

تفسير النصوص الضريبية في إطار مبدأ المشروعية

أ / وفاء شيعاوي

أستاذة مساعدة بقسم الحقوق

جامعة محمد خيضر بسكرة

مقدمة

يقوم القضاء في كافة فروع القانون بدور هام في تفسير النصوص التشريعية و تحديد ضوابطها وتفصيلاتها، وتكملة كل ما يعترىها من أو يشوبها من غموض، استنادا إلى مبادئ القانون الطبيعي وقواعد العدالة، وذلك يعتبر القضاء مصدرا حقيقيا من مصادر القانون.

ويعتبر دور القضاء الإداري أوسع إطار وأبعد عمقا من دور القضاء في مختلف فروع القانون، ذلك لأن القضاء الإداري منذ نشأته لم يجد أمامه التشريعات الإدارية اللازمة لحكم المنازعات المعروضة عليه، الأمر الذي دعى القاضي الإداري إلى إيجاد القواعد اللازمة للفصل في النزاعات، ولكي لا يكون منكرا للعدالة وجب عليه أن يخلق شيئا فشيئا مجموعة من المبادئ القانونية التي كونت القانون الإداري.

ولهذا كان للقضاء دور في مجال القانون الإداري أهم من دور المشروع الذي أقتصر دوره في أغلب الأحيان على تسجيل ما استقرت عليه أحكام القضاء من مبادئ، وهذا قام القاضي الإدارة رغم أنه ليس مشرعا بخلف القواعد القانونية التي يطبقها على المنازعات المرفوعة إليه.

لذلك يعتبر القضاء أهم مصدر من مصادر القانون الإداري لأن هذا الأخير غير معنى، ولم تنظم التشريعات كثيرا من جوانب، بل أن البعض يقر بأن القانون الإداري هو قانون قضائي⁽¹⁾.

وأكثر من هذا فقد قرر القضاء الإداري المصري صراحة بأنه ليس مجرد قضاء تطبيقي مهمته تطبيق نصوص مقننة مقدما بل هو على الأغلب قضاء إنشائي لا بد له من خلق الحل المناسب للفصل في المنازعات المطروحة أمامه⁽²⁾.

وتعتبر حجية الأحكام القضائية نسبية للزام فيها إلا بالنسبة للقضايا الصادرة فيها ولأطرافها، وعلى ذلك فإن أحكام المحاكم الإدارية ليست في ذاتها مصدر القواعد القانونية واجبة التطبيق على الحالات المتشابهة في المستقبل ولا للمحاكم الأخرى، ولا حتى للمحكمة التي أقرتها⁽³⁾.

وعلى هذا وجب علينا أولا التساؤل عن أساس القوة الإلزامية للمبادئ العامة للقانون التي يستنبط منها القضاء الإداري أحكامه ؟

يرى البعض⁽⁴⁾ أن إرادة المشرع الضمنية، إذ أن المشرع عندما يلزم القاضي بالفصل في المنازعات المعروضة عليه، ولا يقدم له النص الواجب التطبيق فإنه بذلك يسمح له ضمنا باستخلاص القاعدة اللازمة لحكم النزاع. وعلى خلاف ذلك يرى البعض الآخر⁽⁵⁾ .

أن القاضي الإداري عندما يستوحي المبادئ العامة التي يضمنها حكمه من بعض التشريعات القائمة فإن هذه المبادئ تستمد قوتها وليس من الحكم ذلك. وهذا القول يصدق بالنسبة للمبادئ المستمدة من النصوص الملزمة للإدارة فحسب كالنصوص الدستورية، أما النصوص غير الملزمة لها كنصوص القانون المدني، فلا يتصور أن تستمد المبادئ العامة للقانون قوتها الملزمة منها، وهي أصلا غير واجبة التطبيق على العلاقات الإدارية⁽⁶⁾.

وتعد المبادئ العامة للقانون التي يستخلصها القانون الإداري أقل درجة من التشريع المكتوب شأنها في ذلك شأن العرف ، فالقاعدة التشريعية تستطيع تعديل القاعدة القضائية ولكن العكس غير صحيح لان التشريع يعبر عن الإرادة الصريحة للمشروع، أما القضاء فيعبر عن الإدارة الصريحة لا مجال للإدارة الضمنية.

ويرجع ذلك إلى كون الشروع هو صاحب الاختصاص الأصلي في مجال التشريع ووضع القواعد العامة وتحديد طرف إلغائها أو تعديلها، أما القاضي فمهمته هي تفسير القانون وتطبيق قواعده على المنازعات المعروضة عليه، وليس من المقبول أن يستخلص من أحكام القضاء وهو الذي يفسر و يطبق التشريع ما يلغي أو يقلل من قيمة هذا التشريع⁽⁷⁾

و مع تسليمنا بهذا الرأي و اعتبار أن الأخذ بالأحكام القضائية - التعبير الضمني للمشرع - لا يكون إلا في حالة غياب التشريع - التعبير الصريح للمشرع - أي أن القاضي الإداري في سبيل فرض احترام مبدأ المشروعية و التزامه بحل النزاعات المفروضة عليه ، و في غياب قانون إداري مستقل ينطبق على الواقعة المطروحة أمامه ، فإنه هنا يتوجب عليه أن يجتهد ليجد حلا لتلك المسألة .

