت ضمن أجل أربع (04) أشهر ابتداء من يوم استلام الإشعار الذي بلغ بموجبه بالقرار.

وأما إذا انقضت الآجال المنصوص عليها في المادتين 02/76 و 77 من قانون الإجراءات الجبائية، وهي الممنوحة للإدارة من أجل الرد، دون أن تصدر قراراً صريحاً بشأن التظلم الذي قدمه لها المكلف بالضريبة، فإن ذلك سيعتبر بمثابة قرار ضمني بالرفض<sup>2</sup>، ولذا فإن المشرع قد أجاز للمكلف بالضريبة أن يرفع دعواه أمام المحكمة الإدارية خلال أربع (04) أشهر الموالية لانتهاء أجل الإدارة للرد<sup>3</sup>. وبما أن الأجل الممنوح لإدارة الضرائب، بموجب المادة 02/76 من قانون الإجراءات الجبائية، للرد هو أربعة (04) أشهر ابتداء من تاريخ تسلمها للتظلم، فإن مجلس الدولة قد توصل في قراره رقم 1190 المؤرخ في 11 جوان 2001 إلى أن<sup>4</sup>: (أجل الدعوى الضريبية (08) أشهر ما بين تاريخ تقديم الطعن المسبق والطعن القضائي ورفعها بعد انقضاء هذا الأجل يؤدي إلى عدم القبول).

### 4. شرط عدم تقادم الدعوى<sup>5</sup>:

تحكم المكلف بالضريبة في مجال التحصيل الضريبي قاعدة مفادها " الدفع أولاً ثم المعارضة والاسترداد<sup>6</sup> "؛ بمعنى إذا تبين فيما بعد أن ما قبضته إدارة الضرائب وحصلته من مبالغ كان قد تم، نتيجة خطأ إما من المكلف بالضريبة أو منها، بدون وجه حق أو بصفة غير قانونية، فإنه يمكن لصاحب الشأن أن يرفع دعوى لاستردادها، لكن وحتى تكون هذه الدعوى مقبولة من الناحية الشكلية، فإنه يتعين رفعها

<sup>1</sup> - أنظر: المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>2</sup> - فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم، عنابة، 2008، ص 84.

<sup>3</sup> - أمزيان عزيز، أخلاقية القوانين الضريبية الجزائرية، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة باتنة، 2013، ص 221.

<sup>4</sup> - نقلاً عن: جمال سايس، المرجع السابق، ص 171.

<sup>5</sup> - أنظر: المادة 67 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

<sup>6</sup> - عادل العلي، المرجع السابق، ص 176.

في الآجال المحددة قانوناً بالنسبة لكل نوع من الضرائب<sup>1</sup>، وهذا تحت طائلة سقوط الحق في رفعها بالتقادم<sup>2</sup>.

## الفرع الثاني

### التحقيق في الدعوى الضريبية والفصل فيها

بعد أن يتأكد لتشكيلة الحكم بأن الدعوى الضريبية، والمقصود بها هنا تلك المرفوعة من قبل المكلف بالضريبة، قد استوفت شروط قبولها شكلاً، فإنها تقضي بذلك، وتنتقل (أولاً) إلى مرحلة التحقيق في موضوعها، وتهيئتها (ثانياً) للفصل فيها.

### أولاً: التحقيق في الدعوى الضريبية

لما كان موضوع الدعوى الضريبية يتحدد مبدئياً بالادعاءات التي يقدمها الخصوم (المكلف بالضريبة ضد إدارة الضرائب) في العريضة الافتتاحية والمذكرات الجوابية<sup>3</sup>، فإن تشكيلة الحكم لا يمكنها كأصل الفصل في موضوع الدعوى من دون التحقيق فيما تضمنته من ادعاءات<sup>4</sup>.

ومع أن عبء إثبات صحة الإدعاءات يقع في المقام الأول على عاتق مقدميها، تطبيقاً لقاعدة البينة على من ادعى<sup>5</sup>، إلا أنه ولكون المنازعة الضريبية تتم بين طرفين ليسا على قدم المساواة، وهذا بالنظر إلى ما تملكه إدارة الضرائب من سلطات وامتيازات في مواجهة المكلفين بالضريبة، وذلك لضمان تحصيل حقوق الخزينة العمومية من الإيرادات الضريبية، فإن إخفاق المكلف بالضريبة، بسبب ضعف مركزه، في تقديم ما يكفي من أدلة لإثبات حقيقة ما يدعيه يبقى أمراً جدياً<sup>6</sup>.

---

<sup>1</sup> - أنظر في قانون الإجراءات الجبائية: بالنسبة للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: المادة 109، وبالنسبة للرسوم على رقم الأعمال: المادة 114، وبالنسبة لحقوق التسجيل: المادة 126، وبالنسبة لحقوق الطابع: المادة 130، وبالنسبة للضرائب غير المباشرة: المادة 133.

<sup>2</sup> - أنظر: المادة 311 من القانون المدني.

<sup>3</sup> - أنظر: المادة 01/25 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

<sup>4</sup> - طاهري حسين، شرح وجيز للإجراءات المتبعة في المواد الإدارية، دار الخلدونية، الجزائر، 2005، ص 45.

<sup>5</sup> - مراد بدران، الطابع التحقيقي للإثبات في المواد الإدارية، مجلة مجلس الدولة، الجزائر، العدد 09، 2009، ص 09.

<sup>6</sup> - علي هادي عطية الهلالي، مدى ذاتية الإثبات في المنازعات الضريبية: تشريعاً وقضاءً وفقهاً، مجلة العلوم القانونية، كلية القانون، جامعة بغداد، بتاريخ 2017/02/24،

وهو ما سيكون دوماً في صالح إدارة الضرائب؛ باعتبار أنه يمكنها الاكتفاء بإنكار صحة ما يدعيه المكلف بالضريبة حتى تجعل مبدئياً قضاة الموضوع يحكمون لصالحها في ظل عجز المكلف بالضريبة عن تقديم ما يؤكد إدعاءاته.

ولأجل تلافى ذلك، وإقامة نوع من التوازن بين المكلف بالضريبة وبين إدارة الضرائب التي يقاضيه، فإن المشرع الجزائري قد خص المنازعات الإدارية، بما فيها المنازعات الضريبية، بوجود قاضي يعين من بين تشكيلة الحكم يعرف بالقاضي المقرر، ومنح له جملة من السلطات التي يمكن القول وأنها جاءت لتفعيل الرقابة القضائية على أعمال إدارة الضرائب أكثر، بالإضافة إلى أنها تعتبر مهمة في حمل إدارة الضرائب على المساهمة الإيجابية في حل المنازعات التي يثيرها ضدها المكلفون بالضريبة، وهذا لاسيما من خلال تكليفها بتقديم ما قد يكون لديها من وسائل إثبات متعلقة بالمسائل المتنازع فيها<sup>1</sup>، وهذا تحت طائلة اعتبار ادعاءات خصومها من المكلفين بالضريبة كأنها صحيحة<sup>2</sup>.

فقد نصت المادة 844 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية في فقرتها الثانية على أنه: (يعين رئيس تشكيلة الحكم، القاضي المقرر الذي يحدد، بناء على ظروف القضية الأجل الممنوح للخصوم من أجل تقديم المذكرات الإضافية والملاحظات وأوجه الدفاع والردود، ويجوز له أن يطلب من الخصوم كل مستند أو أية وثيقة تفيد في فض النزاع). وإذا كانت هذه الفقرة قد جاءت في آخرها بصيغة الإيجاز، فإن الفقرة الثانية من المادة 819 من ذات القانون، وخلافاً للمبدأ المعروف بحظر توجيه القاضي أوامر للإدارة<sup>3</sup>، جاءت بصيغة الإلزام؛ بحيث نصت المادة 819 على أنه: (يجب أن يرفق مع العريضة الرامية إلى إلغاء أو تفسير أو تقدير مدى مشروعية القرار الإداري، تحت طائلة عدم القبول، القرار الإداري المطعون فيه، ما لم يوجد مانع مبرر. وإذا ثبت أن هذا المانع يعود إلى امتناع الإدارة من تمكين المدعي من القرار المطعون فيه، أمرها القاضي المقرر بتقديمه في أول جلسة، ويستخلص النتائج القانونية المترتبة على هذا الامتناع).

<sup>1</sup> - راجع بشأنها: سنية أحمد يوسف، الإطار القانوني للملف الضريبي، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2004، ص 37 وما بعدها.

<sup>2</sup> - لحسين بن شيخ أنث ملويا، مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية، دار هومة، الجزائر، 2005، ص 100.

<sup>3</sup> - كسال عبد الوهاب، سلطة القاضي الإداري في توجيه الأوامر للإدارة، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة 01، 2015، ص 75.

وهو ما كانت الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى سابقا قد أكدته عند فصلها في قضية (ش.أ.م.و) ضد مديريتي الضرائب المباشرة وغير المباشرة بموجب قرارها رقم 54003 المؤرخ في 06 جوان 1987، الذي جاء فيه بأنه<sup>1</sup>: (ومن المقرر أيضا أن على القاضي المحقق وفي إطار السلطات المخولة له السعي لجعل الإدارة تقدم الوثيقة محل النزاع، ومن ثم فإن القضاء بخلاف هذين المبدأين يعيب القرار بعدم الصحة القانونية. لما كان من الثابت - في قضية الحال - أن الطاعن استحال عليه الحصول على نسخة من قرار التقدير التلقائي الصادر بعد التدقيق الضريبي، أن قاضي الموضوع لم يستعمل سلطته بالسعي لدى الإدارة لتقديم الوثيقة محل النزاع طبقا للمادة 171 من ق.إ.م، فإن قضاة المجلس الذين قرروا رفض عريضة الطاعن على الحالة المقدمة بها اعتمادا على عدم تقديم القرار المتنازع فيه، فإن قرارهم هذا كان مشوبا بعيب عدم الصحة القانونية. ومتى كان كذلك استوجب إلغاء القرار المطعون فيه ).

هذا ولما كانت الدعاوى التي يمكن للمكلفين بالضريبة رفعها ضد إدارة الضرائب تختلف، من حيث الموضوع، باختلاف المسائل (الإجراءات) التي ينازع فيها كل مكلف على حدى، فإن أدلة الإثبات<sup>2</sup> التي يمكن أن يعتمد عليها كل واحد منهم ستختلف هي الأخرى تبعا لموضوع كل دعوى، فهذا الأخير يمكن أن ينصب على نفي المدعي لصفته كمكلف بالضريبة، أو على تنفيذ حدث الواقعة المنشئة للضريبة، أو على تمسكه بالحق في الإعفاء القانوني من الضريبة، أو على طعنه بعدم مشروعية (بطلان) التصحيحات التي تكون قد لجأت إليها إدارة الضرائب، أو بعدم دقة نتائجها، وهذا بإثبات أن مبلغ الضريبة المفروض عليه بموجب تصحيح جبائي مبالغ فيه، كما وقد ينصب موضوع الدعوى على تأكيد المدعي براءة ذمته من الضرائب التي تطالبه بها إدارة الضرائب (انقضاء الالتزام بدفعها)، وهذا إما بإثبات وفاءه بها عن طريق إما الاقتطاع أو الدفع أو المقاصة، أو بإثبات سقوط حق الإدارة في المطالبة بها عن طريق التقادم مثلا. وهذا بدون إغفال حق المكلف بالضريبة في رفع دعوى يثبت فيها وجود مبالغ حصلتها منه إدارة الضرائب بدون وجه حق أو بصفة غير قانونية نتيجة وجود خطأ وقع سواء منه أو منها، فيطلب استردادها.

وتجدر الإشارة، في نهاية هذه النقطة، إلى أن المشرع الضريبي الجزائري قد قيد سلطة قضاة الموضوع بشأن إجراءات التحقيق الخاصة التي يجوز أن يأمر بها في مجال الضرائب المباشرة وغير

<sup>1</sup> - نقلا عن: جمال سايس، المرجع السابق، ص55.

<sup>2</sup> - راجع بشأنها أكثر: كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، مرجع سابق، ص139 وما بعدها.



المباشرة<sup>1</sup> والرسوم على رقم الأعمال، وهذا بحصرها في إجراءات بعينها، هي<sup>2</sup>: التحقيق الإضافي<sup>3</sup> ومراجعة التحقيق<sup>4</sup> والخبرة<sup>5</sup>.

## ثانيا: الفصل في الدعوى الضريبية

بعد أن تجتمع لدى القاضي المقرر المعطيات التي يرى بأنها كافية للفصل في الدعوى التي يحقق فيها<sup>6</sup>، فإنه يتشاور مع رئيس تشكيلة الحكم<sup>7</sup> من أجل تحديد هذا الأخير، بموجب أمر غير قابل لأي طعن، تاريخ اختتام التحقيق.

وهذا الأمر يجب تبليغه إلى جميع الخصوم - برسالة مضمنة مع إشعار بالاستلام، أو بأية وسيلة أخرى - في أجل لا يقل عن خمسة عشر (15) يوما قبل تاريخ الاختتام المحدد في الأمر<sup>8</sup>. وإذا لم يصدر رئيس تشكيلة الحكم الأمر باختتام التحقيق، فإن هذا الأخير يعد منتهيا ابتداء من ثلاثة (03) أيام التي تسبق الجلسة المحددة<sup>9</sup> للنطق بالحكم. ويجب على الخصوم مراعاة هذه الآجال، وذلك لأن المذكرات الواردة بعد اختتام التحقيق لا تبلغ، وتشكيلة الحكم تصرف النظر عنها، ما لم تتراجع التشكيلة وتأمّر في حالة الضرورة بتمديد التحقيق وإعادة السير فيه<sup>10</sup>.

هذا ومتى كانت القضية وفقا لتقدير القاضي المقرر مهياً للفصل فيها، فإنه مطالب بإعداده تقريره بشأنها، ثم إحالته وجوبا، مع ملف القضية والوثائق المرفقة به، إلى محافظ الدولة ليتمكن من إعداد وتقديم تقريره المكتوب. ويجب على محافظ الدولة إعادة الملف وما اشتمل عليه من مرفقات إلى القاضي

---

<sup>1</sup> وهذا بعدما أصبحت المادة 498 من قانون الضرائب غير المباشرة - بعد تعديلها بالمادة 34 من القانون رقم 21/08 المؤرخ في 30 ديسمبر 2008 والمتضمن قانون المالية لسنة 2009 (الجريدة الرسمية عدد 74 الصادرة في 31 ديسمبر 2008) - تحيل على المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>2</sup> أنظر: المادة 01/85 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>3</sup> أنظر: المادة 02/85 من قانون الإجراءات الجبائية. خضراوي الهادي، المنازعة الضريبية في ضوء الإصلاحات الجبائية الجديدة في الجزائر، أطروحة دكتوراه، معهد البحوث والدراسات العربية، القاهرة، 2008، ص 340.

<sup>4</sup> أنظر: المادة 03/85 من قانون الإجراءات الجبائية. أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوى القضاء الإداري: الدعوى الضريبية نموذجا، دار الأمل، تيزي وزو، 2012، ص 224.

<sup>5</sup> أنظر: المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية.

- Y. Denidni, Le juge administratif et le problème que pose l'expertise fiscale en droit algérien, R.A.S.J.E.P, Faculté de droit, Université d'Alger, N°03, 2010, p07.

<sup>6</sup> كريبي زوييدة، المرجع السابق، ص 27.

<sup>7</sup> كوسة فضيل، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2011، ص 137.

<sup>8</sup> أنظر: المادة 852 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

<sup>9</sup> أنظر: المادة 853 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

<sup>10</sup> أنظر المواد: 854، 855 و 857 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

المقرر بمجرد فوات شهر واحد (01) من تاريخ استلامه له<sup>1</sup>. بعدها يحدد رئيس تشكيلة الحكم تاريخ الجلسة التي تجدر فيها القضية للفصل فيها<sup>2</sup>، على أنه يجب إخطار جميع الخصوم بتاريخ الجلسة، من طرف أمانة الضبط، في أجل عشرة (10) أيام على الأقل قبل تاريخ انعقادها. ويمكن في حالة الاستعجال لرئيس تشكيلة الحكم أن يقلص، بموجب أمر، هذا الأجل إلى يومين (02)<sup>3</sup>. وبعد انعقاد الجلسة في تاريخها المحدد، فإنه ينادى على القضية، ثم تحال الكلمة إلى القاضي المقرر لتلاوة تقريره الذي أعده حول القضية، لتتاح بعدها الفرصة للخصوم الذين يجوز لهم إبداء وتقديم ملاحظاتهم الشفوية تدعيما لطلباتهم الكتابية، ويمكن لرئيس تشكيلة الحكم الاستماع إلى أعوان إدارة الضرائب أو دعوتهم لتقديم توضيحات، كما يمكنه بصفة استثنائية أن يطلب توضيحات من كل شخص حاضر يرغب أحد الخصوم في سماعه<sup>4</sup>. وبمجرد إتمام هذه الإجراءات، يقدم محافظ الدولة طلباته<sup>5</sup>، وله قبل غلق باب المرافعات أن يبدي ملاحظاته الشفوية<sup>6</sup>. وللإشارة، فإن المحكمة الإدارية غير ملزمة بالرد على الأوجه المقدمة شفويا بالجلسة، إلا إذا تم تأكيدها بموجب مذكرة مكتوبة أثناء الجلسة<sup>7</sup>، وعندما يتقدم المدعي بملاحظات شفوية، فإن المدعى عليها يتناول الكلمة - في حال طلبها - بعد فراغ المدعي من ملاحظاته<sup>8</sup>. تحال بعد ذلك القضية للمداولة، التي يجب أن تكون سرية وبحضور كل قضاة التشكيلة، دون حضور محافظ الدولة والخصوم ومحاميهم وأمين الضبط. وبعد التداول والمناقشة السرية فيما بين أعضائها، تصدر التشكيلة حكمها الفاصل في النزاع بأغلبية الأصوات. ويتم النطق بالحكم في الحال (في نفس الجلسة) أو في تاريخ لاحق الذي يجب تبليغ الخصوم به خلال الجلسة، وفي هذه الحالة (أي حالة التأجيل) يجب تحديد تاريخ النطق بالحكم للجلسة الموالية. وأما فيما يخص المداولة، فإن المشرع الجزائري كان حريصا على عدم تمديدها، إلا إذا اقتضت الضرورة الملحة ذلك، بشرط ألا تتجاوز جلستين متتاليتين. وبعد توصل التشكيلة لحكم يفصل النزاع، فإنه يتم النطق به علنيا من قبل رئيسها<sup>9</sup>. وهذا الحكم، بحسب المادة 90 من قانون الإجراءات الجبائية، يعتبر ابتدائيا ويمكن الطعن فيه بالاستئناف أمام مجلس الدولة ضمن الشروط ووفقا للإجراءات المنصوص عليها قانونا<sup>10</sup>.

<sup>1</sup> - أنظر: المادة 897 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

<sup>2</sup> - أنظر: المادة 874 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

<sup>3</sup> - أنظر: المادة 876 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

<sup>4</sup> - أنظر: المادة 884 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

<sup>5</sup> - أنظر: المادة 885 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

<sup>6</sup> - أنظر: المادة 899 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

<sup>7</sup> - أنظر: المادة 886 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

<sup>8</sup> - أنظر: المادة 887 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

<sup>9</sup> - أنظر المواد: من 269 إلى 272 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

<sup>10</sup> - راجع بشأنها أكثر: بشير محمد، إجراءات الخصومة أمام مجلس الدولة، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2008، ص 167 وما بعدها.

## الفصل الثاني

### الرقابة على الإنفاق العمومي للمداخيل الضريبية

لما خاطب المؤسس الدستوري الجزائري المكلفين بالضريبة وأوجب عليهم، كل بحسب قدرته، دفع ما يفرض عليهم من ضرائب، فإنه قد ربط ذلك بكون الضريبة وسيلة يشاركون بواسطتها في تمويل التكاليف العمومية<sup>1</sup>، أي هي ضرورية للدولة لأنها تعتبر إحدى الأدوات التي لا يمكن لها (أي الدولة) أن تستغني عنها في تدبير وتنظيم شؤونها المالية.

ومنه فقيام الدولة بفرض الضريبة وتحصيلها لا يعتبر - من الناحية الدستورية - هدفا في حد ذاته يستحق أن يحظى بالحماية، وهو ما قد أكدته المحكمة الدستورية العليا في مصر من خلال حكمها رقم 43 المؤرخ في 06 ديسمبر 1993، الذي جاء فيه<sup>2</sup>: (ليس ثمة مصلحة مشروعة ترتجى من وراء إقرار تنظيم تشريعي يتوخى مجرد تنمية موارد الدولة من خلال فرض ضريبة... ذلك أن جباية الأموال في ذاتها، لا تعتبر هدفا يحميه الدستور).

ونلاحظ في هذا الصدد بأن المادة 78 من دستور 1976 كانت أكثر وضوحا من غيرها في تحديد الهدف المتوخى من وراء ضرورة التزام المكلفين بالضريبة بدفع ما ينشأ قانونيا في ذمتهم من ضرائب لصالح الخزينة العمومية، وذلك لأنها نصت على أنه: (كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة. وعلى كل واحد أن يساهم، حسب إمكانياته، وفي إطار القانون، في النفقات العمومية، لسد الحاجيات الاجتماعية للشعب ولتنمية البلاد والحفاظ على أمنها...). وعليه فإن ما تجبیه الدولة وتحصله من مداخيل ضريبية ينبغي أن توجهه لسد ما تبذله من نفقات عمومية في سبيل تمكّنها من الاضطلاع بالمهام والأدوار التي تتولى القيام بها تحقيقا للصالح العام.

وحتى يتأكد المكلفون بالضريبة بأن ما يدفعون من أموال، نتيجة التزامهم بأداء واجبهم الضريبي، تصرف في أوجه مشروعة وتحقق المصلحة العامة<sup>3</sup>، ومن ثم يزيد شعورهم بأهمية أداء هذا الواجب وبنزاهة، فإن المؤسس الدستوري الجزائري قد أقر مجموعة من الضمانات التي يخضع بموجبها الإنفاق العمومي للمداخيل الضريبية للرقابة. هذه الأخيرة يمكن القول بأنها تمارس أساسا من خلال مرحلتين متتاليتين، الأولى هي التي تسبق اعتماد الإنفاق العمومي لمداخيل ضريبية، وهذا من وجوب عرض الميزانية العامة للدولة وما تتضمنه من نفقات عمومية على البرلمان لأجل أن يوافق عليها، وأما الثانية

<sup>1</sup> - أنظر: المواد: 78 من دستور 1976، 61 من دستور 1989، و78 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

<sup>2</sup> - نقلا عن: إكرامي بسيوني عبد الحي خطاب، المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية، مرجع سابق، ص 197.

<sup>3</sup> - فبحسب المادة 14 من الإعلان الفرنسي لحقوق الإنسان والمواطن لسنة 1789، فإن تأكد المكلفين بالضريبة ومتابعتهم أين تستعمل الضرائب المفروضة على أموالهم يعد بمثابة حق لهم يقابل حق الدولة في فرض تلك الضرائب وتحصيلها.

فهي التي تبدأ بعد اعتماد (مصادقة) البرلمان للميزانية العامة للدولة وما تضمنته من نفقات عمومية، وتتمثل في الشروع في تنفيذ الميزانية العامة للدولة، أي الانطلاق فعلا في الإنفاق العمومي لمداخل ضريبية. وهذا التنفيذ للميزانية من الممكن أن يخضع لعدة صور من الرقابة، منها ما هو إلزامي، ومنها ما هو جوازي.

وباعتبار ذلك، فقد ارتأينا تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين، هما:

المبحث الأول: موافقة البرلمان على الميزانية العامة للدولة وما تتضمنه من نفقات عمومية

المبحث الثاني: صور خضوع تنفيذ الميزانية العامة للدولة للرقابة

## المبحث الأول

### موافقة البرلمان على الميزانية العامة للدولة وما تتضمنه من نفقات عمومية

تعد الوظيفة المالية، من خلال تولي التشريع في الشؤون المالية للدولة ومراقبتها، أقدم الوظائف التي باشر البرلمان اختصاص ممارستها<sup>1</sup>، بل لقد قيل<sup>2</sup> بأن نشأته ووجوده قد ارتبطا بهذه الوظيفة، وذلك للحد من السلطة المطلقة التي كان يتمتع بها الحكام - وبالتحديد الملوك الإنجليز<sup>3</sup> - من قبل في المجال المالي، لاسيما في مجال فرض الضرائب وتحصيلها.

ومن بين أهم المسائل التي يختص البرلمان بالقيام بها دستوريا<sup>4</sup>، بموجب وظيفته المالية، هي فحص ميزانية الدولة العامة والتصويت عليها بالنسبة لكل سنة مالية، وهذا حتى يتسنى له بسط رقابته على النشاط المالي الذي تزعم السلطة التنفيذية القيام به في السنة المقبلة، وبالأخص فيما تود إنفاقه من اعتمادات مالية خلالها<sup>5</sup>.

وبالنظر لأهمية معرفة الإجراءات التي يتبعها البرلمان لأجل الموافقة على الميزانية العامة للدولة (قانون المالية)، فقد ارتأينا أن نتطرق لها في هذا المبحث، ولكن قبل ذلك، فإنه ينبغي أولا تحديد ماهية

<sup>1</sup> - مراد بدران، قانون المالية وفكرة سيادة البرلمان، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، العدد 03، 2010، ص 09.

<sup>2</sup> - راجع مثلا: عبد العظيم عبد السلام، الدور التشريعي لرئيس الدولة في النظام المختلط، دار النهضة العربية، القاهرة، 2008، ص 45. محمد كامل ليلة، النظم السياسية: الدولة والحكومة، دار النهضة العربية، بيروت، 1969، ص 614.

<sup>3</sup> - رمزي طه الشاعر، النظرية العامة للقانون الدستوري، الطبعة الثالثة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1983، ص 103.

<sup>4</sup> - أنظر المواد: 16/151 من دستور 1976، 13/115 من دستور 1989، و 11/140 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

- محمد محمد عبد اللطيف، الأسس الدستورية لقوانين الميزانية، الطبعة الأولى، مطبوعات جامعة الكويت، الكويت،<sup>5</sup> 2007، ص 5، 247.

كل من الميزانية العامة للدولة ونفقاتها العمومية التي هي دوما ما تكون في حاجة إليها لتتمكن من الاضطلاع بالمهام والأعباء الملقاة على عاتقها.

وعليه فهذا المبحث قد تم تقسيمه إلى مطلبين، هما:

المطلب الأول: ماهية الميزانية العامة للدولة ونفقاتها العمومية

المطلب الثاني: إجراءات موافقة البرلمان على الميزانية العامة للدولة: قانون المالية

## المطلب الأول

### ماهية الميزانية العامة للدولة ونفقاتها العمومية

مما لا شك فيه وأن نجاح أي الدولة في تحقيق الأهداف التي تصبو إليها، من وراء ما تعده من مخططات وبرامج في شتى المجالات، لا يمكن أن يتحقق على أرض الواقع من دون أن تكون لها مالية عمومية قوية، ليس من ناحية تنوع مصادر إيراداتها وارتفاعها فقط؛ وإنما أيضا من ناحية تنظيمها محاسبيا وتشريعيا وفق أكثر الأساليب التي تكفل فعالية أكبر لعمليات الإنفاق العمومي، التي هي ضرورية ولا يمكن للدولة أن تستغني عنها لإشباع أكبر قدر ممكن من الحاجات العامة لمواطنيها.

فالدولة ومهما كانت إيراداتها كبيرة ومتجددة، إلا أنها قد تجد نفسها في كثير من الأحيان عاجزة عن الوفاء بالتزاماتها المالية، وهذا نتيجة تزايد حجم ما يتم استنزافه من الخزينة العمومية من أموال عمومية تم - أو يتم - إنفاقها في مشاريع قد لا تكون مهمة أو لا تحظى بالأولوية على غيرها، لاسيما من الناحيتين الاقتصادية والاجتماعية.

ونتيجة لذلك، فقد كان لازما على الدولة أن تهتم وتعتني أكثر بتنظيم وعقلنة تسيير شؤونها المالية، وهذا من خلال محاولة إيجاد نوع من التوازن بين ما يتم توريده للخزينة العمومية من أموال، عن طريق الضرائب وغيرها من الإيرادات، وبين ما يتم إنفاقه منها؛ الأمر الذي بات يعرف حاليا بالموازنة<sup>1</sup> و/أو بالميزانية<sup>2</sup> العامة للدولة.

ولأهمية كل من الميزانية العامة للدولة ونفقاتها العمومية في تخفيض مختلف الأعباء الضريبية المفروضة على المكلفين بالضريبة، أو العكس، أي دورها في الرفع منها نتيجة تزايد حجم الإنفاق العمومي، هذا من جهة، ومن جهة أخرى، فإنه ونظرا لضرورة وأهمية المحافظة على الأموال العمومية،

<sup>1</sup> - راجع مثلا: جمال لعمارة، تطور فكرة ومفهوم الموازنة العامة للدولة، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة بسكرة، العدد 01، 2001، ص101.

<sup>2</sup> - راجع مثلا: زيوش رحمة، الميزانية العامة للدولة في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة تيزي وزو، 2011، ص02.

سيما منها المداخل الضريبية، من التبديد والضياع، من خلال إنفاقها فيما لا طائل منه، فقد ارتأينا تناولهما في هذا المطلب، وهذا من خلال تقسيمه إلى فرعين، هما:

الفرع الأول: ماهية الميزانية العامة للدولة

الفرع الثاني: ماهية النفقات العمومية للدولة

## الفرع الأول

### ماهية الميزانية العامة للدولة

لما كان الحكم مطلقا وقائما على شخصنة السلطة، فإن الشعوب لم تكن تعرف فكرة الميزانية العامة للدولة، وذلك نتيجة التداخل بين هذه الأخيرة وبين شخص الحاكم، ولعل أبرز ما يدل على ذلك المقولة الشهيرة للملك الفرنسي لويس الرابع عشر " الدولة هي أنا "، ولذلك لم يكن هناك تمييز بين ما يملكه الحاكم من أموال وبين ما تمتلكه الدولة، بل كانت كلها تجمع في خزينة واحدة يتصرف فيها الحاكم - نتيجة سلطته المطلقة - كيفما يشاء.

وأمام تمادي الحكام وتعسفهم في إتهال كاهل شعوبهم عن طريق فرضهم مزيد من الضرائب لإشباع رغباتهم الخاصة، وتلبية حاجات حاشياتهم، فقد أدى ذلك إلى تذمر الشعوب وسخطها على هذه الأوضاع المالية المزرية التي كانت تعيشها آنذاك، فثار ضدهم (أي الحكام) لأجل وضع قيود على سلطتهم في فرض الضرائب، وفي كيفية تحصيلها وإنفاقها، وهو ما كان له بالغ الأثر في الفصل بين مالية الدولة وبين مالية الحاكم، وللحفاظ عليها - باعتبارها (أي مالية الدولة) موجهة لإشباع الحاجات العامة - فقد اقتضى ذلك إيجاد ميزانية عامة خاصة بالدولة، والتي بقيت تتطور في مفهومها ومضمونها إلى أن استقرت على ما هي عليه حاليا<sup>1</sup>.

وسنحاول، من خلال هذا الفرع الأول، التطرق إليها، وهذا بالعمل (أولا) على التعريف بها وبخصائصها، ثم تناول (ثانيا) المبادئ التي تقوم عليها.

### أولا: التعريف بالميزانية العامة للدولة وخصائصها

أول بوادر الاهتمام بفكرة الميزانية العامة يتجلى في المحاولات الكثيرة والمتنوعة التي بذلت لتعريفها، سواء من جانب التشريعات المختلفة، أو من جانب الفقهاء والباحثين. وفي الواقع، إن ذلك يعكس مدى الأهمية التي تتمتع بها الميزانية العامة، إن على المستوى النظري أو على المستوى العملي. فالميزانية العامة تعكس مسارا تاريخيا طويلا<sup>2</sup> من الصراع الذي خاضته الشعوب في مواجهة الحكم

<sup>1</sup> - جمال لعامرة، المرجع نفسه، ص 102 - 103.

<sup>2</sup> - دنيدي يحي، المرجع السابق، ص 53.

المطلق الذي كان سائدا لفترة ليست بالقصيرة في العديد من الدول الغربية، وعلى رأسها المملكة البريطانية وفرنسا، أين عانت شعوب تلك الدول من استبداد وتعسف كبيرين فرضا عليها وفق أشكال متعددة، كانت الضرائب الجائرة - الاستبداد الضريبي - في المجال المالي أهمها على الإطلاق، وللتخلص من هذا الوضع الذي كانت تحياه هذه الشعوب، فإنه لم يكن أمامها سوى الثورة ضد حكامها، قصد الضغط عليهم وإجبارهم على إعطاء ممثلها حق إقرار الضرائب وفرضها، وهذا كمرحلة أولى، ثم تحركت (أي الشعوب) في مرحلة موائية نحو فرض اعتراف الحكام بحق البرلمان في تحديد مقدار وأوجه النفقات العمومية، لتصل في مرحلة متطورة إلى افتكاك حقها في أن يقوم ممثلها المنتخبين في البرلمان بإقرار (اعتماد) الجباية والإنفاق العمومي بطريقة دورية<sup>1</sup>، لتظهر بذلك الميزانية العامة إلى حيز الوجود وتصبح أحد أهم أدوات السياسة المالية التي تركز عليها الدولة في إدارة شؤونها المالية.

واللافت للنظر بهذا الصدد هو أن المسلمين قديما لم يعرفوا فكرة الميزانية العامة ولم يعملوا بها، وهذا على الرغم من أنهم كانوا قد برعوا في تنظيم وضبط أمور بيت المال، الذي يماثل حاليا ما يعرف بالخرينة العمومية، ويمكن ربما رد ذلك إلى سببين، هما<sup>2</sup>:

- عدم معاناة المسلمين - مقارنة بالشعوب الغربية - من الاستبداد الضريبي، وذلك لأن التشريع الإسلامي حدد الموارد الأساسية لبيت المال، وهي: الزكاة، الخراج، الجزية، الفية (الغنائم)، ومن ثم فالضرائب لم تكن تعتبر موردا أساسيا لبيت المال، ولم يكن بالتالي الحكام في حاجة إلى فرضها على الرعية نتيجة ما كانت تدره مثلا الزكاة من أموال ضخمة لبيت المال، ومنه فقد انتفى أهم عامل لنشوء فكرة الميزانية العامة في الدول الغربية، وهو الفرض الجائر للضرائب واستغلال الحكام لها في إشباع نزواتهم وأهوائهم على حساب حاجات العامة.

- نظام الحكم في الإسلام، وعلى خلاف ما كان سائدا في الدول الغربية قديما، لم يكن يركز على الحكم الفردي والمطلق، وذلك لأن ولي الأمر، وبالأخص في عهد الخلفاء الراشدين، لم يكن يقطع بأمر إلا بعد أن يشاور مجموعة من أهل العلم والتقوى والخبرة تعرف بأهل الحل والعقد، ومن ثم لم تكن فكرة التمرد و/أو الثورة واردة لأن ولي الأمر، ومن ورائه أهل الحل والعقد، كانوا يسهرون على عدم المساس بحقوق الرعية، بما فيها المتعلقة بأموالهم وممتلكاتهم، هذا من جهة، ومن جهة أخرى، فإن الإسلام قد حدد مصادر وكيفية اقتطاع أهم إيرادات بيت المال على الإطلاق، وهي الزكاة، كما وحدد أوجه إنفاقها (مستحقها) بطريقة لا تحتاج فيما بعد إلى وجود ميزانية عامة تحفظ لكل من الدولة ورعاياها حقوقهما في مواجهة بعضهما البعض (أي الإيرادات في مواجهة النفقات).

<sup>1</sup> - محمد خير العكام، الموازنة العامة، بتاريخ 2017/03/03،

<https://www.arab-ency.com/details.law.php?full=1&nid=165425>

<sup>2</sup> - راجع في ذلك أيضا: محمد خير العكام، الموازنة العامة، المرجع نفسه.

وبناء على ذلك، فقد اتجه البحث عن المعنى اللغوي لمصطلح الميزانية إلى مهده التاريخي، وهو المصطلح الإنجليزي<sup>1</sup> " Budget " الذي هو مشتق من الكلمة الفرنسية القديمة " Bouge " أو " Bougette " التي تعني الكيس الصغير، وذلك للدلالة على أن الملك كان له كيس يضع (يخزن) فيه الأموال التي كان يحتاجها لينفق منها<sup>2</sup>.

وبالرجوع إلى المادة 03 من قانون المحاسبة العمومية، الوارد ذكره أعلاه، نجد وأن المشرع الجزائري قد عرف الميزانية بأنها: ( الوثيقة التي تقدر للسنة المدنية مجموع الإيرادات والنفقات الخاصة بالتسيير والاستثمار ومنها نفقات التجهيز العمومي والنفقات بالرأسمال وترخص بها ).

وأما فيما يخص التعريفات التي ساقها الفقه فهي كثيرة ومتعددة، ولذا سنكتفي بإيراد بعضها على سبيل المثال فقط، وهي تعريف الميزانية العامة للدولة بأنها:

- " وثيقة مصادق عليها من طرف السلطة التشريعية المختصة تحدد نفقات الدولة وإيراداتها خلال فترة زمنية متصلة " <sup>3</sup>.

- " توقع وإجازة للنفقات العامة وللإيرادات العامة عن مدة مستقبلية غالبا ما تكون سنة " <sup>4</sup>.

- " مجموع الإيرادات والنفقات التي ينتظر من الدولة تحصيلها وتنفيذها خلال فترة زمنية محددة، قد تكون سنة وقد تكون أقل أو أكثر. كما أنها تقدير تفصيلي احتمالي لنفقات الدولة وإيراداتها لمدة سنة، يتم إعدادها من قبل السلطة التنفيذية واعتمادها من طرف السلطة التشريعية، وتعبّر عن الأهداف الاقتصادية والمالية العامة " <sup>5</sup>.

ويمكن تعريف الميزانية العامة للدولة بأنها: وثيقة قانونية ومحاسبية تخضع لموافقة البرلمان، بعد أن تعدها السلطة التنفيذية وتضمنها تقديراتها التفصيلية حول مجموع الإيرادات العمومية التي تتوقع أن تحصلها في مقابل مجموع النفقات العمومية التي تتوقع أن تصرفها خلال فترة زمنية متصلة، غالبا ما تكون السنة المدنية المقبلة.

وعلى ضوء هذه التعاريف، يمكن القول وأن الميزانية العامة للدولة تتميز بجملة من الخصائص، من أهمها:

1. **خاصية التوقع:** ذلك لأنها تصور وتقدير لحجم النشاط المالي الذي من المتوقع أن تقوم به السلطة التنفيذية في شكل جباية وإنفاق.

<sup>1</sup> - رضا خلاصي، شذرات المالية العامة، مرجع سابق، ص115.

<sup>2</sup> - دنيدي يحي، المرجع السابق، ص52.

<sup>3</sup> - زينب حسين عوض الله، أساسيات المالية العامة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2006، ص247.

<sup>4</sup> - عبد المنعم فوزي، المرجع السابق، ص414.

<sup>5</sup> - زيوش رحمة، المرجع السابق، ص40.



2. **خاصية التركيب:** فهي وعلى الرغم من أنها تعتبر من ناحية الشكل نصا قانونيا، لأنها تصدر إما بموجب تشريع (البرلمان) أو بموجب أمر (رئيس الجمهورية)، إلا أنها من ناحية الموضوع لا تتشكل من قواعد عامة ومجردة؛ وإنما من حسابات وأرقام خاصة بمالية مختلف القطاعات التابعة للدولة.

3. **خاصية خضوعها للإجازة (الرخصة) البرلمانية المسبقة والدورية:** فالميزانيات العامة للدولة تعتبر بمثابة خطط مالية تتوقع السلطة التنفيذية أن تلجأ إلى تطبيقها بشكل متصل في فترات زمنية مقبلة، قد تكون سنة (قانون المالية السنوي) أو أقل (قانون المالية التكميلي)، ولكنها لا تستطيع البدء في تنفيذ كل واحدة منها إلا بعد - أي من شروط اكتسابها القوة التنفيذية - عرضها على البرلمان حتى يصوت ويصادق عليها<sup>1</sup>.

## ثانيا: مبادئ الميزانية العامة للدولة

لا ريب في أن الميزانية العامة تعتبر من أهم الأسس والدعائم التي يركز عليها نشاط الدولة وعملها، بل وتعد هي المؤشر على التوجهات الكبرى التي تؤمن بها السلطة وتريد إتباعها وتنفيذها في القادم من الزمن، أي في سنة مقبلة أو أكثر، كالخطط الخماسية على سبيل المثال.

فالدولة بدون ميزانية لن تكون قادرة على التحكم في أوضاعها على كافة الأصعدة، وعلى تدبير شؤونها بالشكل الذي يخدم مصالحها في شتى المجالات؛ ذلك لأن الميزانية هي التي تعطي للمسؤولين صورة واضحة عن قدرات الدولة المالية، التي بدون شك تبقى محركا أساسيا نحو اتخاذ موقف معين (سياسي، اقتصادي...)، أو الإحجام عنه مخافة ما قد يترتب عنه من أزمات مالية، سيكون لها بالتأكيد انعكاسات على علاقاتها، إن على المستوى الداخلي أو على المستوى الخارجي.

ولذا كان لابد من ضبط الميزانية العامة للدولة بشكل جيد، وهذا بالاعتماد في تنظيمها على عدة مبادئ، من أهمها:

1. **مبدأ سنوية الميزانية:** ومؤدى هذا المبدأ أن كل ميزانية عامة للدولة لا يمكن أن توضع ويرخص للعمل بها لأكثر من سنة واحدة. ويستند هذا المبدأ في الأخذ به إلى مجموعة من الاعتبارات السياسية والمالية، هي:

- **الاعتبارات السياسية:** وتتمثل في الموازنة بين حق الشعب، ممثلا في منتخبه بالبرلمان، في مراقبة عمل الحكومة دوريا، وبين حق هذه الأخيرة في الحصول على كل الإمكانيات والشروط اللازمة للنجاح في أداء عملها، ولذا فإن المؤسس الدستوري الجزائري قد أخذ بفترة السنة باعتبارها مدة معقولة، لأنها

---

<sup>1</sup> - أنظر المواد: 16/151 من دستور 1976، 13/115 من دستور 1989، و 11/140 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

ليست بالطويلة فتضعف الرقابة البرلمانية، وليست بالقصيرة فتترك عمل الحكومة أو تعطله<sup>1</sup>. ويظهر ذلك بصفة أساسية في آليتين، هما: بيان السياسة العامة، وميزانية الدولة، الذين يتم مناقشتها والتصويت عليهما وجوبا بشكل سنوي<sup>2</sup>.

- **الاعتبارات المالية:** وهي أن مبدأ السنوية يتوافق مع ما ألفه الأفراد والمؤسسات من تنظيم حساباتهم ومسكها عن كل سنة نشاط، مما يسهل عملية تحقيق (تأسيس) الضرائب وتحصيلها<sup>3</sup>. هذا بالإضافة إلى أن مبدأ السنوية يسهل، عند إعداد الميزانية، التنبؤ بما يمكنه صرفه من نفقات، وما يمكن تحصيله من إيرادات، وذلك لأن ما يزيد عن سنة يصعب في الغالب توقعه<sup>4</sup>، واحتمال تغييره يبقى واردا جدا.

وللاشارة، فإن الأخذ بمبدأ سنوية الميزانية لا يعني بالضرورة أن تتطابق السنة المالية مع السنة الميلادية (المدنية)؛ وإنما يعني أن تكون مدة الميزانية اثني عشر شهرا؛ بحيث يمكن أن تتطابقا، كما يمكن أن تختلفا<sup>5</sup>. وبالنسبة لما هو معمول به في الجزائر، فإن السنة المالية بالنسبة للميزانية العامة للدولة هي نفسها السنة الميلادية (المدنية<sup>6</sup>)، وذلك لأنها تبدأ من الأول جانفي وتنتهي في 31 ديسمبر. بينما بعض الدول، كمصر والولايات المتحدة الأمريكية مثلا، جعلت ميزانياتها تسري ابتداء من أول جويلية إلى غاية 30 جوان من السنة المدنية الموالية<sup>7</sup>.

وفيما يخص النتائج التي تترتب عن العمل بمبدأ سنوية الميزانية، فإنها تتمثل في<sup>8</sup>: وجوب أن يكون تقدير الإيرادات والنفقات الواردة بالميزانية متعلقا بسنة واحدة فقط، ووجوب أن تكون الإجازة البرلمانية الممنوحة للسلطة التنفيذية لأجل الجباية والإنفاق مقتصرة على سنة واحدة، ولذا فهي واجبة التجديد كل سنة، بالإضافة إلى وجوب اعتبار جميع الاعتمادات المالية المتبقية بعد نهاية السنة، والتي لم

<sup>1</sup> محمد حلمي مراد، المرجع السابق، ص 276.

<sup>2</sup> أنظر المواد: 187 من دستور 1976، 80 و 150 من دستور 1989، 98 و 179 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

<sup>3</sup> يوسف شباط، مبدأ سنوية الميزانية، بتاريخ 2017/03/04.

<sup>4</sup> <https://www.arab-ency.com/details.law.php?full=1&nid=164561>

<sup>5</sup> برحمانى محفوظ، المالية العامة في التشريع الجزائري، مرجع سابق، ص 119.

<sup>6</sup> خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، مرجع سابق، ص 283.

<sup>7</sup> أنظر: المادتين 03 و 07 من القانون رقم 17/84 المتعلق بقوانين المالية المعدل والمتمم، والمادة 03 من القانون رقم 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية، الوارد ذكرهما أعلاه.

<sup>8</sup> محرزى محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص 325.

<sup>9</sup> برحمانى محفوظ، المالية العامة في التشريع الجزائري، مرجع سابق، ص 119.

يتم استعمالها خلالها، ملغاة. لكن مع هذا ينبغي ملاحظة بأن مبدأ سنوية الميزانية ليساً مبدأ مطلقاً<sup>1</sup>، وذلك لأن هناك بعض الاستثناءات التي تلحقه<sup>2</sup>.

**2. مبدأ وحدة الميزانية:** الهدف من تبني هذا المبدأ والعمل به هو منع وجود أكثر من ميزانية للدولة عن نفس السنة المالية، أي منع تعدد الميزانيات في السنة المالية الواحدة، وذلك من خلال الحرص على إدراج جميع إيرادات ونفقات الدولة، مهما تعددت وتنوعت هيئاتها ومؤسساتها، في ميزانية واحدة، سواء كانت في شكل وثيقة واحدة أو أكثر، وعرضها على الموافقة المسبقة للبرلمان، أي قبل الشروع في تنفيذها خلال السنة المالية المعنية. وبدوره، فهذا المبدأ يعرف في تطبيقه عدة استثناءات<sup>3</sup>.

**3. مبدأ عمومية (شمولية) الميزانية:** يقتضي هذا المبدأ أن تشمل ميزانية الدولة على قسمين، أحدهما تبين فيه جميع الإيرادات التي يتوقع تحصيلها، في حين تبين في الآخر جميع النفقات المتوقعة القيام بها<sup>4</sup>؛ بحيث تكون (أي الميزانية) خالية من أي إخفاء أو إنقاص أو تنزيل أو اقتطاع أو تخصيص أو تقاص لبعض مكوناتها من الإيرادات والنفقات<sup>5</sup>؛ مما يسهل أكثر عمليات مراقبتها، ويضفي بالتالي شفافية أكبر عليها.

**4. مبدأ توازن الميزانية:** بحسب هذا المبدأ، إن الميزانية لا تكون متوازنة إلا في حالة واحدة فقط، وهي أن تتساوى الإيرادات المتوقعة تحصيلها مع النفقات المتوقعة صرفها، وذلك لأنه في حال كانت الإيرادات أكبر من النفقات، فإننا نكون بصدد فائض في الميزانية، أما في حال كانت النفقات هي الأكبر، فإننا نكون بصدد عجز في الميزانية. وبذلك فهذا المبدأ قد جاء لتجنب حدوث عجز في الميزانية أو فائض فيها، وذلك باعتبار أن كلا منهما يعتبر انحرافاً يؤثر في كفاءة الاقتصاد الوطني، كما يؤثر بلا شك على العدالة في التوزيع، تارة بالنسبة لتوزيع الثروة، وتارة أخرى بالنسبة لتوزيع العبء العمومي، ولأجل ذلك لا يجوز المبالغة في زيادة الإيرادات بهدف الزيادة في النفقات<sup>6</sup>.

<sup>1</sup> محمد الصغير بعلي، يسري أبو العلا، المرجع السابق، ص 91.

<sup>2</sup> راجع بشأنها مثلاً: عادل العلي، المرجع السابق، ص 334 وما بعدها. رضا خلاصي، شذرات المالية العامة، مرجع سابق، ص 134 وما بعدها.

<sup>3</sup> Voir : F. Chouvel, Finances publiques, 20<sup>ème</sup> édition, Guliano, Paris, 2017, p38.

