

مبادئ دستورية لحماية حقوق المكلف بالضريبة وفق التعديل الدستوري لسنة 2020

*Constitutional principles for the protection of tax rights in accordance with constitutional Amendment of 2020*

خديجة بوطبل

*Khedidja Boutebel*

أستاذة محاضرة قسم ب، كلية الحقوق و العلوم السياسية.

جامعة حسيبة بن بوعلي - الشلف.

*Professor of Lecture Department B, Faculty of Law and Political Science*

*Hassiba Ben Bouali University- Al-chelif*

*k.boutebel@univ-chlef.dz*

تاريخ النشر: 2021/06/28

تاريخ القبول: 2021/05/09

تاريخ إرسال المقال: 2021/04/05

**ملخص:** تتجاذب الضريبة ومصالحتان، المصلحة العامة للدولة، بأن يتم فرضها لغرض تمويل خزينة الدولة، باعتبارها مصدرا ماليا سياديا تختص السلطة العامة بتحديد وعاءه، ومعدل الاقتطاع وطرق التحصيل والإعفاء منه... الخ، ومصصلحة المكلفين بالضريبة، وما تحتويه الضريبة من معنى الاقتطاع المالي الجبري، وبدون مقابل من ذمة المكلفين بها. لذا كان لا بد من إيجاد ضمانات دستورية تحمى من تعسف وجبروت السلطة العامة، بما يكفل ضمان تمويل خزينة الدولة، فوجدت مبادئ دستورية تعتبر كمحصلة لنضال الشعوب والأمم ضد استبداد الحكام والملوك عبر التاريخ، ومن هذه المبادئ، مبدأ قانونية الضريبة، ومبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية، ومبدأ المساواة بين المكلفين بأداء الضريبة، والتي جمعها التعديل الدستوري الجزائري لسنة 2020 في نص المادة 82 منه، وأسقط مضمون مبدأ العدالة الضريبية، التي نادى بها آدم سميث في كتابه ثروة الأمم باعتبارها أحد المبادئ الأساسية لفرض الضريبة، مركزا على أن الضريبة من واجبات المواطنة.

**كلمات مفتاحية:** مبادئ دستورية، المكلف بالضريبة، مبدأ قانونية الضريبة، مبدأ عدم الرجعية، مبدأ المساواة، مبدأ المقدرة على الدفع.

**Abstract:**

*The tax is in the public interest of the state, to be imposed for financing the state treasury, as a sovereign financial source for the public authority to determine its pot, the rate of deduction and the methods of collection and exemption from it... Etc., the interest of the taxpayers, and the meaning of the tax on the meaning of the forced financial deduction, and free of charge from the taxpayers.*

*Therefore, constitutional guarantees had to be found to limit the arbitrariness and power of public authority, in order to ensure the financing of the State treasury, and there were constitutional principles that were seen as the result of the struggle of peoples and nations against the tyranny of rulers and kings throughout history, including the principle of tax law, the principle of non-retrogression of tax laws, and the principle of equality among tax payers, compiled by the Algerian constitutional amendment of 2020 in the text of article 82 of it, and dropped the principle of tax justice, advocated by Adam Smith in his book wealth of nations as one of the basic principles of taxation, focusing on the duty of citizenship.*

**Keywords:**

*constitutional principles, taxpayer, principle of tax law, principle of non-retro activity, principle of equality, principle ability to pay.*

**مقدمة:**

تعد الضريبة مصدرا مهما وسياديا لإيرادات الدولة من أجل سد النفقات اللازمة لإشباع حاجيات المجتمع المتزايدة لتحقيق التنمية الاقتصادية، وقانون الضريبة يفترض أن يوفق بين المصلحة العامة واستخدام السلطة قوتها في جباية الضريبة من جهة، وحماية حقوق ومصالح الأفراد من جهة أخرى، عندما ينشئ التزاما على عاتق الأفراد (المكلفين) بدفع الضريبة، وهذا الالتزام بالدفع له أهمية وخطورة في الوقت نفسه<sup>(1)</sup>، فالضريبة اقتطاع نقدي جبري من دخل المكلف، الذي يحتاج إلى ضمانات تحميه من تعسف الإدارة الضريبية عند قيامها بإجراءات جباية الضريبة، بدءا بإجراء التصريح بالنتائج إلى الرقابة إلى التحقيق انتهاء بالتحصيل، وبالتالي إحداث توازن بين الالتزامات المفروضة على المكلف والحقوق التي منحت للإدارة الضريبية<sup>(2)</sup>، باعتماد مجموعة المبادئ التي يتعين على المشرع مراعاتها عند وضع أسس نظام ضريبي في الدولة.

إن هذه المبادئ تعتبر بمثابة دستور عام ضمني تخضع له الأصول القانونية للضريبة، ولا بد على الدولة أن تحترم هذه المبادئ عند فرض الضريبة، ولا يحق لها الخروج عن إطارها وإلا اعتبر ذلك تعسفا من جانب الدولة في استعمال حقها في فرض الضرائب، ويمثل ظلما صريحا للأفراد المكلفين بها<sup>(3)</sup>.

وتوفر هذه المبادئ الدستورية ضمانات ذات قيمة دستورية تلزم المشرع والإدارة الضريبية على حد سواء باحترامها والالتزام بأحكامها، فإذا تبادر لها الإخلال بها حق للمكلف بالضريبة إجبار الجهة المخلة باحترام التزامها الدستوري<sup>(4)</sup>، كما أن ضمان هذه المبادئ الدستورية يوفر الثقة والأمان لدى المكلفين بالضريبة مما يعزز فيهم روح المواطنة الجبائية، ويدفعهم إلى دفع ما ترتب في ذمتهم من ديون إلى الدولة، وبالتالي التقليل من التهرب الضريبي.

كما تعتبر ضمانات قانونية للحفاظ على قيام الدولة من خطر الثورات، فكم من ثورة قامت نتيجة انتهاك الضريبة أو توزيعها بشكل غير عادل بين المكلفين بها دون وجه حق، وتوفر للموازنة العامة ومنه الاقتصاد الوطني استقرار لأن الالتزام بهذه الضمانات يؤدي إلى استقرار تدفق العائدات الضريبية إلى الخزينة العامة دون تهرب منها<sup>(5)</sup>.

وهو ما ورد في المادة 82 من مرسوم رئاسي رقم 20-442 المؤرخ في 30 ديسمبر لسنة 2020، المتعلق

بإصدار التعديل الدستوري<sup>(6)</sup>. بناء على ما سبق نطرح الإشكالية التالية:

إلى أي مدى كرس المؤسس الدستوري المبادئ الأساسية الخاصة بالضريبة لحماية حقوق المكلف بها في ظل التعديل الدستوري لسنة 2020 ؟

هذه المبادئ هي محصلة نضال الشعوب لذا يعد المنهج الوصفي المناسب للدراسة للربط بينها وبين ما ضحت به الشعوب لترسيخها، والمنهج الاستقرائي لبيان مدى تكريس المشرع الجزائري لها.

**أولاً- حماية حقوق المكلف بالضريبة من خلال مبدأ قانونية الضريبة وعدم رجعيته:**

لا تنشأ ضريبة إلا بمقتضى النص عليها في قوانين المالية المتعاقبة (أ) ولما كانت إجراءات جباية الضريبة تمر بمراحل، فإنه قد يترتب على ذلك أن تنشأ الواقعة المنشأة لها في ظل قانون، ويعقبه قانون يلغيها أو يعدلها قبل تحصيلها، فيتم العمل وفق مبدأ عدم رجعية القوانين(ب).

**أ- مبدأ قانونية الضريبة:**

السلطة العامة في جوهرها تسعى دائما إلى تحقيق المصلحة العامة، وهذه المصلحة تستدعي أن تكون هي الوحيدة القادرة على فرض الضريبة، وهذا بدوره يفسر نشأة الضريبة في أحضان السلطة العامة، أي أن مبدأ مشروعية الضريبة (قانونية الضريبة) قد تزامن نشأته مع النظام الدستوري أي إلى اعتبارات سياسية، فالنظام البرلماني والقانون الضريبي مرتبط أحدهما بالآخر<sup>(7)</sup>.

يعرف الأستاذ ميشال دران الضريبة "اقتطاع جبري تقوم به السلطة العامة على أموال الأفراد قصد توزيع ثقل الأعباء العامة فيما بينهم بإنصاف"<sup>(8)</sup>، كما تعرف بأنها " مبلغ من المال تفرضه الدولة على المكلفين بدفعها جبرا مساهمة منهم في تغطية نفقاتها العامة، وتدفع من قبلهم بصفة نهائية، ودون أن يعود عليهم نفع خاص مقابل دفع هذا المبلغ باعتبارهم أعضاء في الدولة، ويكون فرضها مرتبطا بالمقدرة على الدفع لتحقيق أهداف الدولة المالية والاقتصادية والاجتماعية... الخ"<sup>(9)</sup>.

فمبدأ قانونية الضريبة من المكاسب الحقيقية التي أحرزتها الشعوب في صراعها مع السلطات المطلقة للحكام، إذ كانت الضرائب تفرض بإرادة الحكام دون وجود أداة قانونية تنظمها، الأمر الذي جعل تلك الشعوب تطالب بإرساء نظام الحكم الديمقراطي، وتقييد سلطات الحكام حتى غدا هذا المبدأ يحقق ضمانة أساسية من ضمانات الأفراد وحرياتهم التي تكون مصونة من أي اعتداء من قبل سائر السلطات في الدولة، فأصبحت الضرائب لا تفرض إلا بموجب قانون يصدر عن السلطة التشريعية على اعتبار كونها منتخبة من قبل الشعب وصاحبة الاختصاص العام في التشريع<sup>(10)</sup>:

**1- تعريف مبدأ قانونية الضريبة وأصله التاريخي:**

تمتد جذور مبدأ قانونية الضريبة إلى زمن قديم، منذ نشوء حركات التحرر ونضال الشعوب ضد الحكم المطلق عبر مسيرة تطوره، وقد اكتسب هذا المبدأ مسوغات إضافية جعلت منه مبدأ دستوريا مستقلا وفاعلا<sup>(11)</sup>.

**1-1- تعريف مبدأ قانونية الضريبة:**

لم تتطرق التشريعات الضريبية إلى بيان المقصود بمبدأ قانونية الضريبة، في حين عرفها الفقه الضريبي بأنه (سيادة حكم القانون في شؤون الضرائب بحيث لا تفرض الضريبة ولا تعدل أحكامها ولا يتم تحصيلها أو الإعفاء منها إلا بموجب

قانون صادر من السلطة التشريعية المختصة بوصفها ممثلة للشعب ولها اختصاص إصدار التشريعات ومنها بطبيعة الحال التشريعات الضريبية<sup>(12)</sup>.

فالضريبة لا يمكن فرضها إلا بإصدار القوانين التي يجب أن تتبع في إصدارها الأصول الدستورية السائدة عند فرض الضريبة، وأعتبرها بعض الباحثين عمل من أعمال السيادة، أي أن الدولة تنفرد بوضع القواعد المنظمة للضريبة<sup>(13)</sup>.  
ويعد مبدأ قانونية الضريبة مبدأ دستوري تلتزم به السلطتين التشريعية والتنفيذية عند مباشرة إصدار أو تنفيذ الأعمال الضريبية، إذ لا تكتسب هذه الأعمال شرعيتها إلا بموجب قانون يصدر عن السلطة التشريعية في الدولة والتي تختص دون غيرها في إصدار وتنظيم الأوضاع الضريبية، دون أن يترك لها الحق في التنازل عن هذا الاختصاص للسلطة التنفيذية، والتي لا تترك لها أي سلطة تقديرية في مجال فرض الضريبة أو الإعفاء منها، وبالتالي فإن النص التشريعي الذي يخول السلطة التنفيذية سلطة فرض الضرائب أو الإعفاء منها يكون مخالفا للدستور، فسلطة الإدارة حتى في مجال الإعفاء لا تكون تقديرية، بل تكون مقيدة في حدود ضيقة، كما لو نص القانون على امكانية منح الإعفاء لبعض الأشخاص في حالة توفر شروط واردة في القانون، فيكون دور الإدارة فقط التحقق أو التأكد من مدى توفر الشروط من عدمها<sup>(14)</sup>.

إن دسترة القانون الضريبي يعد شكلا من أشكال ممارسة السيادة الوطنية<sup>(15)</sup>، فالدستور يفرض الواجب الجبائي للمكلف<sup>(16)</sup>، ومبدأ شرعية الضريبة والهيئة المكلفة بفرضها، إذ تنص المادة 82 من التعديل الدستوري لسنة 2020 على ( لا تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون)، وأن قوانين المالية هي التطبيق العملي لمصادرة الأموال الضريبية، وهذا طبقا لأحكام القانون العضوي رقم 18-15 المتعلق بقوانين المالية<sup>(17)</sup>، فلا يمكن أن يتخذ أي حكم ذو طابع جبائي خارج إطار قانون المالية طبقا لنص المادة 18 منه والتي تنص ( تنص قوانين المالية دون سواها على الأحكام المتعلقة بوعاء ونسب وكيفيات تحصيل الإخضاع مهما كانت طبيعتها وكذا في مجال الإعفاء الجبائي)، على عكس قانون 84-17 المؤرخ في 7 جويلية 1984 والمتعلق بقوانين المالية المعدل والمتمم فقد أتاح إمكانية التشريع في المجال الجبائي عن طريق نصوص أخرى غير قوانين المالية، لا سيما قانون المحروقات.

فالضريبة لا تفرض ولا تلغى إلا بقانون المالية<sup>18</sup>، والقانون الضريبي يشبه بهذا المضمون القانون الجنائي، فلا جريمة ولا عقوبة إلا بنص فلا تفرض ضريبة ولا تلغى إلا بنص في القانون<sup>(19)</sup>، وهذا توجه صائب بغية توفير حماية وضمانة أساسية للمكلفين، وحصر نطاق السلطة التنفيذية في إصدار التنظيمات اللازمة لتنفيذ التشريعات الضريبية بما يضمن عدم التعديل أو التعطيل أو الإعفاء منها، وإلا أصبحت أعمالها مخالفة لمبدأ المشروعية<sup>(20)</sup>، وعلى هذا يختص البرلمان بالتشريع في إحداث الضرائب والجبائيات والرسوم والحقوق المختلفة، وتحديد أسسها ونسبها وتحصيلها، وهذا طبقا للفقرة 13 من المادة 139 من التعديل الدستوري لسنة 2020<sup>(21)</sup>.

### 1-2-الأصل التاريخي لمبدأ قانونية الضريبة:

إن جذور هذا المبدأ ضاربة في القدم، فقد ظهرت ارهاساته منذ أن دار الصراع في إنجلترا حول سلطات الملك<sup>22</sup>، إذ أصدر الملك (Jhon) ملك إنجلترا وثيقة العهد الأعظم (Magna Charta) سنة 1215 التي وضعت حجر

الأساس لنشأة مبدأ مشروعية الضريبة التي جاء فيها ( لا ضريبة ولا أية مساعدة يحتفل أن يتم تحصيلها بدون موافقة النبلاء)<sup>(23)</sup>.

