

جامعة أبو بكر بلقايد - تلمسان

كلية الحقوق والعلوم السياسية



## الوضعية القانونية للمكلف بالضريبة الممتنع عن دفع الحقوق الجبائية

دراسة مقارنة

اطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في الحقوق تخصص القانون الخاص

تحت إشراف الدكتور  
بمرزوق عبد القادر

من إعداد الطالبة:  
بن عمور عائشة

### لجنة المناقشة:

رئيسا	جامعة تلمسان	أستاذ	- أ.د. رايس محمد
مقررا مشرفا	جامعة تلمسان	أستاذ محاضراً	- د. بمرزوق عبد القادر
مناقشا	جامعة سيدي بلعباس	أستاذ محاضراً	- د. هديلي أحمد
مناقشا	جامعة تيارت	أستاذ محاضراً	- د. مكي خالدية

السنة الجامعية : 2016-2017

## الإهداء

أهدي ثمرة جهد استمر لسنوات من البحث

إلى عائتي الصغيرة والكبيرة

وكل طالب علم في كل مكان وزمان

# شكر

أشكر في المقام الأول الله عز وجل على توفيقني لإتمام هذا العمل في هذا الشكل

فله الحمد وله الشكر

ثم الشكر للأستاذ المشرف الدكتور بن مرزوق عبد القادر على سعة صدره معي طيلة مساري الدراسي في إطار تحضيرى لهذه الشهادة، فحقيقة لم يكن مشرفا وحسب بل كان الأب والأخ والمسؤول والحريص على اتمام العمل موافقا لمتطلبات البحث العلمي ومواكبا لحركة الأحداث والمستجدات المتعلقة به أولا بأول

نسأل الله له الصحة والعافية والتوفيق وأن يجعل عملنا هذا في ميزان حسناته

## قائمة الاختصارات

– باللغة العربية:

ق	القانون.....
ق ض م	قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.....
ق ض غ م	قانون الضرائب غير المباشرة.....
ق ر ر أ	قانون الرسوم على رقم الأعمال.....
ق إ ج	قانون الإجراءات الجبائية.....
ق م	القانون المدني.....
ق إ ج	قانون الإجراءات الجزائية.....
ص	الصفحة.....
ط	الطبعة.....
ج ر	الجريدة الرسمية.....

– باللغة الفرنسية:

A.....	Article
C G I .....	Code général des impôts.
CE .....	Conseil d'Etat.
Coll. ....	Collection.
D.G.I.....	Direction général des impôts.
éd. ....	Edition.
G.A.J.F.....	Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale.
L.G.D.J.....	Librairie générale de droit et de jurisprudence.
n <sup>0</sup> .....	numéro.
O.P.U.....	Office des Publications Universitaires
op.cit. ....	option citée
P.U.F.....	Presses universitaires de France.
p.....	page.
R.F.F.P....	Revue française de finances publiques.
V.....	Voir
T.....	Tome
TVA.....	Taxe sur la valeur ajoutée.

تظهر أهمية الضريبة كمصدر لإيرادات الدولة، وكسياسة فعالة لتحقيق أغراضها المالية الاجتماعية والإقتصادية، فجعلتها تعرف عدة تطورات وتغيرات، وذلك تزامنا مع تطور النظم السياسية والأوضاع الإقتصادية والاجتماعية السائدة في المجتمع، صاحب هذا التطور نمو مفهوم الضريبة .

إذ تعد الضريبة إلزاما نقديا؛ بمعنى اقتطاعها لا يكون عينيا، وذلك لحاجة الدولة للأموال لتغطية نفقاتها. فالضريبة في العصر الحديث اقتطاع نقدي من ثروة الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، ولم يكن الحال دائما في جميع العصور، ففي العصور القديمة كانت الضرائب تدفع عينيا كالمحصولات الزراعية مثلا أو خدمات جبرية كالسخرة، وكانت هذه الأشكال لفرض وجباية الضرائب تتفق وطبيعة الإقتصاديات العينية التي كانت سائدة حينئذ، والتي كانت تسود فيها المبادلات العينية وبالتالي عدم إستخدام النقود. أما في العصر الحديث أين تسود الإقتصاديات النقدية مما يترتب عليه استخدام النقود ومن ثمة جباية وتحصيل الضرائب في شكل نقدي<sup>1</sup>.

رغم أن الغرض من الضريبة هو الإنفاق لتحقيق منافع عامة، إلا أن لها أهدافاً أخرى إجتماعية وإقتصادية وسياسية، فلا يتم فرض الضريبة بشكل عشوائي، ولكن يتم من خلال مجموعة ضوابط تكفل تحقيق العدالة بين جميع المكلفين، والنظام الضريبي العادل هو النظام الذي يؤمن غالبية أفراد المجتمع بعدالته.

فأيُّ مسار عادي للعلاقة الضريبية يبدأ بتقديم المكلف بالضريبة تصرّحا وينتهي بدفع الحقوق الجبائية المستحقة على ذمته كاملة وفي آجالها القانونية، فالإلتزام بدفع الضريبة هو واجب على المكلف به وضروري بالنسبة للدولة، لأنه يتعلق بأحد أهم موارد الخزينة العمومية، حتى تكون تحت تصرف هذه الأخيرة في الوقت المحدد من أجل عمليات الإنفاق.

<sup>1</sup> - رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2014، ص 53.

إذ يلزم المكلفون بالضريبة بواجب دفع الحقوق الجبائية ويحول للإدارة الجبائية اختصاص تحصيلها. ويتم الدفع وفقا للقواعد المنصوص عليها في التشريع الجبائي الخاص بكل حق فنظم إجراءاتها ومواعيدها وإلا وجد المكلف بالضريبة نفسه في وضعية عدم الدفع.

وإن كان التشريع الضريبي يهدف إلى محاولة إيجاد توازن للعلاقة المتضاربة بين مصالح الإدارة الجبائية من جهة والمكلفين بالضريبة من جهة أخرى، ولتحقيق ذلك لابد من العدالة الضريبية، وإن شعر المكلفون بالضريبة بانعدامها فإنهم يتجنبون القيام بدفعها.

غير أن نشأة ظاهرة عدم الدفع أو الإمتناع عن الدفع<sup>1</sup> ترجع لوجود الضريبة منذ العصور القديمة، فيلزم بدفعها وإلا تعرض للجزاءات متنوعة المالية منها وحتى البدنية. وفي الوقت الراهن يعد عدم الدفع من أكبر العقبات التي تعترض موارد الخزينة العمومية، إلا أن مفهوم عدم الدفع يضيق ويتسع تبعا للوضعيات التي يتواجد فيها المكلف بالضريبة؛ إذ لا يفهم أنه خرق للأحكام التشريعية والتنظيمية، بل يمكن أن يكون تطبيقا لها وفسحة منحها القانون للمكلف بالضريبة أو استغلالها استغلالا يتناسب مع وضعيته. ولكن في كثير من الأحيان يعتبر عدم الدفع تصرفا غير مقبول قانونيا وأخلاقيا.

إذا كان التزام المكلفين بدفع الضريبة المقررة عليهم، فإنه لا يبرر مهما كان ثقيلًا اللجوء استعمال مختلف الأساليب المشروعة وغير المشروعة للتهرب من سدادها، لكن في المقابل يجب أن يكون إلتزاما واقعيًا ، وأن لا تلجأ إلى فرض الضريبة في كل مناسبة أيا كانت، بل ينبغي عليها أن

<sup>1</sup> - الإمتناع لغة مصدر امتنع أي كَفَّ، يقال إمتنع فلان من الأمر، كَفَّ عنه، وما نعته الشيء بمعنى نازعته، وتمنع عن الشيء، وامتنع بقوته تقوى بهم، وهو في منعة -بفتح النون- أي في عزِّ قومه فلا يقدر عليه من يريده، ويقال : منعة الطير، أي قوته التي يمتنع بها على من يريده. واصطلاحا هو رفض التنفيذ. ينظر للفيومي، المصباح المنير ، الجزء2، المكتبة العلمية، بيروت، لبنان، ص580. وينظر أيضا محمد إبراهيم محمد صباح، الإمتناع الإرادي عن الواجبات المالية وأثره في الفقه الإسلامي، ط 1، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، 2013، ص 20.

تفرض الضرائب بحدود معينة تكون متوافقة مع قدرات المكلفين التكليفية، بحيث تراعى فيها العدالة الضريبية.

إذ يعد التهرب من أداء الضريبة بمثابة الخنجر في عمود قيام أيّ دولة، مما يصيب ذلك الكيان بالشلل، كما يؤثر الإمتناع عن الدفع بالسلب ليس فقط على الحصيلة الضريبية أو العدالة الضريبية أو توزيع الدخل بل وكذلك على اقتصاد الدولة نفسها وقدرتها على الانتعاش الاقتصادي والتنمية الاقتصادية. فضلا عن اخلاها بعدالة توزيع الدخل بين الأفراد بعضهم البعض حيث أن التهرب من الضريبة، بما يترتب عليه من نقل عبء الفرد الفعلي أو امتناع عند دفعها يؤدي إلى الإخلال بتوزيع الدخل وبمبدأ المساواة بين المكلفين في تحمل الأعباء العامة<sup>1</sup>.

إن سعي المكلف بالضريبة إلى عدم دفع الضريبة، يكون ورائه عدة أسباب مختلفة، سواء أكانت أخلاقية أو نفسية أو إدارية تقنية أو إجتماعية أو تشريعية.

فأما الأسباب النفسية للتهرب من دفع الضريبة فترتبط برغبة الفرد في الإحتفاظ بأمواله وعدم التنازل عنها للدولة، وذلك يعود إلى التكوين الفطري للإنسان القائم على حب المال والحرص عليه، إذ يرى البعض أن السبب الرئيسي لعدم دفع الضريبة هو ضعف المستوى الأخلاقي لدى المكلفين بصورة خاصة، ولدى المواطنين بصورة عامة. ولكن الملاحظ في البلد الواحد أن لقوانين الضرائب وما تتضمنه من إمكانيات عملية للتهرب أم لا أثرا كبيرا في هذا المجال. فعدم تهرب الموظفين وأصحاب الأجور من ضريبة الدخل، لا يعني أنهم يتمتعون بمستوى أخلاقي من مستوى المكلفين الآخرين، بل يعود ذلك إلى إمكانية التهرب مستحيلة لديهم لأنه يتم الإقتطاع

<sup>1</sup> - سوزي عدلي الناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثرها على اقتصاديات الدول النامية، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2008، ص 5. ولقد ساد لدى فقهاء قانون المالية في فترة سابقة أن في الحياة شيئين لا يمكن تجنبهما الموت والضرائب، ولكن اليوم وفي ظل أحكام قانوننا الضريبي الحالي، يسود شعور بأن شيئا واحدا فقط يمكن تجنبه هو الموت، نقلا عن هامش رمضان صديق، التجنب الضريبي بين الإباحة والحظر في التشريع المقارن والمصري، دار النهضة العربية، القاهرة، 2011، ص 5.

الضرائب من المنبع<sup>1</sup>. إذ كلما كان المستوى الأخلاقي والوعي الجبائي مرتفعاً لدى الأفراد كلما كانوا يتمتعون بشعور عالٍ من المسؤولية والرغبة في تحقيق المصلحة العامة، وسعي حثيث نحو أداء واجباتهم التي تحددها الأنظمة والقوانين، وفي مقدمتها الأداء الضريبي<sup>2</sup>.

وتتغير الأسباب النفسية بحسب أهمية النقود لدى الفرد، والعبء النفسي للضريبة، وكذا أثر العامل التاريخي في سلوك المكلف، إذ يبدو للفرد رغبة في الإحتفاظ بأكبر قدر من ثروته ودخله، بهدف تحقيق أقصى إشباع ممكن لحاجاته، لذا فهو يقاوم عادةً أي إجراءً أو سلوكاً قد يجرمه أو ينقص من هذا الدخل أو الثروة. ويبقى للعبء النفسي للضريبة دور، يتجسد في انطباعات المكلفين الناجمة عن تكليفهم بالضريبة، والتي ينعكس صداها على تصرفاتهم. فالتهرب من دفع الضريبة هو رد فعل المكلف الناتج من شعوره بعبء الضريبة، فكلما ازداد شعوره بعبئها نفسياً ازداد لديه دافع التهرب من أدائها.

فإن مبالغة المشرع في فرض معدل للضريبة لا يتناسب مع مقدرة المكلف من شأنها أن تزيد العبء النفسي لتلك الضريبة عليه وتنفّر منها، ومن ثم فقد يسعى إلى التخلص من أدائها بأي وسيلة كانت، إما بالتجنب من خلال التخلي عن النشاط الخاضع للضريبة، وإما عن طريق التهرب من أدائها، ويبقى للعامل التاريخي في سلوك المكلف، وعلى الرغم من فصل الذمة المالية للحاكم عن مالية الدولة، إلا أن الشعور بضرورة الإفلات من أعباء الضرائب بقي مسيطراً على الأفراد، خاصةً أن هناك بعض الدول ما زالت حتى الآن تمارس نوعاً من القهر في فرض الضرائب على المواطنين<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - حسن عواضة، المالية العامة (دراسة مقارنة)، دار النهضة العربية، بيروت، بدون سنة نشر، ص ص 493-494.

<sup>1</sup> - نصيرة بوعون مجاوي، الضرائب الوطنية والدولية، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2010، ص 173.

<sup>3</sup> - جميل الصابوني، الموسوعة العربية المتخصصة، ص 450. المنشور على شبكة الأنترنت بعنوان



وقد يكون عدم الوعي الضريبي فيما يتعلق بالمكلف مثل شروط الحصول على الإعفاءات العائلية، كما أن هؤلاء المكلفين أصحاب الوعي والثقافة الضريبية المحدودة قد يستعينون بمحاسبين أو قانونيين لمساعدتهم في أداء إلتزاماتهم، مما يلقي عليهم بأعباء مالية ضخمة قد لا يستطيعون تحملها، وهو الأمر ذاته الذي يدفعهم لعدم الإلتزام بالدفع. كما قد ترجع أسباب ضعف الوعي الضريبي لبعض الإعتقادات الخاطئة للمكلفين والمجتمع ككل؛ تتمثل في اعتبار الضريبة اقتطاع مالي دون مقابل، وكذا المتهرب هو في الحقيقة سارق شريف يقوم بسرقة شخص معنوي، فهو لا يضر بالآخرين، كما أن سوء تخصيص النفقات العمومية فيعتقدون بأن أموالهم تصرف في أوجه لا تعود بالنفع عليهم وعلى غيرهم<sup>1</sup>.

وعليه يمكن الجزم بأنه ليس بإمكان الدولة الحد من الغش الضريبي بالمواعيظ الأخلاقية، والحث على التمسك بالواجبات المدنية، لأن الإتكال على ذلك فقط يعطي مجالاً كافياً للمتهربين كي يكونوا في مأمن من كل عقاب، ويجعلهم يتمادون في وسائل الغش<sup>2</sup>.

في حين أن الجانب التشريعي يمثل أحد أهم الأركان الأساسية للنظام الضريبي، حيث أن الوعاء الذي يضم جميع الأحكام والقواعد القانونية التي تحكم جميع العلاقات والمعاملات بين مصلحة الضرائب والمكلفين الخاضعين للضريبة<sup>3</sup>. والتشريع الضريبي في صياغته وأساسه يعد أحد العوامل الهامة متى كانت معقدة تفتح الباب للمكلف حتى يلجأ لعون الضرائب الفاسد أو وسيط

<sup>1</sup> - بلواضح الجيلالي وميمون نبيلة، "مكافحة التهرب الضريبي كهدف لجهود القضاء على البطالة"، ملتقى حول استراتيجية الحكومة في مكافحة البطالة في ظل التنمية المستدامة، مجلة جامعة المسيلة، 15 و16 نوفمبر 2011، ص8.

<sup>2</sup> - يزيد الوعي الضريبي لدى الأفراد باستخدام بعض الأساليب مثل:

- استخدام الأساليب التربوية والثقافية والإعلامية لشرح الهدف من فرض الضرائب في المجتمع.

- ربط الضريبة بالعقيدة السائدة في المجتمع وحث الناس على أدائها بأمانة وانتظام.

- ترشيد صرف حصيللة الضرائب واستخدام وسائل الإعلام المسموعة والمرئية في إعلام دافعي الضرائب فيما تنفق فيه هذه الحصيللة.

- استخدام نظام المزايا والحوافز للممولين الشرفاء المنتظمين في سداد الضرائب المستحقة عليهم للدولة عن طريق تخفيض الضرائب المستحقو عليهم أو زيادة الإعفاءات المقررة لهم.

<sup>3</sup> -عاطف محمد موسى، العدالة الضريبية في التشريع المصري بين النظرية والتطبيق(دراسة مقارنة)، دار النهضة العربية، القاهرة، 2011، ص147.

لتسهيل مهمته في تجنب العبء الضريبي أو التهرب منه، والتخلص من حالة عدم الفهم والتشتت التي تنتابه نتيجة تعقد القوانين والإجراءات المرهقة، مما يزيد من تكلفة الإلتزام على المكلفين<sup>1</sup>.

ومن ثم فإن التشريع الضريبي إذ ما تضمن بعضاً أو كلا من الصور المتعلقة بالمبالغة في قيمة الضرائب كأداة المصادرة إيراد عمله وعرقه لا كأداة لتوزيع التكاليف العامة بروح من الواقع والعدالة، لذلك تستعمل في هذه الحالة العبارة الشهيرة "الكثير من الضرائب تقتل الضرائب" « *Trop d'impôt tue l'impôt* » فأفضل وسيلة لمكافحة التهرب من الدفع أن لا تكون قيمة الضريبة مرتفعة، على أن المكلفين يبحثون عن التملص من الضرائب التي تثقل كاهلهم أو التي تعتبر غير قانونية، فالضرائب الجيدة تصنع أصدقاء جيدين<sup>2</sup>.

ولكن مهما تعددت الأسباب تبقى النتيجة نفسها، ألا وهي حرمان الخزينة من مستحقاتها التي على عاتق المكلفين بالضريبة. ويضاف لها أيضاً التفاوت في قيم الضرائب بين الطوائف أو المناطق أو أنواع النشاط وهو ما يحمل معاني سيئة ويكون من أهم الأسباب الداعية للتهرب. علاوة على ذلك فسوء الصياغة ووجود الثغرات القانونية وضعف الجزاءات الضريبية وصدور قوانين مالية في صياغة عقيمة مبهمة غير ملزمة للمكلف أو وجود الإستثناءات غير مدروسة بعناية مما يفسح المجال للتهرب<sup>3</sup>.

ويوجد مجموعة من العوامل الإدارية والفنية التي تساهم على نحوٍ بارز في انتشار ظاهرة التهرب من دفع الضريبة وغيرها، ومن أهمها ما تتميز به الأنظمة الضريبية من تعقيد بطبيعتها، ولكن قد يصل هذا التعقيد إلى درجة الغموض، بحيث يستعصي على المكلفين بالضريبة العاديين

<sup>1</sup> - محمد عماد عبد الوهاب السنباطي، محمد عماد عبد الوهاب السنباطي، الإصلاح الضريبي مع التطبيق على الإدارة الضريبية - دراسة تحليلية مقارنة-، ط1، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، مصر، 2014، ص 287.

<sup>2</sup> - Agnès BEASSAY -QUERE et Lion FONTAGNE, « Les bons impôts font les bons amis » La lettre du CEPII, juillet-ouat 2001,n0203.

<sup>3</sup> - عاطف محمد موسى، المرجع السابق، ص 149.

من غير ذوي الإختصاص فهمه وإدراكه، بل حتى المتخصصين، كما أن عدم الاستقرار الذي يعرفه النظام الضريبي والتعديلات المتكررة التي تتضمنها القوانين المالية كل سنة تجعل النصوص الجبائية يصعب فهمها واستيعابها والإمام بفحواها.

فلو غابت الثقة بين المكلف والدولة، بقيام هذه الأخيرة بتبديد حصيلة الضرائب في مجالات لا تعود بالنفع على المواطنين، فإن المكلفين سيبدلون قسارى جهدهم للتهرب من الضريبة؛ أي أن الدولة قد لا تظهر أي تغيير على صعيد التطور العام ولقطاع الخدمات العام، بحيث لا يشعر المواطنون بالفائدة لدى دفعهم لها، وحينها سيتهربون من دفعها<sup>1</sup>.

إذ تلعب السياسة التي تتبعها الدولة دورا هاما في التهرب من سداد الضريبة. فإذا أنفقت الدولة حصيلة الضرائب التي تجنيها في وجوه نافعة، فإن الأفراد يشعرون أن ما يدفعونه يعود عليهم بالفائدة، فيقل بذلك تهربهم من دفع الضرائب المفروضة عليهم. لذلك إجمالا يمكن القول أن المكلفين لاسيما ذوي الدخل المنخفض، إذا ما شعروا بأن الدولة تسيء تخصيص النفقات العامة أو أنها تنفق على مجالات لا تحقق الصالح العام أو لا تحسن من أوضاع المواطنين الإقتصادية والإجتماعية، فسوف يشعر المكلفون بعدم الثقة اتجاه سياسات الإنفاق الحكومي<sup>2</sup>.

و يساهم الوضع الإقتصادي للمكلف بالضريبة في تحديد موقفه من دفعها، إذ كلما زاد سعر الضريبة كلما ازدادت محاولات الغش، فمحدودية مدخول المكلف وكثرة مصاريفه تدفعانه إلى التملص الضريبي. لذلك فالوضعية الشخصية للمكلف تلعب دورا هاما في عملية التهرب، فكلما كانت حالة المكلف الإقتصادية متدهورة ويتقاضى دخلا منخفضا إلى جانب الحالة الإقتصادية العامة، كان التهرب من أداء الضريبة كبيرا والعكس صحيح<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - نصيرة بوعون مجياوي، المرجع السابق، ص 174.

<sup>2</sup> - محمد عماد عبد الوهاب السنباطي، المرجع السابق، ص 386.

<sup>3</sup> - سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد، الجزائر، 2011، ص 18.

ويتأثر التزام المكلف طواعية باحتمالية اكتشاف عدم التزامه إن حدث، وكذا قسوة العقوبات القانونية المقررة للجرائم الضريبية. فللمكلف بالضريبة الموازنة بين الضرر اللاحق من عدم الدفع عن طريق العقوبة اللاحقة به، وبين الخسارة التي تلحقه بالدفع من الإنقاص من العملية المحققة.

فإذا ما كانت العقوبات بسيطة وغير ردعية فإنها تشجع في الإفلات من الإلتزام بالدفع، مثلاً مبلغ ثابت لا يصل لدرجة الردع مقارنة مع الأرباح الكبيرة المحققة، وحتى تلك العقوبات المبالغ فيها تشجع بدورها على التهرب أو التجنب ومثاله في الجزائر عقوبة في حالة الغش الضريبي 200% المنصوص عليها في المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة قبل قانون المالية لسنة 2012، التي تخلى عنها المشرع لعدم فعاليتها في المخالفين، لتبقى نصوص قانون العقوبات الضريبي مجرد حبر على ورق؛ بمعنى آخر تعد عقوبات نظرية لا أساس لها في الواقع العملي.

ويدخل ضمن هذا الإطار ضعف آلية فعالة الرقابة على الإلتزام بدفع الضريبة، أو ضعف العقوبات المقررة في هذا الشأن، يؤدي كنتيجة لذلك لفقدان الثقة في الإدارة الضريبية، وهو ما بينته إحدى الدراسات بشأن تأثير تطبيق العقوبات الضريبية على الإلتزام الضريبي، فتطبيق العقوبات البسيطة بكفاءة وفعالية، أكثر تأثيراً من النص على عقوبات مشددة المتسمة بغير الفعالية<sup>1</sup>.

والمعلوم أن الإتجاهات الفقهية<sup>2</sup> قد ركزت عموماً على تعريف التهرب من دفع الحقوق الجبائية بتمييزها عن الظواهر المشابهة لها كتنقل العبء الضريبي والتخطيط الضريبي، لكن فكرة بحثنا محصورة في الوضعيات التي لا يدفع فيها المكلف بالضريبة حقوقه الجبائية والتي يقع عليه عبء الوفاء بها للخزينة، بغض النظر عن الحلول التي يتبعها سواء تعرض للجزاء أو لم يتعرض، أو دفعها

<sup>1</sup> - محمد عماد عبد الوهاب السنباطي، المرجع السابق، ص 273.

<sup>2</sup> - جمال فوزي شمس، ظاهرة التهرب الضريبي (مكافحتها ودور الشرطة في ملاحقتها)، رسالة الدكتوراه غير منشورة، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، 1982، ص 39. ومحمد نجيب جادو، ظاهرة التسرب الضريبي وآثارها المالية والإقتصادية (دراسة تطبيقية في مصر)، ط1، دار النهضة العربية، القاهرة، 2004، ص 16.

غيره أو تهرب إلى أقاليم ودول تمنح إمتيازات جبائية. وهذا ما جسده المشرع الضريبي بإيجاد رخصة لعدم الدفع، هو الإمتناع عن الدفع القانوني.

ولما كانت الضريبة في ظل الإقتصاديات المعاصرة، تعد أحد الأدوات المالية الهامة التي تستعين بها الدولة لإحداث آثار محددة، وتحقيق أهداف موضوعة وفقا لسياسة الإقتصادية والإجتماعية، فإن دراسة الضرائب على جانب كبير من الأهمية في مجال تخطيط وتوجيه السياسات التي تنتهجها.

انطلقنا من فكرة أن المكلف ملزم بدفع الحقوق الجبائية سواء اتخذت شكل ضرائب أو رسوم<sup>1</sup>، أو عقوبات جبائية مفروضة عليه بمناسبة ارتكابه مخالفات جبائية سواء تعلقت بالدفع أو بأي إلزام آخر. وإذا ما امتنع عن ذلك، وهو شعور طبيعي، لدى البعض بكل الطرق المتاحة، فإن كان التهرب من الدفع يعرضه للمسائلة الإدارية وحتى الجزائية، يبقى الطريق الثاني وهو الإستفادة من الأحكام التشريعية والتنظيمية احتمال سلكه وارد لدى الذين لم ينتهجوا الطريق الأول أو الذين فشلوا في الطريق الأول قبل المسائلة أو بعدها، فكلاهما مقاومة حقيقية للضريبة، ومظهر للتسرب الضريبي.

ولابد من الإشارة أن موضوع البحث قد استثنى من الدراسة الحقوق الجمركية في مجال تحديد الحقوق الجبائية، وكذلك دراسة وضعية المكلف بالضريبة في حالة ممارسته للإقتصاد غير الرسمي أو كما يسمى بالخفي باعتباره أيضا من طرق عدم دفع الضريبة، ولعل سبب الإستبعاد هو التركيز على الوضعيات القانونية التي للتشريع الضريبي موقف اتجاهها.

<sup>1</sup> - إذا كانت الضريبة تأدية نقدية إيجابية وبدون مقابل، فإن الرسم هو كذلك اقتطاع نقدي إيجابي لكنه بمقابل، ويخضع في التشريع الضريبي لنفس أحكام الضريبة. في حين الحقوق الأخرى يقصد بها الغرامات والزيادات المقررة بمناسبة ارتكاب المكلفين للمخالفات الجبائية، والتي تختلف عن الحقوق الأصلية من حيث الغاية في الفرض إذ شرعت الضرائب والرسوم من أجل تأمين الموارد لسد النفقات العامة، بينما الغرامات والزيادات فهي جزاءات على الأعمال التي يعتبرها التشريع الضريبي مخالفة له، فمن صفاتها الردع والعقاب.

ومن أسباب اختيارنا للموضوع، نتيجة توصلنا إليها في مذكرة الماجستير الموسومة بالعقوبات الجبائية، مفادها المركز القانوني للمكلفين الذين لا يدفعون الضريبة ولا العقوبات اللاحقة بها. ونظرا لاتساع نطاق الفجوة الضريبية<sup>1</sup>، الذي من شأنه أن يؤدي إلى اضمحلال وتآكل الحصيلة الضريبية، بما يضعف من سلطة الدولة وقدرتها على النهوض بالأعباء المنوطة بجهازها في كافة المجالات الاقتصادية والاجتماعية، مما ينعكس أثره في انخفاض كفاءة قرارات الإنفاق العام والتوفير العام للسلع والخدمات والتسهيلات العامة اللازمة لرفع مستوى رفاهية ومعيشة المواطنين وحماية أمنهم وصيانة كيانهم. وهو ما ظهر جليا بعد إنخفاض المداخيل البترولية، الذي ما كان ليأثر على المداخيل بشكل كبير لو أن الدولة اعتمدت على الضرائب والرسوم ومختلف الحقوق الجبائية، وكان المكلفين ملتزمين بالدفع ما عليهم.

يضاف لها وجود خرق في تجسيد العدالة الضريبية، لأنه قد يدفعها البعض ويتهرب منها البعض، وقد يجتهد المكلفين في ذلك على المستويين الوطني والدولي باستعمال طرقا مشروعة أو غير مشروعة. فهذا السلوك مبني على خيارات المكلفين، وبالتالي يؤثر على الطريقة التي يستجيب بها الإقتصاد ككل للنظام الضريبي.

تهدف هذه الدراسة للتعرف على مختلف الوضعيات القانونية التي يكون فيها المكلف بالضريبة الذي امتنع عن دفع الحقوق الجبائية سواء تعرض للجزاء أو استفاد من عدم الدفع. والهدف من هذا البحث يتمثل في معرفة التزام المكلف بالضريبة بدفع الحقوق الجبائية ومسؤوليته اتجاه ذلك، فهو مدين بها للخرينة العمومية، ومن ثم فهو في وضعية قانونية تختلف باختلاف حالة عدم الدفع الذي يرجع إلى تطبيق القوانين الجبائية أو مخالفته لها.

وتظهر أهمية البحث في تشخيص حالات المكلف الذي لا يدفع ما عليه من الحقوق الجبائية، ولم ينقل عبئها للغير ولم يجيز له القانون ذلك، وعرض النتائج المترتبة عليها. ولكن إذا لم

<sup>1</sup> - يقصد بالفجوة الضريبية الفرق الموجود بين الإيراد الفعلي والإيراد الذي يمكن الحصول عليه أو المستحق للخرينة .

يرتب عليها المشرع أي جزاء فإنه في هذه الوضعية يصبح متجنباً لدفعها. وبدورها هذه الوضعية قد ترجع لأسباب تتعلق بالدولة أو تتعارض مع سيادتها الضريبية أو بمناسبة عملية التحصيل وضمان أحسن لها. وتسليط الضوء على وضعيات المكلف التي تهدف في مجملها لعدم الدفع انطلاقاً من وعاء وتحصيل الضريبة، علاوة على اقتراح حلول لكل وضعية حسب الدراسة المقارنة مع التشريع الفرنسي على الخصوص.

وتكمن صعوبة البحث في حصر الموضوع ونقله من إطاره الإقتصادي للجانب القانوني، والبحث في كل مجالات الضريبة من القوانين الجبائية المتمثلة في خمس قوانين علاوة على قانون الإجراءات الجزائية والجبائية وقوانين المالية والقوانين المالية التكميلية. و التحين المطلوب في الدراسة مع سرعة التعديلات المتكررة التي تحصل في مجال التشريع الضريبي كان آخرها قانون المالية لسنة 2017، الأمر الذي يصعب الإلمام بكل التفاصيل المستحدثة ولاسيما التنظيم الصادر عن الإدارة الضريبية.

وعليه تم استناد بعدة دراسات سابقة في مجال الغش والتهرب الضريبي، وحتى المراجع الخاصة بالتنظيم الفني للضريبة والتحصيل والمالية العامة، كما استعنا بالمراجع المتخصصة في مجال الجريمة والعدالة الضريبية.

اعتمدنا في اعداد هذا البحث على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي والمقارن؛ لذلك ستعتمد الدراسة على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي للوضعيات القانونية التي يتواجد فيها المكلف بالضريبة الذي لا يدفع حقوقه الجبائية مع دراسة مقارنة بين عدة تشريعات بالأخص التشريع الفرنسي في بعض الإشكاليات القانونية.

من هذا المنطلق طرحت الإشكالية التالية:

هل كل مكلف بالضريبة ممتنع عن دفع الحقوق الجبائية المدين بها للخزينة العمومية يعتبر منتهكا لواجب الدفع المحدد في التشريع الجبائي؟

وتجسيدا لمبدأ لعدالة الضريبية هل يعتبر الممتنع عن الدفع في وضعية المخالف أو المستفيد من أحكام التشريع الضريبي؟ و ما المسؤولية التي تترتب عليه في كلتا الحالتين؟

ولالإجابة على هاته الإشكالية نقتح الخطة التالية المقسمة من بابين: في الباب الأول تدرس وضعية الممتنع المخالف لأحكام التشريع الجبائي، بحيث نقسمه لفصلين نخصص الأول لدراسة الإلتزام الضريبي، على أن نتطرق في الثاني لطبيعة المسؤولية الناتجة عن مخالفة أحكام التشريع الضريبي.

وفي الباب الثاني لوضعية الممتنع المستفيد من أحكام التشريع الضريبي، وهو بدوره نقسمه لفصلين يخصص الأول لدراسة نظام الإعفاء في مرحلة الفرض وفي الفصل الثاني الإعفاء الخاص بمرحلة التحصيل.



لقد تكفل المشرع الضريبي بتحديد الإلتزام الضريبي بصفة عامة، وإلتزام دفع الحقوق الجبائية على وجه الخصوص. وهذا ما يكرس وجود مبدأ قانونية الضريبة المحدد لمختلف الإلتزامات الضريبية مع بيان مسؤولية المكلف اتجاهها. وحتى لا يتم إهدار حق الخزينة يمكن إلحاق بالغير المسؤولية؛ سواء بصفة تضامنية أو مستقلة في حالات يحددها القانون.