- محمد خير العكام، مبدأ وحدة الموازنة، بتاريخ 2017/03/04،

<https://www.arab-ency.com/details.law.php?full=1&nid=164562>

<sup>4</sup> F. Deruel, J. Bouisson, Budget et pouvoir financier, Dalloz, Paris, 2001, p83.

<sup>5</sup> جميل الصابوني، مبدأ شمول الموازنة والصوافي، بتاريخ 2017/03/04،

<https://www.arab-ency.com/details.law.php?full=1&nid=163787>

<sup>6</sup> علي كنعان، مبدأ توازن الموازنة، بتاريخ 2017/03/04،

<https://www.arab-ency.com/details.law.php?full=1&nid=164579>

## الفرع الثاني

### ماهية النفقات العمومية للدولة

تجتمع في الإنسان ميزتان، الأولى هي حبه لذاته، وعيشه لأجل نفسه والمقربين منه، أما الثانية فهي ميله للانضواء ضمن تجمعات بشرية، أي كانت تسميتها وطبيعتها، تارة بدافع فطرته التي جعلت منه كائنا اجتماعيا، وتارة بدافع الحاجة التي تحتم عليه التعاون مع غيره لإشباع بعض المتطلبات والحاجات المشتركة بينهم؛ بحيث لا يمكن لأي منهم الاستغناء عنها و/أو العيش بدونها. وهو في الواقع ما يبرر لماذا النشاط الإنساني - في جانبه الدنيوي - تتحكم فيه نوعين من الحاجات، هما: الحاجات الخاصة والحاجات الجماعية.

هذه الحاجات الأخيرة، التي تعرف حاليا كذلك بالحاجات العامة، قد أصبحت في معظمها محورا لنشاط الدولة، وذلك عن طريق ما أنشأته من مرافق عمومية لإشباعها؛ بحيث أسندت لكل مرفق منها مهمة تقديم خدمة عمومية معينة، كالتعليم، الصحة، النقل... الخ. لكن وبالنظر إلى أن هذه المرافق العمومية لا يمكنها الاستمرار في أداء مهامها من دون تمتعها بالأموال اللازمة لذلك، وهذا خاصة إذا ما علمنا بأن أغلب المرافق العمومية ليست بذات طابع ربحي، فإن ذلك قد اقتضى من الدولة أن تتدخل - عن طريق خزينتها العمومية - وتتولى هي بنفسها تمويل هذه المرافق، وذلك مبدئيا بشكل سنوي عن طريق ميزانيتها العامة تحت بند النفقات العمومية.

ونظرا لأهميتها الكبيرة في ضمان حسن سير المرافق العمومية من جهة، ولأهميتها من جهة أخرى في تجسيد عدالة النظام الضريبي، وذلك بجعل ما تقتطعه الدولة من ضرائب موجهها حصرا لتغطيتها، وليس لتغطية نفقات أخرى، فقد ارتأينا التطرق في هذا الفرع إلى ماهية النفقات العمومية للدولة، وهذا من خلال (أولا) التعريف بها وبتقسيماتها، ثم تحديد (ثانيا) المبادئ الضابطة لها.

#### أولاً: التعريف بالنفقات العمومية وتقسيماتها

لقد عرفت النفقات العمومية بأنها<sup>1</sup>: " تلك المبالغ المالية التي تقوم بصرفها السلطة العمومية"، وبأنها<sup>2</sup>: " مبلغ نقدي يقوم بإنفاقه شخص عام بقصد تحقيق منفعة عامة". كما وتعرف بأنها<sup>3</sup>: " كم قابل للتقويم النقدي يأمر بإنفاقه شخص من أشخاص القانون العام إشباعا لحاجة عامة ".  
ومن الواضح من خلال هذه التعاريف بأن ما يتم صرفه من خزينة الدولة من أموال لا يمكن اعتباره بمثابة نفقات عمومية، إلا إذا تولى القيام بذلك شخص معنوي من أشخاص القانون العام.

<sup>1</sup> A. Silem, J. M. Albertini, Lexique d'Economie, Dalloz, Paris, 1999, p201.

<sup>2</sup> عادل أحمد حشيش، مصطفى رشدي شيحة، مقدمة في الاقتصاد العام: المالية العامة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 1998، ص 147.

<sup>3</sup> حامد عبد الحميد دراز، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1988، ص 398.

ويقصد بهؤلاء تحديداً، في مفهوم قانون الإجراءات والمدنية والإدارية<sup>1</sup>، الدولة (أي السلطات المركزية)، الولاية، البلدية، وكذا المؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية. ومنه فجميع النفقات التي تصدر عن شخص ما بوصفه خاضعاً للقانون الخاص لا تعد نفقات عمومية، حتى ولو كان الغرض منها تحقيق مصلحة عامة، كبناء مدرسة مثلاً أو تعبيد طريق<sup>2</sup>.

لكن ومن زاوية أخرى، فإن ثمة تساؤلاً قد يتم طرحه، وهو: هل جميع ما تقوم الدولة بإنفاقه من أموال يعد دوماً من قبيل النفقات العمومية أم لا ؟

في الواقع، إذا كان هناك إجماع على أن ما تصرفه الدولة من نفقات في سبيل تمكنها من الاضطلاع بأداء مختلف المهام والأعباء الواقعة على عاتقها، بوصفها صاحبة السلطة والسيادة، تعتبر نفقات عمومية، فإن الأمر لم يكن كذلك بالنسبة للنفقات التي قد تقوم بها الدولة بمناسبة ممارستها لنشاط اقتصادي<sup>3</sup>. حيث افترق الفقهاء بخصوص تحديد طبيعة مثل هكذا نفقات، أي هل هي عمومية أم خاصة، إلى اتجاهين، ركز أحدهما على المعيار القانوني، في حين ركز الآخر على المعيار الوظيفي<sup>4</sup>.

فالإتجاه الفقهي الأول يرى بأن العبرة هي بالشخص القائم بالإنفاق لا بالمجال الذي قد صرفت فيه النفقات؛ بحيث إذا كان الشخص القائم بالإنفاق أحد أشخاص القانون العام، فإن النفقة وفقهم تعتبر عمومية أياً كان النشاط الذي صرفت لأجله أو بمناسبة، أما إذا كان المنفق من أشخاص القانون الخاص، فإن النفقة تكون خاصة بصرف النظر عما صبت إليه من أهداف، ولو كان من شأنها تحقيق النفع العام للمجتمع<sup>5</sup>.

ومع أن هذا الإتجاه كان هو السائد في ظل مرحلة الدولة الحارسة، أين كان نشاط الدولة يقتصر على توفير الأمن، الدفاع، والعدالة، وتسيير بعض المرافق العمومية، إلا أنه وبفعل تطور دور الدولة وازدياد تدخلها في الميدان الاقتصادي، فقد تحولت إلى ما يعرف بالدولة المتدخلة، ومنها إلى الدولة المنتجة؛ بحيث أصبح لها نشاط اقتصادي لا يختلف في شيء عن ذلك الذي يقوم به أشخاص القانون الخاص، أي لا من حيث الطبيعة، ولا من حيث الآليات، وهذا بفعل ما تتمتع به الدولة من شخصية معنوية وذمة مالية مستقلة، لذا فإنه لم يعد منطقياً الاعتماد، في تحديد طبيعة النفقة العمومية، على المعيار القانوني الذي نادى به الإتجاه الفقهي الأول.

<sup>1</sup> - أنظر المادتين: 800 و 901.

<sup>2</sup> - أعرم يحيوي، المرجع السابق، ص 31.

<sup>3</sup> - محرز محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص 58.

<sup>4</sup> - M. Duverger, Institutions financières, op. cit, p44 - 49.

<sup>5</sup> - كردودي صبرينة، ترشيد الإنفاق العام ودوره في علاج عجز الموازنة العامة للدولة في الاقتصاد الإسلامي، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2014، ص 05.

ولأجل ذلك فقد برز اتجاه فقهي ثان يرى بأنه ينبغي التركيز على الطابع الوظيفي - أو بتعبير آخر على الوجهة الوظيفية - للنفقة في حد ذاتها، وليس التركيز على الوصف القانوني للقائم بالنفقة<sup>1</sup>.

ومؤدى هذا الاتجاه أنه لا يمكن اعتبار جميع النفقات التي يقوم بها أحد أشخاص القانون العام نفقات عمومية، وذلك لأن هذا الوصف الأخير لا ينطبق إلا على تلك النفقات التي يقوم بها الشخص المعنوي العام في سبيل تمكنه من أداء المهام الموكلة له بوصفه صاحب سلطة وسيادة، أما ما عداها من النفقات التي يتخذها بوصفه شخصا عاديا، فإنها لا تعد من قبيل النفقات العمومية؛ وإنما هي نفقات خاصة. وعلى النقيض من ذلك، تعتبر نفقات عمومية تلك التي يتخذها أحد الأشخاص العاديين بمناسبة قيامه بنشاط كلف من قبل الدولة بمباشرته عن طريق ما فوضته له من صلاحيات وامتيازات الأصل فيها أنها غير مخولة قانونا إلا للسلطات العمومية<sup>2</sup>.

ومنه فبحسب المعيار الوظيفي، إن النفقات العمومية لا تصدر فقط من طرف أشخاص القانون العام؛ وإنما قد تصدر كذلك من جانب أشخاص عاديين خاضعين في الأصل للقانون الخاص<sup>3</sup>، وهذا متى حازوا على تفويض من قبل السلطة العمومية لممارسة بعض امتيازاتها التي تتمتع بها بوصفها صاحبة السيادة في الإقليم.

وأما فيما يخص تقسيم النفقات العمومية، فإننا سنكتفي بذلك التقسيم الذي أخذ به المشرع الجزائري، وهو الوارد بالقانون رقم 17/84 المتعلق بقوانين المالية المعدل والمتمم. فوفقا للمادة 23 من هذا القانون، فإن النفقات العمومية في التشريع الجزائري تنقسم إلى نوعين، هما:

**1. نفقات التسيير:** يقصد بنفقات التسيير، أو كما تسمى أيضا بالنفقات الإدارية<sup>4</sup> و/أو النفقات الاستهلاكية<sup>5</sup>، تلك النفقات اللازمة لضمان سير مرافق الدولة وأجهزتها بانتظام واطراد، دون أن ينتظر منها أن تسهم بأية قيمة مضافة للاقتصاد الوطني. وتظهر نفقات التسيير في شكل مثلا: أجور للموظفين، اعتمادات مخصصة لصيانة المقرات والهياكل العمومية... الخ. هذا وبموجب المادة 24 من القانون رقم 17/84، السابق ذكره أعلاه، فإن نفقات التسيير تجمع في أربعة أبواب هي:

1- أعباء الدين العمومي والنفقات المحسومة من الإيرادات؛

2- تخصيصات السلطات العمومية؛

<sup>1</sup> - رمضان صديق، الوجيز في المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سابق، ص 74.

<sup>2</sup> - رضا خلاصي، شذرات المالية العامة، مرجع سابق، ص 231.

<sup>3</sup> - محرز محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص 61.

<sup>4</sup> - محمد الصغير بعلي، يسري أبو العلا، المرجع السابق، ص 31.

<sup>5</sup> - خالد شحاده الخطيب، أحمد زهير شامية، المرجع السابق، ص 119.

3- النفقات الخاصة بوسائل المصالح؛

4- التدخلات العمومية.

وتجدر الإشارة إلى أن توزيع وتفصيل البابين الأول والثاني المتعلقين بالأعباء المشتركة في الميزانية العامة يتم بمقتضى مرسوم رئاسي، في حين أن كلا من الباب الثالث والباب الرابع المخصصين للوزارات يتم توزيعهما وتفصيلهما بموجب مراسيم تنفيذية.

ومن المهم القول بأن على الحكومة أن تعمل ما في وسعها للتخفيض من نفقات التسيير، لكن دون التسبب في الإخلال بالسير العادي لمختلف المصالح العمومية التي يجب أن تواصل عملها في أحسن ظروف ممكنة، وذلك لأنه بالإضافة إلى أن هذه النفقات غير منتجة، فهي تؤدي - في حال عدم ضبطها والتحكم فيها - إلى التهام جزء كبير من مداخل الخزينة العمومية، المحصلة من الضرائب وغيرها من الإيرادات، ومن ثم فقد تتسبب في عجز الميزانية العامة للدولة، وهو ما سيرجع بلا شك بالسلب على المكلفين بالضريبة، وهذا لأن الدولة ستحاول التخلص من هذا العجز أو التخفيف منه باللجوء إلى فرض ضرائب جديدة، أو على الأقل الزيادة في نسب تلك الموجودة من قبل.

**2. نفقات الاستثمار:** نفقات الاستثمار، أو كما تسمى أيضا بنفقات التجهيز<sup>1</sup>، هي تلك النفقات التي تقوم الدولة باتخاذها وفقا للمخطط الإنمائي السنوي في شكل مشاريع تشمل كافة القطاعات، خاصة الاقتصادية منها، وذلك بهدف زيادة الناتج الوطني الإجمالي، وبالتالي تحقيق ملاءة الخزينة العمومية للدولة. ومن أمثلة هذه النفقات، نذكر: نفقات تحسين البنية التحتية، لاسيما من خلال شق الطرق وتعبيدها، مد الجسور، وبناء المطارات والسدود... الخ.

هذا وقد بينت المادة 35 من القانون رقم 17/84، السالف الذكر، بأن نفقات الاستثمار تنفرع إلى ثلاث أبواب، هي:

1- الاستثمارات المنفذة من قبل الدولة؛

2- إعانات الاستثمار الممنوحة من قبل الدولة؛

3- النفقات الأخرى بالرأسمال.

وتبدو أهمية هذا التقسيم الوظيفي لنفقات الاستثمار في أنه يمكن وبشكل واضح من معرفة مدى وطبيعة الدور الاستثماري الذي تعكف الدولة على القيام به لتنمية البلاد وإعمارها، وهذا من خلال اعتماد التقسيم التفرقة بين عمليات الاستثمار من جهة، وعمليات الإنفاق برأس المال من جهة أخرى<sup>2</sup>.

**ثانيا: المبادئ الضابطة للنفقات العمومية**

<sup>1</sup> جمال لعامرة، منهجية الميزانية العامة في الجزائر، دار الفجر، القاهرة، 2001، ص37.

<sup>2</sup> محرز محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص69.

مما لا شك فيه وأن النفقات العمومية ليست هدفا بحد ذاتها؛ وإنما هي وسيلة لإشباع الحاجات العامة، وحتى تستطيع أداء هذا الدور المأمول منها بطريقة مثلى، وبشكل يضمن ألا تحيد عنه، فقد كان من الضروري ضبطها بالاستناد إلى ثلاث مبادئ على الأقل، هي: مبدأ المنفعة (1)، مبدأ الاقتصاد (2)، وأخيرا مبدأ الرقابة (3).

### 1. مبدأ المنفعة:

يجب أن يكون الهدف من النفقات العمومية هو دائما تحقيق المنفعة العامة<sup>1</sup>، عن طريق أساسا إشباع الحاجات العامة، وهذا تحت طائلة اعتبار النفقة غير عمومية<sup>2</sup>.

فمبدأ المنفعة يرمي، إذن، إلى منع استغلال النفقات العمومية لقضاء مصالح ذاتية لبعض الأشخاص و/أو الشرائح في المجتمع بدون وجه حق، نظرا لما قد يتمتعون به من نفوذ سياسي أو اقتصادي أو اجتماعي. وحتى يتسنى لها تفادي ذلك، فإنه ينبغي على السلطات العمومية أن تكون على دراية تامة بالاحتياجات الحقيقية التي تستحق فعلا اعتماد نفقات عمومية لأجل إشباعها.

لكن إذا كان القول بوجود أن تستهدف النفقات العمومية إشباع الحاجات العامة دون الحاجات الخاصة يبدو للوهلة الأولى قولا سهل التطبيق، فإن الواقع قد أثبت خلاف ذلك، وهذا نظرا لأن التمييز، وفق طريقة موضوعية، بين ما يعد حاجة عامة وبين ما يعد حاجة خاصة لم يكن بتلك البساطة والوضوح.

وهو ما جعل في نهاية المطاف عملية تحديد ما هي الحاجات العامة الواجب إشباعها تخضع بالأساس إلى معيار سياسي أكثر منه اقتصادي أو اجتماعي، وبتعبير آخر: فقد آلت مسألة البت في طبيعة حاجة ما، هل هي حاجة عامة أم حاجة خاصة<sup>3</sup>، إلى اختصاص الحكومة، التي لها بصددتها سلطة تقديرية واسعة.

وعلى كل، فإن تحقيق النفقات العمومية لأقصى ما يمكن من المنفعة العامة متوقف في الواقع على عاملين أساسيين، هما: زيادة نصيب الفرد من الدخل الوطني، وتقليل حدة التباين في المداخل (حجم ثروة) بين أفراد المجتمع. وتجدر الإشارة إلى أن هذين العاملين من الأهمية بمكان حتى تضمن الدولة استتباب الأمن والاستقرار في المجتمع.

### 2. مبدأ الاقتصاد:

<sup>1</sup> - عادل العلي، المرجع السابق، ص 43.

<sup>2</sup> - أمير يحيوي، مرجع سابق، ص 33.

<sup>3</sup> - محرز محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص 62.



إن الاقتصاد في بذل النفقات العمومية مبدأ لا يمكن الاستغناء عنه لضمان تحقيق أقصى قدر ممكن من المنفعة العامة، وذلك لأنه لا يمكن منطوق تصور تحقق المنفعة العامة القصوى بالنسبة لنفقات عمومية معينة، إلا إذا كانت - على الرغم من قلتها، وصغر مبالغها - ذات مردودية أكبر في إشباع الحاجات العامة التي استهدفتها، وهذا سواء من حيث كم الخدمات التي ساهمت في توفيرها أو من حيث جودتها، وذلك خاصة إذا ما قورنت تلك النفقات بنفقات أخرى، كانت أكبر منها مبلغاً، صرفت من قبل لإشباع ذات الحاجات العامة.

ومؤدى مبدأ الاقتصاد هو ضرورة عمل الدولة وأجهزتها على عقلنة الإنفاق العمومي وترشيده بما يخدم المصلحة العامة، وهذا لأن عدم الالتزام بهذا المبدأ مدعاة لبروز العديد من المظاهر السلبية التي من شأنها الإضرار بمصالح المجموعة الوطنية، فعلى سبيل المثال فقدان مؤسسات الدولة لثقة المكلفين بالضريبة، نتيجة إنفاق قدر كبير من الأموال العمومية فيما قد لا يكون ثمة طائل منه، كالإسراف مثلاً في إقامة وتنظيم الحفلات والمهرجانات على حساب ربما مشاريع أخرى قد تكون ذات أولوية، لما لها من دور مهم في الرفع من مستوى عيش غالبيتهم (أي المكلفين بالضريبة)، سيؤدي بلا شك إلى تفاقم بعض المشكلات الضريبية، عوض الحد منها، على غرار مثلاً التهرب والغش الضريبيين.

وينبغي التنويه إلى أن الاقتصاد في النفقات العمومية لا يراد به الحد منها أو تقليصها رغم أن الحاجة إليها قد تكون ماسة؛ وإنما يراد به حسن التدبير، وتجنب الإسراف والتبذير، وهذا من خلال محاولة الحصول على أكبر عائد ممكن بأقل تكلفة ممكنة.

فالإسراف والتبذير، أو ما يصطلح على تسميته بالتسيب (الفساد) المالي، من شأنه أن يؤدي إلى ضياع أموال الدولة وهدرها في مجالات و/أو في تصرفات غير ذات جدوى، كاستئجار المسؤولين مثلاً للمقرات والمركبات رغم وجود إمكانية لشرائها<sup>1</sup>... الخ.

وعليه فالإقتصاد في النفقات العمومية وترشيدها، من خلال جعل الأولوية دوماً لإشباع الحاجات الحقيقية الأكثر أهمية، يعتبر أمراً في غاية الأهمية؛ ذلك لأنه يمكن الدولة من ألا تتحمل إلا النفقات العمومية التي تكون فعلاً ضرورية ومقدرة بشكل يضمن تحقيق المنفعة العمومية بأقل تكلفة<sup>2</sup>.

### 3. مبدأ الرقابة:

مهما بذلت الدولة من جهد في سبيل وضع قواعد تتمكن من خلالها من ترشيد الإنفاق العمومي وتحقيق حكامته، فإن هذا الجهد لن تكون له قيمة عملية ما لم تفرض على الإنفاق العمومي رقابة تضمن احترام هذه القواعد عند التنفيذ<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - راجع أيضاً: رضا خلاصي، شذرات المالية العامة، مرجع سابق، ص 265.

<sup>2</sup> - الطاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع المالي، دار الكتب، جامعة الموصل، دون ذكر تاريخ النشر، ص 32.

<sup>3</sup> - محمد حلمي مراد، المرجع السابق، ص 118.

## المطلب الثاني

### إجراءات موافقة البرلمان على الميزانية العامة للدولة: قانون المالية

مع أن الميزانية العامة للدولة تأتي في كل الأحوال على شكل وثيقة قانونية تتضمن توقعاً لمجموع النفقات العمومية المزمع القيام خلال السنة المالية المقبلة، في مقابل ما هو متوقع لمجموع الإيرادات العمومية الممكن تحصيلها في ذات السنة، إلا أن النظرة إليها تختلف باختلاف الزاوية التي يتم من خلالها النظر إليها.

فالميزانية العامة للدولة إذا تم النظر إليها من زاوية النظر المحاسبية، فإنها تعتبر أداة مالية محاسبية، وذلك باعتبار أنها تتضمن جدولين، أحدهما يتضمن الأرقام والحسابات المتعلقة بالنفقات العمومية المرصودة للسنة المالية المقبلة، في حين يتضمن الآخر الأرقام والحسابات الخاصة بالمبالغ التي ينتظر أن تدعم بها الخزينة العمومية، ولذا فهي يجب أن تخضع من هذه الزاوية لقواعد المحاسبة المعمول بها في الدولة<sup>1</sup>، ما عدى ما استثنى منها صراحة بموجب نص خاص<sup>2</sup>.

وإذا تم النظر إلى الميزانية العامة للدولة من زاوية النظر الإدارية، فإنها تعتبر أداة ضرورية للنشاط الإداري<sup>3</sup>، وذلك باعتبارها هي من تمتد مختلف أجهزة الدولة ومرافقها العمومية بالإمكانات والوسائل اللازمة لأداء مهامها، ويظهر ذلك جلياً في امتلاك كل منها ميزانية خاصة بها تدرج فيها احتياجاتها المالية المتعلقة إما بالتوظيف، التكوين، الترقية، التجهيز والعصرنة، أو الصيانة... الخ. ولهذا فهي يجب أن تخضع من هذه الزاوية لقواعد القانون الإداري.

كما ويمكن النظر كذلك إلى الميزانية العامة للدولة من زاويتي نظر إحداهما اقتصادية، باعتبار أنها قد أصبحت تشكل أداة تسمح للدولة بالتدخل لتوجيه اقتصادها الوطني، عن طريق الموارد المالية المتاحة لها، نحو تبني سياسة معينة تراها أكثر ملائمة ونجاعة في تحقيق ما هو مرسوم من أهداف، والأخرى سياسية، باعتبار الميزانية العامة للدولة الأداة التي لا تستغني عنها الحكومة لتنفيذ فلسفتها وسياستها العامة في إدارة شؤون البلد، فضلاً عن أن الميزانية العامة وعن طريق هيكلتها تمكننا من معرفة الوضع السياسي للدولة، وهذا من حيث كونها دولة ذات سيادة أم أنها دولة فاقدة للسيادة، إما كلياً أو جزئياً، ومن حيث كونها دولة بسيطة أم دولة مركبة<sup>4</sup>... الخ.

<sup>1</sup> - أنظر: المادة 01 من القانون رقم 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية، الوارد ذكره أعلاه.

<sup>2</sup> - أنظر: المادة 02 من القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي (الجريدة الرسمية عدد 74 الصادرة في 25 نوفمبر 2007).

<sup>3</sup> - محمد الصغير بعلي، القانون الإداري، مرجع سابق، ص 05.

<sup>4</sup> - جمال لعامرة، مداخل الموانة العامة للدولة، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة بسكرة، العدد 02، 2002، ص 135 وما بعدها.

وأما إذا تم النظر إلى الميزانية العامة للدولة من زاوية نظر قانونية، فإنها تعتبر بمثابة قانون قواعد أمره لا يسمح لجهات التنفيذ بتجاوزها، من خلال الاتفاق على تجاهلها و/أو مخالفتها<sup>1</sup>؛ فالميزانية العامة للدولة بصريح النص الدستوري<sup>2</sup> تدخل ضمن المجال التشريعي الذي يتمتع البرلمان باختصاص ممارسته، ولهذا لا يمكن الشروع في تنفيذها إلا إذا تم أولاً عرضها على تصويت البرلمان. وباعتبار أن ذلك مؤداه وجوب أن تكون الميزانية العامة للدولة متضمنة وصادرة بموجب قانون، لتكون ملزمة وواجبة التنفيذ، فإنها قد أصبحت تسمى بقانون المالية<sup>3</sup>. وطالما هي كذلك، فإنها من هذه الزاوية يجب أن تخضع لما يخضع له باقي القوانين من إجراءات حتى يوافق عليها البرلمان. ولأهمية تلك الإجراءات في إسباغ صفة الدستورية على الميزانية العامة للدولة (قانون المالية) من عدمه، فقد ارتأينا تناولها في هذا المطلب، وذلك من خلال تقسيمه إلى فرعين، هما:

الفرع الأول: إجراءات الموافقة البرلمانية على قانون المالية في الحالات العادية

الفرع الثاني: إجراءات الموافقة البرلمانية على قانون المالية في حالات معينة

## الفرع الأول

### إجراءات الموافقة البرلمانية على قانون المالية في الحالات العادية

نظراً لأن الموافقة البرلمانية على قانون المالية يجب أن تكون دورية، أي بالنسبة لكل قانون مالية على حدى، فإن الإجراءات التي تتبع في كل مرة، وعلى مراحل، لأجل تحضيره وعرضه على البرلمان لإقراره قد أصبح يرمز إليها فقهاً<sup>4</sup> بدورة الميزانية العامة. وعلى كل، سنتناول في هذا الفرع (أولاً) إجراءات تحضير قانون المالية، ثم نتناول (ثانياً) إجراءات إقراره.

### أولاً: إجراءات تحضير قانون المالية

دون الدخول في التطورات المتلاحقة التي عرفها قانون المالية في الجزائر منذ الاستقلال<sup>5</sup>، سنحاول قدر الإمكان الإلمام بأهم المحطات التي تمر بها عملية إعداد قانون المالية وتحضيره. والبدائية

<sup>1</sup> Y. Denidni, La pratique du système budgétaire de l'Etat en Algérie, Office des publications universitaires, Alger, 2002, p30.

<sup>2</sup> - أنظر المواد: 16/151 من دستور 1976، 13/115 من دستور 1989، و11/140 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

<sup>3</sup> - دنيدي يحيى، المرجع السابق، ص52.

<sup>4</sup> - راجع على سبيل المثال: عادل العلي، المرجع السابق، ص353. رضا خلاصي، شذرات المالية العامة، مرجع سابق، ص184. خالد شحاده الخطيب، أحمد زهير شامية، المرجع السابق، ص297.

<sup>5</sup> - راجع حولها أكثر:

- M. T. Bouara, Les finances publiques : L'évolution de loi de finances en droit Algérien, Pages Bleues, Alger, 2007, p36 et s.

- Y. Denidni, La Genèse de la loi organique du 07 juillet 1984 relative aux lois de finances Algériennes, R.A.S.J.E.P, Faculté de droit, Université d'Alger, N°02, 1999, p08 et s.

هي بتحديد السلطة التي يرجع إليها اختصاص إعداد مشروع قانون المالية؛ فبحسب المادة من 02 من المرسوم التنفيذي رقم 40/98<sup>1</sup>، فإن إعداد مشروع ميزانية الدولة للتجهيز (قانون المالية) يدخل ضمن مهام وزير المالية، بالتنسيق مع الوزراء المعيّنين، والذي لأجل تمكينه من أداء هذه المهمة بشكل أكثر احترافي وأكثر إحكام، فقد وضعت تحت سلطته عدد من المديريات<sup>2</sup>، من أهمها بهذا الصدد نجد كل من المديرية العامة للتقدير والسياسات والمديرية العامة للميزانية، وكذا المديرية العامة للضرائب، هذا بالإضافة إلى وجود مدير الديوان بالوزارة الذي يساعده ثمانية (08) مكلفين بالدراسات والتلخيص مكلفين بعدة مهام مهمة، من بينها: علاقات الوزارة بالهيئات التشريعية، وبالعلاقات ببيئات التنفيذ، وكذا الملفات المسجلة في مجالس الوزراء ومجالس الحكومة.

فبالنسبة للمديرية العامة للتقدير والسياسات، فإنها مكلفة أساساً بالقيام<sup>3</sup>: بإعداد العناصر الضرورية لصياغة السياسات الميزانية والجبائية وتقييمها (أي هذه السياسات)، إعداد تأطير الاقتصاد الكلي والمالي لقوانين المالية، تحضير تقارير تقديم قوانين المالية، تصور آثار التدابير ذات الطابع الاقتصادي والمالي، فضلاً عن ضرورة قيام هذه المديرية - عن طريق المديرية التابعة لها - بضمان التقدير على المدين القصير والمتوسط بالارتكاز على متابعة الطرف الاقتصادي وتحليله، وكذا إعداد مناهج التقدير على المدين القصير والمتوسط لمجاميع القطاعات الحقيقية والمالية، وضمان تقدير التوازنات والموارد والتشغيل للأمة وتوازنات الميزانية بالتنسيق مع الهياكل المعنية في وزارة المالية، كما ويجب عليها ضمان متابعة وتحليل التدفقات المالية، والسهر على التحكم في هيكل النفقات الميزانية وتناسق توزيعها. وللإشارة، فإن المديرية العامة للخزينة، وعن طريق مديرية خزينة الدولة التابعة لها، مطالبة بالقيام بالأشغال المتعلقة بتحليل وتقييم وضعية عمليات الخزينة ورصيد تنفيذ قانون المالية<sup>4</sup>، في حين أن للمديرية العامة للضرائب هي الأخرى دور مهم في تحضير مشروع قانون المالية، وذلك باعتبارها المكلفة بالحرص والعمل على تمويل الخزينة العمومية للدولة بأهم إيراد سيادي على الإطلاق، وهو الضرائب، وهي بهذا الصدد مكلفة: بتحضير اقتراحات تدابير قوانين المالية وكل النصوص التطبيقية المرتبطة بها، تنسيق الأشغال التحضيرية لمشاريع قوانين المالية، تحيين وتقييم الامتيازات الجبائية الممنوحة بمقتضى قوانين المالية، إعداد تقديرات إيرادات الجبائية وتحليلها<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> - المرسوم التنفيذي رقم 40/98 المؤرخ في 01 فبراير 1998 والمتعلق بتحويل الاختصاصات والمهام وتسيير الهياكل والوسائل والمستخدمين التابعة لتسيير ميزانية الدولة للتجهيز (الجريدة الرسمية عدد 05 الصادرة في 04 فبراير 1998).

<sup>2</sup> - أنظر: المادة 01 من المرسوم التنفيذي رقم 364/07 المؤرخ في 28 نوفمبر 2007 والمتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية (الجريدة الرسمية عدد 75 الصادرة في 02 ديسمبر 2007).

<sup>3</sup> - أنظر: المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 364/07 المذكور أعلاه.

<sup>4</sup> - أنظر: المادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 364/07 المذكور أعلاه.

<sup>5</sup> - أنظر: المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 364/07 المذكور أعلاه.

هذا عن المديرية العامة التابعة لوزارة المالية التي لها دور و/أو دخل في إعداد مشروع قانون المالية وتحضيره، أما عن المديرية العامة التابعة لها والمكلفة أساسا بهذه المهمة، فهي المديرية العامة للميزانية<sup>1</sup>، والتي هي مخولة في سبيل أدائها لهذه المهمة بـ:

**1. المساهمة في إعداد سياسة الميزانية:** ولها لأجل القيام بذلك الاتصال بالهيكل والمؤسسات المعنية، وذلك بقصد إطلاعها على الخطوط العريضة التي سيتم تبنيها في الميزانية المقترحة للسنة المالية المقبلة (س+1)، وذلك بناء على توجهات السياسة العامة التي تريد الحكومة اتباعها وتطبيقها في تلك السنة. هذا بالإضافة إلى ما جرى عليه<sup>2</sup> العمل من أن المديرية ترسل القطاعات والمؤسسات المعنية في شهر فيفري لتبلغ كل منها بالتعليمة المعدة من قبلها، والتي تذكر وتشرح فيها بعض القواعد والإجراءات الخاصة بكيفية استغلال الجداول - المرفقة بالتعليمة - المتعلقة بالتقديرات، فضلا عن التوجيهات التي يتعين التقيد بها عند إجراء عمليات التقدير، وكذا توضيح الآليات والأجال التي يجب احترامها في إرسال تلك التقديرات للإيرادات والنفقات المتوقعة إلى وزارة المالية<sup>3</sup>.

**2. استلام ومناقشة مشاريع الميزانيات المرسل إليها:** بعد توصل المديرية العامة للميزانية بما يرسل إليها من مشاريع ميزانيات، فإنها وعن طريق موظفيها من المفتشين المحليين للميزانية<sup>4</sup> و/أو من المفتشين المحليين الرئيسيين للميزانية<sup>5</sup> تقوم بدراستها من حيث ما تضمنته من تقديرات سواء فيما تعلق بجانب الإيرادات المتوقع تحصيلها، أو فيما تعلق بجانب الاعتمادات المالية المعبر عن وجود حاجة لإنفاقها، لكن وبما أن الدولة عموما ووزارة المالية خصوصا لا يتصور مبدئيا أن تعترض على ما يمكن تحصيله من إيرادات، فإنهما ومن خلال المديرية العامة للميزانية قد تعترض على بعض النفقات العمومية التي قد يكون تم اقتراحها والمطالبة بها في عدد من مشاريع الميزانيات المرسل، وذلك لأن المديرية ملزمة باقتراح ومراعاة كل إجراء يعتبر ضروريا لترشيد نفقات الدولة وتحسين فعاليتها<sup>6</sup>، وفي حال تبين لوزير المالية بأن النفقات المقترحة والتمسك بها من قبل المعنيين مبررة نظرا لطابعها الضروري، فإنه لن يكون أمامه إلا حلين لإعادة التوازن بين الإيرادات المتوقع تحصيلها وبين النفقات التي تم طلبها، وهما إما تطبيق<sup>7</sup>: **قاعدة أولوية النفقات**، أي أن الوزير يعطي الأولوية للنفقات على حساب على الإيرادات؛ بحيث يلبي كل

<sup>1</sup> - أنظر: المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 40/98 المذكور أعلاه.

<sup>2</sup> - زيوش رحمة، المرجع السابق، ص 105. محرزي محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص 352.

<sup>3</sup> - أنظر: المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 40/98 المذكور أعلاه.

<sup>4</sup> - أنظر: المادة 17 من المرسوم التنفيذي رقم 297/10 المؤرخ في 29 نوفمبر 2010 والمتضمن القانون الأساسي الخاص بالموظفين المنتمين للأسلاك الخاصة بالإدارة المكلفة بالميزانية (الجريدة الرسمية عدد 74 الصادرة في 05 ديسمبر 2010).

<sup>5</sup> - أنظر المادة 18 من المرسوم التنفيذي رقم 297/10 الوارد ذكره أعلاه.

<sup>6</sup> - أنظر: المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 40/98، والمادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 364/07، المذكورين أعلاه.

<sup>7</sup> - برحمانى محفوظ، المالية العامة في التشريع الجزائري، مرجع سابق، ص 129 - 130.

طلبات النفقات التي وجهت إليه، ولذا فهو يعمل على تغطيتها جميعها عن طريق اقتراح الزيادة في الإيرادات عوض تلك التي كان مبرمجا في الأول اقتراحها، ولكن هذا الاقتراح قد يصطدم في الواقع بعجز الخزينة العمومية عن تغطية الزيادات المقترحة، بالإضافة إلى أن الضغط الضريبي (أي مستوى العبء الضريبي) المفروض على المكلفين بالضريبة قد يكون في مستوى عال؛ بحيث لا يسمح بالرفع فيه مخافة ما قد ينجم عن ذلك من ردادات فعل مالية واجتماعية قد تكون عنيفة، ومن ثم فإنه لا يبقى أمام الوزير سوى تطبيق قاعدة أولوية الإيرادات، والتي تحتم عليه رفض كل نفقة ليست ضرورية، وتخفيض بعض النفقات التي يمكن عقلمة استغلالها، وهذا حتى يتمكن في النهاية من أن يصل إلى تحقيق التوازن المطلوب بين الإيرادات والنفقات في ظل نظرة استشرافية لمقدرات البلد المالية. وتجدر الإشارة إلى أنه بإمكان الوزراء الذين لم يستجب وزير المالية لطلباتهم أن يلجأو إلى تحكيم<sup>1</sup> الوزير الأول، وعند الاقتضاء رئيس الجمهورية.

**3. إعداد وثيقة مشروع قانون المالية:** بعد الانتهاء من فحصها ومناقشتها لمشاريع الميزانيات المرسله إليها، وتوصلها إلى تحديد إجمالي (مجموع) ما هو متوقع من إيرادات ونفقات، وعند الاقتضاء العجز المقدر<sup>2</sup>، بالنسبة للسنة المالية المقبلة، فإن المديرية العامة للميزانية تقوم بصياغة الميزانية المجمعة، وبالإشتراك مع المديرية العامة للضرائب، التي تقوم بتنسيق أشغال تحضير قانون المالية في الشق المتعلق بالأحكام التشريعية الخاصة بالإيرادات (الضرائب<sup>3</sup>) التي يرجع إليها لإدارة الجمارك تحصيلها<sup>4</sup>، يتم صياغة قانون المالية ككل وفق ما نصت عليه المادة 67 من القانون رقم 17/84 المتعلق بقوانين المالية - المذكور أعلاه - من أنه<sup>5</sup>: (يضم مشروع قانون المالية... مواد تتناول من جديد وفي صيغة واضحة، الأحكام القانونية الجديدة أو المعدلة. تتألف الوثيقة المتضمنة مشروع قانون المالية المقدمة بشكل كامل والتي يسمح محتواها بإجراء دراسة مستفيضة، من جزئين متباينين، يضم الجزء الأول الأحكام المتعلقة بتحصيل الموارد العمومية وبإلطرف والوسائل التي تضمن سير المصالح العمومية وتسمح بضمان التوازنات المالية الداخلية والخارجية المنصوص عليها في المخطط السنوي للتنمية. ويقترح في الجزء الثاني المبلغ الإجمالي للاعتمادات المطبقة بصدد الميزانية العامة للدولة... المبلغ الإجمالي للنفقات بالرأسمال...).

<sup>1</sup> - أنظر: المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 364/07 المذكور أعلاه.

<sup>2</sup> - رضا خلاصي، شذرات المالية العامة، مرجع سابق، ص 189.

<sup>3</sup> - أنظر: المادة الأولى من المرسوم التشريعي رقم 15/93 المؤرخ في 04 ديسمبر 1993 المعدل للمادة 13 من القانون رقم 17/84 المؤرخ في 07 يوليو 1984 والمتعلق بقوانين المالية (الجريدة الرسمية عدد 08 الصادرة في 05 ديسمبر 1993).

<sup>4</sup> - أنظر: المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 364/07 المذكور أعلاه. وراجع كذلك: لعمارة جمال، تقديم وثائق الميزانية العامة للدولة في الجزائر، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة قسنطينة، العدد 21، 2004، ص 174.

<sup>5</sup> - أنظر: المادة الأولى من القانون رقم 24/89 المؤرخ في 31 ديسمبر 1989 المعدل والمتمم للقانون رقم 17/84 المؤرخ في 07 يوليو 1984 المعدل والمتمم (الجريدة الرسمية عدد 01 الصادرة في 03 يناير 1990).

4. إعداد تقرير تقديم قانون المالية والملحقات التفسيرية: وتتولى ذلك مديرية تقدير الاقتصاد الكلي التابعة للمديرية العامة للتقدير والسياسات الموجودة على المستوى المركزي لوزارة المالية<sup>1</sup>؛ بحيث نصت المادة 68<sup>2</sup> من القانون رقم 17/84 على وجوب أن يرفق قانون المالية للسنة بتقرير تفسيري للتوازن الاقتصادي والمالي والنتائج المحصل عليها وآفاق المستقبل، مبرزاً على الخصوص وضعية تقديرات الإيرادات بالعملة الصعبة المحررة بالدينار ومشروع توزيعها على النفقات، بالإضافة إلى وجوب إرفاق مشروع القانون بكل الملحقات التفسيرية التي نصت عليها (أي المادة 68).

5. إعداد قانون ضبط الميزانية للسنة المالية - 3: فبحسب المادة 68 من القانون رقم 17/84 دوماً، فإن قانون المالية للسنة يجب أن يرفق بالقانون المتضمن ضبط الميزانية للسنة المالية - 3، هذا الأخير تتولى المبادرة بمشروعه التمهيدي المديرية الفرعية لقانون ضبط الميزانية، التي في سبيل تمكنها من القيام بذلك، يحق لها<sup>3</sup>: استغلال الوثائق المحاسبية والميزانية للآميرين بصرف ميزانية الدولة والمحاسبين العموميين المعنيين، جمع أي وثيقة إحصائية ومحاسبية ضرورية لتحضير مشروع قانون الضبط. وللإشارة، فإن هذه المديرية الفرعية تقوم بهذا الدور باعتبارها تابعة لمديرية التنظيم والتنفيذ المحاسبي للميزانيات، التي هي المكلفة في الأصل بإعداد مشروع قانون ضبط الميزانية، وبدورها فإن مديرية التنظيم والتنفيذ المحاسبي للميزانيات تقوم بأداء الصلاحيات المخولة لها باعتبارها إحدى المديريات الخمس (05) التي تتكون منها المديرية العامة للمحاسبة التابعة مركزياً لوزارة المالية.

بعد الانتهاء من كل هذه الإجراءات التحضيرية، يكون المشروع التمهيدي لقانون المالية جاهزاً في شهر مارس للعرض على الحكومة من قبل وزير المالية<sup>4</sup> في اجتماع يرأسه الوزير الأول<sup>5</sup>، وهو الاجتماع الذي يمكن أن يفرضي إلى إدخال تعديلات على مسودة المشروع، والتي غالباً ما تكون بمثابة حلول توفيقية للمسائل الخلافية بين وزارة المالية وغيرها من الوزارات، ليتم في نهاية الاجتماع الفصل بشكل نهائي في طلبات الإنفاق المقدمة من مؤسسات الدولة وأجهزتها المعنية، وذلك بعد تأكد الحكومة من مدى جدية المبررات التي تستند إليها هذه الطلبات، ووقوفها على رأي (توصية) المديرية العامة للميزانية بشأن قبولها من عدمه، وبذلك تصل الحكومة إلى اعتماد صيغة شبه نهائية لمشروع قانون المالية.

شبه نهائية لأن الوزير الأول ملزم دستورياً<sup>6</sup> بأن يرسل مشروع قانون المالية، بعد تولي وزارة المالية تكييفه بناءً على التوصيات التي خلص إليها اجتماع الحكومة، إلى مجلس الدولة الذي يبدي رأيه

<sup>1</sup> - أنظر: المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 364/07 المذكور أعلاه.

<sup>2</sup> - المعدلة والمتممة بموجب المادة الثانية من القانون رقم 24/89 المذكور أعلاه.

<sup>3</sup> - أنظر: المادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم 364/07 المذكور أعلاه.

<sup>4</sup> - جمال لعامرة، منهجية الميزانية العامة في الجزائر، مرجع سابق، ص 162.

<sup>5</sup> - أنظر: المادة 99 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

<sup>6</sup> - أنظر: المادة 136 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

بشأنه، ثم تأتي مرحلة الحسم بالنسبة لإجراءات تحضير قانون المالية، وهي عرض نص المشروع على مجلس الوزراء، برئاسة رئيس الجمهورية، الذي يتمتع بهذا الصدد بسلطة تقديرية واسعة في الموافقة على المشروع على صيغته التي هو عليها، أو يدخل عليه ما يشاء من تعديلات؛ ليصل بذلك النص لأن يكون مشروعاً نهائياً لقانون المالية، ويمكن عندئذ للوزير الأول إيداعه بمكتب المجلس الشعبي الوطني، لتبدأ إجراءات إقراره.

## ثانياً: إجراءات إقرار قانون المالية

لا يمكن للحكومة الشروع في تنفيذ مشروع قانون المالية، إلا إذا وافق عليه البرلمان بغرفتيه وأصبح قانوناً بآتم معنى الكلمة. ولأجل ذلك، يجب على الوزير الأول إيداع مشروع القانون، مرفقاً بعرض أسباب<sup>1</sup>، في أجل أقصاه 30 سبتمبر من السنة التي تسبق السنة المالية المعنية<sup>2</sup> بمكتب المجلس الشعبي الوطني<sup>3</sup>.

بعدها يقوم رئيس المجلس الشعبي الوطني بإحالة مشروع القانون، مرفقاً بالوثائق والمستندات المتعلقة به، على اللجنة الدائمة صاحبة الاختصاص، وهي في هذه الحالة لجنة المالية والميزانية على مستوى المجلس، وذلك حتى تقوم بدراسة المشروع ومناقشته، ويمكنها بهذا الصدد الاستماع إلى ممثل الحكومة، وعند الاقتضاء يمكنها أن تطلب - عن طريق رئيس المجلس - من الحكومة الاستماع إلى وزير المالية شخصياً، ويمكن للجنة أن تستعين بالمختصين وذوي الخبرة في أداء عملها، بل ويمكنها أن تطلب من مكتب المجلس الشعبي الوطني عرض مشروع قانون المالية المحال إليها على لجنة دائمة أخرى، وهذا لإبداء الرأي فيه فقط، أي لا يمكنها - بقوة القانون - التخلي عن اختصاصها هذا للجنة أخرى، وفي هذا الإطار يمكن للجنة المالية والميزانية التقدم باقتراح تعديلات على مشروع القانون، ثم تقوم بالتصويت وجوباً - على خلاف المناقشات - بحضور أغلبية أعضائها، وفي حال عدم توفر النصاب القانوني، تتعقد جلسة ثانية للتصويت في ظرف ست (06) ساعات، ويكون التصويت حينئذ صحيحاً مهما كان عدد الأعضاء الحاضرين، ليتم في الأخير تحرير ملخص عن التقرير الصادر عن اجتماعات اللجنة، ويكلف مقرر اللجنة بتقديم أشغال اللجنة إلى نواب المجلس الشعبي الوطني، وفي حال غيابه يعين رئيس اللجنة من ينوب عنه<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - أنظر: المادة 19 من القانون العضوي رقم 12/16 المذكور أعلاه.

<sup>2</sup> - أنظر: المادة 67 من القانون رقم 17/84 المعدلة والمتممة بموجب المادة الأولى من القانون رقم 24/89، السابق ذكرهما أعلاه.

<sup>3</sup> - أنظر: المادة 137 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

<sup>4</sup> - أنظر المواد: 23، 38، 40، 42، 43، 45 - 47، 56، 61 من النظام الداخلي للمجلس الشعبي الوطني (الجريدة الرسمية عدد 46 الصادرة في 30 يوليو 2000)، والمادتين 26 و28 من القانون العضوي رقم 12/16 المذكور أعلاه.



عقب الانتهاء من الدراسة الفنية والمتخصصة لمشروع القانون المالية من قبل لجنة المالية والميزانية، يتم توزيع تقرير اللجنة بشأنه على نواب المجلس الشعبي الوطني، وهذا بصفة استثنائية لأحكام المادة 55 من النظام الداخلي للمجلس الشعبي الوطني، لأنها هي بنفسها من استنتجت مشروع قانون المالية من الخضوع لما نصت عليه من إجراءات.

بعدها يتم تحديد جلسة المناقشة والتصويت و يبلغ جدول أعمالها للحكومة والنواب، وهذا مع وجوب مراعاة واحترام ما نصت عليه المادة 44 من القانون العضوي رقم 12/16 - المذكور أعلاه - في فقرتها الثانية، من أنه: (يصوت المجلس الشعبي الوطني على مشروع قانون المالية في مدة أقصاها سبعة وأربعون (47) يوما، ابتداء من تاريخ إيداعه، ويرسل فورا إلى مجلس الأمة).