فإذا كان الأصل هو إطلاق سلطة الملك في فرض أية ضرائب إضافية على الشعب دون أخذ موافقة الشعب، وكان البرلمان حكرا على طبقة الحكماء والأشراف وهم طبقة اللوردات، أما بقية الشعب من الكادحين فلا يحق لهم التمثيل في البرلمان، ومع زيادة البذخ وإسراف الأسرة المالكة وطبقة اللوردات نشأت الحاجة إلى زيادة الواردات بأي وسيلة، مما دفع الملك بمطالبة الأغنياء بالمشاركة في نفقات الدولة، ولكن كان قبولهم مشروطا بالمشاركة في البرلمان، ومن هنا كان نشأة مجلس العموم الذي زادت أهميته، بحيث فاقت أهميته مجلس اللوردات، ولا سيما في مجال فرض الضرائب، وكانت النتيجة هي ضرورة الحصول على موافقة ممثلي الشعب عند فرض الضريبة، ومن أجل منع أي تحايل من الملوك في مجال الضريبة أعلنت وثيقة (إعلان الحقوق) سنة 1628، والتي تنص صراحة على عدم شرعية أية ضريبة بغير تصريح البرلمان<sup>(24)</sup>.

أما في فرنسا، تشير المصادر أنها كانت ملتزمة بهذا المبدأ منذ أواخر القرن الرابع عشر<sup>25</sup>، إلا أن السلطة المطلقة للملوك وما رافقها من إسراف وتبذير وظلم وتعسف أدت إلى التخلي عن استحصال موافقة الشعب عند فرض الضريبة، لكن هذا الحل لم يصمد طويلا أمام إرادة الشعب ضد جيروت الملوك التي فجرت الثورة الفرنسية في عام 1789.

وكانت أفكار الفلاسفة لها الأثر الكبير في اندلاع الثورة، فقد أشار **مونتسكيو** في كتابه (روح القوانين) إلى الربط بين الحرية والضرائب، فيما لخص **barrere** هذه الفكرة في جملة صغيرة بقوله (إن حرية الشعب كلها في الضرائب)، كما تأكد رضا المكلفين من الشعب بالضريبة في وثيقة إعلان حقوق الإنسان والمواطن التي أعلنتها الثورة الفرنسية، والتي أصبحت جزءا من الدستور الفرنسي الصادر سنة 1791 إذ نص على أن ( للمواطنين الحق في أن يقرروا لأنفسهم أو بواسطة ممثليهم، الضريبة العامة وأن يوافقوا على فرضها بحرية وأن يراقبوا إنفاق حصيلتها وأن يحددوا قدرها ووعاءها وكيفية تحصيلها ومدتها)، وهكذا أصبح المبدأ من المبادئ الدستورية المستقرة في الدساتير اللاحقة للثورة<sup>(26)</sup>.

## 2- مبررات مبدأ قانونية الضريبة وعناصره:

يعرف مبدأ القانونية بأنه لا تفرض ضريبة إلا بقانون صادر من السلطة التشريعية، فالقانون هو المصدر الوحيد والرئيسي للالتزام بدين الضريبة، فهذا الالتزام يفرض على الشخص المكلف قانونا بأداء مبلغ نقدي يحدده القانون، والزمان والمكان الذي أوجب الالتزام به استنادا للقانون<sup>(27)</sup>.

## 2-1- مبررات مبدأ قانونية الضريبة:

حاول الفقه القانوني إيجاد مسوغات لتبرير مبدأ قانونية الضريبة، منها<sup>(28)</sup>:

2-1-1- أن فرض الضريبة على أي فرد يمس حقا من حقوقه المالية، ولكي لا يتعرض الفرد إلى الاعتداء على حقوقه كان لا بد أن تفرض الضريبة استنادا لقانون تصدره سلطة تمثل الفرد صاحب الحق، بما تملك من سيادة على الأفراد وما لها عليهم من طاعة تفرضها في مواجهة الأعباء المتزايدة والحاجيات المتجددة في المساهمة كل حسب مقدرته<sup>29</sup>.

بيد أن فرض الضريبة من السلطة التشريعية المنتخبة لا يكفي لإكمال مبدأ قانونية الضريبة، بل لابد من وضع هذه الحقيقة في بوتقة مشروعة دستوريا، وهذا لا يتم إلا بنص في هذه البوتقة على أن لا ضريبة إلا بقانون، وبذلك تكتسب قيمة قانونية، مما تكون في مصاف المبادئ الدستورية شكلا وموضوعا، وتسمى هذه الحقيقة بقاعدة (قانونية الضريبة) وهناك من يسميها بقاعدة مشروعية الضريبة<sup>(30)</sup>.

2-1-2- إن مبدأ قانونية الضريبة نتيجة منطقية لمبدأ تدرج القوانين، الذي يشكل بدوره نتيجة لمبدأ سيادة القانون الذي يقضي بأن إنشاء الضرائب خصيصة من خصائص السيادة، على هذا يشير الفيلسوف الفرنسي (جان بودان) في مصنفه عن الدولة، أن فرض الضرائب ضرب من ضروب سن القوانين، وأن من أبرز خصائص السيادة هي سلطة سن القوانين<sup>(31)</sup>.

2-1-3- أصبحت الضريبة واجبا أخلاقيا ووطنيا يقع على عاتق المواطن لمصلحة دولته، تأسيسا على رابطة التضامن الاجتماعي، وفكرتي العدالة والمساواة، لذا لا يتصور أن تفرض الضريبة بتنظيم أو قرار إداري، بل ينبغي أن تصدر بقانون، ذلك أن مبدأ قانونية الضريبة يرسم فلسفة الدولة التدخلية، مما يستوجب بقاء هذه الوسيلة بيد السلطة التشريعية التي تمثل إرادة الأمة<sup>(32)</sup>.

ولا يجوز منحها لأية سلطة أخرى، لأن مبدأ الفصل بين السلطات يستوجب أن تختص كل سلطة من سلطات الدولة الثلاث باختصاص معين لا يجوز معه لأي من هذه السلطات الاعتداء على اختصاص سلطة أخرى.

2-1-4- يرى جانب من الفقه أن فرض الضريبة بقانون وفق مبدأ قانونية الضريبة، يعد أمرا مهما لأن هذا القانون هو ضرورة لتحديد عناصر الضريبة الجوهرية، فيحدد المكلفين بها، والنشاط الخاضع لها، ووعائها، وسعرها، وطريقة جبايتها وكل هذه العناصر لا تحدد إلا من خلال القانون، فهي عناصر غير اتفافية بل من القواعد الآمرة المتعلقة بالنظام العام<sup>(33)</sup>.

2-1-5- بعد أن تحول مفهوم الدولة من حارسة إلى دولة تتدخل في مجالات الحياة كافة، فإن الضريبة أصبحت أداة توجيهية من أدوات السياسة المالية للدولة، وقد اتخذت الدولة فرض الضرائب بموجب القانون حتى يكون هذا التدخل بفرض الضريبة مشروعا<sup>(34)</sup>.

## 2-2- عناصر مبدأ قانونية الضريبة:

يتكون مبدأ قانونية الضريبة من مجموعة من العناصر، والتي غالبا ما يحددها المشرع في صلب الوثيقة الدستورية من أجل توفير ضمانات أساسية للمكلفين، حيث لا يمكن إصدار أي قرار من السلطة التنفيذية يتضمن فرض ضريبة أو تعديلها أو جبايتها أو الإعفاء منها، كون هذه الأسس من اختصاص السلطة التشريعية ولا يمكن مباشرتها من قبل السلطة التنفيذية إلا استثناء وفي نطاق ضيق<sup>(35)</sup>:

## 2-2-1- فرض الضريبة بقانون:

إن تحديد المكلفين بالضريبة وتحديد مقدارها وسعرها وطرق تحصيلها، وكل ما يتعلق بهذه العملية ينبغي أن يكون من اختصاص السلطة التشريعية المنتخبة<sup>(36)</sup>، بما تسنه من قوانين المالية، فدين الضريبة يتحدد فقط على النحو الذي يوجبه

قانون المالية، وهو ما تضمنته المادة 18 من القانون العضوي 18-15 السالفة الذكر، والمادة 20 من ذات القانون التي توضح بأنه ( لا يمكن تأسيس أو تحصيل الرسوم شبه الجبائية إلا بموجب حكم من أحكام قانون المالية ... )، وبالنتيجة فإن مركز المكلف لا يتحدد بقرار إداري، وإنما يتحدد طبقاً للقانون<sup>(37)</sup>، وقانون المالية وحده فقط دون سواه ينص على الأحكام المتعلقة بالوعاء ونسبه وكيفيات تحصيل الاخضاعات مهما كانت طبيعتها<sup>(38)</sup>، ويختص البرلمان بالتصويت على قوانين المالية طبقاً للفقرة 12 من المادة 139 من التعديل لدستوري لسنة 2020، بعد أن يودع مشروع قانون المالية للسنة لدى مكتب المجلس الشعبي الوطني في تاريخ 7 أكتوبر كأقصى حد من السنة التي تسبق السنة المالية المعنية<sup>39</sup>.

كما يُشرع البرلمان بقوانين عضوية في القانون المتعلق بقوانين المالية، وتتم المصادقة على القانون العضوي بالأغلبية المطلقة للنواب ولأعضاء مجلس الأمة، كما يخضع القانون العضوي قبل إصداره لمراقبة مطابقتها للدستور من طرف المحكمة الدستورية<sup>(40)</sup>، ويجب أن يكون كل مشروع أو اقتراح قانون (قانون المالية) موضوع مناقشة من طرف المجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة على التوالي حتى تتم المصادقة عليه<sup>(41)</sup>.

وفي كل الحالات يصادق مجلس الأمة على النص الذي صوّت عليه المجلس الشعبي الوطني بأغلبية أعضائه الحاضرين بالنسبة لمشاريع القوانين العادية أو بالأغلبية المطلقة بالنسبة لمشاريع القوانين العضوية، على أن يصادق البرلمان على قانون المالية في مدة أقصاها خمسة وسبعون (75) يوما من تاريخ إيداعه، وفي حالة عدم المصادقة عليه في الأجل المحدد سابق يصدر رئيس الجمهورية مشروع الحكومة بأمر، وهذا طبقاً لنص المادة 146 من التعديل الدستوري لسنة 2020، فالمؤسس الدستوري الجزائري نص على أن لا تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون<sup>(42)</sup>.

ويحدد قانون المالية الوعاء الضريبي تحديداً نافيا للجهالة من حيث الزمان والأشخاص والكيفية، وبصورة واضحة دون ترك أي سلطة للإدارة الضريبية في إضافة مصادر أخرى غير منصوص عليها قانوناً<sup>(43)</sup>، وأن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة هو التشريع الذي تضمن مختلف الضرائب والرسوم المخاطب بها المكلف بالضريبة، وهو التشريع الذي يكون محل تعديل بمقتضى قانون المالية كل سنة حسب متطلبات المصلحة العامة للدولة.

وتقدير السلطة المالية للضريبة لا يعدوا أن يكون كاشفاً لهذا الدين لا منشأ له، فهو موجود بغض النظر عن إرادة المكلف وإرادة السلطة المالية<sup>(44)</sup>، حيث أن القانون الضريبي يقوم بتحديد الخطوط العريضة للسياسة الضريبية لأية ضريبة وينص على تفويض الإدارة الضريبة بإصدار التعليمات التفسيرية، التي توضح كافة الإجراءات والتفصيلات الدقيقة اللازمة لتطبيق القانون، إلا أن هذا التفويض لا يجيز للإدارة الضريبية بأي حال من الأحوال تعديل القانون أو الخروج عليه، ولمعرفة روح القانون ونوايا المشرع تسترشد بمشروعات القوانين والمناقشات التي دارت بخصوصها في مختلف لجان السلطة التشريعية التي أقرت القانون الضريبي<sup>(45)</sup>.

ومع ذلك فإن بعض الدساتير تحدد ضوابط عامة لاختصاص كل من السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية في مجال الضرائب، فالدستور الفرنسي يحدد اختصاص المشرع في تنظيم الضريبة ويحصره بثلاثة عناصر، الوعاء، السعر، وطرائق التحصيل، وما عدا ذلك يكون من اختصاص السلطة التنفيذية، في حين أن الدستور يقيد السلطة التشريعية بذلك، لا بل جعل الضرائب وتحديد سعرها ووعائها والمكلفين بأدائها عملاً تشريعياً محضاً لا يجوز أن يصدر إلا بقانون<sup>(46)</sup>.

إن الهدف من اشتراط فرض الضريبة بموجب القانون، أن يكون ذلك ضمانا لحقوق المكلفين وحريةهم وتحديدًا لالتزامهم المالية، وهذه القاعدة تكون محلا لعدم الدستورية، إذ لم تصدر بقانون لمخالفتها مبدأ قانونية الضريبة، أما العناصر الثانوية الأخرى من تنفيذ الأحكام، أو تفسيرها فيمكن تحديدها بأنظمة كونها لا تؤثر في الأسس الموضوعية والشكلية للضريبة، شرط أن لا تخالف قاعدة دستورية<sup>(47)</sup>.

### 2-2-2- تعديل الضريبة أو إلغائها بقانون:

إن السلطة التشريعية وحدها من تملك سلطة إصدار القوانين الضريبية فهي وحدها من تملك صلاحية تعديلها أو إلغائها وهو ما يطلق عليه بقاعدة توازي الأشكال، ويقصد بها أن القانون يعدل ويلغى من ذات الجهة التي أصدرته، كما لو استجدت ظروف معينة تستوجب هذا التعديل أو الإلغاء، كون التشريعات الضريبية كسائر التشريعات الأخرى يجب أن تواكب تطور الظروف السياسية والاقتصادية للدولة، فهي تتصف بالمرونة بحيث يمكن تعديلها بذات إجراءات وضعها، وهذا التعديل قد يكون شاملا بإصدار تشريع جديد يحل محل القانون الضريبي السابق أو تعديل جزئي من خلال تعديل بعض القواعد القانونية الضريبية التي أصبحت متعارضة مع التطورات والتغيرات الحاصلة في المجتمع، والإبقاء على القواعد الضريبية التي تتفق مع التغيرات الحاصلة وعدم ترك سلطة التعديل للإدارة<sup>(48)</sup>.

وفي فرنسا يصدر قانون الضريبة ويعدل بعد موافقة الهيئات النيابية، إذ كان الفرنسيون في البداية يتشددون كثيرا ويتمسكون بأن يكون إنشاء ضريبة أو تعديلها أو إلغائها في شكل قانون بعد موافقة الهيئة النيابية، ذلك أنهم ينظرون إلى الملكية الخاصة على أنه حق مقدس، إلى أن حصل الاستثناء الخاص بالتعرفة الجمركية، إذ أباح قانون 17 ديسمبر 1814 للحكومة أن تقرر بمراسيم مضاعفة التعرفة الجمركية قبل إيداع مشروع القانون إلى البرلمان، وتعليقهم لذلك بأن فكرة الملكية لم تعد ذلك الحق المقدس، بل أصبحت لها وظيفة اجتماعية ينظمها المجتمع<sup>(49)</sup>.

فلم يعد مبدأ قانونية الضريبة ذلك المبدأ المطلق وإنما ترد عليه استثناءات، ففي الدستور الفرنسي النافذ والصادر في 4-10-1958 في نص المادة 38 منه منحت السلطة التشريعية السلطة التنفيذية بإصدار لوائح لها قوة القانون في المواضيع التي تدخل ضمن اختصاص السلطة التشريعية حصرا ومنها الضرائب<sup>(50)</sup>.