ومن أجل ضمان أداء الواجبات الجبائية، فقد أحاطها المشرع بجملة من الضمانات القانونية لعل أهمها ممارسة الرقابة الجبائية في إطار المشروعية، لمواجهة النظام التصريحي المبني على التلقائية في التصريح والدفع، علاوة على ضمانة التأمينات للوفاء بدين الخزينة العمومية من الأموال المنقولة والعقارية للمكلف بالضريبة المدين.

وبالتالي، يظهر المكلف بالضريبة الممتنع عن دفع الحقوق الجبائية في وضعية المخالف الذي لم يحترم أحكام التشريع الضريبي<sup>1</sup> المحدد للإلتزامات الواجب القيام بها، وحسب التكييف الممنوح لهذه المخالفات، يتحمل المسؤولية الجبائية سواء رُتبت هذه الأخيرة المتابعة الإدارية أو الجزائية.

من هذا المنطلق سيتم تقسيم هذا الباب إلى فصلين، يخصص الفصل الأول للنظام القانوني لإلتزام دفع الحقوق الجبائية، ويبحث في الفصل الثاني عن المسؤولية الجبائية للمكلف المخالف لأحكام التشريع الضريبي.

<sup>1</sup> - يقصد بالتشريع في هذا البحث بالتشريع في مفهومه الواسع، إذ يضم الدستور والقوانين والتنظيمات، ولا يتعلق بالقانون الصادر عن السلطة التشريعية فقط.

## الفصل الأول: النظام القانوني لإلتزام دفع الحقوق الجبائية

تكمن المصلحة العامة التي تقتضي الضريبة تحقيقها في القيام بمهمة ضمان حُسن سير النظام التصريحي، فالمكلف بالضريبة ملزم باحترام واجباته الجبائية دون أي تأخر، وإلا يُوضع تحت الرقابة الجبائية للكشف عن أي عمل من شأنه الإنقاص أو الإغفال المعتبر كطرق احتيالية أو سبلا تؤدي إلى الإحتيال فعلا.

إن ضبط المقصود بالإلتزام الضريبي أو كما يسميه البعض الإذعان الضريبي<sup>1</sup>، هو ما يبيّن لنا معرفة الوضعية القانونية للمكلف بالضريبة المخالف للأحكام التشريعية والتنظيمية. إذ يعد الإلتزام بدفع الحقوق الجبائية من واجبات المكلف بالضريبة التي حددها القانون، وإذا ما إلتزم بها يعتبر في وضعية نظامية، لكن إذا ما خالفها فإنه يعد مسؤولاً عن ما سيلحقه من الجزاءات المقررة لذلك.

ونتطرق في هذا الفصل للإلتزام الضريبي المرتبط بدفع الحقوق الجبائية في مبحث أول، على أن نخصص المبحث الثاني ل ضمانات أداء هذه الإلتزامات الجبائية.

<sup>1</sup> - يفضل البعض تسميته بالإذعان وذلك بسبب الطابع السيادي للضريبة، فإذا كانت الضريبة عقد من عقود الإذعان (بين الدولة المثلثة في الإدارة الضريبية من جهة ومجتمع الممولين من جهة أخرى)، فواقع الأمر أن المكلف ليس حر في أن يدفع الضريبة أو لا يدفعها، وليس له أن يحدد مقدار الضريبة التي يدفعها ولا متى يدفعها، ذلك أنه الطرف المذعن في هذه العلاقة السيادية. وهكذا فإن الإذعان كمحصلة تفاعل بين المكلفين والإدارة الضريبية يتمثل في حمل الإدارة الضريبية المكلف على احترام كافة القوانين واللوائح الضريبية، وهو ما يقابله على الجانب الآخر خضوع المكلف بالإستجابة لها، وأداء الضريبة المقررة، يراجع في هذا محمد نجيب جادو، المرجع السابق، ص 55.

## المبحث الأول: الإلتزام الضريبي المرتبط بدفع الحقوق الجبائية

إن العلاقة التي تنشأ بين الدولة والمكلفين بالضريبة هي علاقة مديونية مصدرها القانون، وتنطوي هذه العلاقة على جانبين السلطة العامة والمكلف القانوني، إذ يلتزم بموجبها المكلف بأداء مبلغ نقدي بدون مقابل إلى الطرف الأول، ومن الطبيعي أن يترتب على هذه العلاقة التزامات وحقوق على كلا الطرفين<sup>1</sup>. وقد حدّد المشرع للمكلفين بالضريبة إلتزاماتهم الجبائية بالإستناد على مداخيلهم أو أرباحهم أو العمليات التي ينجزونها<sup>2</sup>.

لابد في البداية من التعرف على أساس الإلتزام الضريبي، وهو ما يعرف بالتكليف القانوني للضريبة<sup>3</sup>، الذي يحكمه مبدأ "لا ضريبة إلا بقانون"، وبموجبه تمنح السلطة التشريعية اختصاصا أصيلا وحصريا لا يمكن تفويضه للسلطة التنفيذية في كل ما يتعلق بفرض الضريبة وجبايتها وتعديلها والإعفاء منها، علاوة على اعتباره من القواعد المتعلقة بالنظام العام التي لا يجوز الإتفاق على مخالفتها<sup>4</sup>.

لذلك سيتم إعطاء مفهوم للإلتزام الضريبي في المطلب الأول، وأما المطلب الثاني فيهدف للتعرف على صفة المكلف بالضريبة المخالف لأحكام دفع الحقوق الجبائية.

<sup>1</sup> - محمد علوم محمد على المحمود، الطبيعة القانونية والمالية لدين الضريبة وتطبيقاتها في التشريعات الضريبية المقارنة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2010، ص 11.

<sup>2</sup> - D G I., Calendrier fiscal, 2015, Alger, p 7.

<sup>3</sup> - رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، المرجع السابق، ص 57.

<sup>4</sup> - أحمد خلف حسين الدخيل، تجزئة القاعدة القانونية في التشريع الضريبي، المؤسسة الحديثة للكتاب، لبنان، 2012، ص 27.

## المطلب الأول: مفهوم الإلتزام الضريبي المرتبط بدفع الحقوق الجبائية

يدخل في مفهوم الإلتزام بدفع الضريبة وجوب تسديدها في الوقت والمكان المحددين بعد إكتتاب التصريح من قبل المكلف نفسه أو غيره كما في حالة الإقتطاع من المصدر، أو كما في حالات أخرى بمناسبة تحقق الواقعة المنشأة لها.

لذلك يجب أولاً معرفة أساس فرض الضريبة باعتبار أن فكرة فرضها ليست وليدة الوقت الراهن بل لها ضرب من الزمن (الفرع الأول)، ومن ثم التعرف على مختلف مصادر التشريع الضريبي (الفرع الثاني)، مع تحديد أنواع الإلتزامات الجبائية التي تقع على عاتق المكلف أداؤها (الفرع الثالث).

## الفرع الأول: أساس فرض الضريبة

يعد القانون الضريبي كغيره من القوانين التي أثارت تساؤلاً حول أساس الإلتزام بها، وتعددت وتنوعت النظريات التي تؤسس فكرة الإلتزام بالضريبة، بين مؤيد لفكرة نظرية العقد الإجتماعي والتي مفادها وجود عقد أو إتفاق بين الجماعة ولمصلحة الجماعة، ونظرية التفويض وغيرها من النظريات التي أوضحت فكرة أساس الإلتزام بالقانون الضريبي<sup>1</sup>.

وفي هذا حاول الفقه إيجاد نقطة إرتكاز قانونية تعطي للدولة الحق في فرض الضرائب وإلتزام المواطنين بأدائها، ويمكن إرجاع هذه المحاولات إلى تيارين كبيرين<sup>2</sup>، كل منهما تابع إلى فترة تاريخية معينة، أولهما نظرية المنفعة والعقد الإجتماعي وثانيهما نظرية التضامن الإجتماعي.

<sup>1</sup> - إكرامى بسيوني عبد الحى خطاب، المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، مصر، 2012، ص31.

<sup>2</sup> - محمد عباس محرزى، اقتصاديات الجباية والضرائب، ديوان المطبوعات الجامعية، 2008، ص ص 21-22.

## أولاً: نظرية المنفعة والعقد الاجتماعي

لقد كانت لهذه النظرية هيمنة خلال القرنين الثامن عشر والتاسع عشر، وتعرف هذه النظرية بالتفسير التقليدي للضريبة<sup>1</sup>، ويرجعها أنصارها لفكرة المنفعة إلى ارتباط المواطن بعقد ضمني أو معنوي بينه وبين الدولة يسمى بالعقد الاجتماعي<sup>2</sup>، تقدم الدولة بموجبه مختلف الخدمات، والمرافق اللازمة لاستمرار معيشتهم ورفاهيتهم، مقابل تنازل الأفراد عن جزء من دخولهم وثروتهم لها في شكل ضرائب مقتطعة ومحددة. وقد اختلفت الآراء حول طبيعة هذا العقد، فمنهم من اعتبره عقد بيع الخدمات، ومنهم من يراه عقد التأمين ومنهم من يؤكد بأنه عقد الشركة.

### 1- عقد بيع خدمات أو عقد إيجار أعمال

من أنصار هذا الرأي<sup>3</sup> يوجد "ميرانو" و "آدم سميث"، يعتبرون الضريبة كعقد بيع خدمات أو إيجار أعمال من الدولة، ثمنها ما يدفعه الأفراد من الضرائب؛ ومعنى هذا التكييف أن الضريبة مساوية للمنفعة التي يحصل عليها المكلف، وحق الدولة في التوسع في سلطتها لفرض الضرائب على أكثر المنتفعين من الخدمات والمنافع المقدمة.

وبالرغم من سهولة هذا التكييف وبساطته إلا أنه يتعارض في الحقيقة مع الواقع. فمن الصعب تقدير قيمة المنفعة التي تعود على دافع الضريبة من خدمات الدولة غير قابلة للإنقسام أو للتجزئة كالأمن والدفاع مثلاً. فلو كان هذا التكييف صحيحاً لألزمت الدولة الفئات محدودة

<sup>1</sup> - رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، المرجع السابق، ص 57.

<sup>2</sup> - ذلك بناء على أفكار جون جاك روسو المفكر الفرنسي والذي بنى فكرة نشأة الدولة على العقد الاجتماعي مع الأفراد يتبادلون بينهم المنافع.

<sup>3</sup> - غازي عناية، الإقتصاد الإسلامي- الزكاة والضريبة (دراسة مقارنة)، ط1، دار احياء العلوم، لبنان، 1995، ص54.

الدخل بدفع ضرائب تفوق مقدرتها كثمن للخدمات العامة التي تستفيد بها باعتبارها أكثر الطبقات استفادة من تلك الخدمات، وهذا مخالف لاعتبارات العدالة الإجتماعية<sup>1</sup>.

## 2- عقد تأمين

كَيَّف المفكر الفرنسي "مونتيسكيو" في كتابه "روح القوانين" الضريبة كقيمة التأمين الذي يدفعه المكلف للدولة مقابل الإنتفاع بخدماتها؛ ومعنى هذا التكييف أن تناسب الضريبة مع قيمة الأموال التي بحوزته والمؤمن عليها، وفرض الضريبة على رأس المال أو الدخل تبعا لدرجة ثراء المكلف. إلا أنه يرد على هذا التكييف عدم ضمان تناسب بين قِيَم الضريبة وقِيَم أموال المكلف، وعدم ضمان أو إلزام الدولة بتعويض خسائر المكلف، وهو المؤمن عند خسارته أو هلاك أمواله، فضلا عن عدم جواز حصر وظيفة الدولة في خدمات الهدوء، وهي الحماية، الأمن والدفاع<sup>2</sup>.

## 3- عقد الشركة

يرى المفكر "بروجلي" أن الضريبة هي حصة شريك، ففي شركة مساهمة أعضاؤها أفراد الجمهور، ومجلس إدارتها الحكومة، يجب على كل شريك في هذه الشركة أن يساهم في نفقات مجلس الإدارة. وبعبارة أخرى فإن الضريبة هي نفقة الإنتاج التي يدفعها الفرد المنتج المساهم في شركة انتاجية إلى مجلس إدارتها وهي الدولة، لتغطية النفقات الإنتاجية التي تتحملها، ومقابل

<sup>1</sup> - محمد عباس محرز، إقتصاديات الجباية والضرائب، المرجع السابق، ص 21-22.

<sup>2</sup> - كما أن نظرية "التأمين" معيبة من ناحيتين: الأولى أنها تقصر وظيفة الدولة على المحافظة على الأمن، وهو ما يخالف الواقع، والناحية الثانية: أن عقد التأمين يلقي على عاتق المؤمن عبء تعويض الخسائر في حين أن الدولة لا تلتزم بتعويض الأفراد عما يلحقهم من ضرر، ويراجع في هذا غاري عناية، المرجع السابق، ص 55.

الخدمات التي تقدمها، إلا أنه يرد على هذا التكييف عدم ضمان وضرورة التناسب بين الضريبة ودرجة اليسار، وبالعكس فإن ما تنفقه الدولة على الطبقات الفقيرة أكثر<sup>1</sup>.

من خلال ما تقدم فإن نظرية المنفعة والعقد الاجتماعي، وإن كانت تبحث عن مبرر حتى تكون الضريبة متناسبة مع الدخل أو الثروة الخاضعة لها على أساس تعاقدية، لا توافق العصر الحديث بكل تطوراته وتغييراته، لأن القول بعدم إلزام الأفراد بدفع الضريبة في حالة عدم تحقيق المنفعة فعل غير مبرر، ويعود عيب هذه النظرية إلى بنائها على أفكار فلسفية لبعض المفكرين الأوروبيين الذين بلوروا أفكارهم طيلة قرن من الزمان على أساس احترام مبادئ الحرية وسيادة المذهب الفردي، والحد من تدخل الدولة في شؤون الأفراد، لذلك ظهر تيار آخر يعمل على إقامة أو تأسيس فرض الضريبة على نظرية التضامن الاجتماعي.

### ثانياً: نظرية التضامن الاجتماعي

ترى هذه النظرية الضريبة بأنها عمل من أعمال السيادة، يستند إلى فكرة التضامن الاجتماعي، والتي جاءت نتيجة الانتقادات التي وجهت لنظرية المنفعة أو العقد الاجتماعي. إذ ترتبط هذه النظرية بفكرة السيادة التي تمارسها الدولة على مواطنيها، ومن ثم إلزامهم وإجبارهم على أداء الضريبة. وهذا ما يفسر إلزام المواطنين الأجانب المقيمين في الدولة سواء أقاموا إقامة عادية أو مؤقتة، بالمساهمة في الأعباء والتكاليف العامة ودفع الضريبة المفروضة عليهم<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - محمد خير العكام، الموسوعة القانونية المتخصصة، جزء الضريبة، ص403. المنشورة على انترنت بتاريخ 2016/01/20 على الساعة

09.53 على العنوان التالي: [http://www.arab-ency.com/\\_/list.law.php?category=5](http://www.arab-ency.com/_/list.law.php?category=5)

وأما " تيبه " يرى الضريبة كأنها عقد شركة فشبهه الدولة بأنها شركة إنتاج كبرى، والشركاء فيها هم الأفراد الذين يؤدون عمل محدد، ويتحملون في سبيله نفقات خاصة .

<sup>2</sup> - محمد عباس محرز، إقتصاديات الجباية والضرائب، المرجع السابق، ص 23.

ويتسّم هذا التحليل بأنه يقصي معيار التساوي والمقابلة بين الضريبة والمنفعة، لأنه قد يدفع البعض الكثير ولا يحصل إلا على القليل. فأساس هذا التحليل ليس هو المنفعة، وإنما هو المقدرة التكليفية للمكلف تطبيقاً لمبدأ التضامن الاجتماعي. وبأنه يُلزم الأجيال اللاحقة بالتضامن مع الأجيال السابقة في تحمل أعباء الدين، ولا يعني هذا انتساب أية منافع وخدمات من الدولة للأفراد، ولكن يجب تحميل المنافع المقدمة على أساس التضامن ولا تكون هذه المنافع سبب إلتزام المكلف بدفع الضريبة<sup>1</sup>.

وبناء على ما سبق يمكن القول بأن الإلتزام بدين الضريبة في الوقت الحالي هو إلتزام يفرض على الشخص عندما تتوافر لديه مجموعة من الأموال تشكل وعاء للضريبة، بأداء مبلغ نقدي، تحدده القواعد القانونية للدولة في الزمان، المكان، الكيفية والأشكال<sup>2</sup>. وبغض النظر عن طبيعة الضريبة فإن البعض يعتبر الإلتزام بها إذعانا ضريبيا الذي يقصد به الخضوع للقانون الضريبي أو الإمتثال عن طريق قيام الممولين وغيرهم بواجباتهم التي يقررها القانون؛ أي أن الإلتزام الضريبي يُستمد من القانون الذي يقرره وينظمه<sup>3</sup>.

والمعلوم أن الإلتزام بدفع الضريبة أصبح في العصر الحديث إلتزاما ماديا، ليس له سوى طريقة واحدة وهي الدفع النقدي، بحيث جاز في الماضي الدفع عيّنًا<sup>4</sup>. ومن هنا فإنه من المستهجن أن يتم سداد الضريبة في الإقتصديات الحديثة بالأموال العينية حتى ولو كانت مقبولة في أنظمتهم وشرائعهم كالخنزير والخمر مثلا. ومن المفيد القول بأنه ما تزال هذه الخاصية<sup>5</sup> في بعض التشريعات

<sup>1</sup> - غازي عناية، المرجع السابق، ص 57.

<sup>2</sup> - محمد علوم محمد علي المحمود، المرجع السابق، ص 71.

<sup>3</sup> - محمد عماد عبد الوهاب السيناوي، المرجع السابق، ص 370.

<sup>4</sup> - لقد كشفت الإقتصديات الحديثة المبنية على فكرة السداد النقدي عيوب السداد العيني كارتفاع تكاليف التحصيل والنقل والتخزين والصيانة، وكعدم إحاطة السداد العيني لأنواع من الضرائب، وذلك لاستحالة التحصيل العيني من الدخول وتنافيه لمبدأ العدالة الضريبية وعجزه عن تغطية متطلبات الإنفاق النقدي، وكذا تعارض السداد العيني مع جدية وتوسع الدولة في التدخل الاقتصادي، وللمزيد يراجع غازي عناية، نفس المرجع، ص 17.

<sup>5</sup> - يكون الدفع العيني في هذه الحالة على شكل عمل أو خدمة.



الإقتصادية في بعض الإقتصاديات الحديثة مكرسة كالمجالس المحلية في فرنسا، حيث يكون السداد الضريبي لديها في بعض الحالات عيئنا، وفي صورة ساعات من العمل يؤديها المكلفين تتمثل في تحسين بعض الطرق أو الممرات الزراعية<sup>1</sup>.

ويطرح عمليا تساؤل يتمثل في سبب إلتزام الممولين بدفع الضرائب، ويرى هنا البعض أن المواطنين يدفعون الضرائب وفقا للعقد الإجتماعي الذي يكون بينهم وبين حكومتهم، حيث يتوقع المكلفين أن الحكومة تقدم لهم السلع والخدمات بشكل مدعم وهذا الدعم يدفع المواطنين للإلتزام بدفع الضريبة من أجل التمتع بهذه السلع والخدمات؛ ومعنى آخر أن الإنفاقات الحكومية تتطلب توريد هذه الإيرادات ويدفع المواطنون الضرائب، لأنهم يشعرون بأنهم يساهمون مع الدولة في انفاقها ودعمها للسلع والخدمات الأساسية. ويرى البعض الآخر أن المواطنون يدفعون الضريبة بسبب الإلجبار والإكراه الواقع عليهم من الحكومات، في حين يرى رأي ثالث أن دفع الضريبة يتوقف على درجة الثقافة بين المكلفين بدفعها، التي تتوقف بالضرورة على وجود ولاء للدولة، وأن معدل ثقافة دفع الضريبة بين المكلفين يرتفع من خلال الجمهور التي تقوم بها الإدارة الضريبية الناجحة، لتغيير نظرة المكلفين السلبية اتجاه دفع الضرائب والإدارة الجبائية<sup>2</sup>.

لذلك يرى الأستاذ محمد عماد عبد الوهاب السنباطي<sup>3</sup> أن الإلتزام الطوعي هو التزام المكلف تلقائي عن وعي واقتناع بدفع الضريبة المستحقة عليه بأمانة، وفي الوقت المحدد دون إجبار من الإدارة الضريبية، أو تهديد بتطبيق عقوبة عدم الإلتزام. فالإلتزام الطوعي يعني أن يشارك ويتعاون المكلف مع الإدارة الجبائية في إنجاح العملية الضريبية، ولذلك يمكن تحديد المكلف الملتزم بأنه من يقوم بكل جوانب الإلتزامات الضريبية من التقدم للتسجيل والتصريح في بداية النشاط بالوجود، واكتتاب التصريحات في الآجال القانونية، والإبلاغ الدقيق عن الديون والإلتزامات

<sup>1</sup> - غازي عناية، المرجع السابق، ص 18.

<sup>2</sup> - محمد عماد عبد الوهاب السنباطي، المرجع السابق، ص 371.

<sup>3</sup> - محمد عماد عبد الوهاب السنباطي، نفس المرجع، ص 372.

الضريبة واللوائح وتعليمات الإقرارات، وإمسك السجلات والدفاتر المطلوبة، وما يؤيدها من مستندات كالفواتير وغيرها.

وفي هذا السياق ظهر اتجاه آخر مناهض للضريبة أو المحتج عليها يصطلح عليه المناهض أو المحتج الضريبي وهو شخص يرفض أن يدفع الضريبة لأسباب دستورية أو قانونية، لأنه يعتقد أن قوانين الضرائب غير دستورية أو غير مشروعة، فيرفض تقديم تصريح أو يقدمه دون ذكر الدخل أو البيانات الحقيقية اللازمة، وغالبا ما يكون هذا الاعتقاد السائد بأن الضريبة وفقا لنص الدستور اختيارية لا اجبارية أو لدافع آخر، يتمثل في أن البعض لديهم أسباب فكرية أو مذهبية تجعلهم يعتقدون أن الإعتراض يكون بخصوص تمويل أو دعم الحكومة يرفضونها أو أنشطة لا يقبلونها. وفي هذه الحالة لا يعد المحتج معارضا لقانون الضريبة ذاته، وإنما يفرض على ما تؤول إليه الضريبة التي يفرضها القانون لذلك غالبا ما يقع هؤلاء في دائرة التهرب الضريبي لفشلهم في تقديم الأدلة القانونية على عدم الخضوع<sup>1</sup>، أما من ينجح في الإقناع القانوني فهو قد استعمل طريقة التجنب من الخضوع لأحكام التشريع الضريبي.

وبالرجوع للتعديل الدستوري لسنة 2016 في نص مادته 78<sup>2</sup> يرجع الضريبة في نشأتها للقانون، مما يترتب عليه أن الأساس القانوني لفرض الضرائب والإلتزام بها ليس أي عقد أو إتفاق، بل رابطة قانونية نتجت عن اكتساب الأشخاص صفة المكلفين بالضريبة في إطار العلاقة

<sup>1</sup> - رمضان صديق، التجنب الضريبي بين الإباحة والحظر في التشريع المقارن والمصري، المرجع السابق، ص 119-120.

<sup>2</sup> - المادة 78 من التعديل الدستوري 2016: "كلّ المواطنين متساوون في أداء الضريبة.

ويجب على كلّ واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية، حسب قدرته الضريبية.

لا يجوز أن تُحدّث أية ضريبة إلاّ بمقتضى القانون.

ولا يجوز أن تُحدّث بأثر رجعيّ، أية ضريبة، أو جباية، أو رسم، أو أيّ حقّ كيفما كان نوعه.

كل عمل يهدف إلى التحايل في المساواة بين المواطنين والأشخاص المعنويين في أداء الضريبة يعتبر مساسا بمصالح المجموعة الوطنية ويقمعه القانون.

يعاقب القانون على التهرب الجبائي وتهريب رؤوس الأموال".

الضريبة المحددة تشريعياً وتنظيمياً. وأسست المحكمة الدستورية العليا المصرية الإلتزام بدفع الضريبة على القانون، واعتبرته وحده هو الأساس الفاعل للضريبة والمحرك للأفراد في دفعها والملمزم بدينها، فلا مجال للقول بوجود علاقة تعاقدية أو شبه تعاقدية بين الفرد والدولة<sup>1</sup>. وقد لقد تبني هذا الإتجاه في فرنسا رسمياً في المادة 14 من إعلان حقوق الإنسان والمواطن في عام 1789، ليتم النص عليه من جديد في المادة 34 من دستور عام 1958: "قانون يحدد قواعد المتعلقة بالوعاء، ومعدل وطرق تحصيل الضرائب كل حسب طبيعته"<sup>2</sup>.

### الفرع الثاني: مصادر الإلتزام الضريبي

يتكون التشريع الضريبي من مجموعة القوانين واللوائح التي تنظم فرض الضريبة، وأساليب تحصيلها، وتحدد العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلفين، بهدف تمويل الخزينة العامة وتحقيق العدالة الضريبية بينهم.

إذا كانت المصادر الأساسية التي تساهم في تكوين القانون الضريبي متكافئة مع تلك التي تستقى منها قواعد الفروع الأخرى للقانون، فإن طبيعة الإقتطاع الضريبي وذاتية القانون الضريبي تصبغ هذه المصادر من حيث الأهمية والمضمون بمظاهر خاصة، بل وقد تستبعد اللجوء إلى بعضها كالعرف مثلاً<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - إكرامى بسيوني عبد الحى خطاب، المرجع السابق، ص 33.

<sup>2</sup> -l'article 34 de la constitution de 1958 qui dispose que : « La loi fixe les règles relatives à l'assiette, au taux et aux modalités de recouvrement des impositions de toutes natures. »

- l'article 14 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 : « Tous les citoyens ont le droit de constater par eux-mêmes ou par leurs représentants la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée. »

- <http://www.universalis.fr/encyclopedie/impot-droit-fiscal/1-les-sources-du-droit-fiscal/> visite le 03/02/2017 à 09 :43.

<sup>3</sup> - صلاح الدين محمد حسن النمراوي، الضريبة على الدخل غير المشروعة (في الشريعة الإسلامية مقارنة بالإقتصاد الوضعي)، ط1، مكتبة الوفاء القانونية، الاسكندرية، 2013، ص 268.

إذ يعد القانون بمفهومه الواسع<sup>1</sup> أولى المصادر وأهمها في تحديد الإلتزام الضريبي، الذي يُوجَّب على المكلفين بالضريبة دفع ما عليهم من الحقوق الجبائية المدينين بها. لذلك يجب التعريف بمبدأ قانونية الضريبة قبل الحديث عن مصادر الإلتزام بدفع الضريبة وتحليله.

### أولاً: مبدأ قانونية الضريبة

يقصد بقانونية الضريبة سيادة حكم القانون في شؤون الضرائب؛ بأن لا يفرض وعائها ولا تعدل أحكامها ولا تجب حصيلتها ولا يعفى أحد من أدائها إلا بمقتضى القانون الصادر من السلطة التشريعية الممثلة لإرادة الشعب وهذا ما أخذت به أغلب دساتير العالم<sup>2</sup>. إذ أن الديمقراطية السياسية ارتبطت بمنع التحكم في المسائل المالية وخاصة فيما يتعلق بفرض الضرائب، وكان ذلك من المطالب الأساسية للثورات السياسية في إنجلترا وفرنسا بأن لا يتم فرض الضرائب إلا بموافقة ممثلي الشعب<sup>3</sup>.

ولأن الضريبة فريضة مالية يقع عبء أدائها بشكل نهائي، وبدون مقابل على المكلفين، ومظهر من مظاهر سيادة الدولة في الوقت الحالي طبقاً لتحقيق عنصر الإلجبار بأدائها، من هنا اقتضى الأمر أن يتم فرض الضريبة من خلال إصدار قانون يعبر عن سيادة الدولة، ويمنح إختصاص تقرير الضرائب إلى السلطة المختصة بسن قوانين، وفي الغالب تكون هذه السلطة مؤلفة من ممثلي الشعب، إذ يعلنون بملاء ارادتهم وكامل حرياتهم موافقتهم على فرض الضرائب أو إلغائها أو تعديل الأحكام الخاصة بها، ويقتضي الأمر ضرورة التمسك بهذه القاعدة في كل الظروف<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - تعد كمصادر داخلية للقانون الجبائي كل من: الدستور، القوانين المالية السنوية والتكميلية، بعض القوانين العادية، التنظيم (المراسيم والقرارات الوزارية، التعليمات والمناشير)، الفقه الجبائي، الإجتهاادات القضائية. يضاف لهذه المصادر في فرنسا إعلان حقوق الإنسان والمواطن.

<sup>2</sup> - عثمان سلمان غيلان، مبدأ قانونية الضريبة، اطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة النهرين، العراق، 2003، ص 7-8.

<sup>3</sup> - عادل أحمد حشيش، الوسيط في الضرائب على الدخل، دار الجامعات المصرية، دون سنة نشر، ص 29.

<sup>4</sup> - محمد علوم محمد علي المحمود، المرجع السابق، ص 54.

## 1-نشأة التاريخية لمبدأ قانونية الضريبة

كانت الفكرة السائدة خلال العصر الوسيط وفي إنجلترا بالذات أن الملك يساهم في تمويل نفقات مملكته من إيرادات أملاكه الخاصة، ولكن في ظروف استثنائية قد يحتاج إلى إيرادات إضافية، فيلجأ حينئذ إلى جباية الأموال بصورة عرضية من المواطنين بعد أخذ موافقتهم، ولكن زيادة الإنفاق نتيجة الحروب والإنفاق الترفي الذي يتسم به الملوك دفعهم إلى التحايل على النهج السابق الذي استقر العمل بها، فبعد ثورة الشعب الإنجليزي على ملكه وانتزاعه هذا الحق وتشبيته في وثيقة "الماجنا كارتا" أو "الميثاق الأعظم" صدرت لأول مرة عام 1215، مما دفع الشعب الإنجليزي إلى أن يطالب بإحياء المبدأ القديم الذي حاول الملوك طمسه، فكان أن حصل الشعب على حقه في الموافقة على فرض الضرائب وتحصيلها مرة أخرى. وكان ذلك من خلال وثيقة إعلان الحقوق في 1628 التي جاءت بعبارة واضحة من أنه لا ضريبة إلا بأخذ موافقة البرلمان وكذلك ما أكدته فيما بعد وثيقة الدستور 1688 و1689 التي حرمت أية عملية تحصيل المبالغ النقدية لصالح المواطنين بدون أن يلتزم بالحدود التي قررها القانون<sup>1</sup>.

ومن جانب آخر كانت فرنسا تلتزم بهذا المبدأ منذ أواخر القرن 14م ولكن إسراف وتبذير الملوك وسلطاتهم المطلقة في إدارة شؤون البلاد دفعهم إلى تجاوز هذا المبدأ (قانونية الضريبة)، بحيث أضحي الملك يفرض الضريبة على المواطنين دون اللجوء إلى تحصيل موافقتهم واستمر هذا الحال لردحا طويلا من الزمن وبتعاقب الملوك، حتى دفع هذا الوضع بجانب من الفقهاء إلى القول بأن مبدأ قانونية الضريبة قد سقط بعدم الإستعمال، وزاد الأمور تراجعا عن التمسك بقانونية الضريبة، ولم يتغير الحال إلا بإعلان الجمعية التأسيسية في 17 جوان 1879 عقب الثورة الفرنسية الذي ناد بضرورة الحصول على موافقة ممثل الأمة قبل فرض الضريبة وجبايتها<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - يونس أحمد البطريق، مقدمة في النظم الضريبة، المكتب المصري الحديث للطباعة والنشر، الإسكندرية، 1972، ص224.

<sup>2</sup> - محمد علوم محمد على محمود، المرجع السابق، ص55-56.

## 2- مضمون مبدأ قانونية الضريبة

إذا كان التشريع هو المصدر الأساسي للقانون الضريبي، وتجد هذه الحقيقة أساسها في التطور التاريخي للنظام البرلماني ووجوب موافقة ممثلي الأمة على فرض الضرائب أو تعديلها أو إلغائها، وهو ما يطلق عليه قانونية الضريبة؛ أي أن فرض الضريبة يتم بموجب قانون صادر من السلطة المختصة؛ بمعنى لا يجوز فرض أية ضريبة أو تعديل أو إلغاء أحكامها إلا بقانون صادر من قبل السلطة التشريعية وليس من عمل أية سلطة أخرى في دولة.

مع الأخذ بعين الاعتبار أن التشريعات الضريبية ليست وحدها مصدر القانون الضريبي الوضعي. فقد يجد هذا الأخير أصل من أصوله في فروع القانون الأخرى، كما قد يتقيد في أحكامه بنصوص غير ضريبية، وكذا تعد الصفة التشريعية للقاعدة الضريبية هي الأصل، إلا أنها أصبحت محدودة لأن سلطة البرلمان في شؤون الضرائب يرّد عليها العديد من القيود، وذلك لما يقتضيه وضع القاعدة الضريبية من علم وفن قد لا تتوافر لدى أغلبية أعضاء البرلمان.