فور انعقاد الجلسة في تاريخها المحدد، يشرع في مناقشة مشروع قانون المالية بالاستماع إلى وزير المالية، ومقرر لجنة المالية الميزانية، ثم إلى المتدخلين حسب ترتيب تسجيلهم المسبق، على أن تتصب التدخلات المقدمة أثناء المناقشة العامة على كامل النص، وهنا يحق لوزير المالية ولرئيس لجنة المالية والميزانية أو مقررها طلب الكلمة من رئيس الجلسة للرد في الغالب على بعض التدخلات، ثم بعد الانتهاء من تدخلات المسجلين والردود عليها، أي المناقشة، يقرر المجلس الشعبي الوطني - بعد سماع كل من وزير المالية وممثل لجنة المالية والميزانية - اللجوء إلى التصويت على مشروع القانون أو تأجيله<sup>1</sup>، وهذا خاصة في ظل ما جاء في المادة 58 من النظام الداخلي للمجلس الشعبي الوطني، من أنه: (لا يصح التصويت بالمجلس الشعبي الوطني إلا بحضور أغلبية النواب. في حالة عدم توفر النصاب تعقد جلسة ثانية بعد ست (06) ساعات على الأقل واثنتي عشرة (12) ساعة على الأكثر، ويكون التصويت حينئذ صحيحا مهما يكن عدد النواب الحاضرين).

وأما فيما يخص طريقة التصويت على مشروع قانون المالية، فإنه بالجمع بين عدد من المواد القانونية التي تحكم التصويت بالمجلس<sup>2</sup>، يمكن القول وأن التصويت بمادة بمادة لا يمكن أن يتم إلا بصدد الأحكام والمواد التي قدم بشأنها النواب مقترحات لتعديلها، وقبلها مكتب المجلس شكلا، وأحالها على الجلسة العامة لتبت فيها، أما إيرادات الميزانية العامة للدولة ونفقاتها، وكذا الميزانيات الملحقة، والحسابات الخاصة بالخرينة، فإنها يجب أن تكون في كل الأحوال محل تصويت إجمالي (كلي).

<sup>1</sup> - أنظر: المادة 33 من القانون العضوي رقم 12/16 الوارد ذكره أعلاه.

<sup>2</sup> - أنظر: المادة 35 من القانون العضوي رقم 12/16، المادة 79 من القانون رقم 17/84، والمادة 61 من النظام الداخلي للمجلس الشعبي الوطني، السابق ذكرهم أعلاه.

بعد فراغ المجلس من التصويت على مشروع قانون المالية، فإنه يتعين على رئيس المجلس الشعبي الوطني إرسال النص المصوت عليه إلى رئيس مجلس الأمة فوراً<sup>1</sup>، ويشعر الوزير الأول بهذا الإرسال مرفقاً بنسخة من ذات النص<sup>2</sup>.

وللإشارة، فإن المجلس الشعبي الوطني يعتبر موافقاً على مشروع قانون المالية إذا حصل هذا الأخير على تأييد أغلبية النواب المصوتين، أي حتى ولو كانت أغلبية بسيطة.

بدوره، يقوم مجلس الأمة بمناقشة هذا النص والتصويت عليه، وفقاً لأحكام كل من القانون العضوي رقم 12/16 الوارد ذكره أعلاه ونظامه الداخلي المعدل والمتمم<sup>3</sup>، خلال أجل أقصاه عشرون (20) يوماً<sup>4</sup>. وللإشارة، فإن مجلس الأمة يعتبر دستورياً<sup>5</sup> مصادقاً على مشروع قانون المالية متى وافقت عليه أغلبية أعضائه الحاضرين. وفي غضون عشرة (10) أيام من مصادقة مجلس الأمة على مشروع قانون المالية، يقوم رئيس المجلس بإرسال النص النهائي المصادق عليه إلى رئيس الجمهورية، على أن يشعر رئيس المجلس الشعبي الوطني والوزير الأول بهذا الإرسال<sup>6</sup>.

ومن حيث المبدأ، فإن رئيس الجمهورية في الحالات العادية يبقى له متسع من الوقت لإصدار القانون، على أنه ملزم دستورياً بعدم تجاوز عتبة الثلاثون (30) يوماً التي تلي تاريخ تسلمه للقانون<sup>7</sup>.

هذا وبمفهوم المادة 69 من القانون 17/84 - المذكور أعلاه - فإنه ينبغي مراعاة أن يكون قانون المالية قابلاً للتطبيق (أي ساري النفاذ) عند تاريخ أول يناير من السنة المالية المعنية، وإلا فإنه يجب تطبيق ما تضمنته في طيها من أحكام فيما يخص جانبي الإيرادات والنفقات معاً، وهذا فقط إلى غاية نشر قانون المالية الجديد في الجريدة الرسمية<sup>8</sup> ودخوله فعلياً حيز النفاذ.

---

<sup>1</sup> - أنظر: الفقرة الثانية من المادة 44 من القانون العضوي رقم 12/16 المذكور أعلاه.

<sup>2</sup> - أنظر: المادة 42 من القانون العضوي رقم 12/16 المذكور أعلاه.

<sup>3</sup> - أنظر: الجريدة الرسمية عدد 84 الصادرة في 29 نوفمبر 1999

<sup>4</sup> - أنظر: الفقرة الثالثة من المادة 44 من القانون العضوي رقم 12/16 المذكور أعلاه.

<sup>5</sup> - أنظر: الفقرة الرابعة من المادة 138 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

<sup>6</sup> - أنظر: المادة 43 من القانون العضوي رقم 12/16 المذكور أعلاه.

<sup>7</sup> - مع مراعاة طبعاً أحكام المادتين 144 و145 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

<sup>8</sup> - برحمانى محفوظ، المالية العامة في التشريع الجزائري، مرجع سابق، ص 137.

## الفرع الثاني

### إجراءات الموافقة البرلمانية على قانون المالية في حالات معينة

منذ تاريخ إنشاء المجلس الوطني التأسيسي في 20 سبتمبر 1962، الذي كان يتمتع بممارسة الوظيفة التشريعية إلى جانب وظيفته التأسيسية، والجزائر محافظة على تبنيها لنظام المجلس الواحد في تنظيمها لبرلمانها<sup>1</sup>؛ بحيث لم يحد المؤسس الدستوري الجزائري عن ذلك في دستور 1963، من خلال إنشائه للمجلس الوطني<sup>2</sup>، وفي دستوري 1976<sup>3</sup> و1989<sup>4</sup>، من خلال محافظته على المجلس الشعبي الوطني المنشأ بموجب دستور 1976.

لكن ومع ما عرفته الجزائر في بداية فترة التسعينيات من أزمات، من بينها ما وقعت فيه البلاد من فراغ مؤسساتي على مستوى القيادة السياسية، وهذا بسبب الحل الرئاسي للمجلس الشعبي الوطني، وتقديم رئيس الجمهورية آنذاك لاستقالته إلى المجلس الدستوري الذي لم يجد بدا إلا قبولها، وهو الوضع الذي شكل بالفعل تهديدا خطيرا على وجود الدولة وبقائها، وحتى لا يسمح بتكرار هذا الوضع مجددا، عن طريق تفادي حدوث شغور جماعي للسلطات السياسية الحاكمة في البلاد، فإن المؤسس الدستوري الجزائري وبمناسبة وضع لدستور 28 نوفمبر 1996 - الذي جاء في شكل تعديل دستوري لدستور 1989 - لم يتوان هذه المرة في التخلي عن نظام المجلس الواحد، وتبني بدلا عنه نظام المجلسين (العرفتين)، أو ما يعرف كذلك بنظام الثنائية البرلمانية و/أو البيكاميرالية<sup>5</sup>، وذلك بإحداثه لمجلس الأمة إلى جانب المجلس الشعبي الوطني<sup>6</sup>.

أما عن سلطات رئيس الجمهورية في مواجهته البرلمان، سواء في ظل مرحلة الأحادية أو في مرحلة الثنائية، فلم تتغير كثيرا؛ بحيث حافظ الرئيس على الكثير من الصلاحيات التشريعية التي عززت من مركزه في علاقته بالبرلمان، ولعل من أبرز هذه الصلاحيات، نجد حقه في طلب مداولة ثانية بشأن

<sup>1</sup> عقيلة خرباشي، مركز مجلس الأمة في النظام الدستوري الجزائري، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة باتنة، 2010، ص15.

<sup>2</sup> أنظر: المادة 27 منه.

<sup>3</sup> أنظر: المادة 126 منه.

<sup>4</sup> أنظر: المادة 92 منه.

<sup>5</sup> جعفري نعيمة، المركز الدستوري للغرفة الثانية في البرلمان، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة تلمسان، 2015، ص04.

<sup>6</sup> أنظر: المادة 98 من دستور 1996 قبل تعديل 2016.

قانون معين، بشرط أن يصوت عليه البرلمان بشكل نهائي وقبل قيامه هو (أي الرئيس) بإصداره<sup>1</sup>، وهو ما يعبر عنه فقها بحق (سلطة) الاعتراض الرئاسي<sup>2</sup>.

هذا وبالعودة إلى نظام المجلسين المتبع حالياً في تكوين البرلمان الجزائري، فإنه وبالرغم من المزايا التي يمكن أن يحققها<sup>3</sup> إلا أنه قد ينجم عنه في التطبيق خلق عدة مشاكل، لاسيما منها تلك التي تتعلق بالخلافات التي قد يثور من حين لآخر بين مجلسي البرلمان.

ولما كان قانون المالية يعتبر منذ القدم أحد أهم مجالات الصراع بين السلطات والهيئات، وذلك بالنظر إلى دوره المهم في تقوية مركزها ضد بعضها البعض؛ فمن يكون مهيمنا على أكبر قدر من أموال الدولة العمومية هو من يستطيع التحكم في غيره، وهذا بالنظر إلى حاجتهم الماسة إليه لإشباع وتغطية احتياجاتهم المالية، فإن الموافقة البرلمانية على مضمون قانون المالية قد تصادفها في حالات معينة عراقيل، منها من تجد مصدرها في حدوث خلاف بين مجلسي البرلمان حوله، ومنها من تجد مصدرها في استعمال رئيس الجمهورية لحقه في الاعتراض على القوانين، من بينها قوانين المالية.

وباعتبار ذلك، فقد ارتأينا أنه من المهم أن نتطرق في هذا الفرع إلى الإجراءات الواجب اتباعها لتجاوز الموافقة البرلمانية على قانون المالية للعراقيل التي قد تعترضها (أولاً) في حالة وجود خلاف بين مجلسي البرلمان، وكذا (ثانياً) في حالة وجود اعتراض رئاسي.

### أولاً: حالة وجود خلاف بين مجلسي البرلمان

ما من شك في أن المؤسس الدستوري الجزائري بإنشائه لمجلس الأمة، إلى جانب المجلس الشعبي الوطني ليكونا معاً البرلمان الجزائري، لم يكن يريد له أن يكون مجرد غرفة شكلية ليس لها دور محدد يمكن أن تقوم به، وذلك بالأخص في المجال التشريعي، ويظهر ذلك بشكل جلي في الأغلبية جد المرتفعة التي كان يشترطها (أي المؤسس الدستوري الجزائري) قبل تعديل 2016 لمصادقة مجلس الأمة على مشاريع القوانين التي تأتيه من المجلس الشعبي الوطني بعد أن يصادق عليها هذا الأخير؛ بحيث كانت الفقرة الثالثة للمادة 120 من دستور 1996 قبل تعديله في سنة 2016 تنص على أنه: **(يناقش**

<sup>1</sup>- أنظر المواد: 50 من دستور 1963، 155 من دستور 1976، 118 من دستور 1989، و145 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

<sup>2</sup>- راجع مثلاً: حازم صادق، سلطة رئيس الدولة بين النظامين البرلماني والرئاسي، دار النهضة العربية، القاهرة، 2009، ص413. حسن البحري، سلطة الرئيس الأمريكي في الاعتراض على القوانين، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد 01، 2012، ص75.

<sup>3</sup>- راجع مثلاً: لوناسي جبيقة، السلطة التشريعية في الدستور الجزائري لسنة 1996، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة تيزي وزو، 2008، ص20.

مجلس الأمة النص الذي صوت عليه المجلس الشعبي الوطني ويصادق عليه بأغلبية ثلاثة أرباع (3/4) أعضائه، أي أنه كان يكفي لربع (1/4) الأعضاء + عضو واحد أن يتغيروا عن جلسة التصويت لثاني مرة على التوالي<sup>1</sup> - أو الحضور مع الامتناع عن التصويت أو التصويت ضد مشروع القانون - حتى يكون مجلس الأمة في حكم الرفض للنص الذي سبق وأن صادق عليه المجلس الشعبي الوطني من قبل، مثلما وقع مثلاً سنة 1999 بالنسبة للقانون العضوي المتضمن التنظيم القضائي؛ أين رفض مجلس الأمة النص بسبب ما تضمنه من إنشاء محاكم متخصصة في شؤون الأسرة، وهذا بعد أن كان المجلس الشعبي الوطني قد صادق عليه من قبل<sup>2</sup>.

وقد حاول المؤسس الدستوري الجزائري التخفيف من وطأة هذه الأغلبية العالية، التي يمكن وصفها بالأغلبية الكابحة و/أو المعرقلّة، لأنها تؤدي إلى عدم إرسال النص إلى رئيس الجمهورية لإصداره بالحالة التي يتأتى عليها من قبل المجلس الشعبي الوطني؛ فالمؤسس الدستوري الجزائري بعد تعديل 2016، وبموجب الفقرة الرابعة من المادة 138 الحالية من دستور 1996، قد أصبح يشترط أن تتم مصادقة مجلس الأمة على النص الذي صوت عليه المجلس الشعبي الوطني بأغلبية أعضائه الحاضرين بالنسبة لمشاريع القوانين العادية، وبالأغلبية المطلقة بالنسبة لمشاريع القوانين العضوية.

لكن لماذا قد يلجأ مجلس الأمة لإبداء موقف مغاير لذلك الذي كان المجلس الشعبي الوطني سبق وأن تبناه بخصوص النص محل الخلاف؟

يذهب بعض الفقه إلى أن مجلس الأمة - وبحكم ربما طريقة انتقاء جزء هام من أعضائه، وهم الثلث الذي يعينه رئيس الجمهورية<sup>3</sup>، أو من يسمون بالثلث الرئاسي - يمكن أن يشكل بهذا الصدد أداة لصالح الحكومة، وذلك سواء بالنسبة لمشاريع الحكومة التي تعرضت لتعديلات جوهرية من قبل نواب المجلس الشعبي الوطني، أو بالنسبة للاقتراحات المقدمة من نواب المجلس بخلاف توجهات الحكومة<sup>4</sup>. وما يمكن إبدائه في هذا الشأن من موقف هو أن مجلس الأمة قد حاول أن ينتزع لنفسه، من خلال بعض نصوص نظامه الداخلي لسنة 1998، حق إجراء و/أو إدخال ما يراه ضرورياً من تعديلات على النصوص التشريعية التي تأتيه من المجلس الشعبي الوطني بعد أن يصوت عليها، لكن المجلس الدستوري وبعد أن عرض عليه هذا النظام الداخلي لمجلس الأمة لرقابة مدى مطابقته للدستور، قد أقر بأن هذه النصوص التي أدرجها مجلس الأمة في نظامه الداخلي هذا غير مطابقة للدستور؛ بحيث جاء

<sup>1</sup> - أنظر: المادة 60 من النظام الداخلي لمجلس الأمة (الجريدة الرسمية عدد 84 الصادرة في 29 نوفمبر 1999).

<sup>2</sup> - كايس شريف، مدى فعالية اللجنة البرلمانية المتساوية الأعضاء في تسوية الخلاف بين الغرفتين البرلمانيتين، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة تيزي وزو، العدد 01، 2006، ص124.

<sup>3</sup> - أنظر: الفقرة الثانية من المادة 118 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

<sup>4</sup> - بوكرا إدريس، المراجعة الدستورية في الجزائر بين الثبات والتغيير، مجلة إدارة، المدرسة الوطنية للإدارة، الجزائر، العدد 01، 1998، ص44.

في رأي المجلس الدستوري رقم 98/04 المؤرخ في 10 فبراير 1998 بأنه: (فيما يخص المواد من 63 إلى 68 والمادتان 75 و76 من النظام الداخلي لمجلس الأمة، الخاصة بإجراءات التعديلات على النصوص القانونية مأخوذة بصفة مجتمعة، بسبب ما لها من التشابه في الموضوع الذي تعالجه، اعتباراً أن الفقرة الأولى من المادة 119 من الدستور قد أسندت صلاحية المبادرة بالقوانين لكل من رئيس الحكومة و النواب دون سواهم... واعتباراً أن الفقرة الرابعة من المادة 120 من الدستور تقرر احتمال حدوث خلاف بين الغرفتين وتضع لذلك تدابير حله بإسناد مهمة اقتراح نص يتعلق بالأحكام محل الخلاف إلى لجنة متساوية الأعضاء مشكلة من ممثلين عن غرفتي البرلمان، تجتمع بناء على طلب من رئيس الحكومة، مما يترتب عليه أن المؤسس الدستوري لا يقصد على الإطلاق منح مجلس الأمة صلاحية إدخال أي تعديل على النص المعروض عليه للمناقشة خارج هذا الإطار، واعتباراً، بالنتيجة، أن إقرار حق التعديل وإجراءاته الواردة في المواد 63 من إلى 68 والمادتين 75 و76 من النظام الداخلي تتعارض مع مقتضيات مواد الدستور المذكورة سابقاً...).

ومنه فمجلس الأمة خارج إطار اللجنة المتساوية الأعضاء التي تتدخل بطلب من الوزير الأول حالياً، رئيس الحكومة سابقاً، لم يكن في وسعه دستورياً قبل تعديل 2016 إدخال التعديلات التي قد يرى بأنها لازمة وضرورية في النص التشريعي المعروض عليه، وهذا حتى يوافق أن يصادق عليه بعد أن صوت عليه المجلس الشعبي الوطني من قبل، ولذا فهو لم يكن أمامه قبل تعديل 2016 سوى اتباع إحدى الطرق الثلاث السابق ذكرها أعلاه، وهي أن لا يحضر ربع أعضائه + عضو واحد على الأقل جلستي التصويت، أو يحضروا ولكن يمتنعوا عن التصويت أو يصوتوا ضد النص المعني، وهذا لعله يتمكن من جعل الوزير الأول يقوم باستدعاء اللجنة، ومن ثم تكون أمامه (أي مجلس الأمة) فرصة لأن يناور من أجل إقناع المجلس الشعبي الوطني بضرورة إدخال التعديلات التي يريدها بشأن النص محل الخلاف. وأما حالياً، أي بعد تعديل 2016، فإن فرصة مجلس الأمة في إثارة الخلاف مع المجلس الشعبي الوطني أصبحت ضعيفة، خاصة بالنسبة لمشاريع القوانين العادية، كقانون المالية مثلاً، وهذا لأن المؤسس الدستوري الجزائري كما بينا أعلاه لم يعد يشترط لمصادقة مجلس الأمة عليها سوى أغلبية بسيطة، أي أن أي أغلبية حاضرة من أعضائه في جلسة التصويت قد أصبح بإمكانها تمرير النص متى وافقت عليه.

وعلى كل، فإنه بالرجوع إلى الإجراءات التي تتبع في حال كان هناك خلاف بين المجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة بشأن مشروع قانون المالية، فإن المؤسس الدستوري الجزائري قد حدد إطارها العام، وذلك من خلال جعله بعضها إلزامية<sup>1</sup>، في حين أضفى على الأخرى الصبغة الجوازية<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - أنظر: الفقرتين الخامسة والعاشر من المادة 138 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

<sup>2</sup> - أنظر: الفقرة السابعة من المادة 138 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

فأما عن الإجراءات الإلزامية لحل الخلاف بين المجلسين، فإنها تتمثل في استدعاء الوزير الأول للجنة متساوية الأعضاء تتكون من أعضاء في كلا المجلسين، وهذا عن طريق طلب يوجهه إلى رئيس كل من مجلس الأمة والمجلس الشعبي الوطني، وفحوى هذا الطلب وجوب اجتماع اللجنة في أجل أقصاه خمسة عشر (15) يوماً من تاريخ تبليغ الطلب لرئيسي المجلسين لاقتراح نص يتعلق بالأحكام محل الخلاف، ويجب على اللجنة المتساوية الأعضاء أن تنتهي نقاشاتها بخصوص تلك الأحكام في أجل أقصاه ثمانية (08) أيام من اجتماعها<sup>1</sup>. وتجدر الإشارة إلى أن عدد أعضاء كل من مجلس الأمة والمجلس الشعبي الوطني في اللجنة المتساوية الأعضاء محدد بعشرة (10) أعضاء لكل مجلس. وتجتمع اللجنة بشأن كل قانون مالية، بالتداول، إما في مقر المجلس الشعبي الوطني، وإما في مقر مجلس الأمة. ويعقد أول اجتماع للجنة المتساوية الأعضاء بدعوة من أكبر أعضائها سناً، وتقوم في هذا الاجتماع بانتخاب مكتب لها من بين أعضائها يتكون من رئيس ونائب رئيس ومقررين اثنين، على أنه يجب أن ينتخب الرئيس من ضمن أعضاء المجلس الذي في مقره تجتمع اللجنة، في حين يجب أن ينتخب نائب الرئيس من ضمن أعضاء المجلس الآخر، وهذا وينتخب مقرر عن كل مجلس<sup>2</sup>.

تقوم اللجنة المتساوية الأعضاء بدراسة الأحكام محل الخلاف بين مجلس الأمة والمجلس الشعبي الوطني التي أحيلت عليها، وهذا حسب الإجراءات العادية المتبعة<sup>3</sup> - حسب المقرر الذي ينعقد فيه اجتماعها - إما أمام لجنة المالية والميزانية<sup>4</sup>، إذا كان الاجتماع قد تم في مقر المجلس الشعبي الوطني، وإما أمام لجنة الشؤون الاقتصادية والمالية<sup>5</sup>، إذا كان الاجتماع قد تم في مقر مجلس الأمة. ويمكن لوزير المالية - باعتبار أن الخلاف المتصور هنا يتعلق بمشروع قانون المالية - حضور أشغال اللجنة، ولهذه الأخيرة أن تستمع إلى أي عضو في البرلمان، عن طريق طلب يوجه إلى رئيس المجلس الذي ينتمي إليه هذا العضو، كما ويمكنها (أي اللجنة) أن تستمع لأي شخص ترى بأن الاستماع إليه مفيد لها في إنجاز أشغالها<sup>6</sup>.

بعد انقضاء أجل ثمانية (08) أيام، كما هو مبين أعلاه، أو قبل إذا أمكنها ذلك، تعد اللجنة المتساوية تقريراً تقترح فيه نصاً حول الحكم أو الأحكام محل الخلاف، على أنه ينبغي ألا تتناول

<sup>1</sup> - أنظر: الفقرة الرابعة من المادة 44 من القانون العضوي رقم 12/16 المذكور أعلاه.

<sup>2</sup> - أنظر المواد: 88 - 91 من القانون العضوي رقم 12/16 المذكور أعلاه.

<sup>3</sup> - أنظر: المواد من 32 إلى 45 من النظام الداخلي لمجلس الأمة الممضى في 26 أكتوبر 1999 المعدل والمتمم، والمواد من 38 إلى 48 من النظام الداخلي للمجلس الشعبي الوطني الممضى في 13 مايو 2000.

<sup>4</sup> - أنظر: المادة 23 من النظام الداخلي للمجلس الشعبي الوطني المذكور أعلاه.

<sup>5</sup> - أنظر: المادة 21 من النظام الداخلي لمجلس الأمة المذكور أعلاه.

<sup>6</sup> - أنظر المواد: 92 - 94 من القانون العضوي رقم 12/16 المذكور أعلاه.

استنتاجات اللجنة في هذا النص المقترح إلا الأحكام التي صوت أو صادق عليها المجلس الشعبي الوطني ولم تحصل على الأغلبية المطلوبة في مجلس الأمة. وللإشارة، فإنه حتى في حال ما إذا كان مجلس الأمة قد رفض كليا نص مشروع قانون المالية الذي صوت عليه المجلس الشعبي الوطني، فإن ذلك لا يمنع اللجنة المتساوية الأعضاء من اقتراح نص آخر لتجاوز الخلاف بين المجلسين، وذلك ما يفهم من قراءة الفقرة الخامسة وما يليها من فقرات من المادة 138 من دستور 1996 بعد تعديله في 2016، وهو في الواقع ما قد أقره كذلك المشرع الجزائري بشكل صريح بموجب المادة 95 من القانون العضوي رقم 12/16 الوارد ذكره أعلاه، وقد بين المشرع الجزائري في ذات المادة بأن على رئيس المجلس الذي عقدت اللجنة المتساوية الأعضاء اجتماعاتها في مقره أن يقوم بتبليغ تقريرها الذي توصلت إليه عقب الانتهاء من أشغالها إلى الوزير الأول.

بعد هذا التبليغ، تقوم الحكومة بعرض النص المقترح من قبل اللجنة المتساوية الأعضاء على المجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة من أجل المصادقة عليه على حالته، أي لا يمكن إدخال أي تعديل عليه ما لم توافق الحكومة على ذلك<sup>1</sup>. ويجب على كل مجلس أن يبت أولا في التعديلات المقترحة ثم يصادق على النص بكامله<sup>2</sup>. ومع مراعاة مع أوجبه المؤسس الدستوري الجزائري بخصوص قيام البرلمان بالمصادقة على قانون المالية في مدة أقصاها خمسة وسبعون (75) يوما ابتداء من تاريخ إيداعه بمكتب المجلس الشعبي الوطني، فإن رئيس الجمهورية لا يمكنه دستوريا اتخاذ أي موقف بشأن هذا الخلاف البرلماني ما دام الأجل لم ينته بعد بالنسبة لقانون المالية، أما في حال انقضائه والخلاف لا يزال مستمرا بين المجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة بشأنه (أي قانون المالية)، فإنه يجب على الرئيس في هذه الحالة التدخل لإصدار مشروع الحكومة بأمر له قوة قانون المالية<sup>3</sup>.

وأما فيما يخص الإجراء الجوازي الذي أتى به التعديل الدستوري لسنة 2016<sup>4</sup> بخصوص احتمال استمرار الخلاف بين المجلسين، رغم تدخل اللجنة المتساوية الأعضاء، فهو الترخيص للحكومة بأن تطلب من المجلس الشعبي الوطني الفصل فيه نهائيا، أي وضع حد للخلاف القائم بينه وبين مجلس الأمة، وقد ألزم المؤسس الدستوري الجزائري المجلس الشعبي الوطني في هذه الحالة بأن يتبنى ويأخذ بالنص الذي أعدته اللجنة المتساوية الأعضاء، وفي حال تعذر ذلك، فعليه بأخذ النص الأخير الذي صوت عليه، وهذا مع التأكيد دوما على وجوب مراعاة واحترام أجل خمسة وسبعون (75) الممنوح دستوريا للبرلمان للمصادقة على قانون المالية.

<sup>1</sup> أنظر: الفقرة السادسة من المادة 138 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

<sup>2</sup> أنظر: الفقرة الثانية من المادة 96 من القانون العضوي رقم 12/16 المذكور أعلاه.

<sup>3</sup> أنظر: الفقرتين التاسعة والعاشر من المادة 138 من دستور 1996 بعد تعديل 2016، والفقرة الخامسة من المادة 44 من القانون العضوي رقم 12/16 المذكور أعلاه.

<sup>4</sup> أنظر: الفقرة السابعة من المادة 138 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.



## ثانيا: حالة وجود اعتراض رئاسي

قد يبدوا للوهلة الأولى أن قيام رئيس الجمهورية بالاعتراض على مشروع قانون المالية، بعد أن يصوت ويصادق عليه كل من المجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة على التوالي، وهذا بتوجه الرئيس إلى البرلمان بطلب إجراء مداولة ثانية لإقراره مجددا، يعد أمرا مستبعدا، وذلك باعتبار أن رئيس الجمهورية كان قد اطلع على مشروع القانون في مجلس الوزراء، أي قبل إيداعه بمكتب المجلس الشعبي الوطني من طرف الوزير الأول، ومع ذلك لم يعترض عليه، لأنه ربما كان قد ناقشه وقدم للحكومة ملاحظاته وتوجيهاته بشأنه، إلا أن ذلك في الواقع ليس بأمر بعيد الحدوث، وهذا بالنظر إلى حق التعديل<sup>1</sup> الذي يتمتع نواب المجلس الشعبي الوطني بممارسته بمناسبة مناقشتهم وتصويتهم على مشاريع القوانين التي تعرضها عليهم الحكومة، بما فيها طبعا قوانين المالية.

وطالما أن الأمر كذلك، فإنه يصبح من المهم التطرق إلى تحديد ماهية الاعتراض الرئاسي على مشروع قانون المالية الذي صادق عليه البرلمان من قبل أن يوجه إليه لإصداره، ثم تحديد كيف يمكن حاليا للبرلمان تجاوز دستوريا هذا الاعتراض الرئاسي، ومن ثم جعل رئيس الجمهورية هذه المرة يصدر قانون المالية حتى ولو لم يكن موافقا - لسبب أو لآخر - على إصداره.

تجدر الإشارة بادئ ذي بدء إلى أن حق رئيس الجمهورية في الاعتراض على القوانين يسمى كذلك **بحق الفيتو - Veto** ، الذي هو مصطلح لاتيني الأصل، ويبدل على معني: **إنني أعترض**<sup>2</sup>. وقد عرف الفقه الدستوري هذا الحق، من الناحية الاصطلاحية، بأنه<sup>3</sup>: " سلطة تمكن رئيس الجمهورية من إيقاف القانون الذي وافق عليه البرلمان "، وبأنه<sup>4</sup>: " حق لرئيس الدولة يمكنه من تأخير إصدار القانون ومن ثم إعادته إلى البرلمان ليتخذ فيه قرارا نهائيا بعد أن يدرس اعتراضات رئيس الدولة"، هذا وقد تم تعريفه كذلك بأنه<sup>5</sup>: " توقيف رئيس الدولة لمشروع القانون الذي وافق عليه البرلمان برده إليه بحيث إذا أعاد البرلمان النظر في ذلك المشروع وأقره مرة ثانية صدر القانون رغم اعتراض رئيس الدولة عليه ".

<sup>1</sup>- راجع أكثر: الأمين شريط، حق التعديل في النظام البرلماني الجزائري، مجلة الوسيط، وزارة العلاقات مع البرلمان، الجزائر، العدد 10، 2013، ص 117 وما بعدها.

<sup>2</sup>- عبد الله بوقفة، الدستور الجزائري: نشأة - فقها - تشريعا، الطبعة الرابعة، دار الهدى، عين مليلة، 2010، ص 123.

<sup>3</sup>- أحمد حمزة ناصر، حق رئيس الجمهورية في الاعتراض على القوانين وفق دستور العراق لعام 2005 النافذ، مجلة الكلية الإسلامية الجامعة، النجف، العدد 36، 2015، ص 481.

<sup>4</sup>- وليد حسين حميد الزيايدي، التنظيم الدستوري للاعتراض على القوانين، مجلة القادسية للقانون والعلوم السياسية، كلية القانون، جامعة القادسية، العدد 02، 2015، ص 360.

<sup>5</sup>- نفس المرجع والصفحة.

وبحسب الأثر الذي يمكن أن يترتب على مارسته، فإن حق الاعتراض الرئاسي على مشاريع القوانين ينقسم إلى قسمين رئيسيين، هما: الاعتراض المطلق، وهو الذي يعدم مشروع القانون بصفة نهائية؛ فلا يملك البرلمان تجاوز هذا النوع من الاعتراض، وهناك النوع الثاني من الاعتراض، وهو الاعتراض النسبي و/أو المؤقت، الذي يعلق إصدار رئيس الجمهورية لمشروع القانون ريثما يعيد البرلمان التصويت عليه مجددا بالأغلبية المطلوبة دستوريا، والتي إن تحققت يكون البرلمان قد تمكن من تجاوز الاعتراض الرئاسي على مشروع القانون الذي سبق وأن صادق عليه.

ويطلق أيضا على حق الاعتراض المطلق بحق رفض التصديق، وذلك لأن الدستور يشترط في ظل هذا النوع من الاعتراض ضرورة أن يوافق رئيس الجمهورية على مشروع القانون الذي سبق وأن صادق عليه البرلمان، حتى يمكن إصداره ويكتسب - بالتالي - القوة التنفيذية، ومن ثم إذا لم يعرض مشروع القانون على موافقة رئيس الجمهورية، أو عرض ولكنه رفض الموافقة (التصديق) عليه، فإنه يعتبر في حكم الملغى؛ لأنه لا يمكن إصداره رغما عن إرادة رئيس الجمهورية، أي لا يملك البرلمان في هذه الحالة تجاوز عقبة الاعتراض الرئاسي، حتى ولو أعاد التصويت على مشروع القانون وحصل على الإجماع. ومنه فهذا الاعتراض المطلق يضاهي في آثاره ما يترتب عن السيادة التي يتمتع بها البرلمان في إعداد القوانين والتصويت عليها<sup>1</sup> من نتائج، وهذا باعتبار أن القانون هنا لا يمكن أن يصدر إلا بموافقتها معا؛ فلا يمكن للبرلمان في ظل سلطة الاعتراض هذه التي يتمتع بها الرئيس إصدار القانون رغما عنه، كما لا يملك الرئيس من جهته أن يصدر أي قانون ما لم تتم الموافقة عليه مسبقا من قبل البرلمان، وهو ما قد أكده الفقيه *Carré de Malberg*<sup>2</sup>.

وعلى خلاف الاعتراض الرئاسي المطلق، الذي يؤدي مباشرة إلى إعدام القانون وقبره، فإن الاعتراض الرئاسي النسبي لا يؤدي إلى ذلك، إلا إذا لم يتمكن البرلمان من تحقيق الأغلبية المطلوبة دستوريا لتجاوز هذا الاعتراض في حال حدوثه. وفي هذا النوع من الاعتراض يتمتع رئيس الجمهورية عن إصدار مشروع القانون المعني حتى يعيد البرلمان التداول فيه مجددا، والتعرف على نتيجة التصويت عليه؛ بحيث إذا تحققت الأغلبية المطلوبة دستوريا، فإنه لا يبق في هذه الحالة حل أمام رئيس الجمهورية سوى إصداره، وفي حال لم يتمكن البرلمان من تحقيق تلك الأغلبية، فإن رئيس الجمهورية سيعتبر قد تخلص من مشروع القانون. وبالنظر إلى ذلك، فإن الاعتراض النسبي يعرف لدى الفقه<sup>3</sup> كذلك بالاعتراض التوقيفي و/أو التعليقي، على خلاف المؤسس الدستوري الجزائري الذي دائما ما كان يفضل تسميته بطلب

<sup>1</sup> - أنظر مثلا: الفقرة الثانية من المادة 112 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

<sup>2</sup> - أحمد حمزة ناصر، المرجع السابق، ص 493.

<sup>3</sup> - راجع: حسن البحري، المرجع السابق، ص 80. عمر حلمي، المرجع السابق، ص 124. عبد الله بوقفة، المرجع السابق، ص 124.

إجراء مداولة ثانية<sup>1</sup>. ويمكن تقسيم هذا النوع من الاعتراض الرئاسي إلى ثلاث أنواع: **الاعتراض التوقيفي البسيط**: وسمي بذلك لأن الدستور - كالدستور الجزائري لسنة 1963 مثلا - لا يشترط أغلبية محددة لتجاوز البرلمان لهذا الاعتراض في حال وقوعه؛ بحيث يكفي أن يصادق البرلمان مجددا على مشروع القانون المعني بذات الأغلبية المطلوبة في الحالات العادية، أي إذا كان الدستور يشترط مثلا أغلبية بسيطة لمصادقة البرلمان على طائفة معينة من القوانين، فإنه على البرلمان أن يحصل مجددا على تلك الأغلبية حتى يمكنه تجاوز الاعتراض الرئاسي إذا وقع على إحدى تلك القوانين. **الاعتراض التوقيفي الموصوف**: وفي هذا النوع من الاعتراض لا يكتف الدستور لتجاوزه حصول البرلمان على الأغلبية المطلوبة في الحالات العادية؛ وإنما يحدد أغلبية خاصة، أي أغلبية موصوفة، ولذلك فهذا النوع من الاعتراض يعرف بالاعتراض الموصوف، لأن البرلمان لا يمكن أن يتغلب عليه إلا إذا تمكن من تحقيق أغلبية أكبر - بالنسبة التي حددها الدستور نفسه - من تلك التي تمكن من الحصول عليها عند مصادقته على مشروع القانون في أول مرة، أي قبل أن يعترض عليه الرئيس، وفي الواقع إن البرلمان قد يعجز، في الدول التي تعرف تعددية سياسية حقيقية، عن الوصول إلى الأغلبية المطلوبة دستوريا في هكذا حالة، نظرا لأنها عادة ما تكون مرتفعة؛ بحيث يصعب تجميعها من قبل حزب واحد<sup>2</sup>؛ مما يستدعي عملا مكثفا لإقناع التشكيلات السياسية المؤثرة والمتواجدة في البرلمان بالتصويت لصالح مشروع القانون المعني. **الاعتراض التوقيفي الناقل**: وسمي بالناقل لأن اعتراض رئيس الجمهورية على مشروع القانون الذي صادق عليه البرلمان يتطلب نقله إلى هيئة أخرى، لتفصل فيه بشكل نهائي ومحايدي، يمكن أن تكون هيئة سياسية خاصة منصوص عليها في الدستور، ويمكن أن تكون - وهو الأغلب - الهيئة الناجبة، أي الاحتكام إلى صاحب السيادة نفسه، وهو الشعب، عن طريق الاستفتاء، كما هو الحال مثلا بالنسبة للدول التي تأخذ بالاعتراض الشعبي.

هذا عن ماهية الاعتراض الرئاسي على مشاريع القوانين التي يصادق عليها البرلمان، بما فيها مشاريع قوانين المالية، أما عن كيفية تمكن البرلمان من تجاوز هذا الاعتراض الرئاسي، فهي حاليا وجوب مصادقة البرلمان على مشروع قانون المالية وإقراره مجددا بأغلبية ثلثي (3/2) أعضاء المجلس الشعبي الوطني وأعضاء مجلس الأمة<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> أنظر المواد: 50 من دستور 1963، 155 من دستور 1976، 118 من دستور 1989، و145 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

<sup>2</sup> سعيد بوالشعير، النظام السياسي الجزائري، الجزء الثالث: السلطة التنفيذية، الطبعة الثانية، مرجع سابق، ص 229.

<sup>3</sup> أنظر: الفقرة الثانية من المادة 145 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

## المبحث الثاني

### صور خضوع تنفيذ الميزانية العامة للدولة للرقابة

بعد إقرار البرلمان للميزانية العامة للدولة (قانون المالية<sup>1</sup>) وإصدار رئيس الجمهورية لها، فإنها تكتسب قوتها التنفيذية، وتصبح بالتالي قابلة للتطبيق من حيث المبدأ ابتداء من أول يناير من السنة المالية المعنية<sup>2</sup>. ومع أن الميزانية العامة للدولة تتميز بكون ما تتضمنه من أحكام، سواء في شق الإيرادات أو في شق النفقات، تعتبر من الناحية الشكلية قواعد قانونية، ومن ثم ينطبق عليها ما ينطبق على القواعد القانونية ككل، من حيث أنها تتمتع بخاصية الإلزام، بل والأكثر من ذلك فهي تصنف من قبيل القواعد الأمرة التي لا يجوز الاتفاق على تجاوزها أو مخالفتها، إلا أن الميزانية العامة للدولة فيما يخص الشق المتعلق بالنفقات - على خلاف الشق المتعلق بالإيرادات - تتميز في تطبيقها بنوع من السلطة التقديرية؛ بمعنى السلطات المكلفة بالتنفيذ ليست ملزمة بإنفاق كل الاعتمادات المالية المتاحة بموجب الميزانية، على خلاف الإيرادات فإنها مجبرة على عدم التخلي عن أي منها تحت طائلة المتابعة والعقاب، وهذا ما لم يوجد نص على خلاف ذلك<sup>3</sup>.

والأصل في هذه السلطة التقديرية التي تتمتع بها السلطات المكلفة بالتنفيذ هو السماح لها بالمحافظة على الأموال العمومية - من المداخل الضريبية وغيرها - من التبدد والضياع فيما لا يحقق المصلحة العامة التي كانت ترجى من وراء عملية اعتمادها للإنفاق. ومنه فهذه السلطة التقديرية تهدف أساسا إلى ترشيد النفقات العمومية وعقلنتها بالشكل الذي يضمن كفاءتها ونجاحها في أداء الدور المأمول منها من جهة، وتهدف من جهة أخرى إلى التقليل، كلما أمكن ذلك، من قيمة العجز الذي غالبا ما تعاني منه الميزانية العامة للدولة.

لكن ونظرا لأن السلطات المكلفة بالتنفيذ قد تتحرف، لسبب أو لآخر<sup>4</sup>، بالسلطة التي تتمتع بها في مجال صرف النفقات العمومية لتحقيق أغراض ومكاسب شخصية بحتة، فإن خضوعها للرقابة قد أصبح أمرا لا مفر منه، ولذا فقد أوجدت معظم الدول أنظمة للرقابة المالية، التي وإن اختلفت من دولة لأخرى، إلا أن الهدف منها في كل الأحوال هو ضمان مشروعية ونزاهة العمليات المالية التي تتولى مختلف مؤسسات الدولة القيام بها.

<sup>1</sup> - أنظر: المادة 06 من القانون رقم 17/84 المذكور أعلاه.

<sup>2</sup> - وهذا بحسب مفهوم المادة 69 من القانون رقم 17/84 المذكور أعلاه.

<sup>3</sup> - أنظر: المادة 66 من القانون رقم 21/90 المذكور أعلاه.

<sup>4</sup> - راجع بشأنها مثلا: حاحة عبد العالي، الآليات القانونية لمكافحة الفساد الإداري في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة بسكرة، 2013، ص 69 وما بعدها.

وحتى تحقق الرقابة المالية هذا الهدف المبتغى منها، فإنها تتخذ عدة صور، وذلك بالنظر إلى الجهة التي تختص وتتولى القيام بكل واحدة منها؛ بحيث يمكن تقسيمها تبعاً لهذا المعيار إلى رقابة برلمانية، باعتبار أن من يمارسها هو البرلمان، ورقابة تمارسها جهات أخرى.

وبناء على ذلك، فقد تقسيم هذا المبحث الثاني إلى مطلبين، هما:  
المطلب الأول: خضوع تنفيذ الميزانية العامة للدولة للرقابة البرلمانية  
المطلب الثاني: خضوع تنفيذ الميزانية العامة للدولة لرقابة جهات أخرى

## المطلب الأول

### خضوع تنفيذ الميزانية العامة للدولة للرقابة البرلمانية

لما كان البرلمان بمجلسيه منتخبا في معظمه، بطريقة أو بأخرى، فإنه يسري عليه ما ورد في الفقرة الثانية من المادة 15 من دستور 1996 - بعد تعديله في 2016 - من أن: (المجلس المنتخب هو الإطار الذي يعبر فيه الشعب عن إرادته، ويراقب عمل السلطات العمومية).

وإذا كان يفترض في البرلمان أنه قد تحسس تطلعات الشعب<sup>1</sup> وعبر عن إرادته عند مصادقته على الميزانية العامة للدولة وإقراره لها، فإنه مطالب بالإضافة إلى ذلك، كما هو واضح من نص المادة، بإخضاع تنفيذها من قبل السلطات العمومية المكلفة بذلك إلى رقابته، وهذا سواء بشكل متزامن لعملية تنفيذها، من خلال توظيفه لما خوله إياه المؤسس الدستوري الجزائري من آليات لرقابة الحكومة، أو بشكل لاحق لعملية تنفيذها، عن طريق مناقشته وتصويته على قانون تسويتها.

ولنتناول هذين الشكلين من الرقابة البرلمانية الخاضع لهما تنفيذ الميزانية العامة للدولة، فقد ارتأينا أن يقسم هذا المطلب إلى فرعين، هما:

الفرع الأول: خضوع تنفيذ الميزانية العامة للدولة لرقابة برلمانية متزامنة

الفرع الثاني: خضوع تنفيذ الميزانية العامة للدولة لرقابة برلمانية لاحقة

## الفرع الأول

### خضوع تنفيذ الميزانية العامة للدولة لرقابة برلمانية متزامنة

بمجرد دخول قانون المالية للسنة حيز النفاذ، فإنه على السلطات المختصة أن تبادر فوراً إلى تطبيق ما تضمنه من أحكام في مجال تسيير ميزانية الدولة، وذلك لأنه مقارنة بباقي القوانين محكوم في تنفيذه بفترة زمنية قصيرة جداً. وعمليات تنفيذ قانون المالية لا تعتبر في الشق المتعلق بتحصيل الإيرادات

<sup>1</sup> - أنظر: المادة 94 من دستور 1989، والمادة 115 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

المخصص بها ملزمة فقط<sup>1</sup>، بل إن عدم تنفيذها يشكل خطأ جسيماً بالنسبة للجهات الإدارية المكلفة بذلك<sup>2</sup>، على غرار مثلاً: إدارتي الضرائب والجمارك. أما فيما يخص النفقات، فالحكومة لا يمكنها الشروع في تنفيذ إلا ما اعتمده البرلمان منها، ومن ثم فالحكومة لا يمكنها أن تتفق من خزينة الدولة إلا المبالغ التي وافق البرلمان على صرفها في السنة المالية المعنية، وفي الحدود التي رخص بها فقط<sup>3</sup>، وهذا لتحقيق مبدئياً إلا الأغراض و/أو لإشباع الحاجات العامة التي تأسست عليها الموافقة البرلمانية.

وحتى لا تفقد هذه الرخصة البرلمانية الممنوحة للحكومة من أجل إنفاق أموال عمومية أهميتها وجدواها؛ بحيث تصبح مجرد رخصة صورية و/أو على بياض، فإن البرلمان يتابع عملية تنفيذ الحكومة لها على أرض الواقع، وهذا بشكل متزامن مع عمليات صرفها للاعتمادات المفتوحة في ميزانية تلك السنة. ويتميز هذا النوع من الرقابة البرلمانية بالاستمرار والشمول، حيث يبدأ مع تنفيذ الأعمال، ويساير ويتابع خطوات التنفيذ. كما ويتميز بقدرته على اكتشاف الخطأ و/أو الإهمال حال وقوعه، مما قد يساعد على التدخل لاتخاذ ما يلزم من إجراءات لتصحيحه<sup>4</sup>.

وسنحاول من خلال هذا الفرع، التطرق إلى الآليات التي يمكن من خلالها للبرلمان أن يراقب الحكومة أثناء تنفيذها للميزانية العامة للدولة، وهذا لاسيما بالنسبة للشق المتعلق بصرف النفقات العمومية المعتمدة للسنة؛ بحيث سنتناول (أولاً) آليتي السؤال والاستجواب، ثم نتناول (ثانياً) آلية لجان التحقيق.

### أولاً: الرقابة البرلمانية عن طريق السؤال والاستجواب

لما كان البرلمان لا يستطيع أن يراقب الحكومة وهو لا يملك ما يكفي من معلومات عن ما تقوم به من أعمال ونشاطات، فإن المؤسس الدستوري الجزائري<sup>5</sup> قد أقر لأعضائه حق سؤال أي عضو فيها، فيما يخص القطاع التابع لسلطته، وإن اقتضى الأمر فإن لهم أن يستجوبوها عن إحدى قضايا الساعة التي تشغل بال رأي العام.

فبالنسبة للسؤال، الذي يعتبر أكثر الآليات الرقابية استعمالاً من قبل أعضاء البرلمان الجزائري<sup>6</sup>، فقد حظي بالكثير من المحاولات الفقهية التي بذلت لتعريفه، ونظراً لأن هذا المقام لا يسع للتفصيل فيها،

<sup>1</sup> - أنظر: المادة 79 من القانون رقم 17/84 المذكور أعلاه.

<sup>2</sup> - دنيدي يحي، المرجع السابق، ص 114.

<sup>3</sup> - رضا خلاصي، شذرات المالية العامة، مرجع سابق، ص 204.

<sup>4</sup> - محمد العموري، الرقابة على تنفيذ الموازنة، بتاريخ 2017/03/19،

<https://www.arab-ency.com/details.law.php?full=1&nid=165288>

<sup>5</sup> - أنظر المواد: 38 من دستور 1963، 161 و 162 من دستور 1976، 124 و 125 من دستور 1989، 151 و 152 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

<sup>6</sup> - خلوفي خدوجة، الرقابة البرلمانية على أعمال السلطة التنفيذية في المغرب العربي، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 01، 2012، ص 239.

فإننا سنكتفي بذكر بعض المحاولات فقط، وهي تعريف السؤال البرلماني بأنه<sup>1</sup>: " استفتاء عضو البرلمان عن أمر يجهله أو رغبته في التحقق من حصول واقعة وصل علمها إليه أو استعلامه عن نية الحكومة في أمر من الأمور، وهو استيضاح لا ينطوي على اتهام "، وتعريفه بأنه<sup>2</sup>: " توجيه استفسار أو توضيح عن أمر من الأمور المتعلقة بأعمال وزير معين، أو بمقتضى لفت نظر الحكومة إلى أمر أو إلى مخالفات حدثت بشأن موضوع معين قصد تنوير الرأي العام والبرلمان ببعض المعلومات وتبيان الحقيقة "، كما وعرف بأنه<sup>3</sup>: " الإجراء الذي بفضله يستطيع أعضاء البرلمان الحصول على المعلومات وطرح الاستفسارات على الوزراء المختصين بموضوع السؤال "، هذا وقد عرف السؤال البرلماني أيضا بأنه<sup>4</sup>: " طلب استعلام يوجه من قبل عضو في البرلمان إلى أحد أعضاء الحكومة من أجل الحصول على معلومات في موضوع ذي مصلحة عامة ".

