

جامعة محمد بوضياف المسيلة

كلية الحقوق والعلوم السياسية

قسم الحقوق

عنوان الدرس:

## مفهوم القانون الضريبي الجزائري

أستاذ الدرس: الدكتور عطوي خالد أستاذ محاضر قسم "أ"

بريد أستاذ الدرس : Khaled.attoui@univ-msila.dz

الفئة المستهدفة من الدرس: طلبة السنة الأولى ماستر، تخصص: قانون اداري

وحدة تعليم الدرس: الاستكشافية

معامل ورصيد الدرس: 01

الحجم الساعي الحضوري: 01 ساعة و 30 دقيقة في الأسبوع

أهداف الدرس: تتمثل أهداف الدرس فيما يلي:

- 1- تعريف الطلبة على مفهوم وخصائص القانون الضريبي
- 2- تعريف الطلبة على المصادر الشكلية للقانون الضريبي
- 3- تعريف الطلبة على خصوصية المصادر من حيث ترتيبها وأهميتها وتطورها

ملخص الدرس:

يقتضي القانون الضريبي الجزائري التطرق لجملة من المسائل المتعلقة بتعريفه وذكر خصائصه وعلاقته بالقوانين الأخرى، (المطلب الأول)، كما يقتضي هذا القانون التطرق لمصادره المختلفة التي يستقى منها قواعده ومبادئه واحكامه المختلفة من حيث الشكل، كالاتفاقيات الدولية ونصوص الدستور ومختلف القوانين الجبائية التي نسميها بالتشريعات العادية الصادرة عن البرلمان أو التشريعات التفويضية الصادرة عن رئيس الجمهورية في شكل أوامر أو غيرها التشريعات الفرعية الصادرة في شكل مراسيم وتعليمات و مناشير (المطلب الثاني). كما يقتضي القانون الضريبي التطرق إلى المراحل المختلفة التي مر بها (المطلب الثالث).

السنة الجامعية: 2023-2202

## المبحث الثالث: القانون الضريبي الجزائري

إن العلاقة بين الضريبة والقانون وثيقة، ويتبلور مضمون هذه العلاقة من خلال معرفة أن القانون هو الأداة أو الوسيلة التنظيمية التي يلجأ إليها المشرع من أجل وضع القواعد القانونية التي تنظم الضرائب، في شكل مواد دستورية، أو تشريعية، أو تنظيمية، أو غيرها من الأشكال الأخرى، لهذا اقتضى الأمر من دارجي القانون وغيره من العلوم ذات الصلة بالضريبة، الإلمام بقواعد القانون الضريبي لفهم طبيعة هذا القانون وخصائصه وعوامل تطوره، لأن القواعد القانونية التي بينت كيفية حصول الدولة الجزائرية على مواردها وإيراداتها المختلفة، قد عرفت عدة تطورات قانونية منذ الاستقلال إلى يومنا هذا، وهذا ما أدى إلى تمييز القانون الضريبي عموماً والجزائري خصوصاً من حيث تعريفه وخصائصه (المطلب الأول)، ومصادره (المطلب الثاني)، ومراحل (المطلب الثالث).

### المطلب الأول: خصوصية القانون الضريبي

تتجلى خصوصية القانون الضريبي الجزائري في غضون المبحث الأول من هذا الفصل في ثلاثة مسارات مختلفة، الأول منها يتعلق بتعريف وخصائص القانون الضريبي، المسار الثاني يتعلق باستقلالية القانون الجبائي في إطار علاقته بغيره من فروع القانون الأخرى (الفرع الأول)، أما المسار الثالث والأخير فيتعلق بالمصادر القانونية التي يستمد منها هذا القانون شرعيته (الفرع الثاني).

### الفرع الأول: مفهوم القانون الضريبي

يعتبر القانون الضريبي الجزائري وليد تطور ومسار تاريخي طويل، تضافرت فيه مجموعة من العوامل المختلفة مما جعله يتميز بعدم الاستقرار والثبات. ويزكي هذا التوجه كثرة التعديلات المتعاقبة عليه منذ الاستقلال إلى يومنا هذا، وهذا ما أدى به إلى التمييز من حيث تعريفه وخصائصه من جهة أولى (أولاً)، واختلاف الباحثين حول استقلاليته من جهة ثانية (ثانياً).

### أولاً: التعريف بالقانون الضريبي

لتعريف القانون الضريبي الجزائري ينبغي التطرق إلى محورين متتاليين الأول منهما يتعلق بتعريف القانون الضريبي (1)، والمحور الثاني يتعلق بخصائص القانون الضريبي الجزائري (2).

### 1: تعريف القانون الضريبي

توجد هناك العديد من التعاريف الخاصة بالقانون الضريبي نذكر بعضها على الشكل التالي:  
التعريف الأول: هو مجموعة القواعد التي تنظم العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبية<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> الأطار القانوني للتشريع الجبائي، 2019، الرابط: <https://universitylifestyle.net>، تاريخ المشاهدة: 2019/12/29.

التعريف الثاني: هو قانون يقوم بتحليل القواعد المفروضة على المكلف بالضريبة وعلى مؤسسات الدولة، أي أنه يبحث في الأساليب المطبقة عمليا في الدولة ويتولى توضيحها وكيفية تنفيذها والطرق المتبعة لتأسيسها وجبايتها<sup>1</sup>.

التعريف الثالث: مجموعة القواعد القانونية التي تبين مصادر دخل الدولة، وكيفية الرقابة عليها وتنفيذها وحل النزاعات المتعلقة بها<sup>2</sup>.

التعريف الرابع: مجموعة القواعد القانونية المفروضة على المكلف بالضريبة والمتعلقة بالوعاء والتصفية والتحصيل والمنازعات الضريبية<sup>3</sup>.

التعريف الخامس: مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تنظم الاقتطاع الضريبي في مراحلها المختلفة من التشريع إلى التحصيل<sup>4</sup>.

التعريف السادس: مجموعة القواعد التي تنظم علاقة الدولة بالفرد في ميدان الضريبة<sup>5</sup>. من خلال التعاريف السابقة يمكننا أن نعرف القانون الضريبي على أنه: "مجموعة القواعد القانونية التي تبين كيفية جبي الضرائب والرسوم المماثلة لها في جميع مراحلها المتعلقة بالتشريع الضريبي وتحديد الوعاء الضريبي وتسعير الضرائب وتحصيلها وكيفية حل النزاعات المتعلقة بها".

## 2: خصائص القانون الضريبي الجزائري

تتمثل خصائص القانون الضريبي الجزائري في كونه قانون سيادي (أ)، غير مقنن (ب)، أحكامه موضوعية وإجرائية (ت)، مرتبطة بمبدأ الإقليمية (ث) وتطبق بصفة فورية (ج) رغم أنها مستقل عن بقية القوانين بصفة نسبية (ح).

### أ: القانون الضريبي الجزائري قانون سيادي

تتجلى مظاهر سيادية القانون الضريبي في تبني الجزائر غداة الاستقلال مباشرة مبدأ استمرارية العمل بالتشريع الفرنسي، إلا في الجوانب المناهضة للسيادة الوطنية، لأن القانون 62-157 الموافق ل 31 ديسمبر 1962 قد قضى بسرمان التشريعات الفرنسية التي كانت سائدة قبل الاستقلال، إلا ما يتنافى منها مع السيادة الوطنية. كما تجلت سيادية هذا القانون في الوقت الراهن في اعتبار التشريع في مجال الضرائب اختصاص أصيل للسلطة التشريعية، وعليه فأن القانون وحده هو أساس فرضها،

<sup>1</sup> مبروكة حجار، مرجع سابق، ص 03.

<sup>2</sup> أحمد محمد الرفاعي، المدخل للعلوم القانونية (نظرية القانون)، كلية الحقوق، جامعة بنها، 2008، ص 81.

<sup>3</sup> يوسف قاشي، مرجع سابق، ص 28.

<sup>4</sup> حاكم الطاهر، طرق الطعن في قرارات الإدارة الجبائية في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2015، ص 02.

<sup>5</sup> أعاد حمود القيسي، مرجع سابق، ص 153.

كما نص على ذلك التعديل الدستوري بقوله: "لا يجوز أن تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون"<sup>1</sup>، وأن يشرع البرلمان بموجب قانون في مجال الضرائب و الجبايات والرسوم والحقوق المختلفة<sup>2</sup>. فالخاصية الشرعية للقانون الضريبي تتمثل في كون قواعده تفرض من قبل السلطات المختصة الممثلة للشعب، لكونها وحدها هي صاحبة الحق في فرض الضرائب، وبالتالي فإن المكلفين بدفعها ليس لهم الحق في رفض دفعها أو مناقشة طريقة أو وقت دفعها أو تغطيتها، لأن التشريعات الضريبية تعتبر من بين الصلاحيات السيادية للدول<sup>3</sup>، كما يترتب على هذا الاختصاص الحصري للبرلمان في مجال الضرائب عدم جواز التفويض فيها، لأن سلطة البرلمان مطلقة وغير مقيدة في تقرير الضريبة، وهي قاعدة أساسية في كل نظام ديمقراطي، كما لا يجوز فيها للقاضي أن يعدل أو يلغي أو ينشأ الضريبة حتى بالقياس، كما يحدث في حالة القانون الإداري، فالقانون الضريبي كما قال عنه الفقيه جيني أنه قانون أشبه بقانون العقوبات، لا يحتمل التفسير أو القياس، إلا في حالات تسمى بحالات التفسير الضيق، عندما يمكن ان تتحمل عبارات النص ذلك، وتتحقق للمفسر ما قصده المشرع، كحالة الاعتماد على المعنى الفني للعبارات دون مدلولها القانوني المؤلف<sup>4</sup>.

#### ب: القانون الضريبي قانون غير مقنن

رغم أن فكرة التقنين ترجع في تاريخها إلى عصر الإمبراطور الروماني جوستينيان<sup>5</sup>، إلا أنها ما زالت منتشرة حتى وقتنا الحالي، فالقانون الضريبي الجزائري رغم النشرات المتعددة التي أصدرتها المديرية العامة للضرائب محاولة منها في إدخال التعديلات الكثيرة التي طرأت عليه، إلا أن هذا القانون لم يقن بعد، لكون قواعده ومبادئه وأحكامه القانونية لم توضع في مدونة قانونية واحدة خاصة به، لأنه من خصائص المدونات codex أنها تجمع فرعاً واحداً من فروع القانون في مدونة واحدة تتضمن الأحكام والقواعد والمبادئ القانونية المتناغمة في شكلها والمتجانسة في مضمونها وموضوعها.

إن أسباب عدم تقنين القانون الضريبي هي كثيرة ومتنوعة منها: ارتباط قواعده بقانون المالية للسنة، أو قوانين المالية التكميلية، الأمر الذي يجعل القانون الضريبي عرضة للتعديل أو التتميم من سنة إلى أخرى، ضف إلى ذلك أن هذا القانون هو قانون يتطلب المرونة الكافية التي تتماشى والظروف الاقتصادية والاجتماعية للمكلف من جهة والدولة من جهة أخرى، فتبني الدولة للطابع الاجتماعي منذ

<sup>1</sup> المادة 78 من تعديل سنة 2016، المادة 82 من تعديل سنة 2020.

<sup>2</sup> المادة 140 من تعديل سنة 2016، المادة 139 من تعديل سنة 2020.

<sup>3</sup> الأطار القانوني للتشريع الجبائي، مرجع سابق، قاشي يوسف، مرجع سابق، ص 28.

<sup>4</sup> أعاد حمود القيسي، مرجع سابق، ص 154.

<sup>5</sup> عكاشة محمد عبد العال، طارق المجذوب، تاريخ النظم القانونية والاجتماعية، الدار الجامعية للطباعة والنشر، القاهرة، 1998، ص 350-353.

أمد طويل قد جعلها تدرج الكثير من الاعفاءات الضريبية حفاظا على القدرة الشرائية للمواطن، ومثال ذلك اعفاء الشباب حاملي المشاريع الجديدة، واعفاء التجار والحرفيين أثناء بعض الأزمات كأزمة العشرية السوداء، وأزمة كوفيد 19. وهذا هو الأمر الذي جعل القانون الضريبي يتميز بعد الاستقرار التشريعي. كما ارتباط القانون الضريبي بالعديد من القوانين الأخرى قد جعل قواعده متنافرة في الكثير من القوانين الأخرى ما حتم على السلطة المختصة عدم ادراجه في تقنين خاص به.

### ت: القانون الضريبي قانون موضوعي وإجرائي

يعتبر القانون الضريبي قانون موضوعي كون قواعده تتعلق بالحقوق والواجبات المخاطبة للمكلفين بالضريبة من جهة والإدارة الضريبية من جهة أخرى. كما يعتبر قانون إجرائي لكون قواعده تتعلق ببيان الإجراءات والأشكال والمواعيد والجهات المختصة التي يتعين على الأشخاص إتباعها أو اللجوء إليها لحماية حقوقهم.

### ث: القانون الضريبي قانون مرتبط بمبدأ الإقليمية

إن تطبيق القانون الضريبي من حيث المكان مرتبط بمبدأ الإقليمية، فهو تشريع خاضع للقرعة الجغرافية وحدودها، ولذلك فهو يطبق على كل المؤسسات والأشخاص الموجودة في حدود الدولة التي أسسته<sup>1</sup>، فالقانون يهيم جميع الأشخاص المقيمين الذين لهم مداخيل على إقليم الدولة بغض النظر عن أصولهم وجنسياتهم<sup>2</sup>، فقد نصت المادة 82 من التعديل الدستوري لعام 2020 على أن كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة<sup>3</sup>. كما نص قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، على أن الأشخاص الخاضعون للضريبة على الدخل، هم كل الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم بالجزائر، وكل الأشخاص من جنسية جزائرية أو أجنبية يحصلون على أرباح ومداخيل في الجزائر بمقتضى اتفاقية دولية تم عقدها مع بلدان أخرى<sup>4</sup>. كما نص ذات القانون على إعفاء الأشخاص الذي يساوي دخلهم الإجمالي أو يقل عن الحد الأدنى للإخضاع الجبائي المنصوص عليه في جدول الضريبة، من الخضوع للضريبة على الدخل شأنهم في ذلك شأن السفراء والأعوان الدبلوماسيين والقناصل والأعوان القنصليين من جنسية أجنبية عندما تمنح بلدانهم التي يمثلونها نفس الامتيازات للأعوان الدبلوماسيين والقنصليين الجزائريين<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2014، ص 302.

