

الأمن القانوني للمكلف بالضريبة

ط. د هاشم علي
طالب دكتوراه كلية الحقوق والعلوم السياسية.
جامعة غرداية- الجزائر.
عضو فرقة البحث-التكوين الجامعي حول:
الجماعات الإقليمية ودورها في تحقيق التنمية في مناطق الظل
مخبر الساحة الإقليمية والمؤسسات
Cheffar.ali@univ-ghardaia.dz

د. آيت عودية بلخير محمد
أستاذ محاضر قسم (أ)، كلية الحقوق والعلوم السياسية
جامعة غرداية- الجزائر.
رئيس المجلس العلمي للكلية.
عضو فرقة البحث-التكوين الجامعي حول:
ضمانات الأمن القانوني للحقوق والحريات في القانون الدستوري الجزائري.
مدير مخبر القانون والمجتمع في الفضاء الرقمي.
ait_aoudia.belkheir@univ-ghardaia.dz

1. مقدمة

الأمن القانوني قيمة تتحقق ببلوغ مستوى مقبول من الحكمة في التشريع من خلال حماية المخاطبين بالقانون من آثاره الثانوية السلبية، سواء تلك المتعلقة بوجوده (التشنت والتعقيد)، أو بسريانه (التغييرات المفاجئة والتعديلات المتكررة أو الرجعية).

بعد التعديل الدستوري لسنة 2020؛ أخذت فكرة الأمن القانوني قيمة دستورية في الجزائر، حيث تم النص الصريح عليها في ديباجة الدستور وفي مادته 34. وهذا طبعا دون إغفال القواعد والمبادئ المكرسة سابقا في الدستور والتي تعتبر مقتضيات فرعية لتحقيق الأمن القانوني (كمبدأ عدم الرجعية، مقتضى نشر القوانين، الوضوح القانوني، أو النفاذ إلى الوثائق والمعلومات الإدارية).

بالرغم من حداثة رواج الأمن القانوني كمصطلح في الأنظمة الحديثة، إلا أن مقتضياته لطالما حظيت بقيمة ثابتة في المجال الجبائي، ومن شواهد ذلك؛ ما جاء في المؤلف الشهير لأدام سميث: "ثروة الأمم" (1776)، حينما اعتبر اليقين أحد القواعد الأربعة التي يجب أن تبنى عليها الضريبة، إذ يقول:

"الضريبة التي يلتزم كل فرد بدفعها ينبغي أن تكون مؤكدة وليست تعسفية. يجب أن يكون وقت السداد وطريقة السداد والمبلغ الواجب دفعه واضحا ومفهوما للمساهم ولكل شخص آخر. أما إذا كان الأمر خلاف ذلك، فإن كل شخص خاضع للضريبة يوضع بشكل أو بآخر تحت سلطة جباة الضرائب [...] إن اليقين بشأن ما يجب على كل فرد أن يدفعه هو أمر بالغ الأهمية في مجال الضرائب. من الأهمية بمكان حتى أن درجة كبيرة جدا من عدم المساواة، كما اعتقد، من تجارب جميع الأمم، تعد أقل سوء من درجة صغيرة جدا من عدم اليقين."¹

¹ - Adam Smith, An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations, MetaLibri, Digital library, 2007, pp. 639-640.

تأتي هذه المداخلة لتسليط الضوء، أو بالأحرى لإعادة استدعاء قيمة الأمن القانوني للمكلف بالضريبة في النظام القانوني الجزائري، وذلك عبر إبراز أهمية ضمانه للمكلف بالضريبة، ومتطلبات تحقيقه.

2. أهمية ضمان الأمن القانوني للمكلف بالضريبة

يقصد بالأمن القانوني للمكلف بالضريبة؛ ضمان وضوح واستقرار القوانين واللوائح الضريبية، بما يمكن المتعاملين من وضع توقعات معقولة حول كيفية خضوع أنشطتهم للنظام الضريبي في الدولة. فبحسب Amélie Lièvre-Gravereaux² "الأمن القانوني يتضمن في المادة الجبائية ضمان إجمالي المبالغ التي يتحملها المكلفين بالضريبة، بما يسمح لكل منهم بأن يتوقع وضع نشاطهم والاعتماد على هذه النتيجة".