بينما يخفف بعض الكتاب من خطورة هذا التفويض بحجة أنه تم بإرادة المشرع مبررين ذلك بأمرين، الأول بسبب عمل أعضاء البرلمان على مرضاة الناخبين ووقوعهم تحت تأثير أصحاب المصالح، وبالنتيجة يؤدي إلى عجز البرلمان عن إجراء إصلاحات ضريبية في شكل قوانين، أما الأمر الثاني فيتلخص بعدم مقدرة النواب على معالجة الضرائب، لذا يفضل تفويض الحكومة بما يتوفر لديها من كفاءات وخبرات وتنظم وتعديل موضوع الضرائب<sup>(51)</sup>، كما أن المشرع المصري أجاز التفويض في حالة الضرورة والظروف الاستثنائية<sup>(52)</sup>.

أما في الجزائر، فقد أجاز المؤسس الدستوري لرئيس الجمهورية أن يشرع بأوامر في مسائل عاجلة في حالة شغور المجلس الشعبي الوطني أو خلال العطلة البرلمانية بعد رأي مجلس الدولة، كما يمكن له أن يشرع بأوامر في الحالة الاستثنائية المذكورة في المادة 98 من الدستور، وهذا طبقا لنص المادة 142 من التعديل الدستوري لسنة 2020.

### 2-2-3- الإعفاء من الضريبة بقانون:



يراد بالإعفاء عدم فرض الضريبة أو الرسم على العمليات المشار إليها بحسب القانون<sup>(53)</sup>، كما يعرف على أنه إسقاط حق الدولة عن بعض المكلفين في مبلغ الضرائب الواجب السداد مقابل التزامهم بممارسة نشاط معين في ظروف معينة، أو بحسب أهمية النشاط وحجمه وموقعه الجغرافي<sup>(54)</sup>.

ففي حالة الإعفاء من الضريبة، فإن الشروط التي يتطلبها القانون في فرض الضريبة على شخص معين متوافرة، ويكون ملزما بدفعها، إلا أن المشرع يتدخل لإعتبارات اجتماعية أو اقتصادية أو سياسية لاستثنائه من دفع الضريبة، وعلى هذا فإن قيام السلطة المالية بإعفاء أي مكلف من الضريبة دون نص قانوني يعد إخلالا بمبدأ قانونية الضريبة وتجاوزا على مبدأ سيادة القانون<sup>(55)</sup>.

وعادة ما تقرر الإعفاءات من دفع الضريبة بمقتضى قانون المالية، ومثال ذلك ما ورد في نص المادة 4 من قانون رقم 20-16 المؤرخ في 31 ديسمبر 2020 المتضمن قانون المالية لسنة 2021<sup>(56)</sup> المعدلة لنص المادة 13 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة<sup>(57)</sup> والتي تقرر في فقرتها 5 على أن "يستفيد من إعفاء دائم عمليات تصدير السلع وتلك التي تتضمن الخدمات المدرة للعملة الصعبة، يمنح هذا الإعفاء تناسيبا مع الأعمال المحققة بالعملة الصعبة".

كما قرر المشرع الجزائري إعفاءات جبائية بمقتضى قانون ترقية الاستثمار من ذلك المادة 12 من قانون رقم 16-09 المؤرخ في 3 غشت 2016 المتعلق بترقية الاستثمار<sup>(58)</sup> وهذا لتشجيع الاستثمار، وهو قبل صدور قانون عضوي رقم 18-15 الذي يقضي بأن الإعفاءات الجبائية أيضا يجب أن تكون بمقتضى قوانين المالية.

## 2-2-4- جباية الضريبة بقانون:

جباية الضريبة هي المرحلة التنفيذية التي تؤدي إلى جمع المبالغ المالية المترتبة على المكلفين، ونظرا لأهمية الجباية وما تنطوي عليه من مساس بحقوق الأفراد وحررياتهم، كان لا بد أن تخضع للدستور، وأن تراعي الدولة الأسس الموضوعية بدءا من فرض الضريبة وتبليغ الشخص المكلف بها، أو تحديد إجراءات التصريح بالنتائج وانتهاء بأساليب التحصيل<sup>(59)</sup>، فالقانون الضريبي وحده هو من يرسم إجراءات عملية التحصيل وشروطها ووقتها، حتى يكون المكلف بالضريبة على علم ويقين تام بإجراءات الجباية، وضمان عدم تعسف الإدارة الضريبية في تحصيل دين الضريبة من خلال جباية أكثر من المقرر أو في غير وقتها المحدد<sup>(60)</sup>، كما أن عملية تحصيل الضرائب والرسوم والمنازعات الخاصة بها مقرر بمقتضى قانون الإجراءات الجبائية<sup>(61)</sup>.

## ب- مبدأ عدم رجعية القوانين:

طبقا لقاعدة اليقين يجب أن يصدر التشريع الضريبي واضحا، من أجل تحقيق قدر من اليقين للمكلف الذي يجب أن يعرف التزاماته على نحو يقيني، وأن يكون التزامه بالدفع لاحقا على صدور التشريعات الضريبية، فلا يتصور عقلا ولا منطقيا أن تفرض الضريبة بأثر رجعي على تصرفات الأفراد التي تمت في الماضي، حيث لم يكن المكلف عندها عالما بصدور هذه التشريعات، كما لم يكن عالما أن النشاط الذي يمارسه يكون خاضعا للضريبة، وهذا يخالف قاعدة أخرى من قواعد فرض الضريبة وهي قاعدة العدالة<sup>(62)</sup>.

## 1- مفهوم مبدأ عدم رجعية القوانين ومبرراته:

القانون الضريبي لا يجمعه تقنين واحد بل تتعدد قوانين الضرائب حسب الوعاء الذي تفرض عليه الضريبة، وهذا الأمر يدعو المشرع الضريبي إلى التحري بدقة تامة عن الأساس الذي يعتمد عليه في تحديد سريان كل قانون أو وقت نفاذه، لكي لا يكون لأحكامه من الأثر على ما تم من وقائع سبقت نفاذه.

### 1-1- مفهوم مبدأ عدم رجعية القوانين:

الأصل في القانون الضريبي أن يطبق بأثر فوري<sup>(63)</sup>، ويخضع لمبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية بصفة مطلقة، ويقصد به أن القانون الضريبي الجديد، يسري اعتبارا من تاريخ نفاذه بنشره في الجريدة الرسمية أو انتهاء الميعاد المحدد للنفاذ بعد النشر، ولا يجوز أن تنسحب أحكامه على الوقائع والروابط القانونية التي سبقت ذلك التاريخ، وذلك بعدم سريان أحكامه على الماضي، سواء بالنسبة للوقائع التي تكون قد حدثت أو المراكز القانونية التي تكونت في ظل أحكام القانون السابق، أو بالنسبة للآثار التي ترتبت على تلك الوقائع أو المراكز في ظل هذا الأخير، ليحتفظ القانون القديم بسلطانه ولا يجوز للقانون الجديد أن يزيحه في ذلك<sup>(64)</sup>.

فلا يجوز للمشرع أن ينص على ما يخالف الدستور استنادا إلى مبدأ المشروعية، وعلية لا يجوز النص على سريان أي قانون ضريبي على حالات أو وقائع تمت قبل نفاذه<sup>(65)</sup>، كما قرر مجلس الدولة الفرنسي عدم مشروعية القرارات اللائحية في المجال الضريبي إذا كانت تتضمن أثرا رجعيا وكانت الرجعية مقررة في القانون نفسه<sup>(66)</sup>.

ويؤدي مبدأ عدم رجعية القانون الجديد على الماضي إلى إقامة حاجز بين القانون الجديد ومنطقة (نفوذ) القانون القديم، وهو حاجز يقع على وجه التحديد عند (اللحظة الزمنية الأخيرة) التي تنتهي فيها تحقق آخر أثر من آثار الوقائع أو المراكز القانونية في ظل القانون القديم، فإذا كانت اللحظة الزمنية الأخيرة هي الحاجز الذي يقف عنده سلطان القانون الجديد، فإن منطقة نفوذ هذا الأخير تبدأ منذ (اللحظة الزمنية الأولى) التي يبدأ فيها تحقق أول أثر من آثار الوقائع والمراكز القانونية في ظلها ولو كانت قد حدثت وتكونت في ظل القانون السابق، فضلا عن امتداد سلطانه إلى كل ما يحدث من وقائع وما يتكون من مراكز قانونية في ظلها<sup>(67)</sup>.

وتجدر الإشارة إلى أن مبدأ عدم رجعية القوانين بصورة عامة يستند على ما تقضي به الدساتير والقواعد العليا المختلفة، ففي فرنسا أقرت هذا المبدأ إعلان حقوق الإنسان لسنة 1789<sup>(68)</sup>، كما نصت عليه المادة الثانية من القانون المدني الفرنسي (لا يطبق القانون إلا في المستقبل وليس له أثر رجعي)<sup>(69)</sup>.

إن الدستور الجزائري متشدد في تحديد مبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية إلى الحد الذي منع فيه تجاوزه أو الخروج عنه بأي عمل ولو بالنص الصريح، وهو ما تجسده المادة 82 فقرتها 4 من دستور 2020 التي تنص على "لا تحدث بأثر رجعي، أية ضريبة، أو جباية، أو رسم، أو أي حق كيفما كان نوعه"، وأبرز ما يفصح عنه مضمون المادة بأن المشرع لو سن قانونا تضمن سريان أثره على الماضي كان ذلك مخالفا للدستور، ويمكن الطعن بعدم مشروعيته.

### 1-2- مبررات عدم رجعية القوانين الضريبية:

طرح الفقه المالي مجموعة من المبررات والأسباب التي كانت محل اعتبار لرفض عدم رجعية القوانين الضريبية بصورة خاصة، وهي:

**1-2-1- قواعد المنطق تقضي بأن لا يسري حكم قانون إلا على ما هو آت:**

كما أنه من مقتضيات اليقين أن تكون الضريبة محددة ومعلومة وواضحة بدون غموض، أو تحكّم بالمكلف، وأن يكون مبلغ الضريبة وميعاد دفعها وإجراءات تحصيلها معلومة للمكلف، وأن تكون له دراية كاملة بهذه القوانين بصورة مسبقة، وحتما ان هذا اليقين لا يتحقق إذا انسحب القانون الضريبي بأثر رجعي<sup>(70)</sup>.

**1-2-2-1- أن انسحاب القانون على الماضي يؤدي إلى تقدير تحكمي وتقويض العدالة:**

إن آلية تقدير الضريبة تكتنفها صعوبات فنية كثيرة لمرورها بعدة مراحل، تتمثل في حصر المال الخاضع للضريبة، وتحديد مبلغ الضريبة والشخص الملزم بدفعها، وتزداد الصعوبة إذا تعلق الأمر بضريبة تجبى عن مدة سابقة على صدور القانون الخاص بها، فسن قانون يتضمن فرض ضريبة وجعلها سارية المفعول على بعض الأنشطة أو التصرفات التي تمت خلال السنة السابقة يثير مشاكل في التطبيق، إذ يتعذر على الإدارة الضريبية تحديد أوجه النشاط والتصرفات التي وقعت من المكلف خلال السنة السابقة على العمل بالقانون، كما يتعذر على المكلف إثبات كل ما تطالبه به الإدارة، إذ يكون الإثبات متوقف على احتفاظهم بدفاتر أو أوراق معينة، وقد لا تكون هذه الأوراق والدفاتر تحت أيديهم أو أتلفوها على أساس أنها متعلقة بفترة سابقة<sup>71</sup>، ولم يكونوا قد توقعوا صدور القانون أو العمل به بأثر رجعي مما يدفع الإدارة الضريبية إلى اللجوء إلى التقدير الجزائي<sup>(72)</sup>.

**1-2-3- رجعية القانون الضريبي تؤدي إلى أضرار بالخزينة العامة:**

إذا كان القانون الضريبي الجديدة يقضي بتخفيض مبلغ الضرائب أو إلغاء ضريبة كانت موجودة بالأصل، فسحب هذه الآثار على الماضي مضر بالخزينة العامة للدولة ويؤثر في موازنتها، مادام أنه يترتب عليه تخفيض مبلغ الضريبة أو إلغائها على فترة قبل صدور القانون<sup>(73)</sup>.

**1-2-4- تحقيق استقرار العلاقات القانونية:**

فليس من العدل مطالبة شخص بالخضوع لقانون لم يحط به علما بقواعده مقدما، وهذا ما تؤدي إليه رجعية قانون جديد إذا مد سلطانه إلى وقائع أو مراكز قانونية استقرت قبل صدوره في ظل قانون قديم، وتؤدي رجعية القانون الجديد إلى الإخلال بالاستقرار الضروري للعلاقات القانونية، فلا شك أن تطبيق قانون جديد على الماضي من شأنه إهدار سلطان القانون القديم بخدم ما قام على أساسه، ويؤدي ذلك حتما إلى فقد الثقة في القانون وإضعاف هيئته لدى الناس، ما دام أن ما يبنى على أساسه اليوم يتعرض للهدم في الغد<sup>(74)</sup>.

**1-2-5- رجعية القانون الضريبي يضعف روح الادخار والاستثمار:**

وأن انسحاب القانون الضريبي على الماضي يؤدي إلى عدم استقرار سياسة التمويل، لصعوبة وضع سياسة رصينة للمنشأة إذا خضعت إيرادات هذه المنشأة للقوانين الضريبية الجديدة أو تعديلها<sup>(75)</sup>.

**2- الأساس القانوني الذي يعتمد في تحديد التاريخ الذي يعد فيه القانون مطبقا بأثر مباشر وليس بأثر رجعي:**

لا يخلق قانون المالية السنوي دين الضريبة في ذمة أحد، لأن قانون الموازنة إنما يحتوي تقديرا للإيراد المتوقع الحصول عليه من هذه الضريبة خلال السنة المقبلة، لكن إذا كان دين الضريبة لا ينشأ بمجرد صدور قانون الموازنة العامة، فمتى ينشأ هذا الدين إذا؟<sup>(76)</sup>

طرح الفقه المالي عدة معايير لتحديد القانون الواجب التطبيق عند حصول تنازع القوانين بين القانون الضريبي القديم والقانون الضريبي الجديد، أو بمعنى آخر تحديد التاريخ الذي يعد فيه القانون الجديد ساريا بأثر مباشر ولم يطبق بأثر رجعي على الماضي<sup>(77)</sup>:

## 2-1- معيار المساس بالحق المكتسب:

إن تحديد القانون الواجب التطبيق يترتب عليه تحديد موعد الإجراءات الواجبة اتخاذها لتحديد الدخل<sup>(78)</sup>، ويرى فريق من الفقه بأن القانون الضريبي لا يسري بأثر رجعي إلا إذا مس حقا مكتسبا لصاحب المصلحة، وينشأ الحق المكتسب إذا سقط حق الدولة في المطالبة بالضريبة المستحقة لها قبل المكلفين بالتقادم، أي أن يكون القانون الضريبي قد صدر بعد مضي المدة التي يقضيها سقوط حق الدولة في المطالبة بدين الضريبة، ومع ذلك قضى بسريانه بأثر رجعي على ذلك الدين، وبالمقابل إذا لم يكن القانون قد مس حقا مكتسبا أي صدر قبل مضي مدة تقادم دين الضريبة فإنه يعد مطبقا بأثر فوري ومباشر وإن سرى على وقائع أو تصرفات سابقة على تاريخ نفاذه، ومن ثم لا يمكن القول بأن القانون قد سرى بأثر رجعي طالما لم يمس حقا مكتسبا، وإنما اصطدم مع مجرد الأمل الذي كان يتحراه المكلف<sup>(79)</sup>، ويكون حسم التنازع على أساس التفرقة بين مساس القانون الجديد أو عدم مساسه بحق مكتسب<sup>(80)</sup>،

إن أصحاب هذا الرأي يميزون بالاستناد إلى معيار المساس بالحق المكتسب بين القوانين التي تسري على الماضي دون أثر رجعي وأخرى تسري على الماضي بأثر رجعي، أو بحسب تعبيرهم بين الرجعية غير الحقيقية والرجعية الحقيقية، وضربروا أمثلة على القوانين المطبقة على الماضي دون أثر رجعي لكونها لا تمس حقا مكتسبا مثل القانون الفرنسي الصادر في 29 ديسمبر 1920 الذي قضى بالتصريح لبلدية باريس بتحصيل بعض الضرائب اعتبارا من أول يناير 1920<sup>(81)</sup>.