<sup>2</sup> حاكم الطاهر، مرجع سابق، ص 03.

<sup>3</sup> المادة 82 من التعديل الدستوري لسنة 2020.

<sup>4</sup> المادة 03، المادة 04، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، نشرة 2019، ص 10.

<sup>5</sup> المادة 05، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سابق، ص 10.

## ج- القانون الضريبي قانون فوري

يطبق القانون الضريبي بأثر مباشر، وليس له أثر رجعي، فقد نصت المادة 64 من التعديلي الدستوري لعام 2008، والمادة 78 من التعديلي الدستوري لعام 2016 والمادة 82 من التعديلي الدستوري لسنة 2020 على مبدأ عدم رجعية القانون الضريبي بقولها: "ولا يجوز أن تحدث بأثر رجعي، أية ضريبة أو جباية، أو رسم، أو أي حق كيفما كان نوعه"<sup>1</sup>. مما يجعل القانون الضريبي الجزائري قانون فوري، لأن العبرة فيه تكون بتاريخ التصريح بالنشاط موضوع الفرض الضريبي، وليس بتاريخ القيام به، أي أن الفعل القانوني هو أساس هذا القانون، وليس الفعل المادي المنشئ للضريبة<sup>2</sup>.

## ح: القانون الضريبي قانون استثنائي

تتجلى خصوصية القانون الضريبي في كونه قانون استثنائي يستمد وجوده ليس من حق الدولة في أموال الأفراد، ومن سلطة المشرع في فرض المبالغ الضريبية على الأفراد، وإنما تتجلى خصوصيته أيضا في حماية صالح الأفراد وأموالهم عند قيام الدولة باستقطاع جزء من أموالهم مقابل ما تقدمه لهم من منافع اجتماعية ومالية وسياسية<sup>3</sup>، ما جعل قواعد القانون الضريبي قد صيغت من منظور تنموي واقتصادي واجتماعي يشارك فيه المجتمع مع الدولة في تمويل الخزينة العمومية من أجل إدارة عجلة التنمية ورفع معدلات النمو مع مراعاة ظروف الفئات الهشة، كون المخاطبين بهذا القانون من حيث فرض الضريبة هم أصحاب الدخل العليا، أما أصحاب الدخل المنخفضة فهي غير مخاطبة بأحكامه، كون قواعده أعفتها من دفع الضرائب مراعاة لظروفها الاجتماعية.

## خ- القانون الضريبي قانون مستقل بصفة نسبية

القانون الضريبي رغم أنه قانون مستقل إلا أنه يعتبر وجه من أوجه القانون العام، حيث أنه استمد الكثير من ملامحه من القانون الإداري<sup>4</sup>، كما أنه أستمد وما زال يستمد قوته ومبادئه من الدستور، ضف إلى ذلك أنه تربطه علاقة بمختلف فروع القانون الخاص، وهذا هو الأمر الذي يوضح استقلالته النسبية، لأن القاعدة تقضي بأنه لا يوجد قانون مستقل بصفة مطلقة عن باقي القوانين الأخرى، كون القانون الضريبي في الحقيقة له خصائص مستقلة تميزه عن فروع القوانين الأخرى، و هذه الخصائص لا تعني عدم وجود ارتباط بين القانون الضريبي وفروع القانون العام والخاص<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> المادة 78 من تعديل سنة 2016، المادة 82 من تعديل سنة 2020.

<sup>2</sup> حاكم الطاهر، مرجع سابق، ص 03.

<sup>3</sup> أعاد حمود القيسي، مرجع سابق، ص 154.

<sup>4</sup> حاكم الطاهر، مرجع نفسه، ص 03.

<sup>5</sup> محمد الحلاق، المرجع السابق، ص 53.

## الفرع الثاني: استقلالية القانون الضريبي الجزائري

لقد اختلف الدارسين حول استقلالية القانون الضريبي عموماً والقانون الضريبي الجزائري خصوصاً في اتجاهين مختلفين، الأول منهما ذهب أنصاره إلى القول بأن القانون الضريبي يبقى محتفظاً باستقلاليتته وذاتيته الخاصة (أولاً)، بينما ذهب الاتجاه الثاني إلى القول بأنه قانون غير مستقل؛ لارتباطه بغيره من فروع القانون الأخرى (ثانياً).

### أولاً: القانون الضريبي قانون مستقل

يبرر الاتجاه القائل باستقلالية الضريبي عموماً والقانون الضريبي الجزائري موقفه بجملة من المبررات نذكرها على الشكل التالي:

1- تقنين الضريبة والارادات الأخرى المرتبطة بها كالرسوم في قوانين خاصة بها<sup>1</sup>، فالضرائب المباشرة قد تم تقنينها بموجب الأمر 76-101<sup>2</sup>، وتقنين الرسم على قيمة الأعمال بموجب الأمر 76-102<sup>3</sup>، و تقنين الضرائب غير المباشرة بموجب الأمر 76-104<sup>4</sup>.

2- إن القانون الضريبي هو القانون الواجب التطبيق في حال نشوء أية خلاف بشأن ضريبة معينة ونزاع قائم بين الإدارة والمكلف، لأن القانون الضريبي يتضمن قواعد تنظيم هذا النزاع، وفي حال أن القانون الضريبي لم ينص على حل هذا النزاع، فيتم الرجوع إلى القواعد العامة المجردة الموجودة في القانون الخاص -المدني- بما يتناسب مع حالة القانون الضريبي. لأن مفهوم المواطن في القانون الضريبي غير مفهوم المواطن في القانون المدني، ومفهوم المنشأة المستقلة في القانون المدني يختلف عن القانون الضريبي، لذلك يجب أن نأخذ من القانون المدني ما يوصلنا إلى خدمة القانون الضريبي<sup>5</sup>.

3- تعريف المكلف في القانون الجبائي ليس هو نفسه تعريف المواطن في القوانين الأخرى، فحينما ننظر للمكلف من وجهة نظر القانون الضريبي فأننا ننظر له على أنه شخص ملزم بدفع الضريبة، أي أن عليه واجبا هو دفع الضريبة، أما في باقي الفروع الأخرى فيتم النظر للمواطن على أساس تبعيته للدولة وحقوقه وواجباته تجاهها، وهذا يعني اختلاف مركز الفرد كمكلف عن مركزه كمواطن<sup>6</sup>.

<sup>1</sup> مبروكة حجار، مرجع سابق، ص 09.

<sup>2</sup> الأمر 76-101 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396 الموافق 09 ديسمبر 1976 يتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ج.ج.ج.د.ش.، العدد 102، 22 ديسمبر 1976.

<sup>3</sup> الأمر 76-102، المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396 الموافق 09 ديسمبر 1976 يتضمن قانون الرسوم على رقم الأعمال، ج.ج.ج.د.ش.، العدد 103، 26 ديسمبر 1976.

<sup>4</sup> الأمر 76-104 المؤرخ في 17 ذي الحجة 1396 الموافق 09 ديسمبر 1976 يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة، ج.ج.ج.د.ش.، العدد 70، 02 أكتوبر 1977.

<sup>5</sup> محمد الحلاق، التشريع الضريبي، الجامعة الافتراضية السورية، ص 53.

<sup>6</sup> مبروكة حجار، مرجع سابق، ص 10.

4- اختلاف التطور الذي يصيب القانون الضريبي عن التطور الذي يطرأ على غيره من فروع القانون الأخرى، فليس شرطاً أن أي تطور في قواعد القانون العام يترتب عليه تطور في قواعد القانون الضريبي، فالعلاقة في التطور ليست بالضرورة أن تكون علاقة طردية<sup>1</sup>.

5- نطاق تطبيق القانون الضريبي من حيث المكان والأشخاص يختلف عن نطاق تطبيق القانون بصفة عامة، فإذا كانت قاعدة الإقليمية تقضي بأن القانون الضريبي يطبق على جميع الأشخاص الموجودين على أرض الدولة أياً كانت جنسيتهم وعلى جميع الأموال والأنشطة داخل الدولة، إلا أننا نرى أن القانون الضريبي ضمن الدولة لا يطبق على كل الأشخاص، وفي حالات أخرى يمتد إلى خارج حدود الدولة، فالأنشطة التي تمارس في المناطق الحرة مثلاً لا تخضع للقانون الضريبي رغم أنها تتم على إقليم الدولة التي يطبق عليها هذا القانون، كما هو الحال بالنسبة لممثلي الدول الأجنبية من دبلوماسيين وقنصلين فأن الدخل التي يحققونها لا تخضع لضريبة الدخل لأنها معفاة نتيجة لمبدأ المعاملة بالمثل، وفي حالات أخرى يمتد القانون الضريبي ليطبق على الأشخاص الموجودين خارج الإقليم الوطني، وهذا الامتداد والتقلص هو الذي يخلق الحالة المعروفة بالازدواج الضريبي<sup>2</sup>.

6- اختلاف هدف القانون الضريبي عن هدف بقية القوانين الأخرى في الدولة، فالقانون الضريبي يهدف إلى مد الخزينة العمومية للدولة بالأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة عن طريق فرض الضرائب وتحصيلها في المواعيد المحددة في القانون الواجب التطبيق في الدولة، بينما يهدف القانون الإداري إلى تمكين المرافق والهيئات العامة في الدولة من القيام بوظائفها في تحقيق الصالح العام. كما يهدف القانون الضريبي إلى تعميم فرض الضرائب على الأشخاص الطبيعية والمعنوية وغيرهم ممن تنطبق عليهم شروط معينة، ويعني ذلك أن غايته هي تطبيق أحكامه، لأنه لا يهتم بشرعية الفعل، وإنما يهتم بموضوع الربح سواء كان الفعل مشروعاً أو غير مشروع، فعلى سبيل المثال تخضع الأرباح الناجمة من تجارة المخدرات للضرائب على الرغم من عدم شرعية الاتجار في المخدرات، بينما يهتم القانون الجزائي بشرعية الفعل لأنهم يهدف إلى منع ارتكاب الجرائم، وغايته الأسى هي عدم تطبيق أحكامه. كما يختلف القانون الضريبي عن القانون التجاري في كون القانون الضريبي يهدف إلى فرض الضرائب عن الأرباح المحققة في أوجه النشاط الاقتصادي وغير الاقتصادي، في حين نجد أحكام القانون التجاري تهدف إلى تنظيم المعاملات التجارية الخاصة بتحويل الثروات وتداولها ودعم الائتمان. كما يختلف القانون الضريبي عن القانون المدني في كون التزام المكلف بسداد الضريبة يرجع إلى أسس

<sup>1</sup> مبروكة حجار، مرجع سابق، ص 09

<sup>2</sup> محمد الحلاق، التشريع الضريبي، ص 54.55.

تختلف عن التزامات المدين في القانون المدني، فالتزامات المدين تستمد من كون العقد شريعة المتعاقدين بينما التزامات المكلف في قانون الضريبي تستمد من كون هناك سلطة ومصصلحة عامة واكراه من قبل ادارة الضرائب تجاه المكلف. وعلى العموم تجدر الإشارة إلى أن هناك خصوصية يتميز بها القانون الضريبي عن القانون الخاص، فهذا الأخير يستند إلى مبادئ التراضي والتعاقد بينما يقوم القانون الضريبي على مبدأ المصلحة العامة والسلطة والامتياز، فيتم تحصيل الضريبة من المكلفين حتى وإن كانوا يعارضون في ادائها، وذلك لتمكين الدولة من القيام بالخدمات العامة، ويتم ذلك بعد إحالة الخلاف بين المكلفين والإدارة الضريبية على لجان متخصصة<sup>1</sup>.

### ثانياً: القانون الضريبي غير مستقل

يرى أنصار الاتجاه القائل بعدم استقلالية القانون الضريبي، أنه في كل مجتمع من المجتمعات توجد منظومة قانونية تنظم مختلف المجالات السياسية، الاقتصادية والاجتماعية، في كل مكان وزمان، وبالتالي لا يمكن الجزم بوجود فرع مستقل من فروع القانون، فالقانون الضريبي رغم أنه احد فروع القانون العام التي تنظم العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية (1) إلا أن هذا القانون تربطه علاقة بفروع القانون الخاص<sup>2</sup>، وهذه العلاقة تظهر بشكل جلي في علاقة هذا القانون بالقانون المدني (2)، وعلاقته بالقانون التجاري (3).

### 1: علاقة القانون الضريبي بفروع القانون العام

ان العلاقة بين القانون الضريبي وفروع القانون العام علاقة وثيقة، فالقانون الذي ينظم المصالح المالية في الدولة هو القانون الإداري عموماً والقانون المالي خصوصاً، والقضاء الذي ينظر في المنازعة الضريبية هو القضاء الإداري، والقانون الذي يكفل أحكام تنفيذ قانون الضرائب هو قانون العقوبات، والقانون الذي يحدد السلطة المختصة بإصدار القوانين واللوائح الضريبية هو القانون الدستوري، وكل هذه القوانين ما لم تكن على صلة وثيقة مع بعضها فلا يمكن للقانون الضريبي أن ينجح<sup>3</sup>، وعلى هذا كان لزاماً التطرق لعلاقة القانون الضريبي بالقانون المالي (أ)، والقانون الدستوري (ب)، والقانون الإداري (ت).

<sup>1</sup> ذكي عبد الهادي العريان، التشريع الضريبي وضمانات تحصيل الضريبة حماية للأموال العامة، المؤتمر الدولي الثالث: حماية المصلحة العامة في الشريعة الإسلامية والقانون الوضعي، الجزء 02، ص 280، الرابط:

[https://mksq.journals.ekb.eg/article\\_245729\\_d331887fc794d456ed54ee8c4d324da1](https://mksq.journals.ekb.eg/article_245729_d331887fc794d456ed54ee8c4d324da1)

<sup>2</sup> علاقة القانون الجبائي بمختلف فروع القانون، 2019، الرابط: <https://universitylifestyle.net>، تاريخ المشاهدة: 01 جانفي 2020.

<sup>3</sup> ذكي عبد الهادي العريان، مرجع سابق، ص 278.