وقد اعترف دستور 96 لمجلس الدولة بدور هام عندما أشار إليه كجهة مقومة للمنازعات الإدارية تضمن كذلك توحيد الاجتهاد القضائي الإداري .

فنصت المادة 152 منه ما يلي : " يؤسس مجلس الدولة كهيئة مقومة لأعمال الجهات القضائية الإدارية ... " و تضمن المحكمة العليا ، و مجلس الدولة توحيد الاجتهاد القضائي في جميع أنحاء البلاد ، و يسهران على احترام القانون .
و عليه يتجسد الدور المقوم و الموحد لمجلس الدولة أساسا في موافقه خلال الفصل في القضايا المطروحة أمامه .

إذا كان هذا هو الشأن بالنسبة للاجتهاد القضائي في المنازعات الإدارية بصفة عامة ، فيما ذا بالشأن الاجتهاد القضائي في المنازعات الضريبية على وجه الخصوص ؟ تتمتع قواعد التفسير الضريبية فقها و قضاء بذاتية مميزة مستمدة من ذاتية القضاء الإداري و قدرته على ابتداع الحلول باعتباره حامي للحريات .

و من واقع مبدأ المشروعية الضريبية لا يحوز إدارة الضرائب إلا صلاحية محددة من قبل المشرع تتمثل في تنفيذ القانون الضريبي ، و هو التفسير الذي يتوافق مع قاعدة الأمن القانوني .

وتملك الإدارة في مواجهة القانون الضريبي صلاحية تحديد أنماط تطبيق النصوص المقررة من جانب المشرع ، و استنادا إلى مبدأ المشروعية الضريبية فإن تلك الصلاحية يجب أن تحدد في أضيق نطاق، فرخصة تنفيذ القانون الضريبي لا تصاحبها أي إمكانية لتعديل نطاق تطبيقه ، فالسلطة التشريعية هي التي تتولى تنظيم أوضاع الضريبة بتحديد وعائها و أسس تقديرها و الملزمين بأدائها و قواعد ربطها و تحصيلها و كيفية أدائها و ضوابط تقادمها و كيفية الطعن فيها ...

ألا أن في بعض الحالات يتوجب على القاضي تحديد محتوى القاعدة القانونية الضريبية ، و في حالات أخرى إزاء عدم وضوح أو عدم انضباط الصياغة التشريعية يتوجب على القاضي أن يبحث عن إدارة المشرع .

و مع ذلك فإن مسألة تفسير النصوص تحكمها عدة ضوابط مستقاة من أحكام القضاء بوجه عام و القضاء الإداري بوجه خاص .

فماذا يقصد بالمشروعية الضريبية ؟ و ما هي ضوابط تفسير النصوص

الضريبية ؟

هذا ما سنحاول الإجابة عليه في هذا البحث من خلال هذين الباحثين .

المبحث الأول : مبدأ المشروعية الضريبية :

المطلب الأول : مفهوم مبدأ المشروعية الضريبية :

قبل أن نحدد المقصود من مبدأ المشروعية الضريبية يجب أولاً أن نتناول مفهوم مبدأ المشروعية بصفة عامة:

يقصد بمبدأ المشروعية : سيادة حكم القانون, أي خضوع الدولة في تصرفاتها للقانون القائم, وأن يتمكن الأفراد بوسائل مشروعة من رقابة الدولة في أدائها لوظيفتها, أيقضي هذا المبدأ أن تكون جميع تصرفات الإدارة في حدود القانون بمدلوله العام⁽⁸⁾.

ولا يتأنى خضوع الدولة بمؤسساتها وأفرادها للقانون إن لم يكن لكل مخالفة قاض ينظرها, وطرق محددة لتصحيحها إن وقعت بحيث تستسقي هذه المشروعية من المصادر المقررة دستوريا⁽⁹⁾

فمبدأ مشروعية يعني احترام الإدارة للقاعدة التي تعتبر عن الإدارة الجماعية, وهي التي تبرز وجود لمنازعات الإدارية⁽¹⁰⁾ وبالتالي فإن تصرفات الدولة وهيأتها يجب أن تستند إلى قاعدة قانونية معينة و إلا كانت غير مشروعة, ويترتب بذلك على مخالفة الإدارة لمبدأ المشروعية بطلان التصرف الذي خالفت به القانون, وهذا البطلان ينفوت في جسامته وفي آثاره وفقاً لدرجة المخالفة, يجب أن تثبت المخالفة عن طريق الرقابة الإدارية أو الرقابة القضائية.