تحقيق مستوى معقول من الأمن القانوني للمكلف بالضريبة يمثل حاجة حيوية من الناحيتين الاقتصادية والاجتماعية على حد سواء، وذلك خصوصا بالنظر إلى النقاط الآتية:

- الطابع التقني للتشريع الضريبي والاصلاحات المتكررة له،
- الأثر الإيجابي لوضوح التشريع الضريبي واستقراره على كفاءة دراسات الجدوى للمشاريع الاستثمارية بما يساهم في جذب الاستثمارات الأجنبية،
- ينعكس الأمن القانوني للمكلف بالضريبة إيجابا على مناخ الاستثمار في البلد، بما يساهم بالتعدي في تشجيع مشاريع المتعاملين الاقتصاديين المنشأة لمناصب الشغل والمحدثة للنمو.
- يساهم الأمن القانوني في المجال الضريبي في تحقيق المواطنة الضريبية من خلال بنا علاقة ثقة بين المكلف بالضريبة والإدارة.
- يضمن الأمن القانوني مساواة الجميع أمام العبء الضريبي من خلال وضوح النصوص واستقرارها.
- يساهم أيضا نظام قانوني واضح ومستقر في الحد من النزاعات الضريبية بفعل إرساء توقع مسبق لعملية التكاليف الضريبي والجباي.

² - Amélie Lièvre-gravereaux, La rétroactivité de la loi fiscale: une nécessité en matière de procédures, L'Harmattan, Paris, 2007, p. 40.

3. متطلبات تحقيق الأمن القانوني للمكلف بالضريبة

يتحقق الأمن القانوني للخاضع للضريبة من خلال ضمان جودة التشريع الضريبي وضمان سريان سليم لنصوصه.

1.3. ضمانات جودة التشريع الضريبي

تقاس جودة القانون عموما بمدى إتاحتها لإمكانيتي: الوصول إليه، و سهولة فهمه. أي مدى تحقيقه لسهولة نفاذ مادي (أ) و فكري لأحكامه³(ب).

أ- سهولة النفاذ المادي للقانون الضريبي (الوصول إلى نصوص القانون)

يقصد بالوصول المادي للتشريع الضريبي تمكين المخاطبين به من الوصول السهل للدعائم المادية أو الإلكترونية للنصوص. وبالرغم من السهولة النسبية للوصول إلى التشريعات الضريبية، إلا أن الصعوبة تكمن في الوصول إلى النصوص التطبيقية ومختلف التعليمات والمذكرات التفسيرية ذات القيمة المعيارية، وذلك سواء للتعطيم الإداري الذي لا يزال يسم الإدارات الضريبية التقليدية (بالرغم من النص الدستوري على الحق في الوصول إلى المعلومات والوثائق بموجب المادة 55)، أو بسبب تشتت وتداخل أصناف النصوص (الاتفاقيات الجبائية، قوانين المالية، قوانين المالية التصحيحية، التشريعات الجبائية، النصوص التنظيمية، المناشير، التعليمات، الاجتهادات القضائية)، وأعدادها (فمثلا عرف عدد النصوص التنظيمية الصادرة في المجال الجبائي سنة 2023 ارتفاعا حادا بحوالي 27 نصا)⁴.

ب- سهولة النفاذ الفكري للقانون الضريبي (فهم أحكام القانون)

يقصد بالنفاذ الفكري للقانون الضريبي سهولة فهم قواعده وأحكامه، فلمعرفة المكلف بالضريبة لما يفرضه عليه القانون من التزامات وما يمنحه له من حقوق، لا يكفي أن يتمكن

³- لور ميلانو، مراقبة الدستورية و نوعية القانون، مجلة القانون العام و علم السياسة: 03-2006، L.G.D.J، الجزائرية للكتاب، مجد المؤسسة الجامعية للدراسات و النشر و التوزيع، لبنان، ص 652 : " يبدو هدف إمكانية الوصول للقانون، و سهولة فهمه، سواء بمضمونه أم بوظائفه ، قاعدة قانونية لمراقبة ملائمة لنوعية القانون... فبمضمونه الواسع، الذي يحيل إلى الوجهين اللذين لابد منهما للوصول إلى القانون، و هما إمكانية المادية و الفكرية للوصول، يعد هذا الهدف موافقا تماما لمراقبة نوعية القانون".