وتجدر الإشارة في أن هناك محاولات لإدخال بعض المرونة على تطبيق مبدأ قانونية الضريبة عن طريق إمكانية تفويض السلطة التشريعية للسلطة التنفيذية بإصدار قرارات لها قوة القانون ولكن بشروط معينة، وفي حالات محدودة على أن تعرض على السلطة التشريعية لتكسب الصفة الشرعية، ومثال ذلك الدستور الفرنسي 04 أكتوبر 1958 الذي أجاز تفويض السلطة التنفيذية بإصدار مراسيم لضرائب بشروط معينة وفي مدة محددة على أن تعرض هذه المراسيم على البرلمان لتحصل على الموافقة فإذا لم يقرّها تفقد شرعيتها<sup>1</sup>. إذ يتضح من نص المادة 38 من دستور 1958 أن الحكومة تمنح إمكانية إصدار لوائح لها قوة القانون في المواضيع التي تدخل ضمن

<sup>1</sup> - عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، العدالة الضريبية (دراسة مقارنة)، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، مصر، 2014، ص44.

اختصاص السلطة التشريعية حصراً (الضرائب)، ولكنها تضع في ذات الوقت شروط خاصة في ممارسة السلطة التنفيذية لهذا التفويض التشريعي<sup>1</sup>.

والجدير بالذكر أن مبدأ قانونية الضريبة، يتعلق بالالتزام الرئيسي المتعلق بدفع الضريبة، وهو التزام إيجابي صادر من المكلف لسداد ما بذمته لمصلحة الخزينة العامة، الذي يختلف عن باقي الإلتزامات الضريبية الأخرى التي من الممكن أن تلقى على عاتق المكلف بالضريبة<sup>2</sup>.

لذلك ينبغي التفرقة بين فرض الضرائب وتعديلها وإلغائها والإعفاء منها وبين المسائل الأخرى في القانون الضريبي، ذلك أن التطور الدستوري للدول الحديثة قد أدى إلى تقرير قاعدة دستورية تعرف بقاعدة قانونية الضريبة، ومقتضى هذه القاعدة أن فرض الضرائب وتعديلها وإلغائها والإعفاء منها لا يكون إلا بقانون؛ أي لا بد أن يكون مصدرها التشريع الذي يراد به التشريع من السلطة التشريعية ذاتها البرلمان وفقاً للدستور؛ وفيما عدا ذلك فلا مانع من تطبيق القواعد العامة والتي تقتضي جواز الإعتماد على المصادر الأخرى للقانون<sup>3</sup>.

وفيما يخص التفويض التشريعي فقد اختلف الفقه بين المؤيدين والمعارضين له<sup>4</sup>. إذ ذهب المؤيدين لاعتبارات تتعلق بمسألة اللجوء إلى السلطة اللائحية أمراً محتوماً بمعنى ذو طابع سياسي أو لدافع ذو طبيعة فنية؛ فأما الأول فيتعلق بمحاولة النواب إرضاء ناخبهم من خلال تجنب التصويت على المواضيع التي تفرض إلتزامات وأعباء مالية من خلال بقاء النظام الضريبي الفرنسي طوال القرن 19م، لا يطبق إلا نظام الضرائب المباشرة التي كان استمرار فرضها يخدم مصالح الطبقة البرجوازية في ذلك الوقت، وأما الثاني فإن الفن الضريبي أصبح من التعقيد ما لا يسهل فهمه على كل

<sup>1</sup> - CE 19 Oct 1962 Canal, Robin et Godot, GAJC, 12<sup>éd</sup>, Dalloz, 1999, p 596.

<sup>2</sup> - محمد علوم محمد علي المحمود، المرجع السابق، ص 57-58.

<sup>3</sup> - صلاح الدين محمد حسن النمراوي، المرجع السابق، ص 270 مثلاً كتفسيرات التي تصدر عن إدارة الضرائب أو النماذج التي يلزم المكلفين باستعمالها وبصفة عامة ما يصطلح عليه بالتنظيم.

<sup>4</sup> - محمد علوم محمد علي المحمود، نفس المرجع، ص 67-68.

أعضاء البرلمان مما يقتضي الأمر الإستعانة بخبرة ودراية السلطة التنفيذية في هذا المجال. في حين ذهب الفقه الآخر الفرنسي لاعتبار أن الآثار السلبية التي يمكن أن تترتب على اضطلاع السلطة التشريعية في ممارسة اختصاصها بشأن الضرائب وتعديلها أهون بكثير من تعسف السلطة التنفيذية في ممارسة صلاحية إنشاء الضرائب.

وقد ظهر رأي آخر من الفقه يرى بأن التطور الحاصل في مبدأ قانونية الضريبة أمر لا جدال فيه، بحكم أنه واقعي، لكن لا بد أن لا يترك الأمر بدون أن تكون هناك ضوابط وضمانات بحيث توازن بين الضرورات التي اقتضت إصدار اللوائح التفويضية والحريات الأساسية التي يكفلها مبدأ قانونية الضريبة<sup>1</sup>.

والمعمول به في الجزائر، إعداد الحكومة لمشروع قانون المالية، الذي يتم بموجبه استحداث الضرائب وتعديلها وحتى الإعفاء منها، ثم يعرض على البرلمان ليناقشه، ومن ثم يصادق عليه، ليوقع عليه رئيس الجمهورية، ومن ثم ينشر في الجريدة الرسمية لبدأ العمل به ابتداءً من الفاتح من جانفي. و في حالة عدم المصادقة فإن رئيس الجمهورية يصدر مشروع قانون المالية بأمر رئاسي.

تبعاً لذلك، يتضمن مبدأ قانونية الضريبة عدة عناصر تتمثل في فرض الضريبة وتعديلها وجبايتها وكذا الإعفاء منها. فأما في فرضها يتم أن تتولى السلطة التشريعية المنتخبة تحديد نوع الضريبة ومقدارها والأشخاص المكلفين بها والأموال التي تشكل وعاءها وأسعارها وكل من يتعلق بهذه العملية عن طريق القانون الذي يحدد دين الضريبة تحديداً كاشفاً لهذا الدين لا منشأً له، فهو موجود بغض النظر عن إرادة المكلف أو إرادة السلطة المالية أو إرادتهما معاً<sup>2</sup>. وتعديلها الكلي أو الجزئي بالحذف أو بالإضافة لا يتم إلا من قبل السلطة التشريعية، ونفس الحكم بالنسبة لجبايتها وتحصيلها.

<sup>1</sup> - محمد علوم محمد علي المحمود، المرجع السابق، ص 68.

<sup>2</sup> - أحمد خلف حسين الدخيل، المرجع السابق، ص 34-35.



إن المشرع في قانون الضريبة أو غيره من القوانين يقدر الإعتبارات الإجتماعية، الإقتصادية والسياسية لفئات معينة من المكلفين، لذلك ينبغي استثنائهم من حكم التكليف وعدم إلزامهم بالضريبة تبعاً لظروفهم، وعلى العكس فإن قيام السلطة المالية بإعفاء أيّ مكلف دون النص عليه في القانون يعد إخلالاً بمبدأ قانونية الضريبة<sup>1</sup>.

### 3- النتائج المترتبة على مبدأ قانونية الضريبة

إن تحديد القواعد المتعلقة بوعاء الضريبة العامة ومعدلها وطرق تحصيلها هي من إختصاص المشرع وحده كما سبقت الإشارة إليه، فيقع على عاتق المشرع تبعاً لذلك تحديد الواقعة المنشئة للضريبة ومكان فرضها والمكلفين بها، ويختص بنفسه بتحديد معدل الضريبة وطرق تقدير المادة الخاضعة للضريبة، وكيفية تطبيقها وجبايتها، وفيما يتعلق بالإعفاءات من الضريبة فلا يمكن منحها إلا بقانون أو بناء على قانون، ولا يجوز أن يترك المشرع تحديد القواعد السابقة ذكرها إلى السلطة التنفيذية.

ليس للمكلف الحق في رفضها أو أن يناقش طريقة أو وقت دفعها أو تغطيتها. وتحديد المبلغ الواجب دفعه من طرف المكلف على أساس دخله أو ممتلكاته للدولة باعتبارها الممثلة لإرادة المجتمع. فيعتبر المشرع المخول بتحديد قواعد وطريقة دفعها هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن على مؤسساتها المسيّرة، بدءاً من المديرية العامة للضرائب ومختلف إداراتها، أن تسهر على التطبيق السليم للقواعد النازمة للضريبة<sup>2</sup>. لأن هذا المبدأ يمثل عنصر إجبار المكلفين بأداء الضريبة، والذي يعتبر مظهر من مظاهر السيادة للدولة تمارسه بإصدارها قوانين تنظم فيها فرض الضريبة<sup>3</sup>. وبذلك تتنوع مصادر الإلتزام بدفع الضريبة ولا تقتصر على القانون الصادر من البرلمان.

<sup>1</sup> - عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، العدالة الضريبية، المرجع السابق، ص 48.

<sup>2</sup> - رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، المرجع السابق، ص 263.

<sup>3</sup> - عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، العدالة الضريبية، نفس المرجع، ص 148.

## ثانيا: مصادر الإلتزام بدفع الضريبة

لا تختلف مصادر الإلتزام بدفع الضريبة عن تلك المتعلقة بالقانون الضريبي عموما، لأن الإلتزام بدفع الضريبة، ما هو إلا إلتزام من إلتزامات التي تقع على عاتق الشخص الطبيعي أو المعنوي متى اكتسب صفة المكلف بالضريبة.

فتتمثل هذه المصادر في التشريع بمعناه الواسع كأصل عام ومن ثم المعاهدات الجبائية والأحكام القضائية والفقهاء الجبائي.

### 1- التشريع بمعناه الواسع

نجد في الجزائر مجال الضريبة محدد في المادة 64 من الدستور: " لا يجوز أن تحدث أية ضريبة إلى بمقتضى القانون"، إذ يعد القانون التطبيق العملي لمصادرة الأموال، إلا أن هذا لا يعني بأن المكلف بالضريبة لا يتوفر على حقوق وضمانات أساسية أقرها المشرع في مواجهة تعسف الإدارة وتجاوزاتها<sup>1</sup>. فيتم إصدار الضرائب والرسوم بموجب قوانين المالية. وهو ما ذهبت إليه أحكام القانون 17/84 المؤرخ في 17/07/1984 المتعلق بقانون الأساسي لقوانين المالية، لا يمكن أن يتخذ أي حكم ذو طابع جبائي خارج إطار قانون المالية إلا في الحالات استثنائية حسب المادة 13 من نفس القانون<sup>2</sup>.

إذ يتم فرض وربط والإعتراض على الضريبة وتحصيلها وإلغائها والإعفاء منها بموجب نصوص قانونية؛ أي أنه لا يتم إلا بإصدار القوانين التي يجب أن تتبع في إصدارها الأصول الدستورية السائدة عند فرض الضريبة في بلد معين. ويترتب على هذه الخاصية نتيجة مهمة وهي

<sup>1</sup> - رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، المرجع السابق، ص 263.

<sup>2</sup> - قانون 17/84 المؤرخ في 17/07/1984 المتعلق بقوانين المالية، ج.ر رقم 28، الصادرة بتاريخ 10/06/1984. وحسب المادة 13 منه: "فضلا عن القوانين المتخذة في المجال الجبائي أو في مجال الأملاك الوطنية والمجال البترولي، يمكن لقوانين المالية، دون سواها، النص على الأحكام المتعلقة بوعاء ونسب وكميات تحصيل مختلف أنواع الضرائب وكذا بالإعفاء الجبائي".

حفظ حقوق المكلفين بدفع الضريبة، لأن للمحاكم حق النظر فيما إذا كانت القوانين المتعلقة بفرض الضرائب وجبايتها قد صدرت حسب الأصول الدستورية المقررة لذلك حسب الوضع القانوني السائد<sup>1</sup>. إذا لا تفرض ولا تلغى الضريبة إلا بالقانون، يصدر بموجب الأصول الدستورية للبلد الذي يشرعه، ويشبه القانون الضريبي في هذا الإطار القانون الجنائي، فكما أنه لا توجد جريمة ولا عقوبة إلا بنص، فإنه لا تفرض ضريبة ولا تلغى إلا بنص في القانون<sup>2</sup>.

وتتخذ القوانين في مجال تحديد الإلتزام الضريبي في الجزائر عدة أنواع هي قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانون الضرائب غير المباشرة وقانون الرسم على رقم الأعمال وقانون التسجيل وقانون الطابع وقانون الإجراءات الجبائية ومختلف قوانين المالية وقوانين المالية التكميلية، وفي فرنسا يوجد القانون العام للضرائب وكتاب الإجراءات الجبائية، وقوانين المالية.

## 2- المعاهدات الضريبية الدولية

إن المعاهدات الضريبية الدولية هي معاهدات بين دولتين أو أكثر من الدول والتي تحدد قواعد الضريبة، والتي تهدف أيضا إلى تجنب أو على الأقل الحد من الإزدواج الضريبي. وتلتزم الدول في تحريرها بالنموذج المقترح من طرف منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية (OCDE) أو هيئة الأمم المتحدة (ONU) كما هو الحال في فرنسا<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، المرجع السابق، ص 265.

<sup>2</sup> - منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، المؤسسة الفنية للطباعة والنشر، 2004، ص ص 108-109.

<sup>3</sup> - Christian de LAUZAINGHEIN et Marie\_Hélène Stauble-de LAUZAINGHEIN, op.cit., p 41.

- توجد اتفاقيتان ضريبيتان نموذجيتان بارزتان هما الاتفاقية النموذجية للأمم المتحدة والاتفاقية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية. وبالإضافة إليهما، لدى بعض البلدان معاهداتها الضريبية النموذجية الخاصة بها، غير أنها لا تنشر في معظم الأحيان بل توضع رهن إشارة البلدان الأخرى بغرض التفاوض بشأن المعاهدات الضريبية. وتعتمد الاتفاقية النموذجية للأمم المتحدة اعتمادا كبيرا على الاتفاقية الضريبية النموذجية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية.

وكان النجاح الذي أحرزته الإتفاقيتان النموذجيتان للأمم المتحدة ومنظمة التعاون والتنمية الإقتصادية نجاحا باهرا. فجميع المعاهدات الضريبية الثنائية تقريبا تستند إليهما. وكان قبولهما على نطاق واسع، وما نجم عنه من توحيد للكثير من القواعد الضريبية الدولية، من العوامل الهامة في الحد من الإزدواج الضريبي الدولي. وبصورة عامة، لا تنص أحكام المعاهدات الضريبية على فرض ضرائب ورسوم جديدة، لأن هذه الأخيرة يفرضها القانون الداخلي؛ ولذا فإن المعاهدات الضريبية تحد من الضرائب التي تفرضها الدولة. وفي الواقع، فإن المعاهدات الضريبية ذات طابع يهدف في المقام الأول إلى التخفيف من العبء الضريبي. وبالمثل، فإن تلك المعاهدات لا تمنح حقوقا في فرض الضرائب، فيكون من الواجب في العادة قبل تطبيق أحكام معاهدة ضريبية، تحديد ما إذا كان المبلغ المعني خاضعا للضريبة المحلية أم لا. وإذا كان هذا المبلغ غير خاضع للضريبة بموجب القانون الداخلي، فلا حاجة للنظر في المعاهدة<sup>1</sup>.

ولنفترض على سبيل المثال، أن الفائدة التي يدفعها مقيم في إحدى الدولتين إلى مقيم في الدولة الأخرى تخضع بموجب أحكام معاهدة بين البلد "أ" والبلد "ب"، للحد الأقصى من معدل الإقتطاع الضريبي البالغ 15%. فإذا كانت الفائدة المدفوعة من شركة مقيمة في البلد "أ" إلى جهة مقرضة مستقلة تقيم في البلد "ب" معفاة من الضريبة بموجب قانون البلد "أ"، فإن المعاهدة لا تمنح البلد "أ" الحق في فرض ذلك المعدل من الإقتطاع الضريبي البالغ 15% على تلك الفائدة. ومع ذلك، فإن مسألة إعطاء المعاهدات الضريبية الحق في فرض الضرائب بشكل مستقل عن القانون الداخلي هي مسألة تعود إلى القانون الداخلي. ينص القانون الداخلي لبعض البلدان - كفرنسا مثلا - على أن لها الحق في فرض ضريبة على أي مبلغ ليس محظورا عليها فرضها بموجب شروط المعاهدة<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - [http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/10/TT\\_Introduction\\_Ar.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/10/TT_Introduction_Ar.pdf) visite le 03-02-2017 à 12 :37.

<sup>2</sup> - Ibid.

وفي هذا الصدد يجب التمييز بين الإتفاقيات التي تخص الضرائب بصفة خاصة، وبين تلك التي طابعها جبائي بحت، فالجزائر مثلا وقعت حوالي 25 اتفاقية جبائية دولية ثنائية، وبين الإتفاقيات التي قد تشمل أحكام الضرائب في إطار اتفاقيات الشراكة واتفاقيات التعاون والإستثمار<sup>1</sup>.

وننوه في الأخير بأن للأحكام القضائية<sup>2</sup> دور لا يستهان به في مجال تفسير القوانين الضريبية لكن الإدارة الضريبية لا تعتمد عليها بطريقة مباشرة كمصدر للأحكام الضريبية، ونفس المبدأ مرتبط بالفقه الجبائي<sup>3</sup>. فباستقراء التاريخ الضريبي يؤكد أهمية الفقه كمصدر لا غنى عنه للتشريع الضريبي الذي هو المصدر الأساسي للقانون الضريبي، ويمكن التمييز بين نوعين؛ أولهما فقه المؤلفين وذلك منذ "آدم سميث" وقواعده في العدالة واليقين والملائمة والإقتصاد كدستور لكل قانون ضريبي، كان هناك كتابات لها تأثيرات عميقة على التشريع الضريبي، بل وخلق أنواع جديدة من الضرائب مثل أفكار "موريس لوريه" في فرنسا والضريبة على القيمة المضافة سنة 1953، ويضاف لهذا الفقه الفردي آراء ونتائج وبحوث الفقه الجماعي مثل ما تضمنته التقارير التي تصدر بمناسبة دراسة واقتراح إصلاح نظام معين، كما يتأثر القانون الضريبي بفقه التشريع وهو ما يسمى بالشرح على النص و الذي قد ينتج عنه التأثير في إتجاه القضاء الضريبي والفقه الإداري<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> - رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، المرجع السابق، ص 267.

<sup>2</sup> - تعتبر الأحكام والقرارات القضائية كمصدر من مصادر التشريع التفسيرية، وتمثل مهمة القاضي في أخذ القرارات المتعلقة بالمنازعات وتفسير القوانين الضريبية، كما يشارك القاضي في إنشاء سيادة القانون عن طريق تطبيقه واحترامه. وإن تطبيق الأحكام القضائية على المكلف بالضريبة، لا يعنى بالضرورة تطبيق نفس الحكم على قضية مماثلة.

<sup>3</sup> - إذ يقصد بالفقه الجبائي مجموعة التعليقات والآراء الصادرة عن المؤلفين والمحللين للنصوص التشريعية والتنظيمية، لما تكون هذه الأخيرة أداة لتطبيق القوانين الضريبية والأحكام القانونية، والتي تؤثر على المشرع وعلى أحكام وقرارات المحكمة أو السلطة القضائية.

- غير أن هناك من يعتبر الفقه الجبائي الذي يكون تلقائي أو بناء على طلب المكلف بالضريبة للنصوص الجبائية من طرف الإدارة الجبائية، ويدخل ضمن نطاقه المناشير والتعليمات والرسائل وكذا الإجابات الوزارية على سؤال كتابي أو شفهي من طرف الوزير المكلف بالمالية، التي تقوم الإدارة بإصدارها كلما وجد تفصيل أو تفسير في فهم وتطبيق القانون الضريبي.

- Voir Christian de LAUZAINGHEIN et Marie-Hélène Stauble-de LAUZAINGHEIN, Droit fiscal, Dalloz, 14 éd., 2009, pp36-38.

ويعتبر الفقه الإداري أكثر صرامة في تفسير النصوص التشريعية، فيأخذ شكل قرارات، مشروعات ونشرات<sup>1</sup> ورسائل صادرة عن الإدارة الجبائية نفسها، تصدرها هذه الأخيرة بمناسبة صدور نص قانوني بالأخص ما تعلق بتطبيق قانون المالية لتفصيل بعض الأحكام التي جاءت بمجملة ضمن نصوصه.

وبناء على ما سبق، يعد الإلتزام بدفع الضريبة إلتزاما جوهريا يقع على عاتق المكلف به، وهو بالمقابل يضع إلتزاما على عاتق إدارة الضرائب، بأن تقوم بتحصيل الضريبة حتى تلتزم بإصدار الإنذار والإشعار الضريبي الذي يحدد فيه مبلغ الضريبة وترسله إلى المكلفين، والتي تستحق في وقت محدد<sup>1</sup>. ويختلف هذا التطبيق بحسب الإلتزامات الجبائية التي تقع على كاهل المكلف بها.

### الفرع الثالث: أنواع الإلتزامات الجبائية

إن الإلتزام بأداء الضريبة هو حق الخزينة العمومية في أن تطلب في لحظة معينة، ومن مدين معين، الحصول على مبلغ معين، من الضريبة طبقا للقواعد القانونية المقررة في هذا الشأن، وبمفهوم المخالفة فإن عدم الإلتزام الضريبي يقصد به مخالفة القوانين واللوائح الضريبية وانتهاكها؛ بمعنى يمتنع المكلف عن النهوض بمسؤوليته الضريبية الملقاة على عاتقه، وبالرجوع للتشريع الضريبي فإن هذه المخالفات تتعدد وتتنوع بحسب الإلتزامات المفروضة في الأصل<sup>2</sup>.

إذ يجب على المكلف بالضريبة أن يصرح بدخوله للإدارة الضريبية، وتسهيل مهامها في المراقبة وتحمل الجزاءات عند عدم احترامه لهذه الواجبات القانونية، وللمكلف الدفاع عن مصالحه باعتراضه على الإدارة عند شعوره بتعسفها أو تطبيقها للقانون بصورة غير صحيحة<sup>3</sup>. ويولي

<sup>1</sup> - محي محمد سعد، الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، مكتبة الإشعاع القانونية، القاهرة، 1998، ص 178.

<sup>2</sup> - Philippe THIRIA, Le point de vue des entreprises, in Droits du contribuable, Etat des lieux et perspectives, Coll. Entreprise et perspectives, Economica, 2002, p 89.

<sup>3</sup> - صباح نعوش، الضرائب المباشرة في المغرب، الإصلاح الضريبي، الجزء الثاني، شركة النشر والتوزيع المدارس، الدار البيضاء، المغرب، 1987، ص 43.

البعض اهتماما خاصا لموعد الإلتزام، فهناك من الممولين من يلتزم ولكنه يتأخر في إلتزامه، وبالتالي التأخر في أداء الإلتزام لا يعد إلتزاما كاملا، ويعد مخالفة تستوجب جزاءا جبائيا إداريا.

تتنوع الإلتزامات الضريبية إلى نوعين من الإلتزامات أحدهما أصلية وأخرى تبعية، فالإلتزامات الأصلية هي التي لا يتوقف فرضها على إلتزام آخر، كالإلتزام بالدفع وهو أهمها والإلتزام بتقديم التصريح والدفاتر التجارية والمحاسبة النظامية، ويلاحظ في مضمون الإلتزامات الأصلية أن الإلتزام بأداء الضريبة ليس وحده الإلتزام الأصيل، بحيث تعتبر الإلتزامات الأخرى تابعة له؛ أي لا تنهض إلا بتوافره، بل إنها جميعها واجبات تقع على عاتق المخاطبين بالقانون الضريبي دون أن تعتمد على إلتزام آخر. أما الإلتزامات التبعية فهي تخضع في وجودها للإلتزامات الأصلية السابقة لها، وتتوقف في نشأتها على نشوء هذه الإلتزامات، كالإلتزام بأداء فوائد التأخير إذا لم تدفع الضريبة في الميعاد حسب المادة 402 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة<sup>1</sup>، ففوائد التأخير لا تنشأ إلا إذا توافرت مخالفة الإلتزام الضريبي الموقع لهذا الجزاء.

وهناك من يقسمها إلى نوعين: أولهما إلتزام ذاتي ويقصد به تطوع المكلف بالإعلان عن دخله الحقيقي بواسطة التصريح الجبائي، وأما النوع الثاني فهو إذعان إجباري؛ ويتم عن طريق الرقابة على الممولين بواسطة عملية المراجعة لحمل المكلف على أن يدعّن للضريبة<sup>2</sup>.

سيتم التركيز عموما على الإلتزامات الأصلية أساس الإلتزام التبعية، والتي تقسم إلى إلتزامات جبائية تتعلق بالوعاء الضريبي من جهة، ومن جهة أخرى تلك التي ترتبط بالتحصيل الجبائي.

<sup>1</sup> - نبيل صقر، الجريمة الضريبية والتهريب، دار الهدى، الجزائر، 2013، ص 17.

والمادة 402 من ق ض م: "يترتب قانونا عن التأخير في دفع الضرائب والرسوم التي تحصل عن طريق الجداول، عملا بالأحكام المنصوص عليها في مختلف القوانين الجبائية، تطبيق عقوبة قدرها 10% عندما يتم الدفع بعد أجل خمسة عشرة ( 15 ) يوما ابتداء من تاريخ الاستحقاق".

<sup>2</sup> - محمد نجيب جادو، المرجع السابق، ص 55.

## أولا : الإلتزامات الجبائية المتعلقة بالوعاء

إذا كان النظام الجبائي مبني على التلقائية في التصريح<sup>1</sup>، فإن الإلتزامات تتعلق في المقام الأول بمرحلة التأسيس الضريبي أو كما يسمي بالوعاء الضريبي، بغض النظر عن مصدر هذه الإلتزامات سواء أكان التشريع الضريبي أو القانون التجاري.

### 1- الإلتزامات المنصوص عليها في التشريع الضريبي

يمنح للمكلف بالضريبة فرصة التصريح بما يشاء مع تقديم جميع الوثائق الثبوتية الدالة على صدق البيانات المقدمة، فهو الوحيد من يعرف جيدا دخوله وعناصر ذمته المالية وأرباحه تكريسا من جهة للنظام التصريحي، ومن جهة أخرى لخلق جو من الثقة المتبادلة بينه وبين الإدارة الجبائية.

ويعتبر إلتزام المكلف بالضريبة بتقديم التصريح إلتزاما ماديا، ويمكن أن يُعرّف هذا الإلتزام بأنه العمل الأول أو الأساسي الذي بواسطته يُقر أو يُسلم بالدخول في مجال تطبيق أحد النصوص الضريبية، ويتعهد بذلك بأن يجري مع الإدارة الضريبية حوارا من شأنه أن يسمح لها، على أساسه، أن تحدد صحة ودقة مبلغ الضريبة الواجب دفعه<sup>2</sup>.

### أ- التصريح الجبائي

في ظل غياب تشريعي للتصريح الجبائي، يتم الإستعانة بالتعريف الممنوح من قبل الفقه، الذي يراه بأنه تصريح خطي يقدمه المكلف ضمن المهل القانونية، يبين فيه الربح الصافي المتحقق خلال السنة السابقة، ويعبر على مقدرة المكلف على الدفع، باعتباره يفصح عن القيمة الحقيقية

<sup>1</sup> - يسميه التشريع المصري "الإقرار" والتشريع الفرنسي "Déclaration" أي "التصريح". ويقسم المكلفون بالضريبة إلى قسمين هناك من يلزمون بتقديم التصريح وآخرون مستثنون منه بحكم طبيعة دخولهم أو طريقة تحصيل الحقوق المدينين بما كأصحاب المرتبات والأجور والمشتري لسلعة مثلا أو المستعمل لحقوق الطابع أو التسجيل.

<sup>2</sup> - محي محمد سعد، المرجع السابق، ص 170.



لمادة الضريبة وينبغي أن تتطابق وتتسق هذه الأخيرة مع ظروف المكلف<sup>1</sup>. وهناك من يراه مبادرة إجبارية وضرورية من قبل المكلف في العملية الضريبية تستهدف الإخبار بواقعة معينة لها آثار ضريبية<sup>2</sup>.

تجدر الإشارة إلى أن قانون المالية لسنة 2017 في مادته 67<sup>3</sup> ينص على: " تستبدل عبارة" تقدم الإدارة الجبائية استمارة التصريح" بعبارة" تقدم الإدارة الجبائية استمارة التصريح الممكن تسليمها إلكترونياً" في المواد ذات الصلة في مختلف القوانين"، وبالتالي يكون المشرع الجزائري قد تبنى طريقة ثانية للتصريح المتمثل في الوثيقة الإلكترونية التي يحملها من موقع المديرية العامة للضرائب<sup>4</sup> مواكبة للتطور التكنولوجي وعصرنة الإدارة الجبائية الذي بدأت في تنفيذه المديرية منذ مدة. وهو مبدأ أيضاً موجود في فرنسا يصطلح عليه بـ " La télédéclaration d'impôt"، فمثلاً بلغ عدد المصرحين في فرنسا 9,7 مليون نسمة في عام 2010، وهو ضعف العدد ما كان عليه في عام 2006<sup>5</sup>.

وبناء على ما تقدم، يعتبر التصريح الجبائي إكتتاب إلزامي يتعلق بمجموعة من الضرائب، يقدم من قبل المكلف بالضريبة ويرسل للإدارة الجبائية، أو يحمله المكلف من موقع المديرية العامة للضرائب فهو تصرف من جانب المكلف بالضريبة، بحيث يضع تحت علم الإدارة الجبائية العناصر الضرورية لإحتساب الضريبة، كما يمكن أن يكون موضوع للرقابة الجبائية<sup>6</sup>، وهناك من يعتبره كتصرف للديموقراطية العصرية<sup>7</sup>.

<sup>1</sup> - ذو الفقار علي رسن الساعدي، الضريبة على القيمة المضافة وتطبيقاتها في التشريعات المقارنة، ط1، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2015، ص159.

<sup>2</sup> - خضر الشويكي، منازعات الوعاء الضريبي (الأصول الإجرائية وطرق الطعن)، المؤسسة الحديثة للكتاب، لبنان، 2013، ص42.

<sup>3</sup> - ق رقم 16-14 المتعلق بقانون المالية لسنة 2017 الصادر بتاريخ 2016/12/28، ج ر عدد 77، الصادرة بتاريخ 29/12/2016، ص31.

<sup>4</sup> - الموقع هو <http://www.mfdgi.gov.dz>

<sup>5</sup> - [https://fr.wikipedia.org/wiki/T%C3%A9l%C3%A9d%C3%A9claration\\_d'imp%C3%B4t#France](https://fr.wikipedia.org/wiki/T%C3%A9l%C3%A9d%C3%A9claration_d'imp%C3%B4t#France) visite le 03-02/2017 à 13 :59.

<sup>6</sup> - Christian de LAUZAINGHEIN et Marie\_Hélène Stauble-de LAUZAINGHEIN, op.cit., p 7.

<sup>7</sup> - Jacques GROSCLAUDE et Philippe MARCHESSOU, Procédures fiscales, Dalloz, 1998, p 36: « la déclaration fiscale s'analyse comme une composante de la démocratie moderne » .

يلزم الشخص بالتصريح في حالة مخاطبته لأول مرة كمكلف بالضريبة، عندما يتحصل على دخل أو ربح أو يقوم بأي عمل خاضع للضريبة، فيلزم بتقديم تصريح بالوجود، أو تصريحاً في حالة إنهاء صفته كمكلف بالضريبة، ويتعلق الأمر إما بالتوقف عن النشاط الخاضع للضريبة أو التنازل عنه، وعند اكتسابه لصفة المكلف بالضريبة يلزم بالتصريح بالمادة الخاضعة للضريبة.

يسمح التصريح بالوجود بأن تتعرف السلطة المختصة على من سيحمل صفة المكلف بالضريبة<sup>1</sup>. ويجب تقديم التصريح بالوجود بالنسبة للضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة<sup>2</sup>، إلا أنه لم يلزم به المكلف بالضريبة غير المباشرة ولا الخاضع لحقوق التسجيل والطابع، نظراً للطبيعة غير الدورية لهذه الحقوق.

ويعتبر التصريح بالوجود اكتتاب يقدمه الشخص لأول مرة، ويكتسب بمقتضاه صفة المكلف بالضريبة، ويلزم به أيضاً متى تحصل على دخل أو حقق ربح أو قام بأي عمل خاضع للضريبة أو الرسم، ويفرض على الشخص الطبيعي والمعنوي على حد سواء، بل وحتى على المؤسسة العمومية الاقتصادية<sup>3</sup> ولا يُفَرَّق بين المواطن والأجنبي، بل يكفي أن يكون النشاط خاضع للضريبة.

فإن كان هذا التصريح مشتركاً بين جميع المكلفين فإنه يختلف في البيانات والوثائق المدعمة لمضمونه. وتمثل البيانات الشكلية الخاصة بالتصريح بالوجود في وجوب تقديمه وفق نموذج

<sup>1</sup> - Jacques GROSCLAUDE et Philippe MARCHESSOU, op.cit., p 41.

<sup>2</sup> - المادة 183 من ق ض م: " يجب على المكلفين بالضريبة والخاضعين للضريبة على الشركات وللضريبة على الدخل الإجمالي أو للضريبة الجزائية الوحيدة أن يقدموا في الأيام الثلاثين الأولى من بداية نشاطها، إلى مفتش الضرائب المباشرة التابعين له، تصريحاً مطابقاً للنموذج الذي تقدمه الإدارة: " وفي مجال الرسم على القيمة المضافة نصت على وجوب تقديم التصريح بالوجود المادة 51 ق ر ر أ بقولها: " يجب على كل شخص يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة، أن يكتب، خلال ثلاثين ( 30 ) يوماً من بدء عملياته، لدى مفتشية الرسوم على رقم الأعمال التي يتبع لها، تصريحاً مطابقاً...".

<sup>3</sup> - المادة 53 من ق ر ر أ: " ويتعين على المؤسسة العمومية الاقتصادية إكتتاب هذا التصريح لكل وحدة من وحداتها لدى المفتشية المختصة إقليمياً".