يشير مفهوم المشروعية في القانون الجنائي إلى أنه لا جريمة, ولا عقوبة ولا تدابير أمن إلا بنص" فهل ينطبق هذا على القانون الضريبي؟ أي هل يعد التشريع المصدر الوحيد للمشروعية في المجال الضريبي؟

يمكن النظر للمشروعية لضريبية بصورة موسعة أو ضيقة، فيكون مفهوم المشروعية الضريبية تبعاً لذلك.

- المفهوم الواسع للمشروعية الضريبية : يعني التوافق مع القانون، و من ثم قيام الإدارة الضريبية بتحديدده و عند تطبيقه، مثلما يجب أن يكون معمولاً به في جميع أعمال الإدارة.

- أما المفهوم الضيق للمشروعية الضريبية : فيعني أن قرار فرض الضريبة و أسس النظام الضريبي إنما ينبع من القانون، أي من اختصاص المشرع وحده⁽¹¹⁾

بقد كرست المادة 14 من إعلان حقوق الإنسان و المواطن لسنة 1789 مبدأ المشروعية الضريبية و الذي يندرج ضمن مجموعة المبادئ الكبرى الأساسية للقانون الضريبي و المتمثلة في مبدأ المساواة أمام الضرائب، أي العدالة الضريبية و مبدأ الضرورة الضريبية و مبدأ السنوية و مبدأ تماثل النظام القانوني للجزاءات الضريبية مع الجزاءات الجنائية⁽¹²⁾

و قد رسخت هذه المبادئ في النظام القانوني الفرنسي و في كل الأنظمة التي تستمد قوانينها منه إلى يومنا هذا.

المطلب الثاني : حدود مبدأ المشروعية الضريبية

تجد الضريبة مجالها في الجزائر في إطار الدستور طبقاً للمادة 64 من دستور 96 الذي يؤكد مبدأ المساواة أمام الضريبة أو العدالة الضريبية التي تنص على : ((كل المواطنين متساويين أمام الضريبة)) و يجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية، حسب قدرته الضريبية و لا يجوز أن تحدث أي ضريبة إلا بمقتضى القانون)). لقد أوكل الدستور للسلطة التشريعية صلاحية سن القوانين، ف جاء في المادة 13/122 أن :

((إحداث الضرائب و الجبايات و الرسوم و الحقوق المختلفة و تحديد أسسها و نسبها لا يكون إلا بقانون))

إضافة إلى ذلك و طبقاً للقانون رقم 84 - 17 المتعلق بقوانين المالية المؤرخة في 1984/07/07 فإنه ((لا يمكن أن يتخذ أي حكم ذو

طابع جبائي من خارج قوانين المالية إلا في حالات استثنائية، حيث يمكن أن يتم تحديد كفيات وضع و تحصيل ضريبة رسم شبه ضريبي أو أي حق ذو طابع جبائي من خلال مرسوم تنفيذي أو قرار وزاري)).

و يتم الأخذ بعين الاعتبار بهذه النصوص القانونية عند إعداد الأحكام الجبائية التي يتم دمجها في قانون المالية، هذا الأخير الذي يتم إعداده في شكل مشروع قانون، يقدم للدراسة بعد أن يصادق عليه من قبل البرلمان الذي بإمكانه إضافة بعض التعديلات على مشروع قانون المالية عند دراسته له، من طرف رئيس الجمهورية قبل الفاتح من جانفي من السنة المربطة بها.

كما أوكل الدستور مهمة التنظيم للسلطة التنفيذية ممثلة في رئيس الجمهورية في المادة 1/125 و لرئيس الحكومة في المادة 3/85 و المادة 2/125.

و قد أجاز الدستور لرئيس الجمهورية التشريع بأوامر كاستثناء فقط أي في الحالات الإستثنائية المنصوص عليها في المادة 93 و المادة 124⁽¹³⁾.

و بالرغم من أن الدستور الجزائري جاء شاملا لجميع أنواع الضرائب و الجبايات و الرسوم و الحقوق المختلفة و أكد أنها تساوي جميعها من حيث تحديد أسسها و نسبها التي لا تكون إلا بقانون، غير أن ما استقر عليه الفقه و القضاء الفرنسي و المصري هو وضع فرق بين الضرائب العامة و الضرائب غير العامة.

فالضريبة العامة هي الضريبة التي تفرضها الدولة أي السلطة المركزية و تؤول حصيلتها إلى الخزانة العامة⁽¹⁴⁾.

أما الضرائب غير العامة و الرسوم فيجوز تنظيمها بناء على قانون، فالضريبة غير العامة هي التي لا يكون المواطنون جميعهم مكلفين

بها، أولاً يتم تطبيقها على امتداد النطاق الإقليمي للدولة كالضرائب المحلية و الضرائب المرفقية، و مثل هذه الضرائب يجوز فرضها في حدود القانون، فإذا فرضها القانون فإن اقتضاءها يكون مشروعاً و سليماً من باب أولى (15).