## 2-2- معيار طبيعة العناصر المكونة للمركز المالي للمكلف:

قال بها الفقيه (Roubier) حيث بين أن سريان القانون بأثر مباشر أو عدم رجعية القانون الضريبي تختلف باختلاف طبيعة العناصر المكونة للمركز المالي للمكلف، هل هي ثابتة ودائمة ومستمرة كالملكية، المهنة، المعيشة أم هي متعلقة بأعمال منقطعة كالتداول والاستهلاك، بمعنى آخر يميز هذا المعيار بين الحالات والوقائع التي تتكرر باستمرار سنويا والوقائع التي تتحقق في فترات زمنية محددة، ويمكن تفصيل ذلك كالاتي :

2-2-1- بالنسبة للحالات التي يتكرر فيها تحقيق الإيراد بصورة مستمرة، ومن ثم فرض الضريبة عليها بشكل دوري كالأرباح التجارية والصناعية، فإن صدور قانون ضريبي جديد أثناء السنة التي تتضمن تعديل أحكام القانون الضريبي القديم من حيث السعر أو أساس فرض الضريبة، وسرت أحكام القانون الجديد على الأرباح المتحققة منذ بداية تلك السنة، لا يعد ذلك حسب هذا الرأي من قبيل رجعية القانون، بل يعد إعمالا للأثر المباشر ولا يتحقق الأثر الرجعي له.

2-2-2- أما الحالات التي تكون فيها العناصر المكونة للمركز المالي للمكلف غير دائمة ومستمرة، فإن الضريبة تفرض عليها حال تحققها، وبالتالي تسري القوانين الضريبية بأثر رجعي على هذه الوقائع<sup>(82)</sup>.

### 2-3- معيار الواقعة المنشأة للضريبة:

تناول الفقه تعريف الواقعة المنشأة للضريبة بعدة تعريفات، منها تحديد المناسبة التي تتيح للدولة التدخل لإجبار المكلفين على التنازل عن جزء من الوعاء الذي تم اختياره أساسا لفرض الضريبة، وقال البعض أن الواقعة المنشأة للضريبة هي الشروط التي في بتوافرها يتولد دين الضريبة في ذمة المكلف، ويرى البعض بأنها الشروط الموضوعية والشخصية التي تؤدي إلى ظهور الالتزام بالضريبة<sup>(83)</sup>.

فالالتزام بدفع الضريبة حسب هذا الرأي يتم عند تولد دين الضريبة في ذمة المكلف، وتولد هذا الأخير يتم عندما تتحقق الواقعة المنشأة للضريبة، وهذه الأخيرة تتم في ظل القانون المعمول به في فترة وقوعها، لذلك فإن الالتزام بالضريبة تسري عليه نصوص هذا القانون الأخيرة ولا تحكمه القوانين اللاحقة عليه، فالفقهاء حسب هذا الرأي يتجهون إلى الأخذ بالمركز الضريبي المتحقق للمكلف الذي يستند إلى الفترة التي تتوافر فيها الواقعة المنشأة للضريبة، وتحديد الضريبة يجب الرجوع إلى القانون المعمول به وقت حصول الواقعة المنشأة للضريبة لا وقت صدور قرار الضريبة، ويعتبر معيار الواقعة المنشأة للضريبة هو المعيار الراجح لسهولة تطبيقه ووضوحه، إذ كل ما يحتاجه هذا المعيار هو التعرف على الوقت الذي تمت فيه واقعة نشوء الضريبة<sup>(84)</sup>.

فالحادث المولد لنشأة الضرائب مكون من تاريخ العملية نفسها أو تاريخ التصريح ودفع الضريبة، فمثلا في حالة الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات فالحدث المولد لنشأتها يتكون من التصريح بالمداخيل والأرباح وهما يخصان السنة السابقة حيث إقفال السنة المالية والمحاسبية يكون في 31 ديسمبر للسنة الحالية والتصريح يكون بعد غلق السنة وفي السنة الموالية ( في الجزائر قبل 31 مارس ) والتشريع المطبق في هذه الحالة هو 1 جانفي لسنة التصريح<sup>(85)</sup>.

فقد أعطت التشريعات الضريبية حصانة أشد من التشريعات الجزائية إذ أجاز استثناء من الأصل العام اصدار التشريعات بأثر رجعي إذا كانت أصلح للمتهم، في حين لم يجزها بالنسبة للمكلف، وهذا ما حدا به المؤسس الدستوري في المادة 82 من التعديل الدستوري لسنة 2020 سواء في الفرض أو التحصيل أو الإيفاء.

### ثانيا- حماية حقوق المكلف بالضريبة من خلال مبدأ المساواة والعدالة الضريبية:

لقد وضع آدم سميث في كتابه المشهور ثروة الأمم الصادر في سنة 1776 عددا من القواعد التي تتضمن المبادئ التي يجب على المشرع أخذها بعين الاعتبار عند إصداره للقانون الضريبي، لدرجة أن هذه القواعد اعتبرت بمثابة الدستور العام الضمني الذي يخضع له أحكام القانون الضريبي<sup>(86)</sup>، وأن احترام المشرع لهذه القواعد يخفف من حدة الضريبة ويجعلها مقبولة ومستساغة من قبل المكلفين، ويعتبر مبدأ المساواة والعدالة الضريبية قاعدتين تشكلان ضمانتان هامتان في مجال الالتزام الضريبي، ويعتبر الإخلال بهما مدعاة للقول بتعسف المشرع في استعمال حقه في فرض الضريبة<sup>(87)</sup>.

أ-مبدأ المساواة أمام القانون الضريبي لحماية المكلفين:

المساواة في أداء الضرائب هي مساواة أمام الأعباء العامة، والتي تقوم على أساس أنه إذا كان الناس متساوين أمام الغنائم الحياة الاجتماعية فمن الواجب أن يتساووا في الواجبات والتكاليف التي يقتضيها النظام الاجتماعي، ويجد هذا المفهوم أساسه في القاعدة الشرعية الإسلامية (الغنم بالغرم)<sup>(88)</sup>.

وتنبع أهمية مبدأ المساواة أمام الضريبة من كونه أحد الوسائل إن لم تكن أبرزها يتوصل بها المشرع لبلوغ العدالة الضريبية، وإن كان بعض الفقه يميل إلى عدم التفرقة بين المساواة والعدالة، لأن التباين بينهما هو تباين بين الغاية والوسيلة<sup>(89)</sup>.

### 1- مفهوم مبدأ المساواة أمام القانون الضريبي:

لمبدأ المساواة أمام الضريبة أهمية من الناحية الدستورية، إذ يعد قاعدة دستورية تلزم المشرع والإدارة الضريبية على حد سواء باحترامها، وإلا كان من حق المكلفين إرغام الجهة المخلة باحترام التزامها الدستوري، ولها قيمة سياسية إذ تعصم الأنظمة السياسية من الثورات والانقلابات، أما من الناحية المالية فلا ريب في أن كفالة مبدأ المساواة الضريبية يبعث في نفوس المكلفين الرضا والإيمان بالعدل فيدفعهم ذلك إلى أداء دين الضريبة كاملاً غير مبخوس، فما مفهومها<sup>(90)</sup>؟

#### 1-1- المقصود بمبدأ المساواة أمام القانون الضريبي:

يراد بالمساواة عدم التمييز بين أبناء البلد الواحد بشكل عام، غير أن الواقع العملي لا يسمح بتحقيق هذه المساواة القانونية المطلقة، إذ أن المساواة لا يمكن إلا أن تكون نسبية، لذا يمكننا القول أن المساواة لا تتحقق إلا بالنسبة للمراكز المتماثلة، إذ يستحيل عمل القانون دون استثناء، وإلا أدى ذلك إلى إنكار الامتيازات الخاصة<sup>(91)</sup>.

تباينت المفاهيم لتعريف مصطلح المساواة إلا أنها تكاد أن تتلاقى في الهدف إذ عرفها بعض الفقه على أنها (معاملة جميع الأفراد في الدولة معاملة متساوية طبقاً للقاعدة القانونية العامة المطبقة عليهم دون استثناء أو تمييز بسبب الجنس أو اللغة أو الدين)<sup>(92)</sup>.

فالمساواة القانونية تعني تكافؤ الفرص، أما المساواة الفعلية فهي مراعاة الاختلاف بين الأفراد من حيث القدرات والواجبات، ومراعاة الظروف الواقعية للأفراد، وبالنتيجة تكون المساواة القانونية غير متنافية مع المساواة الفعلية، فالنص على المساواة في القوانين العادية دون ذكرها في الدستور نفسه يجعل تلك الحقوق في حالة من عدم الثبات، نتيجة للتغيرات التي يمكن أن تطرأ على تلك القوانين العادية بخلاف ما تتطلبه الدساتير من شروط خاصة لتغييرها<sup>(93)</sup>.

أورد الفقه تعريف للمساواة في المجال الضريبي بعدة تعريفات منها بأنها (خضوع المكلفين جميعهم الذين يشغلون مراكز قانونية متماثلة لمعاملة قانونية واحدة دون تفرقة بينهم لأسباب تتعلق بأشخاصهم أو ذواتهم)، كما رأى آخرون بأنها (خضوع جميع الأفراد أصحاب المراكز القانونية المتماثلة لمعاملة قانونية واحدة وخضوع الأفراد أصحاب المراكز القانونية المختلفة لمعاملة ضريبية مختلفة)<sup>(94)</sup>.

كما تعرف بأنها مساهمة الأفراد في أداء الضرائب وفق مقدار دخولهم أو ثرواتهم ولا يتنافى ذلك مع جواز إعفاء ذوي الدخل الصغيرة من أداء الضرائب أو تقرير قاعدة تصاعد الضريبة وما تقتضيه من رفع نسبة الضريبة كلما زادت قيمة الثروة أو ارتفع مقدار الدخل<sup>(95)</sup>.

أما التعريف القضائي لمبدأ المساواة أمام الضريبة فقد ذهب المحكمة الدستورية العليا المصرية في أحد أحكامها إلى تكريس هذا المبدأ والذي جاء فيه ( وحيث أن من المقرر في قضاء المحكمة أن مبدأ المساواة أمام الضرائب لا يعني أن يتمثل الممولون في مقدار الضريبة التي يؤديونها بل يقوم التماثل على وحدة تطبيقها من الناحية الجغرافية، فالتكافؤ بينهم ليس فعليا بل جغرافيا)<sup>(96)</sup>.

### 1-2-1- الأساس القانوني لمبدأ المساواة أمام الضريبة:

يحتل مبدأ المساواة مكان الصدارة في الدساتير المعاصرة والمواثيق الدولية، كما يعد مبدءا من مبادئ القانون الطبيعي، وقد كان للشريعة الإسلامية الدور البارز في تأكيد المساواة أمام القانون، حيث قال الرسول صلى الله عليه وسلم ( إنما أهلك الذين من قبلكم أنهم كانوا إذا سرق فيهم الشريف تركوه وإذا سرق فيهم الضعيف أقاموا عليه الحد... والله لو أن فاطمة بنت محمد سرقت لقطع محمد يدها)<sup>(97)</sup>:

### 1-2-1- الأساس القانوني لمبدأ المساواة أمام الضريبة في إطار التعديل الدستوري لسنة 2020:

يعد مبدأ المساواة أمام الضريبة في التعديل الدستوري لسنة 2020 أساسه في نص المادة 82 الفقرتين 2 و5 التي تنص ( كل المكلفين بالضريبة متساوون أمام الضريبة، ويحدد القانون حالات وشروط الإعفاء الكلي أو الجزئي منها... كل فعل يهدف إلى التحايل على مبدأ المساواة بين المكلفين بالضريبة، يعد مساسا بمصالح المجموعة الوطنية).

ويتربط على مثل هذه النصوص الدستورية أن مبدأ المساواة أمام الضريبة، لا يجوز للمشرع عند إصداره للقانون الضريبي أن يضمنه أحكاما تعمل على التفرقة بين المكلفين بدفع الضريبة، بسبب الجنس أو الدين أو العقيدة أو الجنسية أو الإقامة ... الخ، فالكل سواء أمام القانون الضريبي ما داموا جميعا في مراكز قانونية مماثلة، ويعتبر مبدأ المساواة أمام الضريبة تطبيقا عمليا لمبدأ المساواة أمام الأعباء العامة المستمد من مبدأ المساواة أمام القانون بشكل عام<sup>(98)</sup>.

وما يلاحظ على هذه المادة أن المؤسس الدستوري توسع في مقتضيات مبدأ المساواة أمام الضريبة، فالمساواة تكون في فرض الضريبة والإعفاء منها كليا أو جزئيا، وحسن ما فعله المؤسس الدستوري عندما أكد على أن كل المكلفين بالضريبة متساوون أمامها وترك للقانون بيان حالات وشروط الإعفاء الكلي أو الجزئي منها، ذلك أن لكل قاعدة استثناء وهذا الاستثناء يتضمنه القانون لإمكانية تعديله.

### 1-2-2- الأساس القانوني لمبدأ المساواة أمام الضريبة في المواثيق العالمية:

يعتبر مبدأ المساواة أمام القانون الضريبي من المبادئ الدستورية الذي يجد مصدره في الوثائق الدستورية، منها وثيقة العهد الأعظم في عام 1215، ووثيقة إعلان الحقوق في إنكلترا عام 1628، وأبرزها ما ورد في المادة 13 من إعلان حقوق الإنسان والمواطن الصادر في سنة 1789 في فرنسا ورد التي تنص على أنه (يجب أن توزع الضريبة العامة توزيعا متساويا بين جميع المواطنين)، كما نصت المادة 7 من الإعلان العالمي لحقوق الإنسان الصادر عام 1948 على أن (كل الناس سواسية أمام القانون- ولهم حق التمتع بحماية متكافئة عنه، دون تفرقة- كما أن لهم جميعا الحق في حماية متساوية، ضد أي تمييز يخل بهذا الإعلان وضد أي تحريض على تمييز كهذا)<sup>(99)</sup>.