خاص، يطلق عليه تسمية " G8 ". ويلزم بتقديمه إلى مفتش الضرائب التابع لمكان النشاط الممارس من قبل المكلف بالضريبة المباشرة. كما يجب على المكلف بالتصريح بالوجود تدوين جميع البيانات بصفة كاملة ودقيقة وصادقة<sup>1</sup>. وتقوم الإدارة الجبائية بتوفير هذه النماذج لدى مصالح الوعاء، أو يسحبها من موقع المديرية العامة لضرائب، ولا يستطيع المكلف الإدلاء بتصريحه في حالة غيابها.

فلا يعد ملء الإستمارة تصريحاً بالوجود، إذ ألزمه المشرع بتدعيم تصريحه بمجموعة من الوثائق تختلف بحسب الضريبة أو الرسم الخاضع له. وتهدف هذه الوثائق لإثبات صفته ونشاطه، فإذا كان شخصاً طبيعياً يجب عليه تقديم شهادة ميلاده<sup>2</sup>، ويدعم تصريحه إذا كان شخصاً معنوياً بنسخة مطابقة للعقد أو لعقود الدراسات أو الأشغال متى تولى الأجنبي إنجازها بالجزائر<sup>3</sup>. ويلزم بالنسبة للمؤسسة الخاضعة للرسم على القيمة المضافة تقديم نسخة مطابقة من القانون الأساسي للشركات مصادق عليها وبإمضاء المسير أو المدير، وفي حالة غياب ذلك يرفق التصريح بالوجود بنسخة مصادق عليها من مداولة مجلس الإدارة أو مجلس المساهمين<sup>4</sup>.

تبعاً لذلك، تؤسس الضريبة بعد إدراج المكلف بالضريبة للعناصر الضرورية ضمن تصريحاته المسلمة للإدارة الجبائية<sup>5</sup> بما فيها التصريح بالوجود. لهذا ربط المشرع التصريحات الجبائية بآجال قانونية لا يجوز التقديم خارجها وتحدد بالنسبة للتصريح بالوجود بثلاثين (30) يوماً من بدء

<sup>1</sup> - المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلف بالضريبة، 2015، ص 23.

<sup>2</sup> - تسلم من طرف مصالح الحالة المدنية للبلدية الميلاد للذي يحمل الجنسية الجزائرية أو الأجنبية بالنسبة للأشخاص المولودين في الجزائر.

<sup>3</sup> - المادة 183 من ق ض م.

<sup>4</sup> - المادة 52 من ق ر ر أ: " فيما يخص الشركات، يجب أن يرافق التصريح بنسخة مطابقة ومصادق عليها، من قانونها الأساسي، وبالإمضاء المصادق عليه للمسير أو المدير، وفي حالة عدم النص عليهما في القانون الأساسي، بنسخة مطابقة ومصادق عليها، لمداولة مجلس الإدارة أو مجلس المساهمين الذي عينهما".

<sup>5</sup> - المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلف بالضريبة، نفس المرجع، ص 14.

النشاط، من باب عدم ترك فرصة للمكلف بالضريبة الإِدعاء بجهله للإلتزامات والتلاعب بتاريخ بدء النشاط والتهرب من أداء الضرائب.

فلا يطرح أجل تقديم التصريح بالوجود أيّ إشكال لسهولة الإطلاع على تاريخ بدء النشاط الذي صرّح به المكلف، فإذا لم يودع المكلف تصريحه بعد اليوم الثلاثين من بدء النشاط تلحقه العقوبة المقررة لذلك<sup>1</sup>. وإنّ منح المشرع التلقائية في التصريح، فإنه يجوز للإدارة النظر في تاريخ بدء نشاط المكلف بالضريبة، في حالة ما إذا اكتشفت أن التاريخ الحقيقي المقدم من قبله غير صحيح<sup>2</sup>.

كما يقع على المكلف بالضريبة الذي يريد إنهاء علاقته الضريبية بالإرادة المنفردة كما هو الشأن في حالة التنازل أو التوقف عن النشاط تقديم تصريحاً يعبر فيه عن إرادته في ذلك. وبدونه لا يمكن أن يدعي عدم الإستمرار في القيام بالإلتزامات الجبائية، فيخضع للإلتزامات بالرغم من توقفه عن النشاط أو التنازل عن المؤسسة المستغلة من قبله، وهذا ما جاء في فحوى نص المادة 132 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: "وعلى المكلفين بالضريبة أن يشعروا المفتش في غضون أجل عشرة أيام... بالتنازل أو وقف النشاط وإخباره بالتاريخ الذي أصبح أو يصبح فيه فعليا"، إذ يجوز تحديد التاريخ الفعلي للتوقف أو التاريخ المؤقت. ويعتبر أجل عشرة (10) أيام المدة التي منحها المشرع للتصريح بصفة تلقائية عن وضعيته الجديدة.

يثير هذا الأجل إشكالية تتعلق بتوحيد الآجال بالنسبة لجميع المكلفين بالضرائب سواء أكانوا أشخاصاً طبيعيين أو معنويين، لأنهم يلزمون بالتصريح في أجل عشرة (10) أيام، وإلا

<sup>1</sup> - المادة 194-1 من ق ض م: " يعاقب المكلف بالضريبة الذي لا يقدم تصريحاً بالوجود، المنصوص عليه في المادة 183 من هذا القانون، بدفع غرامة جبائية محددة ب 30.000 دج".

<sup>2</sup> - تعتمد الإدارة على العديد من أساليب للتأكد من صحة بدء النشاط، فمثلاً يقدم محامي تصريحاً بالوجود في تاريخ محدد، غير أن اعتماده من قبل منظمة المحامين في فتح مكتب محاماة كان في تاريخ سابق، ففي هذه الحالة يعد مخالفاً لأنه لم يصرح بالوجود في ظرف 30 يوماً من بدء نشاطه، ويتعرض للمسائلة الجبائية.

تعرضوا للتقييم التلقائي بسبب عدم التصريح. يبدأ احتساب هذا الأجل من اليوم الذي نشر فيه البيع أو التنازل في جريدة الإعلانات القانونية إذا تعلق الأمر ببيع محل أو التنازل عنه، وإذا تعلق الأمر ببيع مؤسسات أو التنازل عنها، فيبدأ الأجل من اليوم الذي تؤول فيه للمشتري أو المتنازل له إدارة المستثمرات فعلا.

لكن في حالة التنازل عن المؤسسة يلزم بتقديم تصريحه من اليوم الذي تغلق فيه المؤسسات إغلاقا نهائيا، أو من تاريخ التوقف عن النشاط إذا تعلق الأمر بالتوقف عن ممارسة مهنة حرة. ويدخل في هذا النطاق تحويل شركة أسهم أو شركة المسؤولية المحدودة إلى شركة أشخاص<sup>1</sup>. وإذا ما كان يعلم المكلف بالضريبة الشخص المتنازل له عن مؤسسته يجب أن يذكر في تصريحه إسم ولقب وعنوان الشخص المتنازل له أو خلفه، لأن هذا الأخير ستؤول إليه صفة المكلف بالضريبة.

والجدير بالذكر، أن الضريبة تتصف بالشخصية، فلا تفرض إلا على المكلف بها ولا تنتقل للورثة، ولكن يلتزم ذوو حقوق الفقيد بتقديم تصريحها بالوفاة، يُضمّن بموجبه تقديم المعلومات الضرورية لإعداد الضريبة في أجل ستة (6) أشهر من تاريخ الوفاة<sup>2</sup>، ويجب التصريح بكل المداخل التي حققها المتوفى والخاضعة للضريبة دون أن تكون بحوزته قبل الوفاة. ونوّه المشرع<sup>3</sup> بخضوع هذا النوع من التصريحات للقواعد والعقوبات المقررة بشأن التصريحات السنوية المنظمة بمقتضى المادتين 192 و193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فأبى تأخر عن أجل ستة (6) أشهر من تاريخ الوفاة يعرضه للجزاء.

<sup>1</sup> - المادة 196-5 من ق ض م: "إن تحويل شركة أسهم أو شركة محدودة المسؤولية إلى شركة أشخاص، يعتبر توقفا عن نشاط المؤسسة".

<sup>2</sup> - المادة 196-6 من ق ض م: "تطبق أحكام المادة السابقة وأحكام هذه المادة في حالة وفاة المستغل الخاضع للنظام الحقيقي لفرض الضريبة.

وفي هذه الحالة، يقدم ذوي حقوق المتوفى المعلومات الضرورية لإعداد الضريبة في أجل ستة (6) أشهر من تاريخ الوفاة".

<sup>3</sup> - المادة 133-2 من ق ض م: "يقدم التصريح بالمداخل الخاضعة للضريبة بموجب هذه المادة ذوو حقوق الفقيد في أجل ستة (6) أشهر من تاريخ الوفاة ويخضع هذا التصريح للقواعد والعقوبات المقررة بشأن التصريحات السنوية".

ويعد التصريح بالمادة الخاضعة من أهم التصريحات التي تعتمد عليها الإدارة في إعداد الضريبة أو الرسم أو كما يسمى بالتصريح بالنتيجة<sup>1</sup>، لأنه في حالة التصريح بالوجود أو التصريح بالتوقف عن النشاط لن تستفيد من المداخيل والأرباح الخاضعة للضريبة المصرح بها إلا مرة واحدة، لكن فيما يتعلق بالتصريح بالوعاء فإنه يخلق علاقة دائمة ودورية بين المكلف والإدارة الجبائية. فباستقراء أحكام القانون الجبائي، يتبين أنّ التصريح بالمادة الخاضعة للضريبة له عدة شروط، يمكن إجمالها في شروط شكلية وأخرى موضوعية.

فأما الشروط الشكلية، فتتمثل في احترام آجال الذي يختلف من إعتبره تصريحاً سنوياً، الذي يُحدد 30 أبريل الأجل الأقصى للتصريح السنوي للضريبة على الدخل<sup>2</sup> و على أرباح الشركات<sup>3</sup>، ويضيف المشرع في المادة 1 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بموجب المادة 40 من قانون المالية لسنة 2017 على أن اكتتاب المكلفين بالضريبة الجزافية الوحيدة التصريح التقديري لرقم الأعمال يكون في الفاتح و30 جوان من كل سنة، وبالنسبة للتصريح التكميلي يكون في حالة تحقق رقم الأعمال يتجاوز ذلك المصرح به بين 20 جانفي و15 فيفري من السنة (ن+1) الذي يتعلق بالتصريح التقديري المكتتب بعنوان السنة ن . وفيما يخص التصريح التقديري للمكلفين الجدد يجب اكتتاب قبل 31 ديسمبر من سنة بداية نشاطهم<sup>4</sup>. وإذا تخلف المكلف بالضريبة عن التصريح ضمن هذه الآجال تقع عليه المسؤولية الجبائية.

ويرد على هذا الأجل بعض الإستثناءات، تتمثل في جواز تمديد أجل تقديم التصريح السنوي مرفقا بالوثائق الثبوتية الإجبارية بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية لا يزيد عن شهرين

<sup>1</sup> - إذ يفرض القانون على المستغل التصريح الخاص بالنتيجة وإيداعها مرفوقاً بالوثائق المختلفة لدى مفتشية الضرائب.

<sup>2</sup> - المادة 4 من ق. المالية 2010 المعدلة للمادة 99 من ق. ض. م التي تنص: " على الأشخاص الخاضعين لضريبة الدخل... أن يكتبوا أو يرسلوا على الأكثر يوم 30 أبريل من كل سنة إلى مفتش الضرائب المباشرة مكان إقامتهم تصريحاً بدخولهم الإجمالي...".

<sup>3</sup> - المادة 3 من ق. المالية التكميلي لسنة 2008 المعدلة لمادة 151-2 من ق. ض. م: " يتعين على الأشخاص المعنويين المذكورين في المادة 136 أن يكتبوا قبل 30 أبريل على الأكثر من كل سنة لدى مفتش الضرائب الموجود...".

<sup>4</sup> - المادة 3 مكرر من ق. إ. ج. المستحدثة بموجب المادة 42 من ق. المالية لسنة 2017.

(2) في حالة القوة القاهرة أو عندما تتوافر أسباب موضوعية<sup>1</sup>، لكن يمدد لثلاثة (3) أشهر بالنسبة للتصريح بأرباح الشركات<sup>2</sup>.

وتستثنى الضريبة على الأملاك<sup>3</sup> التي يتم التصريح في كل فاتح من يناير من كل سنة، والتصريح المتعلق بالرسم العقاري على الملكيات المبنية وغير المبنية الذي حُدد بشهرين (2) من الإنجاز النهائي للمنشآت الجديدة<sup>4</sup>، واستثنى أيضا التصريح الذي يقدمه أصحاب الأملاك العقارية والمستأجرين الأساسيين له الذي حدد تاريخ تقديمه قبل 31 جانفي من كل سنة<sup>5</sup>.

وبالمقابل يلزم المكلف بالتصريح بالمادة الخاضعة للضريبة بالإعتماد على استثمارات خاصة<sup>6</sup>، تتعلق بالمعلومات التي تخص المكلف والبيانات اللازمة لتأسيس الضريبة. فتعرف الإستمارة بالمكلف الذي إما أن يكون شخصا طبيعيا أو معنويا أو من يمثل هذا الأخير، ليسهل على الإدارة تحديد المسؤولية الجبائية وعلى من تفرض الضريبة والعقوبة في حالة وجود المخالفة.

<sup>1</sup> - المادة 5 من ق. المالية لسنة 2010 المعدلة للمادة 102 من ق ض م: " في حالة القوة القاهرة، يمكن تمديد أجل تقديم التصريح السنوي المرفق بالوثائق الثبوتية الإجبارية، بموجب قرار للوزير المكلف بالمالية، لا يمكن أن يزيد هذا التمديد عن شهرين " .

<sup>2</sup> - المادة 151-2 من ق ض م: " .. يمكن لقوة القاهرة، تمديد أجل تقديم التصريح المشار إليه في الفقرة الأولى بناء على قرار من المدير العام للضرائب، غير أنه لا يمكن أن يتجاوز تمديد هذا الأجل ثلاثة (3) أشهر" .

<sup>3</sup> - المادة 274 من ق ض م: " يخضع للضريبة على الأملاك ... تقدر شروط الخضوع للضريبة في 1 يناير من كل سنة" .

<sup>4</sup> - المادة 261 المقطعين (ص) و(ق) من ق ض م.

<sup>5</sup> - المادة 285 من ق ض م: " قصد إعداد سجلات الضرائب المباشرة، يتعين على أصحاب الأملاك والمستأجرين الأساسيين للعقارات المبنية المخصصة بكاملها أو جزء منها للإيجار، أن يقدموا إلى رئيس مفتشية الضرائب المباشرة للبلدية التي توجد بها العقارات، تصريحاً قبل 31 يناير... " .

<sup>6</sup> - تتمثل هذه الإستثمارات في: (يوجد نماذج من هذه الإستثمارات في الملحق)

- إستمارة "G 50" بالنسبة للتصريح الشهري .

- إستمارة "G 1" بالنسبة للتصريح بالدخل الإجمالي

- إستمارة "G4" بالنسبة للتصريح بأرباح الشركات

- استمارة "G12" بالنسبة للضريبة الجرافية الوحيدة (التصريح التقديري) و "G12" مكرر (التصريح التكميلي) و "G12" مكرر 1 (التصريح التقديري للمكلفين الجدد).

- إستمارة "G 13" بالنسبة للتصريح بالأرباح غير التجارية،

- إستمارة "G16" بالنسبة للتصريح بإيجار البنائات المبنية وغير المبنية

- إستمارة " G 14 " للتصريح بالأرباح الصناعية والتجارية.

ويذكر في باقي الإستمارة المداخل والمداخيل والأرباح والعمليات الخاضعة للضريبة، وحتى في حالة وجود أخطاء تصحح في قسمها الخاص، ويجب تحديد التاريخ والمكان وإمضاء المعني بالأمر، ويجب على الإدارة وضع ختمها على هذا التصريح.

يكون تقديم هذا التصريح أمام مفتشية الضرائب في الأجل القانوني، ووفقاً لنموذج خاص تقدمه الإدارة<sup>1</sup>، ولكن إذا لم يستلم المكلف بالضريبة هذه الإستمارة، فهل له أن يدفع ببطان العقوبة الموقعة عليه في هذه الحالة؟

يتبين بعد الرجوع للنصوص التشريعية المتعلقة بقوانين الضرائب عدم وجود أي نص صريح يبين طريقة إرسال الإستمارات. لكن نُؤه بأن جل التصريحات بما فيها التصريح السنوي وغيرها متوفر في الموقع الإلكتروني الرسمي للمديرية العامة للضرائب، وما على المعني المصرح أو الغير إلا وجوب الإطلاع عليه وطباعة النموذج وإستعماله. ولكن المشرع وفيما يخص الجديد الذي جاء به بموجب قانون المالية لسنة 2017 أنه لا يتحمل المكلف مسؤولية الدفع عندما يكون السبب راجع لظرف خارج إيرادي المكلف والمؤسسة المالية لمدة عشر (10) أيام تبدأ من تاريخ دفع الضريبة<sup>2</sup>، لكنه لم يبين مصير التصريح الإلكتروني الذي لا يتم في آجاله لنفس السبب، فلا بد على المشرع استدراك ذلك، حتى لا يتحمل المكلف بالتصريح مسؤولية أسباب خارجه عن إرادته.

ويجب أن ترفق هذه التصريحات بمجموعة من الوثائق التي تختلف من تصريح إلى آخر، فمثلاً يلزم بتقديم الوثائق المثبتة لحالة الأشخاص الاعتباريين مكلفين بالضريبة وحالة العناصر المثبتة لمعيشة حياتهم بالنسبة للتصريح بالمداخيل الإجمالية<sup>3</sup>. ويودّع بالنسبة للتصريح بأرباح الشركات جدول النتائج للسماح بتحديد الربح الخاضع للضريبة وكشف المبالغ المدفوعة. ويقدم وثائق أخرى

<sup>1</sup> - جاء في فحوى المادة 103-1 من ق ض م: " تحرر التصريحات على مطبوعات تعدها وتقدمها الإدارة الجبائية وعلى مفتش الضرائب أن يسلم وصلها إلى المكلفين بالضريبة".

<sup>2</sup> - المادة 68 من ق. المالية لسنة 2017.

<sup>3</sup> DGI., Calendrier fiscal, op.cit., p 10.



إذا طلبها مفتش الضرائب كالثائق المحاسبية، ونسخ من الأوراق والوثائق الخاصة بالإيرادات والنفقات، لإثبات التصريح المقدم كالميزانية، وكشف المصاريف العامة، وحالة التنازل وتعهد بإعادة الإستثمار، ملخصات حسابات النتائج المحاسبية، جدول النتائج والبيان للنتائج للسماح بتحديد المادة الخاضعة للضريبة، كشف التسبيقات المدفوعة فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات، وكشف دفع الرسم على النشاط المهني<sup>1</sup>.

وتثبت الوثائق المدعمة للتصريح إدعاءات المكلف من جهة؛ أي يقع عليه عبء إثبات تصريحاته بصفة شخصية، ومن جهة أخرى تعتمد الإدارة عليها في الإثبات ضده في حالة وجود نزاع بينهما، وتلجأ إليها للتأكد من وجود ممارسات تدليسية أو غش صادر من طرفه.

وفيما يخص الشروط الموضوعية، فإنها تتضمن ذكر عناصر الثروة أو الدخل أو المادة الخاضعة للضريبة بصورة عامة في متن التصريح، مع افتراض حسن النية وأمانة المكلف بالضريبة باعتباره أقدر شخص يعرف مقدار دخله على نحو صحيح. وإذا ادعت الإدارة العكس فإنه متى تم التصريح كاملاً مستوفياً للشروط وفي الأجل القانونية يقع عليها عبء الإثبات<sup>2</sup>.

لضمان دقة وصحة التصريح فإن الإدارة تحتفظ لنفسها بالحق في رقابة التصريح وتعديله إذا ما بني على غش أو خطأ. فقد يلجأ المكلف إلى تقليل حجم دخله لكي تفرض ضريبة على أقل من دخله الحقيقي، فيكون للإدارة الحق في أن تلجأ إلى أساليب أخرى للفرض كالتقدير الجزائي أو الفرض التلقائي للضريبة<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - المادة 152 من ق ض م.

<sup>2</sup> - خضر الشويكي، المرجع السابق، ص 42.

<sup>3</sup> - محمد عباس محرز، إقتصاديات الجباية والضرائب، المرجع السابق، ص 147.

## ب-الإلتزام بتقديم الفواتير الضريبية

إن التشريع الضريبي لم يعرف الفاتورة أثناء تنظيمه لأحكامها، ولعل الحكمة في ذلك تعدد الفواتير واختلاف نطاقات تحررها. لكن إذا ما رجعنا لأحكام المرسوم التنفيذي رقم 90-85 المتعلق بأشكال الفوترة وشروطها، المعدل بالمرسوم التنفيذي 05-468، لا بد أن تكون أيّ عملية بيع سلع أو تأدية خدمات بين الأعوان الإقتصاديين موضوع فاتورة<sup>1</sup>، وحتى في علاقة البائع بالمستهلك إذا ما طلبها هذا الأخير يلزم البائع بتسليمها. وتعد الفاتورة إجبارية في المعاملات التجارية المتمثلة في بيع سلعة أو تأدية خدمة<sup>2</sup>. وتتضمن بيانات تؤكد صحة إدعاءات المكلف بالضريبة من جهة، ومن جهة أخرى تُعرّف بالمكلف الذي يمكن أن يكون بائعا أو مشتريا أو مؤديا لخدمة أو مستفيدا منها.

فإذا كان المشرع قد أغفل تعريف الفاتورة في المرسوم التنفيذي 05-468 المتعلق بشروط تحرير الفاتورة وسند التحويل ووصل التسليم والفاتورات الإجمالية لصحة الفاتورة مجموعة البيانات الإلزامية التي تتعلق بالبائع من جهة وبالمشتري من جهة أخرى<sup>3</sup>، فإنه لم يهمل تنظيم أحكامها ضمن هذا المرسوم. ونفس الإلتزام تبناه المشرع الفرنسي مع التأكيد على تضمين الفاتورة بعض التفاصيل الخاصة بالضريبة ولاسيما السلع المباعة وطبيعتها ونوع الخدمة المؤداة وتاريخ تسليم الأموال أو أداء الخدمات والمبلغ واجب الدفع عن تسليم السلع المباعة أو الخدمات المؤداة ورقم الفاتورة التسلسلي ومبلغ الضريبة واجب السداد مع المعدل المطبق، مع وجوب احترام قانون 20-

<sup>1</sup> - المادتان 2 و3 من المرسوم التنفيذي 90-85 المؤرخ في 13/03/1990 المتعلق بأشكال الفوترة وشروطها، ج ر عدد 11، الصادرة بتاريخ 14/03/1990، ص 392، والمادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 05-468 المؤرخ في 10/12/2005 المحدد لشروط تحرير الفاتورة وسند التحويل ووصل التسليم والفاتورات الإجمالية وكيفية ذلك، ج.ر. رقم 80، الصادرة بتاريخ 11/12/2005، ص 19.

<sup>2</sup> - المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 05-468 المحدد لشروط تحرير الفاتورة وسند التحويل ووصل التسليم والفاتورات الإجمالية وكيفية ذلك.

<sup>3</sup> - جاء المرسوم التنفيذي رقم 05-468 الذي ألغى المرسوم التنفيذي رقم 95-305 المؤرخ في 07/10/1995 بموجب المادة 20 منه، بعد أن كانت البيانات المشتركة لقانونية الفاتورة ناقصة.

2001-12 لمجلس الإتحاد الأوربي الذي بموجبه يمكن إضافة بعض البيانات التكميلية في الفاتورة المحررة<sup>1</sup>.

و في تعريف الفقه تعد الفاتورة كل " مستند الذي يصدره المكلف بالضريبة المتضمن جميع البيانات اللازمة عن عمليات بيع وشراء السلع والخدمات ومقدار الضريبة المسددة عنها، لإمكان التأكد من قيمة الضريبة التي يحق للمشتري خصمها من الضريبة المستحقة عليه عند قيامه بإعادة بيع هذه السلع"<sup>2</sup>.

بالرجوع لنص المادتين 3 و4 من المرسوم 05-486 فقد أكدنا على وجوب تحديد إسم ولقب البائع إذا كان شخصا طبيعيا أو تسميته إذا كان شخصا معنويا وعنوانه التجاري والعنوان ورقما الهاتف والفاكس وكذا العنوان الإلكتروني عند الإقتضاء. ويُدرج في الفاتورة أيضا الشكل القانوني للعون الإقتصادي وطبيعة النشاط، ورأسمال الشركة، ورقم السجل التجاري، ورقم التعريف الإحصائي، وطريقة الدفع وتاريخ تسديد الفاتورة، وتاريخ تحريرها، ورقم تسلسلها، وتسمية السلع المباعة وكميتها أو تأدية الخدمات المنجزة، والسعر الإجمالي دون إحتساب الرسوم ولا طبيعتها، والسعر الإجمالي مع إحتساب كل الرسوم محررا بالأرقام والأحرف.

<sup>1</sup> - لقد تم في فرنسا تحويل أحكام قانون 2001/12/20 للقانون الداخلي الفرنسي في المواد 289 و289 مكرر من القانون العام للضرائب والمادة L 102 من كتاب الإجراءات الجبائية. (وهي أحكام تطبق على كل أعضاء الإتحاد الأوربي تخص المؤسسات الصغيرة والفواتير الإلكترونية).

-Les Dictionnaires Pratiques RF, Groupe Revue Fiduciaire, Fiscal 2012, 2012, 27éd., n<sup>o</sup>55585, p1491.

<sup>2</sup> - ذو الفقار علي رسن الساعدي، المرجع السابق، ص 150.  
لكن في هذا الخصوص تثار مسألة الفاتورة الإلكترونية وما يترتب عليها من الإشكالات القانونية، ولا سيما أنها لم تطبق في الجزائر إلا في بعض المؤسسات، في ظل المنظومة الإلكترونية الضعيفة.

وفيما يتعلق بالمشتري، فإنه بدوره يجب أن يدرج اسمه ولقبه إذا كان شخصا طبيعيا أو تسميته أو عنوانه التجاري إذا كان شخصا معنويا، والشكل القانوني وطبيعة النشاط، والعنوان وكل البيانات اللازمة للتعرف عليه. وإذا كان المشتري مستهلكا يُذكر فقط اسمه ولقبه وعنوانه.

وعلاوة على ذلك، يشترط في الفاتورة الوضوح وعدم احتوائها على أي لطخة أو شطب أو حشو، ويعتبرها المشرع قانونية<sup>1</sup> إذا ما حررت بإستناد إلى دفتر أرومات<sup>2</sup>، يدعى دفتر الفواتير مهما يكن شكله أو في شكل غير مادي باللجوء إلى وسيلة الإعلام الآلي. ومتى احترم المكلف بتحريرها أيضا الشروط القانونية المتعلقة بشخصه وبالعملية الخاضعة للضريبة أو الرسم، لذلك يعتبر عدم قيام المكلف بالضريبة بتحرير الفاتورة الضريبة متهربا من دفع الضريبة، وبالتالي يتعرض للجزاء المقرر عليه بموجب القانون الضريبي<sup>3</sup>.

تنوع الفواتير بحسب النشاط الممارس والشخص المكلف بتحريرها، فيوجد فواتير الشراء والبيع وفواتير تقديم الخدمات وفواتير التجار والشركات وغيرها. وبدورها تتعدد الفواتير غير النظامية إلى فئتين تتمثل الأولى في الفواتير المخالفة للتشريع، والثانية تدعى المخالفات المستحدثة.

إذ يمكن حصر المخالفات الخاصة بالفواتير التي تخرق الأحكام التشريعية والتنظيمية<sup>4</sup> في تحرير فواتير ناقصة أو مزورة ومخالفة البيع بدون فاتورة. إذ تعتبر الفاتورة ناقصة في حالة ترك أحد الشروط اللازمة لتحريرها كإغفال بيان من البيانات القانونية أو عدم التوقيع والتأريخ وغيرها، يكفي التدقيق لاكتشاف النقص في البيانات الشكلية. غير أنّ النقص في المضمون الناتج عن عدم تدوين كل العمليات أو الإدراج الجزئي لها يتطلب اللجوء للتحقق في مدى صحتها وممارسة حق الرقابة.

<sup>1</sup> - المادة 10 من المرسوم التنفيذي 05-468 المحدد لشروط تحرير الفاتورة وسند التحويل ووصل التسليم والفاتورات الإجمالية وكيفية ذلك.

<sup>2</sup> - إن دفتر الفواتير هو دفتر أرومات يضم سلسلة متواصلة وتسلسلية من الفواتير.

<sup>3</sup> - ذو الفقار علي رسن الساعدي، المرجع السابق، ص 157.

<sup>4</sup> - المرسوم التنفيذي 05-468 والقانون التجاري ومختلف قوانين الضرائب.

بما أن التزوير تغيير للحقائق والبيانات، فلذلك أي عمل من شأنه أن يؤدي لإدراج عمليات غير صحيحة أو الإنقاص من قيمة مبالغ المشتريات والمبيعات، سيؤدي حتما للإفلات من التصريح برقم الأعمال الحقيقي. وقد عرفت المادة 2 من قرار المؤرخ في 2013/08/01<sup>1</sup> المتعلق بتحديد مفهوم فعل إعداد الفواتير المزورة أو فواتير المحاملة وكذا كفيات تطبيق العقوبات المقررة عليها الفاتورة المزورة: بأنها تلك الفاتورة التي تحرر دون الشروع في عملية تسليم أو أداء خدمة تهدف لتقليص الوعاء أو بعض الإمتيازات الضريبية أو المالية.

بالإضافة إلى ذلك، يعد البيع بدون فاتورة<sup>2</sup> من المخالفات الشائعة لدى المتعاملين الإقتصاديين بالفواتير، فلا يكلف المعني عناء تحريرها ناقصة أو التزوير في بياناتها الشكلية أو الإغفال العمدي أو عن طريق الخطأ في ذكر العملية بصفة كلية، بل لا يتم التعامل بها من الأساس. وقد بلغت الصفقات التجارية الغير مفوترة حسب تقرير المجلس الإقتصادي والإجتماعي للسداسي الأول من سنة 2015 ماقيمته 31,51 مليار دينار جزائري مقابل 31,91 مليار دينار جزائري لنفس الفترة سنة 2014، وهذا يمثل ما يقارب نسبة 3% من المخالفات الرئيسية المسجلة في إطار مراقبة الممارسات التجارية مع تسجيل 2.040 إنتهاك مبلغ عنه<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - قد عرفت المادة 2 من قرار المؤرخ في 2013/08/1 المتعلق بتحديد مفهوم فعل إعداد الفواتير المزورة أو فواتير المحاملة وكذا كفيات تطبيق العقوبات المقررة عليها الفاتورة المزورة، ج ر عدد 30 الصادرة بتاريخ 2014/05/21، ص 9، بقولها: " هي الفاتورة التي تم إعدادها دون الشروع في أي عملية تسليم أو أداء خدمة بغرض القيام بما يأتي: - تخفيض قواعد فرض الضريبة بالنسبة لمختلف الضرائب والرسوم. - الإستفادة من بعض الامتيازات كالحق في الحسم في مجال الرسم على القيمة المضافة والحصول على قروض لدى المؤسسات المصرفية بغية تمويل المشاريع الاستثمارية".

<sup>2</sup> - Christian LOPEZ, Sanctions fiscales et facturations de complaisance, in Les sanctions administratives fiscales: Aspects de droit comparé, (ouvrage collectif), Coll. Finances publiques, Harmattan, 2006, p 66.

<sup>3</sup> - المجلس الوطني الإقتصادي والإجتماعي، تقرير حول الظرف الإقتصادي والإجتماعي، السداسي الأول من سنة 2015، الجزائر، نوفمبر 2015، ص 107.

يعتبر المشرع البيع أو الشراء بدون الفواتير من أعمال الغش التي يحاول المكلف بواسطتها التملص من مبلغ الحقوق فتطبق عليه زيادة النقص في التصريح<sup>1</sup>، ولكن إذا أثبت قيامه ببيع بدون فاتورة يعتبر في هذه الحالة مرتكب غشا جباييا. ويلزم المشتري بصفته الشخصية أو التضامنية مع البائع بدفع الرسم المتعارف عليه علاوة على عقوبة تساوي 50% من مبلغ المعاملة. وإذا ما قام المكلف بتقديم إثبات في ثلاثين (30) يوم من مراسلة الإدارة له لتسوية العملية يمنح له تخفيض للغرامة في حدود 5% من مبلغ الصنفقة<sup>2</sup>. أما التشريع الضريبي الفرنسي فيعاقب بغرامة 15 أورو عن كل بيان ناقص أو مغفل الذي لا يتجاوز ربع (4/1) قيمة المبلغ المستحق<sup>3</sup>.

وأما الفواتير غير النظامية المستحدثة فقد أفرزتها الحياة التجارية في الواقع العملي، تتمثل في فواتير المجاملة والفواتير الصورية. فتخلق الفاتورة صورية عندما يقوم المكلف بتحريرها بذكر عملية غير تلك المطابقة للعملية المنجزة، كأن يقوم مثلا بالتصريح بمبلغ أقل من المبلغ المتفق عليه. ويقصد بفاتورة المجاملة القيام بتلاعب أو إخفاء على الفاتورة لهوية وعنوان المومنين أو الزبائن أو القبول الطوعي باستعمال هوية مزورة أو إسم مستعار، وذلك بهدف خفض مبلغ الضرائب الواجب دفعها<sup>4</sup>. فهي من أحسن نماذج للفواتير غير النظامية، بحيث يقدم الشخص فاتورة يلعب فيها دور البائع أو المشتري، ولكن في حقيقة الأمر لا يوجد لا عملية بيع و لا شراء، إذ حررت فقط من أجل الإنقاص من قيمة رقم الأعمال أو الزيادة في المصاريف للإستفادة من تخفيض في

<sup>1</sup> - المادة 193-2 من ق ض م: " يقصد بالأعمال التاليسية، خاصة: أ) - إخفاء أو محاولة إخفاء المبالغ أو المنتوجات التي يطبق عليه الرسم على القيمة المضافة من طرف كل شخص مدين به، وخاصة المبيعات بدون فاتورة".