⁴ -<https://www.mfdgi.gov.dz/ar/2014-03-24-14-21-50/textes-reglementaires-fiscaux/2224-2023>

من الوصول إلى نصوصه فحسب، بل يجب أيضا أن تكون القاعدة القانونية واضحة. بعبارة أخرى، يجب أن يتحقق يقين قانوني للخاضع للضريبة بكافة عناصر التكليف: الوعاء وأسس احتسابه والواقعة المنشأة للضريبة وميعاد السداد بما لا تترك أي مجال للتعسف في التقدير⁵. وللوضوح التشريعي جانبيين: الجانب اللغوي المتعلق بصياغة النص بما يمكن المخاطبين به من فهمه دون كبير عناء، والجانب القانوني المتعلق باتساق النص ودقته وعدم تعارضه مع نصوص أخرى بما يمكن من تطبيقه بسهولة⁶.

بالرجوع خصوصا إلى قانون الإجراءات الجبائية، فإن الملاحظة الأولى التي يمكن الوقوف عليها من الناحية الشكلية هي طول الكثير من مواده فمثلا تشمل المادة 19 حوالي 13 فقرة، والمادة 20 حوالي 32 فقرة. وهذا على نحو مخالف لمقتضيات جودة الصياغة التي نص عليها "دليل إعداد النصوص القانونية" المعدل من طرف الأمانة العامة للحكومة، والذي جاء فيه: "من المستحسن أن تتناول المادة الواحدة قاعدة أو حكما قانونيا واحدا، كما أنه من الملائم استخدام مواد متعددة بدلا من مادة طويلة جدا والتي يجب أن تتضمن بالتالي العديد من التقسيمات الفرعية"⁷. في مثال آخر لعدم وضوح النصوص المتعلقة بالجباية، نجد أن المادة 145 من نفس القانون، تقضي بأن: "تتم المتابعات على يد أعوان الإدارة المعتمدين قانونا أو المحضرين القضائيين. كما يمكن أن تسند، عند الاقتضاء، فيما يخص الحجز التنفيذي إلى المحضرين. وتتم المتابعات بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجداول من طرف الوزير المكلف بالمالية. تتمثل الإجراءات التنفيذية في الغلق المؤقت للمحل المهني والحجز والبيع. غير أن الغلق المؤقت والحجز يجب أن يسبقهما وجوبا إخطار يمكن تبليغه بعد يوم كامل من تاريخ استحقاق الضريبة." القارئ لهذه المادة سيلاحظ حتما تعقيد في الجمل التشريعية، الأمر الذي يظهر خصوصا في:

- استعمال تعبير "على يد" التي لا تقطع بمسألة الاختصاص بمباشرة المتابعات أو بالإشراف عليها.

⁵- سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي، أطروحة دكتوراه، جامعة بسكرة، 2015، ص 03

⁶ - Alexandre Fluckiger, The ambiguous principle of the clarity of law, In obscurity and clarity in the law : Prospects and challenges, Ashgate Publishing limited, England, 2008, p 15.

⁷ -<https://www.joradp.dz/TRV/A2023G01.pdf>

- الالتباس السياقي بفعل الاستعمال غير الدقيق لحرف التخيير "أو"، و الفعل "يمكن"، فالنص **يجب** أن تتم المتابعات من طرف "أعوان الإدارة المعتمدين قانونا" أو من طرف "المحضرين القضائيين". كما أنه فيما يخص الحجز التنفيذي؛ **يجب** أيضا أن تتم المتابعات من طرف "المحضرين" القضائيين. ما يدفع للتساؤل حول جدوى إيراد التخصيص الثاني طالما أن الحكم الأول شامل له.

- في عبارة "غير أن الغلق المؤقت والحجز"؛ تفيد كلمة "غير" الاستثناء. لكن بمراجعة المادة نجد أن الأمر يتعلق بالنص على "الاحطار" كشرط إضافي وليس استثناء بالمعنى الدقيق.