وكان للثورتين الأمريكية والفرنسية دور البارز في العصر الحديث في إعلان مبدأ المساواة أمام القانون، ومن ثم تأثرت بهما الدساتير اللاحقة، حيث أعلنت الثورة الفرنسية في المادة الأولى من إعلانها الشهير لحقوق الإنسان والمواطن الفرنسي (الأفراد يولدون ويعيشون أحرارا متساوين أمام القانون...)<sup>(100)</sup>.

### 1-2-3- الأساس القانوني لمبدأ المساواة أمام الضريبة في المبادئ العامة للقانون:

كما يجد هذا المبدأ مصدره في المبادئ القانونية العامة التي تعتبر من أهم المصادر غير المكتوبة لمبدأ المشروعية، ومن أمثلة هذه المبادئ مبدأ المساواة أمام القانون، والذي يشمل المساواة أمام الضرائب والمساواة أمام الأعباء العامة<sup>(101)</sup>.

### 2- تحديد المراكز القانونية للمكلف من حيث التماثل والاختلاف وضوابطها:

تتصف المساواة الضريبية بأنها مساواة نسبية وليست مطلقة، فالمساواة لا تكون إلا بين المكلفين المتواجدين في المركز القانوني نفسه أو في الظروف نفسها، وهي مساواة لا تقيم تمييزا بين المواطنين والأجانب، فلا تفرقة بين المكلفين بحسب الجنسية<sup>(102)</sup>.

وقد توصل الفقه الدستوري إلى توضيح الإطار التطبيقي الذي يتوجب على القضاء الدستوري إتباعه عند معالجته لمبدأ المساواة، وهذا عندما توصل إلى أن القاضي الدستوري لا ييطل إلا النصوص التي ترتب عليها تمييز تعسفي واضح في المعاملة، وعلى ذلك وإن كانت القاعدة العامة أنه واجب على المشرع وضع قواعد متماثلة للمراكز المتماثلة، إلا أنه يجوز له أن يقرر قواعد مختلفة إما لتنظيم مراكز مختلفة أو لاعتبارات تتعلق بالمصلحة العامة<sup>(103)</sup>.

ولتحديد المقصود بتماثل المراكز واختلافها يستوجب تعريف المركز القانوني وهو "الحالة التي يوجد فيها الشخص أمام القانون، وبمعنى آخر هو مجموعة الحقوق والالتزامات التي يمكن أن يتمتع بها شخص معين استنادا إلى القانون"<sup>(104)</sup>، ولكن كيف يمكن أن نتهدي إلى أن المركز القانوني لمكلف يتماثل أو يختلف عن المركز القانوني لمكلف آخر؟

وتقسم المراكز القانونية إلى مراكز قانونية عامة (موضوعية)، ويقصد بها كل مركز يكون مضمونه واحدا بالنسبة لطائفة معينة من الأشخاص، مثل مركز الشخص الطبيعي في ضريبة الدخل حين يكون مكلف في القانون الضريبي ترتب عليه حقوق والتزامات لا تختلف عن بقية المكلفين، ومراكز قانونية شخصية والتي يتحدد محتواها بالنسبة إلى كل شخص بمعزل عن غيره<sup>(105)</sup>.

فمبدأ المساواة ذو طبيعة مزدوجة موضوعية وذاتية، ينبثق من ثنايا هذه الازدواجية مسلمات الاختلاف في المراكز القانونية، والمشرع يضع شروطا موضوعية لتحديد بها المراكز القانونية التي يتساوى بها الأشخاص أمام القانون، فإذا توافرت وجب إعمال المساواة بين من توفرت فيهم، ومن ثم إذا أراد المشرع التمييز بين الأشخاص المتساوين هنا أن يعتمد إلى أسس موضوعية تبرر هذا التمييز، فمعيار المعتمد في تحديد المراكز القانونية من حيث التماثل والاختلاف محدد وفق شروط موضوعية تتوقف على طبيعة الحقوق والالتزامات لأطراف العلاقة القانونية<sup>(106)</sup>.

ومن هذه الشروط الموضوعية النظام القانوني الذي قامت في ظلها العلاقة القانونية التي تخضع المكلف للضريبة، فيكون لذلك التباين ما يبرره خصوصا حينما يكون متفقا مع الغاية المرجحة من التشريع، ومن أمثلة التمايز في المراكز القانونية وفقا لاختلاف النظم القانونية التي تحكم كل من الشخص الطبيعي عن الشخص المعنوي في المعاملة الضريبية



(107)، كما يعد من الشروط الموضوعية الواقعة التي ترتب أثراً قانوني مثل الاختلاف في كمية البضاعة أو نوعها، أو الاختلاف في الموقع الجغرافي للعقار الخاضع للضريبة<sup>(108)</sup>.

## 2-1- المعاملة المتماثلة بين المراكز المتماثلة:

يسمى البعض بالمساواة الشكلية، وفيها تتساوى بغير تمييز المعاملة بين أصحاب المراكز المتماثلة<sup>(109)</sup>، ومقتضى هذا، أن تتم معاملة الأفراد ذوي الظروف الاقتصادية المتماثلة معاملة ضريبة متساوية، فيقومون بتسديد ضرائب مماثلة وهو ما يشكل أساس لمبدأ العدالة أمام الضريبة، غير أن تحقيق المساواة بهذه الصورة يقتضي تحديد المقصود بالظروف الاقتصادية المتماثلة تحديداً دقيقاً، وذلك عبر إمكانية قياسها إحصائياً وعددياً، باستعمال معيار معين كميّار الدخل أو الربح، ويتطلب أيضاً تحديد معيار المقارنة، تحديد الوحدات التي ستتم بها هذه المقارنة كالشركات، الأفراد... الخ، فمبدأ المساواة أمام الضريبة كمبدأ دستوري يوجب على المشرع عند إصداره للقانون الضريبي، أن يقرر قواعد متماثلة للمراكز القانونية المتماثلة، وإلا كان هذا القانون مخالف للدستور<sup>(110)</sup>.

بيد أنه لا بد من الإشارة إلى أن هناك التمييز التشريعي والتصنيف التشريعي، حيث يراد بالأول أن يقوم المشرع بالتمييز بين المكلفين في مسألة الخضوع للقانون كله أو بعض أحكامه، بحيث يخالف المشرع هنا المساواة أمام الضريبة، لأن الأصل في التمييز هو الخروج على هذه المساواة، بينما يقصد بالثاني أن يقسم المشرع المكلفين إلى فئات بشأن فرض الضريبة عليهم بما يضمن حسن تطبيق القانون وتحقيق العدالة الضريبي، حتى وإن كان هناك ثمة اختلاف في المعاملة فإنه يأتي ضمن إطار مبرر على مبدأ، فتكون مسألة التصنيف التشريعي غير محللة بالمساواة أمام الضريبة<sup>(111)</sup>.

كما هو الحال في تقسيم المكلفين حسب جدول تصاعدي في ضريبة الدخل طبقاً لنص المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فمبدأ المساواة أمام القانون غداً في جوهره وسيلة لتقرير الحماية القانونية المتكافئة التي لا تمييز فيها بين المراكز القانونية المتماثلة<sup>(112)</sup>.

## 2-2- الاختلاف في المعاملة بين المراكز القانونية المختلفة:

الأصل في نطاق المساواة أمام الضريبة معاملة المكلفين ذوي المراكز القانونية المختلفة معاملة مختلفة، لكن تقتضي العدالة الضريبية بمفهومها العمودي أو الرأسي أن يعامل ذوي الظروف الاقتصادية المختلفة معاملة مختلفة فإن هذا الحكم ينسحب أيضاً في مسألة المساواة أمام الضريبة على معاملة ذوي المراكز القانونية المختلفة، ذلك أن توحيد المعاملة بين المراكز يعني الابتعاد عن المساواة أمام الضريبة، لأن الأصل في هذه المساواة أن لا تنصرف فقط إلى تأمين معاملة متساوية لمن هم في مراكز متساوية، بل يمتد حكمها حتى يصل إلى المعاملة غير المتساوية لمن لا تتساوى مراكزهم، فحينما يتعلق الأمر بطائفة من المكلفين، يمكن تقرير معاملة مختلفة لهم عن غيرهم ومن ثم لا يوجد مخالفة للمساواة أمام الضريبة طالما أن نفس النظام طبق على من يوجد في ذات المركز<sup>(113)</sup>.

كما يجد البعض أن الميل نحو الحد من نطاق العمومية لا يعني إنكار العمومية في القاعدة القانونية، فهي لما تزل تخاطب الأشخاص بصفاتهم لا بدواتهم، وكل ما جرى انطباق القاعدة القانونية على عدد أقل من القاعدة الأكثر

تعميما، وعلى هذا الأساس نجد التشريعات الضريبية تفرد بعض أحكامها للانطباق على فئة أو طائفة من الأشخاص ممن يتصفون بصفات معينة<sup>(114)</sup>.

والحقيقة أن فكرة العمومية والتجريد التي تنطوي عليها طبيعة التشريع هي الأساس الذي تقوم عليه الحماية المستمدة من القانون الذي يحمي المكلفين بدفع الضريبة بعمومه وتجريده، فالتشريع إذا لم يكن عاما ومجردا بل اقتصر على حالة فردية بالذات كان باطلا<sup>(115)</sup>.

ويلحظ البعض أنه وبسبب التخصص والتنوع المتزايد في القواعد القانونية والراجع إلى تطور المشكلات التي وجدت لمعالجتها هذه القواعد من مشكلات سياسية واقتصادية واجتماعية، دفعت الدولة إلى التدخل المستمر لترتيب أوضاعها، وأخذها من القانون وسيلة لتسيير جميع الأنشطة المستحدثة، وبمواجهة هذا التعدد والتنوع في تلك الأنشطة الدائمة التطور بما يضمن مواجهة المراكز القانونية المختلفة بما يتناسب كلا منها من قواعد وأنظمة قانونية والابتعاد عن سياسة التعميم في صياغة القاعدة القانونية التي تؤدي في بعض الأحيان إلى مجافاة المساواة بل الإجحاف بحق بعض الفئات المجتمع<sup>(116)</sup>.

### 2-3- ضوابط تناسب مبدأ المساواة:

من المتفق عليه فقها أنه لا يمكن إضفاء صفة الإطلاق على أي مبدأ دستوري، لأن الواقع العملي يحتم ذلك، لأن المساواة التي عنها الدستور هي ضد التحكم، ومن ثم فإن التمييز المنهي عنه والذي يتنافر مع مبدأ المساواة هو التمييز التحكيمي، والتحكم كما وصفه الفقيه (فيدل) بأنه "شيء لا يمكن قبوله بالمنطق أو العقل" حيث يبدو هذا التحكم عندما يعامل المشرع بشكل مختلف أنواع المكلفين وأنواع الأموال الموجودة في حالات متماثلة دونما ضابط موضوعي يستلهمه من الواقع، أو من فرضيات معينة تجعل من الاختلاف نتيجة منطقية ومطابقة في ذات الوقت لقواعد قانونية وليست بنتيجة محتملة<sup>(117)</sup>.

### 2-3-1- التناسب بين مبدأ المساواة والمصلحة العامة:

إن مفهوم المصلحة العامة مرتبط بمصلحة الدولة في حد ذاتها وفي كيانها، فالهدف من وجود الدولة هو تحقيق المصلحة العامة للمجتمع، وهناك من يرى أن مصطلح المصلحة العامة جاء ليخفف من وطأة المصلحة العليا للدولة، التي يجب أن يتقدم على كل شيء، ذلك أن غالبية الدول تستعمل هذا المصطلح من أجل تبرير عمل غير قانوني، أو من أجل تجاوز مبادئ قانونية أساسية<sup>(118)</sup>.

ومن ثم وجب إيجاد توازن بين حماية الحقوق والحريات من جهة، وبين المصلحة العامة عند تطبيق مبدأ المساواة من جهة أخرى، حتى ولو أدى ذلك إلى الاختلاف في المعاملة بين أصحاب المراكز المتماثلة، باعتبار أن ممارسة الحقوق والحريات يجب أن لا يمس بالمصلحة العامة، وعليه فإذا كان للمشرع تقدير المصلحة العامة، فإن ذلك لا يعني أن يتخذ من المصلحة العامة مرجعية أو حجة الفرصة الأخيرة التي يعمد عليها من أجل التمييز في المعاملة من خلال القانون الذي يقره، بل أن المجلس الدستوري الفرنسي أكد على أن "المصلحة العامة هي المصلحة المتعلقة باستمرار المرفق العام"<sup>(119)</sup>.

### 2-3-2- التناسب بين مبدأ المساواة والهدف من القانون:

يجب أن ترتبط المعاملة القانونية بالهدف من القانون، ذلك أن القانون ليس مقصودا في ذاته، وإنما لتحقيق أغراض بعينها، وتعكس مشروعية هذه الأغراض إطارا للمصلحة العامة التي يسعى المشرع لبلوغها متحذا من القواعد القانونية التي يقوم عليها هذا القانون سبيلا لها<sup>(120)</sup>.

فإذا صادم النص القانوني بما اشتمل عليه من التمييز يجب أن يعكس حماية لمصلحة مشروعية، وإن كان تمييزا ينطوي على الإخلال بمبدأ المساواة، لأن اختلاف القانون عن الهدف يجعل هذا التمييز تحكما ولو حقق مصلحة الخزانة العامة، لأن القانون يجب أن لا ينفصل عن أهدافه، باعتبار أن المعاملة المختلفة في الضريبة هي أداة لتحقيق الهدف الذي يرنو إليه المشرع، فيألى جانب المردود المالي للضريبة، لا بد من وجود أهداف متوازنة أخرى تبرر هذا التمييز، وفي هذا الصدد يرى مجلس الدولة الفرنسي بأن (مبدأ المساواة لا يحول دون أن يقرر المشرع منح مزايا ضريبية بشرط أن يقيم تقديره على أسس موضوعية ومعقولة وفقا للهدف الذي يحدده)<sup>(121)</sup>.

وتحاشيا لمثل هذا الموقف عارض الفقيه الفرنسي (Trotabas) مذهب التزام التفسير الحرفي للقانون الضريبي فاسحا المجال للبحث العلمي الحر والقياس في تفسيره، وذلك من أجل تطبيق القانون التطبيق الصحيح، وذلك بالالتجاء إلى إرادة المشرع الحقيقية، فيطبق القانون الضريبي على كافة الأموال التي تقضي حكمة التشريع أن يمتد إليها أثر هذا القانون لدرجة أن قيل أن تحريم الالتجاء إلى القياس قد يؤدي إلى الإخلال بالقانون الضريبي وذلك في الحالات التي يؤخذ فيها بحرفية النصوص في حد ذاتها، مما قد يترتب عليه تفويت غرض المشرع بعدم خضوع فئة من المكلفين للضريبة، وهو الأمر الذي يترتب عليه إهدار قاعدة المساواة في تحمل الأعباء العامة، تلك القاعدة الجوهرية التي تحظر أن تخضع للضريبة فئة معينة أو تعفى من أدائها دون فئة أخرى على الرغم من توافر نفس الشروط<sup>(122)</sup>.