<sup>2</sup> - CGI art 1737-1-3.

<sup>3</sup> - CGI art 1737-II: « II.-Toute omission ou inexactitude constatée dans les factures ou documents en tenant lieu mentionnés aux articles 289 et 290 quinquies donne lieu à l'application d'une amende de 15€. Toutefois, le montant total des amendes dues au titre de chaque facture ou document ne peut excéder le quart du montant qui y est ou aurait dû y être mentionné ».

<sup>4</sup> - المادة 3 من قرار 2013/08/01 المتعلق بتحديد مفهوم فعل إعداد الفواتير المزورة أو فواتير المجاملة وكذا كفاءات تطبيق العقوبات المقررة عليها.

رقم الأعمال. إذ تمثل عملية شراء أو بيع أو أداء خدمة حقيقية، ويرى جانب من الفقه<sup>1</sup> أن عبارة "فواتير المحاملة" تضم في معناها كل من الفواتير المزورة والفواتير الوهمية.

ومنه، يترتب على إعداد الفواتير المزورة أو فواتير المحاملة تطبيق غرامة جبائية تساوي 50% من قيمتها، طبقاً لأحكام المادة 65 من القانون 02-11 المتعلق بقانون المالية لسنة 2003، ونفس العقوبة تبناها التشريع الفرنسي<sup>2</sup>، وعلاوة على ذلك فأئى غش ذا صلة بإعداد الفواتير المزورة ضد الأشخاص الذين شرعوا في إعداد الفواتير، وضد أولئك الذين استلموها على حد سواء تطبق عليهم بموجبه نفس الغرامة الجبائية، كما يضيف المشرع أنه وطبقاً لأحكام المادة 219 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، يترتب على إعداد الفواتير المزورة أو فواتير المحاملة استرجاع مبالغ الرسم التي كان من المفروض تسديدها والموافقة للتخفيض المطبق في مجال الرسم على النشاط المهني<sup>3</sup>.

وينتج عن التعامل بالفواتير الصورية وفواتير المحاملة عدة آثار سلبية، فهو يعطل عمل الإدارة في تأسيس الضريبة، ويخلق نشاطاً موازياً غير خاضع للحقوق الجبائية. فيتم إعاقة عمل الإدارة في الوصول إلى الوعاء الحقيقي، كأن يتعامل المكلف بالضريبة مع تجار آخرين بعدم ذكر المبلغ الحقيقي للبضاعة وعدم ذكر الكمية الحقيقية، ليتحصل المخالف في الأخير على مبالغ مالية غير مدرجة في الأرباح المحققة وغير خاضعة للضريبة.

<sup>1</sup> - En ce sens voir, Christian LOPEZ, Recherche et constatation des infractions par les administrations financières, in La facturation de complaisance dans les entreprises (ouvrage collectif), Harmattan, 2001, p17 : « Le terme générique " facturation de complaisance " recouvre la fausse facture et la facture fictive ».

<sup>2</sup> - CGI art 1737-1-1 et 2.

<sup>3</sup> - المادتان 1-4 و 5 من قرار 2013/08/01.

## 2- الإلتزامات المنصوص عليها في القانون التجاري

لقد نص القانون التجاري على مجموعة من الإلتزامات التي يجب على المكلف بالضريبة التمسك بها، وتتمثل على الخصوص في مسك الدفاتر التجارية والمحاسبية مع وجوب المحافظة عليها وعلى جميع الوثائق الثبوتية. ونظرا لطابعها التقني والفني، استعان التشريع الضريبي<sup>1</sup> في تحديدها بالقانون التجاري.

### أ- الإلتزام بمسك الدفاتر التجارية والمحافظة عليها

المعلوم أن المشرع الضريبي لم يورد في التشريعات الضريبية نصا لبيان مفهوم الدفتر أو السجل التجاري والمحاسبي تاركا الأمر للإجتهادات الفقهية مكثفيا بالإحالة للقانون التجاري في تحديد مفهومها. وعليه يقصد بالدفاتر التجارية أو السجلات الحاسبية هي مستندات تبرز طبيعة نشاط المكلف بالضريبة وتنظم سير عمله على أسس علمية سليمة، والتي تبين حقيقة مركزه المالي بالصورة التي يمكن الإستناد إليها في تقديره ضريبيا بصورة عادلة<sup>2</sup>.

فيلزم بمسك المكلف بالضريبة دفترية اليومية والجرد المنصوص عليهما في القانون التجاري بحسب التاريخ بدون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان أو نقل إلى الهامش، وترقم صفحات كل من الدفترين ويوقع عليهما من طرف قاضي المحكمة حسب الإجراء المعتاد<sup>3</sup>. ويجب تسجيل كل

<sup>1</sup> - المادة 303-1 من ق ض م: "القيام عمدا بنسيان تقييد أو إجراء قيد في حسابات، أو القيام بتقييد أو إجراء قيد في الحسابات غير صحيح أو وهمي في دفتر اليومية ودفتر الجرد المنصوص عليهما في المادتين 9 و 10 من القانون التجاري أو في الوثائق التي تحل محلها. لا يطبق هذا الحكم إلا على المخالفات المتعلقة بالنشاطات التي تم إقفال حساباتها".

<sup>2</sup> - ذو الفقار على رسن الساعدي، المرجع السابق، ص 130.

<sup>3</sup> - المادة 11 من ق. التجاري.



العمليات المؤثرة على ذمة المؤسسة حسب تسلسلها الزمني، وإنشاء حسابات خاصة سنوية عند إقفال الدورة مثل الحسابات المغلقة<sup>1</sup>.

يسجل في دفتر اليومية كل التدقيقات المالية المنجزة من قبل المؤسسة ويختلف مضمون هذا الدفتر حسب استعمال أو عدم استعمال المؤسسة لليوميات المساعدة<sup>2</sup> فحسب 09 من القانون التجاري: "كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر اليومية يقيد فيه يوما بيوم عمليات المقاوله أو أن يراجع على الأقل نتائج هذه العمليات شهريا، بشرط أن يحتفظ في هذه الحالة بكافة الوثائق التي يمكن معها مراجعة تلك العمليات يوميا".

ويلزم كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر القيام بعملية الجرد السنوي لموجودات المؤسسة، ويتم تقييد هذه العملية في دفتر خاص يعرف بدفتر الجرد هذا ما نص عليه القانون التجاري في المادة 10 منه: "يجب أيضا أن يجري سنويا جردا لعناصر أصول وخصوم مقاولته وأن يقفل كافة حساباته بقصد إعداد الميزانية وحساب الخسائر والأرباح، وتنسخ بعد ذلك هذه الميزانية وحساب الخسائر والأرباح في دفتر الجرد".

مما سبق يتبين أن شروط مسك الدفاتر التجارية نوعان أحدهما شروط شكلية تتمثل في مسك الدفاتر كما نص عليه القانون التجاري الحالية من كل شطب أو فراغ أو محو أو تحشية أو كتابة في الهوامش أو بين السطور؛ بمعنى مراعاة الدقة التامة مع ترقيم الصفحة من صفحاته ومدعمة بما جاء في مضمونها بالمستندات السليمة. وبالنسبة للشروط الثانية وهي موضوعية تخص وجوب أن تعكس هذه الدفاتر طبيعة النشاط الذي يزاوله المكلف مع بيان حقيقة مركزه المالي بصدق وأمانة عن واقع نشاط المكلف<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - رضا خلاصي، النظام الجبائي الجزائري الحديث (جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين)، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، 2005، ص 57.

<sup>2</sup> - عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، الجزائر، 2012، ص 39.

<sup>3</sup> - ذو الفقار على رسن الساعدي، المرجع السابق، ص 145.

وإلى جانبهما يوجد دفاتر تكميلية أخرى، التي يختلف الإمساك بها باختلاف المؤسسات والأنشطة كدفتر الأستاذ ودفتر الأوراق التجارية ودفتر المخزن وغيرها. لكن لا يرتب القانون الضريبي المسؤولية إلا على الدفاتر الإجبارية المتمثلة في دفتر اليومية والجرد.

على أن يتم الإحتفاظ بالدفاتر المذكورة في المادتين 09 و 10 من القانون التجاري بالإضافة إلى وسائل الإثبات المدعمة لها لمدة عشر (10) سنوات، نظرا لأهمية هذه الوثائق في عملية التحقيق. لا تعتبر المدة المحددة بموجب التشريعات الضريبية من قبيل التقادم، فلا ينتج عن انقضائها سقوط حق أو دين ثابت في الدفتر أو السجل الحسابي، بل تُعد قرينة على أن المكلف قد أعدم دفاتره أو سجلاته الحسابية، بيد أن هذه القرينة بسيطة يجوز إثبات عكسها.

ويعود السبب وراء إلزام المكلف بالضريبة بإمساك الدفاتر والسجلات التجارية لعدة أسباب تتمثل على الخصوص في اعتبارها الأداة التي تسمح بتقييم نشاطه التجاري وتحديد مركزه المالي وبيان موقف أصوله وخصومه وما لديه من السيولة النقدية لمواجهة إلتزاماته تجاه الغير<sup>1</sup>. إن مسك الدفاتر التجارية بطريقة منتظمة ودقيقة وقانونية يعود بالفائدة على المكلف والخزينة على حد سواء، لأن الدفاتر كفيلة ببيان مركزه المالي، وتحديد نوع وطبيعة وحجم نشاطه التجاري والصناعي، من خلال إدراج عمليات البيع والشراء والصفقات الأخرى، كذلك بيان ما له وما عليه من الديون المتعلقة بنشاطه. وتفيد أيضا في إثبات المعاملات والبيوع التجارية، إذ يمكن الإستعانة بها لحل النزاعات التجارية، فضلا على أن الإدارة إذا اطمأنت لهذه السجلات والدفاتر فإن تحديد مقدار الضريبة المستحقة على المكلف بدفعها يكون بعدل<sup>2</sup>. إذ يجب تقديم هذا الدفتر عند كل طلب، كما أن غياب هذه الدفاتر يشكل سبب كاف لرفض محاسبة المكلف من قبل الإدارة الجبائية<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - ذو الفقار على رسن الساعدي، المرجع السابق، ص 131.

<sup>2</sup> - ذو الفقار علي رسن الساعدي، نفس المرجع، ص 138.

<sup>3</sup> - عباس عبد الرزاق، المرجع السابق، ص 39.

## ب- الإلتزام المحاسبي

نص المشرع على مسك المحاسبة في المادة 20 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي تحيل إلى تطبيق المادة 152 من نفس القانون، والمواد من 65 إلى 75 من قانون الرسوم على رقم الأعمال والتي تؤكد على مسك المحاسبة وفق التشريع والتنظيم المعمول به، بحيث يلزم بتقديم الوثائق المحاسبية ونسخا من الأوراق والوثائق الخاصة بالإيرادات والنفقات التي من شأنها إثبات صحة ودقة النتائج المبينة في التصريح، وفيما يخص مسك السجل فجاءت أحكامه في المادة 83 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة 66 من قانون الرسوم على رقم الأعمال<sup>1</sup>.

يقع على كل مكلف بالرسم على القيمة المضافة<sup>2</sup> أن يمسك سجلا يوميا، يدون فيه بدون ترك بياض أو شطب لكل إيراداته ونفقاته المهنية أو مبلغ كل عملية من عملياته مع التمييز عند الإقتضاء بين تلك الخاضعة للضريبة وغيرها، ونفس الإلتزام يقع على منظمي الحفلات المدنين بالرسم بتقييد المداخل والإيرادات المقبوضة مقابل الإيجار وبرنامج الحفل.

الجدير بالملاحظة أن هذا السجل يشابه مع الدفاتر التجارية التي يلزم التجار بمسكها، فيمسك التجار الدفاتر التجارية عند اكتسابهم لصفة التاجر، ويكلفوا حسب النظام الجبائي

<sup>1</sup> - المادة من 83 ق ض م: " يلزم كل منتج أو حرفي أو تاجر بمسك سجل يقيده فيه إجباريا مبيعات الأدوات، المنتوجات أو المحاصيل التي تتجاوز قيمتها بالوحدة أو بالحصّة من الأدوات أو المنتوجات التي هي من نفس الصنف أو بالمحصول... " والمادة 66 من ق ر ر أ: " يتعين على كل شخص طبيعي يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة ولا يمسك عادة محاسبة تسمح بتحديد رقم أعماله، كما هو محدد في هذا القانون أن يمسك سجلات ذي صفحات مرقمة وموقع عليها من قبل مصلحة الضرائب التي يتبع لها، يقيدها في يوم بيوم، دون بياض أو شطب، مبلغ كل عملية من عملياته، مع التمييز عند الإقتضاء، بين العمليات الخاضعة للضريبة وغيرها...".

<sup>2</sup> بالنسبة للشخص الذي لا يمسك محاسبة في العادة أسقط المشرع عنه هذا الإلتزام ولكن قيده بالسجل الخاص، وفق ما جاء في فحوى المادة 66 من ق ر ر أ: " يتعين على كل شخص طبيعي يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة ولا يمسك عادة محاسبة تسمح بتحديد رقم أعماله، كما هو محدد في هذا القانون أن يمسك سجلات ذي صفحات مرقمة وموقع عليها من قبل مصلحة الضرائب التي يتبع لها، يقيدها في يوم بيوم، دون بياض أو شطب، مبلغ كل عملية من عملياته،...".

الخاضعين له إما بمسك محاسبة أو السجل الخاص، ويجب في كل الحالات الإحتفاظ بالسجل والدفاتر التجارية لمدة عشر (10) سنوات عند كل طلب من الإدارة للسماح بالإطلاع عليها<sup>1</sup>.

لكن الوثائق الحسابية تعد من أقوى الإثباتات المدعمة لصحة تصريحات المكلف إذا احترمت القوانين والأنظمة<sup>2</sup>، أي أن المحاسبة النظامية تعتبر وسيلة إثبات لفائدة المكلف وإذا قامت الإدارة برفضها يقع عليها عبء إثبات عدم صحتها أو قيمتها الثبوتية<sup>3</sup>. فحسب المادة 20 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: "يجب على الأشخاص المشار إليهم في المادة 17، أن يمسكوا محاسبة نظامية، طبقاً لأحكام المادة 152، وعليهم أن يقدموها، عند الإقتضاء، عند كل طلب لأعوان الإدارة الجبائية"، إذ لا بد من أن تكون ممسوكة وفقاً للقانون والتنظيم المعمول بهما.

فيجب على المؤسسة أن تقيّد العمليات المحاسبية وفقاً للنظام المحاسبي والمالي، يشمل في ذلك خاصة الكتاب اليومي الخاص بالعمليات والميزانية وجدول الحسابات والنتائج<sup>4</sup>. وأن تمسك المحاسبة وفقاً للمخطط الوطني للمحاسبة بصفة مفصلة وبالعملة الوطنية، وأن يصاحب كل قيّد مستند مؤرخ يؤيده. تلزم الشركات المذكورة في 169 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية بمسك محاسبة تحليلية، وتقديمها عند كل طلب يقدمه عون التحقيق عند القيام بالتحقيقات المتعلقة بالرقابة الجبائية<sup>5</sup>.

تتمثل الشروط الخاصة بمضمون المحاسبة في وجوب إتصافها بالصحة والصدق، فأما الصحة فتتمثل في وجوب تقييد كل العمليات المنجزة والمصاريف والإستهلاكات المالية والأرصدة والإيرادات وطبيعة الإمتيازات العينية وقيمتها، فلا تحمل أي خطأ أو إغفال أو شطب أو محو لأية

<sup>1</sup> - المادة 12 من ق. التجاري.

<sup>2</sup> - المواد من 9 إلى 11 من ق. التجاري.

<sup>3</sup> - خضر الشويكي، المرجع السابق، ص 42.

<sup>4</sup> - مروان الدزيري، التكلفة الجبائية لإنشاء وتسير المؤسسة في الجزائر، دار بلقيس، الجزائر، 2011، ص 36.

<sup>5</sup> - المادة 152-2 من ق ض م المعدلة بموجب المادة 8 من ق. المالية لسنة 2017.

معلومة أو عملية يقوم المكلف بمسكها. وتعد كثرة الإغفالات والأخطاء قرينة بسيطة على عدم صدقها مما يعرضها للرفض، فلا يعتبر الخطأ البسيط دليل على وجود التملص، بل أكد المشرع على كثرة وخطورة وتكرار هذه الأخطاء، لأن النظام المحاسبي ينظم حتى كيفية تصحيح الأخطاء والإغفالات<sup>1</sup>. ويظهر وجه الصحة أيضا في السلامة من الأخطاء المادية أو المحاسبية لأن أي خطأ متعمد من قبل المحاسب أو الشخص المكلف بمسكها يعرضه للمسؤولية الجبائية أو الجزائية<sup>2</sup>.

وترجع مسألة الصدق إلى المعنى بمسك المحاسبة فلا يكفي أن تكون صحيحة ودقيقة، لكن يجب أن تعبر على حقيقة الواقع بذكر كل العمليات والأرباح والمصاريف والنفقات التي قام بها المكلف بلا إضافة ولا نقصان، لأن المؤسسة المكلفة بالضريبة على دراية برجوع الإدارة إلى محاسبتها لتأسيس الحقوق الجبائية، وهذا ما يعكس قيمة المحاسبة الصادقة.

وتمتلك الإدارة سلطة تقدير صدق المحاسبة من عدمها، إذ منحها المشرع الحق في التحقيق بإتباع إجراءات معينة نص عليها في الجزء الثاني من قانون الإجراءات الجبائية تحت عنوان "إجراءات الرقابة على الضريبة"<sup>3</sup>، وإذا وجدتها الإدارة صحيحة ولكن غير مقنعة يجوز لها رفضها. مثلا إذا باعت مؤسسة منتجات ولم تدرجها في محاسبتها، وتقوم المؤسسة المشتريّة بتقييد هذه العملية في محاسبتها الخاصة، فترفض الإدارة محاسبة المؤسسة البائعة لأنها غير مقنعة بالرغم من صحة العمليات الحسابية تطبيقا للمادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية<sup>4</sup>، أو عندما تراجع محاسبة مؤسسة كبيرة فتجدها بحجم مؤسسة صغيرة، ولو كانت المحاسبة صحيحة فهذا لا يعني أنها غير قابلة للرفض في حالة عدم اقتناع الإدارة بها.

<sup>1</sup> - المادة 43 من ق إ ج ج: "عندما تتضمن المحاسبة أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة خطيرة ومتكررة في عمليات المحاسبة".

<sup>2</sup> - المادة 306 من ق ض م التي تعد السند القانوني لمخالفة المشاركة في إعداد أو استعمال وثائق أو معلومات غير صحيحة من قبل شخص تتمثل مهنته في مسك السجلات المحاسبية.

<sup>3</sup> - تنقسم إجراءات الرقابة على الضرائب إلى ثلاث: الرقابة على التصريحات والتحقيق الجبائي في التصريحات والتحقيق المصوب في المحاسبة.

<sup>4</sup> - المادة 43 من ق إ ج ج: "عندما لا تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة بسبب إنعدام الوثائق الثبوتية".

## ثانيا: الإلتزامات الجبائية الخاصة بالتحصيل

يقصد بتحصيل الضريبة مجموعة الإجراءات والقواعد المتبعة لنقل الضريبة من ذمة المكلف بها إلى الخزينة العمومية على أساس الواقعة المنشئة لها، بعد اختيار المادة الخاضعة وتقديرها وحساب مبلغها للوصول إلى آخر عملية وهي دفع الضريبة، والتي تعبر أيضا عن مجموع العمليات التي تستهدف تحويل قيمة الضريبة المستحقة من المكلف إلى الخزينة العمومية<sup>1</sup>؛ أي إنتقال العنصر المالي من المكلف بالضريبة لخزينة الدولة<sup>2</sup>.

وتتبع إدارة الضرائب قواعدا لتحصيل الضريبة، بحيث تختار كل ضريبة طريقة التحصيل المناسبة، التي تحقق كل من الإقتصاد في النفقات الجبائية والملائمة في تحديد مواعيد أدائها، بحيث تعمل الأنظمة الحديثة على الحد من حساسية المكلف بالضريبة اتجاه التزاماته بها.

تتمثل القواعد التي تضمن تحصيل الضريبة فيما يلي: الواقعة المنشأة للضريبة، طرق دفع الضريبة واستحقاقها وميعاد تحصيلها مع إقرار ضمانات تحصيل الضريبة<sup>3</sup>.

### 1- الواقعة المنشأة للضريبة

يحدد قانون ضريبي الواقعة المنشأة للضريبة، والتي يقصد بها المناسبة أو السلوك الموجب لحصول الدولة على الضريبة من المكلف بها<sup>4</sup>. ويحدد القانون مجموعة القواعد التي تطبق في كل حالة على كل مكلف بالضريبة إذا ما توافرت بالنسبة له شروط خضوعه لها<sup>5</sup>. وتعرف أيضا بأنها الظرف المادي الذي يرتب القانون على وقوعه استحقاق الضريبة<sup>6</sup>.

<sup>1</sup> -Christian de LAUZAININGHEIN et Marie-Hélène Stauble-de LAUZAININGHEIN, op.cit., p14.

<sup>2</sup> - رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، المرجع السابق، ص 198.

<sup>3</sup> - أحمد فنيديس، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، المكتبة المصرية للنشر والتوزيع، القاهرة، 2014، ص 40.

<sup>4</sup> - محمد علوم محمد علي المحمود، المرجع السابق، ص 74.

<sup>5</sup> - رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، نفس المرجع، ص 200.

<sup>6</sup> - يونس أحمد البطريق، مقدمة في النظم الضريبية، المرجع السابق، ص 237.

وفيما يتعلق بالضرائب المباشرة، تتمثل الواقعة المنشأة بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي في انتهاء السنة الميلادية. وإذا تعلق بدخول القيم المنقولة فالواقعة المنشأة لها هي توزيع إيراد القيم الخاضعة للضريبة؛ أي وضعه تحت تصرف مستحقيه. أما فيما يخص الأرباح الصناعية والتجارية والحرفية فهي في تحقق الربح في نهاية السنة المالية للمؤسسة. وأما فيما يخص الأجور والمرتبات فإن الواقعة المنشأة لها هي حصول الفرد على المرتب أو الأجر، أما أرباح المهن الحرة فيعتبر انتهاء السنة الميلادية هو الواقعة المنشأة للضريبة.

أما في الضرائب غير المباشرة فيعتبر اجتياز السلعة للحدود الإقليمية للدولة هي الواقعة المنشأة للضريبة على الإستيراد أو التصدير، كما يعتبر إنتاج السلعة هو الواقعة المنشأة للضريبة على الإنتاج وانتقال السلعة من مرحلة إلى أخرى من مراحل إنتاجها أو تداولها هو الواقعة المنشأة للرسوم على رقم الأعمال.

ويعتبر توثيق العقد الناقل للتصرف القانوني بنقل الملكية هو الواقعة المنشأة للضريبة على انتقال الملكية كرسوم التوثيق أو التسجيل، وبالنسبة إلى ضريبة الطابع فإن كتابة الوثائق أو المحررات المفروضة عليها الضريبة هي الواقعة المنشأة<sup>1</sup>.

وتعد الواقعة المنشأة للضريبة ذات أهمية كبيرة في تحديد شخص المكلف الذي ينشأ في ذمته دين الضريبة، كما يؤثر في تحديد معدل الضريبة إذا ما كان قد طرأ عليه تغير سواء بالزيادة أو النقصان بعد تحقق الواقعة المنشأة للضريبة. وفي هذا الصدد ثار إشكال حول مسألة اعتبار الواقعة هي المنشأة لدين الضريبة أو قرارات الإدارة الضريبية، إذ أن التشريع الفرنسي في مرحلة سابقة اعتبر أن القرارات الإدارية هي المنشأة لدين الضريبة، ولكن في فترة لاحقة وأمام ضعف حجة هذا الموقف تبدلت قناعته، وتم إقرار موقف التشريع الفرنسي الجديد، وأيده الكثير من الفقهاء بمخالفة

<sup>1</sup> - محمد عباس محرز، إقتصاديات الجباية والضرائب، المرجع السابق، ص 158.

الموقف الأول والإعتراف للواقعة المنشئة بصلاحياتها في إنشاء دين الضريبة بذمة المكلف بالضريبة، وهو ما أكده الفقيه لافاير حيث أعلن أن الواقعة المنشئة هي التي يترتب عليها استحقاق دين الضريبة في ذمة المكلف في حين لا يعدو أثر قرار الإدارة الضريبية إلا تحديد مقدار الدين فقط<sup>1</sup>.

إذ أن المكلف بالضريبة يلتزم بدفع الضريبة حسب معدلها وفقا لما هو قائم وقت تحقق الواقعة المنشأة لها بغض النظر عن صدور أي قانون جديد يقضي برفع المعدل أو تخفيضه. ويجب اتباع هذه القاعدة حتى في حالة إلغاء الضريبة كليا أو جزئيا. فيجب الإستمرار في تحصيل الضريبة بالنسبة للحالات التي تمت فيها الواقعة المنشأة لها قبل الإلغاء إلا إذا نص القانون الجديد صراحة بإلغاء الضريبة بأثر رجعي<sup>2</sup>.

فيما يخص مواعيد التحصيل فإن القانون يحدد موعدا لتحصيل كل ضريبة مراعيًا في ذلك من جهة مصلحة الخزينة في حصولها على الضرائب مرة واحدة، ومصلحة المكلفين من جهة أخرى من حيث الملائمة وإمكانية تقسيط مبلغ الضريبة ودفعها في أكثر الأوقات ملائمة بالنسبة إليهم<sup>3</sup>.

## 2- طرق التحصيل الضريبي

تختلف طرق التحصيل الضريبي تبعا لطبيعة الحقوق المراد تحصيلها، فالضرائب المباشرة قد تتخذ عدة صور من الدفع المباشر أو الإقتطاع من المصدر، وأما الضرائب غير المباشرة فإنها تدفع مع استهلاك السلعة أو الخدمة والتسجيل بمناسبة العملية المتعلقة به وحقوق الطابع بالإلصاق، وعموما تتنوع حسب فترة السداد والكيفية التي يتم بها السداد حسب ما يلي:

<sup>1</sup> - محمد علوم محمد علي المحمود، المرجع السابق، ص 78.

<sup>2</sup> - محمد عباس محرز، إقتصاديات الجباية والضرائب، المرجع السابق، ص 15.

<sup>3</sup> - أحمد فنيديس، المرجع السابق، ص 41.



أ- الدفع المباشر أو التوريد المباشر: إن القاعدة العامة في تحصيل الضريبة أن يلتزم المكلف بدفعها إلى إدارة الضرائب من تلقاء نفسه دون مطالبة من الإدارة بأدائها. إذ يقوم المكلف بدفع الضريبة المستحقة عليه إلى المصلحة المختصة مباشرة دون المرور بوسيط أو مكلف آخر، وهي الطريقة الأكثر شيوعاً. وحسب هذه الطريقة تخطر الإدارة الضريبية المكلف بمقدار الضريبة المستحقة عليه، ميعاد دفعها، والإجراءات التي يجب اتباعها بتوريد قيمة الضريبة إلى الجهة المختصة (قباضة الضرائب) في الميعاد أو المواعيد المحددة.

ويتبين من التوريد المباشر أن المكلف قد يدفع دفعة واحدة أو على عدة أقساط، بحيث يكون تقسيط دين الضريبة محددًا بنص قانوني، إذ لا خيار للإدارة أو المكلف فيه، كما قد يمنح القانون للإدارة الضريبية سلطة الإتفاق مع المكلف على عدد ومقدار ومواعيد الأقساط. وقد يتم التوريد المباشر للدين الضريبي من خلال قيام المكلف بلصق طوابع الدمغة، فبمجرد تحديد دين ضريبة الدمغة يقوم المكلف بالوفاء مباشرة بدين الضريبة عن طريق شراء طوابع الدمغة اللازمة ولصقها على العقود والشهادات والمحركات.

تعتمد الإدارة على أسلوب التصريح المباشر أو الذاتي وهو الأسلوب الأكثر ملاءمة للمكلف وعادة ما يكون إما شهرياً أو فصلياً. وبالتالي فهو يضمن العدالة بالنسبة للعبء الجبائي على المكلف باعتبار أنه أدرى بوضعية السيولة الخاصة به في الأجل القصير وترجم درجة الوعي الضريبي. حيث أن الإلتزام الضريبي يتمثل في جانبين جانب الإلتزام بالتصريح هذه الضريبة من قبل المكلف وجانب الإلتزام بالتسديد على ما صرّح به. ولا تتحمل الإدارة في هذه عملية التحصيل نفقات كبيرة<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> - رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، المرجع السابق، ص 202.

ب-الدفع غير المباشر: ويصطلح عليه الحجز أو الإقتطاع من المنبع، الذي يعد " تقنية تستعملها الإدارة لتحصيل الضريبة من شخص آخر غير المكلف لغرض محاربة التهرب الضريبي"<sup>1</sup>. ومقتضاها أن يقوم رب العمل (المكلف القانوني) الذي يدفع الدخل إلى المكلف بالضريبة بخضم قيمة الضريبة من الدخل قبل توزيعه، بحيث يستلم المكلف الفعلي دخلا صافيا من الضريبة؛ أي أن تحصيل الضريبة يتم هنا عند نشوء الدخل وليس عند استلامه<sup>2</sup>.

وعليه، يتطلب الإقتطاع وجود ثلاثة أطراف وهم الإدارة المستفيدة والمكلف بدفع الإقتطاع من دون تحمل قيمته والمكلف الذي يتحمل قيمته ولكن لا يُحمّله المشرع الدفع المباشر. وحدد تاريخ الإستحقاق بعشرين (20) يوم الموالية للشهر أو الثلاثي الذي يستحق فيه الدفع المتعلق بالضريبة على الدخل<sup>3</sup> أو على أرباح الشركات<sup>4</sup> أو الضريبة الجزافية الوحيدة<sup>5</sup> أو بالرسم على القيمة المضافة<sup>6</sup>.

ج-الأقساط المقدمة أو التسبيق على الحساب: تعتمد طريقة دفع الضريبة على أساس التسبيقات على الحساب بتقسيم مبلغ الضريبة على فترات زمنية متساوية، فيدفع في كل فترة زمنية قسط محدد. وقد نص المشرع على آجال التسبيقات:

ففيما يتعلق بالنظام الحقيقي للضريبة على الدخل، الذي يعتمد على تسبقتين تبدأ الأولى من 15 فيفري إلى 15 مارس والثانية من 15 ماي إلى 15 جوان بمبلغ 30% لكل

<sup>1</sup> - ناصر مراد، النظام الجبائي الجزائري الحديث (جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين)، المرجع السابق، ص 62.

<sup>2</sup> - محمد عباس محرز، إقتصاديات الجباية والضرائب، المرجع السابق، ص 158.

<sup>3</sup> - المادتان 121 و124 من ق ض م.

<sup>4</sup> - المادة 159-1 من ق ض م: " يلزم دفع الحقوق في العشرون يوما التي يلي الشهر أو الثلاثي الذي فيه الإقتطاعات من صندوق قابض الضرائب...".

<sup>5</sup> - المادة 356 ق ض م المعدلة بموجب المادة 14 من ق. المالية 2017.

<sup>6</sup> - المادة 88 من ق ر ر أ: " يقتطع الرسم على القيمة المضافة المستحق على العمولات التي يحصلها بائعو شبكات الرهان الرياضي الجزائري ويتم دفعه إلى الخزينة.... وفي أجل العشرون يوما من الشهر أو الثلاثي الموالي".

تسبقة من الحصص الضريبية المفروضة على المكلف عن طريق الجداول المتعلقة بالسنة الأخيرة التي وجبت عليه الضريبة<sup>1</sup>. ويتم الدفع على شكل تسبيقات مؤقتة و رصيد التصفية بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات بإحتساب التسبقة على الشكل التالي "مبلغ الضريبة للسنة السابقة لسنة الإستغلال مضروب في نسبة 30% فالحاصل يعتبر تسبيق أول"<sup>2</sup>، يتم دفع رصيد التصفية المستخرج من العلاقة التالية "ربح سنة الإستغلال مضروب في 25% وينقص من الحاصل مجموع التسبيقات الثلاثة المدفوعة"<sup>3</sup>. وبالنسبة للضريبة الجزافية الوحيدة المصرح بها تقديريا فإنه يكون الدفع ب50% في مرحلة التصريح وأما 50% المتبقية فإنه تقسم على قسمين الأول من 1 إلى 15 سبتمبر والثاني من 1 إلى 15 ديسمبر<sup>4</sup>.

ليتخذ رصيد التصفية ثلاثة وضعيات<sup>5</sup>، فإما أن يكون مجموع التسبيقات يساوي مبلغ الضريبة المستحقة فلا ينتج في هذه الحالة رصيد التصفية، وتتعلق الثانية بمجموع التسبيقات أصغر من مبلغ الحصة المستحقة فيصير رصيد موجبا<sup>6</sup>، وبالتالي يجب عليه دفع الرصيد المتبقى، وفي الأخيرة يتجاوز مجموع التسبيقات المدفوعة مبلغ الضريبة المستحقة فيعتبر الرصيد سالبا فيستطيع المكلف إسترجاع الرصيد أو يعتبره كتسبيق للسنوات القادمة<sup>7</sup>، لذلك يعتبر الدفع بعد أجل التسبقة دفعا متأخرا يطبق عليه غرامة التأخير<sup>8</sup>، إلا إذا صادف اليوم الأخير يوم عطلة قانونية فإنه فإنه يؤجل الدفع لأول يوم عمل يليه.