## أ: علاقة القانون الضريبي بالقانون المالي

يرتبط القانون الضريبي بالقانون المالي ارتباطاً وثيقاً حيث أن القانون الضريبي جزءاً من القانون المالي، لأن قانون المالية للسنة هو الذي يحكم ويقدر الإيرادات وكيفية التحصيل والإنفاق وضوابطه، والرقابة عليه. فالقانون المالي يحدد الموارد المالية اللازمة لتمويل النفقات الواردة في الميزانية، كما يرخّص للإدارة الضريبية جباية مختلف الضرائب المقررة أو المنصوص عليها في الميزانية، ومن هذا المنطلق يكون القانون المالي محتضناً للقانون الضريبي، لأن الضرائب تعتبر أحد الموارد العامة التي تتشكل منها إيرادات الدولة أو الولاية أو البلدية أو غيرها من حسابات التخصيص الأخرى، فحصيلتها الضرائب تتوزع على هذه الأشخاص المعنوية أو تخصص لأحدها وفقاً للنسب المئوية المحددة في قوانين الضرائب والقوانين المكملّة لها كقانون المالية للسنة وغيرها من القوانين الأخرى<sup>1</sup>.

## ب: علاقة القانون الضريبي بالقانون الدستوري

كما يرتبط القانون الضريبي بالقانون الدستوري لأنه لا يجوز فرض الضرائب بما يخالف الدستور، لأن هذا الأخير هو الذي يقنن المبادئ والقواعد الخاصة بالضريبة وغيرها من الإيرادات الأخرى<sup>2</sup>. كما يقاس مدى تأثير القانون الضريبي بالإيديولوجية المحددة في الدستور، فإذا كانت أيديولوجية الدولة ذات طبيعة تدخلية فحينها تمتد سلطات الدولة إلى النشاط الاقتصادي والاجتماعي، أما إذا كانت أيديولوجية ليبرالية فحينها تقتصر وظائف الدولة على الأمن والدفاع والخدمات الإدارية وترك النشاط الاقتصادي للأفراد<sup>3</sup>.

## ت: علاقة القانون الضريبي بالقانون الإداري

رغم وجود الكثير من أوجه التمييز بين القانون الضريبي والقانون الإداري، إلا أن ارتباطهما ببعضهما البعض يظهر في كون الإدارة الضريبية جزءاً من التنظيم الإداري للدولة، وأن كلا القانونين ينظم نشاط الدولة ومؤسساتها العامة وعلاقتها بأفراد المجتمع، ضف إلى ذلك أن القانون الضريبي يحدد العقوبات المقررة لمخالفه أو للمتهربين من الضريبة، وهذا ما يجعل القانون الإداري الأداة اللازمة التي تكفل القانون الضريبي من خلال تطبيق العقوبات الواجبة التطبيق على الأشخاص المخالفين لقوانين الضرائب بمختلف أشكالها<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> خالد عطوي، توزيع وتخصيص الضرائب والرسوم في النظام الجبائي الجزائري: قراءة في النسب المئوية وأشكالها القانونية، مرجع سابق، ص 389 وما يليها.

<sup>2</sup> علاقة القانون الجبائي بمختلف فروع القانون، مرجع سابق.

<sup>3</sup> مصطفى رشدي شيحة، التشريع الضريبي، الدار الجامعية، بيروت، 1988، ص 12.

<sup>4</sup> مبروكة حجار، مرجع سابق، ص 06.

## 2: علاقة القانون الضريبي بالقانون المدني

تتجلى علاقة القانون الضريبي بالقانون المدني الجزائري خصوصاً<sup>1</sup>؛ والقانون المدني عموماً في كون أحكام هذا الأخير هي الشريعة العامة التي توضح للقانون الضريبي الأحكام الخاصة بموطن المكلفين وجنسياتهم، والأحكام الخاصة بالعقود والصفقات التي تبرمها الأشخاص الطبيعية أو المعنوية "المقاولات" المكلفة قانوناً بدفع الضريبة، وفي حال أن القانون الضريبي لم ينص على حل موضوعي من ناحية الحقوق والواجبات للنزاعات القائمة بين المكلف والإدارة الضريبية، فيتم الرجوع إلى القواعد العامة الموجودة في القانون المدني بما يتناسب مع حالة القانون الضريبي. كما قضت بذلك محكمة النقض المصرية في طعنها رقم 8884 لسنة 65 جلسة 28 ديسمبر 1992، أما قواعد الاجراءات والطعن فيتوجب الرجوع فيها في جميع الحالات إلى القانون الضريبي لأنه قانون له استقلالته وخصائصه المتميزة عن أحكام القانون الخاص<sup>2</sup>.

## 3: علاقة القانون الضريبي بالقانون التجاري

تتجلى علاقة القانون الضريبي بالقانون التجاري الصادر بموجب الأمر 75-58<sup>3</sup> في تعريف القانون التجاري للأحكام الخاصة بتأسيس وحل الشركات التجارية التي تلزم بدفع الضريبة على أرباح الشركات كما نصت على ذلك المواد من 135-167 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. من خلال ما سبق عرضه من مبررات وحجج مختلفة نخلص إلى نتيجة مفادها أن القانون الضريبي يعتبر قانوناً مستقلاً بصفة نسبية عن فروع القانون العام والخاص، ومرد هذه النسبية تكمن في تمييز هذا القانون من حيث مصادره وخصائصه المتنوعة من جهة، وارتباط قواعد القانونية بالكثير من قواعد القانون العام وقواعد القانون الخاص من جهة أخرى.

## المطلب الثاني: مصادر القانون الضريبي الجزائري

يستقي القانون الضريبي الجزائري قواعده من ثلاثة مصادر مختلفة من حيث الشكل: الأول منها يتمثل في الاتفاقيات الدولية ونصوص الدستور المختلفة التي خضعت للعديد من التعديلات (الفرع الأول)، الشكل الثاني يتمثل في القوانين المختلفة للضرائب (الفرع الثاني)، أما الشكل الثالث والأخير فيتمثل في التشريعات الفرعية التي تصدر في شكل مراسيم وتعليمات و مناقشات (الفرع الثالث).

<sup>1</sup> الأمر 75-58 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر 1975، المتضمن القانون المدني المعدل والمتمم، الرابط: <https://www.joradp.dz/trv/acivil>، تاريخ المشاهدة: 02 جانفي 2020.

<sup>2</sup> ذكي عبد الهادي العريان، مرجع سابق، ص 279، 280.

<sup>3</sup> الأمر 75-59 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر 1975، المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم، الرابط: <https://www.joradp.dz/TRV/ACom>، تاريخ المشاهدة: 02 جانفي 2020.

## الفرع الأول: الاتفاقيات الدولية والدستور

تعتبر الاتفاقيات الدولية من أهم مصادر القانون الضريبي، لأن المادة 154 من تعديل الدستور الجزائري لسنة 2020 قد نصت على سمو الاتفاقيات الدولية التي يصادق عليها رئيس الجمهورية حسب الشروط المنصوص عليها في الدستور على القانون (أولاً)، كما يعتبر الدستور من أهم مصادر القانون كونه يضمن الحقوق والحريات، ويحمي حرية اختيار الشعب، ويضفي المشروعية على ممارسة السلطات، ويكرس عبقرية الشعب، ويؤكد بكل عزم أكثر من أي وقت مضى سمو القانون<sup>1</sup> (ثانياً).

### أولاً: الاتفاقيات الدولية

تعتبر اتفاقيات الجزائر الدولية مصدراً مهماً من مصادر القانون الضرائب في الجزائر، وهي اتفاق مكتوب بين دولتين أو أكثر يخضع للقانون الدولي سواء تم في وثيقة واحدة أو أكثر، وأياً كانت التسمية التي تطلق عليه، وقد تميزت بجملة من الخصائص هي:

1: اقتصار مضامين الاتفاقيات الدولية على معالجة موضوعات التهرب والازدواج والغش الضريبي، ومسائل التعاون بين الدول، وهذا ما جعل هدفها الأساسي يتمثل في تفادي مشاكل الازدواج والتهرب والغش الضريبيين ودعم مسائل التعاون بين الدول، لكون الاتفاقيات الدولية التي أبرمتها الجزائر مع كل من كندا<sup>2</sup>، رومانيا<sup>3</sup>، روسيا<sup>4</sup>، تركيا<sup>5</sup>، بلغاريا<sup>6</sup>، موريتانيا<sup>7</sup>، البحرين<sup>8</sup>، قد عالجت موضوع تجنب

<sup>1</sup> الفقرة 11 و 13 من ديباجة التعديل الدستوري لسنة 2020، ص 05.

<sup>2</sup> مرسوم رئاسي 2000-364 مؤرخ في 20 شعبان 1421 الموافق 16/11/2000، المتضمن المصادقة على الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية وحكومة كندا قصد تجنب الازدواج الضريبي وتفادي التهرب الجبائي في ميدان الضريبة على الدخل والثروة، ج.ر.، العدد 68، 19 نوفمبر 2000.

<sup>3</sup> مرسوم رئاسي 95-186 مؤرخ في 17 صفر 1416 الموافق 15 يوليو 1995، المتضمن المصادقة على الاتفاقية بين حكومة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة رومانيا قصد تجنب الازدواج الضريبي وتفادي التهرب الجبائي في ميدان الضريبة على الدخل والثروة وعلى البروتوكول الإضافي الموقعين في الجزائر في 28 يونيو 1994، ج.ر.ج.د.ش.، العدد 37، 16 يوليو 1995.

<sup>4</sup> مرسوم رئاسي رقم 106-127 مؤرخ في 04 ربيع الأول عام 1427 الموافق 03 أفريل 2006 يتضمن التصديق على الاتفاقية بين الحكومة الجزائرية وحكومة فدرالية روسيا من أجل تجنب الازدواج الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة، الموقعة بالجزائر في 10 مارس 2006، ج.ر.ج.د.ش.، العدد 21، 05 أفريل 2006.

<sup>5</sup> مرسوم رئاسي 94-305 مؤرخ في 26 ربيع الثاني 1415 الموافق 02 أكتوبر 1994 المتضمن المصادقة على الاتفاقية المبرمة بين الحكومة الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة الجمهورية التركية قصد تجنب الازدواج الضريبي في ميدان الضريبة على الدخل والثروة وعلى البروتوكول الملحق الموقعين في أنقرة في 02 غشت 1994، ج.ر.ج.د.ش.، عدد 65، 12 أكتوبر 1994،

<sup>6</sup> مرسوم رئاسي رقم 04-435 مؤرخ في 17 ذي القعدة 1425 الموافق 29 ديسمبر 2004 يتضمن التصديق على الاتفاقية بين الجمهورية الجزائرية والجمهورية البلغارية من أجل تجنب الازدواج الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة، الموقعة في الجزائر في 25 أكتوبر 1998، ج.ر.ج.د.ش.، العدد 01، 02 جانفي 2005.

<sup>7</sup> مرسوم رئاسي رقم 15-336 مؤرخ في 15 ربيع الأول عام 1437 الموافق 27/12/2015 يتضمن التصديق على الاتفاقية بين الجمهورية الجزائرية والجمهورية الإسلامية الموريتانية من أجل تفادي الازدواج الضريبي وتجنب التهرب والغش الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة الموقعة بالجزائر بتاريخ 11 ديسمبر سنة 2011، ج.ر.ج.د.ش.، العدد 70، 29 ديسمبر 2015.

<sup>8</sup> المرسوم الرئاسي 03-276 المؤرخ في 15 جمادى الثانية 1424 الموافق 14 غشت 2003 المتضمن التصديق على الاتفاقية بين حكومة الجزائر وحكومة البحرين بشأن تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب بالنسبة للضريبة على الدخل، الموقعة 11 يونيو 2000، ج.ر.ج.د.ش.، عدد 50، 20 غشت 2003.

الأزدواج الضريبي، كما عالجت الاتفاقيات الدولية التي أبرمتها الجزائر مع كل من إيطاليا<sup>1</sup> وأوكرانيا<sup>2</sup> موضوع تجنب الأزدواج الضريبي ومنع الغش والتهرب الضريبيين، أما الاتفاقيات الدولية التي أبرمتها الجزائر مع كل من فرنسا وبلجيكا فقد عالجت موضوعات تفادي الأزدواج الضريبي وإرساء قواعد التعاون الدولي<sup>3</sup>. كما تميزت اتفاقيتها مع النمسا بكونها اتفاقية خاصة بالضرائب على الدخل والثروة، وهذا ما جعلها اتفاقية تطبق على الأشخاص المقيمين في كل دولة منهما أوهما معا في مجال الضرائب على الدخل والثروة<sup>4</sup>.

2: تميز اتفاقيات الجزائر في المجال الضريبي بكونها اتفاقيات دولية ذات طابع ثنائي، بعضها مبرم مع الدول، والبعض الآخر منها مبرم مع المنظمات الدولية، وهي في مجملها اتفاقيات دولية ملزمة لجميع الأطراف الملتزمة بها عن طريق المصادقة أو التوقيع أو بأي طريقة أخرى، لأن اتفاقية فيينا لقانون المعاهدات لعامي 1969 و1986 قد ألزمت الدول الأطراف بضرورة تنفيذ التزاماتها بحسن نية تطبيقا لمبدأ العقد شريعة المتعاقدين.

3: تميز اتفاقيات الجزائر في المجال الضريبي من ناحية نشرها في الجريدة الرسمية، في كون بعضها قد نشر مع مرسوم نشرها في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، الأمر الذي جعل نصوصها ملزمة لجميع الجهات في الدولة، لكون مضامينها قد نشرت في الجريدة الرسمية، أما البعض الآخر من هذه الاتفاقيات فقد اقتصر النشر فيها على مرسوم النشر فقط، وهذا الأمر يفضي إلى جعلها ملزمة للجزائر في مواجهة غيرها من الدول، لكنها لا تعتبر ملزمة للقضاة والأفراد على المستوى الوطني، لكون أحكامها لم تنشر في الجريدة الرسمية، لأن النشر هو القرينة الوحيدة التي تجعل المواطنين والقضاة ملزمين

<sup>1</sup> المرسوم الرئاسي 91-234 المؤرخ في 08 محرم 1421هـ الموافق 20 يوليو 1991، يتضمن المصادقة على الاتفاقية بين الحكومة الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة الجمهورية الإيطالية قد تجنب الأزدواج الضريبي على الدخل والثروة وتفادي التهرب والغش الجبائي والبروتوكول الإضافي الموقعين في الجزائر 03 فيفري 1991، ج.ر.ج.د.ش، العدد 35، 24 يوليو 1991.