وعليه فالسؤال البرلماني، سواء كان شفوياً أو مكتوباً، يراد منه في الغالب الحصول على معلومات بخصوص التصرفات والوقائع التي تعتبر داخلة ضمن صلاحيات الحكومة<sup>5</sup>، وهذا بهدف لفت نظرها (أو حتى الضغط عليها) من أجل إيجاد حلول من شأنها وضع حد لما قد تعاني منه القطاعات الحكومية من مشكلات، والتي ما من شك في أن لها آثار سلبية على أداءها، وبالتالي قدرتها على تحقيق المستوى المطلوب منها.

وأما عن الإجراءات الحالية التي يجب اتباعها واحترامها في طرح الأسئلة البرلمانية والإجابة عنها، فيمكن إيجازها بالنسبة للأسئلة الكتابية على النحو الآتي<sup>6</sup>:

1. يتم إيداع نص السؤال من قبل صاحبه لدى مكتب، بحسب الحالة، المجلس الشعبي الوطني أو مجلس الأمة، وذلك حتى ينظر المكتب في طبيعة وعدد الأسئلة التي تحال على الحكومة.
2. يرسل رئيس، بحسب الحالة، مجلس الأمة أو المجلس الشعبي الوطني السؤال الذي يقبل للحكومة.
3. يجب على الوزير الموجه إليه السؤال أن يجيب عنه بشكل مكتوب في أجل أقصاه ثلاثون (30) يوماً من تاريخ تبليغه به.

<sup>1</sup> فيصل شطناوي، وسائل الرقابة البرلمانية على أعمال السلطة التنفيذية في النظام الدستوري الأردني خلال فترة (2003-2009)، مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الإنسانية)، العدد 09، 2011، ص2352.

<sup>2</sup> كبيش عبد الكريم، السؤال الشفوي كألية من آليات الرقابة في النظام البرلماني، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة قسنطينة، العدد 23، 2005، ص198.

<sup>3</sup> عمار عباس، الرقابة البرلمانية على عمل الحكومة في النظام الدستوري الجزائري، دار الخلاونية، الجزائر، 2006، ص28.

<sup>4</sup> F. Benabbou - kirane, Droit parlementaire algérien, Tome 2, Office des publications universitaires, 2009, p258.

<sup>5</sup> محمد الصالح فنيش، الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية في القانون الجزائري، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 01، 2012، ص301.

<sup>6</sup> أنظر: المادتين 73 و74 من القانون العضوي رقم 12/16 المذكور أعلاه، والمادة 80 من النظام الداخلي لمجلس الأمة.

4. يودع الوزير المعني جوابه لدى مكتب، بحسب الحالة، المجلس الشعبي الوطني أو مجلس الأمة، ليتم تبليغ عضو البرلمان صاحب السؤال بهذا الجواب.

5. تنشر الأسئلة والأجوبة في آن واحد وفقا لنفس الشروط التي تنشر بها محاضر مداورات المجلسين.

أما عن الإجراءات التي تضبط عمليات طرح الأسئلة الشفوية والإجابة عنها، فهي بإيجاز<sup>1</sup>:

1. يتم إيداع نص السؤال من قبل صاحبه لدى مكتب، بحسب الحالة، المجلس الشعبي الوطني أو مجلس الأمة، وذلك حتى ينظر المكتب في طبيعة وعدد الأسئلة التي تحال على الحكومة.

2. يرسل رئيس، بحسب الحالة، مجلس الأمة أو المجلس الشعبي الوطني السؤال الذي يقبل للحكومة.

3. يجب على الوزير الموجه إليه السؤال أن يجيب عنه في الجلسات المخصصة لهذا الغرض في أجل لا

يتعدى الثلاثين (30) يوما من تاريخ تبليغه به. وقد نصت بهذا الصدد الفقرة الرابعة من المادة 152 من

دستور 1996 - بعد تعديله في 2016 - على أنه: (يعقد كل من المجلس الشعبي الوطني ومجلس

الأمة، بالتداول، جلسة أسبوعية تخصص لأجوبة الحكومة على الأسئلة الشفوية للنواب وأعضاء

مجلس الأمة). وللإشارة، فإن تحديد اليوم الذي تتعقد فيه هذه الجلسة يتم بالتشاور بين مكنتي مجلسي

البرلمان، وبالاتفاق مع الحكومة. كما ويتم ضبط عدد الأسئلة الشفوية التي يتعين على أعضاء الحكومة

الإجابة عنها في الجلسة بالاتفاق بين مكتب كل مجلس والحكومة.

4. يمكن لعضو البرلمان أن يسحب سؤاله الشفوي أو تحويله لسؤال كتابي، وهذا قبل انعقاد الجلسة

المخصصة للإجابة عن الأسئلة الشفوية، وتبلغ الحكومة بذلك. هذا وتجدر الإشارة إلى أنه لا يمكن

لعضو البرلمان طرح أكثر من سؤال واحد في الجلسة نفسها.

5. يوم الجلسة، يقوم صاحب السؤال الشفوي بعرضه ضمن الوقت الذي يحدده له رئيس الجلسة، ثم يقوم

بعدها الوزير المعني، أو الوزير المكلف بالعلاقات بالبرلمان، بالإجابة على السؤال، بعدها يمكن لصاحب

السؤال أن يتناول الكلمة من جديد ويعقب على رد الوزير، ويمكن لهذا الأخير أن يرد بدوره على تعقيب

صاحب السؤال.

6. تنشر الأسئلة والأجوبة في آن واحد وفقا لنفس الشروط التي تنشر بها محاضر مداورات المجلسين.

هذا وإذا كان الأصل في السؤال البرلماني، شفويا كان أم كتابيا، أنه يعد ذا طابع شخصي<sup>2</sup>، وذلك

لأن العلاقة التي تنشأ عنه لا تتجاوز مبدئيا شخصي عضو البرلمان صاحب السؤال والوزير الموجه إليه

السؤال، فإنه في حالة معينة قد تتجاوز العلاقة الناشئة عنه هذا الإطار؛ لتصبح مع المجلس - المجلس

الشعبي الوطني أو مجلس الأمة - ككل، وهي الحالة التي نصت عليها الفقرة الخامسة من المادة 152

<sup>1</sup> - أنظر المواد: 70 - 72 من القانون العضوي رقم 12/16 المذكور أعلاه، 68 من النظام الداخلي للمجلس الشعبي

الوطني، 81 - 83 من النظام الداخلي لمجلس الأمة.

<sup>2</sup> - فرحان نزال إحميد المساعيد، الرقابة البرلمانية على أعمال السلطة التنفيذية في النظام النيابي الأردني، الطبعة الأولى،

دار وائل، عمان، 2011، ص105.



من دستور 1996 - بعد تعديله في 2016 - بقولها: (إذا رأت أي من الغرفتين أن جواب عضو الحكومة، شفويا كان أو كتابيا، يبرر إجراء مناقشة، تجرى المناقشة حسب الشروط التي ينص عليها النظام الداخلي للمجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة). وحتى لا تستغل هذه المناقشة لفتح ملفات و/أو لإثارة مسائل لم يتناولها السؤال، فقد تدخل المشرع الجزائري وبين بأنه<sup>1</sup>: (يجب أن تقتصر هذه المناقشة على عناصر السؤال الكتابي أو الشفوي المطروح على عضو الحكومة).

وعلى خلاف الأسئلة التي عادة ما يتم توظيفها لجمع المعلومات والمعطيات الضرورية حول مسألة معينة، فإن الاستجواب البرلماني غالبا ما يعتمد إليه لمواجهة الحكومة ببعض الملفات أو المشكلات التي لم تتخذ بشأنها إجراءات للفصل فيها، أو التي لم تثمر إجراءات حلها في إنائها، وذلك لأسباب قد يقدر البرلمان بأنها راجعة للحكومة (أو لعضو فيها)، ومن ثم فالاستجواب يحمل طابع الاتهام والتجريح<sup>2</sup> للحكومة ككل أو لأحد أعضائها. ولأجل ذلك، فإن الفقه يعتبر الاستجواب من أهم آليات الرقابة البرلمانية على أعمال الحكومة<sup>3</sup>. ومن ضمن أهم التعريفات التي ساقها الفقه للتعريف بالاستجواب، نجد ذلك الذي يعرفه بأنه<sup>4</sup>: "يرمي إلى مناقشة الحكومة أو أحد الوزراء للسياسة التي تتبعها الحكومة أو يتبعها أحد الوزراء بشأن موضوع معين على ضوء ما توافر للمستجوب من معلومات". فهذا التعريف حدد الهدف من الاستجواب، وهو مناقشة الحكومة (أو أحد وزرائها) على تصرف قامت به أو امتناع اكتفت به بشأن موضوع معين، وهذا بالاستناد إلى المعلومات التي يحوزها صاحب الاستجواب، على عكس صاحب السؤال الذي يهدف إلى الحصول على معلومات لا يمتلكها في الموضوع، أو لديه معلومات ولكنه يريد التأكد من حقيقتها وصدقيتها، ولذا فهو يكتفي بالحصول على المعلومات التي يريد، أما صاحب الاستجواب فهو لديه المعلومات ويريد مواجهة الحكومة (أو الوزير المعني) بها، ليحصل على أجوبة تبرر بها موقفها المتخذ من قبلها، ومن ثم فهو يستهدف إلزام الحكومة بتقديم التوضيحات التي من شأنها أن تقنع المستجوب بأن موقفها الذي ارتأت اتخاذه - سواء بالسلب أو بالإيجاب - يعتبر سليما، وإلا فإنها ستكون موضع تجريح واتهام بشأن قدرتها على التحكم في الملفات وقضايا الساعة التي تعرفها البلاد. ولتبيين مدى امتلاك الحكومة لهذه القدرة، فإن لأعضاء البرلمان الحق في استجوابها في إحدى قضايا الساعة، وذلك متى احترمت وتوافرت الشروط الآتية<sup>5</sup>:

<sup>1</sup> - أنظر: الفقرة الثانية من المادة 75 من القانون العضوي رقم 12/16 المذكور أعلاه.

<sup>2</sup> - ذبيح ميلود، رقابة البرلمان على الحكومة بآلية الاستجواب، مجلة دراسات قانونية، مركز البصيرة للبحوث والاستشارات والخدمات التعليمية، الجزائر، العدد 14، 2012، ص79.

<sup>3</sup> - محمد باهي أبو يونس، الرقابة البرلمانية على أعمال الحكومة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2012، ص131.

<sup>4</sup> - ناصف عبد الله إبراهيم، مدى توازن السلطة السياسية مع المسؤولية في الدولة الحديثة، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، 1981، ص88.

<sup>5</sup> - أنظر المواد: 66 - 68 من القانون العضوي رقم 12/16 المذكور أعلاه.

1. أن يقدم ويوقع نص الاستجواب كحد أدنى من قبل، بحسب الحالة، ثلاثون (30) نائبا أو ثلاثون (30) عضوا بمجلس الأمة.
  2. يبلغ، بحسب الحالة، رئيس مجلس الأمة أو رئيس المجلس الشعبي الوطني نص الاستجواب إلى الوزير الأول خلال الثماني والأربعين (48) ساعة الموالية لقبوله.
  3. يحدد مكتب المجلس الشعبي الوطني أو مكتب مجلس الأمة، أي المعني فيهما، جلسة الاستجواب، لكن بالتشاور مع الحكومة، على أنه يجب مراعاة عقد هذه الجلسة خلال أجل أقصاه ثلاثون (30) يوما الموالية لتاريخ تبليغ الاستجواب. وللإشارة، فإن لمندوب أصحاب الاستجواب سحب هذا الأخير في الفترة التي تسبق عرضه بالجلسة المخصصة لهذا الغرض، وفي حال تحقق ذلك، فإنه يجب على رئيس المجلس المعني تبليغ الحكومة بهذا السحب.
  4. في التاريخ المحدد، تتعدّد جلسة الاستجواب، وفيها يقوم مندوب عن أصحاب الاستجواب بتقديم عرض يتناول فيه بالشرح والتحليل موضوع الاستجواب، ليفسح بعدها المجال للحكومة لكي تجيب.
- وما تجدر الإشارة إليه بهذا الصدد هو أن المؤسس الدستوري الجزائري قد سكت ولم يحدد ما يمكن أن يترتب عن الاستجواب من آثار في حال عدم اقتناع البرلمان بإجابات الحكومة وردودها بشأن ما ورد في الاستجواب. لكن ومع ذلك، فإن النظام الداخلي لمجلس الأمة، وعلى عكس النظام الداخلي للمجلس الشعبي الوطني، قد بين ذلك، وذلك بموجب مادته 79 التي نصت على أنه: (يُقدم مندوب أصحاب الاستجواب خلال هذه الجلسة عرضا عن موضوع الاستجواب وتجب الحكومة عن ذلك. يمكن أن ينتهي الاستجواب بطلب إجراء مناقشة عامة يقدم من طرف خمسة عشر (15) عضوا. في حالة موافقة المجلس على الطلب، تجرى المناقشة وقد تفضي إلى تكوين لجنة تحقيق حسب الإجراءات المحددة في هذا النظام الداخلي)، فهل يعني ذلك بأن المجلس الشعبي الوطني لا يمكنه القيام بتشكيل لجنة من بين أعضائه لتعميق التحقيق في موضوع الاستجواب، وهذا بعد أن جاء نظامه الداخلي خاليا من الإشارة إلى ذلك؟
- في الواقع، إنه بالرجوع إلى النصوص الدستورية المؤسسة<sup>1</sup> لحق البرلمان في استجواب الحكومة في الجزائر، نجد بأنها دوما ما تقرنه بحق آخر، وهو حق لجان البرلمان في الاستماع إلى أعضاء الحكومة؛ مما يفيد وأن المجلس الشعبي الوطني، كمجلس الأمة، يمكنه سواء عن طريق لجانه الدائمة أو لجان التحقيق التي قد يشكلها الاستماع إلى أعضاء البرلمان في جميع الأحوال، بما فيها حالة قيام أعضائه باستجواب الحكومة. وبما أن هذه الأخيرة تكون موضع اتهام وتشكيك بموجب الاستجواب الموجه إليها، والذي ما من شك في أن وقعه يكون أكبر في حال تقدم به نواب في المجلس الشعبي الوطني، لذا فإنه ليس مستبعدا - من الناحية الدستورية<sup>2</sup> - أن يقوم الوزير الأول، عقب الانتهاء من الإجابة على

<sup>1</sup> - أنظر المواد: 161 من دستور 1976، 124 من دستور 1989، 151 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

<sup>2</sup> - أنظر: المادة 98 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

الاستجواب، بطلب تصويت بالثقة من المجلس الشعبي الوطني في مواجهة أولئك النواب الذي قدموا الاستجواب، وهو الطلب الذي قد يفضي إلى تأكيد ثقة المجلس في الحكومة، كما قد يفضي إلى وجوب تقديم الوزير الأول لاستقالة حكومته إذا لم يوافق المجلس عليه.

## ثانياً: الرقابة البرلمانية عن طريق لجان التحقيق

إضافة إلى حق أعضائه في رقابة الحكومة عن طريق آليتي السؤال والاستجواب، فإن البرلمان يملك دستورياً<sup>1</sup> آلية أخرى لرقابتها، وهي لجان التحقيق. وقد عرف التحقيق البرلماني بأنه<sup>2</sup>: " شكل من أشكال الرقابة التي يمارسها المجلس النيابي على الحكومة حيث تقوم لجنة مؤلفة من أعضاء ينتخبهم البرلمان بالتحقيق في مسألة أو قضية ذات مصلحة عامة تهدف الكشف عن كافة العناصر المادية والمعنوية لها، ويحق للجنة الإطلاع على كل المستندات والوثائق المتعلقة بها والاستفسار عن جميع ملبساتها ووقائعها كما يحق لها استدعاء المسؤولين للمثول أمامها".

وفي العادة لا يلجأ البرلمان إلى أعمال هذه الآلية، إلا حين يرى بأنه ينبغي ألا يركن إلى المعلومات التي يمكن أن توافيه بها الحكومة، وذلك لسبب أو لآخر، لذا تجده في هكذا حالة يعمد إلى تكوين وإنشاء لجنة مؤقتة، أي خارج إطار لجانه الدائمة، تكون مهمتها البحث عن المعلومات والتقصي عن الحقائق في قضية محددة من القضايا ذات المصلحة العامة؛ لذلك تعرف هذه اللجان بلجان التحقيق البرلماني.

وسنقوم فيما يلي بتبيان الإجراءات والضوابط القانونية التي تحكم حالياً إنشاء وعمل لجان التحقيق البرلمانية، وهي<sup>3</sup>:

1. يجب أن يقدم اقتراح إنشاء لجنة التحقيق بموجب لائحة موقعة من طرف على الأقل عشرين (20) نائباً أو عشرين (20) عضواً بمجلس الأمة.
2. يجب أن يتضمن اقتراح اللائحة ويحدد بدقة الوقائع التي تستوجب التحقيق والتحري.
3. أن يتم إيداع الاقتراح، بحسب الحالة، بمكتب المجلس الشعبي الوطني أو مكتب مجلس الأمة.
4. أن يتم إنشاء لجنة التحقيق من قبل المجلس الشعبي الوطني أو مجلس الأمة بالتصويت (الموافقة) على اقتراح اللائحة، وهذا بعد الاستماع إلى مندوب أصحاب الاقتراح اللائحة ورأي اللجنة المختصة

<sup>1</sup> - أنظر المواد: 188 من دستور 1976، 151 من دستور 1989، و 180 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

<sup>2</sup> - راجع: نوال لصلح، مكانة عضو البرلمان في الدساتير العربية، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة باتنة، 2016، ص 200.

<sup>3</sup> - أنظر المواد: 78 - 87 من القانون العضوي رقم 12/16 المذكور أعلاه، 86 - 90 من النظام الداخلي لمجلس الأمة، والمادة 69 من النظام الداخلي للمجلس الشعبي الوطني.

بالموضوع. ويتعين على المجلسين بهذا الصدد أن يلتزما بما ورد في الفقرة الثانية من المادة 180 من دستور 1996 - بعد تعديله في 2016 - من أنه: (لا يمكن إنشاء لجنة تحقيق بخصوص وقائع تكون محل إجراء قضائي).

5. بعد موافقة المجلس المعني على اقتراح اللائحة، يعين من بين أعضائه لجنة التحقيق حسب نفس الشروط التي يحددها نظامه الداخلي فيما يتعلق بتشكيل لجانه الدائمة، ويجب أن لا يعين في لجنة التحقيق النواب أو أعضاء مجلس الأمة الذين وقعوا اللائحة المتضمنة إنشاء هذه اللجنة. وبعد تعيينهم في اللجنة ومباشرتهم لمهامهم، فإنه يجب على الأعضاء أن يتقيدوا بسرية تحرياتهم ومعايناتهم ومناقشاتهم.

6. يعلم المجلس الذي أنشأ لجنة التحقيق المجلس الآخر والحكومة بذلك.

7. بعد ذلك تشترع لجنة التحقيق في أداء المهمة التي أنشئت من أجلها، مع العلم بأن لجان التحقيق تكتسي طابعا مؤقتا؛ بحيث تزول بانتهائها من مهمتها، وذلك من خلال إيداع تقريرها الذي تقوم بإعداده في أجل أقصاه ستة (06) أشهر، قابلة للتמיד، ابتداء من تاريخ المصادقة على لائحة إنشائها.

8. يمكن للجنة التحقيق ممارسة عدة صلاحيات، وهي: الاستماع إلى أي شخص، ومعاينة أي مكان، والاطلاع على أية معلومة أو وثيقة ترى أن لها علاقة بموضوع التحقيق، بل ولها أن تأخذ نسخا من تلك الوثائق، باستثناء تلك التي تكتسي طابعا سريريا واستراتيجيا يهم الدفاع الوطني والمصالح الحيوية للاقتصاد الوطني وأمن الدولة الداخلي والخارجي، على أنه لا يمكن استثناء إحدى تلك الوثائق من طرف الجهات المعنية، إلا إذا كان ذلك مبررا ومعللا من طرفها<sup>1</sup>.

9. إذا ارتأت اللجنة الاستماع إلى عضو بالحكومة أو أكثر، فإن ذلك يتم وفقا لبرنامج يضبط بالاتفاق مع الوزير الأول، وهذا بعد أن يرسل إليه رئيس مجلس الأمة أو رئيس المجلس الشعبي الوطني، أي بحسب الحالة، طلبات الاستماع.

10. وأما إذا ارتأت اللجنة إجراء معاينات وزيارات ميدانية إلى إدارات المؤسسات والإدارات العمومية وأعوانها، قصد الاستماع إليهم، فإنه يجب أن يسبق ذلك توجيه استدعاء إليهم مرفقا ببرنامج المعاينات والزيارات عن طريق السلطة السلمية التي يتبعونها. مع العلم بأن عدم الامتثال أمام لجنة التحقيق يعتبر تقصيرا (خطأ) جسيما يدون في التقرير النهائي للجنة، وتتحمل السلطة السمية الوصية كامل مسؤولياتها.

11. بعد الانتهاء من إعداد تقريرها، في ضوء ما قد تكون استطاعت الحصول عليه من معلومات، وما توصلت إليه من حقائق من خرجاتها الميدانية، فإن لجنة التحقيق تسلمه، بحسب الحالة، إلى رئيس مجلس الأمة أو رئيس المجلس الشعبي الوطني، وهذا ليتولى تبليغ هذا التقرير إلى كل من رئيس

---

<sup>1</sup> - سعيد بوالشعير، النظام السياسي الجزائري، الجزء الرابع: السلطة التشريعية والمراقبة، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2013، ص185.

الجمهورية والوزير الأول، كما يتولى توزيعه على النواب إذا تعلق الأمر برئيس المجلس الشعبي الوطني، أو توزيعه على أعضاء مجلس الأمة إذا تعلق الأمر برئيس هذا الأخير.

12. يمكن أن يقرر مجلس الأمة أو المجلس الشعبي الوطني نشر تقرير لجنة التحقيق كلياً أو جزئياً، وهذا بناء على اقتراح مكتبه ورؤساء المجموعات البرلمانية، وبعد رأي الحكومة. ويبت مجلس الأمة أو المجلس الشعبي الوطني، حسب الحالة، في هذه المسألة دون مناقشة بأغلبية الأعضاء الحاضرين، على إثر عرض موجز يقدمه مقرر لجنة التحقيق ويبين فيه الحجج المؤيدة أو المعارضة لنشر التقرير كلياً أو جزئياً. وعند الاقتضاء، يمكن لكل من مجلس الأمة والمجلس الشعبي الوطني أن يفتح مناقشة في جلسة مغلقة بخصوص نشر التقرير من عدمه.

13. بعد أن تنهي لجنة التحقيق مهمتها، فإنها تتحل ولا يمكن أن يعاد تشكيلها لنفس الموضوع، إلا بعد انقضاء أجل اثني عشر (12) شهراً ابتداء من تاريخ انتهاء مهمتها.

وفي الواقع، إن آلية لجان التحقيق البرلماني في الجزائر وبالنظر إلى أنها لا يترتب عنها أي تحديد للمسؤوليات أمام الرأي العام، بفعل أن التقارير التي أعدتها اللجان المشكلة من قبل لم ينشر أي منها - فما بالك القول بأن تلك التقارير يمكن أن تفضي إلى المسائلة والعقاب - فقد فقدت هذه الآلية أهميتها؛ فقبل إذا أردت أن تميم موضوعاً ما أنشئ لجنة له تحقيق أو تقصي<sup>1</sup>.

## الفرع الثاني

### خضوع تنفيذ الميزانية العامة للدولة لرقابة برلمانية لاحقة

مرحلة خضوع الميزانية العامة للدولة للرقابة بعد إتمام عمليات تنفيذها في نهاية السنة المالية<sup>2</sup>، تعتبر آخر مرحلة في دورة الميزانية العامة للدولة، وتسمى كذلك بمرحلة مراجعة تنفيذ الميزانية العامة للدولة<sup>3</sup>. وتتمثل الرقابة البرلمانية اللاحقة، التي يخضع لها تنفيذ الميزانية العامة للدولة، في مناقشة البرلمان وتصويته على الحساب الختامي للميزانية<sup>4</sup> الذي تعده وتعرضه عليه الحكومة، وتبين فيه كيفية سير أعمال تنفيذ الميزانية العامة للدولة في السنة المالية المنتهية، أو في سنة قبلها، ومدى التزام الجهات المكلفة بالتنفيذ بتنفيذها على النحو الذي أجازته البرلمان وأقره عنده مصادقته على قانون المالية لتلك السنة، أي التأكد من مدى مطابقة الأرقام الواردة في الحساب الختامي بتلك التي سبق للبرلمان وأن اعتمدها عند التصويت على الميزانية العامة للدولة، وكذا التأكد من مدى احترام الحكومة للقواعد المالية

<sup>1</sup> - المرجع نفسه، ص 185 - 186.

<sup>2</sup> - محمد شاكر عصفور، أصول الموازنة العامة، الطبعة الأولى، دار المسيرة، عمان، 2008، ص 154.

<sup>3</sup> - رضا خلاصي، شذرات المالية العامة، مرجع سابق، ص 215.

<sup>4</sup> - عادل العلي، المرجع السابق، ص 385.

لتنفيذ الميزانية؛ بحيث إذا اتضح للبرلمان سلامة الموقف المالي للحكومة، فإنه يقوم باعتماد الحساب الختامي، أما إذا تبين بأن ثمة مخالفات مالية كبيرة في تنفيذ الميزانية العامة، فإنه بإمكان البرلمان (المجلس الشعبي الوطني) تحريك المسؤولية السياسية للحكومة<sup>1</sup>.

وللاشارة، فإنه كلما كانت المدة بين انتهاء السنة المالية ومناقشة الحساب الختامي صغيرة، كلما كانت الرقابة اللاحقة أكثر فعالية؛ ذلك لأن تعديل الحكومات وتعاقبها، وتغير الوزراء، قد يجعل منها مجرد رقابة شكلية<sup>2</sup>.

وبعد الأخذ في عين الاعتبار بأن الحساب الختامي للميزانية يجسده في الجزائر حالياً قانون تسوية (ضبط) الميزانية، فقد ارتأينا بأن نتناول في هذا الفرع مسألة خضوع تنفيذ الميزانية العامة للدولة لرقابة البرلمان اللاحقة، التي يمارسها أساساً عن طريق (أولاً) قانون تسوية (ضبط) الميزانية، وعند الاقتضاء عن طريق (ثانياً) تحريك المسؤولية السياسية للحكومة.

### أولاً: عن طريق قانون تسوية (ضبط) الميزانية

توجد هناك طريقتين لقف حسابات الميزانية العامة للدولة لسنة مالية معينة، تعرف الأولى بحساب الدورة المالية و/أو حساب الإتمام، وتعتمد هذه الطريقة في القيام بها على تحديد الحقوق والالتزامات للسنة المالية المعنية بعد طرح ما يعود منها للسنوات الأخرى، بينما تعرف الطريقة الثانية بقانون الحساب الختامي (أو حساب القطع) و/أو قانون تسوية (ضبط) الميزانية، وهي تركز في عملها على تحديد وإظهار النتائج النهائية لما تم فعلاً في السنة المالية المعنية من تحصيل للإيرادات وصرف للنفقات، وهذا سواء كانت العوائد المحققة في تلك السنة ترجع إليها، أو كانت راجعة لغيرها من السنوات<sup>3</sup>.

وعن أي الطريقتين لقت شيوعاً أكثر من الأخرى، فإن الطريقة الثانية هي التي أخذت بها الكثير من الدول وطبقته في أنظمتها الرقابية، ومن بين تلك الدول، نجد الجزائر التي أقرت دساتيرها المتعاقبة<sup>4</sup>، باستثناء دستور 1963، بأن اختتام السنة المالية بالنسبة للبرلمان - سواء لما كان يتشكل من مجلس واحد (المجلس الشعبي الوطني)، أو لما أصبح يتكون من مجلسين (المجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة) - يكون بالتصويت على قانون يتضمن تسوية ميزانية السنة المالية المعنية.

وبالرجوع إلى القانون رقم 17/84، المذكور أعلاه، نجد بأن المشرع الجزائري وبعد أن بين بأن قانون تسوية (ضبط) الميزانية يكتسي طابع قانون المالية<sup>5</sup>، أي اعتبره من قبيل قوانين المالية، فإنه قد عاد

<sup>1</sup> - لعمارة جمال، أساسيات الموازنة العامة للدولة، الطبعة الأولى، دار الفجر، القاهرة، 2004، ص 167.

<sup>2</sup> - نفس المرجع والصفحة.

<sup>3</sup> - راجع: محمد الصالح فنينش، المرجع السابق، ص 332 - 333.

<sup>4</sup> - أنظر المواد: 187 من دستور 1976، 150 من دستور 1989، و 179 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

<sup>5</sup> - أنظر: المادة 02 من القانون رقم 17/84 المذكور أعلاه.

وعرف هذا القانون بالقول<sup>1</sup>: (يشكل قانون ضبط الميزانية الوثيقة التي يثبت بمقتضاها تنفيذ قانون المالية وعند الاقتضاء قوانين المالية التكميلية أو المعدلة الخاصة بكل سنة مالية).

وإذا كان قانون تسوية (ضبط) الميزانية يشترك مع الميزانية العامة في أنه اعتمادهما من اختصاص البرلمان، إلا أن ثمة فروقا جوهرية بينهما، لعل من أهمها أن قانون تسوية (ضبط) الميزانية يتعلق بسنة مالية منتهية، على خلاف الميزانية العامة التي تتعلق بسنة مالية مقبلة، وقانون تسوية (ضبط) الميزانية هو، من الناحية المحاسبية، عبارة عن بيان محدد لما تم فعلا وبشكل نهائي من تحصيل للإيرادات وصرف للنفقات في سنة مالية منصرمة، بينما الميزانية العامة هي بيان تقديري مفصل للإيرادات والنفقات المتوقعة خلال سنة مالية مقبلة، كما ويختلف قانون تسوية (ضبط) الميزانية عن الميزانية العامة من حيث كون أن هذه الأخيرة تتكون من جدولين فقط، أحدهما للاعتمادات المقدرة والآخر للإيرادات المتوقعة، في حين أن قانون تسوية (ضبط) الميزانية يتكون من ثلاث جداول، أحدها مخصص للنفقات الفعلية، ومخصص الآخر للإيرادات الفعلية، بينما الجدول الثالث فخاص بحالة الخزينة العمومية، أي دوره تبيان جميع ما تملكه الدولة من النقد في الخزائن والبنوك، وتوضيح ما لها من حقوق لدى الغير، وما عليها من التزامات وغيرها من الحسابات الجارية الدائنة<sup>2</sup>.

هذا ونظرا لكون قانون تسوية (ضبط) الميزانية هو بالأساس قانون حسابات<sup>3</sup>، فإنه قد اكتسب أهمية كبيرة، والتي تظهر في كونه<sup>4</sup>:

1. يسمح بإجراء مقارنات بين الأرقام التقديرية والأرقام الفعلية لكل من النفقات العمومية والإيرادات العمومية، وبالتالي يمكن من قياس مدى صحة التقديرات التي تتضمنها الميزانية العامة، ما قد يساعد مستقبلا على تحسين قدرات التنبؤ والتقدير، ومن ثم التقليل من احتمالات الخطأ في القادم من الميزانيات.

2. يعتبر وسيلة يتأكد من خلالها البرلمان من مدى احترام الحكومة بتنفيذ ما ترتب عليها من التزامات بموجب الميزانيات السابقة.

3. يعد وسيلة تمكن البرلمان من مراجعة توجهات الحكومة وسياساتها السابقة من خلال مناقشة جدواها وفعاليتها في تحقيق أهدافها المسطرة، وهذا بناء على الأرقام الفعلية المحققة. وبالتالي فقانون تسوية (ضبط) الميزانية في هكذا حالة لا يعتبر مجرد وسيلة للرقابة المحاسبية؛ وإنما يتعدى ذلك ليصبح وسيلة لرقابة الأداء وتقييم مستوى الكفاءة الذي تتمتع به الحكومة والأجهزة التنفيذية العاملة تحت سلطتها.

<sup>1</sup> - أنظر: المادة 05 من ذات القانون.

<sup>2</sup> - راجع: لعامة جمال، أساسيات الموازنة العامة للدولة، مرجع سابق، ص 157.

<sup>3</sup> - زيوش رحمة، المرجع السابق، ص 33.

<sup>4</sup> - عبد المطلب عبد الحميد، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص 60.

4. يساهم في كشف الأخطاء والانحرافات التي قد تقع على صعيد التطبيق، وذلك من خلال مراجعة وتتبع الثغرات التي قد تكون مستغلة من قبل البعض لأجل الاستفادة من امتيازات و/أو لتحقيق مزايا مالية غير مشروعة على حساب الخزينة العمومية للدولة، والعمل على سد هذه الثغرات وتلافيها، إن وجدت، في الميزانيات القادمة، وبالتالي التقليل قدر الإمكان من حجم المخالفات المالية التي يمكن أن تقع في حق المال العمومي، مما قد يخفف مستقبلا من حدة العبء الضريبي المفروض على المكلفين بالضريبة من قبل الدولة.

وفيما يخص الإجراءات التي يمر بها قانون تسوية (ضبط) الميزانية، فإنه يجب على وزارة المالية عندما تعد قانون المالية للسنة المقبلة أن ترفقه بمشروع قانون تسوية (ضبط) الميزانية للسنة المالية -<sup>13</sup>. وهذا المشروع يشترط فيه ما يلي<sup>2</sup>:

1- أن يقدم ضمن الشروط المحددة لهذا الغرض بموجب الأحكام القانونية السارية على ممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة.

2- أن يكون مرفوقا:

✓ بتقرير تفسيري يبرر شروط تنفيذ الميزانية العامة للدولة للسنة المعتمدة؛

✓ جدول تنفيذ الاعتمادات المصوت عليها.

وبعد اختتام كل من المجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة، على التوالي، للمناقشة العامة حول مشروع القانون المتضمن تسوية الميزانية، فإنه يقوم كل منهما بالتصويت عليه بكامله<sup>3</sup>، وذلك حتى يقر البرلمان من خلال هذا القانون حساب نتائج السنة المشتمل على<sup>4</sup>:

✓ الفائض أو العجز الناتج عن الفرق الواضح بين إيرادات ونفقات الميزانية العامة للدولة؛

✓ النتائج المثبتة في تنفيذ الحسابات الخاصة للخزينة؛

✓ نتائج تسيير عمليات الخزينة.

هذا وتجدر الإشارة، في نهاية هذه النقطة، إلى أن المشرع الجزائري قد أوجب أن تعود النتائج المثبتة بمقتضى قانون الضبط إلى الخزينة<sup>5</sup>.

## ثانيا: عن طريق تحريك المسؤولية السياسية للحكومة

<sup>1</sup> - أنظر: المادة 02 من القانون رقم 24/89 المذكور أعلاه.

<sup>2</sup> - أنظر: المادة 76 من القانون رقم 17/84 المذكور أعلاه.

<sup>3</sup> - أنظر: المادة 45 من القانون العضوي رقم 12/16 المذكور أعلاه.

<sup>4</sup> - أنظر: المادة 77 من القانون رقم 17/84 المذكور أعلاه.

<sup>5</sup> - أنظر: المادة 78 من ذات القانون.



يجمع الفقه<sup>1</sup> على وصف رقابة البرلمان لتنفيذ الميزانية العامة للدولة بالرقابة السياسية، وذلك لأن البرلمان في إطار علاقته بالحكومة لا يكتف بمجرد مراجعة تقنية ومحاسبية لنشاطاتها المالية؛ وإنما يتعدى ذلك ليقوم بوضع قراراتها وتوجهاتها المالية في ميزانه السياسي، وبتعبير آخر يقوم بتقدير مدى صواب وجدوى السياسة المالية التي تتبعها الحكومة، وهذا من خلال مراقبة نسبة نجاح الميزانيات المسطرة والمصادق عليها في تحقيق الأهداف التي بررت اعتمادها للتنفيذ.

وبناء على ذلك، يتخذ البرلمان موقفه مما إذا كانت الحكومة تستحق الثقة الممنوحة لها، أم أنها غير جديرة بها، ويتضح ذلك جليا من خلال لجوئه إلى تحريك المسؤولية السياسية للحكومة أو الامتناع عن ذلك.

هذا ولما كان تحريك البرلمان لمسؤولية الحكومة السياسية لا يمكن تصوره إلا بعد أن يترك لها فرصة العمل وتطبيق سياستها المالية على أرض الواقع، وذلك من خلال السماح لها بالانتهاء من تنفيذ الميزانيات العامة التي هي عادة ما تكون بمبادرة منها، لذا فإن لجوء البرلمان إلى استعمال الآليات المخولة له لتحريك وترتيب المسؤولية السياسية للحكومة لا يمكن إدخاله إلا ضمن الرقابة البرلمانية اللاحقة على تنفيذ الميزانية العامة للدولة.

وأبرز الآليات الدستورية التي منحت للبرلمان من أجل مراقبة الحكومة في مختلف السياسات التي تبنتها وتعمل على تنفيذها، ومن بينها بالتأكيد السياسة المالية المتبعة في مختلف الميزانيات التي قدمتها له، نجد بيان السياسة العامة الذي ألزمها المؤسس الدستوري الجزائري بأن تقدمه سنويا للمجلس الشعبي الوطني<sup>2</sup>. كما وأنه بإمكان الحكومة أن تقدم بيان السياسة العامة لمجلس الأمة كذلك<sup>3</sup>. وأما فيما يخص تعريفه، فإن هناك من الفقه<sup>4</sup> من يرى بأن بيان السياسة العامة يقصد به: " ذلك الإجراء الذي لا يستعمل إلا من طرف حكومة قائمة تمت المصادقة على برنامجها، فتقدم بموجبه سنويا عرضا عن التطورات الجديدة والهامة لحصيلة سياستها".

---

<sup>1</sup>- راجع مثلا: محرز محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص 375. برحمان محفوط، المالية العامة في التشريع الجزائري، مرجع سابق، ص 171. رضا خلاصي، شذرات المالية العامة، مرجع سابق، ص 216. دنيدي يحيى، المالية العمومية، مرجع سابق، ص 132-133.

<sup>2</sup>- أنظر المواد: 114 (5) من دستور 1976، 80 من دستور 1989، و 98 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

<sup>3</sup>- أنظر: الفقرة السابعة من المادة 98 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

<sup>4</sup>- راجع: عمار عباس، بيان السياسة العامة للحكومة بين الإلزام الدستوري والتقدير السياسي، بتاريخ 2017/03/23،

[http://ammarabbes.blogspot.com/2014/11/blog-post\\_7.html](http://ammarabbes.blogspot.com/2014/11/blog-post_7.html)

وتظهر أهمية بيان السياسة العامة في أنه يعطي للنواب مكنة الاجتماع بالحكومة في كل سنة لأجل مناقشة عملها، وهذا عبر تقييم حصيلة نشاطها في السنة المنصرمة، والذي من دون شك ستسعى الحكومة إلى تقديمه على أنه يعتبر إيجابياً؛ وإلا، إذا لم يكن كذلك، ستضطر إلى أن توجه نظر النواب نحو العراقيل التي تكون قد حالت دون تحقيقها لحصيلة إيجابية بالنسبة لتلك السنة، وذلك حتى تخلي مسؤوليتها على فرض أن الحصيلة المحققة كانت هزيلة وضعيفة.

وبعد المناقشة التي تعقب عرض الحكومة لبيان السياسة العامة، فإنه يمكن للنواب أن يختموا بلائحة. وتقدم اقتراحات اللوائح التي تتعلق ببيان السياسة العامة خلال الاثنتين والسبعين (72) ساعة الموالية لانتهاؤ تدخلات النواب في المناقشة المخصصة للبيان. ولكي يكون اقتراح اللائحة مقبولاً، فإنه يجب أن يقدمه ويوقعه عشرون (20) نائباً على الأقل، ثم يقوم مندوب أصحاب الاقتراح بإيداعه بمكتب المجلس الشعبي الوطني. وللإشارة، فإن النائب لا يمكنه أن يوقع على أكثر من اقتراح لائحة. وبعد توافر هذه الشروط، يتم عرض اقتراحات اللوائح المجدولة، في حال تعددها، بحسب تاريخ إيداعها بالمكتب، وهذا لأجل مناقشتها والتصويت عليها من قبل النواب، على أنه لا يمكن أن يتدخل أثناء المناقشات التي تسبق التصويت على اقتراحات اللوائح إلا:

- ✓ الحكومة، بناء على طلبها؛
- ✓ مندوب أصحاب اقتراح اللائحة؛
- ✓ نائب يرغب في التدخل ضد اقتراح اللائحة؛
- ✓ نائب يرغب في التدخل لتأييد اقتراح اللائحة.

وعند مصادقة المجلس الشعبي الوطني بأغلبية أعضائه على إحدى اللوائح المقترحة والمعروضة للتصويت، فإن ذلك يؤدي إلى اعتبار باقي اللوائح الأخرى لاغية بقوة القانون<sup>1</sup>.

وعلى الرغم من أن المؤسس الدستوري الجزائري لم يحدد ما يمكن أن يكون مضمون هذه اللوائح، إلا أنه يمكن القول وأن التشكيلات السياسية المشكلة للمجلس الشعبي الوطني قد تتباين مواقفها بشأن طبيعة الحصيلة الحكومية المحققة في السنة الماضية؛ بحيث قد تراها إحداهما إيجابية، وهم غالباً نواب الأحزاب الممثلة في الحكومة والأحزاب المتحالفة معها، ولذا فقد تعمد إلى اقتراح لائحة تأييد للحكومة من أجل تشجيعها وحثها على المضي قدماً في إنجاز مهامها، في حين قد تعتبرها تشكيلة أخرى سلبية وغير مقنعة، وهم نواب الأحزاب التي تصنف بالمعارضة لسياسة الحكومة، ولذا فقد تعمل على اقتراح لائحة تنتقد الحكومة وتجرح في سياستها، وربما تصل إلى حد مطالبتها بالاستقالة؛ لأنها تحملها المسؤولية السياسية عن ما قد تراه إخفاقاً من وجهة نظرها.

<sup>1</sup> أنظر المواد: 51 - 56 من القانون العضوي رقم 12/16 المذكور أعلاه.

ولكن هذا النوع من اللوائح البرلمانية المنتقدة لأداء الحكومة وسياساتها لا يمكن، من الناحية الدستورية، أن يرتب مسؤولية الحكومة السياسية، أي لا يمكن أن يسقط الحكومة ويجبرها على الرحيل، بتقديم استقالته لرئيس الجمهورية، إلا إذا تحولت إلى **لائحة لوم**<sup>1</sup>، أو كما يفضل المؤسس الدستوري الجزائري<sup>2</sup> تسميتها **بملتمس الرقابة**. وحتى لا يكون هذا الملمس سببا في عدم الاستقرار الحكومي، في حال لو سهلت إجراءات العمل به، فإن المؤسس الدستوري الجزائري قد قرر إحاطته بجملة من الضوابط التي يمكن القول بأنها تهدف إلى عقلنة ممارسته من قبل النواب<sup>3</sup>. تتمثل هذه الضوابط في<sup>4</sup> وجوب أن يوقع ملتمس الرقابة سبع (7/1) عدد النواب على الأقل، ليكون مقبولا، ثم يتم إيداع نصه بمكتب المجلس الشعبي الوطني من طرف مندوب أصحابه، ويعقب ذلك نشر نص الملمس في الجريدة الرسمية لمناقشات المجلس، كما ويلق ويوزع على كافة النواب، ولا يتم التصويت عليه إلا بعد مرور ثلاثة (03) أيام من تاريخ إيداعه، وفي حال تمت الموافقة على ملتمس الرقابة بتصويت أغلبية ثلثي (3/2) النواب، فإنه يجب على الوزير الأول أن يقدم استقالة حكومته إلى رئيس الجمهورية.

## المطلب الثاني

### خضوع تنفيذ الميزانية العامة للدولة لرقابة جهات أخرى

التحقق من أن خضوع تنفيذ الميزانية العامة للدولة، لاسيما في شقها المتعلق باحترام حدود وتخصيص الاعتمادات المالية الموجهة للإنفاق العمومي، تم ومزال يتم وفقا لما قد أقره قانون المالية للسنة<sup>5</sup>، وقررت النصوص التنظيمية المطبقة له<sup>6</sup>، ليس مسؤولية البرلمان لوحده، باعتباره دستوريا<sup>7</sup> هو صاحب الرخصة التي بموجبها يصبح تنفيذ ميزانية الدولة مشروعا؛ وإنما هو (أي التحقيق) مسؤولية كذلك العديد من الجهات الأخرى، سواء ما كان منها ذا طابع إداري، أو كان ذا طابع مستقل. وعليه فقد ارتأينا تقسيم هذا المطلب إلى فرعين، تناولنا في الأول مسألة خضوع الميزانية العامة للدولة لرقابة جهات إدارية، بينما تطرق في الثاني لمسألة خضوعها لرقابة جهات مستقلة.

<sup>1</sup> قرانة عادل، النظم السياسية، دار العلوم، عنابة، 2013، ص 185. عقيلة خرياشي، العلاقة الوظيفية بين الحكومة والبرلمان، دار الخلدونية، الجزائر، 2007، ص 129.

<sup>2</sup> أنظر المواد: 80 و 126 من دستور 1989، 98 و 153 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

<sup>3</sup> في حين لقد وصف سعيد بوالشعير إمكانية ممارسة نواب المجلس الشعبي الوطني لملمس الرقابة، في ظل الشروط المفروضة، بشبه المستحيلة. راجع مؤلفه، النظام السياسي الجزائري، الجزء الرابع...، مرجع سابق، ص 164.

<sup>4</sup> أنظر المواد: 126 - 128 من دستور 1989، 153 - 155 من دستور 1996 بعد تعديل 2016، والمادة 60 من القانون العضوي رقم 12/16 المذكور أعلاه.

<sup>5</sup> أنظر: المادة 03 من القانون رقم 17/84 المذكور أعلاه.

<sup>6</sup> أنظر المادتين: 06 و 32 من ذات القانون.

<sup>7</sup> أنظر المواد: 151 من دستور 1976، 115 من دستور 1989، و 140 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

## الفرع الأول الخضوع لرقابة جهات إدارية

نصت المادة 02 من المرسوم التنفيذي المحدد لصلاحيات وزير المالية<sup>1</sup> على أنه: (يمارس وزير المالية صلاحياته في الميادين الآتية... 8) المراقبة المالية المتعلقة باستعمالات اعتمادات ميزانية الدولة وموارد الخزينة العمومية...)، وفي هذا الإطار، جاءت المادة 18 من ذات المرسوم لتؤسس لسلطة وزير المالية في أن يبادر بإنشاء منظومة رقابية تابعة لقطاعه، لا شك في أن أبرز مهامها ضمان التحقيق والتأكد من احترام قواعد المالية العمومية السارية النفاذ في الجزائر؛ بحيث تنص هذه المادة على أنه: (يحق لوزير المالية أن يبادر بإقامة منظومة رقابية تتعلق بالأعمال التابعة لميدان اختصاصه، فيضع أهدافها واستراتيجياتها وتنظيمها ويحدد وسائلها انسجاما مع المنظومة الوطنية للرقابة في جميع المستويات).

والجهات الإدارية التي تتبع وزارة المالية وتستند إليها حاليا في ممارسة مختلف مهام الرقابة المالية، تتمثل في كل من: (أولا) المراقب المالي والمحاسب العمومي، بالإضافة إلى (ثانيا) المفتشية العامة للمالية ومفتشية مصالح المحاسبة.

### أولا: المراقب المالي والمحاسب العمومي

المراقب المالي هو موظف إداري يعين من طرف وزير المالية<sup>2</sup> ليقوم بممارسة الرقابة المسبقة للنفقات التي يلتزم بها<sup>3</sup>، فضلا عن القيام بمسك سجلات تدوين التأشيريات ومذكرات الرفض، مسك محاسبة التعداد الميزانياتي، مسك محاسبة الالتزامات بالنفقات، وتقديم نصائح للأمر بالصرف في المجال المالي<sup>4</sup>.

وتظهر أهمية الدور الذي وجد المراقب المالي لأن يؤديه في أنه يستهدف تحقيق جملة من الأهداف في مجال الرقابة على مشروعية تنفيذ واستعمال النفقات العمومية؛ فالمراقب المالي مكلف بالسهر على صحة توظيف النفقات بالنظر إلى التشريع المعمول به، والتحقق مسبقا من توفر

<sup>1</sup> - وهو المرسوم التنفيذي رقم 54/95 المؤرخ في 15 فبراير 1995 (الجريدة الرسمية عدد 15 الصادرة في 19 مارس 1995).

<sup>2</sup> - أنظر: المادة 60 من القانون رقم 21/90 المذكور أعلاه.

<sup>3</sup> - أنظر: المادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 414/92 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 والمتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها المعدل والمتمم (الجريدة الرسمية عدد 82 الصادرة في 15 نوفمبر 1992).