ب- العدالة الضريبية لحماية المكلفين بالضريبة<sup>(123)</sup>:

يعتبر البحث في العدالة بحثا في أعقد معضلة يواجهها الإنسان في العصر الحالي، فهي دعامة للاستقرار والتوازن وأساس الصراع، وحسب "ابن خلدون" (فإن الملك لا يتم عزه إلا بالشرعية والقيام لله بطاعته، والتصرف تحت أمره ونهيه ولا قوام للرجال إلا بالمال، و لا سبيل في المال إلا بالعمارة ولا سبيل للعمارة إلا بالعدل، الميزان المنصوب بين الخليفة)، فالعدل أساس الملك<sup>(124)</sup>.

ومن هذا المنطق انصرف مفهوم العدل والعدالة على المال والضريبة بالأساس، ذلك أن وجود العدالة أو عدمها هو جوهر الصراع، ومحرك أساسي لانفجار الثورات ونشوب الحروب مثال ذلك القرار غير العادل الذي أطاح بالملك "لويس السادس عشر" بقصر فرساي، والمتمثل في توزيع الضرائب على أفراد الشعب بالتساوي، والاضطرابات التي شهدتها مناطق البوسنة والهرسك سنة 1985 بسبب الضرائب القاسية وغير العادلة التي كان يفرضها عليها الأتراك، وخاصة إبان الأزمات الطبيعية (الجفاف)، وكانت الضرائب غير العادلة من وراء ثورة كرومويل 1849، ووثيقة الحقوق bill of right ودستور الحقوق الذي تعهد بتأسيس القوانين المشروطة بموافقة البرلمان، كما شكل غياب الضرائب العادلة عنصرا فاعلا في اندلاع الثورات الفرنسية والأمريكية، وفي روسيا الشيوعية<sup>(125)</sup>.

## 1- مفهوم العدالة الضريبية:

يشير مفهوم العدالة كثيرا من الجدل بسبب نسبيته التي تختلف باختلاف الزمان والمكان، وباختلاف القيم السائدة، إذ يستصعب معه تعريف العدالة أو الإجماع حولها بشكل مطلق، فالضريبة التي كانت تقدمية بالأمس أصبحت رجعية اليوم، الأمر الذي يدعو للقول بأن معايير إقرار ضريبة عادلة حسب الزمان والمكان هي مسألة طوباوية، فالسائد هو المعايير الذاتية، إذ لأسباب سياسية بحتة تنتقد أحزاب المعارضة النظام الضريبي، ولأسباب اقتصادية فردية تنتقد الطبقات الغنية الضرائب شديدة التصاعد، إذ أن كل شخص أصبح يعتقد بأن الضريبة تكون عادلة إن لم تمسه بل تمس الآخرين فقط<sup>(126)</sup>.

### 1-1-1- الأصول العلمية لمبدأ العدالة الضريبية:

العدالة الضريبية بمعناها العام تعني توزيع الضرائب بين المكلفين مما يحصل عليه من دخل، أي تحمل عبء الضريبة بالنظر لما يملكه الفرد، وقد اختلف كتاب المالية العامة والاقتصاد في الأساس توزيع العبء الضريبي بما يحقق العدالة، فتعددت النظريات، منهم من دعا إلى أن تدفع الضريبة وفق نصيب كل فرد من خدمات الإنفاق العام فكانت (نظرية المنفعة)، وآخرون اعتبروا أن العدالة الضريبية لا تتحقق في العصر الحديث إلا ب(قدرة المكلف على الدفع)<sup>(127)</sup>.

#### 1-1-1-1- مضمون نظرية المنفعة:

فالضريبة تكون عادلة وفقا لهذه النظرية عندما يدفع المكلف ضريبة تعادل ما يحصل عليه من خدمات تقدمها له الدولة أثناء قيامها بإشباع الحاجات العامة للمواطنين، وقد عرفت الضريبة وفقا لهذه النظرية بأنها ثمن ما يدفعه المكلف مقابل الخدمات والمنافع التي يحصل عليها من جراء قيام الدولة بوظائفها<sup>(128)</sup>.

غير أن أصحاب هذه النظرية اختلفوا في تفسير كلمة (المنفعة)، مما أدى إلى اختلافهم في تحديد كيفية توزيع الأعباء الضريبية وفقا لنظرية المنفعة، وبالتالي إقرار عدالة ضريبية، فظهر وفقا لهذا الخلاف ثلاث اتجاهات في تفسير المنفعة، هناك من قال على أن المنفعة تساوي الضريبة، واتجاه قال بأن المنفعة النسبية تساوي الضريبة، بمعنى أن توزع الأعباء الضريبية بين الملزمين باعتبارها نسبة مئوية موحدة من إجمالي المنافع التي عادت على كل واحد منهم، وهناك توجه ثالث نادى بالمنفعة الحدية التي تساوي الضريبة، وقد سادت أفكار هذه النظرية خلال القرنين الثامن عشر والتاسع عشر وارتبطت بفكرة العقد الاجتماعي التي نادى بها (جان جاك روسو-RESOU)<sup>(129)</sup>.

ورغم كل التفسيرات والاتجاهات التي صاحبت نظرية توزيع العبء الضريبي على أساس المنفعة بغية الوصول إلى هدف العدالة الضريبية، فإنها تعرضت للانتقادات شديدة منها أنها تشبه الدولة بالأفراد والمشروعات الخاضعة، وهذا لا يستقيم والواقع لوجود أعمال وخدمات معنوية لا يمكن للأفراد ولجهاز السوق تقديمها كالمدافع الخارجي والأمن والتعليم<sup>(130)</sup>.

### 1-1-2- مضمون نظرية القدرة على الدفع:

وتعتبر أن الضريبة العادلة هي الضريبة التي تتناسب مع قدرة الملزم على الدفع وقدرته على المساهمة في تحمل أعباء الدولة، إذ أن من ضمن صفات العدالة الضريبية وخصائصها في الزمن الحديث أنه يجب فرضها وفقا للقدرة على الدفع، ويمكن تعريف القدرة على الدفع حسب الدكتور محمد مبارك حجير بأنها (الطاقة الضريبية تعني أقصى قدر من الأموال

يمكن تحصيله بواسطة الضرائب في حدود الدخل القومي وتركيبه، وبالقياس على حجم الإنفاق الحكومي، وبالمقارنة مع إمكانيات وتكاليف وسائل التمويل الأخرى، مع تقدير الحدود الاقتصادية والمالية والاعتبارات السيكولوجية والنفسية) (131).

وترتبط نظرية القدرة على الدفع بنظرية التضامن الاجتماعي والتي مؤداها أن المواطن يسلم بضرورة وجود الدولة تعمل على تحقيق مصلحته، ومن ثم ينشأ بين الأفراد تضامن اجتماعي بموجبه يلتزم كل واحد منهم بأداء الضريبة المفروضة عليه، كل بحسب مقدرته التكلفة (المالية)، كي تتمكن الدولة من أداء وظائفها المتعددة، وأن نظرية التضامن الاجتماعي مرتبطة بفكرة السيادة التي تمارسها الدولة على مواطنيها، ومن ثم إجبارهم على أداء الضريبة، فنظرية التضامن الاجتماعي تمثل السند القانوني الذي تركز عليه الدولة لبطس سلطتها فيما يخض فرض الضريبة (132).

### 1-2- معنى العدالة الضريبية عند (Adam Smith) وبعض فقهاء القانون:

خصص (Adam Smith) القسم الخامس من كتابه لدراسة موارد الدولة، والعبء الضريبي بنظره لا يقع على طبقة واحدة، وإنما يجب أن تتحمله جميع طبقات المجتمع على حدّ سواء، وبالتالي ينبغي أن يساهم رعايا كل الدولة في إعانة الحكومة بقدر الإمكان، بنسب قدرات كل منهم، أي بنسبة الذي ينعم به كل منهم في ظل حماية الدولة (133).

فقد أكد الفقيه آدم سميث في كتابه ثروة الأمم على رعايا الدولة في أن يساهما في نفقاتها كلاً حسب مقدرته النسبية وأن قياس مقدرة المكلف هو دخله وليس رأس المال (134).

أخذ آدم سميث بالضريبة النسبية، أي بالضريبة الملائمة لدخل المكلف والحماية المؤمنة من الدولة، فربط الفقيه الاقتصادي نظرية (القدرة على الدفع) بنظرية (المنفعة)، غير أنه ما يأخذ عليه إن المفهوم الذي نادى به آدم سميث ومن سبقه من فقهاء المالية العامة هو عادل من الناحية النظرية، فإذا ساهم كل فرد في الأعباء العامة وفق دخله، فهل يوجد وعي ضريبي عند المواطنين للتصريح صراحة بمدخلهم منعا للتهرب الضريبي (135).

واختلف علماء المالية العامة في صفات العدالة الضريبية لأنها مثالية لا يمكن ربطها بمعيار موضوعي فهي مدلول غامض ومعقد ونسبي ومرن (136)، ف (John Rawls) وهو أستاذ الفلسفة في جامعة هارفرد، وضع كتابه (نظرية العدالة) عام 1987م، واستناداً إلى أفكاره يرى أن العدالة هي واقع اجتماعي يتبلور من خلال المؤسسات، والأمر بالنسبة له يعني ضرورة تجاهل النماذج القائمة سابقاً على إنشاء عقد اجتماعي ثابت يقوم على مبدئين أساسيين، أنه يجب على كل شخص أن يحصل على حق مساو في نظام أكثر توسعاً للحريات الأساسية المتساوية لكل فرد، من أجل أن ينسجم هذا الأمر مع النظام نفسه لكل فرد من الأفراد الآخرين، وأنه يجب على عدم المساواة الاجتماعية والاقتصادية أن تكون منظمة بصورة عقلانية، بحيث ينتظر أن تعود هذه اللامساواة بالنفع على كل فرد، وأن تكون في وقت واحد مرتبطة بأوضاع ومهام متاحة للجميع (137).

ويشير الدكتور حمدي أحمد العناني إلى أن العدالة الضريبية هي أحد الأهداف التي تلاقي قبولا عاما في جميع المجتمعات، ولما كان مفهوم العدالة في توزيع الدخل يخضع لما جرى عليه العرف في المجتمع، فإن علم الاقتصاد لا يستطيع أن يقدم مساعدة حقيقية في تحديد هذا المفهوم (138).

أما الدكتور صباح نعوش فيربط صعوبة تحديد معنى العدالة الضريبية ليس فقط بالمالية العامة بل بالعدالة بمفهومها العام، وتستند العدالة الضريبية بنظره على معايير ذاتية لا على أسس موضوعية<sup>(139)</sup>.

أما القضاء الدستوري فقد حاول التعرض إلى مفهوم العدالة الضريبية من خلال النظر في دستورية بعض الأعمال الضريبية، إذ ذهبت المحكمة الدستورية العليا المصرية في أحد قراراتها إلى ( أن الدستور وإن خلا من تحديد لمعنى العدالة إلا أن المقصود بها ينبغي أن يتمثل فيما يكون حقا وواجبا سواء في علاقة الأفراد فيما بينهم أو في نطاق صلاتهم بمجتمعهم، وأن تعين دوما تحديدها من منظور اجتماعي، ذلك أن العدالة تتوخى بمضمونها التعبير عن القيم الاجتماعية السائدة في المجتمع معين خلال فترة زمنية محددة، ومن الناحية الفلسفية فإن مفهومها قد يكون مطلقا، ولكنها عملا من زاوية نتائجها الواقعية لا تعني شيئا ثابتا باطراد بل تتباين معانيها وتموج توجهاتها تبعا لمعايير الضمير الاجتماعي ومستوياتها)<sup>(140)</sup>.

## 2- العدالة الضريبية ضمن التعديل الدستوري لسنة 2020:

تخلو الدساتير عادة من تحديد مفهوم العدالة في مجال الالتزام الضريبي، غير أنه يحدد النظرية التي تقوم عليها، وهو ما حدده المؤسس الدستوري في قانون رقم 16-01 مؤرخ في 6 مارس 2016 المتضمن للتعديل الدستوري، إذ نص في الفقرة 02 من المادة 78 على أنه (ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية، حسب قدرته الضريبية). فنجد أن المشرع الجزائري تبني نظرية القدرة على الدفع.

أما التعديل الدستور لسنة 2020 فقد أسقط المؤسس الدستوري النص الصريح الذي يبين موقفه من العدالة الضريبية وحذف الفقرة الثانية من المادة 78 السالفة الذكر، مما يدل على أن المؤسس الدستوري تراجع عن دستورها، ذلك أن تحديد القاعدة العلمية التي يبنى عليها النظام الضريبي من المسلمات الاقتصادية لتحديد توجهه، مما يستوجب البحث عن النصوص الضمنية التي يستشف منها تحقيق عدالة اجتماعية، وقد تضمنتها عديد المواضع عند النص على الحقوق أو الواجبات، فقد جاء في ديباجته في الفقرة 11 منه على أنه (إن الشعب الجزائري ناضل ويناضل دوما في سبيل الحرية الديمقراطية... ويعتزم أن يبني بهذا الدستور مؤسسات أساسها مشاركة كل جزائري وجزائرية في تسيير الشؤون العمومية، والقدرة على تحقيق العدالة الاجتماعية والمساواة وضمن الحرية لكل فرد في إطار دولة قانون جمهورية وديمقراطية).

كما نصت المادة 9 التي تضمنها الفصل الثالث تحت عنوان الدولة على أن (يختار الشعب لنفسه مؤسسات غايتها ما يلي: ...ترقية العدالة الاجتماعية... ) وتضمن الفصل الأول المعنون بالحقوق الأساسية والحريات العامة الوارد في الباب الثاني تحت عنوان الحقوق الأساسية والحريات العامة والواجبات في مادته 37 بأن (كل المواطنين سواسية أمام القانون، ولهم الحق في حماية متساوية، ولا يمكن أن يتذرع بأي تمييز يعود سببه إلى المولد أو العرق أو الجنس أو الرأي أو أي شرط أو ظرف آخر شخصي أو اجتماعي)، أما المادة 35 فنصت على (تضمن الدولة الحقوق الأساسية والحريات. تستهدف المؤسسات الجمهورية ضمان المساواة كل المواطنين والمواطنات في الحقوق والواجبات بإزالة العقبات التي تعوق تفتح شخصية الإنسان، وتحول دون مشاركة الفعلية للجميع في الحياة السياسية والاقتصادية والاجتماعية والثقافية).

وفي الفصل الثاني من ذات الباب للتعديل الدستوري لسنة 2020 نصت المادة 82 منه على (كل المكلفين بالضريبة متساوون أمام الضريبة، ويحدد القانون حالات وشروط الإعفاء الكلي أو الجزئي منها...) وأضاف عبارة (الضريبة من واجبات المواطنة) ثم عاد المؤسس الدستوري وأكد على ما جاء في الدستور السابق بتغيير شكلي في المصطلحات والحفاظ على ذات المعنى إذ نص الدستور السابق في المادة 78 على (كل عمل يهدف إلى التحايل في المساواة بين المواطنين والأشخاص المعنوية في أداء الضريبة يعتبر مساساً بمصالح المجموعة الوطنية ويقمعه القانون)، في حين جاءت الصياغة في التعديل الجديد (كل فعل يهدف إلى التحايل على مبدأ المساواة بين المكلفين بالضريبة يعد مساساً بمصالح المجموعة الوطنية...) .