و في تحديد المقصود بالضريبة و تفرقتها عن الرسم، يمكننا القول بأنه وردت عدة تعاريف مختلفة للضريبة باختلاف جهات النظر إليها سواء بسبب طبيعة الضريبة و أهدافها أو بسبب اختلاف السياسات و الأنظمة و ما يتبناه كل مجتمع من فلسفة و أفكار.

إلا انه يمكننا التوصل إلى أن الضريبة هي مبلغ نقدي يدفعه المكلف للدولة جبراً، و بدون مقابل خاص لتغطية نفقاتها العامة (16)

بينما الرسم هو مبلغ نقدي يدفعه المكلف للدولة مقابل خدمة يتلقاها.

أما عن الجباية فهي كل الاقتطاعات والإتاوات.

وعليه يستقر الفقه و القضاء على أن الضريبة فريضة مالية تقتضيها الدولة جبراً بما لها من ولاية على إقليمها، و إن قانونها يبين حدود العلاقة بين المكلف من ناحية ومصلحة الضرائب من ناحية أخرى، ويشمل اختصاص المشرع بالنسبة للضريبة العامة المسائل التالية:

- تحديد الأشخاص الخاضعين للضريبة.
- تحديد الأموال والأرباح الخاضعة للضريبة.
- تحديد شروط سريان الضريبة وسعرها.
- تحديد وعاء الضريبة وقواعد تحصيلها.
- تحديد حالات الإعفاء منها.
- تحديد الجزاءات على مخالفة أحكام القانون الضريبي.

وصدور القانون الضريبي على هذا النحو إنما يبرز للخبزينة العامة حقها وامتيازاتها والقانون الضريبي على هذا النحو إنما يبرز للخبزينة العامة حقها وامتيازاتها تجاه المكلف ويمنحها الحق بالتنفيذ على أمواله للحصول على دينها ومتابعته جزائيا في حالة اكتشاف محاولته التخلص منها بطريقة غير مشروعة.

ففاعلية مبدأ المشروعية توجب أن يمارس المشرع كامل اختصاصاته.

وتشمل تشريعات الضرائب عادة نصوص تفوض الوزير المختص لإصدار اللوائح اللازمة لتنفيذها، ومخالفة تلك اللوائح إن أسفر على جريمة فإنه ينص على عقابها في قانون الضرائب نفسه، فإن لم يحدث هذا رجع إلى القاعدة العامة المنصوص عليها في قانون العقوبات، على أن تلك اللوائح أو القرارات الوزارية لا ينبغي أن تخالف القانون أو تضيف إليه جديدا، وإلا تعرضت للبطان والطعن بالإلغاء.

فاللوائح باعتبارها قرارات إدارية تعد عنصرا من عناصر المشروعية، باعتبارها أحد مصادر القواعد القانونية وفقا للدستور الذي يعترف بحق السلطة التنفيذية بإصدارها في حالات متعددة وبالتالي فهي تكون واجبة التطبيق مادامت مشروعة أي لم تخالف مبدأ المشروعية⁽¹⁷⁾

فالأصل في معظم الدساتير في النظم الديمقراطية أن دور اللائحة يقتصر على ضمان تنفيذ القوانين وذلك بتناول الجزئيات والمسائل الفرعية اللازمة لتنفيذ القانون الذي يرى المشرع تركها لللائحة.

هذا وقد حرص الدستور الفرنسي والجزائري على تأكيد مبدأ المشروعية الضريبية فعمل على تحديد مضمونه بحيث يظهر تحليل القضاء لذلك في عنصرين أساسيين يرتكز عليهما:

أولا/ توسيع نطاق الاختصاص الضريبي للبرلمان:

فمن اختصاصات المشرع تحديد شروط تطبيق القواعد التي يقننها، ومن ثم فإنه لا يستطيع أن يترك للسلطة اللائحة حرية تحديد تواريخ سريان الالتزامات الناشئة من قانون

تفسير النصوص الضريبية في إطار مبدأ المشروعية

فارض لالتزامات ضريبية على عاتق الممولين، وإلا يكون قد تجاهل حدود اختصاصاته المقررة في الدستور⁽¹⁸⁾

كما لا يكون للائحة سلطة تعديل أو تعطيل أو إعفاء من تطبيق النصوص التشريعية.

ثانيا/ تقييد صلاحية الإدارة الضريبية:

من واقع مبدأ المشروعية الضريبية لا تحوز الإدارة الضريبية إلا صلاحية محددة أو مقيدة؛ بمعنى أنها تملك تقدير وتحصيل الضرائب فقط وفقا للشروط المحددة من قبل المشرع؛ فالإدارة الضريبية إذن لا تملك إلا صلاحية تنفيذ القانون الضريبي، وهو التفسير الذي يتلاءم مع قاعدة الأمن القانوني للممولين⁽¹⁹⁾

وخلاصة القول أن المشروعية الضريبية تعني ضرورة التحديد الدقيق من قبل المشرع للمركز القانوني للممول وجعل صلاحية الإدارة مقيدة فقط في حدود تطبيق القانون.