<sup>4</sup> - أنظر: المادة 15 من المرسوم التنفيذي رقم 374/09 المؤرخ في 16 نوفمبر 2009 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 414/92 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 والمتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها (الجريدة الرسمية عدد 67 الصادرة في 19 نوفمبر 2009).

الاعتمادات، بالإضافة إلى إثبات صحة النفقات بوضع تأشيرته على الوثائق الخاصة بالنفقات، أو تعليل رفض التأشير، عند الاقتضاء، ضمن الآجال المحددة، كما ويجب على المراقب المالي إعلام وزير المالية شهريا بصحة توظيف النفقات، وبالوضع العامة للاعتمادات المفتوحة والنفقات الموظفة<sup>1</sup>.

وفيما يخص نطاق الرقابة التي يمارسها المراقب المالي، وهي الرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها، فإن تطبيقها يمتد ليشمل كلا من<sup>2</sup>: ميزانيات المؤسسات والإدارات التابعة للدولة، والميزانيات الملحقة، وعلى الحسابات الخاصة للخزينة، وميزانيات الولايات، وميزانيات البلديات، وميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، وميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي والثقافي والمهني، وميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري المماثلة.

ومع أن الأصل في الرقابة التي يباشرها المراقب المالي تكون قبل التوقيع على القرارات المتضمنة التزاما بالنفقات، أي رقابة سابقة، إلا أن المادة 02 مكرر من المرسوم التنفيذي رقم 374/09 - الوارد ذكره في التهميش أدناه - قد جاءت بخلاف ذلك؛ بنص فقرتها الأولى على أنه: (تطبق رقابة النفقات التي يلتزم بها، في شكلها اللاحق، على ميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي والثقافي والمهني وعلى ميزانيات مراكز البحث والتنمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي والتكنولوجي والمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري والمؤسسات العمومية الاقتصادية، عندما تكلف بإنجاز عملية ممولة من ميزانية الدولة).

وفي إطار ضرورة حرص المراقب المالي على تطبيق التشريع والتنظيم المتعلقين بالنفقات العمومية، وذلك بالسهل على تنفيذ الأحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة بمراقبة النفقات الملتمزم بها<sup>3</sup>، فإن ثمة العديد من مشاريع القرارات المتضمنة التزاما بالنفقات يجب أن تخضع لتأشيرته (أي المراقب المالي) قبل التوقيع عليها، نذكر من بينها على سبيل المثال<sup>4</sup>: مشاريع قرارات التعيين والترسيم والقرارات التي تخص الحياة المهنية ومستوى المرتبات للمستخدمين باستثناء الترقية في الدرجة... الخ. والعناصر التي يجب أن تنصب عليها رقابة المراقب المالي، في أجل أقصاه عشرة (10) أيام<sup>5</sup>، تشمل<sup>6</sup>:

<sup>1</sup> - أنظر: المادة 58 من القانون رقم 21/90 المذكور أعلاه.

<sup>2</sup> - أنظر: المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 374/09 المذكور أعلاه.

<sup>3</sup> - أنظر: المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 381/11 المؤرخ في 21 نوفمبر 2011 والمتعلق بمصالح المراقبة المالية (الجريدة الرسمية عدد 64 الصادرة في 27 نوفمبر 2011).

<sup>4</sup> - أنظر للمزيد حولها: المادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم 414/92، والمادتين 05 و06 من المرسوم التنفيذي رقم 374/09، المذكورين أعلاه.

<sup>5</sup> - أنظر: المادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 374/09 المذكور أعلاه.

<sup>6</sup> - أنظر: المادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 414/92 المذكور أعلاه.

- ✓ صدور اقتراح الالتزام عن الشخص الذي يتمتع بصفة الأمر بالصرف؛
- ✓ تطابق اقتراح الالتزام بشكل تام مع القوانين والتنظيمات المعمول بها؛
- ✓ توفر الاعتمادات والمناصب المالية؛
- ✓ احترام التخصيص القانوني للنفقة؛
- ✓ تطابق مبلغ الالتزام مع العناصر المبينة في الوثيقة المرفقة؛
- ✓ وجود التأشيرات أو الآراء المسبقة التي سلمتها السلطة الإدارية المؤهلة لهذا الغرض، عندما تكون مثل هذه التأشيرة قد نص عليها التنظيم الجاري به العمل.

وعندما يتبين للمراقب المالي توافر جميع هذه العناصر (الشروط)، المذكورة أعلاه، فإنه يختتم عملية الرقابة بوضع تأشيرته على بطاقة الالتزام، وعند الاقتضاء على الوثائق الثبوتية. وأما بالنسبة للالتزامات التي توصل المراقب المالي إلى أنها غير قانونية، أو غير مطابقة، إما بصفة كلية أو جزئية، للتنظيم المعمول به، فإنها - حسب كل حالة - تكون موضوع رفض مؤقت<sup>1</sup> أو رفض نهائي<sup>2</sup> من طرفه. وللإشارة، فإنه في مجال الصفقات العمومية تعتبر التأشيرة الممنوحة من طرف لجنة الصفقات العمومية المختصة، في إطار الرقابة السابقة لمشاريع الصفقات العمومية، إلزامية على المراقب المالي، وذلك ما لم يلاحظ هذا الأخير بأن ثمة نقائص بعد التأشيرة على مشروع الصفقة، فإنه في هذه الحال عليه أن يقوم بتبليغ كل من وزير المالية، ورئيس لجنة الصفقات العمومية المختصة، والأمر بالصرف المعني، عن طريق إشعار<sup>3</sup>.

وإلى جانب المراقب المالي المخول كأصل بممارسة رقابة قبلية على عمليات الإنفاق العمومي فقط، أي لا تشمل رقابته عمليات تحصيل الإيرادات العمومية، فإنه يوجد هناك أعوان يعرفون بالمحاسبين العموميين، ويخضعون لسلطة وزير المالية الذي يتولى تعيينهم، ويمكنه اعتماد بعضهم<sup>4</sup>. ويمكن تعريف المحاسب العمومي بأنه كل عون إداري مكلف بضمان التنفيذ الفعلي للميزانية، سواء من جهة تحصيل الإيرادات، أو من جهة تنفيذ النفقات، وكذا القيام بعمليات الخزينة العمومية<sup>5</sup>؛ فهو منفذ للميزانية ومراقب لمدى احترامها في آن واحد.

وفيما يخص المهام التي يخول قانونا للمحاسب العمومي القيام، فهي<sup>6</sup>:

- ✓ تحصيل الإيرادات ودفع النفقات؛

<sup>1</sup> - أنظر بخصوص الحالات التي يمكن أن تؤدي إليه: المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 414/92 المذكور أعلاه.

<sup>2</sup> - أنظر بخصوص الحالات التي يمكن أن تؤدي إليه: المادة 12 من المرسوم التنفيذي رقم 414/92 المذكور أعلاه.

<sup>3</sup> - أنظر: المادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم 374/09 المذكور أعلاه.

<sup>4</sup> - أنظر: المادة 34 من القانون رقم 21/90 المذكور أعلاه.

<sup>5</sup> - أنظر المواد: 09 - 12، 14 من ذات القانون.

<sup>6</sup> - أنظر: المادة 33 من القانون رقم 21/90 المذكور أعلاه.

- ✓ ضمان حراسة الأموال أو السندات أو القيم أو الأشياء أو المواد المكلف بها وحفظها؛
- ✓ تداول الأموال والسندات والقيم والممتلكات والعائدات والمواد؛
- ✓ حركة حسابات الموجودات.

ويقوم المحاسب العمومي برقابة مالية قبلية، سواء للإيرادات أو النفقات<sup>1</sup>؛ بحيث يتعين عليه قبل التكفل بسندات الإيرادات التي يصدرها الأمر بالصرف أن يتحقق من أن هذا الأخير مرخص له بموجب القوانين والأنظمة بتحصيل الإيرادات. وفضلا عن ذلك، يجب على المحاسب العمومي أن يراقب، على الصعيد المادي، صحة إلغاءات سندات الإيرادات والتسويات، وكذا عناصر الخصم التي يتوافر عليها<sup>2</sup>. ويجب على المحاسب العمومي قبل قبوله لأية نفقة، أن يتحقق من مطابقة العملية مع القوانين والأنظمة المعمول بها، ومن صفة الأمر بالصرف أو المفوض له، ومن شرعية عمليات تصفية النفقات، ومن توفر الاعتمادات، والتأكد من أن الديون لم تسقط آجالها أو أنها محل معارضة، وعليه التثبت من الطابع الإبرائي للدفع، ومن تأشير عمليات المراقبة التي نصت عليها القوانين والأنظمة المعمول بها، كما ويجب عليه أن يتأكد من الصحة القانونية للمكسب الإبرائي<sup>3</sup>. وبعد أن يستوفي المحاسب العمومي كل الالتزامات القانونية الخاضع لها، فإنه يصبح ملزما، بحسب الحالة، بدفع النفقات أو بتحصيل الإيرادات، التي هو مكلف بها، ضمن الآجال المحددة لذلك بموجب التنظيم المعمول به<sup>4</sup>. هذا وتجدر الإشارة إلى أنه في حال رفض المحاسب العمومي القيام بالدفع، فإنه يمكن للأمر بالصرف أن يطلب منه كتابيا، وتحت مسؤوليته، أن يصرف النظر عن هذا الرفض؛ فإذا امتثل المحاسب العمومي للتسخير، فإن ذمته تبرأ من المسؤولية الشخصية والمالية، وعليه أن يرسل حينئذ تقريرا إلى وزير المالية<sup>5</sup>.

غير أنه يجب على كل محاسب عمومي أن يرفض الامتثال للتسخير إذا كان الرفض معللا بما يأتي<sup>6</sup>:

- عدم توفر الاعتمادات المالية، ما عدا بالنسبة للدولة؛
- عدم توفر أموال الخزينة، أو أن طابع النفقة غير الإبرائي؛
- انعدام أداء الخدمة؛
- انعدام تأشير مراقبة النفقات الموظفة أو تأشير لجنة الصفقات المؤهلة إذا كان ذلك منصوصا عليه في التنظيم المعمول به.

1. محمد سعيد بوسعدية، المرجع السابق، ص 123.

2. أنظر: المادة 35 من القانون رقم 21/90 المذكور أعلاه.

3. أنظر: المادة 36 من ذات القانون.

4. أنظر بخصوصها: المرسوم التنفيذي رقم 46/93 المؤرخ في 06 فبراير 1993 والمحدد آجال دفع النفقات وتحصيل الأوامر بالإيرادات والبيانات التنفيذية وإجراءات قبول القيم المنعومة (الجريدة الرسمية عدد 09 الصادرة في 10 فبراير 1993).

5. أنظر: المادة 47 من القانون رقم 21/90 المذكور أعلاه.

6. أنظر: المادة 48 من ذات القانون.

## ثانياً: المفتشية العامة للمالية ومفتشية مصالح المحاسبة

في ظل المساعي الحثيثة التي تعكس بوضوح إرادة الدولة، من خلال وزارة المالية، في المحافظة على المال العام، ومحاولة حمايته من كل أشكال التلاعب والإضرار به، فقد أوجدت العديد من الجهات الرقابية التي تعمل جنباً إلى جنب من أجل تجسيد حرمة المال العام على أرض الواقع. ومن بين تلك الجهات، نجد المفتشية العامة للمالية، التي تم استحداثها سنة 1980 كهيئة رقابية دائمة تعمل تحت السلطة المباشرة لوزير المالية<sup>1</sup>.

فالمفتشية العامة للمالية مكلفة بأن تمارس رقابتها على التسيير المالي والمحاسبي لمصالح الدولة، والجماعات المحلية، وكذا الهيئات والأجهزة والمؤسسات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية، إضافة إلى المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، هيئات الضمان الاجتماعي التابعة للنظام العام والإجباري، وكذا كل الهيئات ذات الطابع الاجتماعي والثقافي التي تستفيد من مساعدة الدولة أو الهيئات العمومية، وأيضا كل مؤسسة عمومية أخرى مهما كان نظامها القانوني. هذا ويمكن للمفتشية العامة للمالية بأن تمارس رقابتها على كل شخص معنوي آخر يستفيد من المساعدة المالية من الدولة أو جماعة محلية أو هيئة عمومية بصفة تساهمية أو في شكل إعانة أو قرض أو تسبيق أو ضمان<sup>2</sup>.

وتتمثل تدخلات المفتشية العامة للمالية في ضمان القيام بمهام الرقابة أو التدقيق أو التقييم أو التحقيق أو الخبرة، والتي تستهدف، بحسب الحالة، وتقوم على التأكد من سير الرقابة الداخلية وفعالية هياكل التدقيق الداخلي، شروط تطبيق التشريع المالي والمحاسبي، التسيير المالي والمحاسبي وتسيير الأملاك، إبرام الصفقات والطلبات العمومية وتنفيذها، دقة المحاسبات وصدقها وانتظامها، مستوى الانجازات مقارنة مع الأهداف، شروط تعبئة الموارد المالية، تسيير اعتمادات الميزانية واستعمال وسائل السير، شروط منح واستعمال المساعدات والإعانات التي تقدمها الدولة والجماعات الإقليمية والهيئات والمؤسسات العمومية، وكذا تطابق النفقات المسددة مع الأهداف المتبعة بطلب الهبة العمومية<sup>3</sup>.

وفي سبيل تمكنها من أداء المهام الموكلة لها، فإن المفتشية العامة للمالية مخولة بالقيام<sup>4</sup>:

✓ برقابة تسيير الصناديق، وفحص الأموال والقيم والسندات والموجودات من أي نوع، والتي يحوزها المسيرين أو المحاسبين؛

<sup>1</sup> - أنظر: المادة الأولى من المرسوم رقم 53/80 المؤرخ في 01 مارس 1980 والمتضمن إحداث مفتشية عامة للمالية (الجريدة الرسمية عدد 10 الصادرة في 10 مارس 1980).

<sup>2</sup> - أنظر المادتين: 02 و 02/03 من المرسوم التنفيذي رقم 272/08 المؤرخ في 06 سبتمبر 2008 والمحدد صلاحيات المفتشية العامة للمالية (الجريدة الرسمية عدد 50 الصادرة في 07 سبتمبر 2008).

<sup>3</sup> - أنظر: المادة 05 من ذات المرسوم.

<sup>4</sup> - أنظر: المادة 06 من ذات المرسوم.



- ✓ التحصل على كل مستند أو وثيقة تبريرية ضرورية لفحوصهم، بما في ذلك التقارير التي تعدها  
أية هيئة رقابية وأية خبرة خارجية؛
- ✓ تقديم أي طلب معلومات شفاهي أو كتابي؛
- ✓ القيام، في الأماكن، بأي بحث وإجراء أي تحقيق، بغرض رقابة التصرفات أو العمليات المسجلة  
في المحاسبات؛
- ✓ الاطلاع على السجلات والمعطيات أيا كان شكلها؛
- ✓ التيقن من صحة المستندات المقدمة وصدق المعطيات والمعلومات الأخرى المبلغة؛
- ✓ القيام في عين المكان بأي فحص، بغرض التيقن من صحة وتمام التقييد المحاسبي لأعمال  
التسيير ذات التأثير المالي، وعند الاقتضاء، معاينة حقيقة الخدمة المنجزة.

وللإشارة، فإن المفتشية العامة للمالية وإن كان يحق لها، بصفتها هذه، أن تراجع جميع العمليات التي أجراها المحاسبون العموميون ومحاسبون الهيئات الخاضعين لرقابتها، إلا أنه لا يمكنها مراجعة الحسابات التي تمت تصفيتها نهائيا طبقا للأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها.

وعلى كل، فإن تدخلات المفتشية العامة للمالية تتم في عين المكان وعلى الوثائق. وتقوم المفتشية بفحوصها وتحقيقاتها بشكل فجائي، ما عدى مهمات الدراسات أو التقييمات أو الخبرات، فإنها تكون موضوع تبليغ مسبق<sup>1</sup>. ولضمان فعالية أكبر للرقابة التي تمارسها المفتشية العامة للمالية، فإن مسؤولي المصالح والهيئات المراقبة ملزمون بتسهيل أداء الوحدات العملية للمفتشية لمهامها، وذلك بتقديم الأموال والقيم التي بحوزتهم، وإطلاعهم على كل الدفاتر أو الوثائق أو التبريرات أو المستندات المطلوبة، الإجابة على كل طلبات المعلومات المقدمة، إبقاء المحادثين في المناصب طيلة مدة المهمة. ولا يمكن بهذا الصدد لمسؤولي المصالح والهيئات الخاضعة لرقابة المفتشية العامة للمالية، وكذا الأعوان الموضوعين تحت سلطتهم، أن يتملصوا من هذه الواجبات بحجة احترام الطريق السلمي، أو السر المهني، أو أيضا الطابع السري للمستندات الواجب فحصها أو العمليات اللازم رقبته<sup>2</sup>.

وعند انتهاء مهام الرقابة، يتم إعداد تقرير أساسي يبرز المعاينات والتقديرات حول التسيير المالي والمحاسبي للمؤسسة أو الهيئة المراقبة، وكذا حول فاعلية التسيير بصفة عامة، ويتم تضمين هذا التقرير اقتراحات بالتدابير التي من شأنها أن تحسن تنظيم وتسيير، وكذا نتائج المؤسسات والهيئات المراقبة، بل ويمكن تضمين التقرير أيضا كل اقتراح كفيل بتحسين الأحكام التشريعية والتنظيمية التي تحكمها. ولا يصبح هذا التقرير نهائيا إلا بعد أن يبلغ به مسير المؤسسة أو الهيئة المراقبة، وكذا وصايته، وبعد تأكيد

<sup>1</sup> أنظر: المادة 14 من المرسوم رقم 272/08 المذكور أعلاه.

<sup>2</sup> أنظر المادتين: 14 و17 من ذات المرسوم.

وتثبيت المعايينات التي تضمنها، وذلك عند نهاية الإجراء التناقضي، الذي يعني حق مسيري المؤسسات والهيئات المرسله إليهم التقارير في أن يجيبوا على ما ورد فيها من معاينات وملاحظات، بشرط أن يكون ذلك لزوما في أجل أقصاه شهرين (02)، مع وجود إمكانية لتمديد هذا الأجل استثنائيا بشهرين من طرف رئيس المفتشية العامة للمالية بعد موافقة وزير المالية. هذا ويجب إحاطة المسؤولين المعنيين علما بالتدابير المتخذة و/أو المرتقب اتخاذها بشأن الوقائع المدونة في التقرير المتعلق بكل واحد منهم<sup>1</sup>.

والى جانب المفتشية العامة للمالية، تم سنة 1995 استحداث مفتشية مصالح المحاسبة<sup>2</sup> لنقوم<sup>3</sup> بإجراء أعمال الرقابة والتفتيش والتحقيق والبحث في شرعية العمليات المالية والمحاسبية التي يجريها المحاسبون العموميون، وفي تسيير مصالح الخزينة، لاسيما مناصب المحاسبين فيما يخص التنظيم والسير والاستعمال الأمثل للطاقة البشرية والمادية واحترام القوانين والتنظيمات المعمول بها. وهي بهذا الصدد مكلفة بتقويم التدخلات المالية للخزينة، لاسيما الإعانات والهبات التي تمنحها الأجهزة والمؤسسات العمومية، وإعادة هيكلة ديون الخزينة وتسيقاتها، والتمويلات النابعة من الموارد العمومية التي تمول خصوصا الأنشطة التي تعود بالنفع العام على الدولة بواسطة الحسابات الخاصة في الخزينة.

وأما عن المفتشية التي تأخر استحداثها، فهي مفتشية مصالح الميزانية؛ بحيث لم يتم استحداثها إلا سنة 2007<sup>4</sup>. ومن أهم مهامها<sup>5</sup>: مراقبة تطبيق التشريع والتنظيم المعمول بهما والمعايير التقنية والمالية العمومية والتنظيم المتعلقة بالميزانية لتحسين نجاعة النفقات العمومية، مراقبة تنفيذ الميزانية ومتابعتها وإنجازها وفقا للأهداف المسطرة، ومراقبة الاستعمال العقلاني والأمثل للوسائل والموارد الموضوعة تحت تصرف الهياكل التابعة للمديرية العامة للميزانية.

---

<sup>1</sup> - أنظر المواد: 21 - 23 من المرسوم رقم 272/08 المذكور أعلاه.

<sup>2</sup> - بموجب المادة 08 من المرسوم التنفيذي رقم 55/95 المؤرخ في 15 فبراير 1995 والمتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية (الجريدة الرسمية عدد 15 الصادرة في 19 مارس 1995)، وللاشارة، فإن هذا المرسوم قد ألغي بمقتضى المادة 17 من المرسوم التنفيذي رقم 364/07، المذكور أعلاه، الذي حل محله، وأبقى على المفتشية بموجب المادة 06 منه.

<sup>3</sup> - أنظر: المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 198/95 المؤرخ في 25 يوليو 1995 والمحدد لاختصاصات مفتشية مصالح المحاسبة وتنظيمها المعدل والمتمم (الجريدة الرسمية عدد 42 الصادرة في 02 غشت 1995).

<sup>4</sup> - أنظر: المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 364/07 المتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، المذكور أعلاه.

<sup>5</sup> - محمد سعيد بوسعدية، مدخل إلى دراسة قانون الرقابة الجزائري، مرجع سابق، ص 137 - 138.

## الفرع الثاني

### الخضوع لرقابة جهات مستقلة

إذا كانت الرقابة السياسية، التي يمارسها البرلمان، والرقابة الإدارية، التي تمارسها السلطة التنفيذية عن طريق جهات إدارية<sup>1</sup> متعددة تتبع لوزارة المالية، قد لا تحققا النتائج المرجوة منهما بالنظر إلى الطابع السياسي الذي يطغى على الرقابة الأولى، والطابع الذاتي الذي يطغى على الرقابة الثانية، باعتبار أن وزارة المالية تعتبر في هذه الحالة هي المنفذ والمراقب في نفس الوقت، فقد اقتضى الأمر تمكين جهات ليست تابعة لا إلى البرلمان، ولا إلى السلطة التنفيذية، أي جهات مستقلة، من تولي بعض مهام الرقابة البعدية على تنفيذ ميزانية الدولة. وتتمثل تلك الجهات المستقلة في: (أولا) مجلس المحاسبة، و(ثانيا) الجهات القضائية.

#### أولا: مجلس المحاسبة

تنص المادة 192<sup>2</sup> من دستور 1996، بعد تعديله سنة 2016، على أنه: (يتمتع مجلس المحاسبة بالاستقلالية ويكلف بالرقابة البعدية لأموال الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق العمومية، وكذلك رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة. يساهم مجلس المحاسبة في تطوير الحكم الرشيد والشفافية في تسيير الأموال العمومية. يعد مجلس المحاسبة تقريرا سنويا يرفعه إلى رئيس الجمهورية وإلى رئيس مجلس الأمة ورئيس المجلس الشعبي الوطني والوزير الأول. يحدد القانون صلاحيات مجلس المحاسبة ويضبط تنظيمه وعمله وجزاء تحقيقاته وكذا علاقاته بالهيئات الأخرى في الدولة المكلفة بالرقابة والتفتيش).

عرف المشرع الجزائري مجلس المحاسبة بأنه<sup>3</sup> مؤسسة عليا تتمتع باختصاص إداري وقضائي في ممارسة الرقابة البعدية لأموال الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق العمومية من جهة، وتتمتع من جهة أخرى بالاستقلال الضروري لضمان الموضوعية والحياد والفعالية في أعمالها. وبهذه الصفة، فقد كلف المشرع الجزائري مجلس المحاسبة بالتدقيق في شروط استعمال وتسيير الموارد والوسائل المادية والأموال العمومية من طرف الهيئات التي تدخل في نطاق اختصاصه، ويتأكد من مطابقة عملياتها المالية والمحاسبية للقوانين والتنظيمات المعمول بها. وتهدف الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة، من خلال

<sup>1</sup> الميزوني السعدي، ميزانية الدولة من التشريع إلى التنفيذ والمحاسبة والمراقبة، مركز النشر الجامعي، تونس، 2011، ص351.

<sup>2</sup> أنظر كذلك: المادة 190 من دستور 1976، والمادة 160 من دستور 1989.

<sup>3</sup> أنظر: الفقرة الأولى من المادة الثانية والمادة الثالثة من الأمر رقم 20/95 المؤرخ في 17 يوليو 1995 والمتعلق بمجلس المحاسبة (الجريدة الرسمية عدد 39 الصادرة في 23 يوليو 1995).

النتائج التي يتوصل إليها، إلى تشجيع الاستعمال المنتظم والصارم للموارد والوسائل المالية والأموال العمومية وترقية إجبارية تقديم الحسابات وتطوير شفافية تسيير المالية العمومية. والمجلس مطالب بأن يساهم، في مجال اختصاصه، ومن خلال ممارسة صلاحياته، في تعزيز الوقاية ومكافحة جميع أشكال الغش والممارسات غير القانونية أو غير الشرعية التي تشكل تقصيرا في الأخلاقيات وفي واجب النزاهة أو الضارة بالأموال العمومية<sup>1</sup>.

وعن طبيعة الرقابة التي يخول مجلس المحاسبة بممارستها، فهي تنصب على مراقبة الحسابات ومراقبة تسيير بعض المصالح والهيئات التي تدخل في نطاق اختصاصه<sup>2</sup>. وتجدر الإشارة إلى أنه يجب ألا تتعدى رقابة المجلس ذلك لتتدخل في إدارة وتسيير المصالح والهيئات الخاضعة لها، أو في إعادة النظر في صحة وجدوى السياسات وأهداف البرامج التي سطرته السلطات الإدارية أو مسؤولو الهيئات التي تمت مراقبتها. ورقابة مجلس المحاسبة للتسيير تستهدف التحقق من حسن استعمال المصالح والهيئات الخاضعة لرقابته للموارد والأموال والقيم والوسائل المادية العمومية، وبقيم نوعية تسييرها من حيث الفعالية والأداء والاقتصاد. ويوصي في نهاية تحرياته وتحقيقاته بكل الإجراءات التي يراها ملائمة من أجل تحسين ذلك. بينما رقابته للحسابات فهي تمارس على المحاسبات التي يقدمها له المحاسبون العموميون من أجل مراجعتها ومراقبة مدى الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية، مما قد يترتب عن معاناته بخصوصها تطبيقه للجزاءات القضائية المخول بتوقيعها<sup>3</sup>.

وعن الإجراءات التي يمكن لمجلس المحاسبة اتخاذها والقيام بها في إطار جهوده لتكريس حماية قوية للمال العام من أشكال التلاعب والتبديد، فنتمثل في أنه بإمكانه إذا عاين أثناء تحقيقاته حالات أو وقائع أو مخالفات تلحق ضررا بالخزينة العمومية أو بأموال الهيئات والمؤسسات العمومية الخاضعة لرقابته، أن يطلع فورا مسؤولي المصالح المعنية وسلطاتها السلمية أو الوصية، وكذلك كل سلطة أخرى مؤهلة، قصد اتخاذ الإجراءات التي يقتضيها تسيير الأموال العمومية تسييرا سليما. وإذا أثبت مجلس المحاسبة أثناء رقابته أنه تم قبض أو حيازة مبالغ بصفة غير قانونية من قبل أشخاص طبيعيين أو معنويين، مع بقاء هذه المبالغ مستحقة للدولة أو الجماعة الإقليمية أو المرفق العمومي، فإنه يمكنه أن يطلع فورا السلطة المختصة بذلك قصد استرجاع المبالغ المستحقة بكل الطرق القانونية. وأما إذا لاحظ مجلس المحاسبة أثناء ممارسة رقابته أن ثمة وقائع يمكن وصفها وصفا جزائيا، فإنه يرسل الملف إلى النائب العام المختص إقليميا بغرض إجراء المتابعات القضائية، وعلى المجلس في هذه الحالة إطلاع

<sup>1</sup> - أنظر: المادة الثانية من الأمر رقم 02/10 المؤرخ في 26 غشت 2010 المعدل والمتمم للأمر رقم 20/95 المؤرخ في

17 يوليو 1995 والمتعلق بمجلس المحاسبة (الجريدة الرسمية عدد 50 الصادرة في أول سبتمبر 2010).

<sup>2</sup> - أنظر بشأنها، المواد: 07 - 12 من الأمر رقم 20/95 المعدل والمتمم بالأمر رقم 02/10 المذكورين أعلاه.

<sup>3</sup> - أنظر المادتين: 06 و15 من الأمر رقم 20/95 المذكور أعلاه.

وزير العدل بذلك، ويشعر بهذا الإرسال الأشخاص المعنيين والسلطة التي يتبعونها. هذا وإذا لاحظ المجلس أثناء ممارسة رقابته وقائع من شأنها أن تبرر دعوى تأديبية ضد مسؤول أو عون تابع لهيئة عمومية خاضعة لرقابته استنادا إلى الوضع القانوني لهذا الأخير، فإنه يبلغ الهيئة ذات السلطة التأديبية ضد المسؤول أو العون المعني بهذه الوقائع، وعلى هذه الأخيرة إعلام المجلس بالردود المتعلقة بما أخطرها به<sup>1</sup>.

وفي الواقع، إن مجلس المحاسبة ليس مخولا فقط بممارسة رقابته عند حدود الكشف عن الأخطاء و/أو المخالفات التي قد ترتكب في المصالح والهيئات الخاضعة لرقابته، والتوقف إن اقتضى الأمر عند توقيع الجزاءات التي ترجع لاختصاصه، بل يتمتع بدور أبعد من ذلك، وهذا بوصفه مستشارا للسلطات؛ بحيث إذا لاحظ أثناء ممارسة رقابته وجود نقائص في النصوص التي تسري على شروط استعمال المالية والوسائل الخاصة بالهيئات التي كانت محل رقابته وتسييرها ومحاسبتها ومراقبتها، فإنه يطلع السلطات المعنية بمعايناته وملاحظاته مصحوبة بالتوصيات التي يعتقد أنه من واجبه تقديمها. وزيادة على ذلك، ينبغي أن تهدف هذه التوصيات التي يمكن لمجلس المحاسبة تقديمها إلى تدعيم آليات حماية الأموال والأموال العمومية، ومكافحة كل أشكال الغش والضرر بالخزينة العمومية، أو بمصالح الهيئات العمومية الخاضعة لرقابته<sup>2</sup>.

وفيما يلي الصلاحيات التي يملك مجلس المحاسبة القيام بها في سبيل ممارسة حقه في الاطلاع وسلطة التحري<sup>3</sup>:

- ✓ طلب الاطلاع على كل الوثائق التي من شأنها أن تسهل رقابة العمليات المالية والمحاسبية، أو اللازمة لتقييم تسيير المصالح والهيئات الخاضعة لرقابته؛
- ✓ سلطة الاستماع إلى أي عون في الجماعات والهيئات الخاضعة لرقابته؛
- ✓ يستفيد من حق الاطلاع وسلطة التحري التي يمنحها القانون لمصالح المالية في الدولة؛
- ✓ يجري كل التحريات الضرورية للاطلاع على المسائل المنجزة، بالاتصال بإدارات ومؤسسات القطاع العام، مهما تكن الجهة التي تعاملت معها، مع مراعاة التشريع الجاري به العمل؛
- ✓ لقضاته، في إطار المهمة المسندة إليهم، حق الدخول إلى كل المحلات التي تشملها أملاك جماعة عمومية أو هيئة خاضعة لرقابته عندما تتطلب التحريات ذلك.
- ✓ يمكن أن يطلب من السلطات السلمية لأجهزة الرقابة الخارجية المؤهلة لرقابة الهيئات الخاضعة لرقابته، مهما كان وضعها القانوني، الاطلاع على كل المعلومات أو الوثائق أو التقارير التي تمتلكها أو تعدها عن حسابات هذه الهيئات وتسييرها؛

<sup>1</sup> - أنظر المواد: 24، 25، 27، 27 مكرر من الأمر رقم 20/95 المعدل والمتمم بالأمر رقم 02/10، المذكورين أعلاه.

<sup>2</sup> - أنظر: المادة 26 من الأمر رقم 20/95 المتممة بالمادة 07 من الأمر رقم 02/10، المذكورين أعلاه.

<sup>3</sup> - أنظر المواد: 55 - 62 من الأمر رقم 20/95 المعدل والمتمم بالأمر رقم 02/10، المذكورين أعلاه.

- ✓ يمكن له إشراك أعوان القطاع العام المؤهلين لمساعدته في أعماله المادية، وتحت مسؤوليته، بعد موافقة السلطة السلمية التي يتبعونها؛
  - ✓ يمكن له استشارة اختصاصيين أو تعيين خبراء من شأنهم إفادته أو مساعدته في أشغاله إذا كانت العمليات الواجب مراقبتها أو أعمال التسيير الواجب تقييمها أو الوقائع المطلوب الحكم فيها تقتضي ذلك؛
  - ✓ سماع المسؤولين أو الأعوان التابعين للمصالح والهيئات الخاضعة لرقابته، وكذا التابعين لأجهزة الرقابة الخارجية، دون أن يكون لهم الحق في التمسك باحترام الطريق السلمي أو السر المهني في مواجهته؛
  - ✓ يمكن له إلزام المحاسبين العموميين بأن يرسلوا له المستندات الثبوتية لحساب التسيير الخاصة بهم. وللمجلس بهذا الصدد إصدار غرامة مالية تتراوح بين 5.000 دج و50.000 دج ضد كل محاسب يتسبب في تأخير إيداع حسابات التسيير بكتابة ضبطه، أو عدم إرسال الوثائق والمستندات الثبوتية أو عدم تقديمها له؛
  - ✓ يمكن له أن يرسل إلى المحاسب أمرا بتقديم حسابه في أجل يحدده، فإذا انقضى هذا الأجل، جاز للمجلس أن يطبق على المحاسب إكراهها ماليا قدره 500 دج عن كل يوم تأخير لمدة لا تتجاوز ستين (60) يوما، وفي حال انقضت هذه المدة والمحاسب لم يتمثل لأمر المجلس، فإنه يتعرض للعقوبات المنصوص عليها في الفقرة الثالثة من المادة 43 من قانون الإجراءات الجزائية، وعلى السلطة الإدارية المؤهلة قانونا، في هذه الحالة، تعيين محاسب جديد، إذا طلب مجلس المحاسبة ذلك، ليتولى إعداد الحسابات وتقديمها في الآجال التي يحددها المجلس.
- وغني عن البيان القول بأن الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة، سواء في مجال رقابة نوعية التسيير، أو في مجال مراجعة حسابات المحاسبين العموميين، تعتبر جد مهمة لحماية موارد وأموال الخزينة العمومية للدولة مما قد يطالها من إهمال وتلاعب بها، وكذلك الأمر بالنسبة لمشاركته في تقييم فعالية الأعمال والمخططات والبرامج والتدابير التي قامت بها، بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، مؤسسات الدولة أو الهيئات العمومية الخاضعة لرقابته، والتي بادرت بها السلطات العمومية على المستويين الاقتصادي والمالي بغية تحقيق أهداف المصلحة الوطنية<sup>1</sup>، فإنها من دون شك (أي هذه المشاركة) تسهم في تحسين نجاعة الإنفاق العمومي الذي بات يعرف تزايدا مضطربا<sup>2</sup> في ميزانيات الدولة المتعاقبة.
- وبالإضافة إلى ذلك، فإن لمجلس المحاسبة دورا مهما ولا يستهان به في ضمان تنفيذ بنود الميزانية العامة للدولة على النحو الذي صادق عليه البرلمان، بموجب موافقته على قانون المالية، وذلك من خلال

<sup>1</sup> - أنظر المواد: 69، 72، 74 من الأمر رقم 20/95 المعدل والمتمم بالأمر رقم 02/10، المذكورين أعلاه.

<sup>2</sup> - راجع بشأن هذه الظاهرة، مثلا: محزري محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص 89 وما بعدها.

ممارسته لما يعرف بـرقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية؛ بحيث يعمل مجلس المحاسبة خلالها على فرض قواعد الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية، وهذا عبر تحميل المسؤولية لكل شخص خاضع لاختصاصه تثبت مخالفته لتلك القواعد، وأيا كان الخطأ الذي ارتكبه، المهم أنه يشكل خرقا صريحا للأحكام التشريعية والتنظيمية التي تسري على استعمال وتسيير الأموال العمومية أو الوسائل المادية، ويلحق ضررا بالخزينة العمومية أو بهيئة عمومية، مما قد يجعله مستحقا للعقوبة التي قد يسلطها عليه مجلس المحاسبة<sup>1</sup>.

## ثانيا: الجهات القضائية

أكد دستور 1989 و1996 على استقلال السلطة القضائية، وعلى أنها في متناول الجميع في إطار مهمتها لحماية المجتمع والحريات، وضمانها للجميع، ولكل واحد المحافظة على حقوقهم الأساسية<sup>2</sup>. وما من شك في أن المكلفين بالضريبة في الجزائر، كغيرهم، بحاجة للحماية القضائية لحقوقهم وحرياتهم، وذلك تارة بشكل مباشرة، كما هو الحال بالنسبة للمنازعات الضريبية، وتارة بشكل غير مباشر، وهذا من خلال تدخل القضاء الجزائري لحماية موارد الخزينة العمومية من الضرائب التي تكبد المكلفون أدائها لأجل تمكين هذه الأخيرة من تغطية مختلف الأعباء التي تضطلع الدولة بالقيام بها تحقيقا للمصلحة العامة.

وعليه فالمكلفين بالضريبة مصلحة أكيدة حين يتدخل القضاء الجزائري لبسط حمايته على المال العام، وذلك إما لأن هذا المال كان في أصله ملكا لهم، ولكنه خرج من ذمتهم وانتقل إلى فائدة الخزينة العمومية بفعل الالتزام الضريبي المفروض عليهم قانونا، وإما لأن المال العام، أيا كان مصدره، يجب صيانته من كل أشكال التلاعب والإضرار به حتى يحقق إنفاقه الأهداف المسطرة، ويصل للغايات المرجوة؛ مما قد يكسب الدولة مداخيل يمكن أن تجعلها تخفف مستقبلا من ثقل العبء الضريبي الذي يتحمله الآن المكلفون بالضريبة؛ ذلك لأنه لا توجد حاليا دولة لا يعتمد نظامها المالي على فرض أي ضرائب، وهذا على الرغم من اختلاف تطورها وقوتها من حيث القدرات الاقتصادية والمالية التي تملكها كل واحدة منها.

هذا ولما كانت الصفقات العمومية أيا كان موضوعها، إنجاز أشغال، أو اقتناء لوازم، أو إنجاز دراسات، أو تقديم خدمات<sup>3</sup>، من بين أهم الآليات القانونية التي تجسد الإنفاق العمومي، باعتبار أنها تمول

<sup>1</sup> - أنظر المواد: 87 - 91 من الأمر رقم 20/95 المعدل والمتمم بالأمر رقم 02/10، المذكورين أعلاه.

<sup>2</sup> - أنظر المواد: 129 - 131 من دستور 1989، و156 - 158 من دستور 1996 بعد تعديل 2016.

<sup>3</sup> - أنظر المادتين: 02 و29 من المرسوم الرئاسي رقم 247/15 المؤرخ في 16 سبتمبر 2015 والمتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام (الجريدة الرسمية عدد 50 الصادرة في 20 سبتمبر 2015).

مبدئياً بموجب اعتمادات مالية ضخمة من ميزانية الدولة<sup>1</sup>، فإن ذلك قد جعلها محل أطماع من قبل البعض، قصد استغلالها للحصول على أكبر قدر ممكن من الامتيازات، ولو اقتضى ذلك سلوك واتباع تصرفات غير أخلاقية ومنافية للقانون.

وحتى لا تستفحل مثل هذه التجاوزات، التي تشكل خطراً على الخزينة العمومية، ومن ورائها المصلحة العامة، نظراً لما قد تتسبب فيه من تبيد وهدر للمال العام، فقد اقتضى الأمر تدخلاً من المشرع لتجريم والعقاب على الأفعال التي من شأنها الإخلال بنزاهة الوظيفة العامة (جرائم الثقة العامة)، التي عادة ما تتم من خلالها التجاوزات التي تقع على المال العام، سواء في مجال الصفقات العمومية أو غيرها. ولكن هذا التدخل من المشرع الجزائري لا يكف لوحده لتحقيق فكرة الردع، بل لابد من أن يكون القضاء الجزائري صارماً في تطبيق أشد العقوبات المنصوص عليها ضد كل من يثبت لديه تورطهم في قضايا الفساد المالي، وذلك حتى يحمي الخزينة العمومية والمجتمع على السواء.

وعن الجرائم المتعلقة بالصفقات العمومية المنصوص عليها حالياً في التشريع الجزائري، وبالتحديد في قانون الوقاية من الفساد ومكافحته<sup>2</sup>، فيمكن ردها إلى ثلاث أنواع، هي: جريمة منح امتيازات غير مبررة<sup>3</sup>، جريمة الرشوة<sup>4</sup>، وجريمة أخذ فوائد بصفة غير قانونية<sup>5</sup>.

وقبل تطرقه لهذه الجرائم، فقد أكد المشرع الجزائري على أنه<sup>6</sup>: (يجب أن تؤسس الإجراءات المعمول بها في مجال الصفقات العمومية على قواعد الشفافية والمنافسة الشريفة وعلى معايير موضوعية. ويجب أن تركز هذه القواعد على وجه الخصوص: علانية المعلومات المتعلقة بإجراءات إبرام الصفقات العمومية، الإعداد المسبق لشروط المشاركة والانتقاء، معايير موضوعية ودقيقة لاتخاذ القرارات المتعلقة بإبرام الصفقات العمومية، ممارسة كل طرق الطعن في حالة عدم احترام قواعد إبرام الصفقات العمومية).

<sup>1</sup> مزياي فريدة، الوقاية من الفساد ومكافحته في مجال الصفقات العمومية، مجلة الباحث للدراسات الأكاديمية، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة باتنة، العدد 02، 2014، ص 07.

<sup>2</sup> الصادر بموجب القانون رقم 01/06 المؤرخ في 20 فبراير 2006 (الجريدة الرسمية عدد 14 الصادرة في 08 مارس 2006) المعدل والمتمم بالأمر رقم 05/10 المؤرخ في 26 غشت 2010 (الجريدة الرسمية عدد 50 الصادرة في أول سبتمبر 2010) وبالقانون رقم 15/11 المؤرخ في 02 غشت 2011 (الجريدة الرسمية عدد 44 الصادرة في 10 غشت 2010).

<sup>3</sup> أنظر: المادة 26 من القانون رقم 01/06 المذكور في التمهيش أعلاه.

<sup>4</sup> أنظر: المادة 27 من ذات القانون.

<sup>5</sup> أنظر: المادة 35 من ذات القانون.

<sup>6</sup> أنظر: المادة 09 من ذات القانون.



وفي هذا الإطار، جاءت مواد القسم الثامن من 88 إلى 94 من المرسوم الرئاسي رقم 247/15، المذكور أعلاه، لتؤسس بدورها لقواعد مكافحة الفساد في مجال إبرام الصفقات العمومية؛ بحيث نصت على سبيل المثال المادة 89 في فقرتها الأولى على أنه: (دون الإخلال بالمتابعات الجزائية، كل من يقوم بأفعال أو مناورات ترمي إلى تقديم وعد لعون عمومي بمنح أو تخصيص، بصفة مباشرة أو غير مباشرة، إما لنفسه أو لكيان آخر، مكافأة أو امتياز مهما كانت طبيعته، بمناسبة تحضير صفقة عمومية أو ملحق أو إبرامه أو مراقبته أو التفاوض بشأن ذلك أو تنفيذه، من شأنه أن يشكل سببا كافيا لاتخاذ أي تدبير ردعي، لا سيما فسخ أو إلغاء الصفقة العمومية أو الملحق المعني وتسجيل المؤسسة المعنية في قائمة المتعاملين الاقتصاديين ممنوعين من المشاركة في الصفقات العمومية).

ولأجل أن يتمكن القضاء من قمع هذا النوع من الجرائم، فإنه لا بد وأن تقدم وتوفر له كل المعطيات والأدلة الكافية لإثبات تورط المعنيين في ارتكابها. غير أن القيام بذلك بشكل لا يدع مجالاً للشك في ثبوت التهمة، يعتبر في الواقع صعب التحقيق، وهذا نظرا للطابع الخفي والسري الذي يميز ارتكاب هذه الجرائم من جهة، ونظرا من جهة أخرى للوظائف والمراكز الحساسة التي يشغلها في العادة مرتكبوها<sup>1</sup>.

ولتجاوز هذه العقبات، فقد تبنى المشرع الجزائري<sup>2</sup> إجراءات تحري خاصة، لعل أهمها، في مجال الكشف عن جرائم الفساد في الصفقات العمومية، هما إجرائي: التسرب (الاختراق) والترصد الإلكتروني<sup>3</sup>. هذا بالإضافة إلى ما نص عليه تعديل قانون الإجراءات الجزائية لسنة 2006<sup>4</sup> من إمكانية لأن تطبق بشأن تلك الجرائم الإجراءات الجديدة المتمثلة في: اعتراض المراسلات، وتسجيل الأصوات، والتقاط الصور<sup>5</sup>.

وتجدر الإشارة، في الأخير، إلى أنه بغض النظر عن العقوبات التي يخول للجهات القضائية النطق بها في حق من تثبت إدانتهم بارتكاب جرائم الفساد المتعلقة بالصفقات العمومية، فهي بإمكانها، زيادة على ذلك، التصريح ببطلان وانعدام آثار الصفقات العمومية التي ارتكبت لأجلها و/أو بمناسبة تلك الجرائم، على أنه ينبغي مراعاة حقوق الغير حسن النية<sup>6</sup>.

<sup>1</sup> - كريمة علة، جرائم الفساد في مجال الصفقات العمومية، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 01، 2013، ص104.

<sup>2</sup> - أنظر: المادة 56 من القانون رقم 01/06 المذكور أعلاه.

<sup>3</sup> - راجع مثلا: جباري عبد المجيد، دراسات قانونية في المادة الجزائية على ضوء أهم التعديلات الجديدة، دار هومة، الجزائر، 2012، ص143-144.

<sup>4</sup> - أنظر: المادة 14 من القانون رقم 22/06 المؤرخ في 20 ديسمبر 2006 المعدل والمتمم للأمر رقم 155/66 المؤرخ في 05 يونيو 1966 والمتضمن قانون الإجراءات الجزائية (الجريدة الرسمية عدد 84 الصادرة في 24 ديسمبر 2006).

<sup>5</sup> - للمزيد حولها، راجع مثلا: تياب نادية، آليات مواجهة الفساد في مجال الصفقات العمومية، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة تيزي وزو، 2013، ص335 وما بعدها.

<sup>6</sup> - أنظر: المادة 55 من القانون رقم 01/06 المذكور أعلاه.

## خلاصة الباب الثاني

حق الدولة في فرض مختلف الضرائب وتحصيلها حق ثابت ومكرس بموجب ما لها من سيادة على إقليمها. ولممارسة هذا الحق، تحتاج الدولة إلى تدخل المشرع الضريبي لسن ما يلزم من تشريعات تعكس سياستها الضريبية في المدى الذي تريده. وحتى تضمن تنفيذ تشريعها الضريبي على أرض الواقع، فإنها تنشئ إدارة لهذا الغرض، هي إدارة الضرائب التي تتولى فرض احترام المكلفين بالضريبة للالتزامات الضريبية المفروضة عليها قانوناً، وهذا من خلال السهر على استيفاء حقوق الخزينة العمومية للدولة من الضرائب التي حلت آجال استحقاقها ودفعها، تحت طائلة المتابعات التي تجريها إدارة الضرائب بهذا الصدد، مستغلة في ذلك ما يخوله لها المشرع الضريبي من امتيازات السلطة العامة لحماية الديون الضريبية من الضياع وعدم السداد. وفي ضوء ما يتوافر بخزینتها العمومية من مداخيل ضريبية، وغيرها من إيرادات، تتكون لدى الدولة صورة واضحة عن قدراتها المالية، وبالتالي تستطيع تحديد حجم ما يمكنه أن تتحمله ميزانيتها للسنة المالية المقبلة من اعتمادات توجه للإنفاق العمومي، ما يستدعي ضبط نفقات السنة المعنية على حسب الأولويات التي تقدرها الحكومة، وذلك باعتبار أنها هي المتحكم الفعلي في مختلف مراحل إعداد قانون المالية وتنفيذه.