#### الخاتمة:

يعد مبدأ قانونية الضريبة من أهم المبادئ الدستورية التي تصون حقوق المكلفين بأن لا ضريبة ولا تعديل ولا إعفاء ولا تحصيل إلا بمقتضى النص القانوني، مجسداً في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقوانين المالية المتعاقبة كل سنة مالية، على أن يكون النص الضريبي الواجب التطبيق هو الساري المفعول طبقاً لمبدأ عدم رجعية القوانين، ويتحدد ذلك طبقاً لنشأة الواقعة الموجبة للضريبة، هذه المبادئ الدستورية تترجم في نصوص قانون الضريبة أو قوانين المالية المتتالية كل سنة، على أن تراعى عند فرضها للضريبة مبدأ المساواة بين المكلفين بما يحقق عدالة ضريبية، طبقاً لنظرية التكلفة على الدفع، بأن تساوي بين المتماثلين في الظروف الاجتماعية والاقتصادية، والتمييز بين غير المتماثلين، ومن ثم نقدم الاستنتاجات التالية:

1- هذه المبادئ الدستورية المكرسة في التعديل الدستوري لسنة 2020 بمثابة ضمانات قانونية موضوعية للمحافظة على حقوق المكلفين بالضريبة وحريةهم في مواجهة تعسف السلطة العامة خاصة تلك المتعلقة بأموالهم، وحق المجتمع ممثلاً في اعتبار الضريبة حق للدولة والتي من شأنها أن تساهم في تمويل ميزانيتها، وهي مبادئ مكرسة في الدساتير السابقة، إلا أن المؤسس الدستوري عمل على ترقيتها من خلال الحث على أن الإعفاء من الضريبة يكون بقانون، وأن المساس بمبدأ المساواة مساساً بمصالح المجموعة الوطنية، كما نص على أهم الجرائم الضريبية وهي جريمة التهرب الضريبي والغش الضريبي، والتي تعد أهم الأفعال التي تخل بمبدأ العدالة الضريبية.

2- هذه الضمانات القانونية مكرسة بمقتضى التعديل الدستوري لسنة 2020 ومدعمة بمبدأ دستوري هام وهو مبدأ استقلالية السلطة القضائية، على اعتبار أن القضاء هو حامي الحقوق والحرية العامة، فإذا تحقق للقضاء استقلاله ساهم في حماية هذه المبادئ لأن السلطة القضائية هي الرقيب على السلطة التشريعية وهي الرقيب على السلطة التنفيذية، وبالتالي تكون ملاذ الأفراد حين ينتهك حقهم من إحدى هاتين السلطتين بقانون أو بقرار إداري.

3- مبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية هي الأصل العام والذي يوفر ضماناً أساسية لاستقرار المعاملات المالية وحماية المكلفين بالضريبة، بحيث أنه لا يكون لأي قانون جديد دخل حيز التطبيق أثر على التصرفات التي ترتبت من قبله.

4- يسعى المؤسس الدستوري إلى تحقيق المساواة القانونية في التكاليف المالية، لكن المساواة في الواقع لا تتحقق بالنصوص القانونية، وإنما ينبغي التمييز تحقيقاً لأغراض اقتصادية أو اجتماعية عامة.

5- هناك فرق بين العدالة الضريبية والعدالة الاجتماعية، فالعدالة الضريبية تتحقق إذا أخضع جميع المكلفين منهم في مركز اقتصادي واحد إلى عبء ضريبي متساوو الأمر الذي يجعلهم يشعرون بعدالة الضريبة، في المقابل تتحقق العدالة الاجتماعية عن طريق الدور النظام الضريبي ككل في العمل على الحد من الفوارق بين أفراد المجتمع عن طريق الضرائب، واستقطاع جزء من الثروات وإعادة توزيعها في صورة خدمات التي تقدمها الدولة لهم كإعانات الاجتماعية للفقراء. وبناء على ما تقدم نقترح ما يلي:

1- وفق دستور 2020 الإعفاء من الضريبة يكون بمقتضى قانون وهذا ما ورد في الفقرة 2 من المادة 82 (...). يحدد القانون حالات وشروط الإعفاء الكلي أو الجزئي) والمتمثلة في قوانين المالية حصرا حسب المادة 18 من القانون العضوي 15-18 المتعلق بقوانين المالية، وحسنا ما فعل المؤسس الدستوري، إذ أن الإعفاءات تقدر حسب الاحتياجات العامة للدولة وهي مقررة لمصلحة المكلفين بالضريبة، غير أن فرض الضرائب في قوانين المالية حصرا فنقترح أن يترك المجال للقوانين الخاصة صلاحية سنها مثل قانون المحروقات أو قانون الاستثمار، فمن المفروض أن الجباية البترولية لها قانونها الخاص بها، وإذا ما فتحنا المجال لقوانين المالية في امكانية تعديلها كل سنة فهذا يؤدي إلى المساس بمبدأ الأمن القانوني المكرس في الفقرة الأخيرة من المادة 34 للتعديل الدستوري لسنة 2020، كما يترتب عليه نفور المستثمرين لعدم استقرار البيئة الاستثمارية.

2- في المادة 82 من التعديل الدستوري لسنة 2020 ركز المؤسس الدستوري على مبدأ المساواة وحذف العبارة التي تبين موقفه من العدالة الضريبية الواردة في المادة 78 من التعديل دستور 2016 والتي تنص (ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته التكليفية)، مما يفهم منه أن من المؤسس الدستوري عول على عدالة النظام الجبائي بصفة خاصة والعدالة الاجتماعية بصفة عامة لأن تحظى الضرائب بقبول لدى المكلفين بالضريبة، ومع ذلك نقترح إعادة إدراج العدالة الضريبية في متن الدستور، فهي من المبادئ الدستورية العالمية التي تشكل دستور عام ضمني في مجال الضرائب.

**المراجع:**

**النصوص القانونية:**

- 1- قانون رقم 01-21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001، المتضمن قانون الإجراءات الجبائية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 79، الصادرة بتاريخ 23 ديسمبر 2001، ص.3.
- 2- قانون رقم 16-09 المؤرخ في 3 غشت 2016، يتعلق بترقية الاستثمار، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 46، الصادرة بتاريخ 3 غشت 2016، ص 18.
- 3- قانون رقم 20-16 مؤرخ في 31 ديسمبر 2020 يتضمن قانون المالية لسنة 2020، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 83، الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر 2020، ص.4.
- 4- قانون عضوي رقم 18-15 مؤرخ في 2 سبتمبر سنة 2018 المتعلق بقوانين المالية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 53، ص.9.



- 5- الأمر رقم 76-101 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 102، الصادرة في 22 ديسمبر 1976.
- 6- مرسوم رئاسي رقم 20-442 مؤرخ في 30 ديسمبر سنة 2020 يتعلق بإصدار التعديل الدستوري المصادق عليه في استفتاء أول نوفمبر 2020 في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 82 ص 2.

## الكتب:

- 1- أعمر يجياوي، مساهمة في دراسة المالية العامة، النظرية العامة وفقا للتطورات الراهنة، دار هوم، الجزائر، 2010
- 2- أحمد فاضل حسين العبيدي، ضمانات مبدأ المساواة في بعض الدساتير العربية، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، الطبعة الأولى 2013.
- 3- أحمد سي علي، مدخل للعلوم القانونية، النظرية العامة للقانون وتطبيقاته في القوانين الجزائرية، الطبعة الأولى، 2011 دار الأكاديمية، 2012 .
- 4- إبراهيم سالم العقيلي، الرقابة القضائية على قرارات مقدري الضريبة على الدخل وفعالية عقوبات الجرائم الضريبية (دراسة قانونية مقارنة)، دار قنديل للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى 2008.
- 5- جهاد سعيد خصاونة، علم المالية والتشريع الضريبي بين النظرية والتطبيق العملي، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى 2010.
- 6- حسين كامل وداعة، العدالة الضريبية في ظل الضرائب المباشرة، مكتبة زين الحقوقية والأدبية، الطبعة الأولى 2017.
- 7- محرز محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة السادسة، ديوان المطبوعات الجامعية، 2015.
- 8- عباس محمد نصر الله، النظرية العامة للضريبة والتشريع الضريبي، مكتبة زين الحقوق والأدبية، الطبعة الأولى 2015.
- 9- عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، الضرائب المباشرة، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى 2015 م-1436 هـ.
- 10- عباس مفرج الفحل، الضمانات الدستورية للمكلف في المجال الضريبي، دراسة قانونية مقارنة، الطبعة الأولى، منشورات زين الحقوقية، لبنان، 2016.
- 11- رنا حسين حطيط، عدالة الضريبة على القيمة المضافة، منشورات زين الحقوقية، بيروت، الطبعة الأولى 2016 .
- 12- رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دار هوم، الجزائر 2014.
- 13- سليمة مسراتي، نظام الرقابة على دستورية القوانين في الجزائر، دار هوم للنشر والتوزيع، 2012.

## المقالات:

- 1- دريد عيسى ابراهيم، المعاملة الضريبية في إطار مبدأ المساواة أمام الضريبة، مجلة جامعة الأنبار للعلوم القانونية والسياسية، العدد السادس، المجلد 3 لسنة 2012.
- 2- حيدر وهاب عبود، مبدأ المساواة أمام الضريبة دراسة مقارنة بين الشريعة الإسلامية والنظم الوضعية، مجلة الحقوق، المجلد 2، العدد 5.
- 3- نعم أحمد محمد، عبد الباسط علي جاسم، مشروعية الضريبة-دراسة قانونية مقانة- مجلة جامعة تكريت، المجلد (14) العدد(3) نيسان (2008).
- 4- سعد عطية حمد موسى الجبوري، التشريع الضريبي العراقي بين التنظيم والإحالة، مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية، المجلد 14، العدد 11.
- 5- عطية حمد موسى الجبوري، التشريع الضريبي العراقي بين التنظيم والإحالة، مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية، المجلد 14، العدد 11.
- 6- رائد ناجي أحمد، مبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية، مجلة جامعة تكريت للعلوم القانونية والسياسية، العدد 1 السنة 1.
- 7- ذو الفقار علي رسن الساعدي، الضمانات الدستورية المقيدة لاختصاص القضاء بموجب دستور 2005، مجلة جامعة الأنبار للعلوم القانونية والسياسية، المجلد 3، العدد 2، 2012.

## مذكورة:

- 1- زياد أحمد علي عرباسي، العدالة الضريبية من وجهة نظر أرباب الصناعات الفلسطينية في محافظات شمال الضفة الغربية، أطروحة استكمالاً لمتطلبات درجة الماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2008.
- دراسات على مواقع الكترونية:
- 1- أحمد حضارني، (أستاذ التعليم العالي بكلية الحقوق مكناس)، قانون الجبايات المحلية الجديد وضمانات مبدأ العدالة الجبائية، ص.5، دون سنة، دون بلد، ورقة بحثية على الموقع الإلكتروني [www.google.com](http://www.google.com)
  - 2- المجلس الشعبي الوطني: مناقشة تعديل القانون العضوي رقم 18-15 المتعلق بقوانين المالية المهدف: إتاحة الإمكانية لسن تدابير جبائية في قوانين خاصة، بتاريخ 10 نوفمبر 2019، تاريخ الإطلاع 3 ماي 2021، على الموقع الإلكتروني [www.apn.dz/ar](http://www.apn.dz/ar)

(1). عباس مفرج الفحل، الضمانات الدستورية للمكلف في المجال الضريبي، دراسة قانونية مقارنة، الطبعة الأولى، منشورات زين الحقوقية، لبنان، 2016، ص.77.

(2). رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة، الجزائر 2014، ص.227.

(3). محرز محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة السادسة، ديوان المطبوعات الجامعية، 2015، ص.155.

(4). ذو الفقار علي رسن الساعدي، الضمانات الدستورية المقيدة لاختصاص القضاء بموجب دستور 2005، مجلة جامعة الأنبار للعلوم القانونية والسياسية، المجلد 3، العدد 2012، ص.2، وأيضا حيدر وهاب عبود، مبدأ المساواة أمام الضريبة دراسة مقارنة بين الشريعة الإسلامية والنظم الوضعية، مجلة الحقوق،

- المجلد 2، العدد 5، ص. 123.
- (5) . ذو الفقار علي رسن الساعدي، مرجع سبق ذكره، ص. 2.
- (6) . مرسوم رئاسي رقم 20-442 مؤرخ في 30 ديسمبر سنة 2020 يتعلق بإصدار التعديل الدستوري المصادق عليه في استفتاء أول نوفمبر 2020 في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 82 ص 2.
- (7) . نعم أحمد محمد، عبد الباسط علي جاسم، مشروع الضريبة-دراسة قانونية مقانة- مجلة جامعة تكريت، المجلد (14) العدد(3) نيسان (2008)، ص. 258.
- (8) . أعمار يحيوي، مساهمة في دراسة المالية العامة، النظرية العامة وفقا للتطورات الراهنة، دار هوم، الجزائر، 2010، ص. 90.
- (9) . جهاد سعيد خصاونة، علم المالية العامة والتشريع الضريبي بين النظرية والتطبيق العملي، الطبعة الأولى 2010، دار وائل للنشر، ص. 83.82.
- (10) . ذو الفقار علي رسن الساعدي، مرجع سبق ذكره، ص. 14.
- (11) . عباس مفرج الفحل، مرجع سبق ذكره، ص. 80.
- (12) . ذو الفقار علي رسن الساعدي، مرجع سبق ذكره، ص 12.
- (13) . رضات خلاصي، مرجع سبق ذكره، ص 265.
- (14) . ذو الفقار علي رسن الساعدي، مرجع سبق ذكره، ص. 12.
- (15) . رضا خلاصي، مرجع سبق ذكره، ص. 264.
- (16) . تنص المادة 82 الفقرة 3 من التعديل الدستوري لسنة 2020 على (الضريبة من واجبات المواطنة).
- (17) . قانون عضوي رقم 18-15 مؤرخ في 2 سبتمبر سنة 2018 المتعلق بقوانين المالية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 53، ص 9.
- (18) . يكتسي طابع قانون المالية: 1- قانون المالية للسنة، 2-قوانين المالية التصحيحية، 3-القوانين المتضمنة تسوية الميزانية، وهذا طبقا لنص المادة 4 من القانون العضوي 18-15 المتعلق بقوانين المالية.
- (19) . رضا خلاصي، مرجع سبق ذكره، ص. 265.
- (20) . ذو الفقار علي رسن الساعدي، مرجع سبق ذكره، ص. 13.
- (21) . التعديل الدستوري لسنة 2020، ص. 31.
- (22) . عباس مفرج الفحل، مرجع سبق ذكره، ص. 81.
- (23) . نعم أحمد محمد، عبد الباسط علي جاسم، مرجع سبق ذكره، ص. 258.
- (24) . عباس مفرج الفحل، مرجع سبق ذكره، ص. 81، أنظر أيضا نعم أحمد محمد، عبد الباسط علي جاسم، مرجع سبق ذكره، ص. 258.
- (25) . سعد عطية حمد موسى الجبوري، التشريع الضريبي العراقي بين التنظيم والإحالة، مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية، المجلد 14، العدد 11، ص. 413.
- (26) . عباس مفرج الفحل، مرجع سبق ذكره، ص. 81.
- (27) . سعد عطية حمد موسى الجبوري، مرجع سبق ذكره، ص. 413.
- (28) . لا بد أن نميز بين أساس قانونية الضريبة والأساس القانوني لفرض الضريبة، فإذا كان أساس مبدأ قانونية الضريبة هو النص التشريعي الذي يحدد الواقعة المنشأة للضريبة فإن الأساس القانوني للضريبة يتمحور حول نقطة الارتكاز القانونية التي تعطي للدولة الحق في فرض الضرائب والتزام المواطنين بأدائها، ويمكن إرجاع المحاولات إلى تيارين كبيرين، أولهما النظرية التعاقدية للضريبة، وثانيها نظرية التضامن الاجتماعي، لمزيد تفاصيل أكثر أنظر رضا خلاصي، مرجع سبق ذكره، ص 57، وأيضا عباس محمد نصر الله، النظرية العامة للضريبة والتشريع الضريبي، مكتبة زين الحقوق والأدبية، الطبعة الأولى 2015، ص. 44.
- (29) . عباس مفرج الفحل، مرجع سبق ذكره، ص. 86.
- (30) . نعم أحمد محمد، عبد الباسط علي جاسم، مرجع سبق ذكره، ص. 258.
- (31) . عباس مفرج الفحل، مرجع سبق ذكره، ص. 87.
- (32) . تنص المادة 16 من دستور 2020 ( المجلس المنتخب هو الإطار الذي يعبر فيه الشعب عن إرادته ... )
- (33) . عباس مفرج الفحل، مرجع سبق ذكره، ص. 87.
- (34) . عباس مفرج الفحل، نفس المرجع، ص. 88.