<sup>2</sup> مرسوم رئاسي 04-131 المؤرخ في 29 صفر 1425 الموافق 04/19/2004 المتضمن التصديق على الاتفاقية بين الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وديوان وزراء أوكرانيا قصد تجنب الأزدواج الضريبي وتفادي التهرب والغش الجبائي في ميدان الضريبة على الدخل والثروة الموقعة في الجزائر 14 ديسمبر 2002، ج.ر.ج.د.ش، العدد 27، 28 أبريل 2004.

<sup>3</sup> المرسوم الرئاسي 02-121 المؤرخ في 24 محرم 1423 الموافق 07/04/2002 المتضمن المصادقة على الاتفاقية بين الحكومة الجزائرية الديمقراطية الشعبية وحكومة الجمهورية الفرنسية قصد تجنب الأزدواج الضريبي وتفادي الغش والتهرب الجبائي ووضع قواعد المساعدة المتبادلة في ميدان الضريبة على الدخل والثروة والتركات الموقعة بالجزائر في 17 أكتوبر 1999، ج.ر.ج.د.ش، العدد 25، 10 أبريل سنة 2002، المرسوم الرئاسي 02-432 المؤرخ في 05 شوال 1423 الموافق 09 ديسمبر 2002 المتضمن المصادقة على الاتفاقية بين الجمهورية الجزائرية ومملكة بلجيكا قصد تفادي الأزدواج الضريبي وإرساء قواعد التعاون المتبادل في ميدان الضرائب على الدخل والثروة، الموقعة بالجزائر 15 ديسمبر 1991، ج.ر.ج.د.ش، العدد 82، 11 ديسمبر 2002.

<sup>4</sup> المادة 01 من الاتفاقية، المرسوم الرئاسي 05-194 المؤرخ في 29 ربيع الثاني 1426 الموافق 28/05/2005، المتضمن التصديق على الاتفاقية بين الحكومة الجزائرية وحكومة جمهورية النمسا في مجال الضرائب على الدخل وعلى الثروة، الموقعة بفيينا في 17 يونيو 2003، ج.ر.ج.د.ش، العدد 38، 01 يونيو 2005.

باحترام أو تطبيق أحكام هذه الاتفاقيات على التوالي. ولكن في ظل التعديل الدستوري لسنة 2020 اتضحت لنا قاعدة مفادها أنه لا يجوز الاحتجاج بالمعاهدات إلا بعد نشرها بالطرق الرسمية؛ لأن المادة 78 من هذا التعديل قد نصت على أنه: " لا يحتج بالقوانين والتنظيمات إلا بعد نشرها بالطرق الرسمية"، خصوصا وأن المادة 171 قد ألزمت القضاة في ممارسة وظيفتهم بتطبيق المعاهدات المصادق عليها، الأمر الذي جعل نشر المعاهدات يأخذ الحكم المتعلق بنشر القوانين والتنظيمات، لأن المعاهدات لا يتم نشرها إلا بموجب قانون أو أمر أو مرسوم.

## ثانيا: الدستور

يعتبر الدستور القانون الأساسي والأسمي للدولة الجزائرية<sup>1</sup>، حيث أنه يبين حقوق وواجبات المواطنين والأشخاص عموما (1) كما يحدد اختصاصات وواجبات السلطات العامة التشريعية والتنفيذية والقضائية في المجال الضريبي، لأن المصدر الدستوري للقانون الضريبي يتجلى في النصوص القانونية التي توجد في دستور الدولة، وتتضمن معلومات حول الضرائب بمختلف مصادرها (2).

### 1: تحديد الدستور لحقوق وواجبات الأشخاص في المجال الضريبي

يعد الدستور الركيزة الأساسية لمختلف مصادر التشريع في الدولة<sup>2</sup>، ولهذا نص التعديل الدستوري لسنة 2020 في المادة 82 منه على أن المكلفون بالضريبة متساوون أمام الضريبة، التي تعتبر واجبا من واجبات المواطنة، وعلى أن: كل فعل يهدف إلى التحايل على مبدأ المساواة بين المكلفين بها، يعد مساسا بمصالح المجموعة الوطنية، ولذلك نصت ذات المادة على أن يعاقب القانون على التهرب والغش الضريبي.

### 2: تحديد الدستور لاختصاص وواجبات السلطات العامة في المجال الضريبي

ظهرت اختصاصات وواجبات السلطات العامة الجزائرية في المجال الضريبي في التعديل الدستوري الجزائري لعام 2020 في جملة من المواد منها المادة 82 التي نصت على أنه: " لا يجوز أن تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون"، و" كل فعل يهدف إلى التحايل في المساواة بين المكلفين بالضريبة يعد مساسا بمصالح المجموعة الوطنية"، كما تجلت هذه الاختصاصات في نص المادة 139 التي نصت على أن يشرع البرلمان في مجال إحداث الضرائب والجبايات والرسوم والحقوق المختلفة، وتحديد أساسها ونسبها". كما تجلت اختصاصات السلطات العامة في المجال الضريبي في التعديل الدستوري لعام 2020 في نص المادة 159 التي أعطت لكل غرفة من البرلمان إمكانية إنشاء لجان تحقيق في أي

<sup>1</sup> الفقرة 12 من ديباجة التعديل الدستوري لسنة 2016، الفقرة 14 من ديباجة التعديل الدستوري لسنة 2020.

<sup>2</sup> يوسف قاشي، مرجع سابق، ص 27.

وقت في قضايا ذات مصلحة عامة بخصوص وقائع تكون محل اجراء قضائي"، وكذا المادتين 158 و 160 التي خولتا على التوالي أعضاء البرلمان توجيه سؤال شفهي أو كتابي لأي عضو من أعضاء الحكومة، وكذا إمكانية استجواب الحكومة في أية مسألة ذات أهمية وطنية.

### الفرع الثاني: التشريع الضريبي

التشريع الضريبي هو كل ما يصدر عن البرلمان الجزائري في شكل قوانين عضوية أو قوانين عادية، أو ما يصدر عن رئيس الجمهورية في شكل أوامر أو تشريعات تفويضية كما عبر عنها البعض من الدارسين، وفي هذا الإطار حددت المادة 13 من قانون المالية رقم 84-17 بعض مجالات هذا التشريع بطريقة صريحة بقولها: "فضلا عن القوانين المتخذة في المجال الجبائي أو في مجال الأملاك الوطنية والمجال البترولي، يمكن لقوانين المالية دون سواها، النص على الأحكام المتعلقة بوعاء ونسب و كفاءات تحصيل مختلف أنواع الضرائب، وكذا بالإعفاء الجبائي"<sup>1</sup>، كما نصت المادة 15 من ذات القانون على أنه: "لا يمكن تأسيس أي رسم شبه جبائي وتحصيله إلا بموجب حكم من أحكام قانون المالية"<sup>2</sup>، كما نصت المادة 139 من التعديل الدستوري الجزائري لسنة 2020 على: أن يشرع البرلمان في مجال إحداث الضرائب والجبائيات والرسوم والحقوق المختلفة"، الأمر الذي جعل تشريع الجزائر في المجال الضريبي يتكون من جملة القوانين الخاصة بمختلف الضرائب والرسوم المماثلة لها من حيث تأسيسها، وتحديد وعائها، ونسبها، وكيفية تحصيلها، أو حل النزاعات المتعلقة بها، ومن هذه القوانين نذكر:

#### أولاً: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

تم تقنين هذا القانون بموجب الأمر 76-101 الصادر في 09 ديسمبر 1976، غير أن أحكامه قد خضعت للكثير من التطورات القانونية التي أدت إلى إلغاء بعض نصوصها، وتعديل البعض الآخر بموجب قوانين المالية للسنة وقوانين المالية التكميلية الصادرة منذ 1992 إلى 2022.<sup>3</sup>

#### ثانياً: قانون الضرائب غير المباشرة

تم تقنين هذا القانون بموجب الأمر 76-104 الصادر في 09 ديسمبر 1976، غير أن أحكامه قد عدلت وألغيت في الكثير من نصوصها بموجب قوانين المالية للسنة وقوانين المالية التكميلية.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> المادة 13، القانون 84-17، مرجع سابق.

<sup>2</sup> الفقرة 02، المادة 15، القانون 84-17، مرجع نفسه.

<sup>3</sup> المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، نشرة 2019، ص 83-84.

<sup>4</sup> راجع قوانين المالية الصادرة منذ عام 1978، 1980، 1981، 1983، 1984، 1985، 1987، 1986، 1988، 1989، 1990، 1991، 1992، 1994، 1996، 2001، 2002، 2003، 2005، 2006، 2007، 2008، 2009، 2010، 2011، 2012، 2014، 2015، 2016، 2017، 2018، 2019، أنظر:

المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، قانون الضرائب غير المباشرة، نشرة 2019، ص 02-70.

## ثالثا: قانون الإجراءات الجبائية

تأسس هذا القانون بموجب المادة 40 من قانون المالية رقم 01-21 المؤرخ في 22-12-2001، غير أن أحكامه قد عدلت، و أُلغيت في بعض أحكامها بموجب قوانين المالية لسنة 2010، 2011، 2015، 2016، 2017، و 2020<sup>1</sup>.

## رابعا: قانون الرسم على قيمة الأعمال

تم تقنين هذا القانون بموجب الأمر 76-102 في 09 ديسمبر 1976، غير أن أحكامه قد خضعت للكثير من التطورات القانونية التي أدت إلى إلغاء بعض نصوصه، وتعديل البعض الآخر بموجب قوانين المالية للسنة وقوانين المالية التكميلية الصادرة منذ عام 1991 إلى عام 2022<sup>2</sup>.

## الفرع الثالث: التشريع الفرعي

لا يقتصر القانون الضريبي بمفهومه الواسع على جملة القوانين التي يصدرها البرلمان باعتباره صاحب الاختصاص الأصيل في التشريع، بل يتجاوز ذلك ليلاصق التشريع الفرعي الذي تصدره السلطة التنفيذية التي يحق لها أن تمارس اختصاصاتها في المجال الضريبي من خلال النصوص التنظيمية التي تصدرها في شكل مراسيم أو قرارات وزارية مشتركة أو قرارات وزارية أو مقررات (أولا)، أو غيرها من التعليمات والمناشير أو اللوائح التنفيذية التي تصدرها الإدارات من أجل تفسير وتبيين القوانين الضريبية أو توجيه التعليمات إلى أعوانها من أجل تبيان تفاصيل القانون الضريبي (ثانيا).

## أولا: التشريع التنظيمي

لقد نصت المادة 91 من التعديل الدستوري لسنة 2020 على أن: يتولى رئيس الجمهورية السلطة التنظيمية ويوقع المراسيم الرئاسية"، ونصت كذلك الفقرة الثالثة من المادة 112 من ذات التعديل على أن يقوم الوزير الأول بتطبيق القوانين والتنظيمات، كما نصت المادة 141 على أن: يمارس رئيس الجمهورية سلطته التنظيمية في المسائل غير المخصصة للقانون من خلال المراسيم الرئاسية"، الأمر الذي جعل سلطة رئيس الجمهورية في هذا الإطار هي سلطة تنظيمية مستقلة (1)، مختلفة عن السلطة التنظيمية التي يمارسها الوزير الأول كما نصت على ذلك الفقرة الثانية من المادة 141 من التعديل الدستوري الجزائري لسنة 2020 بقولها: "يندرج تطبيق القوانين في المجال التنظيمي الذي يعود للوزير الأول" (2).

<sup>1</sup> وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، قانون الإجراءات الجبائية، نشرة 2019، المواد من 50-63 من القانون 19-14، المرجع السابق.

<sup>2</sup> المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، قانون الرسم على قيمة الأعمال، نشرة 2022، ص 35-36.

## 1: السلطة التنظيمية لرئيس الجمهورية

يمارس رئيس الجمهورية سلطته التنظيمية عن طريق المراسيم الرئاسية، حيث تعتبر هذه المراسيم التي تصدر في المسائل غير المخصصة للقانون بمثابة المراسيم التنظيمية الرئاسية، وهي قرارات إدارية تنظيمية عامة، تصدر عن رئيس السلطة التنفيذية، وهي تحتوي على قواعد عامة، مجردة وموضوعية<sup>1</sup>، وهي سلطة تتميز بعدة خصائص هي:

### أ: سلطة مستمدة من الدستور

تستمد السلطة التنظيمية لرئيس الجمهورية من الدستور، وهي تتخذ لمعالجة مسائل بصفة مستقلة عن القانون، وهي غير خاضعة في إصدارها لأية شروط سوى تلك المقررة في الدستور<sup>2</sup>، ومن هذه الشروط نذكر: ممارستها من قبل رئيس الجمهورية، بواسطة مراسيم رئاسية، في المجالات غير المخصصة للقانونين العادي والعضوي، ما يجعلها لا تستند في وجودها لأي نص قانوني سابق عليها بل هي مستمدة مباشرة من أحكام الدستور.

### ب: أداة ممارسة السلطة التنظيمية المستقلة

يمارس رئيس الجمهورية سلطته التنظيمية المستقلة بواسطة المراسيم الرئاسية، كما نصت على ذلك المادة 91 من التعديل الدستوري لسنة 2020 بقولها: يضطلع رئيس الجمهورية، بالإضافة للسلطات التي تخولها إياه أحكام أخرى في الدستور، بالسلطات والصلاحيات التالية:  
(7) يوقع المراسيم الرئاسية".

### ت: سلطة غير محددة بمجال محدد

تعتبر سلطة رئيس الجمهورية في المجال التنظيمي غير محددة بمجال قانوني محدد، لأن الفقرة السادسة من المادة 91 من التعديل الدستوري لسنة 2020 قد نصت على أن: يتولى رئيس الجمهورية السلطة التنظيمية"، كما نصت الفقرة الأولى من المادة 141 من ذات التعديل على أن: يمارس رئيس الجمهورية سلطته التنظيمية في المسائل غير المخصصة للقانون"، وهذا ما جعل سلطته في هذا الإطار تشمل كل ما يخرج عن مجالات القانون العادي المحددة في المادتين 139 و146 من الدستور، كما تخرج السلطة التنظيمية لرئيس الجمهورية عن المجالات المخصصة للقانون العضوي كما هي محددة في المادة 140 من التعديل الدستوري لسنة 2020.

<sup>1</sup> وحيد خنيش، ناصر جودي، السلطة التنظيمية لرئيس الجمهورية، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمن ميرة، بجاية، 2017، ص 34.

<sup>2</sup> رزيقة عباد، جمال بن سالم، السلطة التنظيمية في ظل التعديل الدستوري لسنة 2020، مجلة أفاق للعلوم، المجلد 07، العدد 03، جامعة زيان عاشور الجلفة، 2022، ص 770.