1 - المادة 356 من ق ض م.

2 - المادة 356-2 من ق ض م.

3 - ناصر مراد، النظام الجبائي الجزائري الحديث (جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين)، المرجع السابق، ص 81.

4 - المادة 365 من ق ض م.

5 - نصت عليها المادة 364-1 من ق ض م.

6 - أي أنه يوجد فرق بين مجموع التسبيقات صغير ومبلغ الحصة الضريبية كبير يتمثل في قيمة معينة، مثلا مجموع التسبيقات 25.000 دج ومبلغ الحصة المدين بها 10.000 دج فالفرق بينهما هو 15.000 دج.

7 - المادة 356-5 من ق ض م.

8 - المادة 355-2 من ق ض م.

يجوز إتباع طريقة الدفع بواسطة التسبيقات في مجال الرسم على القيمة المضافة لكل من يتوفر على إقامة دائمة ويمارس نشاطا لمدة ستة (6) أشهر على الأقل، وبطلب منه بدفع الرسم على أقساط مسبقة<sup>1</sup>. وتسديد يكون شهريا بنسبة 1/12 على أساس رقم أعمال المصرح به في السنة الماضية لمبلغ 7% أو 17% ويجب التسوية قبل 30 أبريل من السنة الموالية.

**د- الدمغة والطابع:** تتم بعملية الإلصاق على المحررات. يتولاها المكلف بنفسه بحيث يقوم بدفع قيمة هذه الطوابع ويقوم بائعوها بتوريد حصيلتها إلى مصلحة الضرائب<sup>2</sup>. وهذه الطريقة لا تتعلق إلا ببعض التصرفات التي يوجب القانون استعمال ضريبة الدمغة.

**هـ- أسلوب الرزنامة أو الجدولة الإتفاقية:** تساعد هذه الطريقة المكلف الذي ترتبت عليه ديون جبائية تفوق قدرته التكليفية، لذلك يتقدم للمصالح الجبائية بطلب يبرر فيه عدم قدرته على التسديد الفوري الكامل لهذه الديون والناجحة في أغلب الأحيان عن عمليات المراقبة أو التفتيش، التي يتم إجراؤها على دخل المكلف وثروته، فيتم بذلك إبرام عقد مضمونه تسديد مجدول.

**و- التحصيل من خلال الإتفاقيات الجبائية الدولية:** لمتابعة كبار المتهربين الدوليين في عمليات تحويل ونقل ثرواتهم من بلد إلى آخر، ويعد من الأساليب الحديثة في الأنظمة الجبائية<sup>3</sup>، غير أنه يتصادم بالأنظمة الجبائية الوطنية ولا سيما بالنسبة للدول التي لم تنظم للإتفاقيات الجبائية الدولية.

**ي- الدفع الإلكتروني:** لقد سمح مشرعنا بالتصريح الإلكتروني وكذا الدفع الذي يتم عن طريق الأنترنت<sup>4</sup>، ومن خلال المادة 68 من قانون المالية لسنة 2017 يمكن للمكلف بالضريبة دفع ما عليه من الضرائب عن طريق الأنترنت، وقد تم إطلاق البوابة الإلكترونية "جبايتك" للتصريح

<sup>1</sup> - المادة 102 من ق ر ر أ.

<sup>2</sup> - محمد عباس محرز، إقتصاديات الجباية والضرائب، المرجع السابق، ص 159.

<sup>3</sup> - رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، المرجع السابق، ص 203.

<sup>4</sup> - المادة 164 ق ض م و المادتين 15 و 23 جاء المشرع في قانون المالية التكميلي لسنة 2008 بطريق الدفع الإلكتروني على أن تطبق عن

طريق التنظيم.

والدفع الضريبيين عن بعد بالنسبة للمتعاملين الإقتصاديين التابعين لمديرية كبريات المؤسسات يوم 18 ديسمبر 2016، إذ شملت في مرحلة أولى مؤسسات وطنية كبرى على غرار سونا طراك والجوية وشركات تأمين و13 بنكا<sup>1</sup>.

وعليه، إذا كان الملتزم الجبائي لا يملك خيار التماطل، فيما يتعلق بالضرائب المحجوزة من المنبع، فإنه وعلى العكس من ذلك، يمكنه المراوغة، بشأن الضرائب التي يتم تحصيلها بناء على تصريح مقدم من قبل المكلف بالضريبة<sup>2</sup> أو عن طريق أسلوب التسيقات. لا يتحمل المكلف بالضريبة المسؤولية إلا إذا خالف أحكام التشريع الجبائي، ومبدئياً تبدأ من تاريخ اكتساب صفة المكلف التي آلت إليه بموجب تحقق الواقعة المنشئة لدين دفع الضريبة. وبغض النظر عن السبب الذي أدى به لعدم الدفع المكيفة على أساس أنها مخالفة لأحكام التشريع الضريبي.

### المطلب الثاني: صفة المكلف بالضريبة المخالف لأحكام التشريع الضريبي

ليتحمل مبدئياً المسؤولية إذا ما خالف الإلتزامات المنصوص عليها في القانون الضريبي والقانون التجاري، فطبيعة هذه مسؤولية تتحدد بين صفته كمسؤول مسؤولية شخصية (الفرع الأول) كأصل عام، أو قد يُلحق بالغير في حالات خاصة هذه المسؤولية (الفرع الثاني).

### الفرع الأول: المسؤولية الشخصية للمكلف بالضريبة

إن صفة المكلف بالضريبة نتيجة أفرزتها العلاقة الضريبية التي نشأت بموجب القانون، وفي هذه الرابطة يعد المكلف مدينا، ويتحمل عبء تسديد الدين الناشئ عن إلتزام قانوني سببه ممارسة نشاط أو حصوله على دخول يكون مشمولاً بنطاق سريان أحكام القانون الضريبي<sup>3</sup>، وهنا

<sup>1</sup> - <https://www.jibayatic.dz/presentation.html>

<sup>2</sup> - ماء العينين الشيخ الكبير، الآجال في تحصيل الديون الضريبية (شروح عملية ومقارنة)، مكتبة الرشاد سطات، المغرب، 2014، ص 20.

<sup>3</sup> - محمد علوم محمد علي المحمود، المرجع السابق، ص 81.

يجب التمييز بين المكلف عن دافع الضريبة، لتفرض على مكلف محدد بذاته، وفي حالات أخرى قد لا يدفعها بصفة شخصية بل تؤول مهمة دفعها لشخص آخر يسمى بالمدين بها<sup>1</sup>.

### أولاً: الشخص الخاضع للضريبة

يحدد القانون الضريبي بموجب أحكامه الأشخاص المخاطبين به بغض النظر عن كونهم أشخاص طبيعيين أو معنويين؛ بمعنى يبيّن الأشخاص الملزمين بأحكامه والمتمتعين بالحقوق التي يقرها لهم. ويتم ذلك في إطار قوانين الضرائب المتمثلة في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وإما قانون الضرائب غير المباشرة وإما قانون الرسوم على رقم الأعمال أو قانون التسجيل أو قانون الطابع، وحتى قانون الإجراءات الجبائية، وكذا مختلف قوانين المالية السنوية والتكميلية.

### 1- المكلف بالضريبة شخص طبيعي

يقصد بالشخص الطبيعي الإنسان، وحياته تبدأ منذ ولادته حياً، كبداية تمتعه بالشخصية القانونية، وتنتهي بوفاته، لذلك فالولادة والحياة هما ركنا اكتساب الإنسان لشخصيته القانونية. ومتى توافرت فيه شروط الخضوع للضريبة سواء أكان هذا الشخص ذكراً أم أنثى بالغاً أم قاصراً، وسواء كان وطنياً أو أجنبياً<sup>2</sup>، يقع عليه ما يربّبه عليه القانون الضريبي من مختلف الضرائب.

وفي هذا يثور التساؤل المتعلق بأهلية الشخص الطبيعي حول تحمل الإلتزام الضريبي الخاص بدفع ما عليه من الحقوق الجبائية، فإذا كانت الأهلية في مفهومها العام تعني صلاحية الشخص لاكتساب الحقوق وتحمل الإلتزامات، وهي بهذا المعنى نوعين: أهلية وجوب وأهلية أداء.

<sup>1</sup> - محي محمد سعد، المرجع السابق، ص 178.

<sup>2</sup> - ذو الفقار علي رسن الساعدي، المرجع السابق، ص 65.

بالنسبة لأهلية الوجوب فالأمر يخرج عن أن الشخص في تلك المرحلة لا يكون قادرا على ممارسة تصرفات ممكنة الخضوع؛ أي استنادا إلى مفهوم أهلية الوجوب الذي يعني أنها تثبت للإنسان منذ ولادته، فهو غير قادر على التصرف أو ممارسة نشاط ممكن أن يكون خاضعا للضريبة، ولكن بالإمكان تصور الوضعية التي يؤول فيها للصغير تركة فهو مؤهل لاكتساب ما يأتيه من حصة مورثه، وبالتالي يكون خاضعا للضريبة عن ما آل إليه من خلال من ينوب عنه قانونا. وأما أهلية الأداء فيراد بها صلاحية الشخص لاستعمال الحقوق التي تمتع بها والإعتماد على ذاته في تادية التزاماته؛ وهو بمعنى آخر صلاحية الشخص لصدور عمل قانوني منه على وجه يعتد به من الناحية القانونية<sup>1</sup>.

وبالنسبة للحل الذي تتبناه التشريعات الضريبية لا يتعد عن ما جاء في القانون المدني فهذه نصوص قانون الضريبة المباشرة، وفيما يتعلق بالقصر فإن الشخص الذي يكفلهم يكون مسؤولا جنائيا عن تقديم التصريح عن وضعيتهم، ونفس الحكم بالنسبة للذين معه والمعتبرين في كفالتهم، وكذلك الأولاد الذين تحت كفالتهم إذا قل عمرهم عن سنة 18 أو عن 25 سنة إذا كانوا يزاولون دراستهم<sup>2</sup>.

ويخضع للضريبة على الدخل الإجمالي كل من الأشخاص الطبيعيين الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر، وكذا الأشخاص غير المقيمين بالجزائر والذين يحصلون على مداخيل ذات مصدر جزائري، والأشخاص من جنسية جزائرية أو أجنبية الذين يحصلون في الجزائر على أرباح أو مداخيل يعود فرض الضريبة عليها إلى الجزائر بموجب اتفاقية دولية خاصة بازواجية فرض الضريبة، وكذلك الشركاء في شركات الأشخاص والشركات المدنية المهنية<sup>3</sup>، ويستثنى السفراء والأعوان

<sup>1</sup> - محمد علوم محمد علي المحمود ، المرجع السابق، ص ص 96-97.

<sup>2</sup> - المادة 6-1 من ق ض م .

<sup>3</sup> - يضاف لهؤلاء كل من الأعضاء في الشركات المدنية بشرط أن تكون منظمة على شكل شركات الأسهم وقانونها الأساسي ينص على المسؤولية غير المحدودة للشركاء فيما يخص ديون الشركة، والأعضاء في شركة المساهمة الذين لهم المسؤولية التضامنية وغير المحدودة فيها، والمسيريون ذوي الأغلبية

الدبلوماسيون والقنصليون من جنسية أجنبية عندما تمنح بلدانهم نفس الإمتيازات للأعوان الدبلوماسيين والقنصليين الجزائريين، ويعفى أيضا الأشخاص الذين لا يزيد دخلهم الصافي الإجمالي السنوي عن 120.000 دج<sup>1</sup>.

## 2- المكلف بالضريبة شخص معنوي

إذا كان الشخص المعنوي عبارة عن اجتماع عدة أشخاص وأموال من أجل تحقيق هدف أو غاية معينة، يتولد من هذا الاجتماع كائن قانوني، يتمتع بالإستقلال عن الأشخاص الذين ساهموا في تكوينه أو قدموا أموالا لذلك. فالشخص المعنوي هو ذلك الشخص المتمتع بنظام قانوني خاص، ونظرا لطبيعته وخصوصيته فإنه يخضع لنظام ضريبي يتماشى معه<sup>2</sup>. إذ يدخل في مفهوم الأشخاص المعنوية المكلفون بالضريبة على أرباح الشركات، كل من شركات الأموال كشركات المساهمة وشركات ذات المسؤولية المحدودة والمؤسسات ذات الشخص الواحد ذات المسؤولية المحدودة والمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري والشركات المدنية.

وتكلف أيضا شركات الأشخاص متى اختارت الخضوع للضريبة على أرباح الشركات. لكن قد تلتزم الشركات ببعض الإلتزامات الخاصة من بينها إرسال نسخة من العقد وكل تعديل له إلى مفتشية الضرائب، ومسك دفتر مرقم الصفحات وموقع يتضمن بتسلسل مبلغ مختلف عمليات المتعلقة بالشراء والأتعاب والإيجار، وتلتزم أيضا بتقديم تصريح خاص مرفق مع كشف مفصل للمبالغ التي دفعتها المؤسسة للغير<sup>3</sup>.

في الشركات ذات المسؤولية المحدودة ومسيرة شركات التوصية فيما يخص المكافآت عن وظائفهم، والمساهمون في شركات الأموال فيما يتعلق بأرباح الأسهم والأتعاب والنسب المتوية من الربح. للمزيد من التفصيل يجب الرجوع للمواد من 3 إلى 6 من ق ض م.

<sup>1</sup> - المادة 104 من ق ض م المعدلة بموجب ق. المالية لسنة 2008.

<sup>2</sup> - محمد علوم محمد علي الحمود، المرجع السابق، ص 94.

<sup>3</sup> - المواد 161 و162 و181 من ق ض م.



يُعين للشخص المعنوي الذي لا يمتلك إقامة بالجزائر ويحقق فيها مداخيل ممثل له يسكن بالجزائر، ويكون مؤهلاً قانوناً للقيام بجميع الإجراءات التي يخضع لها الشخص المعنوي الخاضع للضريبة على أرباح الشركات، بما فيها التأسيس والتحصيل لهذه الضريبة عوض الشخص المعنوي المعني، وبخصوص مسألة التمثيل القانوني للشخص المعنوي من قبل شخص طبيعي ينوب عنه في النهوض بالالتزامات الشخص المسؤول أمام إدارة الشركة، وتضيف المادة 149 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أنه في حالة تعذر تعيين ممثل له يدفع الضريبة والغرامات المرتبطة بها الشخص الذي يتصرف بإسم الشخص المعنوي الذي ليس له إقامة بالجزائر<sup>1</sup>.

إلا أنّ المشرع بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2009 استبعد أن تتكفل المؤسسات والهيئات العمومية والمؤسسات الخاضعة للقانون التجاري بالضرائب والحقوق والرسوم المستحقة في إطار تنفيذ عقد يقع قانوناً على عاتق الشريك الأجنبي<sup>2</sup>، مما يحمل المؤسسة الأجنبية المسؤولية الشخصية في الوقت الحالي لتحمل الدين والعقوبة بدل الشخص الوطني المتعاقد معه.

من كل ما تقدم، يمكن تعريف المكلف بالضريبة بأنه الشخص طبيعياً كان أو معنوياً، الملزم قانوناً بدفع مبلغ الضريبة إلى الخزينة الممثلة في الإدارة الجبائية، ويكون مبدئياً مسؤولاً بصفة شخصية عن كل ما تفرزه العلاقة الضريبية من الإلتزامات بما فيها دفع الحقوق الجبائية، التي فرضت عليه بمناسبة ممارسته نشاط حقق له ربح أو دخل، وتجاوز هذا الأخير الحد الأدنى المضمون للمعيشة ما لم يكن من الفئات المعفاة بموجب نص قانوني أو تطبيقاً لقاعدة المعاملة بالمثل.

<sup>1</sup> - المادة 149-2 من ق. ض. م: "... وإذا تعذر ذلك فإن الضريبة على أرباح الشركات والغرامات المرتبطة بها عند الإقتضاء يدفعها الشخص الذي يتصرف باسم الشخص المعنوي الذي ليست له إقامة بالجزائر".

<sup>2</sup> - المادة 31 من ق. المالية التكميلي لسنة 2009.

## ثانيا: مبدأ شخصية الضريبة

يقع على المكلف بالضريبة عبء القيام بتسديدها شخصيا متى اكتسب هذه الصفة، وهنا يتحول من مجرد مكلفا بالضريبة إلى مدينا بدفعها للإدارة الجبائية. فإن كان مبدأ شخصية الضريبة<sup>1</sup> يقصد به أن تدفع الضريبة من طرف المكلف بها شخصيا، فهل تنقضي بوفاته أم أنها تنتقل مسؤولية التصريح والدفع إلى الورثة؟

ولتوضيح أكثر نحلل مسألة وفاة المكلف بالضريبة التي تطرح إشكالا فيما يتعلق بشخصية العقوبة قياسا على شخصية الضريبة. إذ تقتضي الإجابة على هذا التساؤل الرجوع للمادة 327 في فقرتها الثانية من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الذي جاء فيها: " تشكل الضرائب التي يتم تأسيسها بعد وفاة المكلف بالضريبة، بمقتضى هذه المادة وكذا جميع الضرائب المستحقة على الورثة من تبعة الوارث، دينا يخصم من أصول التركة بالنسبة لتحصيل حقوق نقل الملكية عن طريق الوفاة"، وعلى أساسه يمكن القول بأن ورثة المكلف بالضريبة، يمكن أن يلحقهم إلتزام دفع جميع الضرائب التي على مورثهم المدين الأصلي بها.

وما يستنتج أيضا أن الضريبة تعتبر دين في ذمة المكلف المتوفى، ويجب تسديد الدين من أصول التركة قبل توزيعها على الورثة تطبيقا للقاعدة الشرعية " لا تركة إلا بعد سداد الديون"، وليس من دخل الورثة الشخصي لخضوع الضريبة إلى مبدأ الشخصية<sup>2</sup>. وبدورها العقوبة الجبائية اللاحقة بالضريبة تعد دينا لا بد من تصفيته من التركة قبل توزيعها على الورثة.

<sup>1</sup> - Christian de LAUZAINGHEIN et Marie-Hélène Stauble-de LAUZAINGHEIN, op.cit., p 13 : «Fait de prendre en compte dans le calcul de l'impôt non seulement la matiere imposable mais aussi la situation personnelle du contribuable dans un but de justice et/ou d'interventionnisme ».

<sup>2</sup> - ناصر مراد، الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة 1992-2003، منشورات بغداددي، بدون سنة نشر، ص48: " الضريبة على الدخل

الإجمالي ضريبة شخصية حيث تراعي الوضعية الشخصية للمكلف بالضريبة ".

ويلزم ذوي حقوق المكلف بالضريبة المتوفى بتقديم المعلومات الضرورية لإعداد الضريبة في أجل ستة (6) أشهر من تاريخ الوفاة<sup>1</sup>، وهنا تلحق المسؤولية بهم كلهم أو فقط الموقعين على التصريح بالميراث، ويلحق المشرع بمسؤولية تحمل العقوبات المستحقة عند الإقتضاء<sup>2</sup>. وفي حالة "عدم التصريح بالتركة في أجل ستة (6) أشهر يتعرض ذوو الحقوق لتطبيق عقوبات الوعاء"<sup>3</sup>.

وفي الأخير، قد يحدث أن يكلف المكلف شخصيا أو غيره لأسباب يحددها القانون بدفع الضريبة، وهو ما يعرف بالإستثناءات على مبدأ الشخصية، والذي يدخل ضمن مفهومها مسؤولية الغير. وهنا يطرح تساؤلا حول امكانية وقوع جريمة بفعل الغير؟ والأصل في قانون الضرائب أنه ينشئ علاقات ضريبية على عاتق شخص معين ملزم بالسداد، إلا أنه قد يعهد هذا الشخص إلى غيره السداد كما في حالة توكيل المهمة للمحاسب القانوني مثلا بتقديم الإقرار والدفع؟

يفرق هنا الفقه بين أن يكون المكلف قاصرا وقام الغير بهذا العمل نيابة عنه، وبين ما إذا كان المكلف بالغا وطلب من الغير القيام بهذا العمل، إذ يرى بعض الفقه<sup>4</sup> في حالة ما إذا كان المكلف شخصا قاصرا، أن الممثل القانوني للقاصر هو المسؤول عن الجريمة، لأن هو الذي يقوم نيابة عن القاصر الذي يمثله بجميع الأعمال المتعلقة به، وعلى العكس من ذلك يرى البعض مسؤولية ناقص الأهلية مع الممثل القانوني عن الجريمة التي وقعت لأنه هو المستفيد من هذه الجريمة. يرى البعض الآخر عكس هذا الرأي ويذهب إلى أن المسؤولية في الجريمة الضريبية مسؤولية شخصية وليست مسؤولية مادية تعتمد على الفائدة المحققة من عدمها، فالممثل القانوني هو المسؤول عن

<sup>1</sup> - المادة 196-6 من ق ض م.

<sup>2</sup> - المادة 133-2 من ق ض م والمادة 98 من ق ر أ.

<sup>3</sup> - Yves SAINTE-AURE, Paiement et recouvrement de l'impôt, éd. Liaisons, 1999: « En cas de non-dépôt de la déclaration de succession dans ce délai de six mois, il est fait application des pénalités d'assiette » et voir aussi Jean-Pierre CASIMIR, Contrôle fiscal (Droits, garanties et procédures), Groupe Revue Fiduciaire, 7 éd., 2000, pp75-76.

<sup>4</sup> - أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1990، ص 144.

هذه الجريمة، وذهب البعض الآخر إلى أن ناقص الأهلية يعد شريكا مع الممثل القانوني بوسيلة من وسائل الإشتراك، وهي التحريض أو الإتفاق أو المساعدة حسب الأحوال<sup>1</sup>.

إلا أن المتفق عليه أن الممثل القانوني هو الفاعل الأصلي للجريمة الضريبية التي تقع بمخالفته للإلتزامات الضريبية المفروضة عليه. أما ناقص الأهلية فلا يسأل إلا عن اشتراك في الجريمة يرتكبها الممثل القانوني متى توافرت لدى ناقص الأهلية وسيلة من وسائل الإشتراك، وقام بفعل من أفعال الإشتراك، وإذا أهمل الغير في القيام بهذه الإلتزامات يكون المكلف أو الشخص الملقى عليه الإلتزام هو وحده المسؤول عن هذه المخالفة باعتباره فاعلا أصليا<sup>2</sup>.

### الفرع الثاني: مسؤولية الغير

قد يخرج استثناء أن لا يتحمل المكلف بالضريبة المسؤولية الجبائية بموجب القانون، سواء بصفة شخصية ونهائية، وهنا لا بد من التمييز بين الحالة التي يكون فيها مسؤولا بالتضامن مع الغير أو تنقل المسؤولية كلية للغير. والمعلوم أن مسؤولية الغير تعتبر مسؤولية أصلية وليست تضامنية، إذ قررها المشرع صراحة في عدة نصوص من التشريع الجبائي، فيقصد بها أن يتحمل عبء الضريبة شخص غير المكلف الأصلي لوجود عدة اعتبارات؛ قد ترجع لطبيعة بعض العلاقات أو لوظيفة الغير المتمثلة في العمل المحاسبي.

### أولا: المسؤولية المرتبطة بطبيعة بعض العلاقات

إن بعض العلاقات قد ينجر عنها تحميل الغير كامل المسؤولية الجبائية، ومن أمثلة ذلك المسؤولية المقررة حسب طبيعة بعض العلاقات، كتلك الناتجة عن العلاقة الدائنية أو تلك الناتجة عن نص قانوني صريح.

1 - ياسر حسين بهنس، الجرائم الضريبية، مركز الدراسات العربية، 2015، القاهرة مصر، ص 111.

2 - ياسر حسين بهنس، نفس المرجع، ص 112.

يقع على البنوك وشركات القرض من المدينين بالفوائد إلتزام تقديم جدول يُبين فيه مجموع المبالغ التي يقرر على أساسها الإقتطاع من المصدر والمبلغ المستحق الذي يتم الوفاء به على الفور، فإذا خالف الدائن هذا الإلتزام يتحمل دفع العقوبة، وإذا كان الإقتطاع من المصدر فإن المدين من يتحمل العقوبة<sup>1</sup>.

وتتمثل هذه الحالة في مسؤولية بعض الأشخاص عندما لا تكون الإدارة قادرة على القيام بمتابعات فعّالة تجاه مرتكبي الغش أو مخالفة القانون، وهم مالكو البضائع فيما يخص المخالفات المرتكبة من قبل أعاونهم أو مندوبهم، والآباء فيما يخص أفعال أولادهم القصر غير الراشدين والساكين عندهم، ويتحمل المالكون أو المستأجرون الرئيسيون الغش المرتكب في دورهم وفي بساينهم المسوّرة والأماكن الأخرى التي يشغلونها شخصيا، وكذا الناقلون للبضائع المنقولة بصفة غير قانونية<sup>2</sup>.

### ثانيا: مسؤولية المكلف بالمحاسبة

تظهر أهمية المحاسب في التصريح السنوي الذي تقدمه المؤسسة إلى إدارة الضرائب، فيذكر فيه إسم ولقب المحاسب أو المحاسبين والخبراء المكلفين بمسك المحاسبة وعناوينهم، مع ذكر طبيعة عملهم في المؤسسة كأجراء أو مكلفين بعمل محدد. إذ يمكن للمؤسسة الواحدة أن يكون لها محاسب أو أكثر، مستخدم لديها أو خبير يعمل لحسابه الخاص.

يعتبر التشريع الجبائي عدم تحرير المحاسبة القانونية من الممارسات التديسية<sup>3</sup>، التي تستوجب تطبيق زيادات النقص في التصريح. ويعاقب على المشاركة في إعداد أو استعمال وثائق

<sup>1</sup> - المادة 134 - 2 من ق ض م.

<sup>2</sup> - نص المشرع في المادة 529 من ق ض غ م على: " يكون الأشخاص الآتي بيانهم مسؤولين عن المخالفات المشار إليها في المواد من 523 إلى 527 من هذا القانون ومكلفين بهذه الصفة بالرسوم والغرامات المالية والمصاريف....".

<sup>3</sup> - المادة 12 من ق. المالية 2006 المعدلة للفقرة الثانية من المادة 193 من ق ض م.

أو معلومات يثبت عدم صحتها، من قبل وكيل أعمال أو خبير وبصفة عامة من قبل كل شخص أو شركة تتمثل مهنتها في مسك السجلات المحاسبية أو في المساعدة على مسكها لعدة زبائن، بغرامة جبائية تحسب بحسب تكرار المخالفة حسب الفقرة الأولى من المادة 306 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، بحيث يلزم كل من المخالف وزبونه بدفع الغرامة بالتضامن.

وعليه، يجب تحديد مهمة المحاسب مع منحه رخصة إدراج ملاحظاته، وإلا تحمل مسؤولية الخطأ أو المناورة التدليسية جبائيا وحتى جزائيا. وتكمن المسؤولية الجبائية للمحاسب في تحمل جزاءات جبائية بصفة منفردة أو بالتضامن مع المؤسسة، وقد تكيّف مخالفته على أساس جريمة جبائية يتابع عليها جزائيا. وكل مخالفة لمنع ممارسة مهنة وكيل أعمال أو مستشار جبائي أو خبير أو محاسب ولو بصفة مسير أو مستخدم المفروض على الأشخاص الذين تثبت إدانتهم بالإعداد أو المساعدة على إعداد حسابات ختامية وجرود وحسابات ووثائق غير صحيح، أيا كانت طبيعتها من تلك التي يستظهر بها لتحديد أسس الضرائب والرسوم المستحقة على زبائنهم، يعاقب عليها بغرامة جزائية مبلغها من 300 دج إلى 3000 دج<sup>1</sup>.

### المبحث الثاني: ضمانات أداء الإلتزامات الجبائية

بما أن النظام الجبائي نظام تصريحي يصرح المكلف ويدفع مستحققاته الجبائية لدى قابض الضرائب، فكان من المنطقي أن تكون هناك رقابة لتلك التصريحات وهي رقابة بعدية<sup>2</sup>، فأيّ نظام مالي أو إداري لا تتوفر فيه رقابة صحيحة فعالة ومنظمة يعتبر نظاما ناقصا<sup>3</sup>، فيمكن القول بأن

<sup>1</sup> - المادة 306 من ق ض م.

<sup>2</sup> - منصور بن اعمارة، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة، 2011، الجزائر، ص 11.

<sup>3</sup> - محمد هو و منور أوسرير، محاضرات في جباية المؤسسات، مكتبة الشركة الجزائرية، الجزائر، 2009، ص 201.

الإدارة الجبائية تمتلك بمقتضى القانون سلطة وحق مطلق في إجراء الرقابة والتحقيق، بينما يعترف بالمقابل للمكلفين بالضريبة بالضمانات المنصوص عليها قانوناً<sup>1</sup>.

ومن هذا المنطلق يجب دراسة الرقابة الجبائية كضمانة للإدارة الجبائية والتي يجب أن تكون في إطار القانون، وإلا كانت خارقة لحقوق المكلفين في مطلب أول على أن يخصص الثاني لضمانات التحصيل.

### المطلب الأول: ضمانات ممارسة الرقابة الجبائية

بما أن غالبية الضرائب تؤسس على أساس التصريحات التي يقوم المكلفين باكتتابها بمعرفتهم، وتتطلب العدالة الضريبية الصدق وسلامة هذه البيانات، وتبعاً لذلك نتج حق الإدارة وسلطتها في فحص ورقابة كل عناصر الوعاء الضريبي، وبموجبه يتم التحقق من سلامة ما جاء بالتصريحات من بيانات ووثائق حتى يتم الفرض الضريبي على أساس العدالة<sup>2</sup>.

فلا بد من إعطاء تعريف للرقابة الجبائية أولاً (الفرع الأول)، ومن ثم بيان أنواعها وضمانات ممارستها في إطار القانون (الفرع الثاني).

### الفرع الأول: مفهوم الرقابة الجبائية

إذا كانت الرقابة عبارة عن مجموعة تقنيات تستعمل في جميع الميادين، وتقوم بتسهيل وتحسين وأخذ القرارات، للتعرف على الأخطاء من خلال تصحيحها وعدم المطابقة المحاسبية، وكذا اكتشاف التلاعبات والإختلاسات ومعالجتها، وكذلك وضع المعايير وتقييم الأداء<sup>3</sup>؛ بمعنى آخر هي مطابقة الأشخاص ذوي النية الطيبة في تصريحاتهم إضافة إلى تقديم معلومات خاصة

<sup>1</sup> - منصور بن اعمارة، الضريبة على أرباح الشركات، ط2، دار هومة، الجزائر، 2011، ص 83.

<sup>2</sup> - محي محمد سعد، المرجع السابق، ص 204.

<sup>3</sup> - منصور بن اعمارة، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، المرجع السابق، ص 11.

بنشاطهم، ونظرا لأن هذه الأخيرة تحمل الخطأ وعدم الدقة لذا يجبر المكلف على تصحيح أخطائه والخضوع للرقابة<sup>1</sup>. فإن الرقابة الجبائية هي تلك الإجراءات التي يقوم بها العون الجبائي الذي له رتبة "مفتش" على الأقل للتحقق من مدى صحة ومصداقية المحاسبة سواء من حيث الشكل أو المضمون، ومن خلالها يقيم نوعية المحاسبة في الشكل والمضمون لأي مؤسسة<sup>2</sup>، أو هي السلطة المخولة للإدارة الضريبية لضبط أمور الشخص الطبيعي أو المعنوي بشكل يتماشى مع أحكام وأهداف القانون<sup>3</sup>.

ويجب أن يكون المحقق حاملا بطاقة إنتداب تسلم له من المديرية العامة للضرائب تبين صفته. والتي تهدف لاكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التهرب من دفع الضريبة، فهي تعتمد أساسا على التصريحات المقدمة من طرف المكلفين إلى المصالح الجبائية، وتحتوي هذه التصريحات على المعلومات الأساسية واللازمة التي تحدد أسس الأوعية الضريبية<sup>4</sup>.

وقد قدمت للرقابة الجبائية عدة تعاريف لعل أهمها تعريف النظرية الكلاسيكية التي تعتبرها فحص منتظم وشامل لجميع سجلات ووثائق المؤسسة لغرض تحقيق مجموعة من الأهداف، وأما تعريف النظرية الأنجلوساكسونية فهي فحص السجلات والتقارير المالية للمنشأة بغرض التعبير عن مدى إخلاص طريقة لا عرض المعلومات، التي تتضمنها تلك التقارير ويتم الفحص وفقا لطرق مسطرة مما يضمن للعمل المنجز درجة عالية من الإمتياز. ويراها البعض بأنها فحص التصريحات وكل السجلات الوثائق والمستندات الخاصة بالمكلفين، مهما كانت شخصيتهم الجبائية، وذلك

<sup>1</sup> - منصور بن اعمارة، الضريبة على أرباح الشركات، المرجع السابق، ص 84.

<sup>2</sup> - المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، منشورات 2013، ص 8.

<sup>3</sup> - ذو الفقار علي رسن الساعدي، المرجع السابق، ص 172.

<sup>4</sup> - منصور بن اعمارة، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، المرجع السابق، ص 12.



يهدف التأكد من صحة المعلومات التي تحتويها ملفاتهم الجبائية، ومقارنة كل من التصريحات والمعلومات المحصل عليها مع مصادر أخرى مع الوضعية المالية والمعيشية للمكلف<sup>1</sup>.