- (35). ذو الفقار علي رسن الساعدي، مرجع سبق ذكره، ص.14.
- (36). تنص المادة 114 من التعديل الدستوري لسنة 2020 على ( يمارس السلطة التشريعية برلمان يتكون من غرفتين وهما المجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة، كل غرفة من غرفتي البرلمان لها السيادة في إعداد القوانين والتصويت عليه)
- (37). عباس مفرج الفحل، مرجع سبق ذكره، ص.89.
- (38). المجلس الشعبي الوطني: مناقشة تعديل القانون العضوي رقم 18-15 المتعلق بقوانين المالية الهدف: إتاحة الإمكانية لسن تدابير جبائية في قوانين خاصة، بتاريخ 10 نوفمبر 2019، تاريخ الإطلاع 3 ماي 2021، على الموقع الإلكتروني [www.apn.dz/ar](http://www.apn.dz/ar)
- (39). المادة 71 من قانون عضوي رقم 18-15 المتعلق بقوانين المالية.
- (40). المادة 140 من التعديل الدستوري لسنة 2020.
- (41). المادة 145 من التعديل الدستوري لسنة 2020.
- (42). المادة 82 من التعديل الدستوري لسنة 2020.
- (43). ذو الفقار علي رسن الساعدي، مرجع سبق ذكره، ص.15.
- (44). عباس مفرج الفحل، مرجع سبق ذكره، ص.90.
- (45). إبراهيم سالم العقيلي، الرقابة القضائية على قرارات مقدري الضريبة على الدخل وفعالية عقوبات الجرائم الضريبية (دراسة قانونية مقارنة)، دار قنديل للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى 2008، ص.ص.64.65.
- (46). عباس مفرج الفحل، مرجع سبق ذكره، ص.ص.91.90.
- (47). عباس مفرج الفحل، نفس المرجع، ص. 94.
- (48). ذو الفقار علي رسن الساعدي، مرجع سبق ذكره، ص.15.
- (49). عباس مفرج الفحل، نفس المرجع، ص.94.
- (50). نعم أحمد محمد، عبد الباسط علي حاسم، مرجع سبق ذكره، ص.259.
- (51). عباس مفرج الفحل، نفس المرجع، ص.96.
- (52). يقصد بحالة الضرورة المبررة لإصدار قرارات بقوانين في غياب مجلس الشعب: تلك الحالة التي تتطلب اتخاذ تدابير لا تحتمل التأخير بسرعة لا تنتظر لانعقاد البرلمان، أما الظروف الاستثنائية فهي الحالة التي تحدث في الدولة ما تؤدي إلى اضطراب الأمن العام بما بسبب وباء أو كارثة أو حرب أهلية أو غزو خارجي... إلخ، وتستلزم تلك الظروف مواجهتها خروجاً على القواعد التشريعية في الظروف العادية، تهميش (1) و(2)، عباس مفرج الفحل، مرجع سبق ذكره، ص.97.
- (53). رنا حسين حطيط، عدالة الضريبة على القيمة المضافة، منشورات زين الحقوقية، بيروت، الطبعة الأولى 2016، ص.164.
- (54). رضا خلاصي، مرجع سبق ذكره، ص.205.
- (55). عباس مفرج الفحل، مرجع سبق ذكره، ص.100.
- (56). قانون رقم 20-16 مؤرخ في 31 ديسمبر 2020 يتضمن قانون المالية لسنة 2020، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 83، الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر 2020، ص.4.
- (57). الأمر رقم 76-101 المؤرخ في 9 ديسمبر 1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 102، الصادرة في 22 ديسمبر 1976.
- (58). قانون رقم 16-09 المؤرخ في 3 غشت 2016، يتعلق بترقية الاستثمار، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 46، الصادرة بتاريخ 3 غشت 2016، ص.18.
- (59). عباس مفرج الفحل، مرجع سبق ذكره، ص.106.
- (60). ذو الفقار علي رسن الساعدي، مرجع سبق ذكره، ص.15.
- (61). قانون رقم 01-21 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001، المتضمن قانون الإجراءات الجبائية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 79، الصادرة بتاريخ 23 ديسمبر 2001، ص.3.
- (62). ذو الفقار علي رسن الساعدي، مرجع سبق ذكره، ص.19.

- (63). عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، الضرائب المباشرة، دار حامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى 2015-1436، عمان الأردن، ص.114.
- (64). أحمد سي علي، مدخل للعلوم القانونية، النظرية العامة للقانون وتطبيقاته في القوانين الجزائرية، الطبعة الأولى، 2011-2012، دار الأكاديمية، ص.ص. 392.391.
- (65). عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، مرجع سبق ذكره، ص.115.
- (66). عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، نفس المرجع، ص.116.
- (67). أحمد سي علي، مرجع سبق ذكره، ص.392.
- (68). لقد أقر مبدأ عدم رجعية الوانين في التشريع الوضعي لأول مرة من قبل الجمعية الدستورية الفرنسية. أنظر تميمش (2) عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، مرجع سبق ذكره، ص.115.
- (69). رائد ناجي أحمد، مبدأ عدم رجعية القوانين الضريبية، مجلة جامعة تكريت للعلوم القانونية والسياسية، العدد 02 السنة 01، ص. 306.
- (70). عباس مفرج الفحل، مرجع سبق ذكره، ص.116.
- (71). حسين كامل وداعة، العدالة الضريبية في ظل الضرائب المباشرة، مكتبة زين الحقوقية والأدبية، الطبعة الأولى 2017، ص. 133.
- (72). رائد ناجي أحمد، نفس المرجع، ص.311.
- (73). عباس مفرج الفحل، مرجع سبق ذكره، ص.116.
- (74). أحمد سي علي، مرجع سبق ذكره، ص.393.
- (75). عباس مفرج الفحل، مرجع سبق ذكره، ص.116.
- (76). عباس مفرج الفحل، نفس المرجع، ص.89.
- (77). رائد ناجي أحمد، مرجع سبق ذكره، ص.317.
- (78). سعد عطية حمد موسى الجبوري، مرجع سبق ذكره، ص. 418.
- (79). رائد ناجي أحمد، مرجع سبق ذكره، ص.317.
- (80). أحمد سي علي، مرجع سبق ذكره، ص.390.
- (81). رائد ناجي أحمد، مرجع سبق ذكره، ص.317.
- (82). رائد ناجي أحمد، نفس المرجع، ص.317.
- (83). سعد عطية حمد موسى الجبوري، مرجع سبق ذكره، ص.417.
- (84). رائد ناجي أحمد، نفس المرجع، ص 317-318.
- (85). رضا خلاصي، مرجع سبق ذكره، ص.300.
- (86). محرز محمد عباس، مرجع سبق ذكره، ص.156، وأنظر أيضا جهاد سعيد خصاونة، مرجع سبق ذكره، ص. 87.
- (87). جهاد سعيد خصاونة، نفس المرجع، ص. 87.
- (88). أحمد فاضل حسين العبيدي، ضمانات مبدأ المساواة في بعض الدساتير العربية، منشورات الحلبي الحقوقية، الطبعة الأولى، لبنان، 2013، ص.30.
- (89). عباس مفرج الفحل، مرجع سبق ذكره، ص.129.
- (90). حيدر وهاب عبود، مرجع سبق ذكره، ص.123.
- (91). عباس مفرج الفحل، مرجع سبق ذكره، ص. 130.
- (92). ذو الفقار علي رسن الساعدي، مرجع سبق ذكره، ص.9.
- (93). عباس مفرج الفحل، مرجع سبق ذكره، ص. 130.
- (94). ذو الفقار علي رسن الساعدي، مرجع سبق ذكره، ص.9.
- (95). أحمد فاضل حسين العبيدي، مرجع سبق ذكره، ص.31.
- (96). ذو الفقار علي رسن الساعدي، مرجع سبق ذكره، ص.9.
- (97). أحمد فاضل حسين العبيدي، مرجع سبق ذكره، ص.27.
- (98). أحمد فاضل حسين العبيدي، نفس المرجع، ص.30.

- (99). حسين كامل وداعة، مرجع سبق ذكره، ص. 105.
- (100). أحمد فاضل حسين العبيدي، مرجع سبق ذكره، ص. 26.
- (101). جهاد سعيد خصاونة، مرجع سبق ذكره، ص. 88.
- (102). حيدر وهاب عبود، مرجع سبق ذكره، ص. 127. 128.
- (103). سليمة مسراقي، نظام الرقابة على دستورية القوانين في الجزائر، دار هومه للنشر والتوزيع، 2012، ص. 275.
- (104). حسين كامل وداعة، مرجع سبق ذكره، ص. 114، وأيضا دريد عيسى ابراهيم، المعاملة الضريبية في إطار مبدأ المساواة أمام الضريبة، مجلة جامعة الأندلس للعلوم القانونية والسياسية، العدد السادس، المجلد 3 لسنة 2012، ص. 3.
- (105). حسين كامل وداعة، مرجع سبق ذكره، ص. 114.
- (106). دريد عيسى ابراهيم، مرجع سبق ذكره، ص. 5. 4.
- (107). أخضع المشرع الجزائري الأشخاص الطبيعيين لضريبة على الدخل وفق أحكام المادة 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، في حين أخضع الأشخاص المعنوية للضريبة على أرباح الشركات وفق أحكام المادة 135 من ذات القانون.
- (108). دريد عيسى ابراهيم، مرجع سبق ذكره، ص. 4.
- (109). دريد عيسى ابراهيم، نفس المرجع، ص. 6.
- (110). جهاد سعيد خصاونة، مرجع سبق ذكره، ص.
- (111). دريد عيسى ابراهيم، مرجع سبق ذكره، ص. 7.
- (112). جهاد سعيد خصاونة، مرجع سبق ذكره، ص. 91.
- (113). دريد عيسى ابراهيم، مرجع سبق ذكره، ص. 9.
- (114). دريد عيسى ابراهيم، نفس المرجع، ص. 12.
- (115). جهاد سعيد خصاونة، مرجع سبق ذكره، ص.
- (116). دريد عيسى ابراهيم، مرجع سبق ذكره، ص. 12.
- (117). دريد عيسى ابراهيم، نفس المرجع، ص. 14.
- (118). سليمة مسراقي، مرجع سبق ذكره، ص. 283.
- (119). سليمة مسراقي، نفس المرجع، ص. 283.
- (120). دريد عيسى ابراهيم، مرجع سبق ذكره، ص. 14.
- (121). دريد عيسى ابراهيم، نفس المرجع، ص. 15.
- (122). جهاد سعيد خصاونة، مرجع سبق ذكره، ص. 105.
- (123). تختلف العدالة الضريبية عن المساواة في ما يأتي: المساواة أمام الضريبة هي المساواة أمام القانون الضريبي، الذي تأتي قواعده عامة ومجردة دون أن تنظر لظروف المكلف بخلاف العدالة الضريبية التي يمتد نظرها لظروف المكلف ووضعه المالي.
- من الممكن أن يحقق المشرع نوعا من العدالة الضريبية دون أن يحقق المساواة، بمعنى آخر يمكن أن تقوم العدالة بغير المساواة.
- من ناحية أخرى، قد تتحقق المساواة دون العدالة، فقد يقوم المشرع بتقسيم المكلفين، لكن دون مراعاة لمقدرتهم التكليفية.
- يمكن إضافة فرق آخر لا يتعلق بانتفاء العدالة، وذلك عندما تقوم الدولة بفرض ضريبة على كافة المكلفين مع قيام المساواة بينهم، لكن تكون حصيلة المبلغ الذي تم جبايته أكبر من حاجة الدولة إلى هذا المبلغ، وبالتالي نتيجة نكون أمام مخالفة لمبدأ الضرورة وإرهاقا للمكلفين.
- (124). أحمد حضرائي، (أستاذ التعليم العالي بكلية الحقوق مكناس)، قانون الجبايات المحلية الجديد وضمانات مبدأ العدالة الجبائية، ص. 5، دون سنة، دون بلد، ورقة بحثية على الموقع الإلكتروني [www.google.com](http://www.google.com)
- (125). أحمد حضرائي، نفس المرجع، ص. 5.
- (126). حسين كامل وداعة، مرجع سبق ذكره، ص. 8.
- (127). محرز محمد عباس، مرجع سبق ذكره، ص. 151.
- (128). جهاد سعيد خصاونة، مرجع سبق ذكره، ص. 124.

- (129). رنا حسين حطيط، عدالة الضريبة على القيمة المضافة، منشورات زين الحقوقية، بيروت، الطبعة الأولى 2016، ص.18.
- (130). جهاد سعيد خصاونة، مرجع سبق ذكره، ص. 124، وأيضاً رضا خلاصي، مرجع سبق ذكره، ص.257.
- (131). رنا حسين حطيط، نفس المرجع، ص.156. أيضاً محرزى محمد عباس، مرجع سبق ذكره، ص.154.
- (132). محرزى محمد عباس، مرجع سبق ذكره، ص.ص.154،155.
- (133). رنا حسين حطيط، مرجع سبق ذكره، ص.26.
- (134). حسين كامل وداعة، مرجع سبق ذكره، ص.148.
- (135). رنا حسين حطيط، مرجع سبق ذكره، ص.23.
- (136). زياد أحمد علي عرباسي، العدالة الضريبية من وجهة نظر أرباب الصناعات الفلسطينية في محافظات شمال الضفة الغربية، أطروحة استكمالاً لمتطلبات درجة الماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2008، ص.20.
- (137). رنا حسين حطيط، مرجع سبق ذكره، ص.23.
- (138). زياد أحمد علي عرباسي، مرجع سبق ذكره، ص.20.
- (139). رنا حسين حطيط، مرجع سبق ذكره، ص.25.
- (140). ذو الفقار علي رسن الساعدي، مرجع سبق ذكره، ص.5.