إن استبعاد المجالات المخصصة للقانون من نطاق السلطة التنظيمية لرئيس الجمهورية، هو استبعاد أرجعه البعض في كون المجالات غير المخصصة للقانون هي مجالات تتطلب المعالجة السريعة كونها قد تترتب عنها آثار جسيمة تطل الحياة الوطنية، ولذلك قال بعض الدارسين أن حصر مجالات القانون هو أمر ايجابي يجعل البرلمان يعمل في أريحية<sup>1</sup>.

ث: سلطة رئاسية لا يجوز تفويضها

إن السلطة المستقلة لرئيس الجمهورية في مجال التنظيم هي سلطة رئاسية لأن المادة 91 من التعديل الدستوري لسنة 2020 قد نصت على أن: يضطلع رئيس الجمهورية، بالإضافة للسلطات التي تخولها إياه أحكام أخرى في الدستور، بالسلطات والصلاحيات التالية:

6) يتولى رئيس الجمهورية السلطة التنظيمية". كما تتميز السلطة المستقلة لرئيس الجمهورية في مجال التنظيم بكونها سلطة لصيقة بشخصه، لأن المادة 93 من الدستور قد نصت على أنه لا يجوز لرئيس الجمهورية أن يفوض سلطته في تطبيق الأحكام المنصوص عليها في المادة 91 من الدستور<sup>2</sup>.

2: السلطة التنظيمية للوزير الأول أو رئيس الحكومة

لقد نصت الفقرة الثانية من المادة 141 على السلطة التنظيمية للوزير الأول أو رئيس الحكومة، حسب الحالة، بقولها: "يندرج تطبيق القوانين في المجال التنظيمي الذي يعود للوزير الأول أو لرئيس الحكومة، حسب الحالة". وهذا ما جعل قراءتنا لهذه الفقرة تبين لنا تميز السلطة التنظيمية المذكورة بالخصائص التالية:

أ: ارتباط السلطة التنظيمية للوزير الأول أو رئيس الحكومة بتطبيق القوانين والتنظيمات

إن اختصاص الوزير الأول أو رئيس الحكومة في المجال التنظيمي مرتبط بتطبيق القوانين التي يصدرها البرلمان، لذلك يتوجب عليهما حسب الحالة، تنفيذ هذه القوانين كون الحكومة هي الجهة القادرة بحكم موقعها التنفيذي على تحقيق ما يحتاجه القانون، كما تشمل السلطة التنظيمية للوزير الأول أو رئيس الحكومة تطبيق التنظيمات الصادرة من طرف رئيس الجمهورية، لأن الفقرة الثالثة من المادة 112 من الدستور قد نصت على أن يقوم الوزير الأول أو رئيس الحكومة، حسب الحالة، بتطبيق القوانين والتنظيمات"، وهذا ما يجعل سلطة التنظيم الفرعي لا تقتصر على تطبيق القوانين بل تتعدى هذا الاختصاص إلى تنفيذ التنظيمات المستقلة لرئيس الجمهورية<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> رزيقة عباد، جمال بن سالم، مرجع سابق، ص 773.

<sup>2</sup> الفقرة الثالثة، المادة 93 من التعديل الدستوري الجزائري لسنة 2020.

<sup>3</sup> رزيقة عباد، جمال بن سالم، مرجع نفسه، ص 772.

ب: اعتبار السلطة التنظيمية للوزير الأول أو رئيس الحكومة سلطة مشتقة وفرعية

إن ارتباط السلطة التنظيمية للوزير الأول أو رئيس الحكومة، حسب الحالة، بتطبيق القوانين والتنظيمات، قد جعلها تعتبر سلطة مشتقة من القوانين والتنظيمات السابقة عليها، الأمر الذي جعلها تعتبر كذلك سلطة فرعية متولدة عن السلطات التي يمارسها البرلمان في مجال التشريع، أو يمارسها رئيس الجمهورية في مجال التنظيم.

ت: أداة ممارسة السلطة التنظيمية للوزير الأول أو رئيس الحكومة

يمارس الوزير الأول أو رئيس الحكومة سلطته التنظيمية المشتقة أو الفرعية بواسطة المراسيم التنفيذية، كما نصت على ذلك المادة 112 من التعديل الدستوري لسنة 2020 بقولها: يمارس الوزير الأول أو رئيس الحكومة، حسب الحالة، زيادة على السلطات التي تخولها إياه صراحة أحكام أخرى في الدستور، بالصلاحيات الآتية: (5) يوقع المراسيم التنفيذية".

إن التطبيق العملي للقوانين والتنظيمات يستلزم أن تصدر بشأنه مراسيم تنفيذية تتضمن الأحكام التفصيلية أو التكميلية اللازمة لتسيير تنفيذ القوانين والتنظيمات، لأن القانون مهما كان كاملاً فإنه بحاجة إلى تدابير تطبيقية يتعين اتخاذها بموجب مراسيم تنفيذية

ث: السلطة التنظيمية للوزير الأول أو رئيس الحكومة سلطة أصيلة

تعتبر سلطة الوزير الأول أو رئيس الحكومة في مجال التنظيم سلطة أصيلة لأن أحكام الدستور قد خولتهم هذه السلطة دون سواهم، وهو ما جعلها تعتبر سلطة كاشفة لحق مقرر في الدستور، و هذا الحق لا يعتبر تفويضاً لوزير الأول أو رئيس الحكومة، بل يعتبر حق دستوري كاشف للسلطة التقديرية التي تتمتع بها هذه الهيئات الدستورية.

ثانياً: التعليمات والمناشير

تتكون التعليمات والمناشير أو ما يعبر عنه في الفقه باللوائح التنفيذية، من تعليقات الإدارة الضريبية أو المذكرات التفسيرية التي تصدر عنها، وكذلك التوجيهات التي توجهها إلى أعوانها وموظفيها على المستوى المركزي أو اللامركزي. وهي تكتسي أهمية بالغة في تطبيق القانون الضريبي خصوصاً وأن هذا الأخير يتسم ببعض التعقيدات نظراً لطابعه المعقد. كما تظهر أهميتها في كونها تساهم في تبيان تفاصيل القانون الضريبي، وتبيان الحالات الجديدة التي قد تستجد في إطار تطبيقه، فصدورها مرتبط بقوانين عادية غير واضحة ولا تبين الأوجه المختلفة لتطبيق القانون العادي أو التفويضي، وهذا هو الأمر الذي جعلها لا تصدر اعتباراً بل تصدر لتطبيق وتفسير هذا القانون<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> يوسف قاشي، مرجع سابق ص 31. من تعديل سنة 2016، المادة 82 من تعديل سنة 2020.

## المطلب الثالث: تطور القانون الضريبي

إن الدراسة التاريخية للقانون الضريبي مسألة في غاية الأهمية لأنها تهدف إلى معرفة المراحل التي مر بها، وإلى التغييرات العديدة التي طرأت على القواعد والمبادئ والمصادر التي استنبط منها، لأن السياسة الجبائية منذ الاستقلال إلى اليوم قد مرت بمرحلتين مختلفتين، المرحلة الأولى منهما هي مرحلة انتقالية امتدت في تاريخها من عام 1962 إلى عام 1975 لأن النظام الضريبي فيها كان نظاما موروثا عن الاستعمار في هيكله وتقسيماته، والفرق الوحيد فيه تجلى في ارتفاع معدلات الضرائب نظرا لحاجة الجزائر القسوى للتمويل<sup>1</sup> (الفرع الأول)، المرحلة الثانية امتدت في تاريخها بعد سنة 1976 إلى اليوم، وفيها عرفت الضريبة الجزائرية الكثير من التطورات العضوية والموضوعية (الفرع الثاني).

### الفرع الأول: الضريبة الجزائرية في المرحلة الانتقالية

لقد مرت الضريبة الجزائرية في مرحلتها الانتقالية الممتدة من جويلية 1962 إلى 05 جويلية 1975 بمرحلتين متتاليتين، المرحلة الأولى منها امتدت منذ 05 جويلية 1962 إلى غاية في 31-12-1965 تاريخ اصدار قانون المالية رقم 65-320، وفيها أثار النظام الضريبي إشكالياتي: الأولى منهما تعلقت بسيادته، والثانية تعلقت بمدى دستوريته (أولا)، أما المرحلة الثانية فقد امتدت من 08-04-1965 إلى 30-12-1975 تاريخ الموافقة على القوانين الجبائية بموجب الأمر 75-87<sup>2</sup>، وفيها تميزت الضرائب من حيث سيادتها ودستوريتها ومختلف جوانبها التشريعية و الاقتصادية (ثانيا).

### أولا: الضريبة الجزائرية في المرحلة الانتقالية الأولى

غداة الاستقلال كان لزاما على الحكومة التخلص من كل تبعات المرحلة الاستعمارية السابقة، لذلك اجتمع المجلس الوطني لأول مرة خلال السداسي الثاني لعام 1962 وفي نهاية الدورة الأولى اصدر المجلس الوطني أول قانون للمالية 62-155 في 31 ديسمبر<sup>3</sup> 1962، كما أعلن هذا المجلس بأن الظروف لن تسمح بعد بتخصيص تشريع ملائم لاحتياجات البلاد، ولذلك قرر سريان العمل بالتشريع الفرنسي الساري المفعول إلى غاية 1962/12/31 باستثناء ما يتعارض منه مع السيادة الوطنية<sup>4</sup>، ولهذا تضمن الهيكل الضريبي من الناحيتين الشكلية والموضوعية جملة من الضرائب

<sup>1</sup> العياشي عجلان، ترشيد النظام الجبائي في مجال الوعاء والتحصيل، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006، ص 76.

<sup>2</sup> الأمر 75-87 المؤرخ في 27 ذي الحجة 1395 الموافق 30 ديسمبر 1975 المتضمن الموافقة على القوانين الجبائية، ج.ر.ج.د.ش.، العدد 104، 30 ديسمبر 1975.

<sup>3</sup> La loi 62.155 du 31 Décembre 1962 J.O.R.A.D.P 1er année b° 11 31 Décembre 1962

<sup>4</sup> القانون 62-157 المؤرخ في 31 ديسمبر 1962، ج ر، العدد 02، 11 جانفي 1963، هاني عبد الكريم، رشيد طارق، مصادر قانون المالية في الجزائر، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة زيان عاشور، 2017، ص 40.

المحددة وفقا للقوانين الفرنسية (1)، غير أن الدارسين الجزائريين قد اختلفوا حول مدى سيادتها من جهة، لذلك ذهب بعضهم إلى القول بعدم سيادية الهيكل الضريبي المطبق في الجزائر سواء قبل صدور القانون 62-157 أو بعده (2)، أما الجانب الثاني فقد ذهب إلى القول بأن الهيكل الضريبي المطبق في الجزائر هو هيكل سيادي، لأن الميدان المالي والميزاني يعتبر من الميادين السيادية للجزائر المستقلة (3). كما اختلف الباحثون الجزائريون في دراستهم لهذه المرحلة حول دستورية القوانين المؤطرة للضريبة الجزائرية بعد صدور أول دستور للجزائر في 1963 (4)، وهذا ما جعل المشرع يتردد في تقنين مكونات الجباية (5).

### 1: الهيكل الضريبي الجزائري غداة الاستقلال

لم يعرف التشريع الضريبي غداة الاستقلال تحولا كبيرا أو كليا، وإنما اتبعت الدولة الجزائرية فيه تمديد العمل بالقوانين الفرنسية في كل جوانبها باستثناء تلك التي تتعارض مع السيادة الوطنية، ولهذا السبب أصبح الهيكل الضريبي الجزائري يشمل جملة من الضرائب هي: الضرائب على الدخل (أ)، الضرائب على رأس المال (ب)، الضرائب على الاستهلاك (ت).

#### أ: الضرائب على الدخل

تضم الضرائب على الدخل ما يلي: الضرائب على المرتبات والأجور، الضرائب على الأجور العالية، الضرائب على المهن الحرة، الضرائب على الأرباح التجارية والصناعية، الرسم على النشاط التجاري والصناعي، الضريبة على دخل رأس المال المنقول، الضريبة على الأملاك المبنية<sup>1</sup>.

#### ب: الضرائب على رأس المال

تشمل الضرائب على رأس المال، الضريبة على انتقال الملكية، والضريبة على زيادة القيم المنقولة.

#### ت: الضرائب على الاستهلاك

تضم الضرائب على الاستهلاك، الضريبة الوحيدة على الإنتاج، الضريبة الوحيدة على تقديم الخدمات.

### 2: الجانب القائل بعدم سيادية الهيكل الضريبي غداة الاستقلال

مثل الجانب القائل بعدم سيادية الهيكل الجبائي المطبق في الجزائر غداة الاستقلال، الأستاذ "يانات بوعلام" والأستاذ "دنديني يحي" مشيرين إلى أن الهيكل الجبائي هو هيكل غير سيادي لاستمرارية العمل

<sup>1</sup> طارق الضب، الإصلاح الضريبي في الجزائر، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، ص 12.

فيه بالتشريعات الفرنسية وعلى رأسها الأمر الصادر في 02/01/1959<sup>1</sup>، والحجة في ذلك تتمثل فيما يلي:

أ- تواجد نص المرسوم الفرنسي رقم 50-1412 ضمن تأشيريات العديد من النصوص القانونية الصادرة قبل تاريخ 31-12-1962 تاريخ إصدار أول قانون للمالية في الجزائر وأول قانون يجيز العمل بالقوانين الفرنسية باستثناء تلك المتعارضة مع السيادة الوطنية<sup>2</sup>.

ب- تطبيق البروتوكول الفرنسي الأول رقم 50-1412 المتعلق بتنفيذ العمليات المالية الفرنسية والجزائرية، والبروتوكول الفرنسي الثاني المتعلق بالرقابة المالية، بصفة مؤقتة من تاريخ 01 جويلية 1962 إلى 31 ديسمبر 1962، هي دلالة صريحة على تمديد العمل بالتشريعات الفرنسية السابقة، لأن المادة 13 من البروتوكولين قد أحالت في تطبيقهما إلى القوانين الفرنسية السارية، كالقانون العضوي رقم 59-02 المتعلق بقوانين المالية، والقانون رقم 50-1413 المتعلق بالنظام المالي للجزائر<sup>3</sup>.