وعليه فالمكلفون بالضريبة يواجهون ثلاث أنواع من السلطات، ابتداء من المشرع الضريبي الذي يتمتع بسلطة واسعة في إحداث (إنشاء) الضرائب، تعديلها، وإلغائها و/أو الإعفاء منها، مروراً بإدارة الضرائب التي تتمتع بممارسة امتيازات كبيرة في سبيل تمكّنها من تحصيل أكبر قدر ممكن من الضرائب المستحقة لفائدة الخزينة العمومية للدولة، وانتهاءً بالحكومة التي تتحكم في صرف المداخيل الضريبية المحصلة، وهذا من خلال اقتراح حجم ما ينبغي اعتماده منها للإنفاق العمومي وتحديد أوجهه، بموجب مشاريع الميزانيات التي تتقدم بها سنوياً. وفي مقابل ما تتمتع به تلك السلطات من صلاحيات وامتيازات في مواجهة المكلفين بالضريبة، وحتى لا تقوم بممارستها بطريقة يترتب عنها إضرار بهم، سواء بطريقة مباشرة، من خلال تعرض كل من المشرع الضريبي وإدارة الضرائب لحقوق المكلفين بالضريبة ومساهمتهما بها، أو بطريقة غير مباشرة، من خلال ما تتعرض له المداخيل الضريبية، التي تتمكن الحكومة من اعتمادها للإنفاق العمومي، من هدر وضياع في أوجه لا تمت للمصلحة العامة بصلة، من قبل الجهات المكلفة بتنفيذ الميزانية العامة للدولة، فقد كان ضرورياً تدخل المؤسس الدستوري الجزائري، وقد تدخل، لإرساء ضمانات دستورية تتعلق بإمكانية إخضاع تلك السلطات للرقابة بصورة أو بأخرى؛ بحيث أوجد رقابة لحماية حقوق وحريات المكلفين بالضريبة من الانتهاك الذي قد يطالها من المشرع الضريبي و/أو إدارة الضرائب، في حين أوجد من جهة أخرى رقابة لحماية المداخيل الضريبية، الموجهة للإنفاق العمومي، من التبدد الذي قد تتعرض له من جهات مكلفة بتنفيذ الميزانية العامة للدولة. وهذين النوعين من الرقابة هما اللذان تم التطرق لهما بالبحث في هذا الباب الثاني.

## خاتمة

تعد الضريبة مكونا أساسيا من مكونات القانون المالي في جميع الدول على اختلاف أنظمتها السياسية والاقتصادية والاجتماعية، ومرد ذلك أنه لا يمكن بأي حال الاستغناء عنها في تنظيم الشؤون المالية للدولة؛ فالضريبة تعتبر منذ القدم من أهم الإيرادات العامة التي تركز عليها الدولة في تمويل أنشطتها المختلفة.

وأمام التحول الكبير الذي عرفه الدور الذي تقوم به الدولة، وهذا بفعل تدخلها في العديد من المجالات التي لم تكن سابقا محورا لنشاطها، فإن ذلك قد أدى إلى تزايد مضطرد ومستمر في حجم الإنفاق العمومي الذي من دون شك أن الخزينة العمومية هي التي تتحمل عبئه، لكن وبالنظر إلى أن هذه الأخيرة لا بد لها من موارد لتمويل ما تتحمله من أعباء وتكاليف عمومية كل سنة، بموجب الميزانية العامة للدولة التي يرخص بها قانون المالية للسنة، فإن المؤسس الدستوري الجزائري، وبموجب الفصل المتعلق بالواجبات، قد تدخل وأوجب، كما رأينا أعلاه، على كل واحد في الدولة أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية في حدود ما يملكه من قدرة ضريبية على الدفع.

ومع أن الدولة مطالبة دستوريا إذن بأن تبقى الإخضاع الضريبي في مستوى لا يتعدى ما يتمتع به المكفون بالضريبة من قدرة على الدفع، إلا أنه ومع الضرورات الملحة للتمويل التي قد تجد الدولة نفسها واقعة فيها، فإنها قد لا تتوانى في إثقال كاهل المكلفين بالضريبة من خلال الزيادة في حجم الاقتطاع الذي يتعرضون له، وهذا إما من خلال فرض ضرائب جديدة، أو من خلال الرفع في مبالغ تلك الموجودة من قبل. ونظرا لأن ذلك عادة ما يكون له وقع سيء على نفوس المكلفين بالضريبة، وربما حتى على أنشطتهم، إذا لم يتم بطريقة مدروسة، ووفق ضمانات تكفل للمكلفين عدم الاعتداء على ما يتمتعون به من حقوق، يمكن أن تمس بها الضريبة بطريقة أو بأخرى، فإن المؤسس الدستوري الجزائري كان بهذا الخصوص حريصا، منذ وضع ثاني دستور عرفته الجزائر سنة 1976، على إقرار مجموعة من الضمانات الدستورية التي يعتبر جزء منها متعلقا فقط بالمكلفين بالضريبة، أي بصفتهم هذه، في حين أن أكبر جزء منها يعتبر موجها لحماية جميع الأشخاص في الدولة بمن فيهم المكلفين بالضريبة.

وهي الضمانات التي عملنا، من خلال هذا البحث، على تسليط الضوء عليها أكثر، وذلك في ضوء ما تم طرحه من إشكالية رئيسية، وما اندرج تحنها من تساؤلات فرعية.

وسنعرض فيما يلي (أولا) أهم النقاط التي تم بحثها وما توصلنا بصدها إلى نتائج، ثم سنبين (ثانيا) أهم الاقتراحات التي ارتأينا بأنها قد تسهم في تفعيل الضمانات الدستورية الممنوحة للمكلفين بالضريبة في الجزائر وتجسيدها على أرض الواقع، وجعلها بالتالي واقعا ملموسا في حياة المكلفين، وهذا عوض أن تبقى مجرد أفكار غير مطبقة.

## أولاً: أهم نقاط البحث ونتائجها

1- تعريف الضريبة، وتوصلنا إلى أنه يمكن تعريفها بأنها: عمل قانوني سيادي صادر بالإرادة المنفردة للدولة، يكون بموجبه ذوي المقدرة التكلفة الخاضعين لها ملزمين بأداء مبلغ محدد من النقود بصفة نهائية ودون مقابل للخرينة العمومية من أجل تمويل التكاليف العمومية .

2- الضمانات التي تتعلق بالضريبة في حد ذاتها، وتوصلنا إلى أنها عبارة عن ثلاث مبادئ رئيسية، يرجع للأول منها الفضل في تحديد السلطة التي يحق لها لوحدتها إحداث مختلف الضرائب وتنظيمها من حيث وعائها (أساسها) ومعدلاتها (نسبها)، وهو مبدأ قانونية الضريبة، بينما يرجع للثاني الفضل في ضبط كيفية سريان الضريبة (وبالضرورة قانونها) من حيث الزمان، وهو مبدأ عدم رجعية الضريبة، وأما المبدأ الثالث فيرجع له الفضل في حماية المكلفين بالضريبة من حيث المحافظة على قدراتهم المالية وعدم إرهاب كاهلهم بأعباء ضريبية تفوق طاقتهم على التحمل، وهو مبدأ العدالة الضريبية. هذا وقد توصلنا إلى أن هذه المبادئ (الضمانات) الثلاث قد تم تكريسها دستوريا في الجزائر ابتداء من دستور 1976 ووصولاً إلى الدستور الحالي لسنة 1996، سواء قبل أو بعد تعديل 06 مارس 2016.

3- الضمانات المتعلقة بالرقابة على مختلف السلطات التي لها دور أو آخر في المجال الضريبي، وتوصلنا إلى أن هذه الضمانات الرقابية تشمل جميع المراحل التي تعرفها وتمر بها الضريبة؛ ابتداء من المرحلة التي ترتبط بإحداثها تشريعياً، مروراً بالمرحلة التي تتصل بفرضها وتحصيلها إدارياً، وانتهاءً بالمرحلة التي تلي تحصيلها، وتتعلق باعتمادها للإنفاق العمومي، سواء من قبل ذلك أو من بعد، أي بعد اعتمادها والقيام بصرفها على أرض الواقع.

4- فيما يخص مبدأ قانونية الضريبة، باعتباره أهم الضمانات الدستورية وأبرزها، فقد توصلنا إلى أنه يقصد به 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. ولذلك فمبدأ قانونية الضريبة يعرف كذلك بمبدأ لا ضريبة بدون تمثيل و/أو بمبدأ شرعية الضريبة.

5- الضوابط الدستورية التي يتعين على القانون الضريبي أن يتقيد بها، وتوصلنا إلى أنها تتمثل أساساً في مبدأ الإقليمية، وذلك لأن القانون الضريبي يعد أبرز مظهر لما تتمتع به الدول من سيادة ضريبية على أقاليمها، ولذا فعلى كل دولة أن تحترم حدود اختصاصها بفرض الضرائب وتحصيلها؛ فلا يمتد إلى حدود إقليم دولة أخرى، لأن ذلك في حال حدوثه يعتبر بمثابة مساس غير مشروع بسيادتها. وتتمثل كذلك في مبدأ سمو المعاهدات الدولية على القانون الداخلي، وهو المعمول به حالياً في النظام الدستوري الجزائري، لذا فعلى المشرع الضريبي أن يحرص على عدم تعارض أي من التشريعات الضريبية التي

يسنها مع الالتزامات الدولية التي تتحملها الدولة الجزائرية بموجب ما يبرمه رئيس الجمهورية من معاهدات دولية، لاسيما في المجال الضريبي. كما وتتمثل تلك الضوابط أيضا في أن إحداث الضرائب وتعديلها وإلغائها والإعفاء يتم حصرا عن طريق القوانين العادية، وهذا خاصة بعد أن استحدثت المؤسسة الدستورية الجزائري ما يعرف بالقوانين العضوية لأول مرة بموجب دستور 1996.

6- الحماية الدستورية لمبدأ قانونية الضريبة، وذلك باعتبار أن ترك المبدأ من دون حماية سيضعف كثيرا من دوره كضمانة يعول عليها لحماية المكلفين بالضريبة من طرف ممثليهم في البرلمان، وقد توصلنا في هذا الشأن إلى أن المؤسسة الدستورية الجزائري قد عمل على تقييد بعض السلطات التي تتمتع بها السلطة التنفيذية، والتي يمكن أن تشكل تهديدا على مبدأ قانونية الضريبة، وهي كل من:

- سلطة رئيس الجمهورية في التشريع بأوامر؛ بحيث تم تقييدها من حيث الحالات التي تخول للرئيس أن يستعمل فيها سلطته هذه، وقيدت من حيث وضع إطار قانوني يضبط عملية إصدارها واستمرارها في ترتيب آثارها.

- سلطة رئيس الجمهورية في إصدار التنظيمات المستقلة؛ بحيث تم تقييدها من خلال النص دستوريا على أنه يمكن للرئيس ممارستها فقط عندما يتعلق الأمر بمسائل لم يرد النص على أنها مخصصة للقانون.

- سلطة الوزير الأول في إصدار المراسيم التنفيذية، والتي تم تقييدها بجعل دورها ينحصر في تطبيق القوانين، بما فيها القوانين الضريبية، أي دون محاولة ابتداء التشريع في مسائل هي من اختصاص المشرع الضريبي حصرا، الذي يمكنه في حالة حدوث العكس إصدار ما يلزم من تشريعات لإلغاء التنظيمات التنفيذية التي قد يكون الوزير الأول قد تجاوز فيها حدود السلطة المخولة له، وهذا لأن هذه التنظيمات هي في نهاية المطاف ليست إلا فرع من أصل، وهو القانون الذي تصدر لتطبيقه، وما دامت كذلك، فإنها ملزمة بالألا تخالفه أو تتعارض معه، وهذا تحت طائلة استبعادها تطبيقا لمبدأ تدرج القوانين.

7- فيما يخص الضمانة الدستورية الثانية، وهي مبدأ عدم رجعية الضريبة فقد توصلنا إلى أنه ضمانة مهمة لأنها تمنع المشرع الضريبي مهما كان الحال، وتحت أي ظرف، من سن تشريعات ضريبية يمتد أثرها إلى وقائع و/أو تصرفات تمت قبل دخولها حيز النفاذ؛ فالمؤسس الدستوري الجزائري قد راعى ضرورة احترام المشرع الضريبي لما يعرف بفكرة الأمن القانوني، والتي تستهدف جعل المكلفين بالضريبة يتمتعون بالطمأنينة وعدم القلق أو الخوف من إمكانية أن تفرض عليهم التزامات ضريبية لم يكن لهم علم بها من قبل، وبالتالي تجنب ما قد يترتب عادة عن هكذا التزامات من آثار سلبية، ليس فقط على المكلفين بالضريبة؛ وإنما أيضا على الخزينة العمومية، وذلك لأن الرجعية في هذه الحالة ليس بمستبعد أن تتسبب في إعسار، بل وحتى إفلاس، بعض المكلفين بالضريبة الذي كانوا يساهمون في إمداد الخزينة بمبالغ نقدية أيا كانت (أي بغض النظر عن) قيمتها، وهذا على خلاف المتعاملين في السوق السوداء (غير

الرسمية) الذين لا يتأثرون بذلك ويحافظون على مكاسبهم؛ بل وقد يستفيدون من الوضع في حال انسحب التجار الذي ينشطون بصفة شرعية من الممارسة (والمنافسة) مخافة أن تفرض عليهم مزيدا من الأعباء الضريبية بأثر رجعي، وهذا للحفاظ على مراكزهم المالية من التعرض للهزات التي قد تؤدي بها إلى ما لا يحمد عقباه.

8- وأما عن الآثار التي تترتب عن مبدأ رجعية الضريبة، فقد توصلنا إلى أن المبدأ يمتد أثره ليشمل كلا من القرارات الإدارية التي تصدر عن إصدار الضرائب المكلفة بتطبيق وضمن احترام المكلفين بالضريبة للتشريع الضريبي؛ فالقرارات الإدارية الصادرة عن إدارة الضرائب يحكمها كأصل هي الأخرى مبدأ عدم الرجعية، وكذلك الأمر بالنسبة لعملية إنزال العقوبات الجزائية وتوقيعها على المكلفين المخالفين الذين تتوافر فيهم شروط تطبيقها، فإنه يحكمها كقاعدة مبدأ عدم الرجعية.

9- وبخصوص نطاق تطبيق مبدأ عدم الرجعية، فقد توصلنا إلى أن المبدأ لا يقتصر فقط على إحداث الضريبة؛ وإنما يمتد ليشمل العمليات المتصلة بتعديلها، سواء كان التعديل في صالح المكلفين بالضريبة، كأن يخفض مثلا في معدل (سعر) الضريبة، أو كان في صالح الخزينة العمومية، في حال حدوث العكس بأن يرفع التعديل من معدل (سعر) الضريبة، بالإضافة إلى العمليات المتصلة بالإعفاء منها و/أو إلغائها؛ فكل هذه العمليات (الإحداث، التعديل، الإعفاء، والإلغاء) يجب ألا تتم مهما كان الحال، وتحت أي ظرف، بأثر رجعي، وإلا فإنها تكون مخالفة للدستور الذي يمنع ذلك.

10- وعن الضوابط التي تتحكم في تطبيق مبدأ عدم رجعية الضريبة، فقد توصلنا إلى أنها تتمثل أساسا في قاعدتين، هما: قاعدة سنوية الضريبة، وقاعدة رجعية القانون الجزائي الأصلح للمكلف. فقاعدة سنوية الضريبة هي المعيار الذي غالبا ما كان يعتمد عليه من طرف المحكمة العليا (ومن بعد مجلس الدولة) للتأكد من احترام إدارة الضرائب لمبدأ عدم رجعية الضريبة، وهذا من خلال مراقبة أن الضرائب المفروضة لا تتعلق بنشاط سبق القيام به دخول الضريبة حيز النفاذ، أو أن السنوات المشمولة بالضريبة قد طبق بشأنها وبشكل صحيح القانون الضريبي الواجب التطبيق من حيث الزمان. وأما قاعدة رجعية القانون الجزائي الأصلح للمكلف، فإنه وعلى الرغم من عدم النص عليها (أو حتى الإشارة إليها) من طرف المؤسس الدستوري الجزائري، إلا أن ذلك لم يشكل على الإطلاق عائقا أمام المشرع لإقرارها في قانون العقوبات، وذلك لأنه يمكن القول بأنها أصبحت من المسائل المسلم بها في إطار القانون الجزائي، ولما كانت العقوبات الجزائية، وعلى خلاف العقوبات الضريبية، لا تتعلق مباشرة بحقوق الخزينة العمومية؛ وإنما تتعلق بحق المجتمع في إرساء القواعد التي تحمي مصالحه، وتحقق أمنه، وتحفظ استقراره، فإنه لا مانع من الناحية الدستورية بأن تشملها قاعدة الرجعية في حال كانت العقوبات الجزائية الجديدة أصلح للمكلف المتابع جزائيا عن إحدى الجرائم الضريبية. ومن ثم فمبدأ عدم رجعية الضريبة (والتشريع

الضريبي) ليس بمبدأ مطلق؛ وإنما يخضع في إعماله وتطبيقه لقاعدتي سنوية الضريبة ورجعية العقوبة الجزائية الأصلح للمكلف.

11- وفيما يخص ثالث ضمانات دستورية يتعين مراعاتها في النظام الضريبي الجزائري، والمتمثلة في مبدأ العدالة الضريبية فقد توصلنا إلى أنه وعلى الرغم من أنها لم تكن في أي وقت من الأوقات محل معارضة أو رفض، إلا أن مهمة إيجاد تعريف لها متفق عليه ظلت من الأمور صعبة المنال، ومرد ذلك هو أن العدل في حد ذاته يبقى من المفاهيم النسبية التي تتغير بتغير الزمان، والمكان، والإنسان نفسه.

12- وفيما يتعلق بالأساس الذي ينبغي الاستناد إليه لقياس عدالة أي نظام ضريبي، فقد توصلنا إلى أن الرأي الغالب في الفقه، والذي تبناه وأخذ به المؤسس الدستوري الجزائري، يذهب إلى أن الضريبة لا تكون عادلة إلا إذا كانت تتناسب وقدرة المكلف بها على تحمل عبء دفعها. مع ضرورة التنبيه إلى أن عدالة النظام الضريبي لا تقاس بالنظر إلى كل ضريبة على حدى؛ وإنما يتعين قياسها بشكل إجمالي؛ ذلك لأنه قد تكون الضريبة عادلة، ولكن النظام الضريبي ككل خلاف ذلك، وهذا في حال كانت هناك فئة تتحمل العبء الضريبي أكثر من غيرها، وهو في الحقيقة ما يتنافى وفكرة العدالة الضريبية التي يراد لها دستوريا أن تسود النظام الضريبي.

13- وبالنسبة لمقومات العدالة الضريبية، فقد توصلنا إلى أنها تتلخص في أربع مبادئ أساسية لا يمكن للعدالة أن تقوم لها قائمة بدونها، ومن ثم لا تكون الضريبة دستورية إلا بتوافرها كلها، وهي بالتحديد: مبدأ ضرورة الضريبة، مبدأ المساواة أمامها، مبدأ عموميتها، وأخيرا مبدأ شخصيتها.

14- وفيما يخص المشكلات التي تعترض في الواقع الوصول للعدالة الضريبية وتحقيقها، فقد توصلنا إلى أن هناك مشكلتين رئيسيتين تمنعان ذلك، ترجع إحداها إلى الدولة، باعتبارها هي صاحبة السلطة بإحداث الضرائب وفرضها، وهي مشكلة الازدواج الضريبي، في حين ترجع المشكلة الثانية إلى المكلفين بالضريبة، باعتبارهم ملزمين بأدائها ضمن الشروط وفي الآجال التي حددها القانون الضريبي، وهي مشكلة التهرب الضريبي. ونظرا للانعكاسات غير المرغوب فيها التي تتسبب فيها هذه المشكلتين، فقد نادى الفقه الدولة بتعزيز الآليات والحلول التي من شأنها أن تحد من تفاقمهما، وبالتالي التقليل قدر الإمكان من نطاق مساسهما بعدالة النظام الضريبي، التي تعد أكثر من ضرورة ليس لحماية المكلفين بالضريبة فقط؛ وإنما للرفع من كفاءة النظام الضريبي، وهذا لأنه لما يحس المكلفون بالضريبة بعدالته، فإن ذلك من دون شك سيحفز الكثير منهم على الالتزام بأداء واجباتهم الضريبية وبنزاهة، أي عدم التهرب منها و/أو الغش في أدائها، وفي حال تحقق ذلك فعلا فالأكيد بأن الحصيلة الضريبية سترتفع عما كانت عليه من قبل.

15- هذا وبالرجوع إلى الضمانات الدستورية المتعلقة بالرقابة، وعلى الرغم من كونها لا تخص المكلفين بالضريبة فقط على غرار الضمانات الدستورية السابق ذكرها أعلاه، فإنه وبعد إسقاطها على المجال الضريبي، فقد توصلنا إلى أن هناك ضمانات رقابية يمكن أن تلعب دورا مهما في حماية المكلفين بالضريبة، وهذا سواء بالنسبة لما يتمتعون به من حقوق وحرقات، أو بالنسبة لما دفعوه من مبالغ نقدية لفائدة الخزينة العمومية في شكل مستحقات ضريبية سبق وأن ترتبت عليهم لصالح هذه الأخيرة.

16- فأما عن الضمانات الدستورية المتعلقة بالرقابة على احترام حقوق وحرقات المكلفين بالضريبة، فقد توصلنا إلى أنها تنصرف أساسا إلى كل من المشرع الضريبي، وهذا باعتباره هو المختص بإحداث الضريبة ووضع نظامها القانوني، وإدارة الضرائب، وذلك باعتبارها هي المكلفة بوضع التشريع الضريبي موضع التنفيذ، وضمان احترام المكلفين بالضريبة لكل ما تضمنه من قواعد وأحكام. فالمشرع الضريبي يخضع في ممارسة اختصاصه بإحداث الضرائب وتحديد ما يتعلق بها من قواعد قانونية لرقابة مجلس الدولة، كما ويمكن أن يخضع لرقابة المجلس الدستوري، في حين أن إدارة الضرائب وهي تمارس مختلف المهام التي تضطلع بها تخضع لرقابة القضاء الإداري الذي يسهر، من خلال الدعاوى الضريبية المرفوعة إليه، على احترامها (أي إدارة الضرائب) لمجمل القواعد التي تحكم وتنظم نشاطها، وهذا كنوع من الحماية الدستورية للمكلفين بالضريبة في مواجهتها.

17- وبالنسبة لرقابة مجلس الدولة لمشاريع القوانين الضريبية، فقد توصلنا إلى أنه بالرغم من أن الحكومة ملزمة بالقيام بها قبل إيداع تلك المشاريع بالبرلمان لمناقشتها والتصويت عليها، إلا أنها (أي رقابة مجلس الدولة) في نهاية المطاف تبقى ذات طابع استشاري بحت؛ ذلك لأن الحكومة ليست ملزمة وفي كل الأحوال بالأخذ بما قد تتضمنه تقارير مجلس الدولة من ملاحظات حول ما تعرضه عليه من مشاريع قوانين في المجال الضريبي، كما وقد توصلنا إلى أن مشاريع الأوامر التي يحق لرئيس الجمهورية إصدارها في الظروف العادية، أي خارج كل من الحالة الاستثنائية وحالة قانون المالية، سواء كانت في المجال الضريبي أو غيره، قد أصبحت هي الأخرى تخضع وجوبا للرقابة القبلية لمجلس الدولة.

18- وأما بالنسبة لرقابة المجلس الدستوري للقوانين الضريبية، فقد توصلنا إلى أنها رقابة تتناقض وتلك التي يمارسها مجلس الدولة؛ فمن جهة القوانين الضريبية، باعتبارها قوانين عادية وليست بقوانين عضوية، ليست ملزمة بأن تخضع لرقابة المجلس الدستوري من أجل التأكد من دستورتها؛ ذلك لأن هذه المسألة تخضع للسلطة التقديرية التي تتمتع بها الجهات التي حولها المؤسس الدستوري الجزائري حق إخطار المجلس الدستوري، ومن جهة أخرى إن ما يترتب عن رقابة المجلس الدستوري من آراء وقرارات تعتبر بصريح الدستور ذات طابع ملزم لكافة السلطات في الدولة، على خلاف كما رأينا بالنسبة لما يترتب عن رقابة مجلس الدولة من تقارير التي كيفها معظم الفقه الجزائري على أنها ذات طابع استشاري.



19- هذا وفيما يخص الآليات المستحدثة مؤخرا - بموجب التعديل الدستوري لسنة 2016 - لتفعيل الرقابة الدستورية، فقد توصلنا إلى أن المؤسس الدستوري الجزائري قد مكن المتقاضين عموما، بمن فيهم المكلفين بالضريبة، من الحق في الدفع قضائيا بعدم دستورية الحكم التشريعي الذي يرون بأنه ينتهك الحقوق والحريات التي يضمنها الدستور، والذي تتجه الجهة القضائية المعنية لتطبيقه عليهم باعتبار أن مآل النزاع يتوقف عليه. وفي الواقع، إن ذلك يعد خطوة جريئة نحو تمكين المجلس الدستوري من أن يقوم بدوره كضامن حقيقي للحقوق والحريات المكفولة دستوريا، وهذا خاصة في مواجهة القوانين الضريبية، التي كما رأينا أعلاه، ليست من ضمن طائفة القوانين التي يجب أن يخطر بها (أي المجلس الدستوري) من قبل رئيس الجمهورية ليراقب مدى مطابقتها للدستور، أي ليست من القوانين ذات الطبيعة العضوية.

20- وأخيرا فيما يتعلق بالضمانات الدستورية التي تحكم مسألة خضوع الإنفاق العمومي للمداخل الضريبية للرقابة، فقد توصلنا إلى أن المؤسس الدستوري الجزائري قد حرص على التنوع في الآليات التي يمكن من خلالها رقابة وضبط الإنفاق العمومي للمداخل الضريبية؛ بحيث جعل هذا الإنفاق لا يمكن أن يتم من حيث المبدأ إلا إذا تم اعتماده من قبل ممثلي الشعب، أي البرلمان، وهذا عن طريق جعل التصويت على ميزانية الدولة - وما تتضمنه بالضرورة من نفقات عمومية - والمصادقة عليها اختصاصا حصريا للبرلمان، ثم قد أشار المؤسس الدستوري الجزائري بموجب المواد: 184 من دستور 1976، 152 من دستور 1989، و 181 من دستور 1996، في ضوء تعديل 2016، إلى ضرورة وجود آليات متعددة لمراقبة كيفية تنفيذ الميزانية العامة للدولة، وما يتم صرفه من من الخزينة العمومية من أموال؛ بحيث جاء في بعض تلك المواد بأن المؤسسات الدستورية (على غرار الجهات القضائية ومجلس المحاسبة) وأجهزة الرقابة (المنشأة عن طريق مختلف النصوص القانونية والتنظيمية) مكلفة بالتحقيق في ظروف استخدام الوسائل المادية والأموال العمومية وتسييرها.

## ثانيا: الاقتراحات

بعد أن استعرضنا أهم الضمانات الدستورية التي يمكن أن يتمتع بها المكلفون بالضريبة في الجزائر، تارة بشكل مباشر، أي حصرا بصفتهم مكلفين، وتارة بشكل غير مباشر، وهذا نظرا لأن الضمانات الدستورية المعنية تنطبق على جميع المواطنين والأشخاص المتواجدين بالدولة، فإنه يمكن القول وأن هذه الضمانات الدستورية ستشكل حماية دستورية قوية للمكلفين بالضريبة في الجزائر ضد كل ما قد يطالهم من اعتداء أو تعسف من قبل السلطات والجهات التي لها، بصفة أو بأخرى، علاقة بهم، لكن بشرط أن يتم احترامها وتطبيقها بشكل فعلي على أرض الواقع، ولذلك فالتحدي الكبير هو العمل على إخراج هذه الضمانات الدستورية من عالم التجريد إلى عالم التجسيد، وذلك بجعلها واقعا معاشا يفرض وجوده ليس لصالح المكلفين بالضريبة فقط، كما تم تأكيده تكرارا ومرارا؛ وإنما لتحقيق كذلك الصالح العام؛

ذلك لأن تجسيد هذه الضمانات الدستورية فعليا سيبعث من دون شك روح الطمأنينة في نفوس المكلفين بالضريبة، ويحسن روابط الثقة التي من المفروض أن تسود علاقتهم بالدولة؛ فينتج عن ذلك التقليل، حتى لا نقول القضاء، مما يعاني منه النظام الضريبي من نقص فعالية بسبب ما يعرفه من مشاكل، لا ريب في أن من أبرزها مشكلة التهرب الضريبي التي تقوت على الخزينة العمومية أموالا طائلة، وذلك لأن المكلف الذي لا يشعر بأن حقوقه وأمواله محمية من جميع أشكال: التلاعب، والتبديد، وعدم المساواة، وعدم اليقين... الخ سيعمل على عدم الامتثال لما يفرضه عليه النظام الضريبي، وهذا بإيجاد وإتباع كل السبل التي تمكنه من التخلص، ولو بطريقة غير مشروعة، من التزاماته الضريبية.

وعليه، فإن الاهتمام ينبغي أن ينصب على اقتراح وإيجاد الحلول التي يمكن من خلالها السماح للضمانات الدستورية الممنوحة للمكلفين بالضريبة في الجزائر بألا تبقى مجرد حبر على ورق؛ بل تتحول إلى ضمانات فعلية يرى ويحس أثرها على أرض الواقع كل مكلف بضريبة، ولأن ذلك يرتبط حتما بوجود آليات رقابية قادرة على فرض تطبيقها، فقد ارتأينا بأن ننتقدم بالاقتراحات الآتية:

1- إعطاء الرقابة التي يختص ويتولى مجلس الدولة ممارستها على مشاريع القوانين عموما، والقوانين الضريبية خصوصا، بعدها الذي تستحقه، وذلك بالنص دستوريا على أن الملاحظات التي قد يبيدها المجلس، عن طريق ما يصدره من تقارير بهذا الشأن، تعتبر ملزمة للحكومة إذا تعلقت بمسائل فنية وقانونية ترتبط أساسا بصياغة النص محل الرقابة ومحتواه، أما عن مدى جدوى النص وفعاليتها فيمكن أن يقتصر دور المجلس هنا على إبداء النصح للحكومة، أي جعل آراء مجلس الدولة في الشق المتعلق بالملاءمة هي لوحدها ذات طابع استشاري.

2- جعل رقابة مجلس الدولة لا تقتصر على مشاريع القوانين والأوامر فقط، وذلك بالنص دستوريا على وجوب عرض مشاريع المراسيم، الرئاسية منها والتنفيذية، على مجلس الدولة لأجل رقابتها، وذلك في الواقع بغية التأكد من أنها لا تتعارض و/أو تعطل - بشكل أو بآخر - ما تتضمنه التشريعات الضريبية من قواعد لصالح حماية المكلفين بالضريبة في الجزائر؛ فرقابة مجلس الدولة هذه لا يقصد بها أن تبحث في دستورية مشاريع المراسيم ذات الصلة، وهذا لأن رقابة الدستورية كما هو معلوم تعتبر من اختصاص المجلس الدستوري لوحده.

3- وضع تشريع ضريبي موحد يتضمن فقط القواعد الأساسية التي تحكم مختلف الضرائب الموجودة، والتي لا تتغير عادة بحكم طبيعتها ودورها بشكل دوري، على أن تترك باقي القواعد التي تتغير باستمرار لتصدر عن طريق قوانين المالية، وذلك بغية الحد من (ولما لا القضاء على) التضارب والتناقض الكبير الموجود في كثير من الحالات بين مختلف التشريعات الضريبية التي يرجع تاريخ وضع معظمها في الجزائر إلى فترة السبعينيات، والتي ظلت تعرف تعديلات متتالية حتى صار التحكم في مضمونها مهمة

جد شاقة على المختصين وذوي الخبرة فما بالك بالمكلفين العاديين، وذلك ما يضرب في الصميم مبدأ اليقين الذي كان ينبغي أن يقوم عليه النظام الضريبي، وبالتالي فاحتمال أن يتسبب ذلك في ضياع حقوق المكلفين بالضريبة يعد أمرا واردا جدا، وهذا بسبب أن فرصة التقطن لما قد تتضمنه هذه التعديلات من ثغرات تمس بالضمانات الدستورية الوارد ذكرها أعلاه، وبالتالي السماح لجهات المختصة بالرقابة بالتصدي لها، يعتبر من الناحية العملية أمرا صعب التحقيق.

4- العمل على أن يكون دور المكلفين بالضريبة في تحريك الرقابة الدستورية لحماية أنفسهم من الأحكام التشريعية الضريبية (وغيرها) التي تنتهك الحقوق والحريات التي يضمنها الدستور أكثر فعالية، وذلك من خلال جعل الدفع القضائي بعدم دستورية النص التشريعي الذي يتوقف عليه مآل النزاع يتصف بالجدية عند طرحه وتقديمه أمام قضاة الموضوع من قبل المتقاضين؛ بحيث يمكن أن نقترح بهذا الصدد ضرورة أن يقدم الدفع بعدم الدستورية بموجب عريضة مستقلة تتضمن، بالإضافة إلى البيانات المألوفة، تسببا كافيا، وهذا بإبداء ومناقشة مقدم الدفع لكل الأوجه بعدم الدستورية التي ينعاها على الحكم التشريعي المعني، وذلك تحت طائلة اعتبار دفعه هذا دفعا غير جدي، وهو ما يستدعي تحيته جانبا ومواصلة النظر في الدعوى الأصلية من قبل قاضي الموضوع.

5- إيجاد قضاء ضريبي متخصص فقط في مجال المنازعات الضريبية، وذلك حتى يتمكن القاضي الفاصل في القضايا الضريبية من التعمق في دراسة وفهم قواعد القانون الضريبي، بل ومحاولة مواكبة مختلف التعديلات التشريعية والاجتهادات القضائية المتلاحقة التي يعرفها دوريا هذا الفرع القانوني المهم، بالإضافة إلى أن الاشتغال بالمنازعات الضريبية فقط يجعل القاضي يكون رصيذا معرفيا وخبرة مهنية مهمة في هذا المجال؛ الأمر الذي سيعود بلا شك بالإيجاب على الرقابة التي يمارسها على إدارة الضرائب بمناسبة مختلف الدعاوى التي تعرض عليه للفصل فيها، لا سيما منها تلك التي يرفعها المكلفون بالضريبة لحماية ما يرونه حقا لهم في مواجهة إدارة الضرائب، ولتتمكن هكذا الرقابة القضائية على أعمال إدارة الضرائب من تحقيق النتائج المرجوة منها.

6- توعية المكلفين بالضريبة بالحقوق والحريات التي يكفلها لهم أساسا الدستور، ومن بعده باقي النصوص القانونية في الدولة، وهذا لأن هذا الوعي الضريبي يعد عاملا حاسما بالنسبة لكل من المجلس الدستوري والقضاء الإداري على التوالي؛ فمن جهة المجلس الدستوري لا يمكنه رقابة دستورية التشريعات الضريبية من تلقاء نفسه، بل لابد مبدئيا من تحرك ذوي الشأن مستقبلا للدفع قضائيا بعدم دستورتها إذا كان مآل النزاع يتوقف عليها، ولا يمكن كذلك من جهة أخرى بالنسبة للقاضي الضريبي أن يراقب أعمال إدارة الضرائب من تلقاء نفسه؛ وإنما يجب عليه أن يتمنع عن القيام بذلك، إلا إذا وجد من المكلفين بالضريبة من رفعوا بشأنها دعاوى واحترمت فيها الشروط المنصوص عليها قانونا.

**تمت بعون الله وتوفيقه**

## قائمة المصادر والمراجع

### أولاً: المصادر " النصوص الرسمية "

#### 1/ الدساتير الجزائرية

1. الدستور الجزائري لسنة 1963.
2. الدستور الجزائري لسنة 1976.
3. الدستور الجزائري لسنة 1989.
4. الدستور الجزائري لسنة 1996 قبل وبعد تعديل 06 مارس 2016 (الجريدة الرسمية عدد 14 الصادرة في 07 مارس 2016).

#### 2/ الدساتير الأجنبية

1. الدستور الفرنسي لسنة 1958.
2. الدستور الكويتي لسنة 1962.
3. الدستور العراقي لسنة 1970.
4. الدستور المصري لسنة 2014.

#### 3/ الاتفاقيات الدولية

1. اتفاقية فيينا لقانون المعاهدات لسنة 1969 التي انضمت إليها الجزائر بموجب المرسوم رقم 222/87 المؤرخ في 13 أكتوبر 1987 والمتضمن الانضمام مع التحفظ إلى اتفاقية فيينا لقانون المعاهدات المبرمة يوم 23 ماي 1969 (الجريدة الرسمية عدد 42 الصادرة في 14 أكتوبر 1987).
2. الاتفاقية الخاصة بتفادي ازدواج الضريبي وإرساء قواعد التعاون المتبادل في ميدان الضرائب على الدخل بين دول إتحاد المغرب العربي الموقعة في 23/07/1990 (الجريدة الرسمية عدد 06 الصادرة في 06 فبراير 1991).
3. العهد الدولي الخاص بالحقوق المدنية والسياسية المعتمد في 16/12/1966 من قبل الجمعية العامة للأمم المتحدة (الجريدة الرسمية عدد 11 الصادرة في 26/02/1997).
4. اتفاقية بين الجزائر وكندا موقعة في 28/02/1999 قصد تجنب الازدواج الضريبي وتفادي التهرب الجبائي في ميدان الضريبة على الدخل والثروة (الجريدة الرسمية عدد 68 الصادرة في 19 نوفمبر 2000).
5. اتفاقية بين الجزائر والأردن موقعة في 16/09/1997 قصد تجنب الازدواج الضريبي وتفادي التهرب والغش الجبائي ووضع قواعد المساعدة المتبادلة في ميدان الضريبة على الدخل والثروة (الجريدة الرسمية عدد 79 الصادرة في 23 ديسمبر 2000).

6. اتفاقية بين الجزائر وفرنسا موقعة في 17/10/1999 قصد تجنب الازدواج الضريبي وتفادي التهرب والغش الجبائي ووضع قواعد المساعدة المتبادلة في ميدان الضريبة على الدخل والثروة والتركات (الجريدة الرسمية عدد 24 الصادرة في 10 أفريل 2002).

7. اتفاقية بين الجزائر والكويت موقعة في 20/04/2008 لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل (الجريدة الرسمية عدد 42 الصادرة في 05 أوت 2015).

#### 4/ القوانين العضوية

1. القانون العضوي رقم 01/98 المؤرخ في 30 ماي 1998 والمتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله المعدل والمتمم (الجريدة الرسمية عدد 37 الصادرة في 01 يونيو 1998).

2. القانون العضوي رقم 13/11 المؤرخ في 26 يوليو 2011 المعدل والمتمم للقانون العضوي رقم 01/98 المؤرخ في 30 مايو 1998 والمتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله (الجريدة الرسمية عدد 43 الصادرة في 03 أوت 2011).

3. القانون العضوي رقم 12/16 المؤرخ في 25 غشت 2016 المحدد لتنظيم المجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة، وعملهما، وكذا العلاقات الوظيفية بينهما وبين الحكومة (الجريدة الرسمية عدد 50 الصادرة في 28 غشت 2016).

#### 5/ الأنظمة الداخلية لغرفتي البرلمان

1. النظام الداخلي لمجلس الأمة (الجريدة الرسمية عدد 84 الصادرة في 29 نوفمبر 1999).

2. النظام الداخلي للمجلس الشعبي الوطني (الجريدة الرسمية عدد 46 الصادرة في 30 يوليو 2000).

#### 6/ القوانين العادية

1. قانون العقوبات المعدل والمتمم.

2. القانون المدني المعدل والمتمم.

3. القانون التجاري المعدل والمتمم.

4. القانون رقم 17/84 المؤرخ في 07 جويلية 1984 والمتعلق بقوانين المالية المعدل والمتمم (الجريدة الرسمية عدد 28 الصادرة في 10 جويلية 1984).

5. القانون رقم 24/89 المؤرخ في 31 ديسمبر 1989 المعدل والمتمم للقانون رقم 17/84 المؤرخ في 07 يوليو 1984 المعدل والمتمم (الجريدة الرسمية عدد 01 الصادرة في 03 يناير 1990).

6. القانون رقم 21/90 المؤرخ في 15 غشت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية (الجريدة الرسمية عدد 35 الصادرة في 15 غشت 1990).

7. قانون الإجراءات الجبائية المؤسس بموجب المادة 40 من القانون رقم 21/01 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001 والمتضمن قانون المالية لسنة 2002 (الجريدة الرسمية عدد 79 الصادرة في 23 ديسمبر 2001).
8. القانون رقم 11/02 المؤرخ في 24 ديسمبر 2002 والمتضمن قانون المالية لسنة 2003 (الجريدة الرسمية عدد 86 الصادرة في 25 ديسمبر 2002).
9. القانون رقم 21/04 المؤرخ في 29 ديسمبر 2004 والمتضمن قانون المالية لسنة 2005 (الجريدة الرسمية عدد 85 الصادرة في 30 ديسمبر 2004).
10. القانون رقم 01/06 المؤرخ في 20 فبراير 2006 والمتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته (الجريدة الرسمية عدد 14 الصادرة في 08 مارس 2006) المعدل والمتمم بالأمر رقم 05/10 المؤرخ في 26 غشت 2010 (الجريدة الرسمية عدد 50 الصادرة في أول سبتمبر 2010) وبالقانون رقم 15/11 المؤرخ في 02 غشت 2011 (الجريدة الرسمية عدد 44 الصادرة في 10 غشت 2010).
11. القانون رقم 02/06 المؤرخ في 20 فبراير 2006 والمتضمن تنظيم مهنة الموثق (الجريدة الرسمية عدد 14 الصادرة في 08 مارس 2006).
12. القانون رقم 03/06 المؤرخ في 20 فبراير 2006 والمتضمن تنظيم مهنة المحضر القضائي (الجريدة الرسمية عدد 14 الصادرة في 08 مارس 2006).
13. القانون رقم 22/06 المؤرخ في 20 ديسمبر 2006 المعدل والمتمم للأمر رقم 155/66 المؤرخ في 05 يونيو 1966 والمتضمن قانون الإجراءات الجزائية (الجريدة الرسمية عدد 84 الصادرة في 24 ديسمبر 2006).
14. القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي (الجريدة الرسمية عدد 74 الصادرة في 25 نوفمبر 2007).
15. القانون رقم 12/07 المؤرخ في 30 ديسمبر 2007 والمتضمن قانون المالية لسنة 2008 (الجريدة الرسمية عدد 82 الصادرة في 31 ديسمبر 2007).
16. القانون رقم 09/08 المؤرخ في 25 فبراير 2008 والمتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية (الجريدة الرسمية عدد 21 الصادرة في 23 أبريل 2008).
17. القانون رقم 21/08 المؤرخ في 30 ديسمبر 2008 والمتضمن قانون المالية لسنة 2009 (الجريدة الرسمية عدد 74 الصادرة في 31 ديسمبر 2008).
18. القانون رقم 16/11 المؤرخ في 28 ديسمبر 2011 والمتضمن قانون المالية لسنة 2012 (الجريدة الرسمية عدد 72 الصادرة في 29 ديسمبر 2011).
19. القانون رقم 07/13 المؤرخ في 29 أكتوبر 2013 والمتضمن تنظيم مهنة المحاماة (الجريدة الرسمية عدد 55 الصادرة في 30 أكتوبر 2013).

20. القانون رقم 08/13 المؤرخ في 30 ديسمبر 2013 والمتضمن قانون المالية لسنة 2014 (الجريدة الرسمية عدد 68 الصادرة في 31 ديسمبر 2013).
21. القانون رقم 01/16 المؤرخ في 6 مارس 2016 والمتضمن التعديل الدستوري (الجريدة الرسمية عدد 14 الصادرة في 07 مارس 2016).
22. القانون رقم 14/16 المؤرخ في 28 ديسمبر 2016 والمتضمن قانون المالية لسنة 2017 (الجريدة الرسمية عدد 77 الصادرة في 29 ديسمبر 2016).

#### 7/ الأوامر والمراسيم التشريعية

1. الأمر رقم 182/65 المؤرخ في 10 جويلية 1965 والمتضمن تأسيس الحكومة (الجريدة الرسمية عدد 58 الصادرة في 13 جويلية 1965).
2. الأمر رقم 101/76 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 والمتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل والمتمم (الجريدة الرسمية عدد 102 الصادرة في 22 ديسمبر 1976).
3. الأمر رقم 102/76 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 والمتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال المعدل والمتمم (الجريدة الرسمية عدد 103 الصادرة في 26 ديسمبر 1976).
4. الأمر رقم 103/76 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 والمتضمن قانون الطابع المعدل والمتمم (الجريدة الرسمية عدد 39 الصادرة في 15 ماي 1977).
5. الأمر رقم 104/76 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 قانون الضرائب غير المباشرة المعدل والمتمم (الجريدة الرسمية عدد 70 الصادرة في 02 أكتوبر 1977).
6. الأمر رقم 105/76 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 والمتضمن قانون التسجيل المعدل والمتمم (الجريدة الرسمية عدد 81 الصادرة في 18 ديسمبر 1977).
7. المرسوم التشريعي رقم 01/93 المؤرخ في 19 يناير 1993 والمتضمن قانون المالية لسنة 1993 (الجريدة الرسمية عدد 04 الصادرة في 20 يناير 1993).
8. المرسوم التشريعي رقم 15/93 المؤرخ في 04 ديسمبر 1993 المعدل للمادة 13 من القانون رقم 17/84 المؤرخ في 07 يوليو 1984 والمتعلق بقوانين المالية (الجريدة الرسمية عدد 08 الصادرة في 05 ديسمبر 1993).
9. الأمر رقم 20/95 المؤرخ في 17 يوليو 1995 والمتعلق بمجلس المحاسبة (الجريدة الرسمية عدد 39 الصادرة في 23 يوليو 1995).
10. الأمر رقم 02/08 المؤرخ في 24 يوليو 2008 والمتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008 (الجريدة الرسمية عدد 42 الصادرة في 27 يوليو 2008).

11. الأمر رقم 02/10 المؤرخ في 26 غشت 2010 المعدل والمتمم للأمر رقم 02/95 المؤرخ في 17 يوليو 1995 والمتعلق بمجلس المحاسبة (الجريدة الرسمية عدد 50 الصادرة في أول سبتمبر 2010).

## 8/ المراسيم

1. المرسوم رقم 53/80 المؤرخ في 01 مارس 1980 والمتضمن إحداث مفتشية عامة للمالية (الجريدة الرسمية عدد 10 الصادرة في 10 مارس 1980).
2. المرسوم الرئاسي رقم 247/15 المؤرخ في 16 سبتمبر 2015 والمتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتقويضات المرفق العام (الجريدة الرسمية عدد 50 الصادرة في 20 سبتمبر 2015).
3. المرسوم التنفيذي رقم 414/92 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 والمتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها المعدل والمتمم (الجريدة الرسمية عدد 82 الصادرة في 15 نوفمبر 1992).
4. المرسوم التنفيذي رقم 46/93 المؤرخ في 06 فبراير 1993 والمحدد آجال دفع النفقات وتحصيل الأوامر بالإيرادات والبيانات التنفيذية وإجراءات قبول القيم المنعدمة (الجريدة الرسمية عدد 09 الصادرة في 10 فبراير 1993).
5. المرسوم التنفيذي رقم 54/95 المؤرخ في 15 فبراير 1995 والمحدد لصلاحيات وزير المالية الجديدة الرسمية عدد 15 الصادرة في 19 مارس 1995).
6. المرسوم التنفيذي رقم 55/95 المؤرخ في 15 فبراير 1995 والمتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية (الجريدة الرسمية عدد 15 الصادرة في 19 مارس 1995).
7. المرسوم التنفيذي رقم 198/95 المؤرخ في 25 يوليو 1995 والمحدد لاختصاصات مفتشية مصالح المحاسبة وتنظيمها المعدل والمتمم (الجريدة الرسمية عدد 42 الصادرة في 02 غشت 1995).
8. المرسوم التنفيذي رقم 40/98 المؤرخ في 01 فبراير 1998 والمتعلق بتحويل الاختصاصات والمهام وتسيير الهياكل والوسائل والمستخدمين التابعة لتسيير ميزانية الدولة للتجهيز (الجريدة الرسمية عدد 05 الصادرة في 04 فبراير 1998).
9. المرسوم التنفيذي رقم 364/07 المؤرخ في 28 نوفمبر 2007 والمتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية (الجريدة الرسمية عدد 75 الصادرة في 02 ديسمبر 2007).
10. المرسوم التنفيذي رقم 272/08 المؤرخ في 06 سبتمبر 2008 والمحدد لصلاحيات المفتشية العامة للمالية (الجريدة الرسمية عدد 50 الصادرة في 07 سبتمبر 2008).
11. المرسوم التنفيذي رقم 374/09 المؤرخ في 16 نوفمبر 2009 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 414/92 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 والمتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها (الجريدة الرسمية عدد 67 الصادرة في 19 نوفمبر 2009).



12. المرسوم التنفيذي رقم 297/10 المؤرخ في 29 نوفمبر 2010 والمتضمن القانون الأساسي الخاص بالموظفين المنتمين للأسلاك الخاصة بالإدارة المكلفة بالميزانية (الجريدة الرسمية عدد 74 الصادرة في 05 ديسمبر 2010).

13. المرسوم التنفيذي رقم 381/11 المؤرخ في 21 نوفمبر 2011 والمتعلق بمصالح المراقبة المالية (الجريدة الرسمية عدد 64 الصادرة في 27 نوفمبر 2011).