- تتضمن عبارة "**يجب** أن يسبقهما **وجوبا**" تكرار لعبارة الإلزام في أسلوب يتجاهل بشكل واضح مقتضى دقة الصياغة.

- من الناحية القانونية، لا تُفصل المادة أعلاه في أحكام الإخطار لجهة بيان مدة إصداره على نحو واضح (**يمكن تبليغه**)، ولا مدة سريانه، ولا الشكل الذي يجب أن يتخذه، الأمر الذي يترك مجالا واسعا للتنظيم قد يصل إلى حد عدم الاختصاص السلبي للمشرع وفقا لمفهوم المخالفة للمادة 139 من الدستور.

2.3. ضمانات سلامة سريان التشريع الضريبي

فضلا عن النفاذ السهل للقانون؛ فإن "مبدأ الأمن القانوني يفترض أن يكون القانون متوقعا، وأن تكون المراكز القانونية ثابتة نسبيا"⁸، ويرتبط اعتباري: التوقع والثبات، بشكل أساسي، بسريان القانون من حيث الزمن. فلا يجب أن يشكل سن القوانين الجبائية أو تعديلها مفاجئة شديدة الوطأة على المكلفين في ممارساتهم، وفي حساباتهم وتوقعاتهم. كما لا يجب أن تؤدي التغييرات التي تطرأ على القانون للمساس بالمراكز القانونية بشكل مطلق. ومن ثم، فإن ضمان الأمن القانوني للمكلف في مواجهة الآثار السلبية لسريان القوانين الضريبية توجب خصوصا: حماية ثقتهم المشروعة من جهة (أ)، ضمان عدم رجعية القانون الضريبي من جهة أخرى (ب).

⁸ - Conseil d'Etat, Sécurité juridique et complexité du droit, Rapport public 2006, p. 282.

أ. حماية الثقة المشروعة للمكلف بالضريبة

مبدأ حماية الثقة المشروعة (Principe de protection de la confiance) (légitime) هو عبارة عن آلية دفاعية للحق المادي في مواجهة تغييرات القانون، و التعهدات غير الملتزم بها⁹. عرف مجلس الدولة الفرنسي مبدأ الثقة المشروعة في تقريره لسنة 2006 بأنه مبدأ: "يفرض عدم الإخلال بالثقة التي وضعها المتعاملون مع الإدارة بصفة مشروعة و مؤسسة في ثبات مركز قانوني، و ذلك بالتعديل العنيف لقواعد القانون"¹⁰.

يشترط لتطبيق مبدأ حماية الثقة المشروعة توفر ثلاث شروط: أولاً، لا بد من صدور قانون يمثل قاعدة للثقة، فالأشخاص حينما يتخذون قراراتهم بناء على التشريعات السارية، يفترضون استمرارها على الأقل في المستقبل القريب، طالما أن تلك التشريعات لم تسن لتنظيم حالة محددة و مؤقتة. ثانياً، قيام المخاطبين بالقانون بتصرفات تعكس ثقتهم. كالإقدام على الاستثمارات بناء على التحفيزات الجبائية المتاحة بموجب القانون. وثالثاً، صدور تشريع لاحق يخالف ثقة المخاطبين بالتشريع الأول بشكل مفاجئ و بدون تدابير انتقالية¹¹.

حماية الثقة المشروعة للمكلف لا تعني جمود القانون الضريبي وتقيد سيادة البرلمان في تعديله، بل تفرض تعديلاً سلساً وتدرجياً غير مفاجئ. وعليه، وتحقيقاً للأمن القانوني للمكلف بالضريبة لا بد أن تخضع تعديلات التشريعات ذات الصلة بالمجال الجبائي لتدابير ومراحل انتقالية تضمن التوقع المؤسس لاستمرار مقتضيات النصوص النافذة إلى حد معقول.

في هذا الصدد، تتم حماية الثقة المشروعة للمتعاملين بموجب قانون الاستثمار في استمرار المزايا والتحفيزات الجبائية التي يستفيدون منها في مواجهة التغييرات القانونية المستقبلية، فتقضي المادة 38 من القانون رقم 22-18 المتعلق بالاستثمار في فقرتها الأولى

⁹ - Paraskevi Mouzouraki, le principe de confiance légitime en droit allemand, français et anglais : un exemple de convergence des droits administratifs des pays européens ?, édition Bruylant, Bruxelles, 2011, p 48.