ت-تمديد المادة الأولى من قانون المالية الجزائري رقم 62-155 العمل بالتشريعات الفرنسية السابقة على الأقل بالنسبة للإيرادات، واستمرار قوانين المالية الجزائرية في صدورها وفقا للتشريعات الفرنسية إلى غاية إلغاء أحكام القانون رقم 62-157 بموجب الأمر 73-29، الأمر الذي جعل الجزائر تتبنى خيار القطيعة مع النصوص الفرنسية بصفة نهائية<sup>4</sup>.

### 3: الجانب القائل بسيادية الهيكل الضريبي غداة الاستقلال

لقد مثل الجانب القائل بسيادية الهيكل الجبائي المطبق في الجزائر غداة الاستقلال الأستاذ محمد طاهر بوعارة، مبررا موقفه بحجتين الأولى منهما تتمثل في كون الميدان المالي ميدان سيادي (أ)، الحجة الثانية تتمثل في كون استمرارية العمل بالتشريعات الفرنسية هي استمرارية تقنية (ب).

### أ: الميدان المالي و الميزاني ميدان سيادي

لقد أشار محمد الطاهر بوعارة في مؤلفه "Les finances publiques" قائلاً أن الميدان المالي و الميزاني يعتبر من الميادين السيادية، لأنه كان من الصعب غداة الاستقلال تقبل تطبيق القوانين ذات الطبيعة الاستعمارية في الجزائر المستقلة<sup>5</sup>، والحجة في ذلك تكمن في استبعاد الكثير من المراسيم والقوانين والأوامر الجزائرية تطبيق قوانين الفترة الاستعمارية<sup>6</sup>. كما أن المرسوم الفرنسي رقم 50-1412 المتعلق

<sup>1</sup> Denideni (Y), La Pratique Du Système Budgétaire De L'état En Algérie ,O.P.U, Alger, 2002, P368.

<sup>2</sup> هاني عبد الكريم، رشيد طارق، المرجع السابق، ص 14.

<sup>3</sup> هاني عبد الكريم، رشيد طارق، المرجع السابق، ص 40.

<sup>4</sup> هاني رشيد، عبد الكريم طارق، المرجع نفسه، ص 40، 41.

<sup>5</sup> كريمة حدوش، مصادر قوانين الميزانية والمالية في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2017، ص 08.

<sup>6</sup> هاني رشيد، عبد الكريم طارق، المرجع السابق، ص 14.

بتنفيذ العمليات المالية الفرنسية والجزائرية هو البروتوكول الوحيد الذي يحمل عبارة- بصفة مؤقتة، مما يرجح فرضية اعتبار ميدان المالية العمومية ميدان سيادة أُنذاك من قبل القائمين على وضعه<sup>1</sup>.

ب: استمرار العمل بالتشريعات الفرنسية ضرورة تقنية

لقد قال محمد الطاهر بوعارة أن التنصيب على استمرارية العمل بالتشريعات المالية الفرنسية كان ضرورة تقنية لتفادي الوقوع في الفراغ القانوني الذي آلت إليه الجزائر، وهي دولة حديثة العهد بالاستقلال<sup>2</sup>. والحجة في ذلك تكمن في عدم تطبيق القانون العضوي الفرنسي رقم 59- 02 في الجزائر، لكونه لم يكن محل اهتمام من قبل المشرع، وهو ما ظهر جليا في قوانين المالية الأولى بعد الاستقلال، كما أن تمديد العمل بالقانون العضوي الفرنسي 59- 02 عن طريق القانون 59- 785 كان يتعلق كما نصت على ذلك المادة 01 بالتصويت والتصديق على الميزانية فقط. ضف إلى ذلك أن القوانين الجزائرية الصادرة بعد 31- 12- 1962 لا توجد في تأشيراتها إشارة إلى نصوص الفترة الاستعمارية بصفة شبه مطلقة<sup>3</sup>.

#### 4: الاختلاف حول دستورية القوانين المؤطرة للضرائب الجزائرية

لقد عرفت المرحلة الممتدة بعد صدور دستور 1963 صدور قانون المالية، كما عرفت صدور بعض القواعد التي تنظم جانبا من المالية العمومية، كالمرسوم 63- 127 المتضمن تنظيم وزارة المالية، ولذلك أشار بعض الدارسين إلى أن هذه القوانين غير دستورية، لأن دستور 1963 لم يتضمن لا مصطلح المالية ولا مصطلح الميزانية، ولم يمنح للمجلس الوطني صراحة منح الرخص المالية، وإنما منحه اختصاصا عاما في التصويت على القوانين، كما نصت على ذلك المادة 28 منه<sup>4</sup>، ولذلك شكلت شكلت الممارسة البرلمانية مصدرا مهما في تأطير قوانين المالية<sup>5</sup>، كما شكلت الأشغال البرلمانية مصدرا ماديا هاما في تأطير الميدان المالي والميزاني، فبمناسبة مناقشة قانون المالية لعام 1963 صرح النائب بوزيدا قائلاً أن: "التصويت على تحصيل الضريبة وخاصة التصويت على استعمال الدخل هما أحد الامتيازات الجوهرية للبرلمان". وفي مرحلة لاحقة شكلت الأحداث السياسية التي وقعت في 19-06-1965 قطيعة مع شرعية المؤسسات الدستورية المستندة إلى دستور 1963، ولذلك اعتبر مجلس الثورة صاحب السلطة المطلقة إلى حين وضع دستور جديد للبلاد. وفي هذه المرحلة لعب قانون المالية

<sup>1</sup> هاني عبد الكريم، رشيد طارق، المرجع السابق، ص 14.

<sup>2</sup> كريمة حدوش، المرجع السابق، ص 08. هاني عبد الكريم، رشيد طارق، المرجع السابق، ص 13.

<sup>3</sup> هاني عبد الكريم، رشيد طارق، المرجع السابق، ص 15.

<sup>4</sup> constitution de la république algérienne démocratique et populaire , J.O.R.A, n° 64, du 10septembre 1963, p 891.

<sup>5</sup> عفاف دواغر، المركز القانوني لهيئات الرقابة العليا في مجال المالية العمومية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2013، ص 11.

للسنة دورا مهما في تقنين الأحكام التي تتعلق بالميزانية وبعض العمليات المالية انطلاقا من الأمر 65-320 المتضمن قانون المالية لسنة 1966 التي شكلت بعض موادها تقنينا جزئيا لقانون المالية<sup>1</sup>.

#### 5: تردد المشرع الجزائري في تقنين الضرائب

خلال الفترة الانتقالية الاولى سكت المشرع عن معالجة مكونات الجباية في القانون رقم 64-360<sup>2</sup> الذي تضمن اعتماد الاثني عشرية المؤقتة برسم ميزانية التسيير لعام 1965، كما تردد المشرع في تقنين الضرائب المباشرة (أ) والرسوم (ب) والضرائب غير المباشرة في الكثير من القوانين(ت).

#### أ: تردد المشرع في تقنين الضرائب المباشرة

لقد تجلى تردد المشرع في تقنين الضرائب المباشرة في إدراج بعضها ضمن أحكام قانون المالية التكميلي رقم 65-93 المؤرخ في 08 أفريل 1965<sup>3</sup>، والاستغناء عن بعضها الأخرى بموجب الأمر 65-320 المؤرخ في 31 ديسمبر 1965 المتضمن قانون المالية لسنة 1966<sup>4</sup>، فالضرائب المباشرة وفقا للقانون 65-93 تشمل الضرائب النوعية، الضرائب العقارية على الأملاك غير المبينة والأملاك المبنية، الضرائب على الأرباح الصناعية والتجارية للأفراد وشركات الأشخاص والصناع التقليديون ومن يماثلهم، الضريبة على شركات رؤوس الأموال وما يماثلها، الضريبة على أرباح الاستغلال الفلاحي، الضريبة على أرباح المهن غير التجارية، الضريبة على الأداءات الإجمالية المترتبة على أرباب العمل، الضريبة التكميلية الخاصة بالأجور المرتفعة<sup>5</sup>. أما الضرائب النوعية فتشمل الضرائب المتعلقة بالمؤسسات والمزارع المؤممة والمسيرة ذاتيا وفقا لنظام الأداء بالتراضي أو كما يعبر عنه بنظام الضريبة المتفق عليها<sup>6</sup>. كما تشمل الضرائب المباشرة أيضا، الضرائب المترتبة على المرتبات والأجور والمعاشات و إيرادات مدى العمر<sup>7</sup>. كما تشمل الضرائب المباشرة أيضا الرسوم الشخصية العائدة للبلديات في غير

<sup>1</sup> كريمة حدوش، المرجع السابق، ص 09.

<sup>2</sup> قانون رقم 64-360 المؤرخ في 26 شعبان 1384 الموافق ل 31 ديسمبر 1964 المتضمن اعتماد الاثني عشرية المؤقتة برسم ميزانية التسيير لعام 1965، ج. ر.ج.د.ش، العدد 64، 31 ديسمبر 1964.

<sup>3</sup> القانون رقم 65-93 المؤرخ في 06 ذي الحجة عام 1384 الموافق 08 أفريل 1965، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 1965، ج. ر.ج.د.ش، العدد 32، 14 أفريل 1965.

<sup>4</sup> القانون رقم 65-320، مؤرخ في 08 رمضان عام 1385 الموافق 31 ديسمبر سنة 1965، المتضمن قانون المالية لعام 1966، ج. ر.، عدد 108، 31 ديسمبر 1965.

<sup>5</sup> المادة 10، قانون المالية التكميلي لسنة 1965 رقم 65-93 المؤرخ في 06 ذي الحجة عام 1384 الموافق 08 أفريل 1965، ج. ر.ج.د.ش، العدد 32، 14 أفريل 1965.

<sup>6</sup> المادة 30. القانون 65-93، المرجع السابق

<sup>7</sup> القرار المؤرخ في 16 ربيع الثاني عام 1385 الموافق 14 أوت 1965 المتعلق بكيفيات تطبيق الضريبة على المرتبات والأجور المتخذة وفقا للمواد من 101 إلى 121 المستحدثة في قانون الضرائب، ج. ر. ج. د. ش، العدد 72، السنة الثانية، 31 أوت 1965.

مقاصدها الأصلية<sup>1</sup>، والأكرية وكراء الأراضي الزراعية، والضرائب الخاصة بامتيازات الماء، ونفقات الاستشفاء المتوجبة على المؤسسات العمومية<sup>2</sup>، كما تشمل الضرائب أيضا الاقتطاع الاستثنائي المؤقت بنسبة 20 % على الضريبة التكميلية على مجموع المداخيل عندما يتجاوز الربح الصافي الإجمالي 4000 دج، واقتطاع الفائض المقبوض خطأ في عملية اقتطاع الضريبة التكميلية على الدخل من مصدره<sup>3</sup>، الأمر الذي جعل سنة 1965 تحمل في نصوصها القانونية نظام الاقتطاعات من المصدر بالنسبة للضرائب على الأجور، هذه العملية الأخيرة التي كانت تخضع مع الضريبة على الدخل قبل عام 1965 إلى نظام التصريحات في آخر السنة<sup>4</sup>.

تشمل الضرائب المباشرة المحلية وفقا للأمر 65-320، الضريبة العقارية على الأملاك المبنية، الضريبة الخاصة بالسكنات المعتدلة للكراء، الضريبة على الأرباح الفلاحية، الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية، الضريبة المترتبة على الأرباح الخاصة بالمهن غير التجارية، الضريبة التكميلية على الدخل، الضريبة المترتبة على المرتبات والأجور، ثمن المنافع العينية، التزامات أرباب العمل، التزامات المنتفعين من المرتبات والأجور<sup>5</sup>.

#### ب: تردد المشرع في تقنين الرسوم

تتمثل الرسوم التي قننها المشرع الجزائري وفقا للقانون المالية التكميلي لعام 1965 في الرسوم المفروضة على رقم الأعمال الممارسة من قبل الأشخاص الذين يقل رقم أعمالهم عن 6000 دج، أو الأشخاص والشركات التي تباع سنويا أكثر من 6000 دج من المنتوجات القابلة لقبض الضريبة، أو أعمال الصناع التقليديين، أو البيع بالتجزئة، أو إنتاج السكر، و الغاز الطبيعي والبتترول. كما تشمل الرسوم الرسم الجبري المفروض على المكلف الذي لم يقدم البيان الخاص برقم الأعمال في الأجل القانوني، ودعاوى الإدارة، و الرسوم البلدية المفروضة على دور الملاهي<sup>6</sup>، أما الرسوم المحددة في القانون رقم 65-320 فتتمثل في: الرسم المترتب على النشاط الصناعي والتجاري، الرسم المترتب على رقم الأعمال، الرسم المترتب على الإنتاج<sup>7</sup>.

<sup>1</sup> المادة 27 من القرار المتعلق بكيفيات تطبيق الضريبة على المرتبات والأجور، مرجع سابق.

<sup>2</sup> المادة 42 من القرار المتعلق بكيفيات تطبيق الضريبة على المرتبات والأجور، مرجع نفسه.

<sup>3</sup> الفقرة 02 من المادة 11، المادة 26، القانون 65-93، المرجع السابق.

<sup>4</sup> بلال حميد، السياسة الضريبية في الجزائر، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015، ص 14.

<sup>5</sup> المواد 11، 12، 13، 14، 21، 22، 23، 24، 28، 29، القانون 65-320، المرجع السابق.

<sup>6</sup> المواد 44، 45، 47، 48، 49، 50، 52، 56، 58، 63، 64، القانون 65-93، المرجع السابق.

<sup>7</sup> المواد 41، 52، 54، القانون 65-320، المرجع السابق.

ت: تردد المشرع في تقنين الضرائب غير المباشرة

تشمل الضرائب غير المباشرة وفقا لقانون 65-93 إنتاج الكحول، بيع الخمور، بيع التبغ، إنتاج الكبريت، ضريبة حق ضمان المصوغات من الذهب، الفضة و البلاتين، الضريبة على النحر، الضريبة على إقامة دعاوى الإدارة<sup>1</sup>، أما الضرائب غير المباشرة في القانون 65-320 فتشمل الرسم الإضافي على الكحول، رسم تسجيل الأعمال الجارية لدى القضاة والمحضرين، الضريبة المترتبة على دخل الأموال المنقولة، رسوم النقل، رسم الأعمال القضائية، الضريبة الفريدة على السيارات<sup>2</sup>.