لا تتحقق عملية الرقابة الجبائية إلا عن طريق الإطلاع على جميع الملفات والوثائق المتعلقة بنشاط المكلفين بالضريبة، حيث أن حق الإطلاع الذي يمنحه المشرع لموظفي الإدارة الضريبية بصورة مباشرة على كافة الوثائق المتعلقة بالمكلفين. بحيث يفيد حق الإطلاع في التعرف على حقيقة مركزه المالي من أجل التوصل إلى تقديم صحيح لأوعية الضرائب، وتمكين الإدارة من ربط الضريبة على النحو الصحيح وإثباتهم المخالفات المتعلقة بالتملص من دفع الضريبة<sup>2</sup>.

بحيث تقسم أهداف الرقابة إلى أهداف محددة وأخرى عامة، فأما الأهداف المحددة للرقابة الجبائية تتمثل في أن المشرع الجبائي قد حدد للرقابة الجبائية أهدافا معينة ومحددة، بحيث اعتبر أن الرقابة الجبائية وسيلة استراتيجية تمثل المقابل لنظام تصريحي، وهي الوسيلة الأكثر تخصيصا التي تملكها الإدارة للتحقق من مطابقة تصريحات المكلف بالضريبة للقوانين والقواعد المنظمة للإقتطاعات الضريبية. وتطبيقها يمثل أحد الإهتمامات الأساسية للسلطات العمومية بهدف محاربة الغش والتهرب الضريبي، وهو ما ذهب إليه المشرع الفرنسي صراحة بأن اعترف للإدارة بحق فحص المعلومات المقدمة من طرف المكلف والواردة في تصريحه للتأكد من صحتها ومدى انسجامها مع طبيعة نشاطه ونوعه وحجمه<sup>3</sup>.

ولقد عمل المشرع على تحديد الأهداف العامة للرقابة الجبائية تتمثل في أن الرقابة الجبائية تهدف أساسا إلى التحذير من أي محاولة تدليسية أو ممارسة عمل من شأنه أن يتملص بموجبه من الإلتزامات الجبائية و إلى معاقبة المتحايلين. كما أن الإجراءات العامة المسطرة تهدف أساسا إلى

<sup>1</sup> - رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، المرجع السابق، ص ص 211-212.

<sup>2</sup> - منصور بن اعمارة، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، المرجع السابق، ص ص 13-14.

<sup>3</sup> - ذو الفقار علي رسن الساعدي، المرجع السابق، ص 172.

إبطال الأساليب والتطبيقات التي تحكم الإختلالات التي تشوه قواعد المنافسة، وتقلص من عدم تمويل الخزينة بالموارد الإضافية<sup>1</sup>.

## الفرع الثاني: أشكال وضمانات الرقابة الجبائية

تعد الرقابة الجبائية من أهم ضمانات أداء الإلتزامات الجبائية، فهي متعددة الأشكال وتؤدي بالأخير إلى التأكد من صحة صدق المكلف أو عكس ذلك، ولكنها لا بد من أن تكون نظامية غير مخالفة للضمانات الممنوحة للمكلف بالضريبة وإلا اعتبرت ممارستها غير مشروعة.

### أولاً: أشكال الرقابة الجبائية

تصنف الرقابة الجبائية بحسب مكان أو مقر المكلف بالضريبة؛ وهو المحل التجاري أو مقر المؤسسة أو عندما تتم لدى مصالح الإدارة الجبائية.

### 1- الرقابة لدى الإدارة الجبائية

تسمى الرقابة لدى الإدارة الجبائية بالرقابة المختصرة، وهي تمارس دون تفتيش من المصلحة الجبائية أي المفتشية، وبدورها تنقسم إلى نوعين:

أ- الرقابة الشكلية: تعتبر أول عملية رقابية تخضع لها التصريحات المقدمة من طرف المكلفين فهي تخص مجمل التدخلات التي لها علاقة بتصحيح الأخطاء المادية الظاهرة في التصريحات، والملاحظة من طرف المراقبين الجبائيين تطبق كل سنة، كما أن لها مهمة مراقبة هوية وعنوان المكلفين والعناصر المتاحة في تحديد الوعاء الضريبي.

<sup>1</sup> - منصور بن اعمارة ، إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، المرجع السابق، ص 15.

فالغرض من هذه الرقابة هو ضمان أن التصريحات المقدمة كتبت بطريقة صحيحة من الناحية الشكلية دون التعمق فيها بإجراء مقارنة بما تحتويه من معلومات، وتلك التي تتوفر لدى الإدارة الجبائية. وتعد أول عملية رقابة للتصريحات، وتهدف إلى مراقبة شكل وكيفية التصريحات دون التأكد من صحة هذه الأخيرة<sup>1</sup>.

**ب - الرقابة على الوثائق:** يعد هذا النوع من الرقابة ثاني إجراء تقوم به الإدارة بعد الرقابة الشكلية، تتحلى صور هذه الرقابة في مجموعة الأعمال والفحوصات الدقيقة التي تتم على مستوى مقر المكلف، ومن خلالها تقوم بمقارنة المعلومات المصرح بها من طرفه مع تلك المتحصل عليها من طرف الإدارات والهيئات والمؤسسات العامة أو الخاصة، والمتعلقة بالمعاملات أو الصفقات المبرمة بين المكلف والهيئات.

ويقوم المراقب الجبائي بتحليل وتدقيق تام لكل النقاط المتضمنة في التصريح، ودراسة مدى ترابط وتجانس الأرقام المقدمة في سنة التصريح مقارنة مع السنوات السابقة بهدف اكتشاف الأخطاء المرتكبة. وفي حالة بقاء بعض النقاط الغامضة بالنسبة للمحقق يستطيع أن يطلب بعض المعلومات أو التوضيحات من طرف المكلف منها.

إذ يجوز للإدارة أن تطلب من المكلف بالضريبة للحصول على المعلومات أو التوضيحات أو التبريرات، ف جاء في المادة 196 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في فقرتها الثالثة: "إذا لم يقدم المكلفون بالضريبة المعلومات والتصريح...أو إذا طلب منهم تقديم التبريرات الضرورية تدعيماً للتصريح بأرباحهم..."، وتضيف الفقرة الثالثة من المادة 224 من نفس القانون: "يتعين على المكلفين بالضريبة تقديم الوثائق المحاسبية والإثباتات الضرورية لتدقيق التصريح عند كل طلب من مفتش الضرائب...". كما نصت المادة 229 في مجال إمكانية طلب الإدارة وثائق من

<sup>1</sup> - محمد هو ومنور أوسيرير، المرجع السابق، ص 202.

المكلف بالضريبة بقولها: "...وإذا طلب منه تقديم الوثائق الحسابية والإثباتات الضرورية لدعم تصريحه وامتنع عن تقديمها...".

ويستخلص من هذه الطلبات تلك المتعلقة بالمعلومات أو بالتوضيحات والتبريرات. وبالنسبة لطلب المعلومات يتم بموجب المهام والإمтиيازات المخولة من قبل القانون الجبائي للمحقق له أن يطلب من المكلف امداده ببعض المعلومات حول نقاط وأمر احتوتها التصريحات المقدمة، ويمكن أن يكون مجالاً لطلب المعلومات أي موضوع يتعلق بتسوية وضعيته، وتستطيع الإدارة طلب أي وثيقة محاسبية أو نسخة من الأوراق والوثائق الخاصة بالإيرادات والنفقات وسندات الإثبات الخاصة بالواردات، وأن يحتفظ بها لهذا الغرض لمدة عشر (10) سنوات<sup>1</sup>، وكذلك السجلات الخاصة بالنسبة للخاضع للضريبة حسب النظام المراقب أو المحاسبة بالنسبة للمكلف بالضريبة حسب النظام الحقيقي. ويدخل في هذا الصدد أيضاً تقديم محاسبة تحليلية لكل مؤسسة مذكورة في المادة 169 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية عند كل طلب لعون التحقيق وفقاً لأحكام قانون الإجراءات الجبائية<sup>2</sup>.

وقد يتخذ هذا الطلب الصيغة الشفوية أو الكتابية. ومثل هذا الإجراء من شأنه أن يساهم في إرساء نوع من الحوار بين الطرفين. وإذا لم تتحصل الإدارة على المعلومات في الأجل المحدد، يتعرض الخاضع للضريبة للفرض التلقائي وإلى زيادة جبائية<sup>3</sup>. إلا أن جانباً من الفقه<sup>4</sup> يرى بأن "طلب الحصول على المعلومات يعد إجراءً باطلاً في حالة عدم إشارة الإدارة فيه إلى الفرض التلقائي للضريبة على الدخل الإجمالي".

<sup>1</sup> - المادة 141 من ق ض م.

<sup>2</sup> - المادة 152 من ق ض م. المعدلة بموجب المادة 8 من قانون المالية لسنة 2017.

<sup>3</sup> - المادة 192-2 من ق ض م.

<sup>4</sup> - Pierre di MALTA, Droit fiscal pénal, Coll. Fiscalité, P.U.F., 1992, p 111 : « Les demandes doivent indiquer, sous peine de nullité de la procédure, que le défaut de réponse entraîne la taxation d'office à l'impôt sur le revenu ».

وبالنسبة طلب التوضيحات أو التبريرات فعندما يرفض المكلف بالضريبة الإجابة على الطلب الشفوي، أو لا يكون الجواب الذي تم تقديمه عبارة عن رفض للإجابة على الطلب الشفوي، أو لما يكون الجواب الذي تم تقديمه عبارة عن رفض للإجابة عن كل أو جزء من النقاط المطلوب توضيحها، يتعين على المحقق أن يعيد طلبا كتابيا لأن يضمن طابع الإلزامي، ويجب أن يبين هذا الطلب الكتابي بشكل صريح النقاط التي يراها المحقق ضرورية للحصول على التبريرات والتوضيحات، لأن المكلف مطالب بتقديم الشروحات للإدارة حول عدم التناسق المكتشف بين ما هو موجود في التصريحات، وبين ما تحصلت عليه الإدارة من خلال ممارسة حقها في الإتصال، كما يجب تقديم الدليل الكافي على أن ما هو المصرح به من أرقام صحيحة، دقيقة وحقيقية.

لا يستدعي "طلب التوضيح"<sup>1</sup> حصول مفتش الضرائب على معلومات جديدة، بل فقط لشرح وتوضيح معلومات غامضة تحصلت عليها الإدارة أو بيانات غير منطقية، وبالأخص إذا ما ورد هذا الغموض في نفس التصريح أو بعد مقارنته مع تصريحات المكلف أو الغير. ويرتبط طلب التبريرات بتدعيم التصريح وتدقيقه<sup>2</sup>، ويجوز أن تكون هذه التوضيحات والتبريرات كتابية أو شفوية.

لكن إذا طُلب من المكلف التبريرات والتوضيحات الشفوية بعد إرسال الإدارة إشعاراً بذلك ورفض الإجابة أو أجاب بالرفض، يجب على الإدارة أن تعيد طلب تلك التبريرات والتوضيحات كتابية، وتمكنه من الإجابة في أجل ثلاثين (30) يوماً<sup>3</sup>، وإلا تعرض تصريحه للتصحيح والرفض التلقائي للضريبة مع مضاعفة المبلغ بنسبة 25% كعقوبة. وفي حالة إنعدام الثقة في الوثائق المحاسبية والإثباتات المقدمة يتعرض للعقوبات الخاصة بالنقص في التصريح<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - يستعمل المشرع التوضيحات « éclaircissements » بمفهوم الشروحات « explications ».

<sup>2</sup> - يتم الرجوع للمواد 196-3 ق ض م و المادة 224 ق ض م. و المادة 19 من ق إ ج ج.

<sup>3</sup> - المادة 19 من ق إ ج ج.

<sup>4</sup> - المادة 229-2 من ق ض م والتي تحدد بحسب المادة 193 من ق ض م.

وقد تكون هذه الإجراءات غير كافية بالنسبة لبعض المكلفين، مما يؤهل المحقق لأن يلجأ إلى الرقابة الخارجية، والتي تهدف إلى إكتشاف غير الأمناء وتصحيح الأخطاء المرتكبة في التصريحات، كما تساعد أيضا في إختيار الملفات التي تشكل موضوعا للرقابة المعمقة<sup>1</sup>.

## 2- الرقابة في مقر المكلف بالضريبة

تم هذه الرقابة خارج مكاتب الإدارة الضريبة، وذلك من خلال التدخلات التي يقوم بها المراقبون للأمكنة التي يزاول فيها المكلفون بالضريبة نشاطهم، وتهدف هذه التدخلات إلى التأكد من صحة الإقرارات المصرح بها من خلال الفحص الميداني للدفاتر والوثائق المحاسبية، كما يمكن للأعوان المحققين إجراء معاينة ميدانية للعناصر المادية للإستغلال داخل مقرات العمل، قصد مقارنة العناصر والمعطيات المصرح بها والمسجلة في الوثائق المحاسبية مع تلك الموجودة في الميدان. ويتضمن هذا الشكل من التحقيق وسيلتين هما التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة للمكلف بالضريبة والتحقيق في المحاسبة بنوعيه، وعلى أساسه قد تكتشف الإدارة مخالفات يرتكبها المكلفين بالضريبة.

### أ- التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الشاملة للمكلف بالضريبة

يقصد بالتحقيق المعمق في مجمل الوضعية الشاملة للمكلف بالضريبة مجموع العمليات التي تستهدف الكشف عن فارق بين الدخل الحقيقي للمكلف بالضريبة والدخل المصرح به؛ أي بصفة عامة التأكد من التصريحات على الدخل العام كالمداخيل المحققة خارج الجزائر، فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية أو غير المبنية<sup>2</sup>. ويهدف التحقيق المعمق في

<sup>1</sup> - محمد هو ومنور أوسيرير، المرجع السابق، ص 205. وللمزيد يراجع ميثاق الرقابة على الوثائق، المرجع السابق، ص 7.

<sup>2</sup> - المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المرجع السابق، ص 31.

مجمل الوضعية الجبائية الشاملة إلى التأكد من تناسق المداخل في إطار الضريبة على الدخل ووضعية الخزينة وعوامل الحياة للمكلف بالضريبة<sup>1</sup>.

يشكل التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية الوسيلة التي تمارس بواسطتها الإدارة حقها في إجراء المقارنة بين المداخل المصرح بها، أو المحددة من طرف النظام الجزائي مع وضعية الخزينة والذمة المالية وعناصر طريقة معيشة هؤلاء الأشخاص<sup>2</sup>. ويُعرّف على أنه مجموع عمليات التحقيق والتقصي بغرض اكتشاف الظروف المحتملة بين المداخل المصرح بها من طرف المكلفين بالضريبة مقارنة بتلك التي حققها فعلاً<sup>3</sup>.

كما يخص هذا النوع من التحقيقات الأشخاص الطبيعية الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي سواء توفّر لديهم موطن جبائي في الجزائر أم لا. ويهدف هذا التحقيق للتأكد من وجود انسجام بين المداخل المصرح بها والذمة المالية والعناصر المكونة لنمط المعيشة<sup>4</sup>.

إلا أنّ هذا الحق يحاط بمجموعة من الضمانات نص عليها المشرع في المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية، وتُلزم الإدارة بإحترامها. ويتعلق الأمر بالعون المؤهل بإجراء التحقيق الذي يجب أن تكون له رتبة "مفتش" على الأقل<sup>5</sup>. ويجب إعلام المكلف مسبقاً بواسطة إرسال أو تسليم إشعار له مرفقاً بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة. ومنحه أجل 15 يوماً تبدأ من تاريخ استلامه الإشعار لتحضير نفسه للتحقيق. كما يُذكر فيه الفترة المراد التحقيق فيها. ويجب الإشارة تحت طائلة البطلان أن المكلف له حق الاستعانة بمستشار يختاره.

<sup>1</sup> -Thierry Lambert, Le contrôle fiscal : Droit et pratique, P.U.F, 1991, p 283.

<sup>2</sup>- MF/DGI/Circulaire n0 135, du 15/02/2002, p1.

<sup>3</sup>- MF/DGI/DRV, Guide du Vérificateur de comptabilité, 2001, p 14.

<sup>4</sup> - المادة 21-1 ق إ ج المعدلة بالمادة 38 من ق. المالية لسنة 2009.

<sup>5</sup> - المادة 21-2 ق إ ج المعدلة بموجب المادة 38 من ق. المالية لسنة 2009، وكان "المراقب" قبل هذا التعديل العون المؤهل للقيام بالتحقيق في الوضعية الشاملة للمكلف بالضريبة.

ولا يمتد التحقيق أكثر من سنة واحدة من تاريخ استلام الإشعار أو تسليم الإشعار بالتحقيق. ويجوز أن تمتد هذه المدة في ثلاث حالات، تتعلق الأولى بإستعمال أعمال تدليسية مثبتة قانونا أو في حالة عدم تقديم معلومات كافية أو خاطئة أو عندما لا يقدم رده في الآجال على طلبات التوضيحات والتبريرات الكتابية. وعلى المكلف بالتحقيق إعلام المكلف بالضريبة بالنتائج وله أجل أربعين (40) يوما للرد.

فلا يجوز للإدارة إجراء تحقيق جديد في نفس الفترة وبخصوص نفس الضريبة إلا إذا كانت المعلومات التي أدلى بها غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق أو استعمل طرقا إحتيالية<sup>1</sup>. وقد تخلص الإدارة بالإعتماد على هذا التحقيق إلى وجود مخالفات جبائية تتعلق بالتصريح كعدم إيداعه أو وجود نقص فيه أو ترتبط هذه المخالفات بالتحصيل. تُقدّم الإدارة على طلب التبريرات والتوضيحات التي تراها أساسية، مما قد يحملها إلى إعادة تقويم الوعاء الضريبي، وهذا عن طريق التصحيح الحضورى أو التصحيح التلقائي<sup>2</sup>.

يعتبر هذا الطلب إجراء عادي للتحقق من التصريحات على الدخل الإجمالي. فالتبريرات تلتمسها الإدارة من المكلف في إحدى الحالات الآتية فيما يتعلق بوضعيته الجبائية، وكذلك فيما يخص التكاليف التي تم خصمها من الدخل الإجمالي، حين تتوفر لدى الإدارة ما يثبت أن المكلف يتمتع بمداحيل هامة مقارنة مع تلك المصرح بها. أما التوضيحات تلتمسها الإدارة لرفع الشك عن كل غموض في التصريحات المقدمة<sup>3</sup>.

تجدر الإشارة إلى وجود القواعد الجديدة لفرض العقوبة في الإجراء الحضورى والتصحيح التلقائي؛ فالإجراء الحضورى تطبق نفس التدابير العامة الواردة حول التحقيق في المحاسبة السارية

<sup>1</sup> - المادة 21 من ق إ ج.

<sup>2</sup> - المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المرجع السابق، ص 32.

<sup>3</sup> - المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، نفس المرجع، ص 33.



المفعول ولا سيما فيما يخص إشعار بنتائج التحقيق حتى في غياب إعادة التقويمات، تبرير إعادة التقويمات المقترحة ومنح أجل رد إضافي مدته 40 يوما للمكلف في حالة إشعار بإعادة التقويم المصحح، المناقشة الشفوية والحضورية وحق طلب التحكيم من المسؤول الأول لمصلحة التحقيق<sup>1</sup>.

وأما التصحيح التلقائي فهو إجراء استثنائي لا يمكن استعماله إلا في ظروف معينة، إذا لم يكتب المكلف التصريح على الدخل الإجمالي في الآجال المحددة قانونا أو لم يسوي وضعيته الجبائية إذا لم يستجب لطلبات التبرير أو التوضيح الواردة من الإدارة، وعليه فإن هذه الأخيرة تحدد تلقائيا القاعدة المناسبة لفرض الضريبة. فيجب أن تقترب القواعد المحددة من الحقيقة قدر المستطاع. لتبقى الضمانات المقدمة للمكلف في حالة التصحيح الحضورى سارية المفعول عند التصحيح التلقائي<sup>2</sup>.

### ب-التحقيق في المحاسبة

عرّفت المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية التحقيق في المحاسبة بأنه مجموعة العمليات التي تهدف إلى مراقبة التصريحات الجبائية، ويمكن أن يرتبط هذا الإجراء بالتحقيق في الدفاتر والوثائق المحاسبية. ويتم إجراؤه لدى الشخص المكلف، كما يجوز أن يتم على مستوى مصلحة إدارة الضرائب، إما بطلب من المكلف نفسه وقبول من الإدارة أو في حالة القوة القاهرة التي تحول دون القيام به في عين المكان. ويعتبر أيضا بأنه العملية التي تركز على التأكد من مصداقية التصريح الجبائي بمقارنته مع العناصر الخارجية<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - المادة 21-5 من ق إ ج ج.

<sup>2</sup> - المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المرجع السابق، ص 33.

<sup>3</sup> - عباس عبد الرزاق، المرجع السابق، ص 22.

وتجدر الإشارة إلى أن قانون المالية لسنة 2012 قد استحدث المادة 20 مكرر في قانون الإجراءات الجبائية، التي تنص على نوع آخر من التحقيق هو التحقيق المصوب في المحاسبة<sup>1</sup>. ويعد تحقيقا مصوبا إذا اقتصر التحقيق المحاسبي على نوع أو عدة أنواع من الضرائب أو شمل كل الفترة الغير المتقدمة أو جزء منها، أو مجموعة من العمليات أو المعطيات المحاسبية المتعلقة بفترة تقل عن سنة جبائية. فهو إجراء مراقبة مصوبة أي مصححة بأقل شمولية وأكثر سرعة وذو نطاق من التحقيق المحاسبي؛ يعني فحص الوثائق التوضيحية والمحاسبية لبعض أنواع الضرائب والتي تخص فترة محدودة قد تقل عن سنة محاسبية. يعد هذا النوع من المراقبة كوسيلة تسمح بالقيام بتحريرات مصوبة أو برامج أولوية، كما أنه لا يمنع الإدارة من إمكانية إجراء تحقيق معمق، والرجوع إلى الفترة فيها المراقبة مع الأخذ بعين الاعتبار الحقوق المدفوعة نتيجة إعادة التقييم من جراء التحقيق المصوب<sup>2</sup>.

يخضع التحقيق المصوب في المحاسبة لنفس القواعد المطبقة في التحقيق المحاسبي والمكلف بالضريبة محل التحقيق المصوب يتمتع بنفس الضمانات الممنوحة في إطار التحقيق المحاسبي. غير أن طابع التصويب الذي يتميز به هذا النوع من التحقيق يوجب على الأعوان المحققين توضيحه على إشعار بالتحقيق بالإضافة إلى العناصر التي ينبغي أن يحملها هذا الأخير<sup>3</sup>. ولا يمكن طبقا لأحكام المادة 20 مكرر في فقرتها الرابعة من قانون الإجراءات الجبائية تحت طائلة بطلان الإجراء، أن تستغرق مدة التحقيق المصوب في عين المكان في الدفاتر والوثائق أكثر من (2) شهرين<sup>4</sup>. غير أن المشرع سمح بموجب المادة 43 من قانون المالية لسنة 2017 بأن تمتد مدة التحقيق في عين المكان وفق الأجل الممنوح للمكلف بالضريبة المحقق معه للإجابة على طلبات

<sup>1</sup> - المادة 22 من ق المالية لسنة 2008 المستحدث المادة 20 مكرر من ق إ ج. والمعدلة بموجب المادة 43 من ق المالية لسنة 2017.

<sup>2</sup> - المادة 20 مكرر-6 من ق إ ج.

<sup>3</sup> - المادة 20 مكرر-3 من ق إ ج.

<sup>4</sup> - المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المرجع السابق، ص 14.

التوضيح أو التبرير في حالة وجود عمليات تحويا غير مباشرة للأرباح ويمكن أن تمدد لستة(6) أشهر عندما توجه الإدارة الجبائية طلبات معلومات في إطار المساعدة الإدارية إلى إدارات جبائية أخرى في إطار التعاون الإداري لتبادل المعلومات.

علاوة على ذلك، فإن المكلف بالضريبة يتمتع بأجل ثلاثين(30) يوماً، لإرسال ملاحظاته أو قبوله، ابتداء من تاريخ تسلمه إعادة التقويم<sup>1</sup>. كما لا ينبغي للعون المحقق أن يقتصر فقط الوثائق التوضيحية العادية من المكلف محل التحقيق، بل عليه طلب الدفاتر المحاسبية من أجل التحقق من صحة التسجيل المحاسبي للعمليات المتعلقة بالحقوق والرسوم موضوع التحقيق المحاسبي المصوب<sup>2</sup>.

ونظرا لخطورة نتائج التحقيق المحاسبي فقد أحاطه المشرع بضمانات، تتمثل في:

وجوب إعلام مسبق للمكلف بالضريبة بإرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق في أجل عشرة (10) أيام، مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة. ويجب إعلامه بأسماء وألقاب ورتب المحققين وتاريخ وساعة أول تدخل ومدة التحقيق. وفي حالة تغير المحققين أو أحدهم، يعلم بهذا التغيير، وإن عدم قبول استلام الإشعار لا يمنع من إجراء التحقيق، وفي هذه الحالة يلجأ المحققون إلى فرض الضريبة تلقائياً<sup>3</sup>. يمكن للمحقق أن يقوم بمراقبة فجائية ترمي إلى معاينة العناصر المادية المستعملة من قبل المؤسسة أو التأكد من وجود الوثائق المحاسبية في هذه الحالة. كما يسلم "الإشعار بالتحقيق" مع بداية عمليات المراقبة. لا يمكن البدء في فحص عميق للوثائق المحاسبية إلا بعد استنفاد أجل عشرة (10) أيام للتحضير<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - المادة 20 مكرر -5 من ق إ ج ج.

<sup>2</sup> - المادة 20 مكرر-1 من ق إ ج ج.

<sup>3</sup> - المادة 20-4 من ق إ ج ج.

<sup>4</sup> - المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المرجع السابق، ص 15.

وذكر استعانته بمستشار من إختياره تحت طائلة بطلان التحقيق. يوكل هذا المستشار أو ينوب عنه أثناء عملية المراقبة، لكن حضوره غير ضروري أثناء المراقبة المفاجئة لمعاينة العناصر المادية التي تفقد قيمتها في حالة ما إذا تم تأجيلها<sup>1</sup>. مع إمكانية المحقق أن يطلب كل الوثائق المحاسبية والمستندات والأوراق ليتأكد من صحتها وسلامتها، ويمارس التحقيق مهما كانت الوسيلة المستعملة لحفظ المعلومات<sup>2</sup>. مع إثبات عدم تقديم المحاسبة أو الإمتناع عند تقديمها في محضر يؤشر عليه من طرف المكلف بالضريبة مع إلزام ذكر رفضه المحتمل، وهذا بعد إشعاره بتقديم المحاسبة في أجل أقصاه ثمانية (8) أيام<sup>3</sup>.

كما ينبغي على المحقق معاينة نهاية أعمال التحقيق في عين المكان عن طريق محضر، يدعى المكلف بالضريبة المحقق معه لتأشيريه، ويتم الإشارة على حالة رفض التوقيع في المحضر<sup>4</sup>. عندما تثبت الإدارة أن هناك نقائص، أخطاء، إغفالات أو إخفاء في العمليات التي تقوم على أساسها الضريبة، تقوم إما بالتصحيح الحضورى أو فرض تلقائي للضريبة. حتى في حالات رفض المحاسبة أو التصحيح التلقائي يجب إشعار المكلف بالأسس الجديدة لفرض الضريبة<sup>5</sup>.

وبالنسبة للإجراء الحضورى، يكون الإشعار الأولي وهو الإشعار بإعادة التقييم مفصلا بقدر كاف ومعللا، كما يتعين ذكر أحكام المواد التي يؤسس عليها إعادة التقييم بطريقة تسمح للمكلف بالضريبة من إعادة تشكيل أسس فرض الضريبة، وتقديم ملاحظاته أو إعلان قبوله لها،

<sup>1</sup> - المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المرجع السابق، ص 16.

<sup>2</sup> - المادة 20-3 من ق إ ج ج.

<sup>3</sup> - المادة 20-9 من ق إ ج ج: " يعاين عدم تقديم المحاسبة بمحضر يدعى بموجبه المكلف بالضريبة ليؤشر عليه، كما يجب أن يكون موضوع

إعذار يدعى بموجبه المكلف بالضريبة لتقديم المحاسبة في أجل لا يزيد عن ثمانية (8) أيام...".

<sup>4</sup> - المادتان 20-5 و20 مكرر4 من ق إ ج ج.

<sup>5</sup> - المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، نفس المرجع، ص 20.

وذلك في أجل أربعين (40) يوما سارية من تاريخ استلام بإعادة التقويم<sup>1</sup>. وإذا لم يتم الإجابة في هذه الفترة يعتبر قبوله ضمينا<sup>2</sup>.

ولا يجوز إعادة التحقيق بالنسبة لنفس الضرائب والرسوم في نفس الفترة، إلا إذا إستعمل مناورات تدليسية أو أعطى معلومات غير كاملة أو خاطئة خلال التحقيق. يجب تحت طائلة الإجراء، أن يشار في الإشعار بإعادة التقويم إلى المكلف بالضريبة أن له الحق في الإستعانة بمستشار من اختياره من أجل مناقشة اقتراحات رفع مبلغ الضريبة أو من أجل رفع أجل الإجابة عنها، مع وجوب تبليغه بأن له إمكانية طلب في رده التحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو بالقانون، حسب الحالة، من مدير كبريات المؤسسات أو من مدير الضرائب بالولاية أو من رئيس مركز الضرائب أو من رئيس مصالح التدقيق أو المراجعات<sup>3</sup>.

وعند رفض العون المحقق ملاحظات المكلف المحقق معه، فإنه ينبغي عليه أن يعلمه بذلك من خلال مراسلة تكون كذلك مفصلة ومبررة. وإذا أبرزت هذه المراسلة سببا رئيسيا جديدا بإعادة التقويم أو الأخذ بعين الإعتبار عناصر جديدة لم يتم التطرق لها في الإشعار الأولي، فإنه يمنح أجل إضافي مدته أربعون (40) يوما للمكلف بالضريبة لتقديم ملاحظاته<sup>4</sup>.

وعليه، هذا الإشعار بإعادة التقويم يوقف التقادم ويفتح أجل أربعين (40) يوما للمكلف بالضريبة لكي يفحص نتائج تقويم والإبلاغ عن إجابته، كما يبين للمكلف بالضريبة التعديلات على أسس الضريبة المزمع إجراءها. وفي حالة القبول، تدرج الجداول للتحصيل، تخصم الحقوق الواجب خصمها تلقائيا دون طلب من المكلف بالضريبة. وفي حالة قبول صريح تصبح

<sup>1</sup> - المادة 20-6 من ق إ ج ج.

<sup>2</sup> - المادة 21-8 من ق إ ج ج.

<sup>3</sup> - المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المرجع السابق، ص 17-18.

<sup>4</sup> - المادة 20-6 من ق إ ج ج.

قاعدة فرض الضريبة المحددة نهائية، ولا يمكن الاعتراض عليها من طرف الإدارة، ما عدا حالات استعمال المكلف طرقا تدليسية أو تقديم معلومات غير صحيحة أثناء التحقيق<sup>1</sup>.

أما التصحيح التلقائي، يمكن للإدارة الجبائية أن تلجأ إلى التحديد التلقائي لقواعد فرض الضريبة في الحالات التالية المتمثلة في رفض المكلف بالضريبة لعمليات المراقبة الجبائية، التحقيقات والمعينة سواء من قبله أو من تدخل أو حضور أي شخص بأي طريقة كانت بحيث يتعذر على الأعوان القيام بمهامهم، وعندما لا يصرح في الأجال المحددة قانونيا بالمداحيل والتصريحات الخاصة بالضرائب على ربح الشركات أو تصريحات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة بعد على الأقل شهر من إعلامه من قبل المصالح الجبائية بتسوية وضعيته.

وفي حالة عدم تقديم الدفاتر أو تم رفض هذه الأخيرة للأسباب التالية كمسك الدفاتر التجارية غير مطابقة للقوانين السارية المفعول<sup>2</sup> ولشروط وكيفيات تطبيق المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي الذي شرع في تطبيقه ابتداء من 2010/01/01 أو عدم احتواء المحاسبة على أي قيمة مقنعة لإنعدام الوثائق الثبوتية.

وإذا تضمنت المحاسبة أخطاء أو إغفالات أو معلومات غير صحيحة خطيرة ومتكررة، كعدم تقديم المحاسبة بعد انقضاء مدة ثمانية (8) أيام من إنذاره، أو في حالة ما تزيد نفقاته الشخصية الظاهرة والمعروفة ومداحيله العينية على المجموع المعفى، ولم يقدم تصريحا بذلك، أو يكون دخله المصرح به، بعد خصم الأعباء المحددة في المادة 85 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، يقل عن مجموع هذه النفقات أو المداحيل غير المصرح بها أو المغفلة أو العائدات العينية<sup>3</sup>، أو أن يمتنع المكلف عن الإجابة على الطلبات الواردة من مفتش الضرائب والمحقق بخصوص التوضيحات والإثباتات الواجب تقديمها.

<sup>1</sup> - المادة 20-7 من ق إ ج.

<sup>2</sup> - طبقا للمواد 9 و 11 من القانون التجاري.

<sup>3</sup> - المادة 43-7 من ق إ ج.