¹⁰ - Conseil d'Etat, Sécurité juridique et complexité du droit, op.cit., p 283.

¹¹ - Paraskevi Mouzouraki, op.cit., p 43.

بأن: "يحتفظ المستثمر بالحقوق والمزايا المكتسبة بطريقة قانونية بموجب التشريعات السابقة لهذا القانون".

ب. ضمان عدم رجعية القانون الضريبي

يقصد بمبدأ عدم جواز رجعية القوانين (Principe de non rétroactivité des lois)، أن التشريع الجديد لا يسري على ما تم قبل نفاذه، فلا يمكن إعادة النظر فيما تم في الماضي في ظل التشريع القديم من مراكز قانونية، و لا يكون له تأثير مباشر على الوقائع التي تمت وقضي فيها قبل دخوله مرحلة النفاذ¹².

عدم رجعية القانون تشكل أحد أسس الأمن القانوني¹³. فتأبى فكرة الأمن القانوني أن تسري قواعد التشريع الجديد على وقائع أو تصرفات تمت في فترة زمنية سابقة على نفاذه، ذلك أن الأفراد تصرفوا على أساس التشريع الذي كان نافذا حينئذ و الذي كان يفترض علمهم به. فإذا صدر هذا التشريع و طبق عليهم بأثر رجعي فمعنى ذلك أنه تم إخضاعهم إلى تشريع كان يستحيل عليهم العلم به. فليس من العدل مثلا أن يأتي شخصا فعلا مباحا في ظل التشريع القائم ثم يصدر تشريع جديد يحظر هذا الفعل فيعاقب من أتاه مع أن الفعل كان مباحا حين إتيانه¹⁴.

في الجزائر يأخذ هذا المبدأ، بصفة أساسية، قيمة التشريع العادي وفقا للفقرة الأولى من المادة الثانية من القانون المدني، والتي تنص بأن: "لا يسري القانون إلا على ما يقع في المستقبل ولا يكون له أثر رجعي". غير أنه يأخذ قيمة دستورية في مادة التشريع الجبائي، بنص المادة 82 منه بأنه: "لا تحدث بأثر رجعي أية ضريبة، أو جباية، أو رسم، أو أي حق كيفما كان نوعه".

¹² - محمد سعيد جعفرور، مدخل إلى العلوم القانونية: الوجيز في نظرية القانون، الطبعة: الثالثة عشر، دار هومه، الجزائر، 2006، ص 258.

¹³ - Conseil d'Etat, Sécurité juridique et complexité du droit, Rapport public 2006, op.cit., p. 282.

¹⁴ - محمد سعيد جعفرور، مرجع سابق، ص ص 245-246.

كما أن المادة 13 من القانون 22-18 المتعلق بالاستثمار تنص أيضا بأنه: "لا تسري الآثار الناجمة عن مراجعة أو إلغاء هذا القانون التي قد تطرأ مستقبلا، على الاستثمار المنجز في إطار هذا القانون، إلا إذا طلب المستثمر ذلك صراحة."

4. خاتمة

من خلال ما سبق يتبين أن التشريع الضريبي يراعي في سريانه حماية الامن القانوني للمكلف بالضريبة. غير أنه يمكن الوقوف على بعض النقائص فيما يخص جودة التشريع الضريبي، والتي تتركز خصوصا في تشتت القوانين والقواعد ذات الصلة، إلى جانب ترد صياغة قانون الإجراءات الجبائية.

استدراكا لتلك النقائص؛ تمثل تكنولوجيا المعلومات والاتصالات، وسيلة فعالة في الحد من آثار التشتت وعدم الاستقرار الذي يطبع القوانين الجبائية، من خلال تقديم منصة إلكترونية مفتوحة ومصممة لتحقيق سهولة الاطلاع تجمع مختلف القوانين وتنظيماتها على نحو محين. كما يقترح فتح ورشة خاصة بمراجعة صياغة قانون الإجراءات الجبائية من طرف خبراء من التخصصات ذات الصلة، بما يفضي لقانون واضح وبسيط وبأحكام دقيقة.