ثانيا: الجباية الجزائية في المرحلة الانتقالية الثانية

لقد تميزت الجباية الجزائية خلال الفترة الممتدة من 08-04-1965 إلى 30-12-1975 بخاصيتين: الخاصة الأولى تتعلق بالإلغاء التدريجي والنهائي للضرائب و الجبايات المقننة وفقا للتشريعات الفرنسية (1)، الخاصة الثالثة تمثلت في التغيير الحاصل في نسب الجبايات لمواكبة التطور الحاصل في الاقتصاد الوطني (2).

1: إلغاء المشرع للجبايات المقننة وفقا للتشريعات الفرنسية

إن إلغاء الجبايات المقننة وفقا للتشريعات والقوانين الفرنسية قد مرّ بمرحلتين، الأولى منهما عمل فيها المشرع على إلغاء بعض الجبايات بطريقة تدريجية على مراحل مختلفة (أ)، المرحلة الثانية ألغى فيها المشرع بموجب الأمر 73-29 كل الجبايات المشار إليها في القوانين الفرنسية، الأمر الذي جعل الجزائر تتبنى خيار القطيعة مع النصوص الفرنسية بصفة نهائية<sup>3</sup> (ب).

أ: الإلغاء التدريجي للضرائب الفرنسية

لقد ألغى قانون المالية التكميلي رقم 65-93 جملة من الضرائب والرسوم المفروضة وفقا للقوانين الفرنسية كالرسم المستخلص لتمويل صندوق الضمان الاجتماعي و الفلاحي وفقا لما نصت عليه المادة 57 من المقرر المؤرخ في 24 أفريل 1957 المصادق عليه بالمرسوم المؤرخ 28 ماي 1957 والمادة 63-3 من القانون 52-1403 المؤرخ في 30 ديسمبر 1952<sup>4</sup>. كما ألغى قانون المالية 65-320 ، المادة 03 من المرسوم 56-1192 المؤرخ في 24 نوفمبر 1956 المؤسس بموجبه الرسم الإضافي لصالح صندوق المعونة للأشخاص المتقدمين بالسن، والقرارين المؤرخين في 24 جوان و 27 ديسمبر 1949 المتعلقين بمنح المساكن، والمادة 08 من القرار المؤرخ في 18 مارس 1946 الخاص بالضريبة على أرباح المهن غير

<sup>1</sup> المواد 70، 72، 72 مكرر، 73، 74، 75، 80، القانون 65-93، المرجع السابق.

<sup>2</sup> المواد، 78، 73، 71، 68، 66، 63، القانون 65-320، المرجع السابق،

<sup>3</sup> هاني رشيد، عبد الكريم طارق، المرجع السابق، ص 40، 41.

<sup>4</sup> المادة 17، القانون 65-93، المرجع السابق.

التجارية<sup>1</sup>. ولهذا لم يقتصر الإلغاء التدريجي للجبايات الفرنسية على النصوص المشار إليها في الفقرة أعلاه، حيث أن المشرع الجزائري قد عمل على إلغاء الجبايات المحددة وفقا للقوانين الفرنسية في عدد كبير من النصوص القانونية الصادرة قبل صدور الأمر 73-29 الذي تضمن الإلغاء النهائي للقوانين الفرنسية.

### ب: الإلغاء النهائي للضرائب الفرنسية

رغم أن المادتين الأولى والثانية من الأمر 73-29 المؤرخ في 05 جويلية 1973 قد نصتا على التوالي على إلغاء العمل بالقانون رقم 62-157 المتضمن تمديد العمل بالقوانين الفرنسية حتى إشعار آخر، لمفعول التشريع النافذ إلى غاية 31 ديسمبر 1962، وكذا إلغاء جميع النصوص القانونية السابقة لتاريخ 03 جويلية 1962 التي جدد العمل بها بموجب القانون 62-157<sup>2</sup>. إلا أن المادة 04 من ذات الأمر قد نصت صراحة على دخول هذا الأمر حيز التنفيذ اعتبارا من 05 جويلية 1975<sup>3</sup>، وهذا هو الأمر الذي جعل الإلغاء النهائي للجبايات المحددة وفقا للقوانين الفرنسية يمدد إلى غاية 05 جويلية 1975، لأن الإلغاء كان ضرورة مطلقة وواجبا حتميا ومقدسا للسلطة الثورية- مجلس الثورة-، خصوصا وأن القانون الفرنسي كان يحمل الروح الاستعمارية والميز العنصري والاجتماعي<sup>4</sup>.

### 2: تغير القيم المالية للضرائب الجزائرية

إن تغير القيم المالية للإيرادات الجزائرية من سنة إلى أخرى خلال الفترة الممتدة من 1964 إلى 1975 يرجع إلى سعي الجزائر إلى البحث عن إيرادات جديدة لتوفير السيولة النقدية من أجل إثراء الخزينة العمومية وسد حالات العجز التي كان يعرفها الميزان التجاري، ولذلك عملت الجزائر على الرفع من قيمة بعض الإيرادات كالضريبة الجمركية، والضريبة المفروضة على الرواتب والأجور، والضريبة على الرواتب المرتفعة، والضريبة الوحيدة الإجمالية على الإنتاج، والضرائب غير المباشرة على السلع الكمالية والجباية البترولية<sup>5</sup>. فقد بلغت الحصيلة النهائية المقيدة في الميزانية العامة للدولة لعام 1974 ب 1640000 دج بالنسبة للضرائب المباشرة، و 140000 دج بالنسبة للطابع والتسجيل، و 2075000 دج بالنسبة للضرائب المختلفة على رقم الأعمال، و 1240000 دج بالنسبة للضرائب غير المباشرة، و 695000 دج بالنسبة للجمارك، و 30000 دج بالنسبة لأموال الدولة، و 6500000 دج بالنسبة

<sup>1</sup> المواد 22، 63، 87، القانون 65-320، المرجع السابق.

<sup>2</sup> المادة 01، المادة 02، الأمر 73-29 المؤرخ في 05 جمادى الثانية 1393 الموافق في 05 يوليو 1973 المتضمن إلغاء القانون 62-157 المؤرخ في 31 ديسمبر 1962 والرامي التمديد، حتى إشعار آخر، لمفعول التشريع النافذ إلى 31 ديسمبر 1962، ج ر ج د ش، العدد 62، 03 أوت 1973.

<sup>3</sup> المادة 04، الأمر 73-29، المرجع نفسه.

<sup>4</sup> الفقرة 05 والفقرة 08 من ديباجة الأمر 73-29، المرجع نفسه.

<sup>5</sup> عبد الهادي مختار، المرجع السابق، ص 90.

للجباية البترولية<sup>1</sup>. كما بلغت الحصيلة النهائية المقيدة في الميزانية العامة للدولة لعام 1975 ب 1580000 دج بالنسبة للضرائب غير المباشرة و 165000 دج بالنسبة للطابع والتسجيل، و 2680000 دج بالنسبة للضرائب المختلفة على رقم الأعمال، و 1990000 دج بالنسبة للضرائب غير المباشرة، و 850000 دج بالنسبة للجمارك، و 30000 دج بالنسبة لأملاك الدولة، و 13000000 دج بالنسبة للجباية البترولية<sup>2</sup>.

### الفرع الثاني: الضرائب الجزائرية في مرحلة التخطيط والإصلاح

مرت الضرائب الجزائرية في مرحلة التخطيط والإصلاح - من 30 ديسمبر 1975 إلى غاية تاريخ اليوم- بطورين متتاليين، الأول منهما خاص بالتخطيط، وفيه تميزت الضرائب الجزائرية بكثرة تقنيناتها، و فرض بعض الضرائب وإلغاء ضرائب أخرى، والاعتماد الكلي على الضرائب العادية و البترولية بسبب ارتفاع أسعار البترول (أولاً)، الطور الثاني خاص بالإصلاح، وفيه تميزت الضرائب الجزائرية بإصلاحاتها التشريعية والإدارية، الأمر الذي جعل الإيرادات الجزائرية تعرف أنواعا جديدة من الضرائب (ثانياً).

### أولاً: الضرائب الجزائرية في طور التخطيط

لقد تميزت إيرادات الجزائر- أو كما أعبر عنها بمصطلح الجباية الجزائرية- في طور التخطيط الممتد في تاريخه من 30 ديسمبر 1975 تاريخ الموافقة على القانون المتضمن الموافقة على القوانين الجبائية إلى شهر جوان 1990 تاريخ اصلاح الادارة الجبائية بثلاثة خصائص متتالية: الأولى منهما تمثلت في تقنين مكونات الجباية الجزائرية في تشريعات خاصة بها، الأمر الذي جعلها تنفرد بمصادرها الشكلية الخاصة بها، مقارنة بغيرها من المصادر الشكلية التي كانت تتميز بها في المرحلة الانتقالية(1)، الخاصية الثانية ذات طبيعة اقتصادية أو مالية، لكون الجبايات الجزائرية قد اعتمدت على الجباية البترولية والعادية على حساب بعض الجبايات الأخرى التي تم إلغاؤها بصفة نهائية (2)، الخاصية الثالثة تتمثل في كثرة الإعفاءات والمزايا الضريبية (3).

### 1: تقنين الضرائب في قوانين خاصة وعامة

شهد طور التخطيط الضريبي في الجزائر صدور صنفين من القوانين الجبائية، الصنف الأول منها متعلق بالقوانين الجبائية الخاصة (أ) الصنف الثاني متعلق بقوانين المالية (ب).

<sup>1</sup> الأمر 73-64 المؤرخ في 03 ذي الحجة عام 1393 الموافق 28 ديسمبر 1973، متضمن قانون المالية لسنة 1974، ج.ر.ج.د.ش، العدد 104، 28 ديسمبر 1973.

<sup>2</sup> الأمر 74-16 مؤرخ في 17 ذي الحجة عام 1394 الموافق 31 ديسمبر 1974 متضمن قانون المالية لسنة 1975، ج.ر.ج.د.ش، العدد 105، 31 ديسمبر 1974.

## أ: القوانين الجبائية الخاصة

القوانين الجبائية الخاصة هي القوانين التي عالج فيها المشرع الجزائري القسم الأول من أقسام الجداول المحددة للإيرادات النهائية المطبقة على ميزانية الدولة، كما دلت على ذلك قوانين المالية للسنة في جداولها التي حددت فيها الإيرادات النهائية المطبقة على ميزانية الدولة، لأنه بعدما صدر الأمر 75-87 المتضمن الموافقة على القوانين الجبائية، فن المشرع الجزائري الإيرادات الجبائية في جملة من القوانين الجبائية الخاصة، كقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الذي صدر بموجب الأمر 76-101، وقانون الرسم على قيمة الأعمال الذي صدر بموجب الأمر 76-102، وقانون الطابع الذي صدر بموجب الأمر 76-103 وقانون الضرائب غير المباشرة الذي صدر بموجب الأمر 76-104، وقانون التسجيل الذي صدر بموجب الأمر 76-105، وقانون الجمارك الذي صدر بموجب القانون 79-07 المؤرخ في 21-07-1979 الذي حدد كفيات فرض الرسوم الجمركية على السلع والبضائع التي تعبر الحدود الجمركية للدولة عند دخولها أو خروجها عن طريق البر أو الجو أو البحر<sup>1</sup>.

لقد حملت القوانين الجبائية المذكورة في الفقرة اعلاه، ملاحظتين إحداهما ايجابية والأخرى سلبية، الملاحظة الأولى تتمثل في خروج الإيرادات الجبائية من مرحلة التردد التشريعي الذي عرفته في المرحلة الانتقالية، إلى مرحلة الاستقرار التشريعي الذي تميزت فيه الإيرادات بتخصيص قانون لكل جباية من الجبايات المكونة للنظام الجبائي الجزائري. فلكي يكون القانون مستقراً ويؤدي إلى الاستقرار في النفوس قبل المراكز والأوضاع القانونية، يجب عليه أن يكون واضحاً للناس والمخاطبين به من حيث الشكل الذي ينبغي أن يصدر فيه، وهذا الأمر أخذت به معظم التشريعات الحديثة التي أصبحت فيها الجبايات محددة قانوناً من حيث وعائها وسعرها ووقتها وكيفية تحصيلها. كما تتمثل الملاحظة الثانية في تأثير هذه القوانين- حسب أحد الدارسين- على قرارات المستثمرين مما يؤدي إلى عزوفهم عن الاستثمار من جهة، أو كثرة النزاعات بين الإدارة الضريبية والمكلفين بدفع الضرائب من جهة ثانية، أو تهرب المكلفين عن دفع الضريبة من جهة ثالثة، وإرهاق كاهل المكلفين بكثرة الأعباء الإدارية و المحاسبية من جهة رابعة<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> القانون 79-07 المؤرخ في 21 جويلية 1979 المتضمن الموافقة على قانون الجمارك، ج ر.ج. د.ش، العدد 30، 24 جويلية 1979.

<sup>2</sup> عبد الهادي مختار، المرجع السابق، ص 114.

## ب: قوانين المالية

ما ميز طور التخطيط الجبائي، هو صدور نوعين من قوانين المالية، النوع الاول منهما خاص بقوانين المالية للسنة، كالقانون 82-14 المتضمن قانون المالية لسنة 1983<sup>1</sup>، والقانون 88-33 المتضمن قانون المالية للسنة 1989<sup>2</sup>، وغيرهما من القوانين الأخرى المتعاقبة التي تضمنت مجموعة من التعديلات تراوحت بين تعديل بعض أنواع الضرائب وإلغاء أخرى، ومنه بعض الامتيازات والإعفاءات لنوع آخر. وهو ما صعب من تطبيق النظام الجبائي من جهة، وتحسينه من جهة أخرى<sup>3</sup>. أما النوع الثاني من القوانين فتمثل في القانون رقم 84-17 المتعلق بقوانين المالية، الذي أثار صدوره جملة من التساؤلات المتعلقة بمدى دستوريته (ب) وطبيعته القانونية (أ).

### 1: طبيعة القانون رقم 84-17

لقد ذكر السيد رابح بيطاط رئيس المجلس الشعبي الوطني عند إجابته عن الطبيعة القانونية للقانون المذكور أثناء مناقشته والتصويت عليه قائلاً: أن هذا النص بمثابة القانون الإطار الذي يتضمن القواعد التي تضبط شكل ومحتوى قوانين المالية<sup>4</sup>.