### 9/ نظام عمل المجلس الدستوري والآراء الصادرة عنه

1. النظام المحدد لقواعد عمل المجلس الدستوري (الجريدة الرسمية عدد 29 الصادرة في 11 مايو 2016).

2. الرأي رقم 97/04 المؤرخ في 19 فبراير 1997 حول دستورية المادة 02 من الأمر المتعلق بالتقسيم القضائي المصادق عليه من طرف المجلس الوطني الانتقالي بتاريخ 06 جانفي 1997.

3. الرأي رقم 97/01 المؤرخ في 06 مارس 1997 والمتعلق بمراقبة مطابقة الأمر المتضمن القانون العضوي المتعلق بالأحزاب السياسية للدستور.

4. الرأي رقم 98/06 المؤرخ في 19 مايو 1998 والمتعلق بمراقبة مطابقة القانون العضوي المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله للدستور.

5. الرأي رقم 98/07 المؤرخ في 24 مايو 1998 والمتعلق بمراقبة مطابقة القانون العضوي المتعلق باختصاصات محكمة التنازع وتنظيمها وعملها للدستور.

6. الرأي رقم 98/04 المؤرخ في 13 يونيو 1998 حول دستورية المواد من 4 إلى 7 و 11، 12، 14، 15 و 23 من القانون المتضمن نظام التعويضات والتقاعد لعضو البرلمان.

7. الرأي رقم 05/01 المؤرخ في 17 يونيو 2005 والمتعلق بمراقبة مطابقة القانون العضوي المتعلق بالتنظيم القضائي للدستور.

8. الرأي رقم 11/03 المؤرخ في 22 ديسمبر 2011 والمتعلق بمراقبة مطابقة القانون العضوي المتعلق بنظام الانتخابات للدستور.

10. الرأي رقم 12/02 المؤرخ في 08 يناير 2012 والمتعلق بمراقبة مطابقة القانون العضوي المتعلق بالإعلام للدستور.

### ثانياً: المراجع

I- باللغة العربية

1/ معاجم اللغة

- أبا الفضل جمال الدين محمد بن مكرم ابن منظور، لسان العرب، المجلد الثاني، دار صادر، بيروت، 2003.

## 2/ الكتب

1. إبراهيم عبد العزيز شيحا، القانون الدستوري والنظم السياسية، منشأة المعارف، الإسكندرية، 2000.
2. إبراهيم عبد العزيز شيحا، القضاء الإداري، منشأة المعارف، الإسكندرية، 2006.
3. إبراهيم محمد حسنين، الرقابة على دستورية القوانين في الفقه والقضاء، الطبعة الأولى، منشأة المعارف، الإسكندرية، 2000.
4. أحسن بوسقيعة، المنازعات الجمركية، الطبعة الخامسة، دار هومة، الجزائر، 2011.
5. أحمد عبد الرحمان شرف الدين، عاصم أحمد عجيلة، محمد رفعت عبد الوهاب، مبادئ التشريع الضريبي، مطبعة نهضة مصر، القاهرة، 1990.
6. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1990.
7. أحمد فتحي سرور، الحماية الدستورية للحقوق والحريات، الطبعة الثانية، دار الشروق، القاهرة، 2000.
8. أحمد فتحي سرور، القانون الجنائي الدستوري، الطبعة الثانية، دار الشروق، القاهرة، 2002.
9. أحمد لعور، نبيل صقر، القانون المدني: نسا وتطبيقا، دار الهدى، عين مليلة، 2007.
10. أحمد يونس البطريق، السياسات الدولية في المالية العامة، الطبعة الثانية، دار الجامعة الحديثة، الإسكندرية، 2002.
11. أحمد يونس البطريق، المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1984.
12. أحمد يونس البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1986.
13. إسماعيل البدوي، اختصاصات السلطة التنفيذية في الدولة الإسلامية والنظم الدستورية المعاصرة، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، 1993.
14. أعمار يحيوي، مساهمة في دراسة المالية العامة، دار هومة، الجزائر، 2005.
15. أغليس بوزيد، التحقيق في دعاوى القضاء الإداري: الدعوى الضريبية نمودجا، دار الأمل، تيزي وزو، 2012.
16. إكرام فالح الصواف، الحماية الدستورية والقانونية في حق الملكية الخاصة، الطبعة الأولى، دار زهران، عمان، 2010.
17. إكرام بسبوني عبد الحي خطاب، المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2012.
18. إكرام بسبوني عبد الحي خطاب، المخالفات الدستورية في قانون الضريبة العقارية، الطبعة الأولى، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2012.
19. الأمين شريط، الوجيز في القانون الدستوري والمؤسسات السياسية المقارنة، الطبعة السادسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.

20. البشري الشوريجي، جرائم الضرائب والرسوم، الطبعة الأولى، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، 1972.
21. السيد عبد المولى، الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين، دار النهضة العربية، القاهرة، 1995.
22. السيد عطية عبد الواحد، شرح أحكام قانون الضريبة الموحدة، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، 1995.
23. الطاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع المالي، دار الكتب، جامعة الموصل، دون ذكر تاريخ النشر.
24. العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2014.
25. العيفا أويحي، النظام الدستوري الجزائري، الطبعة الثانية، الدار العثمانية، الجزائر، 2004.
26. المرسي السيد حجازي، النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، دون ذكر التاريخ.
27. الميزوني السعدي، ميزانية الدولة من التشريع إلى التنفيذ والمحاسبة والمراقبة، مركز النشر الجامعي، تونس، 2011.
28. أمين عاطف صليبا، دور القضاء الدستوري في إرساء دولة القانون، المؤسسة الحديثة للكتاب، طرابلس، 2002.
29. أمين مصطفى محمد، النظرية العامة لقانون العقوبات الإداري: ظاهرة الحد من العقاب، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 1996.
30. أندريه هوريو، القانون الدستوري والمؤسسات السياسية، الجزء الثاني، ترجمة علي مقلد، شفيق حداد، وعبد الحسن سعد، الطبعة الثانية، الأهلية للنشر والتوزيع، بيروت، 1977.
31. أنور أحمد رسلان، وسيط القضاء الإداري، دار النهضة العربية، القاهرة، 1999.
32. بارش سليمان، مبدأ الشرعية في قانون العقوبات الجزائري، دار الهدى، عين مليلة، 2006.
33. باهر محمد عتلم، المالية العامة ومبادئ الاقتصاد المالي، دار نهضة مصر، القاهرة، 1973.
34. برحمانى محفوظ، الضريبة العقارية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2009.
35. برحمانى محفوظ، المالية العامة في التشريع الجزائري، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2015.
36. بن اعمار منصور، الضرائب على الدخل الإجمالي، الطبعة الثانية، دار هومة، الجزائر، 2011.
37. بن اعمار منصور، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011.
38. بن حمودة ليلى، الديمقراطية ودولة القانون، دار هومة، الجزائر، 2014.
39. بن زارع رايح، المسؤولية الجبائية لمسييري الشركات، دار العلوم، عنابة، 2014.
40. بن شويخ الرشيد، دروس في النظرية العامة للالتزام، دار الخلدونية، الجزائر، 2012.

41. بوشير محند أمقران، قانون الإجراءات المدنية، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.
42. بوعون يحيى نصيرة، الضرائب الوطنية والدولية، دار Page bleuse، البويرة، 2010.
43. تيورسي محمد، الضوابط القانونية للحرية التنافسية في الجزائر، دار هومة، الجزائر، 2013.
44. ثامر كامل محمد الخرجي، النظم السياسية الحديثة والسياسات العامة، الطبعة الأولى، دار مجدلاوي، عمان، 2004.
45. ثروت بدوي، النظم السياسية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1970.
46. ثروت عبد الهادي خالد الجوهري، مدى ضرورة السلطات الاستثنائية في جمهورية مصر العربية والرقابة عليها، دار النهضة العربية، القاهرة، 2005.
47. جباري عبد المجيد، دراسات قانونية في المادة الجزائية على ضوء أهم التعديلات الجديدة، دار هومة، الجزائر، 2012.
48. جمال سايس، المنازعات الضريبية في الاجتهاد القضائي الجزائري، الطبعة الأولى، منشورات كليك، الجزائر، 2014.
49. جمال عبد الناصر مانع، القانون الدولي العام: المدخل والمصادر، دار العلوم، عنابة، 2005.
50. جهاد سعيد الخصاونة، المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاتها العملية وفقا للتشريع الأردني، الطبعة الأولى، دار وائل، عمان، 1999.
51. حاتم بكار، حماية حق المتهم في محاكمة عادلة، منشأة المعارف الإسكندرية، 1997.
52. حازم صادق، سلطة رئيس الدولة بين النظامين البرلماني والرئاسي، دار النهضة العربية، القاهرة، 2009.
53. حامد عبد الحميد دراز، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1988.
54. حامد عبد المجيد دراز، المرسي السيد حجازي، سميرة إبراهيم أيوب، مبادئ الاقتصاد العام، القسم الثاني، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009.
55. حامد عبد المجيد دراز، سعيد عبد العزيز عثمان، مبادئ المالية العامة، القسم الثاني، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.
56. حسن الفكهاني، الموسوعة الذهبية للقواعد القانونية التي قررتها محكمة النقض المصرية، الملحق رقم 06، الدار العربية للموسوعات، القاهرة، 1989.
57. حسن صادق المرصفاوي، التجريم في تشريعات الضرائب، الطبعة الأولى، دار المعارف، الإسكندرية، 1963.
58. حسن عواضة، المالية العامة، الطبعة الرابعة، دار النهضة العربية، بيروت، 1978.
59. حسني بوديار، الوجيز في القانون الدستوري، دار العلوم، عنابة، 2003.

60. حسين الصغير، النظرية العامة للقانون ببعدها الغربي والشرعي، الطبعة الأولى، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999.
61. حسين خلاف، الأحكام العامة في قانون الضريبة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1966.
62. حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995.
63. حماد محمد شطا، تطور وظيفة الدولة، الكتاب الأول: نظرية المرافق العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، 1984.
64. حمدي سليمان، سبيحات القبيلات، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية، دار الثقافة، عمان، 1998.
65. حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، 2007.
66. خالد سمارة الزعبي، القرار الإداري بين النظرية والتطبيق، الطبعة الثانية، دار الثقافة، عمان، 1999.
67. خالد سيد محمد حماد، حدود الرقابة القضائية على السلطة التقديرية للإدارة، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية، القاهرة، 2013.
68. خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، الطبعة الثانية، دار وائل، عمان، 2005.
69. دريال عبد الرزاق، الوجيز في أحكام الالتزام في القانون المدني الجزائري، دار العلوم، عنابة، 2004.
70. دريال عبد الرزاق، الوجيز في النظرية العامة للالتزام، دار العلوم، عنابة، 2004.
71. دلاور علي، محمد طه بدوي، أصول القانون الضريبي، دار المعارف، الإسكندرية، دون ذكر تاريخ النشر.
72. دنيني يحيى، المالية العمومية، الطبعة الثانية، دار الخلدونية، القبة، 2014.
73. رايح رتيب، الممول والإدارة الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1991.
74. رابحي أحسن، الوسيط في القانون الدستوري، الطبعة الثانية، دار هومة، الجزائر، 2014.
75. رائد ناجي أحمد، علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق، العائد لصناعة الكتب، القاهرة، 2012.
76. رجاء محمود شريف، أثر الضريبة على القيمة المضافة، الطبعة الأولى، منشورات زين الحقوقية، بيروت، 2013.
77. رجال نصر، عوادي مصطفى، جباية المؤسسة بين النظرية والتطبيق، مكتبة بن موسى السعيد، الوادي، 2010.
78. رشيدة العام، المجلس الدستوري الجزائري، الطبعة الأولى، دار الفجر، القاهرة، 2006.

79. رضا خلاصي، شذرات المالية العامة، دار هومة، الجزائر، 2016.
80. رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2014.
81. رفعت المحجوب، إعادة توزيع الدخل القومي من خلال السياسة المالية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1967.
82. رفعت المحجوب، المالية العامة، الكتاب الثاني، دار النهضة العربية، القاهرة، 1971.
83. رقية المصدق، القانون الدستوري والمؤسسات السياسية، الجزء الأول، الطبعة الثانية، دار توبقال، المحمدية، 1990.
84. رمزي الشاعر، رقابة دستورية القوانين، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، 2004.
85. رمزي طه الشاعر، النظرية العامة للقانون الدستوري، الطبعة الثالثة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1983.
86. رمضان صديق محمد، الضرائب بين الفكر المالي والقضاء الدستوري، دار النهضة العربية، القاهرة، 1997.
87. رمضان صديق، الوجيز في المالية العامة والتشريع الضريبي، دون ذكر دار النشر، القاهرة، 2009.
88. زكرياء محمد بيومي، المالية العامة الإسلامية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1979.
89. زينب حسين عوض الله، أساسيات المالية العامة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2006.
90. سامي جمال الدين، تدرج القواعد القانونية ومبادئ الشريعة الإسلامية، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1986.
91. سامي جمال الدين، لوائح الضرورة وضمانة الرقابة القضائية، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1982.
92. سعاد الشراوي، النظم السياسية في العالم المعاصر، دار النهضة العربية، القاهرة، 2002.
93. سعيد بوالشعير، القانون الدستوري والنظم السياسية المقارنة، الجزء الأول، الطبعة الثامنة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.
94. سعيد بوالشعير، القانون الدستوري والنظم السياسية المقارنة، الجزء الثاني، الطبعة التاسعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.
95. سعيد بوالشعير، المجلس الدستوري في الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، 2012.
96. سعيد بوالشعير، النظام السياسي الجزائري، الجزء الثالث: السلطة التنفيذية، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2013.
97. سعيد بوالشعير، النظام السياسي الجزائري، الجزء الرابع: السلطة التشريعية والمراقبة، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2013.
98. سعيد بوالشعير، النظام السياسي الجزائري، دار الهدى، عين مليلة، 1990.

99. سعيد علي العبيدي، إقتصاديات المالية العامة، دار دجلة، عمان، 2011.
100. سليمان محمد الطماوي، النظرية العامة للقرارات الإدارية، الطبعة الخامسة، دار الفكر العربي، القاهرة، 1984.
101. سنية أحمد يوسف، الإطار القانوني للملف الضريبي، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2004.
102. سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد، عين مليلة، 2011.
103. سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة. الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2008.
104. سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2008.
105. شريف إسماعيل، أساسيات حول النظام الجبائي الجزائري بين المفهوم القانوني والتطبيقي، الطبعة الأولى، دار طليطلة، الجزائر، 2015.
106. شطاب كمال، حقوق الإنسان في الجزائر بين الحقيقة الدستورية والواقع المفقود، دار الخلدونية، الجزائر، 2005.
107. صادق، موريس، موسوعة التهرب الضريبي، دار الكتاب الذهبي، القاهرة، 1999.
108. صباح نعوش، الضرائب في الدول العربية، الطبعة الأولى، المركز الثقافي العربي، بيروت، 1987.
109. صلاح الدين فوزي، الدعوى الدستورية، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، 1998.
110. ضريفي نادية، تسيير المرفق العام والتحويلات الجديدة، دار بلقيس، الجزائر، 2010.
111. طارق الحاج، المالية العامة، الطبعة الأولى، دار الصفاء، عمان، 1999.
112. طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، الطبعة الأولى، دار وائل، عمان، 2008.
113. طاهري حسين، المنازعات الضريبية: شرح لقانون الإجراءات الجبائية، الطبعة الثانية، دار الخلدونية، الجزائر، 2007.
114. طاهري حسين، شرح وجيز للإجراءات المتبعة في المواد الإدارية، دار الخلدونية، الجزائر، 2005.
115. طعيمة الجرف، مبدأ المشروعية وضوابط خضوع الإدارة للقانون، الطبعة الثالثة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1976.
116. عادل أحمد حشيش، أصول الفن المالي للاقتصاد العام، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 1997.
117. عادل أحمد حشيش، التشريع الضريبي المصري، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 1999.

118. عادل أحمد حشيش، الوسيط في الضرائب على الدخل، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، 1988.
119. عادل أحمد حشيش، مصطفى رشدي شيحة، مقدمة في الاقتصاد العام: المالية العامة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 1998.
120. عادل الطببائي، الحدود الدستورية بين السلطتين التشريعية والقضائية، مطبوعات جامعة الكويت، الكويت، 2000.
121. عادل العلي، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، الجزء الأول، الطبعة الثانية، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2011.
122. عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، عين مليلة، 2012.
123. عبد الأمير شمس الدين، الضرائب أسسها العلمية وتطبيقاتها العملية، الطبعة الأولى، المؤسسة الجامعية، بيروت، 1987.
124. عبد الباسط علي جاسم الجحيشي، الإعفاءات من ضريبة الدخل، الطبعة الأولى، دار الحامد، عمان، 2008.
125. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، التشريع الضريبي، الطبعة الأولى، دار الحامد، عمان، 2015.
126. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، التطورات المالية الدولية الحديثة وأثرها على التشريع الضريبي، الطبعة الأولى، دار الحامد، عمان، 2014.
127. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، العدالة الضريبية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2015.
128. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي، الطبعة الأولى، دار الحامد، عمان، 2008.
129. عبد الباسط وفا، فض منازعات الضرائب على الدخل بالطريق الإداري، دار النهضة العربية، القاهرة، 2001.
130. عبد الحفيظ الشبمي، القضاء الدستوري وحماية الحريات الأساسية في القانون المصري والفرنسي، دار النهضة العربية، القاهرة، 2001.
131. عبد الحفيظ علي الشبمي، رقابة الإغفال التشريعي في قضاء المحكمة الدستورية العليا، دار النهضة العربية، القاهرة، 2003.
132. عبد الحميد الشواربي، الجرائم المالية والتجارية، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1989.
133. عبد الحميد الشواربي، نبيل لطفی خاطر، موسوعة الضرائب، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1997.



134. عبد الحميد زوزو، نصوص ووثائق من تاريخ الجزائر المعاصر (1830 - 1900)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.
135. عبد الرحمان خلفي، محاضرات في القانون الجنائي العام، دار الهدى، عين مليلة، 2010.
136. عبد الرحمان لحرش، المجتمع الدولي: التطور والأشخاص، دار العلوم، عنابة، 2007.
137. عبد السلام ذيب، قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجديد ترجمة للمحاكمة العادلة، الطبعة الثانية، موفر للنشر، الجزائر، 2011.
138. عبد العزيز محمد سالم، رقابة دستورية القوانين، الطبعة الأولى، دار الفكر العربي، الإسكندرية، 1995.
139. عبد العظيم عبد السلام، الدور التشريعي لرئيس الدولة في النظام المختلط، دار النهضة العربية، القاهرة، 2008.
140. عبد الفتاح الصيفي، قانون العقوبات الضريبي، دار النهضة العربية، القاهرة، 1961.
141. عبد الفتاح مصطفى الصيفي، حق الدولة في العقاب: نشأته، واقتضاؤه، وانقضاؤه، جامعة بيروت العربية، بيروت، 1971.
142. عبد الكريم صادق بركات، حامد عبد المجيد، علم المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1971.
143. عبد الله بوقفة، الدستور الجزائري: نشأة - فقها - تشريعا، الطبعة الرابعة، دار الهدى، عين مليلة، 2010.
144. عبد الله جمعان سعيد السعدي، سياسة المال في الإسلام، الطبعة الأولى، مكتبة المدارس، الدوحة، 1983.
145. عبد المجيد قدي، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، 2005.
146. عبد المطلب عبد الحميد، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
147. عبد المطلب عبد الحميد، العولمة الاقتصادية: منظماتها - شركاتها - تداعياتها، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
148. عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، بيروت، 1972.
149. عبد المنعم فوزي، عبد الكريم صادق بركات، يونس أحمد البطريق، حامد عبد المجيد دراز، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الأولى، منشأة المعارف، الإسكندرية، ص 1970.
150. عزوي عبد الرحمان، ضوابط توزيع الاختصاص بين السلطتين التشريعية والتنفيذية، الجزء الأول، دار الغرب للنشر والتوزيع، وهران، 2009.

151. عصام الدبس، القضاء الإداري ورقابته لأعمال الإدارة، الطبعة الأولى، دار الثقافة، عمان، 2010.
152. عقيلة خرياشي، العلاقة الوظيفية بين الحكومة والبرلمان، دار الخلدونية، الجزائر، 2007.
153. علي زغود، المالية العامة، الطبعة الرابعة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، 2005.
154. علي صادق أبو هيف، القانون الدبلوماسي، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1987.
155. علي فيلاي، الالتزامات: النظرية العامة للعقد، الطبعة الثانية، دار موفم، الجزائر، 2005.
156. علي محمد خليل، سليمان أحمد اللوزي، المالية العامة، دار زهران، عمان، 2000.
157. عمار بوضياف، القرار الإداري، الطبعة الأولى، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، 2007.
158. عمار بوضياف، المدخل إلى العلوم القانونية، الطبعة الثانية، دار الريحانة للكتاب، الجزائر، 2000.
159. عمار بوضياف، النظام القضائي الجزائري، الطبعة الأولى، دار ريحانة، الجزائر، 2003.
160. عمار بوضياف، الوجيز في القانون الإداري، الطبعة الثانية، دار جسور، المحمدية، 2007.
161. عمار عباس الحسيني، وظيفة الردع العام للعقوبة: دراسة مقارنة في فلسفة العقاب، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2011.
162. عمار عباس، الرقابة البرلمانية على عمل الحكومة في النظام الدستوري الجزائري، دار الخلدونية، الجزائر، 2006.
163. عمار عوابدي، النظرية العامة للمنازعات الإدارية في النظام القضائي الجزائري، الجزء الثاني: نظرية الدعوى الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998.
164. عمار عوابدي، عملية الرقابة القضائية على أعمال الإدارة العامة في النظام الجزائري، الجزء الأول، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، 1984.
165. عمار عوابدي، نظرية القرارات الإدارية بين علم الإدارة العامة والقانون الإداري، دار هومة، الجزائر، 2005.
166. عمار معاشو، عزاوي عبد الرحمان، تعدد مصادر القاعدة الإجرائية في المنازعة الإدارية في النظام الجزائري، دار الأمل، تيزي وزو، 1999.
167. عمر حلمي فهمي، الوظيفة التشريعية لرئيس الجمهورية في النظامين الرئاسي والبرلماني، دار الفكر العربي، القاهرة، 1980.
168. عمرو أحمد حسبو، القوانين الأساسية المكملة للدستور، دار النهضة العربية، القاهرة، 2001.
169. عوادي مصطفى، الرقابة الجبائية على المكلفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، الطبعة الأولى، مطبعة مزوار، الوادي، 2009.

170. عوادي مصطفى، رجال نصر، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مكتبة بن موسى السعيد، الوادي، 2010.
171. عوض المر، الرقابة القضائية على دستورية القوانين في ملامحها الرئيسية، مركز رينيه-جان ديوي للقانون والتنمية، دون ذكر تاريخ النشر.
172. عوض محمد، جرائم المخدرات والتهريب الجمركي، المكتب المصري الحديث، الإسكندرية، 1965.
173. عيد أحمد الغفول : فكرة عدم الاختصاص السلبي للمشرع، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية، القاهرة، 2003.
174. غنام محمد غنام، القانون الإداري الجنائي، دار النهضة العربية، بيروت، دون ذكر سنة النشر.
175. فارس السبتي، المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائري، الطبعة الثانية، دار هومة، الجزائر، 2011.
176. فاروق عبد البر، دور مجلس الدولة المصري في حماية الحقوق والحريات العامة، الجزء الأول، مطابع سجل العرب، القاهرة، 1988.
177. فاطمة سويسي، المالية العامة: موازنة - ضرائب، المؤسسة الحديثة للكتاب، طرابلس، 2004.
178. فرحان نزال إحميد المساعيد، الرقابة البرلمانية على أعمال السلطة التنفيذية في النظام النيابي الأردني، الطبعة الأولى، دار وائل، عمان، 2011.
179. فريجة حسين، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم، عنابة، 2008.
180. فؤاد العطار، النظم السياسية والقانون الدستوري، دار النهضة العربية، القاهرة، 1975.
181. قبس حسن عواد البداري، المركز القانوني للمكلف الضريبي، الطبعة الأولى، دار المناهج، عمان، 2005.
182. قرانة عادل، النظم السياسية، دار العلوم، عنابة، 2013.
183. قزو محمد أكلي، دروس في الفقه الدستوري والنظم السياسية، دار الخلدونية، الجزائر، 2006.
184. قصير مزياي فريدة، مبادئ القانون الإداري الجزائري، مطبعة عمار قرفي، باتنة، 2001.
185. كمال عبد الرحمان الجرف، المبادئ القانونية في الأحكام الضرائبية، الطبعة الأولى، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، 1961.
186. كوسة فضيل، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2010.
187. كوسة فضيل، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2011.
188. لحسين بن شيخ آث ملويا، دروس في القانون الجزائري العام، دار هومة، الجزائر، 2012.

189. لحسين بن شيخ أث ملويا، مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية، دار هومة، الجزائر، 2005.
190. لعمارة جمال، أساسيات الموازنة العامة للدولة، الطبعة الأولى، دار الفجر، القاهرة، 2004.
191. لعمارة جمال، منهجية الميزانية العامة في الجزائر، دار الفجر، القاهرة، 2001.
192. محمد الصغير بعلي، القانون الإداري، دار العلوم للنشر والتوزيع، عنابة، 2004.
193. محمد الصغير بعلي، القرارات الإدارية، دار العلوم، عنابة، 2005.
194. محمد الصغير بعلي، المدخل للعلوم القانونية، دار العلوم، عنابة، 2006.
195. محمد الصغير بعلي، الوجيز في المنازعات الإدارية، دار العلوم، عنابة، 2005.
196. محمد الصغير بعلي، يسري أبو العلا، المالية العامة، دار العلوم، عنابة، 2003.
197. محمد أنس قاسم جعفر، الرقابة على دستورية القوانين، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1999.
198. محمد باهي أبو يونس، الرقابة البرلمانية على أعمال الحكومة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2012.
199. محمد باهي أبو يونس، الرقابة القضائية على شرعية الجزاءات الإدارية العامة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2000.
200. محمد باهي أبو يونس، الضوابط الدستورية للوظيفة اللائحية التنفيذية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2008.
201. محمد جمال الذنبيات، الضريبة على العقارات المبنية، الطبعة الأولى، دار الثقافة، عمان، 2002.
202. محمد حامد دويدار، دراسات في الاقتصاد المالي، المكتب المصري الحديث، الإسكندرية، 1968.
203. محمد حلمي مراد، مالية الدولة، مطبعة نهضة مصر، القاهرة، 1959.
204. محمد خالد المهاني، خالد شحادة الخطيب، المالية العامة، منشورات جامعة دمشق، 2005.
205. محمد سامي الشوا، القانون الإداري الجزائري: ظاهرة الحد من العقاب، دار النهضة العربية، القاهرة، 1996.
206. محمد سعيد بوسعدية، مدخل إلى دراسة قانون الرقابة الجزائري، دار القصب، الجزائر، 2014.
207. محمد سعيد فرهود، مبادئ المالية العامة، مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية، حلب، 1979.
208. محمد سليمان الطماوي، النظرية العامة للقرارات الإدارية، الطبعة الخامسة، دار الفكر العربي، القاهرة، 1984.
209. محمد صلاح عبد البديع، قضاء الدستورية في مصر، الطبعة الثالثة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2004.
210. محمد طه بدوي، محمد حمدي النشار، أصول التشريع الضريبي المصري، الطبعة الأولى، دار المعارف، الإسكندرية، 1959.

211. محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، 2008.
212. محمد عباس محرز، المدخل إلى الجباية والضرائب، دار النشر ITCIS، الجزائر، 2010.
213. محمد عبد العزيز محمد السيد الشريف، مدى ملائمة الجزاءات الجنائية الاقتصادية في ظل السياسة الجنائية المعاصرة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2007.
214. محمد علوم محمد علي المحمود، الطبيعة القانونية والمالية لدين الضريبة وتطبيقاتها في التشريعات الضريبية المقارنة، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2010.
215. محمد فؤاد عبد الباسط، القرار الإداري، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2000.
216. محمد كامل ليلة، النظم السياسية: الدولة والحكومة، دار النهضة العربية، بيروت، 1969.
217. محمد محمد عبد اللطيف، الأسس الدستورية لقوانين الميزانية، الطبعة الأولى، مطبوعات جامعة الكويت، الكويت، 2007.
218. محمد محمد عبد اللطيف، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، الطبعة الأولى، مطبوعات جامعة الكويت، الكويت، 1999.
219. محمد مرغني خير، مبدأ المشروعية وقضاء الإلغاء، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، 1975.
220. محمدي فريدة، المدخل للعلوم القانونية: نظرية القانون، Les éditions internationales، الجزائر، 1998.
221. محمود عاطف البناء، الوسيط في النظم السياسية، الطبعة الثانية، دار الفكر العربي، القاهرة، 1999.
222. محمود محمد حافظ، القرار الإداري، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، 1998.
223. محي محمد مسعد، العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية، الطبعة الأولى، مكتبة الإشعاع الفنية، الإسكندرية، 2000.
224. مروان الدزيري، التكلفة الجبائية لإنشاء وتسيير المؤسسة في الجزائر، دار بلقيس، الجزائر، 2011.
225. مسراتي سليمة، نظام الرقابة على دستورية القوانين في الجزائر، دار هومة، الجزائر، 2012.
226. مصطفى رشدي شيحة، التشريع الضريبي: ضرائب الدخل، الدار الجامعية، بيروت، 1986.
227. منذر الشاوي، فلسفة القانون، الطبعة الأولى، دار الثقافة، عمان، 2009.
228. منصور رحمان، الوجيز في القانون الجنائي العام، دار العلوم، عنابة، 2006.
229. منصور محمد أحمد، دور مجلس الدولة في المجال التشريعي، دار النهضة العربية، القاهرة، 2007.

230. منور أوسرير، محمد حمو، جباية المؤسسات، الطبعة الأولى، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009.
231. منير عبد المجيد، أصول الرقابة القضائية على دستورية القوانين واللوائح، منشأة المعارف، الإسكندرية، 2001.
232. مهى حاجي شاهين علي السليفاني، التنزيلات في قانون ضريبة الدخل، الطبعة الأولى، مكتبة زين الحقوقية والأدبية، بيروت، 2013.
233. موفق سمور المحاميد، المعاملة الضريبية للدخل غير المشروع، الطبعة الأولى، دار الثقافة، عمان، 2005.
234. مولود ديدان، مباحث في القانون الدستوري والنظم السياسية، دار بلقيس، الجزائر، 2007.
235. ناصر الدين سعيديوني، النظام المالي للجزائر في الفترة العثمانية (1800 - 1830)، الشركة الوطنية للنشر والتوزيع، الجزائر، 1979.
236. ناصر لباد، الوجيز في القانون الإداري، الطبعة الرابعة، دار المجدد، سطيف، 2010.
237. ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، الطبعة الأولى، دار قرطبة، الجزائر، 2004.
238. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، الجزائر، 2003.
239. ناصف عبد الله إبراهيم، مدى توازن السلطة السياسية مع المسؤولية في الدولة الحديثة، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، 1981.
240. نبيل صقر، الجريمة الضريبية والتهريب، دار الهدى، عين مليلة، 2013.
241. نوح محمد عبد الرحيم، المحاسب الضريبي، الطبعة الأولى، دار الكتب، بيروت، 1971.
242. ياسر حسين بهنس، الجرائم الضريبية، الطبعة الأولى، مركز الدراسات العربية، القاهرة، 2015.
243. يوسف حاشي، في النظرية الدستورية، الطبعة الأولى، دار ابن النديم، وهران، 2009.
244. يوسف مامش، ناصر دادي عدون، أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي، الطبعة الأولى، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2008.

### 3/ الأطروحات

1. أحمد خلف حسين الدخيل، تجزئة القاعدة الضريبية في التشريع الضريبي العراقي، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الموصل، 2010.
2. أحمد سمير أبو الفتوح، دور القوانين والتشريعات في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر منذ عام 2001، أطروحة دكتوراه، معهد البحوث والدراسات الإفريقية، جامعة القاهرة، 2013.
3. أحمد محمد حسن الرفاعي، السلطة التقديرية للمشرع وحماية الدستور، أطروحة دكتوراه، كلية الدراسات القانونية العليا، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، 2004.

4. أحمد محمد فارس النوايسة، مبدأ عدم رجعية القرارات الإدارية، أطروحة دكتوراه، كلية الدراسات القانونية العليا، جامعة عمان العربية، 2009.
5. الحيازي عادل، الضريبة على الدخل العام، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1968.
6. العام رشيدة، المجلس الدستوري الجزائري، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة بسكرة، 2005.
7. أمزيان عزيز، أخلاقية القوانين الضريبية الجزائرية، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة باتنة، 2013.
8. بدرية جاسر الصالح، السلطة اللاتحجية في مجال تنفيذ القوانين، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1979.
9. بشاتن صافية، الحماية القانونية للحياة الخاصة، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة تيزي وزو، 2012.
10. بشير محمد، إجراءات الخصومة أمام مجلس الدولة، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2008.
11. بلخال عبد الفتاح، المشروعية الجبائية والحماية القضائية لها في ظل الدستور المغربي، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة الحسن الثاني، 2001.
12. بن اعراب محمد، الضمانات الهيكلية والإجرائية للحق في محاكمة عادلة، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة سطيف 2، 2014.
13. بن زارع رابح، النظام الجبائي لمجمع الشركات، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عنابة، 2010.
14. بن سالم جمال، القضاء الدستوري في الدول المغاربية، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 01، 2015.
15. بن طيفور نصر الدين، السلطات الاستثنائية لرئيس الجمهورية الجزائري والضمانات الدستورية للحقوق والحريات العامة، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة سيدي بلعباس، 2003.
16. بوالشعير سعيد، علاقة المؤسسة التشريعية بالمؤسسة التنفيذية في النظام القانوني الجزائري، أطروحة دكتوراه، معهد العلوم القانونية والإدارية، جامعة الجزائر، 1984.
17. بوجادي عمر، اختصاص القضاء الإداري في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة تيزي وزو، 2011.
18. بورايو محمد، السلطة التنفيذية في النظام الدستوري الجزائري بين الوحدة والثنائية، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، 2012.

19. بوزيدة حميد، النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح في الفترة (1992 - 2004)، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006.
20. بولمكاحل أحمد، الشرعية الدستورية وحقوق الإنسان في قانون الإجراءات الجزائية الجزائري، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة، 2015.
21. تياب نادية، آليات مواجهة الفساد في مجال الصفقات العمومية، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة تيزي وزو، 2013.
22. جعفري نعيمة، المركز الدستوري للغرفة الثانية في البرلمان، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة تلمسان، 2015.
23. جمام محمود، النظام الضريبي وآثاره على التنمية الاقتصادية: دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة، 2010.
24. جنوحات فضيلة، إشكالية الديون الخارجية وآثارها على التنمية الاقتصادية في الدول العربية حالة بعض الدول المدينة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006.
25. جهاد سعيد ناصر خصاونة، الضمانات الدستورية للالتزام الضريبي وفقا للتشريع الأردني، أطروحة دكتوراه، كلية الدراسات العليا، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، 2006.
26. حاحة عبد العالي، الآليات القانونية لمكافحة الفساد الإداري في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة بسكرة، 2013.
27. حبشي لزرق، أثر سلطة التشريع على الحريات العامة وضمانياتها، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة تلمسان، 2013.
28. حساني محمد منير، أثر الاجتهاد الدستوري على دور البرلمان الجزائري، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة بسكرة، 2015.
29. خالد خميس المحمد، السلطة التقديرية للإدارة والرقابة القضائية عليها، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة حلب، 2008.
30. خرياشي عقيلة، مركز مجلس الأمة في النظام الدستوري الجزائري، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة باتنة، 2010.
31. خضراوي الهادي، المنازعة الضريبية في ضوء الإصلاحات الجبائية الجديدة في الجزائر، أطروحة دكتوراه، معهد البحوث والدراسات العربية، القاهرة، 2008.
32. خلفه نادية، آليات حماية حقوق الإنسان في المنظومة القانونية الجزائرية، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة باتنة، 2010.
33. خلوفي خدوجة، الرقابة البرلمانية على أعمال السلطة التنفيذية في المغرب العربي، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 01، 2012.



34. خيرى أحمد الكباش، الحماية الجنائية لحقوق الإنسان، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، 2001.
35. دجال صالح، حماية الحريات ودولة القانون، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 01، 2010.
36. درواسي مسعود، السياسة المالية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي حالة الجزائر: 1990-2004، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005.
37. رابحي أحسن، مبدأ تدرج المعايير القانونية في النظام القانوني الجزائري، أطروحة دكتوراه، معهد الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة الجزائر، 2006.
38. زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة تلمسان، 2013.
39. زيوش رحمة، الميزانية العامة للدولة في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة تيزي وزو، 2011.
40. سكاكني باية، دور القاضي الإداري في حماية الحقوق والحريات الأساسية، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، 2011.
41. شحادة أبوزيد، مبدأ المساواة في الدول العربية، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، 2001.
42. شودار يمينة، أحكام حقوق الامتياز في الفقه الإسلامي والقانون المدني، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإسلامية، جامعة الجزائر 01، 2011.
43. شيتور جلول، ضمانات تقييد الحرية الفردية، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة بسكرة، 2006.
44. شيعاوي وفاء، الأحكام الإجرائية الخاصة بالدعوى الجنائية، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة بسكرة، 2010.
45. صاش جازية، نظام مجلس الدولة في القضاء الجزائري، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2008.
46. صيمود مخلوف، طبيعة السلطة السياسية وتنظيمها في النظام السياسي الجزائري، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قسنطينة، 2009.
47. عاقل فصيحة، الحماية القانونية للحق في حرمة الحياة الخاصة، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة، 2012.
48. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي، أطروحة دكتوراه، كلية القانون، جامعة الموصل، 2005.

49. عبد الحسن هادي صالح، إقليمية ضريبة الدخل في القانون العراقي، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1983.
50. عبد العظيم عبد السلام عبد الحميد، العلاقة بين القانون واللائحة، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، 1984.
51. عزاوي عبد الرحمان، الرخص الإدارية في التشريع الجزائري، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2007.
52. علة كريمة، جرائم الفساد في مجال الصفقات العمومية، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 01، 2013.
53. علي هادي عطية مطر الهلالي، تفسير قوانين الضرائب المباشرة في العراق، أطروحة دكتوراه، كلية القانون، جامعة بغداد، 2004.
54. عليان مالك، الدعوى الضريبية في النظام القانوني الجزائري، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 01، 2009.
55. فنينش محمد الصالح، الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية في القانون الجزائري، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 01، 2012.
56. فواز سليمان حسين الهواوشة، دور القضاء الإداري في حماية الحريات الشخصية، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، 2015.
57. قدرى نقولا عطية، ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، 1960.
58. قدي عبد المجيد، فعالية التمويل بالضريبة في ظل المتغيرات الدولية: دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري في الفترة 1988 - 1995، أطروحة دكتوراه، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1995.
59. فزو محمد أكلي، الدولة الدستورية في الفقه الدستوري الوضعي والفقه الإسلامي، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2001.
60. قصوري رفيقة، النظام القانوني للاستثمار الأجنبي في الدول النامية، أطروحة دكتوراه. كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة باتنة، 2011.
61. قيصر يحيى جعفر الربيعي، السلطة التقديرية للإدارة في فرض ضريبة الدخل في القانون العراقي، أطروحة دكتوراه، كلية القانون، جامعة بغداد، 2004.
62. كايس شريف، ظاهرة عدم فعالية القواعد القانونية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة تيزي وزو، 2006.
63. كردودي صبرينة، ترشيد الإنفاق العام ودوره في علاج عجز الموازنة العامة للدولة في الاقتصاد الإسلامي، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2014.

64. كسال عبد الوهاب، سلطة القاضي الإداري في توجيه الأوامر للإدارة، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة قسنطينة 01، 2015.
65. كوسة فضيل، القاضي الإداري والمنازعة الضريبية، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2010.
66. لصلح نوال، مكانة عضو البرلمان في الدساتير العربية، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة باتنة، 2016.
67. لوشن دلال، الصلاحيات التشريعية لرئيس الجمهورية، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة باتنة، 2012.
68. لوناسي ججيقة، السلطة التشريعية في الدستور الجزائري لسنة 1996، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة تيزي وزو، 2008.
69. محرز محمد عباس، نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغربي، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005.
70. محمد السيد عبد المجيد، نفاذ القرارات الإدارية، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 2000.
71. محمد جمال الذنبيات، النظام القانوني لعقد القرض العام، أطروحة دكتوراه، كلية القانون، جامعة بغداد، 2001.
72. محمد سعيد محمد الشربيني، جرائم التهرب الضريبي، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 2001.
73. محمد عبد العال السناري، نفاذ القرارات الإدارية، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، 1981.
74. مرامية حمة، الحجز التنفيذي، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عنابة، 2009.
75. مرزوق محمد، الحق في محاكمة عادلة، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة تلمسان، 2016.
76. ناصر عبد الحليم السلامات، نفاذ القرار الإداري في القانون الإداري الأردني، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، 2009.
77. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب: دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2002.
78. نويري عبد العزيز، الحماية الجزائية للحياة الخاصة، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة باتنة، 2011.

79. هاملي محمد، آليات إرساء دولة القانون في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة تلمسان، 2012.

80. هشام محمد البديري، الدور التشريعي للبرلمان في المجال المالي، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة المنوفية، 1997.

81. ولهي بوعلام، النظام الضريبي الفعال في ظل الدور الجديد للدولة: حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، 2012.

#### 4/ المقالات

1. إبراهيم محمد صالح الشرفاني، الأسس الفلسفية للرقابة الدستورية على السلطة التقديرية للمشرع، مجلة جامعة تكريت للعلوم القانونية، العدد 23، 2014.

2. أحسن بوسقيعة، المخالفة الضريبية (الغش الضريبي)، مجلة المحكمة العليا، الجزائر، العدد 01، 1998.

3. أحمد العزي النقشبدي، سمو النصوص الدستورية، مجلة النهضة، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة القاهرة، العدد 02، 2012.

4. أحمد حمزة ناصر، حق رئيس الجمهورية في الاعتراض على القوانين وفق دستور العراق لعام 2005 النافذ، مجلة الكلية الإسلامية الجامعة، النجف، العدد 36، 2015.

5. أحمد خلف حسين الدخيل، عبد الباسط علي جاسم، تجزئة القاعدة الضريبية، مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية، جامعة كركوك، العدد 01، 2012.

6. أحمد فتحي سرور، الغرامة الضريبية، مجلة القانون والاقتصاد، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، العدد 02، 1960.

7. أحمد فنيديس، ضمانات المكلف بالضريبة الخاضع للتدقيق الضريبي، مجلة التواصل في الاقتصاد والإدارة والقانون، جامعة عنابة، العدد 35، 2013.

8. الأمين شريط، حق التعديل في النظام البرلماني الجزائري، مجلة الوسيط، وزارة العلاقات مع البرلمان، الجزائر، العدد 10، 2013.

9. العربي زروق، التطور القضائي لمجلس الدولة الفرنسي في رقابة السلطة التقديرية للإدارة ومدى تأثير القضاء الجزائري بها، مجلة مجلس الدولة، الجزائر، العدد 06، 2006.

10. الهاشمي بوجعدار، أزمة المديونية الخارجية للجزائر: أسبابها وآثارها، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة قسنطينة، العدد 12، 1999.

11. بلمامي عمر، أثر الاتفاقيات الدولية في إعمال فكرة النظام العام في الجزائر، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، جامعة باتنة، العدد الرابع، 1995.

12. بن مالك بشير، مساهمة المجلس الدستوري في حماية مبدأ المساواة أم القانون في الجزائر، مجلة إدارة، المدرسة الوطنية للإدارة، الجزائر، العدد 21، 2001.
13. بوكرا إدريس، المراجعة الدستورية في الجزائر بين الثبات والتغيير، مجلة إدارة، المدرسة الوطنية للإدارة، الجزائر، العدد 01، 1998.
14. بوناظور بوزيان، الغش الضريبي على ضوء القانون والاجتهاد القضائي في الجزائر، مجلة المحكمة العليا، الجزائر، عدد خاص بالغش الضريبي والتهرب الجمركي، 2009.
15. جمال لعمارة، تطور فكرة ومفهوم الموازنة العامة للدولة، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة بسكرة، العدد 01، 2001.
16. جمال لعمارة، تقديم وثائق الميزانية العامة للدولة في الجزائر، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة قسنطينة، العدد 21، 2004.
17. جمال لعمارة، مداخل الموازنة العامة للدولة، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة بسكرة، العدد 02، 2002.
18. حسن البحري، سلطة الرئيس الأمريكي في الاعتراض على القوانين، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد 01، 2012.
19. حسن المرصفاوي، حق الاطلاع لموظفي الإدارة الضريبية، مجلة إدارة قضايا الحكومة، القاهرة، العدد 03، 1962.
20. حسين جبار عبد، مظاهر مبدأ سمو الدستور، مجلة المحقق الحلي للعلوم القانونية والسياسية، كلية القانون، جامعة بابل، العدد 01، 2014.
21. حميد بوزيدة، الضغط الضريبي في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، مخبر العولمة واقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة الشلف، العدد 04، 2006.
22. حوراء أحمد شاكر، القانون الأصلح للمتهم، مجلة المحقق الحلي للعلوم القانونية والسياسية، كلية القانون، جامعة بابل، العدد 03، 2014.
23. حيدر محمد حسن عبد الله، معالجة امتناع البرلمان عن ممارسة اختصاصه التشريعي في القانون الوضعي، مجلة المحقق الحلي للعلوم القانونية والسياسية، كلية القانون، جامعة بابل، العدد 04، 2015.
24. حيدر وهاب عبود، مبدأ المساواة أمام الضريبة دراسة مقارنة بين الشريعة الإسلامية والنظم الضريبية الوضعية، مجلة الحقوق، كلية الحقوق، جامعة المستنصرية، العدد 05، 2009.
25. خالد دهينة، أساليب عمل المجلس الدستوري في مجال رقابة المطابقة للدستور ورقابة الدستورية، مجلة الفكر البرلماني، مجلس الأمة، الجزائر، العدد 14، 2006.
26. خواص محند الطاهر، الدعوى الجزائية في مادة الضرائب، مجلة المحاماة، منظمة المحامين لناحية تيزي وزو، العدد 08، 2009.

27. دريد عيسى إبراهيم، المعاملة الضريبية في إطار مبدأ المساواة أمام الضريبة، مجلة جامعة الأنبار للعلوم القانونية والسياسية، العدد 06، 2012.
28. ذبيح ميلود، رقابة البرلمان على الحكومة بآلية الاستجواب، مجلة دراسات قانونية، مركز البصيرة للبحوث والاستشارات والخدمات التعليمية، الجزائر، العدد 14، 2012.
29. رائد ناجي أحمد، مبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية وتطبيقه في العراق، مجلة جامعة تكريت للعلوم القانونية والسياسية، كلية القانون، جامعة تكريت، العدد 02، 2009.
30. زهرة حبو، التهرب الضريبي الدولي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة دمشق، العدد 01، 2011.
31. سالم الشوابكة، الازدواج الضريبي في الضرائب على الدخل وطرائق تجنبه، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد 02، 2005.
32. سالم الشوابكة، قرار تقدير ضريبة الدخل وطرق الطعن به، مجلة الحقوق، جامعة الكويت، العدد 02، 2000.
33. سالم محمد الشوابكة، التهرب من الضريبة على الدخل في المملكة الأردنية الهاشمية، مجلة الحقوق، جامعة الكويت، العدد 04، 2003.
34. سعد عطية حمد موسى الجبوري، التشريع الضريبي العراقي بين التنظيم والإحالة، مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية، جامعة كركوك، العدد 11، 2014.
35. سمير عبد العزيز، الثروة - الدخل: مدى صلاحيتهم كمؤشرات للعدالة الضريبية، مجلة المعهد القومي للإدارة العليا، القاهرة، دون ذكر تاريخ النشر.
36. سهاد كشكول عبد، التهرب الضريبي وأثره على التنمية الاقتصادية في العراق، مجلة دراسات مالية ومحاسبية، المعهد العالي للدراسات المالية والمحاسبية، جامعة بغداد، العدد 24، 2013.
37. سيد امير محمد، التعديل التلقائي للضريبة، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، جامعة غرداية، العدد 01، 2015.
38. شريال عبد القادر، مكانة المجلس الدستوري في النظام الوطني المؤسساتي، مجلة الفكر البرلماني، مجلس الأمة، الجزائر، العدد 12، 2006.
39. صادق محمد علي الحسيني، الوظيفة الاستشارية لمجلس شورى الدولة العراقي، مجلة أهل البيت، جامعة أهل البيت، العدد 07، 2009.
40. صبا فاروق خضر، الطبيعة القانونية للغرامة الضريبية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المعهد العالي للدراسات المالية والمحاسبية، جامعة بغداد، العدد 14، 2011.
41. صباح مصباح محمود، أحمد خلف حسين الدخيل، الطبيعة القانونية للجزاءات المالية الضريبية، مجلة جامعة تكريت للعلوم الإنسانية، العدد 02، 2007.