المبحث الثاني: تفسير النصوص الضريبية وضوابطه:

يجري تفسير القانون وفق عدة ضوابط كشفت عنها أحكام القضاء بوجه عام، والقضاء الإداري يوجه خاص لاسيما فيما يتعلق بالنصوص الضريبية.

المطلب الأول: تفسير النصوص الضريبية:

كما قانا سابقا فإن القاضي الإداري قد يجد نفسه أحيانا أمام مشكلة تفسير القانون الضريبي لإيجاد حل مناسب للقضية المطروحة أمامه لكي لا يكون لا منكرا للعدالة ولا مخطئات في تطبيق القانون.

ويعود سبب هذا التفسير إلى أنه:

- في بعض الحالات يتوجب على القاضي تحديد محتوى المفاهيم المستخدمة في القانون الضريبي.

- وفي حالات أخرى يتوجب على القاضي -إزاء عدم وضوح أو عدم انضباط الصياغة التشريعية- أن يبحث عن إرادة المشرع.

وفي جميع الحالات فإن القاضي الإداري يستقصى من باقي فروع القانون كل ما يتعلق بعملية التكيف القانوني للوقائع ويتلاءم مع خصوصية القانون الضريبي. إلا أن مسألة التفسير هذه ليست مطلقة إنما تحكمها ضوابط.

المطلب الثاني: ضوابط وتفسير النصوص الضريبية

تدور ضوابط تفسير النصوص الضريبية حول مجموعة من القواعد مستقاة بالأساس من أحكام القضاء نورد أهمها فيما يلي:

* **القاعدة الأولى:** استقر القضاء الفرنسي والمصري والجزائري على اعتبار التدابير الداخلية مجرد توجيهات رئاسية للموظفين الإداريين، فلا ترتب إنشاء حقوق للأفراد لأنهم ليسوا مخاطبين بها، وبالتالي لا يتم قبول الطعن بالإلغاء على تلك التدابير الداخلية.

بالإضافة إلى ذلك فإن النصوص الضريبية بخصوصية كبيرة أكدتها النصوص الدستورية والقضاء الدستوري والإداري في النظم المختلفة كون التشريع المصدر لقواعد القانون الضريبي، فلا يكون لمصدر آخر غيره إنشاء أو تعديل أو إلغاء الضريبة⁽²⁰⁾.

ومن ثم يتوجب على القاضي التأكد من أن مصدر القرار اللاتحي لم يورد أدنى تعديل على محتوى النصوص التشريعية المطبق، وإذا كان كذلك فالنص التشريعي هو الذي يطبق.

فالتشريع إذن هو مصدر الضريبة، ومن ثم فلا قيمة للتعليمات التنظيمية أو التدابير الداخلية في هذا الصدد، لأن تلك الأعمال ليست إلا أعمال إدارية لا تلزم إلا الموظفين، ولا تفيد بالتالي المحاكم في تفسير القوانين، ولا تفيد المكلفين بالضريبة، ولا حتى الدوائر المالية ذاتها التي أصدرتها⁽²¹⁾.

* **القاعدة الثانية:** تتمثل في ضرورة وضع القانون الضريبي على نحو قاطع صريح لا يحتمل عدة تأويلات لإعمال مبدأ العدالة الضريبية ولصون مصلحة المكلف بالضريبة والخزينة العامة في آن واحد. وبترتب على ذلك ما يلي:

1- لا يجوز حال وضوح النص الضريبي القيام بتأويله بحجة البحث عن هدف المشرع منه لأن ذلك لا يكون إلا عند غموض النص أو وجود لبس فيه؛ الأمر الذي يضطر القاضي إلى البحث عن حكمة التشريع ودواعيه، والغرض الذي رمى إليه، وذلك للتوصل إلى الحكم الصحيح.

ويتفرع عن قاعدة ضرورة التزام وضوح النص الضريبي عدم جواز القياس ما دام النص الضريبي واضحاً في دلالاته أي يخص حالة معينة بذاتها فلا يستطيع القاضي بذلك الاستناد عليها، وإلا يكون قد أخطأ في تطبيق القانون.

2- إعمالاً لقاعدة الشك يفسر لصالح المتهم المستعملة في القانون الجنائي، فإنه إذا ثار الشك في تفسير نية المشرع فإن هذا الشك يفسر لصالح المكلف بالضريبة وليس لصالح الخزينة العامة، ذلك أن العبء الضريبي إنما يفرض عمل الأفراد استثناءً من الأصل العام الذي هو براءة الذمة⁽²²⁾.

وهذا التفسير يتماشى مع حماية حقوق المكلف بالضريبة، ومبدأ الأمان الذي يحظى بأهمية خاصة في القانون الضريبي، وعليه يجب أن تفسر هذه النصوص الضريبية فقط في حالة الغموض، ويكون هذا التفسير لصالح المكلف في حالة الشك.