### 2) دستورية القانون 84-17

رغم أن القانون 84-17 قد أشار في ديباجته وتأشيراته للمواد 111 و 151 و 154 من دستور 1976، إلا أن هذه المواد لم تنص صراحة على هذا الصنف من القوانين<sup>5</sup>، فالمادة 111 من الدستور قد نصت على أن يضطلع رئيس الجمهورية بالسلطة التنظيمية (الفقرة 10)، ويسهر على تنفيذ القوانين والتنظيمات (الفقرة 11)، أما المادة 151 فنصت على أن يقوم المجلس الشعبي الوطني بالتصويت على ميزانية الدولة (الفقرة 16)، وإحداث الضرائب و الجبايات والرسوم والحقوق بجميع أنواعها وتحديد وعائها ونسبها (الفقرة 17). كما نصت المادة 154 على أن يقوم رئيس الجمهورية بإصدار القوانين في أجل 30 يوماً من تاريخ تسليمها إياه.

<sup>1</sup> القانون 82-14 المؤرخ في 14 ربيع الاول عام 1403، الموافق 30 ديسمبر 1982، المتضمن الموافقة على قانون المالية لسنة 1938، ج.ج.د.ش، العدد 57، 30 ديسمبر 1983.

<sup>2</sup> القانون 88-33 المؤرخ في 22 جمادى الاول عام 1409، الموافق ل 31 ديسمبر 1988، المتضمن الموافقة على قانون المالية لسنة 1989، ج.ج.د.ش، العدد 54، 31 ديسمبر 1988.

<sup>3</sup> عبد الهادي مختار، المرجع السابق، ص 113، 114.

<sup>4</sup> هاني عبد الكريم، رشيد طارق، المرجع السابق، ص 48.

<sup>5</sup> حدوش كريمة، المرجع السابق، ص 13.

## 2: الاعتماد على الجباية البترولية والعادية في التحصيل

لقد اعتمد المشرع الجزائري في طور التخطيط على الجباية البترولية والجباية العادية كموارد للدولة، فقد بلغت القيمة النهائية للإيرادات المطبقة على ميزانية الدولة لعام 1983 ب 98,677 مليون دينار، تمثل منها الجباية البترولية 57,500 مليون دينار، والضرائب المباشرة 7,650 مليون دينار، والطابع والتسجيل، 1,000 مليون دج، والضرائب المختلفة على الأعمال 14,000 مليون دج. والضرائب غير المباشرة 5,550 مليون دج، والجمارك 7,667 مليون دج، وأمالك الدولة، 200 مليون دج<sup>1</sup>. كما بلغت القيمة النهائية للإيرادات المطبقة على الميزانية العامة للدولة لسنة 1989 ب 114700000 ألف دج، بلغت قيمة مواردها البترولية 26700000 ألف دج، وقيمة مواردها العادية المتمثلة في الضرائب المباشرة وغير المباشرة، والتسجيل والطابع، والجمارك، والضرائب المختلفة على الأعمال، والأمالك الوطنية، والإيرادات النظامية ما بلغت قيمته 88000000 ألف دج<sup>2</sup>.

## 3: كثرة الإعفاءات الجبائية وتفاوتها

لقد تميز القانون الجبائي في طور التخطيط، بكثرة الإعفاءات وتفاوتها، فبعضها كان مدروس الهدف منه تحقيق أهداف مرجوة كتنمية مناطق الجنوب والهضاب العليا، وبعضها الآخر أعطى الفرصة لرجال الأعمال والمستثمرين على الاستثمار، ولذلك استعملت كحيلة من حيل التهرب الضريبي الشيء الذي أنهك خزينة الدولة وحرمها من إيرادات متاحة، فقانون المالية لعام 1982 قد أعفى بموجب المادة 35 منه بعض المؤسسات والقطاعات من دفع الضريبة، كما أعفت المادة 44 منه بعض الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يمارسون تربية النحل والدواجن من بعض الضرائب والرسوم<sup>3</sup>.

## ثانيا: الضرائب الجزائرية في طور الإصلاح

يعرف الإصلاح الضريبي بأنه تبسيط النظام الجبائي القائم، لمواكبة التطورات الاقتصادية والاجتماعية، لتحقيق خطط التنمية في مرحلة من مراحل النمو، وذلك بإدخال تغييرات نحو الأحسن والعمل على سد الفراغات الموجودة في النظام الجبائي من أجل الرفع من مردوديته، وزيادة فعاليته بما يخدم الاقتصاد الوطني العام والخاص<sup>4</sup>. ولهذا ارتكز الإصلاح الضريبي في الجزائر على عدة جوانب، أهمها إصلاح الإدارة الجبائية (1)، إصلاح التشريع الضريبي (2).

<sup>1</sup> القانون 82-14، المرجع السابق، ص 3698.

<sup>2</sup> القانون 88-33، المرجع السابق، ص 1792.

<sup>3</sup> عبد الهادي مختار، المرجع السابق، ص 110.

<sup>4</sup> غزلان بلغول، المرجع السابق، ص 16، 17.

## 1: إصلاح الإدارة الضريبية

تتجلى جوانب إصلاح الإدارة الضريبية في منحها الاستقلالية وتطوير أساليب عملها الحديثة، لكونها تنفذ القوانين الجبائية بشكل سليم بغرض حماية حقوق الدولة من جهة، وحقوق المكلفين من جهة ثانية<sup>1</sup>. ولذلك عمد المشرع الجزائري من خلال المرسومين التنفيذي رقم 227-90 ورقم 228-90 المؤرخين في 25 يوليو سنة 1990 و المرسوم التنفيذي رقم 07-364 مؤرخ في 18 ذي القعدة عام 1428 الموافق 28 نوفمبر سنة 2007 ، إلى إعادة تنظيم المديرية العامة للضرائب (أ) و المفتشية العامة للمصالح الجبائية و المديرية المركزية (ب)، و المصالح الخارجية (ت).

### أ: المديرية العامة للضرائب

بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 07-364 مؤرخ في 18 ذي القعدة عام 1428 الموافق 28 نوفمبر سنة 2007، أصبحت المديرية العامة للضرائب تتكون من ثماني مديريات رئيسية<sup>2</sup>، كما أصبحت مكلفة بما يلي:

- 1) السهر على دراسة واقتراح وإعداد النصوص التشريعية والتنظيمية وكذا تنفيذ التدابير الضرورية لإعداد وعاء الضرائب وتصفيها وتحصيل الضرائب و الحقوق والرسوم الجبائية وشبه الجبائية؛
- 2) السهر على تحضير ومناقشة الاتفاقيات الجبائية الدولية والاتفاقيات الدولية التي تحتوي على أحكام جبائية أو شبه جبائية؛
- 3) تنفيذ التدابير الضرورية لمكافحة الغش والتهرب الجبائين؛
- 4) السهر على التكفل بالمنازعات الإدارية والقضائية المتعلقة بالضرائب والحقوق والرسوم أيا كانت طبيعتها؛
- 5) توفير أدوات تحليل ومراقبة تسيير و مردودية مصالح الإدارة الجبائية، لا سيما مؤشرات نجاعة المصالح الجبائية؛
- 6) السهر على تحسين علاقات المصالح الجبائية مع المكلفين بالضريبة.

### ب: المديرية المركزية

تتمثل المديرية المركزية في المفتشية العامة للمصالح الجبائية، مديرية التشريع والتنظيم الجبائين، مديرية المنازعات، مديرية العمليات الجبائية و التحصيل، مديرية الأبحاث والتدقيقات،

<sup>1</sup> عبد الهادي مختار، المرجع السابق، ص 115.

<sup>2</sup> تتكون من ثماني (08) مديريات رئيسية: مديرية التشريع والتنظيم الجبائين؛ مديرية المنازعات؛ مديرية الأبحاث والتدقيقات؛ مديرية الإعلام والوثائق الجبائية، مديرية الإعلام الآلي والتنظيم؛ مديرية العلاقات العمومية والاتصال مديرية إدارة الوسائل والمالية.

مديرية الإعلام والوثائق الجبائية، مديرية الإعلام الآلي والتنظيم، مديرية العلاقات العمومية و الاتصال، مديرية إدارة الوسائل المالية.

## ت: المصالح الخارجية

تتمثل المصالح الخارجية للإدارة الضريبية في: مديرية كبريات المؤسسات، المفتشية الجهوية للمصالح الجبائية، المديرية الجهوية للضرائب، المصلحة الجهوية للأبحاث والمراجعات، المركز الجهوي للإعلام والوثائق، المديرية الولائية للضرائب، مركز الضرائب، المركز الجوّاري للضرائب .

## 2: إصلاح التشريع الضريبي

بعدما كان المشرع الجزائري قد نظم الإيرادات العامة للدولة بموجب المادة 08 من القانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية<sup>1</sup>، المعدل والمتمم بموجب القانون 88-05<sup>2</sup>، والقانون 89-24<sup>3</sup>، نظم المشرع الجزائري مرة أخرى على الإيرادات الجبائية بموجب المادة 15 من القانون العضوي 18-15 المتعلق بقوانين المالية<sup>4</sup>، وهذا ما جعل المشرع الجزائري يتفادى الانتقادات الكثيرة التي وجهت للقانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية.

لقد قسم المشرع الجزائري في جداول الإيرادات النهائية المطبقة على ميزانية الدولة وعلى رأسها الجدول المحدد في قانون المالية لعام 2023 إيرادات الميزانية إلى أربعة أقسام، القسم الأول منها يتمثل في الإيرادات الجبائية التي تشمل حواصل الضرائب المباشرة، والتسجيل والطابع، والرسوم المختلفة على رقم الأعمال، والضرائب غير المباشرة، والجمارك. وقد عالجه المشرع في جملة من القوانين كقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون الرسوم على رقم الأعمال، قانون الضرائب غير المباشرة، قانون التسجيل، قانون الطابع، قانون الجمارك، القسم الثاني يتعلق بالإيرادات العادية التي تشمل الإيرادات النظامية، وكذا الحواصل المختلفة للميزانية، وحاصل دخل أملاك الدولة، وقد عالجه المشرع في قوانين المالية وقانون الأملاك الوطنية، قانون التوجيه العقاري. أما القسم الثالث

<sup>1</sup> لقد نصت المادة 08 من القانون 84-17 على ذلك بقولها: "إيرادات النظام الجبائي، بقولها: "تتضمن موارد الميزانية العامة للدولة ما يلي: 1- الإيرادات ذات الطابع الجبائي، وكذا حاصل الغرامات، 2- مداخيل الأملاك التابعة للدولة، 3- التكاليف المدفوعة لقاء الخدمات المؤداة والأتاوى، 4- الأموال المخصصة للمساهمات والهدايا والهبات، 5- التسديد بالرأسمال للقروض والتسبيقات الممنوحة من طرف الدولة من الميزانية العامة وكذا الفوائد المترتبة عنها، 6- مختلف حواصل الميزانية التي ينص القانون على تحصيلها، 7- مداخيل المساهمات المالية للدولة المرخص بها قانونا، 8- الحصة المستقلة للدولة من أرباح مؤسسات القطاع العمومي، المحسوبة والمحصلة وفق الشروط المحددة في التشريع المعمول به"

<sup>2</sup> القانون 88-05 المؤرخ في 12 جانفي 1988 المعدل والمتمم للقانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية، ج.ر.ج د ش، العدد 02، 13/01/1988.

<sup>3</sup> القانون 89-24 المؤرخ في 31 ديسمبر 1989 المعدل والمتمم للقانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية، ج.ر.ج د ش، العدد 01، 03/01/1990.

<sup>4</sup> لقد نصت المادة 15 من القانون العضوي 18-15 على هذه الموارد بقولها: "تتضمن موارد ميزانية الدولة ما يأتي: 1- الإيرادات المتحصل عليها من الإخضاعات مهما كانت طبيعتها وكذا من حاصل الغرامات، 2- مداخيل الأملاك التابعة للدولة، 3- مداخيل المساهمات المالية للدولة وكذا أصولها الأخرى، 4- المبالغ المدفوعة مقابل الخدمات المقدمة من قبل الدولة وكذا الأتاوى، 5- مختلف حواصل الميزانية، 6- الحواصل الاستثنائية المتنوعة، 7- الأموال المخصصة للمساهمات والهبات والوصايا، 8- الفوائد والحواصل المتحصل عليها من القروض والتسبيقات وتوظيف أموال الدولة".

فخصصه المشرع إلى بعض الإيرادات الأخرى، أما القسم الرابع والأخير فقد خصصه إلى الجباية البترولية، التي عالج أحكامها في قوانين المجالات البترولية وعلى رأسها القانون 19-13 المتعلق بنشاطات المحروقات. وهذا ما جعلنا نخلص إلى أن المشرع الجزائري قد أعطى مفهومين للجباية، مفهوم واسع يشمل مختلف الموارد بما فيها موارد الجباية البترولية والجباية العادية، ومختلف المداخل الجبائية وغيرها من الإيرادات الأخرى، ومفهوم ضيق يشمل مختلف الإيرادات الجبائية المتحصل عليها من الجمارك، والضرائب المباشرة وغير المباشرة والتسجيل والطابع، والرسوم المختلفة على رقم الأعمال.

لقد أخذ المشرع الجزائري في تصنيف الضرائب المباشرة بمعيار الجهة الإدارية التي تعود إليها حصيلة الضريبة، وعلى هذا الأساس صنفها إلى ضرائب محصلة لفائدة الدولة وهي تشمل الضريبة على الدخل الإجمالي، والضريبة على أرباح الشركات، وضرائب محصلة لفائدة الجماعات المحلية وهي تشمل الرسم على النشاط المهني، الضريبة على الأملاك، الضريبة الجزافية الوحيدة، وضرائب محصلة إلى فائدة البلديات دون سواها من الجماعات المحلية وهي تشمل الرسوم العقارية على الملكيات المبنية وغير المبنية، ورسم التطهير. كما صنف المشرع الضرائب غير المباشرة كما نص على ذلك قانون الضرائب غير المباشرة إلى جملة من الرسوم هي: رسوم المرور التي تفرض على مختلف المنتوجات والمشروبات والمشروبات الروحية، كالكحول والخمور وغيرها من المشروبات الأخرى، ورسوم الضمان والتعبير التي تفرض على مصنوعات الذهب والفضة والبلاتين، الرسم الصحي على اللحوم، رسم استعمال آلات الاستقبال الإذاعي.

لم يقتصر الإصلاح الضريبي الذي شهدته الجزائر، على الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، بل استحدث المشرع إلى جانبها جملة من الرسوم الأخرى كالرسوم على رقم الأعمال وغيرها من الرسوم الأخرى المتعلقة بحقوق التسجيل والطابع.