42. طالب محمد، أثر الحوافز الضريبية وسبل تفعيلها في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، مخبر العولمة واقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة الشلف، العدد 06، 2009.
43. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، أرباح الأعمال غير المشروعة في قانون ضريبة الدخل العراقي، مجلة الرافدين للحقوق، كلية الحقوق، جامعة الموصل، العدد 59، 2013.
44. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، الضريبة على حركة رؤوس الأموال، مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية، جامعة كركوك، العدد 07، 2013.
45. عبد الباسط علي جاسم، حق الإطلاع الضريبي لموظفي الإدارة الضريبية في التشريع الضريبي العراقي، مجلة الرافدين للحقوق، كلية الحقوق، جامعة الموصل، العدد 41، 2009.
46. عبد الحفيظ عبد الله عيد، حساب وربط ضريبة الدخل في الكويت وفق أحكام مرسوم ضريبة الدخل رقم 3 لسنة 1955، مجلة الحقوق، جامعة الكويت، العدد 01، 1994.
47. عبد الرزاق زوينة، الرأي الاستشاري لمجلس الدولة: ولادة كاملة ومهمة مبتورة، مجلة مجلس الدولة، الجزائر، العدد 01، 2001.
48. عبد العزيز أمقران، عن الشكوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة مجلس الدولة، الجزائر، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، 2003.
49. عبد المجيد زعلاني، سلطات رئيس الجمهورية في مجالي التشريع والتنظيم، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، العدد 02، 1999.
50. عبد المجيد زعلاني، مبادئ دستورية في القانون الجنائي، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، العدد 02، 1998.
51. عبد المجيد زعلاني، مدى صحة استبعاد مبدأ التطبيق الفوري للقانون الجديد الأقل شدة في المجال الجمركي، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، العدد 02، 1998.
52. عبد الهادي النجار، الحرية الاقتصادية والعدالة الضريبية في الاسلام، مجلة الحقوق، كلية الحقوق، جامعة الكويت، العدد 03، 1983.
53. عثمان عبد الملك الصالح، السلطة اللاتحجية للإدارة في الكويت والفقهاء المقارن وأحكام القضاء، الطبعة الأولى، مجلة الحقوق والشريعة، جامعة الكويت، 1977.
54. عزوي عبد الرحمان، الرقابة على السلوك السلبي للمشرع: الإغفال التشريعي نموذجاً، مجلة العلوم القانونية والإدارية والسياسية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة تلمسان، العدد 10، 2010.
55. علي بوبنزة، ضوابط الرقابة على دستورية القوانين في ظل ممارسات المجلس الدستوري الجزائري، مجلة الفكر البرلماني، مجلس الأمة، الجزائر، العدد 05، 2004.

56. علي غني عباس، التقنين الضريبي، مجلة كلية الحقوق، جامعة النهرين، العدد 04، 2014.
57. عمار عباس، دور المجلس الدستوري الجزائري في ضمان مبدأ سمو الدستور، مجلة المجلس الدستوري، الجزائر، العدد 01، 2013.
58. عمار عباس، نفيسة بختي، تأثير النظام الإجرائي على رقابة المجلس الدستوري، مجلة الفكر البرلماني، مجلس الأمة، الجزائر، العدد 21، 2008.
59. عمار عوابدي، القرارات الإدارية العامة في النظام القانوني الجزائري، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، العدد 03 و 04، 1986.
60. عيد أحمد الحسينان، قرينة الدستورية كأساس لعمل القاضي الدستوري، مجلة الشريعة والقانون، كلية القانون، جامعة الإمارات العربية المتحدة، العدد 48، 2011.
61. غنام محمد غنام، القانون الإداري الجنائي والصعوبات التي تحول دون تطوره (القسم الثالث)، مجلة الحقوق، جامعة الكويت، العدد 02، 1994.
62. غناي رمضان، عن قابلية خضوع أعمال المجلس الدستوري لرقابة القاضي الإداري، مجلة مجلس الدولة، الجزائر، العدد 03، 2003.
63. فاطمة زعزوعة، القاضي الإداري والمنازعات الخاصة: المنازعة الضريبية، مجلة العلوم القانونية والإدارية، كلية الحقوق، جامعة سيدي بلعباس، العدد 04، 2008.
64. فضيلة عباس غائب، مبدأ سرية المعلومات الضريبية في قانون ضريبة الدخل العراقي، مجلة الرافدين للحقوق، كلية الحقوق، جامعة الموصل، العدد 46، 2010.
65. فواز صالح، النظام القانوني للغرامة التهديدية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد 02، 2012.
66. فيصل شطناوي، وسائل الرقابة البرلمانية على أعمال السلطة التنفيذية في النظام الدستوري الأردني خلال فترة (2003-2009)، مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الإنسانية)، العدد 09، 2011.
67. قاسم محمد عبد الله البعاج، نجم عبد عليوي الكرعوي، دور الإعفاءات الضريبية في تشجيع وجذب الاستثمارات الأجنبية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 40، 2014.
68. قيس حسن عواد البدراني، الاستثناء في قانون ضريبة الدخل العراقي، مجلة بحوث مستقبلية، كلية حذباء الجامعة، العدد 19، 2006.
69. قيس حسن عواد البدراني، المساواة القانونية في التكاليف المالية، مجلة جامعة تكريت للعلوم الإنسانية، العدد 08، 2005.
70. قرموش عبد اللطيف، جريمة التهرب الضريبي، مجلة المحكمة العليا، الجزائر، العدد 01، 2009.
71. قيس عبد الستار عثمان، الأهمية العلمية للقضاء الإداري، مجلة كلية الحقوق، جامعة النهرين، العدد 09، 2006.



72. كايس شريف، مدى فعالية اللجنة البرلمانية المتساوية الأعضاء في تسوية الخلاف بين الغرفتين البرلمانيتين، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة تيزي وزو، العدد 01، 2006.
73. كحلولة محمد، المراقبة الدستورية في الجزائر في إطار عمل المجلس الدستوري، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، العدد 03، 1990.
74. كريبي زوييدة، المراقبة الجبائية كسبب رئيسي للمنازعة الضريبية، مجلة مجلس الدولة، الجوائز، العدد 07، 2005.
75. كمال الجرف، مصدر الالتزام بدفع الضرائب على الإيراد، مجلة إدارة قضايا الحكومة، القاهرة، العدد 02، 1966.
76. كمال عبد حامد آل زيارة، دور الحوافز الضريبية في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر مع إشارة للتطبيقات التشريعية في العراق، مجلة رسالة الحقوق، كلية القانون، جامعة كربلاء، العدد 01، 2001.
77. كيبش عبد الكريم، السؤال الشفوي كآلية من آليات الرقابة في النظام البرلماني، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة قسنطينة، العدد 23، 2005.
78. محمد براق، ماهية المراجعة الضريبية ومهمتها، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، العدد 03، 2007.
79. محمد سعيد فرهود، العدالة الضريبية اقتصاديا، مجلة الحقوق، جامعة الكويت، العدد 04، 2001.
80. محمد سعيد فرهود، جرائم ذوي الياقات البيضاء، مجلة الحقوق، جامعة الكويت، العدد 03، 1999.
81. محمد طالبي، أثر الحوافز الضريبية وسبل تفعيلها في جذب الاستثمار الأجنبي في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، مخبر العولمة واقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة الشلف، العدد 06، 2009.
82. محمد علوم محمد علي العقبى، مخالفة الالتزام بالامتناع عن إفشاء الأسرار الضريبية، مجلة جامعة تكريت للعلوم الإنسانية، العدد 09، 2005.
83. محمد علوم محمد، وسائل تأمين دفع الضريبة في التشريع العراقي والتشريعات المقارنة، مجلة جامعة تكريت للعلوم الإنسانية، العدد 10، 2006.
84. محمود عاطف البناء، الرقابة القضائية على دستورية اللوائح، مجلة القانون والاقتصاد، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، العددان الأول والثاني، 1978.
85. مراد بدران، الطابع التحقيقي للإثبات في المواد الإدارية، مجلة مجلس الدولة، الجزائر، العدد 09، 2009.
86. مراد بدران، قانون المالية وفكرة سيادة البرلمان، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، العدد 03، 2010.

87. مزياني فريدة، الوقاية من الفساد ومكافحته في مجال الصفقات العمومية، مجلة الباحث للدراسات الأكاديمية، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة باتنة، العدد 02، 2014.
88. معتز علي صبار، الحماية القانونية للحياة الخاصة في مجال الضرائب، مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية، جامعة كركوك، العدد 05، 2013.
89. منى إدلبي، الدعوى الضريبية في سورية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد 03، 2011.
90. ناصر مراد، تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد 02، 2009.
91. ناصر مراد، واقع الاستثمار الأجنبي المباشر وعوائقه في الجزائر، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، العدد 01، 2008.
92. ناهد عبد الغني، فرض الضريبة على أرباح المشاركات في ظل قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل، مجلة الحقوق، كلية القانون، جامعة المستنصرية، العدد 01، 2006.
93. نبالي فطة، دور المجلس الدستوري في رقابة مطابقة القوانين العضوية للدستور، المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة تيزي وزو، العدد 02، 2008.
94. نعيمة عمير، الحدود الدستورية بين مجال القانون والتنظيم، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، العدد 01، 2008.
95. نوري مرزة جعفر، المجلس الدستوري الجزائري بين النظرية والتطبيق، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، العدد 04، 1990.
96. نويري عبد العزيز، المنازعة الإدارية في الجزائر: تطورها وخصائصها، مجلة مجلس الدولة، الجزائر، العدد 08، 2006.
97. هاشم محمد عبدالله العركوب، التهرب الضريبي: دراسة في محدداته وآثاره الاقتصادية والاجتماعية في بلدان نامية مختارة للمدة (1990 - 2008)، مجلة دراسات إقليمية، جامعة الموصل، العدد 26، 2012.
98. هيثم علي محمد، علاقة الازدواج الضريبي بالاستثمار بين إعادة التكييف والتغير في النظام الضريبي العراقي، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 35، 2013.
99. وليد حسين حميد الزيايدي، التنظيم الدستوري للاعتراض على القوانين، مجلة القادسية للقانون والعلوم السياسية، كلية القانون، جامعة القادسية، العدد 02، 2015.
100. يسرى مهدي حسن السامرائي، زهرة خضير عباس العبيدي، تحليل ظاهر التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الأنبار، العدد 09، 2012.

101. يلس شاوش بشير، تمويل الميزانية العامة للدولة الجزائرية، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، الجزء 33، رقم 03، 1995.

#### 4/ المداخلات

1. بن علي بلعزوز، عبد الكريم قندوز، مبدأ الضريبة تقتل الضريبة بين ابن خلدون ولافر، مؤتمر حول الإسهامات الاقتصادية لابن خلدون، المعهد الإسلامي للبحوث والتدريب، مدريد، أيام 3 - 5 نوفمبر 2006.

2. حمدي أبو النور السيد، اختصاص الإدارة بتكملة القانون في ضوء أحكام المحكمة الدستورية العليا، المؤتمر العلمي الأول حول دور المحكمة الدستورية العليا في النظام القانوني المصري، كلية الحقوق، جامعة حلوان، أيام 30 - 31 مارس 1998.

3. سعاد مالح، المقومات الجبائية لجذب الاستثمار الأجنبي، ملتقى وطني حول الإطار القانوني للاستثمار الأجنبي في الجزائر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة ورقلة، يومي 18-19 نوفمبر 2015.

4. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، سلطة الدولة بفرض الضرائب في الفكر المالي الإسلامي والقانون الوضعي، ملتقى دولي حول الاقتصاد الإسلامي: الواقع ورهانات المستقبل، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي لغرداية، يومي 23-24 فيفري 2011.

5. كيجل كمال، التشريع بأوامر في الدستور الجزائري، الملتقى الدولي الثاني حول التعديلات الدستورية في البلدان العربية، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة الأغواط، أيام 05-06-07 ماي 2008.

6. محمد تقيّة، مبدأ المشروعية ورقابة القضاء على الأعمال الإدارية، ملتقى قضاة الغرف الإدارية، الديوان الوطني للأشغال التربوية، الجزائر، 1992.

7. المعز لله صالح أحمد البلاغ، الحرية الاقتصادية ومبدأ تدخل الدولة، الملتقى الدولي الأول: الاقتصاد الإسلامي، الواقع.. ورهانات المستقبل، معهد العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي لغرداية، 23-24 فبراير 2011.

8. نبالي فطة، الفصل بين الاختصاصين التشريعي والتنظيمي وضعف وسائل حماية مجاليهما، ملتقى وطني حول الأمن القانوني، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة ورقلة، يومي: 05 - 06 ديسمبر 2012.

#### 5/ مراجع من على شبكة الانترنت

1. أحمد حضراني، قانون الجبايات المحلية الجديد وضمانات مبدأ العدالة الجبائية، بتاريخ 2016/06/23،

[https://anibrass.blogspot.com/2015/03/blog-post\\_27.html](https://anibrass.blogspot.com/2015/03/blog-post_27.html)

2. الإعلان الفرنسي لحقوق الإنسان والمواطن لسنة 1789، بتاريخ 2016/03/31،  
[http://www.conseilconstitutionnel.fr/conseilconstitutionnel/root/bank\\_mm/arabe/constitution\\_arabe.pdf](http://www.conseilconstitutionnel.fr/conseilconstitutionnel/root/bank_mm/arabe/constitution_arabe.pdf)
3. بسام دلة، دولة القانون الضرورة والمقدمة للشروع في التنمية، بتاريخ 2016/07/30،  
<http://www.mokarabat.com/s559.htm>
4. بكر أبو بكر، مفهوم التنظيم ( المنظمة = Organization)، بتاريخ 2012/01/05،  
<http://www.bakerabubaker.info/index.php?action=show&pageID=30>
5. جميل الصابوني، الازدواج الضريبي، بتاريخ 2016/07/10،  
[http://www.arab-ency.com/\\_/details.law.php?full=1&nid=163211](http://www.arab-ency.com/_/details.law.php?full=1&nid=163211)
6. جميل الصابوني، مبدأ شمول الموازنة والصوافي، بتاريخ 2017/03/04،  
[https://www.arab-ency.com/\\_/details.law.php?full=1&nid=163787](https://www.arab-ency.com/_/details.law.php?full=1&nid=163787)
7. خليل محسن، البرلمان: النشأة والخصائص – الشكل والوظائف، بتاريخ 2016/01/03،  
[http://drkhalilhussein.blogspot.com/2008/02/blog-post\\_2605.html](http://drkhalilhussein.blogspot.com/2008/02/blog-post_2605.html)
8. دون ذكر المؤلف، الثورة الأميركية، بتاريخ 2016/07/30،  
<https://ar.wikipedia.org/wiki>
9. دون ذكر المؤلف، الثورة الفرنسية، بتاريخ 2016/07/30،  
<https://ar.wikipedia.org/wiki>
10. دون ذكر المؤلف، الثورة المجيدة، بتاريخ 2016/07/30،  
<https://ar.wikipedia.org/wiki>
11. رمضان صديق، الضريبة النسبية أم الضريبة التصاعدية: بأيهما يتحقق العدل الضريبي المنشود،  
بتاريخ 2016/06/28،  
<http://www.eces.org.eg/ar/EventDetails.aspx?Id=281&Type=2>
12. رمضان صديق، نظرية الأثر الممتد واللاحق للقانون الجديد ومدى تطبيقها ضريبيا على الحالات السابقة على تاريخ العمل بالقانون رقم 91 لسنة 2005 وتعديلاته، المؤتمر الضريبي الثاني عشر حول فاعلية تطبيق النظام الضريبي المصري، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة، أيام 18 – 23 جوان 2007، بتاريخ 2016/02/20،  
<http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php/1758>
13. رنا أديب المنذر، مفهوم الضريبة، ص22، بتاريخ 2016/07/05،  
<http://9anonak.blogspot.com/2015/10/la-notion-de-l-impot-Definies-formes.html>
14. عبد العزيز محمد سالمان، الحق في المساواة، مجلة الدستورية، المحكمة الدستورية العليا، القاهرة، 2009، بتاريخ 2016/07/01،  
[hccourt.gov.eg/](http://hccourt.gov.eg/)

15. عبد العزيز محمد سالم، الدولة القانونية ورقابة دستورية القوانين، مجلة الدستورية، العدد 16، بتاريخ 2011/11/24،

<http://hccourt.gov.eg/elmglacourt/eladdel16.as>

16. عبد العزيز محمد سالم، رقابة الإغفال في القضاء الدستوري، مجلة الدستورية، المحكمة الدستورية العليا، القاهرة، العدد 15، بتاريخ 2016/08/04،

<http://hccourt.gov.eg/Pages/elmglacourt/eladdelkamsasher1.aspx>

17. عبد المجيد قدي، النظام الجبائي الجزائري وتحديات الألفية الثالثة، الملتقى الوطني الأول حول الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة البليدة، 21-22 ماي 2002، بتاريخ 2016/07/17،

<https://espoirmaghreb.wordpress.com/tag>

18. عثمان سلمان غيلان العبودي، الإختصاص التشريعي للبرلمان في الشؤون المالية، مجلة التشريع والقضاء، العدد 01، 2009، بتاريخ 2016/02/02،

[http://tqmag.net/body.asp?field=news\\_arabic&id=7](http://tqmag.net/body.asp?field=news_arabic&id=7)

19. علي كنعان، مبدأ توازن الموازنة، بتاريخ 2017/03/04،

[https://www.arab-ency.com/\\_/details.law.php?full=1&nid=164579](https://www.arab-ency.com/_/details.law.php?full=1&nid=164579)

20. علي هادي عطية الهلالي، مدى ذاتية الإثبات في المنازعات الضريبية: تشريعا وقضاء وفقها، مجلة العلوم القانونية، كلية القانون، جامعة بغداد، بتاريخ 2017/02/24،

[http://www.law.nahrainuniv.edu.iq/teacher\\_profile.php?nid=78](http://www.law.nahrainuniv.edu.iq/teacher_profile.php?nid=78)

21. عمار عباس، بيان السياسة العامة للحكومة بين الإلزام الدستوري والتقدير السياسي، بتاريخ 2017/03/23،

[http://ammarabbes.blogspot.com/2014/11/blog-post\\_7.html](http://ammarabbes.blogspot.com/2014/11/blog-post_7.html)

22. عمار قربي، دولة القانون والمؤسسات، بتاريخ 2016/07/30،

<http://www.mokarabat.com/mor7.htm>

23. محمد إبراهيم السقا، اقتصاديات التهرب من الضرائب، جريدة الإقتصادية، بتاريخ 2016/07/19،

[https://www.aleqt.com/2016/04/15/article\\_1047297.html](https://www.aleqt.com/2016/04/15/article_1047297.html)

24. محمد العموري، الرقابة على تنفيذ الموازنة، بتاريخ 2017/03/19،

[https://www.arab-ency.com/\\_/details.law.php?full=1&nid=165288](https://www.arab-ency.com/_/details.law.php?full=1&nid=165288)

25. محمد العموري، العفو الضريبي، بتاريخ 2016/02/11،

[https://www.arab-ency.com/\\_/details.law.php?full=1&nid=165027](https://www.arab-ency.com/_/details.law.php?full=1&nid=165027)

26. محمد خير العكام، الجريمة الضريبية، بتاريخ 2016/07/23،

[http://www.arab-ency.com/\\_/details.law.php?full=1&nid=164547](http://www.arab-ency.com/_/details.law.php?full=1&nid=164547)

27. محمد خير العكام، الموازنة العامة، بتاريخ 2017/03/03،

[https://www.arab-ency.com/\\_/details.law.php?full=1&nid=165425](https://www.arab-ency.com/_/details.law.php?full=1&nid=165425)

28. محمد خير العكام، مبدأ وحدة الموازنة، بتاريخ 2017/03/04،

[https://www.arab-ency.com/\\_/details.law.php?full=1&nid=164562](https://www.arab-ency.com/_/details.law.php?full=1&nid=164562)

29. محمد سعيد فرهود، محمد خير العكام، الحقوق الأساسية للمكلف بالضريبة والتزاماته، بتاريخ 2017/02/17

[https://www.arab-ency.com/\\_/details.law.php?full=1&nid=164540](https://www.arab-ency.com/_/details.law.php?full=1&nid=164540)

30. مرزوق محمد، عمارة فتيحة، الضمانات الدستورية للحقوق والحريات، بتاريخ 2016/08/02  
[http://www.cerhso.com/detail\\_dirasat1.asp?idZ=42](http://www.cerhso.com/detail_dirasat1.asp?idZ=42)

31. منى الإدلبي، الإعفاءات الضريبية، بتاريخ 2016/07/05

[http://www.arab-ency.com/\\_/details.law.php?full=1&nid=164595](http://www.arab-ency.com/_/details.law.php?full=1&nid=164595)

32. مهند نوح، مبدأ المساواة، بتاريخ 2016/06/30

[http://www.arab-ency.com/\\_/details.law.php?full=1&nid=164272](http://www.arab-ency.com/_/details.law.php?full=1&nid=164272)

32. ناصر محمد الشمري، الاختصاص المالي لمجلس الأمة، بتاريخ 2016/02/02

<http://www.kna.kw/clt/run.asp?id=1157#sthash.5tOPbYii.dpbs>

33. وفاء يحي أحمد حجازي، المحاسبة الضريبية، ص 17-18، بتاريخ 2016/06/28

<http://www.olc.bu.edu.eg/olc/images/m7sbadrbia.pdf>

34. يحي الجمل، الشرعية الدستورية، بتاريخ 2011/11/20

<http://www.tashreaat.com>

35. يوسف شباط، مبدأ سنوية الميزانية، بتاريخ 2017/03/04

[https://www.arab-ency.com/\\_/details.law.php?full=1&nid=164561](https://www.arab-ency.com/_/details.law.php?full=1&nid=164561)

36. يوسف شباط، مطرح الضريبة (وعاء الضريبة)، بتاريخ 2016/07/10

[http://www.arab-ency.com/\\_/details.law.php?full=1&nid=164573](http://www.arab-ency.com/_/details.law.php?full=1&nid=164573)

## II - باللغة الفرنسية

### 1/ Les ouvrages

1. A. Bouderbal, La fiscalité à la porte de tous, La maison des livres, Alger, 1987.
2. A. De Laubadere, Manuel de droit administratif, 11<sup>ème</sup> édition, L.G.D.J, Paris, 1979.
3. A. Marais, Introduction au droit, 2<sup>ème</sup> édition, Vuibert, Paris, 2009.
4. A. Silem, J. M. Albertini, Lexique d'Economie, Dalloz, Paris, 1999.
5. B. Castagnède, Précis de fiscalité internationale, 1<sup>ère</sup> Edition, Presses universitaires de France, Paris, 2002.
6. B. Vinay, Fiscalité - épargne et développement, Armand Colin, Paris, 1968.
7. B.Chantebout, Droit constitutionnel et science politique, 20<sup>ème</sup> édition, Armand Colin, Paris, 2003.
8. B.Yelles Chaouche, Le conseil constitutionnel en Algérie, Office des publications universitaires, Alger, 1999.
9. C. Sirat, La loi organique et la constitution de 1958, Dalloz, Paris, 1960.

10. D. Richer, Les procédures fiscales, P.U.F, Paris, 1991.
11. D. Rousseau, Droit du contentieux constitutionnel, 10<sup>ème</sup> édition, L.G.D.J, Paris, 2013.
12. D.Chagnollaude, Droit constitutionnel contemporain, Sirey, Paris, 1999.
13. E.Devaux, Finances publiques, Bréal, Paris, 2002.
14. F. Benabbou - kirane, Droit parlementaire algérien, Tome 2, Office des publications universitaires, 2009.
15. F. Chouvel, Finances publiques, 20<sup>ème</sup> édition, Guliano, Paris, 2017.
16. F. Deruel, J. Bouisson, Budget et pouvoir financier, Dalloz, Paris, 2001.
17. F. Douet, Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français, L.G.D.J, Paris, 1997.
18. F. Goliard, T. ZITOUNE, Droit fiscal des les entreprises, 1<sup>ère</sup> edition, Berti, Alger, 2007.
19. F. Terré, Introduction générale au droit, 7<sup>ème</sup> édition, Dalloz, Paris, 2006.
20. G. Vedel, L'ordre public à la fin du xx siècle, Dalloz, Paris, 1996.
21. H. Ayadi, Droit fiscal, Centre d'études, de recherches et de publication, Tunis, 1989.
22. I. Ksouri, Les techniques douanières et fiscales, 2<sup>ème</sup> édition, Livres éditions, Alger, 2013.
23. J. Grosclaude et P. Marchessou, Procédures fiscales, Dalloz, paris, 1998.
24. J. Kirkpatrick,, Le régime fiscal des sociétés en Belgique, 2<sup>ème</sup> édition, Bruyant, Bruxelles, 1995.
25. J. Perce Bois, Economie des finances publiques, Armand Colin, Paris, 1991.
26. J. Rivero, Jean Waline, Droit Administratif, 21<sup>ème</sup> édition, Dalloz, Paris, 2006.
27. J.L. Guieze, Le partage des compétences entre la loi et le règlement en matière financière, L.G.D.J, Paris, 1974.
28. J.P. Jarvenic, Droit fiscal, Dunod, Paris, 1999.
29. L. Favoreu, P. Gaia, R.Ghevontian, Droit constitutionnel, 10<sup>ème</sup> édition, Dalloz, Paris, 2007.
30. L. Guieze, le partage des compétences entre la loi et le règlement en matière financière, Economica, Paris, 1974.
31. L.Cartou, Droit fiscal international et européen, Dalloz, Paris, 1986.
32. L. Marine, Traité de la politique fiscale, P.U.F, Paris, 2001.
33. L.Mehl et P.Beltrame, Science et tchnique fiscale, P.U.F, Paris, 1984.
34. M .Duverger, Institutions Financières, P.U.F, Paris, 1975.
35. M. Basle, Systèmes fiscaux, Dalloz, Paris, 1989.
36. M. Colin, La vérification fiscale, Economica, Paris, 1985.
37. M. Duverger, Eléments de fiscalité, P.U.F, Paris, 1976.
38. M. Kadi Hanifi, Le contentieux fiscal Algérien, 1<sup>ère</sup> édition, Les éditions du sahel, Alger, 2011.
39. M. Nmili, Pour un impôt juste : Essai sur les préalables au civisme fiscal, Les Editions Oser, Casablanca, 2001.

40. M. Otto, Le droit administratif allemand. Tome 2, Editions V. Giard et E. Brière, Paris, 1904.
41. M. T. Bouara, Les finances publiques : L'évolution de loi de finances en droit Algérien, Pages Bleues, Alger, 2007.
42. M. Ben Amara, H. Bouznad, Le droit fiscal des affaires en Algérie, Houma, Alger, 2012.
43. M. Ben Sahli, Approche du droit fiscal : expérience algérienne, Office des publications universitaire, Alger, 1987.
44. M. Bouvier, Introduction au droit fiscal et à la théorie de l'impôt, 1<sup>ère</sup> édition, L.G.D.J, Paris, 1996.
45. M. Bouvier, M.C. Esclassan, J.P. Lassale, Finances publiques, 7 éditions, L.G.D.J, Paris, 2004.
46. M. Duverger, Finances publiques, 10<sup>ème</sup> édition, P.U.F, Paris, 1984.
47. M. Kossentini, La plus value en droit fiscal Tunisien, L'Harmattan , Paris, 2008.
48. N. Gilles, La réclamation préalable devant le service des impôts, L.G.D.J , Paris, 1985.
49. P. Ardant, Institutions politiques et droit constitutionnel, 8<sup>ème</sup> édition, L.G.D.J, Paris, 1996.
50. P. Beltrame, La fiscalité en France, 1<sup>ère</sup> édition, Hachette, Paris, 1995.
51. P. Beltrame, La fiscalité en France, 5<sup>ème</sup> édition, Hachette, Paris, 1997.
52. P.M .Gaudemet, J.Molinier, Finances publiques, Tome 2: Fiscalité, Montchrestien, Paris, 1992.
53. P.M .Gaudemet, Précis de finances publiques, Tome 2, Montchrestien, Paris, 1970.
54. P. Roubier, Le droit transitoire, Dalloz, Paris, 1960.
55. Ph. Augé, Droit fiscal général, Ellipses, Paris, 2002.
56. S.Waston, La théorie de l'impôt, Dunod, Paris, 1979.
57. T. Lambert, Contrôle fiscal: principes et pratiques, Economica, 1988.
58. Y. Denideni, La pratique du système budgétaire de l'Etat en Algérie, Office des publications universitaires, Alger, 2002.

## **2/ Les thèses**

- 1.C. Bazart, La fraude fiscale: Modélisation du face à face Etat – contribuables, Thèse de doctorat, Faculté des sciences économiques, Université Montpellier I , 2000.
2. F. Bennabou, Les rapports entre le président de la république et l'assemblée populaire nationale dans la constitution de 1996, Thèse de doctorat, Faculté de droit, Université d'Alger, 2005.
3. J. Burger, Les délits pénaux fiscaux : Une mise en perspective des droit Français, Luxembourgeois, et Internationaux, Thèse de doctorat, Ecole doctorale



des sciences juridiques, politiques, économiques et gestion, Université Nancy 2, 2011.

4. M. A. Bouderbala, La réforme fiscale en Algérie, Thèse de doctorat, Université Paris 1 Panthéon-Sorbonne, 2000.

5. S. Besbes, Le principe de la légalité de l'impôt en droit tunisien, Thèse de doctorat, Faculté de droit et des sciences politiques, Université de Tunis, 2005.

6. V. Claire, Fiscalité et environnement, Thèse de doctorat, Faculté de droit et science politique, Université Montpellier I, 2011.

### **3/ Les articles**

1. A. Djebbar, La loi et le règlement dans la constitution du 28 novembre 1996, Revue Idara, L'école nationale d'administration, Alger, N°01, 1997.

2. B. Yelles Chaouche, La vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble du contribuable en Algérie, Revue Tunisienne de fiscalité, Centre d'études fiscales, Sfax, 2007.

3. M. Leroy, L'impôt sur le revenu entre idéologie et justice fiscale : perspective de sociologie fiscal, Revue Politiques et management public, Institut de management public, N°04, 1996.

4. N. Baccouche, Constitution et droit fiscal, Etudes juridiques, Faculté de droit, Sfax, N°8, 2001.

5. T. Dubut, Les commentaires du modèle de convention fiscale de L'O.C.D.E et interprétation des conventions bilatérales contre la double imposition, Revue de la recherche juridique, Presses universitaires d'aix-Marseille, 2009.

6. Y. Denideni, La Genèse de la loi organique du 07 juillet 1984 relative aux lois de finances Algériennes, R.A.S.J.E.P, Faculté de droit, Université d'Alger, N°02, 1999.

7. Y. Denideni, Le juge administratif et le problème que pose l'expertise fiscale en droit algérien, R.A.S.J.E.P, Faculté de droit, Université d'Alger, N°03, 2010.

## فهرس المحتويات

1ص	مقدمة
8ص	الباب الأول: الضمانات الدستورية المتعلقة بالضريبة
10ص	الفصل الأول: مبدأ قانونية الضريبة وعدم رجعتها
11ص	المبحث الأول: مبدأ قانونية الضريبة
12ص	المطلب الأول: فرض الضريبة دستوريا من اختصاص القانون
13ص	الفرع الأول: مفهوم الضريبة
14ص	أولا: التعريف بالضريبة وخصائصها
17ص	ثانيا: تمييز الضريبة عن ما يشبهها من إيرادات عامة
21ص	الفرع الثاني: نطاق اختصاص القانون بفرض الضريبة وضوابطه
21ص	أولا: نطاق اختصاص القانون بفرض الضريبة
24ص	ثانيا: ضوابط اختصاص القانون بفرض الضريبة
26ص	المطلب الثاني: الحماية الدستورية لاختصاص القانون بفرض الضريبة
27ص	الفرع الأول: تقييد سلطة رئيس الجمهورية في التشريع بالأوامر
28ص	أولا: حالات التشريع بالأوامر
31ص	ثانيا: الإطار القانوني للتشريع بالأوامر
34ص	الفرع الثاني: تقييد السلطة التنظيمية لرئيس الجمهورية والوزير الأول
35ص	أولا: تقييد السلطة التنظيمية لرئيس الجمهورية
37ص	ثانيا: تقييد السلطة التنظيمية للوزير الأول
39ص	المبحث الثاني: مبدأ عدم رجعية الضريبة
40ص	المطلب الأول: ماهية مبدأ عدم رجعية الضريبة وآثاره
41ص	الفرع الأول: ماهية مبدأ عدم رجعية الضريبة
41ص	أولا: التعريف بالمبدأ وأهميته
45ص	ثانيا: معيار التحقق من عدم رجعية الضريبة
48ص	الفرع الثاني: الآثار المترتبة على مبدأ عدم رجعية الضريبة
49ص	أولا: عدم رجعية القرارات الإدارية الضريبية
51ص	ثانيا: عدم رجعية العقوبات الجزائية الضريبية
53ص	المطلب الثاني: مقتضيات تطبيق مبدأ عدم رجعية الضريبة
54ص	الفرع الأول: نطاق تطبيق مبدأ عدم رجعية الضريبة
55ص	أولا: القواعد الدستورية الواجب احترامها بصدد تطبيق المبدأ
59ص	ثانيا: القواعد القانونية الواجب احترامها بصدد تطبيق المبدأ
63ص	الفرع الثاني: ضوابط تطبيق مبدأ عدم رجعية الضريبة
64ص	أولا: قاعدة سنوية الضريبة
66ص	ثانيا: قاعدة رجعية القانون الجزائي الأصلح للمكلف
70ص	الفصل الثاني: مبدأ العدالة الضريبية
71ص	المبحث الأول: ماهية العدالة الضريبية ومقوماتها
72ص	المطلب الأول: ماهية العدالة الضريبية
72ص	الفرع الأول: التعريف بالعدالة الضريبية وأساسها
73ص	أولا: تعريف العدالة الضريبية

76ص	ثانيا: أساس العدالة الضريبية
79ص	الفرع الثاني: مدى تعلق العدالة الضريبية بنوع الضريبة
80ص	أولا: مدى تعلقها بالضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة
83ص	ثانيا: مدى تعلقها بالضرائب النسبية والضرائب التصاعدية
85ص	المطلب الثاني: مقومات العدالة الضريبية
86ص	الفرع الأول: مبدأ ضرورة الضريبة والمساواة أمامها
87ص	أولا: مبدأ ضرورة الضريبة
89ص	ثانيا: مبدأ المساواة أمام الضريبة
92ص	الفرع الثاني: مبدأ عمومية الضريبة وشخصيتها
93ص	أولا: مبدأ عمومية الضريبة
96ص	ثانيا: مبدأ شخصية الضريبة
99ص	المبحث الثاني: المشكلات التي تواجه العدالة الضريبية وآليات مواجهتها
100ص	المطلب الأول: مشكلة الازدواج الضريبي وآليات مواجهتها
101ص	الفرع الأول: ماهية الازدواج الضريبي
102ص	أولا: التعريف بالازدواج الضريبي وشروطه
105ص	ثانيا: أنواع الازدواج الضريبي
109ص	الفرع الثاني: آليات تجنب الازدواج الضريبي
110ص	أولا: الآليات المحلية
114ص	ثانيا: الآليات الدولية
117ص	المطلب الثاني: مشكلة التهرب الضريبي وآليات مواجهتها
118ص	الفرع الأول: ماهية التهرب الضريبي
119ص	أولا: التعريف بالتهرب الضريبي وأنواعه
123ص	ثانيا: أسباب التهرب الضريبي وآثاره
127ص	الفرع الثاني: آليات الحد من التهرب الضريبي
128ص	أولا: التحقيق الضريبي
132ص	ثانيا: الردع الضريبي
<b>137ص</b>	<b>خلاصة الباب الأول</b>
<b>139ص</b>	<b>الباب الثاني: الضمانات الدستورية المتعلقة بالرقابة</b>
<b>141ص</b>	<b>الفصل الأول: الرقابة على احترام حقوق وحرريات المكلفين بالضريبة</b>
141ص	المبحث الأول: الرقابة على احترام المشرع الضريبي لحقوق المكلفين بالضريبة
142ص	المطلب الأول: سلطة المشرع الضريبي بصدد حقوق وحرريات المكلفين بالضريبة
143ص	الفرع الأول: مسائل يكون فيها للمشرع الضريبي سلطة تقديرية
144ص	أولا: تحديد وعاء الضريبة
147ص	ثانيا: تحديد معدلات (نسب) الضريبة
151ص	الفرع الثاني: مسائل يكون فيها للمشرع الضريبي سلطة مقيدة
152ص	أولا: احترام حقوق وحرريات مكفولة دستوريا: الحق في الحياة الخاصة نموذجا
156ص	ثانيا: احترام الضمانات الجزائية المكفولة دستوريا
160ص	المطلب الثاني: طبيعة الرقابة الممكن ممارستها على المشرع الضريبي
161ص	الفرع الأول: الرقابة ذات الطابع الاستشاري لمجلس الدولة
162ص	أولا: نطاق ممارسة مجلس الدولة لهذه الرقابة

165ص	ثانيا: ضوابط ممارسة مجلس الدولة لهذه الرقابة
168ص	الفرع الثاني: الرقابة ذات الطابع الإلزامي للمجلس الدستوري
170ص	أولا: خصائص ممارسة المجلس الدستوري لهذه الرقابة
174ص	ثانيا: ضوابط ممارسة المجلس الدستوري لهذه الرقابة
177ص	المبحث الثاني: الرقابة على احترام إدارة الضرائب لحقوق المكلفين بالضريبة
177ص	المطلب الأول: الالتزام الضريبي بين ضمانات الوفاء به وبين ضمانات عدم التعسف في فرضه
178ص	الفرع الأول: ضمانات وفاء المكلفين بالضريبة بالتزامهم (دينهم) الضريبي
179ص	أولا: خصائص دين الضريبة
183ص	ثانيا: سلطات إدارة الضرائب في تحصيل الديون الضريبية
187ص	الفرع الثاني: ضمانات عدم تعسف إدارة الضرائب في فرض الالتزام الضريبي
188ص	أولا: ضمانات المكلفين بالضريبة المتعلقة بالرقابة الجبائية
190ص	ثانيا: ضمانات المكلفين بالضريبة المتعلقة بالتصحيح الجبائي
194ص	المطلب الثاني: الطعن قضائيا في أعمال إدارة الضرائب آلية دستورية لرقابتها
195ص	الفرع الأول: شروط قبول الدعوى الضريبية شكلا
195ص	أولا: الشروط العامة
198ص	ثانيا: الشروط الخاصة
203ص	الفرع الثاني: التحقيق في الدعوى الضريبية والفصل فيها
203ص	أولا: التحقيق في الدعوى الضريبية
206ص	ثانيا: الفصل في الدعوى الضريبية
208ص	<b>الفصل الثاني: الرقابة على الإنفاق العمومي للمداخيل الضريبية</b>
209ص	المبحث الأول: موافقة البرلمان على الميزانية العامة للدولة وما تتضمنه من نفقات عمومية
210ص	المطلب الأول: ماهية الميزانية العامة للدولة ونفقاتها العمومية
211ص	الفرع الأول: ماهية الميزانية العامة للدولة
211ص	أولا: التعريف بالميزانية العامة للدولة وخصائصها
214ص	ثانيا: مبادئ الميزانية العامة للدولة
217ص	الفرع الثاني: ماهية النفقات العمومية للدولة
217ص	أولا: التعريف بالنفقات العمومية وتقسيماتها
221ص	ثانيا: المبادئ الضابطة للنفقات العمومية
223ص	المطلب الثاني: إجراءات موافقة البرلمان على الميزانية العامة للدولة: قانون المالية
224ص	الفرع الأول: إجراءات الموافقة البرلمانية على قانون المالية في الحالات العادية
224ص	أولا: إجراءات تحضير قانون المالية
229ص	ثانيا: إجراءات إقرار قانون المالية
232ص	الفرع الثاني: إجراءات الموافقة البرلمانية على قانون المالية في حالات معينة
233ص	أولا: حالة وجود خلاف بين مجلسي البرلمان
238ص	ثانيا: حالة وجود اعتراض رئاسي
241ص	المبحث الثاني: صور خضوع تنفيذ الميزانية العامة للدولة للرقابة
242ص	المطلب الأول: خضوع تنفيذ الميزانية العامة للدولة للرقابة البرلمانية
242ص	الفرع الأول: خضوع تنفيذ الميزانية العامة للدولة لرقابة برلمانية متزامنة
243ص	أولا: الرقابة البرلمانية عن طريق السؤال والاستجواب
248ص	ثانيا: الرقابة البرلمانية عن طريق لجان التحقيق

ص250	الفرع الثاني: خضوع تنفيذ الميزانية العامة للدولة لرقابة برلمانية لاحقة
ص251	أولاً: عن طريق قانون تسوية (ضبط) الميزانية
ص254	ثانياً: عن طريق تحريك المسؤولية السياسية للحكومة
ص256	المطلب الثاني: خضوع تنفيذ الميزانية العامة للدولة لرقابة جهات أخرى
ص257	الفرع الأول: الخضوع لرقابة جهات إدارية
ص257	أولاً: المراقب المالي والمحاسب العمومي
ص261	ثانياً: المفتشية العامة للمالية ومفتشية مصالح المحاسبة
ص264	الفرع الثاني: الخضوع لرقابة جهات مستقلة
ص264	أولاً: مجلس المحاسبة
ص268	ثانياً: الجهات القضائية
ص271	خلاصة الباب الثاني
ص272	خاتمة
ص281	قائمة المصادر والمراجع
ص319	فهرس المحتويات

## ملخص

مع أن الضريبة تعتبر لدى الكثيرين مجرد إحدى الإيرادات العامة التي تعتمد عليها الدولة في تمويل تكاليفها العمومية، إلا أن الواقع خلاف ذلك؛ فالثورات الثلاث الكبرى التي عرفها العالم الغربي وجدت في الاستبداد الضريبي الذي كانت تتعرض له الشعوب من قبل الحكم المطلق الذي كان سائدا آنذاك الشرارة التي فجرتها، وأدت إلى ظهور الديمقراطيات الغربية ومؤسساتها السياسية الحديثة التي قاد لوائها البرلمان الإنجليزي الذي لم يتشكل، في بادئ الأمر، إلا ليفرض على ملوكه الالتزام بمبدأ لا ضريبة بدون تمثيل (مبدأ الرضا بالضريبة)، ومن ثم التقييد من السلطة المطلقة التي كان يتمتع بها في ذلك الوقت الحكام في المجال الضريبي، وهو المبدأ الذي ترسخ بموجب الوثائق المتعاقبة لإعلانات حقوق الإنسان، ثم تعزز أكثر بالرفع من قيمته إلى مصاف المبادئ الدستورية التي تحظى بحماية أهم وأسمى نص قانوني في الدولة، ألا وهو الدستور.

وبعد استقلال البلاد واستردادها لسيادتها، فإن المؤسس الدستوري الجزائري ومع أنه قد أغفل بموجب أول دستور تم وضعه سنة 1963 النص على المبدأ، من خلال الإقرار بمجموعة من الضمانات الدستورية التي تقيد من سلطة الدولة في المجال الضريبي، ليس بهدف التضييق عليها ماليا؛ وإنما بهدف منع السلطات فيها التي لها صلة بالشأن الضريبي من التعسف في استعمالها إضراراً بالمكلفين بالضريبة، وهذا لأن إحدى أهم الأدوار التي وجدت الدساتير الحديثة للقيام بها هي ضمان حماية حقوق وحرية الأشخاص عموماً من أي استبداد أو تعسف أو تحكّم قد يطالها من قبل الحكام، وذلك بعد أن استقر في وجدان الجماعة وضميرها بأن السيادة اليوم هي ملك للشعب وحده، وليست ملكاً للحاكم، وهو ما قد أكدته مختلف النصوص الدستورية الجزائرية (المواد: 27 من دستور 1963، 05 من دستور 1976، 06 من دستور 1989، و 07 من دستور 1996 بعد تعديل 2016)، فإنه (أي المؤسس الدستوري الجزائري) وبعد إقرار ثاني دستور جزائري سنة 1976، وإلى غاية الدستور الحالي لسنة 1996 مروراً بدستور سنة 1989، لم يتردد هذه المرة في أن يمنح وبشكل واضح وصريح المكلفين بالضريبة مجموعة من الضمانات الدستورية التي من شأنها، ولو من الناحية النظرية، أن تحميهم من الانتهاكات والاعتداءات التي قد يتعرضون لها من قبل بعض السلطات ذات الصلاحيات الضريبية في الدولة.

وعليه فقد جاء هذا البحث ليسلط الضوء أكثر على هذه الضمانات الدستورية الممنوحة للمكلفين بالضريبة في الجزائر، وذلك بالتفصيل أولاً في الضمانات الدستورية المتعلقة بالضريبة في حد ذاتها، والتي يشكل احترامها والتقييد بها أمراً لا مفر منه للقول بدستورية الضريبة، ثم التفصيل ثانياً في الضمانات الدستورية المتعلقة بالرقابة، أي التي لا ترتبط مباشرة بالضريبة؛ وإنما هي تعمل في المقام الأول على التأكد من احترام حقوق وحرية المكلفين بالضريبة، التي تعتبر الضمانات الدستورية المتعلقة بالضريبة إحداها بالطبع، ولأجل ضمان حماية دستورية أوسع للمكلفين بالضريبة، فإن المؤسس الدستوري الجزائري لم يتوان في إقرار ضمانات دستورية للتأكد من خضوع الإنفاق العمومي للمداخل الضريبية للرقابة.

## **Résumé :**

Bien que l'impôt soit considérée comme l'un des nombreux revenus publics laquelle l'État en dépend dans le financement de ses frais publics, mais la réalité est autrement, les trois grandes révolutions que le monde occidental a connue, ont trouvé dans la tyrannie fiscale, qui a été exposé aux peuples de la part de la règle absolue qui a été très répandue à l'époque, l'étincelle qui a les déclenché. Et elle a conduit à l'émergence des démocraties occidentales et ses établissements politiques modernes, qu'elles ont dirigés par le Parlement anglais qui ce n'est pas formé, en premier temps, sauf s'il impose l'obligation des rois le principe de pas d'impôt sans représentation (principe de l'impôt sur la satisfaction), après en la restriction du pouvoir absolu qui a été jouie par les gouverneurs à ce moment-là dans la taxation. C'est le principe qui a été établi conformément aux documents successifs des déclarations du droit de l'homme, et puis promouvoir plus par la levée de sa valeur au niveau des principes constitutionnels qui jouissent de la protection des plus importants et les plus texte juridique dans l'État, c'est la constitution.

Après l'indépendance du pays et sa souveraineté est retrouvé, le fondateur de la Constitution Algérienne bien qu'il a omis, conformément au première constitution statuée en 1963, le texte sur le principe, à travers la reconnaissance d'un ensemble de garanties constitutionnelles qui limitent l'autorité de l'État en taxation, pas pour les écraser financièrement, mais pour empêcher les autorités qui ne sont pas pertinentes pour les affaires fiscales de caractère arbitraire en son utilisation qui endommagent des contribuables fiscaux. Et ce parce que l'un des plus importants rôles qui a trouvé des constitutions modernes à faire c'est la protection des droits et libertés des personnes garantissent généralement de toute tyrannie ou arbitraire peut par les dirigeants, après avoir réglé dans la conscience du groupe et que la souveraineté d'aujourd'hui de la conscience est la seule propriété du peuple et non la propriété du chef. Ce qui a été confirmé par de diverses dispositions constitutionnelles de Algériennes (Articles : 27 de la constitution 1963, 05 de la constitution 1976, 06 de la constitution 1989 et 07 de la constitution 1996 après modification 2016). Le fondateur de la Constitution Algérienne, après adoption de la deuxième Constitution en 1976, jusqu'au Constitution actuelle de l'année 1996, à travers la Constitution de l'année 1989 ; Il n'a pas hésité cette fois de donner d'une façon claire et nette, aux contribuables un ensemble de garanties constitutionnelles ce qui les protégerait contre les abus et les attaques qui peuvent être exposés par certains des pouvoirs fiscaux des autorités de l'État.

Par conséquent, cette recherche a été établie pour plus clarifier ces garanties constitutionnelles accordées aux contribuables à l'impôt en Algérie, et ça en détail, premièrement en garanties constitutionnelles relatives à l'impôt lui-même, ce qui exprime son respect et son observance est une question inévitable de dire la constitutionnalité de l'impôt. Et deuxièmement, la description en garanties constitutionnelles relatives au contrôle, qui ne sont pas directement liés à l'impôt, mais cela fonctionne en premier lieu pour assurer le respect des droits et des libertés des contribuables, bien entendu que les garanties constitutionnelles de la taxe, sont l'un de ces derniers. Et pour la garantie d'une protection constitutionnelle plus ample aux contribuables, le fondateur de la Constitution Algérienne n'a pas hésité à approuver des garanties constitutionnelles Afin de s'assurer de la soumission des dépenses publiques des recettes fiscales au contrôle.