3- تعد الضريبة قيدياً استثنائياً على الملكية والحرية الفردية لصالح الجماعة، فهي لا تفرض إلا على فئات معينة من الأفراد عند تحقق شروط معينة، وعليه لا يجوز التوسع في تفسير النص الضريبي.

فتفسير قانون صادر بفرض ضريبة عامة قد يؤدي التوسع في تفسيره عن طريق القيام إلى فرض هذه الضريبة في أحوال لم ينص عليها القانون مما يصطدم بقاعدة

قانونية الضريبة، إضافة إلى أن هذا التوسع قد يؤدي إلى خروج الضريبة عن حدود القانون الذي صدرت بناء عليه⁽²³⁾.

لذلك يجب أن يتمتع النص الضريبي بأضيق طرق التفسير ويجب ألا يحيد عن البحث عن إرادة المشرع بكافة الوسائل ولا يجوز فيه القياس لاسيما عند تناول أحكامه تنظيما لجزاءات ضريبية لأن هذا يمس بحقوق وحرريات الأفراد، وليس من المتصور أن تستباح حريات الأفراد في سبيل الحصول على موارد الدولة من الضرائب في حين كفل الدستور حقها في العقاب، وقيد سلطة الدولة فضع لها الإجراءات اللازمة التي تكفل تحقيق العدالة⁽²⁴⁾

وبالرغم من الاتفاق على عدم جواز القياس في قانون العقوبات الضريبي؛ إذ يجب على القاضي الالتزام بحدود البحث عن إرادة المشرع وليس إنشاء ضريبة أو وقوع جريمة ضريبية أو فرض عقوبة لم يتناولها القانون على أنه من المقرر من ناحية أخرى إجازة القياس إذا ما تعلق الأمر بأسباب الإباحة أو موانع المسؤولية والعقاب، وهو من المبادئ التي يؤخذ بها في قانون العقوبات الضريبي لعدم تعارضها مع مبدأ شرعية الجرائم والعقوبات⁽²⁵⁾

***القاعدة الثالثة:** إذا تعذر على القاضي أما عدم وضوح النص الضريبي الوقوف على إدارة المشرع في هذا الصدد سواء الغموض في النص أو النقص فيه فإنه بإمكانه اللجوء إلى وسائل متعددة:

1- فهم النص في ضوء مجموع نصوص القانون والهدف الذي جاء به؛ أي يجب الاعتماد في تفسير النص الغامض على مجموع نصوص القانون الضريبي دون قانون آخر.

فالنص الضريبي إذن يتوجب تفسيره في ضوء المصلحة الاجتماعية المبتغاة من القانون، وفي ضوء الوحدة العضوية لمجموع النصوص، ذلك أن النصوص التشريعية لا تصاغ في الفراغ ولا يجوز انتزاعها من واقعها محددا بمراعاة المصلحة المقصودة منها، ويفترض أن المشرع رمى دوما إلى بلوغ مصلحة اجتماعية يتعين أن تدور هذه النصوص في فلحها متخذا من صياغته للنصوص التشريعية سبيلا إليها، بما يزيل

التعارض بين أجزائها ويكفل اتصال أحكامها وتكاملها وترابطها فيما بينها، لتدو جميعا منصرفة إلى الوجهة عينها التي ابتغاها المشرع وراء تقريرها⁽²⁶⁾.

2- العودة إلى الأعمال التحضيرية للقانون كوسيلة لاكتشاف إرادة المشرع في هذا الصدد⁽²⁷⁾ والمذكرات الإيضاحية والسوابق القضائية. مع الأخذ دائما بعين الاعتبار ما قصد إليه المشرع.

3- إذا اتجهت إرادة المشرع إلى إقامة نظام ضريبي شامل فلا بد من الأخذ بعين الاعتبار التوجه العام للمشرع بالقانون ككل، وما وضعه من قواعد وماله من استثناءات⁽²⁸⁾.

* القاعدة الرابعة: إذا لم تكن كل الوسائل السابقة فعالة للكشف عن إرادة المشرع، فإن القاضي الإداري يبحث عن تفسير للقانون الضريبي بما يتلاءم مع فروع القانون الأخرى، أي الرجوع إلى القواعد العامة في حالة عدم وجود قواعد خاصة:

1- يلجأ القاضي بشأن تفسير المقصود من اصطلاح معين إلى المقصود في ظل فرع آخر بشرط ألا يخل ذلك بالتفسير الضيق للقانون الضريبي، وألا يهدر الحكمة من نصوصه - كما سبق وأشرنا-.

وعلى سبيل المثال استعمل المشرع الضريبي في القانون (01-21) المتضمن لقانون المالية لسنة 2002 مصطلح المعاينة، ويقصد بها المصطلح في القانون الجنائي "التفتيش" وبنفس المفهوم جاء بمصطلح "زيارة - المنازل" في المواد من 499 إلى 501 من قانون الضرائب غير المباشرة.

ولقد أشار قانون الإجراءات الجنائية إلى حق موظفي الإدارة الضريبية - برتبة مفتش - في تفتيش منازل المكلفين بالضريبة في حالة امتناعهم عن تقديم الإقرارات الضريبية، لكنه لم يوضح المقصود بذلك التفتيش ولا ضوابطه في المنازل، كما لم يتعرض أيضا القانون الإجرائي الضريبي لحالة التلبس وإجراءاتها، مما يتعين الرجوع إلى القواعد الخاصة في قانون الإجراءات الجنائية باعتبار التفتيش عملا من أعمال

التحقيق لا يجوز اللجوء إليه، إلا بمقتضى أمر من السلطة المختصة إذا توافقت الأدلة الكافية لوقوع جريمة التهرب الضريبي⁽²⁹⁾.

2- يمكن للقاضي الإداري أن يستخدم لتطبيق وتفسير القانون الضريبي نفس الطرق المستخدمة في فروع القانون الأخرى شريطة ألا تتناقض مع ذاتية القانون الضريبي.

أي لا مانع من تطبيق بعض أحكام القانون الخاص على المسائل الضريبية باعتباره التشريع الوصفي الأساسي رغم استقلال القانون الضريبي عنه، لأن استقلال هذا الأخير إنما يكون في الحالات التي ينص فيها صراحة على ذلك بتجاهل أو تعديل النتائج العامة للتصرفات الخاصة بالقانون الخاص.

وعليه، يمكن استخدام الطرق المستخدمة في باقي فروع القانون لتفسير القانون الضريبي بما لا يتعارض وخصوصيته.

فعلى سبيل المثال تعتبر من بين الطرق التدلّيسية المستعملة للتخلص من الضريبة كليا أو جزئيا والتي يترتب عليها تجريم الفعل واعتباره جريمة التهرب الضريبي لقيام المكلف بالتزوير أو إعطاء بيانات غير صحيحة فيمكن استخدام الطرق المعمول بها في قانون العقوبات للكشف عن هذا الفعل المجرم أيضا في قانون العقوبات الضريبي مع الأخذ بعين الاعتبار أن هذا الفعل في هذا القانون يخرج عن الأصل القائل بأنه لا يجوز لأحد أن يصطنع دليلا لنفسه بنفسه، كما أن الأصل أن القيام بالتزوير في المستندات والمحرمات يعتبر جريمة يعاقب عليها القانون؛ في حين لا يكفي لقيام جريمة التهرب الضريبي مجرد إثبات بيانات غير صحيحة في الأوراق الضريبية، وإنما لا بد من تقديم هذه الأوراق المزورة إلى مصلحة الضرائب⁽³⁰⁾

كما أن المادة 03 من قانون العقوبات الجزائري تقضي بأن العقوبات يسري على كل الجرائم المرتكبة داخل وخارج الإقليم إذا كانت تدخل في اختصاص المحاكم الجزائرية، إلا أن هذا لا يطبق فيما يخص القانون الضريبي فلا يعاقب الجزائري المقيم في الخارج الذي لا يؤدي الضريبة المفروضة طبقا لقانون أجنبي لأن القانون الضريبي الجزائري لا يحمي إلا المصلحة الضريبية للخزينة العامة الجزائرية.

خاتمة

في سبيل فرض مبدأ المشروعية الضريبية يجد القاضي الإداري نفسه ملزماً بحل النزاعات الضريبية وفي كثير من الأحيان يكون مضطراً لتفسير النصوص الضريبية لكي لا يتهم بنكران العدالة.

ولقد توصلنا من خلال بحثنا هذا إلى النتائج التالية:

1. تتمتع قواعد التفسير الضريبية بذاتية مميزة تستمد من ذاتية القضاء الإداري وقدرته على ابتداع الحلول حماية للحريات.
2. يعتبر التشريع المصدر الرئيسي للقوانين الضريبية، ولا تعتبر اللوائح إلا وسيلة لتنفيذ تلك القوانين أي أن التشريع وحده الذي يحدث الضريبة ويحدد أسسها ونسبها.
3. لا تحوز الإدارة الضريبية إلا صلاحية تنفيذ القانون الضريبي بما لا يخالف مبدأ المشروعية فليس لها حق تعديل أو إلغاء أو الإعفاء من الضريبة.
4. لا يجوز حال وضوح النص الضريبي تأويله أو تفسيره بما لا يتطابق مع حكمة المشرع وهدفه.
5. يتمتع النص الضريبي بأضيق طرق التفسير، ويفسر الشك حال وجوده لصالح المكلف بالضريبة ضد الخزينة العامة.
6. لا يجوز القياس في تفسير النص الضريبي ما عدا فيما يتعلق بأسباب الإباحة أو موانع المسؤولية.

الهوامش

- (1) د/ ماجد رغب الحلو- القانون الإداري- 1996 - دار المطبوعات الجامعية - مصر - ص 63
- د/ سليمان محمد الطماوي- دروس في القضاء الإداري - 1976 - دار الفكر العربي- مصر - ص 5.

- (2) قضية رقم 157 لسنة 3 قضائية - مجموعة المبادئ القانونية التي قررتها المحكمة العليا- منقول عن د/هشام محمد البدي ص 54.
- (3) - د/ محمد كمل ليلة - مبادئ القانون الإداري - الجزء 1 - 1968 - ص 118.
- (4) د/ محمد فؤاد منها - مبادئ أحكام القانون الإداري - طبعة 1975 - ص 77.
- (5) د/ محمد كمل ليلة - المرجع السابق - ص 465
- د/ طعيمة الجرف - القانون الإداري - 1973 مكتبة القاهرة الحديثة - مصر ص 108.
- (6) د/ ماجد رغب الحلو-المرجع السابق - ص 66.
- (7) د / ماجد رغب الحلو - المرجع السابق ص 68
- (8) د / سليمان محمد الطماوي مرجع سابق- ص 8
- (9) LAUBADERE André - traité de droit administratif -(édition 1976 - P245)
- (10) خلوفي رشيد - القضاء الإداري - تنظيم و اختصاص - 2001 - ديوان المطبوعات الجامعية، ص 15
- (11) PHILIP Loic - Finances publiques 4eme édition - CUJAS - 1992, P351
- DOULET - Frédéric - contribution à l'étude de la sécurité juridique endroit fiscal interne Français - Thèse - Paris, P 17
- (12) PHILIP Loic - Les Fondements Constitutionnels des finances publiques - Economica - 1995, P P 54 - 55
- البشرى الشوربجي - جرائم الضرائب و الرسوم - طبعة أولى - دار الجامعات المصرية، ص 22
- (13) الحالات الاستثنائية التي يقرر أو يشرع فيها رئيس الجمهورية هي - حالة الطوارئ أو الحصار - حالة خطر يوشك أن يصيب مؤسسات الدولة الدستورية أو استقلالها أو سلامة ترابها

- حالة شعور المجلس الشعبي الوطني أو بين دورتي البرلمان.
- (14) د/ محمد عبد اللطيف - الضمانات الدستورية في المجال الضريبي - دراسة مقارنة بين مصر وفرنسا و الكويت - 1999 - مطبوعات جامعة الكويت، ص 34.
- (15) وفاء شيعاوي جريمة التهرب الضريبي رسالة ماجستير قانون الأعمال جامعة عنابة سنة 2002 ص 11 و 12
- (16) د / سالم جمال الدين - القضاء الإداري - الرقابة على أعمال الإدارة - مبدأ المشروعية - تنظيم القضاء الإداري دراسة مقارنة - 2003 منشأة المعارف مصر ص 55، 56
- (17) د/ محمد عبد اللطيف - المرجع السابق - ص 55
- (18) د/ هشام محمد البدي - النص الضريبي بين التفسير الإداري و التفسير التشريعي - الطبعة الأولى 2005 منشأة المعارف - مصر ص 65 -
- (19) د/ هشام محمد البدي - المرجع السابق - مصر ص ص 52 - 116
- (20) LEROUGE - l'interprétation administrative des lois fiscales - 1940 R.S.L.F P - 25
- (21) د/ حسين خلاف - الأحكام العامة في قانون الضريبة - 1956 ص 85 و 86
- د / أحمد فتحي سرور - الجرائم الضريبية - 1990 دار النهضة العربية - مصر ص 66
- (22) د / هشام محمد البدي - المرجع السابق - ص 119
- د / أحمد فتحي سرور - المرجع السابق - ص 71، إلا أن هناك فريق آخر يرى أن القانون الضريبي لا يتمتع بالخصوصية و عليه يتعين الأخذ بالتفسير الواسع لنصوصه و أنه لا محل لإنكار مبدأ التفسير بالقياس (عادل حشيش - الوسيط في الضرائب على الدخل - دار الجامعات المصرية - ص 35 و ما بعدها)
- (23) المادة من دستور سنة 96 التي تضمن الحريات الأساسية و حقوق الإنسان و المواطن
- (24) د / أحمد فتحي سرور - المرجع السابق - ص 71

- د / حسن صادق المرصفاوي - التجريم في تشريعات الضرائب - الطبعة الأولى
1963 - دار المعارف مصر - ص 49
- (25) MARANGE George - l'Interprétation de la loi fiscale R.S.L.F - 1951
- Paris 638 et s.
- (26) د / حسن صادق المرصفاوي - المرجع السابق - ص 48
- (27) TROTABAS Lois - Le principe de l'interprétation littérale des lois
fiscales recueil Français Gèry Tome III P 101 et s.
- (28) أنظر المواد من 63 إلى 77 من القانون 01 - 21 المتضمن لقانون المالية لسنة
2002 المتعلقة بالتفتيش المخول لموظفي مصلحة الضرائب
- وفاء شيعاوي - المرجع السابق - ص 112 إلى 121
- (29) د / حسن صادق المرصفاوي - المرجع السابق - ص 35 - هامش 2
- (30) وفاء شيعاوي - المرجع السابق - ص 69، 70 و 71