يضاف إليها، عندما لا تتوفر كل شركة أو مؤسسة أجنبية على منشآت مهنية بالجزائر، وتكون خاضعة للضريبة على الدخل أو الضريبة على أرباح الشركات، امتنعت عن الرد على طلب مصلحة الضرائب التي تتطلب منها فيه تعيين ممثل لها بالجزائر، ويدخل ضمن هذا الإجراء كل مكلف بالضريبة لم يقدم تصريحه، ويزيد دخله الصافي المحدد وفقا للمواد من 85 إلى 98 من قانون الضرائب المباشرة على المجموع المعفى من الضريبة.

### ثانيا: ضمانات المكلف بالضريبة الممارس في حقه الرقابة الجبائية

لقد منح المشرع للمكلف بالضريبة حقوق و ضمانات بهدف خلق توازن بين التزاماتهم بالأخص اكتابة التصريح في الآجال المحددة قانونا وبين حقوق الإدارة الجبائية أثناء عملية التحقيق وبعدها. وترتبط هذه الضمانات بمدى استجابة المكلف بالضريبة للقيام بواجباته الجبائية. تنقسم هذه الضمانات إلى ضمانات بمقتضى حق الرقابة وأخرى بمقتضى إجراء التقييم<sup>1</sup>.

#### 1- بمقتضى حق الرقابة: تتمثل هذه الضمانات فيما يلي:

أ- إرسال الإشعار بالتحقيق وميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة: تنص المادة 1-190 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على عدم التحقيق في محاسبة المكلف بالضريبة دون إعلامه عن طريق وثيقة الإشعار بالتحقيق، ومنحه مدة للتحضير قدرها عشرة (10) أيام. أما بالنسبة للتحقيق المعمق في الوضعية الشاملة للمكلف بالضريبة فإنه يسبقه إشعار يحدد السنوات موضوع التحقيق إلى جانب الأجل القانوني الأدنى المخول للمكلف لتسوية أموره وهيئة نفسه؛ أي خمسة عشر (15) يوما ابتداء من تاريخ استلام الإشعار. كما تلتزم الإدارة

<sup>1</sup> - المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المرجع السابق، ص 23.

وللمزيد من التفاصيل يرجع للمواد من 65 إلى 68 من ق إ ج.

وجوبا بنفس إجراء التحقيق في المحاسبة الممثل إرفاق مع الإشعار ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة<sup>1</sup>.

تجدر الإشارة إلى أن عدم قبول الإشعار أي استلامه، لا يمنع من إجراء التحقيق، حيث يلجأ المحققون إلى فرض الضريبة تلقائيا، وفي حالة استخدام المكلف بالضريبة طرق تدليسية أو غش مع ثبات ذلك، يقوم الأعوان بإجراء مراقبة مفاجئة<sup>2</sup>.

**ب-الحق في الإستعانة بوكيل أو بمستشار:** يحق للمكلف بالضريبة المراد التحقيق في وضعيته الشاملة أو في محاسبته الإستعانة بوكيل سواء كان خبير محاسب، محامي أو مراجع من اختياره، بغرض استشارته أو النيابة عنه خلال عملية التحقيق<sup>3</sup>. ليعلم كل مكلف بإمكانية الإستعانة بمستشار من اختياره، قصد متابعة سير عمليات المراقبة ومناقشة الإقتراحات التي تطرحها إدارة الضرائب، وذلك من أول تدخل إلى غاية نهاية أشغال التحقيق بعين المكان، قبل التبليغ النهائي بإعادة التقويم؛ أي اجتماع قبل التبليغ النهائي<sup>4</sup>.

كما قد يؤدي عدم الإشعار بإمكانية الاستعانة بوكيل إلى بطلان إجراءات الرقابة، لأنه لا يعد حضور المستشار ضروريا أثناء المراقبة المفاجئة، لمعاينة العناصر المادية التي تفقد من قيمتها في حالة ما إذا تم تأجيلها. وفي حالة حدوث المراقبة المفاجئة يسلم الإشعار بالتحقيق في المحاسبة عند بداية عمليات المراقبة.

**ج-عدم تجديد التحقيق المحاسبي:** إذا انتهى التحقيق في المحاسبة المتعلق بفترة معينة خاص بضريبة أو رسم أو مجموعة من الضرائب أو الرسوم، وفيما عدا الحالات التي استعمل فيها المكلف

<sup>1</sup> - المادة 21-3 من ق إ ج.

<sup>2</sup> - عباس عبد الرزاق، المرجع السابق، ص 44.

<sup>3</sup> - المادة 20-4 من ق إ ج.

<sup>4</sup> - المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المرجع السابق، ص 13.



بالضريبة طرقا تدليسية أو قدم معلومات غير صحيحة أو غير كاملة أثناء التحقيق، فإن الإدارة لا تستطيع القيام بتحقيق جديد في نفس الدفاتر، بخصوص نفس الضرائب والرسوم المتعلقة بنفس المادة، تعتبر المراجعة منتهية تماما إذا تم تحديد مبالغ التقييمات بصفة نهائية<sup>1</sup>.

إذا مس التحقيق بعض العمليات دون الأخرى فإن هذه الأخيرة يمكن مراجعتها في وقت آخر شريطة احترام مدة التقادم المنصوص عليها قانونا. بحيث تعتبر الرقابة منتهية تماما إذا تم تحديد مبالغ التقييمات بصفة نهائية وقبل المكلف بالضريبة نتائج التحقيق أو امتنع عن الرد في أجل أقصاه أربعين (40) يوما، وفي حالة انعدام التقييمات ينتهي التحقيق إثر إبلاغ المكلف بالضريبة بوضعيته. أما إذا مس التحقيق بعض العمليات دون الأخرى فإن هذه الأخيرة يمكن مراقبتها في وقت آخر شريطة احترام مدة التقادم المنصوص عليها قانونيا<sup>2</sup>.

وتسري نفس الضمانة بالنسبة للمكلف الخاضع للرقابة في وضعيته الشخصية بأنه بانتهاء التحقيق الخاص بمدة معينة بصدد الضريبة على الدخل الإجمالي، فإن الإدارة ملزمة بعد التحقيق من جديد فيما عدا الحالة التي استعمل فيها المكلف طرقا تدليسية أو أدلى بمعلومات خاطئة أثناء التحقيق أو غير كاملة<sup>3</sup>.

**د- تحديد مدة التحقيق بعين المكان:** لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراءات أن تتعدى مدة التحقيق بعين المكان في التصريحات والوثائق المحاسبية آجلا محددة، هذه الأخيرة محددة طبقا لرقم الأعمال المحقق سنويا وطبيعة نشاط المؤسسة<sup>4</sup>. فبالنسبة للتحقيق المصوب في المحاسبة، لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراءات أن تستغرق مدة التحقيق المصوب في الدفاتر والوثائق أكثر من شهرين، طبقا لأحكام المادة 20 مكرر 4 من قانون الإجراءات الجبائية.

<sup>1</sup> - المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المرجع السابق، ص 18-19.

<sup>2</sup> - عباس عبد الرزاق، المرجع السابق، ص 46.

<sup>3</sup> - المادة 21-6 من ق إ ج.

<sup>4</sup> - عباس عبد الرزاق، نفس المرجع، ص 48.

وأما التحقيق في المحاسبة، لا يمكن تحت طائلة بطلان الإجراءات أن تتعدى مدة التحقيق بعين المكان في التصريحات والوثائق المحاسبية آجالاً محددة، هذه الأخيرة محددة طبقاً لرقم الأعمال المحقق سنوياً وطبيعة نشاط المؤسسة، وهي ثلاث (3) أشهر فيما يخص مؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها لا يفوق 1.000.000 دج لكل سنة مالية محقق فيها، وكل المؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها يتجاوز 2.000.000 دج لكل سنة مالية محقق فيها، وستة (6) أشهر فيما يخص مؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها لا يفوق 5.000.000 دج. والمؤسسات الأخرى إذا كان رقم أعمالها يتجاوز 10.000.000 دج لكل سنة مالية محقق فيها.

يجب أن لا تتجاوز مدة التحقيق في عين المكان في جميع الحالات الأخرى تسعة (9) أشهر. باستثناء حالة استعمال طرق تدليسية مثبتة قانوناً أو تقديم معلومات خاطئة وغير كاملة، أو عدم استجابة المكلف بالضريبة لطلبات التوضيح والتبرير وفحص ملاحظات وطلبات مكلف بعد انتهاء التحقيق<sup>1</sup>.

أما التحقيق المعمق في الوضعية الشاملة للمكلف بالضريبة: لا يمكن أن يتجاوز التحقيق في هذه الحالة مدة سنة اعتباراً من تاريخ استلام الإشعار بالتحقيق أو تاريخ تسليمه، وتمدد هذه الفترة بأجل يمنح عند الإقتضاء للمكلف بالضريبة وبناءً على طلب هذا الأخير، للرد على طلبات توضيح أو تبرير الأرصدة في الخارج. كما تمدد هذه الفترة إلى ثلاثين (30) يوماً ابتداءً من طلب الإدارة أو الحصول على معلومات المطلوبة من طرف السلطات الأجنبية عندما يتوفر لدى المكلف مداخل في الخارج أو متحصل عليها من الخارج، وتمدد المدة إلى سنتين (2) في حالة اكتشاف نشاط خفي، عند إجراء التحقيق<sup>2</sup>. ليبقى في الأخير المحقق ملتزماً بكتمان السر المهني للمدين فإذا أفشاه يتعرض للمسؤولية، ويترتب عليها عقوبات جنائية وحتى جزائية<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - المادة 20-5 من ق إ ج.

<sup>2</sup> - المادة 21-4 من ق إ ج. ويراجع المديرية العامة للضرائب، الميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المرجع السابق، ص 34-35.

<sup>3</sup> - المواد 65 و67 و68 من ق إ ج.

2- بمقتضى إجراء التقويم: علاوة على الضمانات المتعلقة بسير عملية التحقيق، يستفيد المكلف من ضمانات أخرى متعلقة بإجراءات التقويم، تتمثل في:

لكل مكلف محقق في محاسبته الحق في طلب النتائج المترتبة عن قبول المتفق حول مجمل الحقوق والضرائب التي تجعله مدين، وذلك من الإدارة، بحيث أنه يجب على هذه الأخيرة تبليغه بالأسس الضريبية المتحصل عليها بعد عملية التحقيق.

وهذا الحق غير ممنوح من طرف التشريعات أو القوانين، إنما يدخل ضمن الضمانات المقبولة لحساب المكلف المحقق في وضعيته. وبالنسبة للمكلف المحقق في وضعيته الشخصية وتحت طائلة بطلان إجراء التحقيق ينبغي إجراء مناقشة شفوية وحضورية معه أثناء التحقيق ومع نهايته، ويجب أن يوضح الاستدعاء المكتوب التاريخ والساعة، ويرسل إلى المكلف الذي تم التحقيق معه لاستدعائه للحضور إلى اجتماع اختتام أشغال التحقيق، ويمكنه الاستعانة بمستشار من اختياره<sup>1</sup>.

كما يتمتع المكلف بالضريبة بأجل أربعين (40) يوما ليرسل بملاحظاته أو قبوله. ويعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني قبل انقضاء أجل الرد ويجب على العون المحقق أن يعطي كل التفسيرات الشفوية المفيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون التبليغ، إذا طلب هذا الأخير ذلك، كما يمكنه بعد الرد الاستماع إلى المكلف بالضريبة، إذا تبين أن سماعه مجدي، أو إذا طلب هذا الأخير إعطاء تفسيرات تكميلية<sup>2</sup>. وإذا انقضى هذا الأجل يمكنه أيضا طلب الحصول على توضيحات إضافية.

ففي حالة إبداء الموافقة، يتم تأسيس الضريبة بناء على الأساس الذي تم تبليغه، وتصبح هذه الضريبة نهائية ولا يمكن الرجوع فيها من قبل الإدارة. أما في حالة تقديم ملاحظات، فيوجد

<sup>1</sup> - المادة 21-5 من ق إ ج.

<sup>2</sup> - المادة 20-6 من ق إ ج.

ثلاث حالات، تتمثل الأولى في حالة ما إذا اعتبرت الإدارة الجبائية أن ملاحظات المكلف مؤسسة قانونيا ومقبولة، كلياً أو جزئياً فإنها تتراجع عن إعادة التقييم أو تقوم بتعديله، وأما الثانية فتتعلق بحالة ما إذا تم رفض ملاحظات المكلف، يتعين على الإدارة الجبائية في هذه الحالة، الإبلاغ بذلك بواسطة رد معلل ومبرر، وأما الأخيرة فتتمثل في حالة ما تذرعت الإدارة بسبب جديد لإعادة التقييم والأخذ في الحسبان عناصر جديدة، غير مذكورة في التبليغ الأول، فإنه يمنح للمكلف أجلاً إضافياً للرد مقداره أربعين (40) يوماً من أجل تقديم ملاحظاته<sup>1</sup>.

إن الطعن القبل نزاعي هو الحق في طلب التحكيم ضماناً إضافياً ممنوحاً للمكلف بالضريبة المحقق معه سوء تحقيقاً في المحاسبة أو في الوضعية الشاملة، الذي يمكنه طلب الاستفادة منه في إطار الإجابة على التبليغ الأولي لنتائج التحقيق وهذا من أجل مناقشة أي سؤال متعلق بالوقائع أو بالقانون.

وعليه، ينبغي تحت طائلة بطلان إجراء التحقيق وإعادة التقييم تبليغ المكلف بالضريبة في إطار إشعار إعادة التقييم بأنه لديه، إمكانية الطلب في رده التحكيم بالنسبة للأسئلة المتعلقة بالوقائع أو القانون، حسب الحالة من مدير كبريات المؤسسات أو من مدير الضرائب للولاية أو من رئيس مركز الضرائب أو من رئيس مصالح التدقيق والمراجعات.

يؤدي التحكيم المطلوب إلى عقد اجتماع عمل على مستوى الإدارة، وهذا بعد دراسة رد المكلف بالضريبة المحقق معه، بحضور هذا الأخير أو ممثله القانوني من أجل مناقشة الأسئلة التي أوضح فيها عدم توافقه مع مصلحة التحقيق. ويتم تحرير محضر توضح فيه كل الآراء المقدمة من مختلف المتدخلين وكذا القرار النهائي وتحت رعاية مسؤول مختص<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - منصور بن اعمارة، الضريبة على أرباح الشركات، المرجع السابق، ص 104.

<sup>2</sup> - المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المرجع السابق، ص 27.

تجدر الإشارة إلى أنه طبقاً لأحكام المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 12-334 المؤرخ في 2012/09/08 يعتبر المحرر الجبائي قراراً قطعياً اتخذته الإدارة الجبائية التي لجأ إليها المكلف بالضريبة حسن النية التابع لاختصاص مديرية كبريات المؤسسات، في انتظار تعميمه التدريجي على باقي المصالح. إذ يشكل هذا المحرر رداً واضحاً على طلب المكلف بالضريبة الذي يريد معرفة الأحكام الجبائية المطبق في وضعية ما بالنظر إلى التشريع المعمول به. لذلك تمتنع الإدارة عن أي زيادة في الإخضاع الضريبي السابق إذا كان سبب الزيادة المتمم من طرف الإدارة يعود إل تباين في تقدير هذه الوضعية (طبقاً للمادة 174 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية). ويستوي أن يتعلق التحقيق المعمق مع التحقيق في المحاسبة وتطبق عليها نفس الشروط ونفس الآثار<sup>1</sup>.

يطبق هذا الضمان عندما تبلغ الإدارة بموجب رسالة مكتوبة واضحة وتامة من طرف المكلف بالضريبة حسن النية أو عندما تكون الإدارة قد اتخذت قراراً قطعياً فيما يخص وضعية بالرجوع لنص جبائي في أجل أربعة (4) أشهر أو لم ترد في هذا الأجل، كما أن القرار يكون اتخاذه سابقاً لتاريخ انتهاء أجل التصريح، الذي يتوفر لدى المكلف بالضريبة أو في غياب الإلتزام بالتصريح السابق لتاريخ تحصيل الضرائب، التي تماثل التصفية التلقائية بالضريبة.

يجيب المحرر الجبائي إذا على مبدأ الحماية القانونية والذي يفترض الإبلاغ الدقيق من طرف الإدارة للقواعد العامة أو الخاصة التي تكون في وقت ما الإطار القانوني للإدارة الذي تمارس فيه صلاحياتها. ومن ثم فإن المحرر الجبائي لا يمنح الإدارة الجبائية سلطة أو حق مخالفة القانون ولكن يجعل تفسيراته قانونياً واجبة التنفيذ. وتجدر الإشارة إلى أن المكلف بالضريبة أنه إذا أثبت التزمه بحسن النية بتأويل نص جبائي كان معترف به لدى الإدارة المركزية، سواء عن طريق إجراء ذو طابع عام أو شخصي، فإنه لا يعاد تقويم وعاءه الضريبي<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، المرجع السابق، ص 34.

<sup>2</sup> - المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة، نفس المرجع، ص 28.

## المطلب الثاني: ضمانات أداء التزام دفع الحقوق الجبائية

تمتلك الإدارة الجبائية العديد من السلطات والإمكانيات لضمان سير عملها. ولأن النظام الجبائي يعتمد على التلقائية في التصريح والدفع، فقد نص المشرع لتفادي تهاون المكلف بالضريبة القيام بواجباته على ضمانات قانونية متنوعة لتحصيل الحقوق الرئيسية والعقوبات الجبائية اللاحقة بها، دون حاجة اللجوء للقضاء.

تمثل هذه الضمانات في التأمينات العينية والشخصية. فإذا كان يقصد بالتأمينات العينية حق الدولة في أموال المدين المنقولة والخاصة نظراً لطبيعة هذا الدين، في استفاؤه قبل الديون العادية، فإن مبدأ التضامن يسمح من جهته للخزينة بضمان حصولها على الحقوق الجبائية في حالة إفلاس أو إعسار المدين. فيتقرر التضامن إما بوجود علاقات تعاقدية أو روابط عائلية. ويمنح نظام التضامن للخزينة نفس ضمانات تحصيل حقوقها من متضامن وكأنه مدين أصلي<sup>1</sup>.

ستدرس أولاً التأمينات العينية باعتبارها من أهم ضمانات التحصيل الضريبي (الفرع الأول)، ومن ثم التأمينات الشخصية (الفرع الثاني).

### الفرع الأول: الضمانات العينية

تتمتع الإدارة بالضمانات العينية أو ما يسمى في الشريعة العامة بـ"التأمينات العينية"<sup>2</sup> لتحصيل الحقوق الجبائية تتمثل على الأخص في حق الإمتياز والرهن القانوني المنصوص عليهما في

<sup>1</sup> - Jacques GROSCLAUDE et Philippe MARCHESOU, op.cit., p. 101.

<sup>2</sup> - لقد نظم المشرع في القانون المدني في الكتاب الرابع منه وبناء على المواد من 882 وما يليها "الحقوق العينية التبعية أو التأمينات العينية"، وتتعلق بصفة أساسية بالرهن الرسمي (*hypothèque*)، وحق التخصيص، والرهن الحيازي، ورهن المنقول، وحقوق الإمتياز.

مختلف النصوص الجبائية<sup>1</sup>، والتي تعتبر من الضمانات التقليدية<sup>2</sup>. ويعد هذين النوعين على درجة كبيرة من الاختلاف من حيث طبيعة الأموال التي يضمنها كل نوع.

### أولاً: حق إمتياز الخزينة لتحصيل الضريبة

عرّف القانون المدني حق الإمتياز على أنه: "أولوية يقرها القانون للدين معين مراعاة منه لصفته ولا يكون للدين إمتياز إلا بمقتضى نص قانوني"<sup>3</sup>، ويعد حقا بأن تمنح صفة الدين للشخص الدائن أفضلية على باقي الدائنين حتى ولو كانوا دائنين مرتهنين، والأولوية للخزينة حتى في حالة تساوي الدائنين<sup>4</sup>.

يتبين أن الدين لا يكون ممتازا إلا بموجب إرادة صريحة من المشرع حسب المواد 382 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة و144 من قانون الرسوم على رقم الأعمال و366 من قانون التسجيل، التي تقر صراحة بأن الدين له أولوية مراعاة لصفته المتعلقة بمصلحة الخزينة. وجاء أيضا في المادة 991 من القانون المدني: "المبالغ المستحقة للخزينة العامة من ضرائب ورسوم وحقوق أخرى من أي نوع كان، لها إمتياز ضمن الشروط المقررة في القوانين والمراسيم الواردة في هذا الشأن". لذلك وجب اعتبار إمتياز المبالغ المستحقة للخزينة إمتيازاً مستقلاً عن الإمتياز العام أو الخاص فرضته ذاتية القانون الضريبي التي تحمي أساساً حقوق الدولة وتتجلى هذه الحماية في استثار حق الدولة في اقتضاء دين الضريبة بتأمين خاص يتسنى لها تحصيل الضرائب تحصيلاً كاملاً لمواجهة النفقات العامة<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> - تم التطرق إلى الإمتياز والرهن القانوني في المواد 382 و388 من ق ض م والمادتين 144 و146 من ق ر ر أ والمادة 467 من ق ض غ م والمادتين 366 و367 من ق. التسجيل والمادتين 25 و26 من ق. الطابع.

<sup>2</sup> - Jacques GROSCLAUDE et Philippe MARCHESSOU, op.cit., p 100.

<sup>3</sup> - المادة 982 من ق المدني.

<sup>4</sup> - محمد علوم محمد علي المحمود، المرجع السابق، ص 260.

<sup>5</sup> - ذو الفقار علي رسن الساعدي، المرجع السابق، ص 323.

تبعاً لذلك، يجب دراسة ميزات حق إمتياز الخزينة والتاريخ المحدد لسريان مفعوله والبحث عن مسألة شهرة لدى المحافظة العقارية.

## 1- مميزات حق إمتياز الخزينة العمومية

يرتبط حق الإمتياز بالدين المنصوص على هذه الأولوية في القانون المدني وفي قوانين الضرائب. وأقره المشرع في المجال الجبائي بالنسبة للحقوق الأصلية و للعقوبات الجبائية المرتبطة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على رقم الأعمال وقانون التسجيل. ولم ينص عليه بالنسبة للعقوبات الخاصة بالضرائب غير المباشرة وحقوق الطابع بالرغم من جوازه بالنسبة لأصل دين لهذه الأخيرة.

يُردّ حق الإمتياز على الأموال المنقولة بطبيعتها أو المحددة بموجب القانون (كالقيم المنقولة، براءات الإختراع، والمحلات التجارية...) <sup>1</sup>. ويدخل في هذا الإطار العقارات بالتخصيص <sup>2</sup> حسب المادة 380 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: " يمارس هذا الإمتياز ... حتى لو أعتبر العتاد عقارا تطبيقاً لأحكام المادة 683 من القانون المدني" <sup>3</sup>، ونفس الحكم تبنته المادة 144 من قانون الرسم على رقم الأعمال. لم يحدد المشرع التاريخ الذي آلت فيه هذه الأموال إلى ذمة المكلف بالضريبة، ولا مكان تواجدها سواء أكانت محلات مهنية أو مقر الإقامة أو أي مكان للإيداع لدى الغير <sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - Michel DOUAY, Le recouvrement de l'impôt, L.G.D.J., 2005, p 46 : « ... Privilège porte sur les biens meubles par nature ou par détermination de la loi (valeurs mobilières, brevets, fonds de commerce)... ».

<sup>2</sup> - Pierre di MALTA, op.cit., p 147.

<sup>3</sup> - المادة 683 من ق. المدني التي تنص على أن المنقول الذي وضعه صاحبه في عقار يملكه لخدمة هذا العقار أو استغلاله يعد عقاراً بالتخصيص.

<sup>4</sup> - تنص المادتين 380 من ق ض م و 144 من ق ر ر أ على عبارة " أينما وجدت" التي لا تفيد بوجود وضع هذه الأموال في يد المدين بل يجوز أن تكون في أماكن لدى الغير.



يمارس إمتياز الخزينة العمومية طيلة فترة إستحقاق الدين الجبائي ما لم يسقط بالتقادم<sup>1</sup> المحدد بأربع (4) سنوات. وتمتلك الخزينة حق الإمتياز على المنقولات والعقارات بالتخصيص المملوكة للمدين بالضريبة والموجودة في أي مكان، بشرط عدم وجود رهن إتفاقي بخصوصها. لا يمكن للإدارة الجبائية أن تكون لها أولوية في إستفاء دينها بالإمتياز لو وجد رهن إتفاقي سابق على حق الإمتياز على العتاد المسخر لإستغلال المؤسسة التجارية<sup>2</sup>.

تحدد مرتبة الإمتياز بموجب القانون، وبالنسبة لحقوق الخزينة العمومية فإن تحديد مرتبة الإمتياز يرجع للتشريع الجبائي<sup>3</sup>. وأكد مجلس الدولة بحق إمتياز الخزينة العامة في مادة التحصيل وحق الأفضلية في إستفاء ديونها من المكلفين بالضريبة<sup>4</sup>، فجاء في منطوق القرار: "حيث أنه فعلا وفقا لأحكام المادة 991 من القانون المدني و380 من قانون الضرائب فإن إدارة الضرائب لها حق إمتياز الخزينة العامة في مادة التحصيل وحق الأفضلية في استفاء ديونها من المكلفين بالضريبة. حيث أن إدارة الضرائب أثبتت أنها دائنة ولها حق الأفضلية قانونا".

لذلك، فإن النص الخاص الذي أحالت إليه المادة 983 من القانون المدني هو المادة 382 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي حددت رتبة الحصائل والديون كمايلي:

- إمتياز الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة؛
- إمتياز ديون الدولة غير المستحقة للضريبة وأملاك الدولة؛
- إمتياز الحصائل والديون غير الجبائية المستحقة للجماعات المحلية والمؤسسات العمومية؛
- إمتياز الغرامات والعقوبات المالية.

<sup>1</sup> - Jacques GROSCLAUDE et Philippe MARCHESSOU, op.cit., p 101.

<sup>2</sup> - المادة 380 من ق ض م: "يمارس هذا الإمتياز عندما لا يوجد رهون إتفاقيه على جميع العتاد المسخر لإستغلال المؤسسة التجارية حتى ولو أعتبر هذا العتاد عقارا تطبقا لأحكام المادة 683 من القانون المدني".

<sup>3</sup> - تنص المادة 983 من ق.المدني على: "مرتبة الإمتياز يحددها القانون فإذا لم يوجد نص خاص يعين مرتبة الإمتياز يأتي هذا الإمتياز بعد الإمتيازات المنصوص عنها في هذا الباب" وتضيف المادة 991 من نفس القانون: "المبالغ المستحقة للخزينة العامة من ضرائب ورسوم وحقوق أخرى من أي نوع كان لها إمتياز ضمن الشروط المقررة في القوانين والمراسيم الواردة في هذا الشأن".

<sup>4</sup> - قرار مجلس الدولة رقم 001763، الغرفة الثانية، الصادر بتاريخ 2001/07/30، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، المنازعات الضريبية، 2003، ص 63.

## 2- تاريخ سريان حق الإمتياز

يبدأ تاريخ سريان حق الإمتياز في مادة الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في من إدراج الجدول في التحصيل<sup>1</sup>. غير أنّ المشرع الجزائري لم ينص على شهر هذا الإمتياز الذي أقره نظيره الفرنسي. إذ لم ينص المشرع لا في القانون المدني ولا في قوانين الضرائب على شهر الإمتياز، مما يعني أن الإمتياز في النظام الجبائي الجزائري يسري مفعوله من تاريخ إدراج الضرائب أو العقوبات في جدول التحصيل وطيلة المدة القانونية المخصصة للتحصيل ما لم يسقط بالتقادم.

على عكس ما أقرّه المشرع الفرنسي الذي اعتمد على قاعدة إشهار الدين الجبائي<sup>2</sup>، لأنّ "المكلف لو أراد القيام بإجراء التقويم قضائيا فإن غياب تسجيل الدين الجبائي الإلزامي الخاضع للشهر يؤدي لنتيجة مفادها خسارة الخزينة لديها"<sup>3</sup>.

### ثانيا: الرهن القانوني

يَرِدُ الرهن القانوني على الأموال العقارية المملوكة للمدين من أجل تحصيل الضرائب والغرامات الجبائية بمختلف أنواعها، فيعتبر ضمانا عينية للخزينة العامة. وتتمتع الإدارة الجبائية بالرهن القانوني بموجب التشريع الجبائي، فأقرت به كل من المواد 388 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة 497 من قانون الضرائب غير المباشرة والمادة 146 من قانون الرسوم على الرقم الأعمال والمادة 354 من قانون التسجيل والمادة 23 من قانون الطابع<sup>4</sup>. تعتبر كل الأموال

<sup>1</sup> - المادة 380 من ق ض م. ويفترن تاريخ سريان حق الإمتياز بالنسبة للعقوبة الجبائية بالدين الأصلي.

<sup>2</sup> - Gérard LEGRAND, Hugues MARTIN et Perrine DE LAGARDE, Le recouvrement de l'impôt, 2éd, LexisNexis, 2014, p 280.

<sup>3</sup> - Pierre di MALTA, op.cit., p 148: « Si le contribuable fait l'objet d'une procédure de redressement judiciaire, le défaut d'inscription d'une créance fiscale obligatoirement soumise à la publicité a pour conséquence la perte par le Trésor de son privilège ».

<sup>4</sup> - المادة 388 من ق ض م: "للخزينة رهن قانوني على جميع الأملاك العقارية للمدينين بالضريبة وهي معفاة... وذلك بالنسبة لتحصيل الضرائب بمختلف أنواعها والغرامات الجبائية المسند تحصيلها لمصلحة الضرائب المختلفة". وقد نصت المادة 497 من ق ض غ م: "إن للخزينة رهنا قانونيا على جميع الأموال العقارية... من أجل تحصيل الضرائب من أي نوع كانت والغرامات الجبائية التي يعود تحصيلها إلى إدارة الضرائب".

العقارية ضامنة لتحصيل الحقوق الجبائية والغرامات الجبائية. ووفق ما ورد في النصوص المنظمة للرهن القانوني<sup>1</sup>.

وتجدر الإشارة إلى أن الرهن القانوني من الضمانات العينية التي تتمتع بها الخزينة، لكن يختلف عن الرهن الرسمي المنصوص عليه في القانون المدني<sup>2</sup>، ويعتبر هذا الأخير عقدا اتفاقيا يكتسب بمقتضاه الدائن حقا عينيا على عقار لوفاء دينه، وبموجبه يتقدم على الدائنين التاليين له في المرتبة من ثمن العقار. وعلى نقيض ذلك لا يتقرر الرهن القانوني بالتراضي بين المكلف والإدارة الجبائية، بل أقره القانون ولا دخل لإرادة الأطراف فيه.

يُعفى الرهن القانوني الوارد على مجموع الأموال العقارية المملوكة للمدين بالضريبة من تسجيله في مكتب الرهون الخاص بالضرائب بمختلف أنواعها والغرامات الجبائية، يأخذ رتبته تلقائيا دون حاجة للتسجيل بداية من تاريخ إرسال مصلحة الوعاء الجداول وسندات التحصيل وكشوف الحواصل إلى القابضين المكلفين بالتحصيل.

وتستثنى حقوق التسجيل والطابع من هذا الإعفاء، فلا يأخذ هذا الرهن مرتبته إلا من تاريخ تسجيله في المحافظة العقارية، الذي يبدأ من تاريخ إستحقاق المدين للزيادة أو عقوبة عدم الدفع. ويحظر على محافظ الرهون القيام بالتسجيل بغرض الإلتزام بالمبلغ حتى تقدم له شهادة إبراء

---

وملاحظ أن هذه المادة قد تم تعديلها بموجب قانون المالية لسنة 2016 في مادته الثامنة بإلغائه لإجراء الإعفاء من التسجيل والتأكيد على أن الرهن القانوني وجوبا يسجل في المحافظة العقارية. قانون رقم 15-18 الصادر بتاريخ 2015/12/30 المتعلق بقانون المالية لسنة 2016، ج ر عدد72.

ونفس المضمون نصت عليه المواد 146 من ق ر ر أ، والمادة 354 من ق التسجيل والمادة 23 من ق الطابع.

<sup>1</sup> - المواد 388 من ق ض م والمادة 497 من ق ض غ م. والمادة 146 من ق ر ر أ والمادة 354 من ق التسجيل والمادة 23 من ق الطابع .

<sup>2</sup> - المادة 882 من ق المدني.

من الضرائب محررة بإسم المدين بالضريبة<sup>1</sup>. والجدير بالذكر أن هذا الإعفاء قد تم التخلي عنه بموجب قانون المالية لسنة 2016 في نص الفقرة 2 من المادة 8 منه بقولها: "ويأخذ هذا الرهن رتبة تلقائيا اعتبارا من تاريخ تسجيله في المحافظة العقارية حيث لا يمكن تسجيله إلا ابتداء من التاريخ الذي فرضت فيه على المكلف بالضريبة زيادة أو غرامة لعدم إتمام الدفع".

وتبعاً لذلك يعد المشرع الجزائري قد تراجع عن إلزامية تسجيل الرهن القانوني، وأنه لا يأخذ رتبته في الإستحقاق إلا من تاريخ تسجيله، فلا تكفي أن تكون الأموال العقارية ضامنة لتحصيل الضرائب والغرامات الجبائية، ولعل الحكمة من وراء هذا الإجراء جعل للرهن القانوني تاريخ واضح ومؤكد لبدء عملية انتقال الضمانة لجماعة الدائنين. ومن بين آثار الرهن القانوني المسجل لدى المحافظة العقارية أنه يُمكن الخزينة من التقدم على باقي الدائنين بقوة القانون. إلا أن هذا الرهن يأتي في مرتبة أدنى من المصاريف القضائية<sup>2</sup>.

وعليه، لا يرد الرهن القانوني إلا على العقارات وبالنسبة لحق الإمتياز يرد على المنقولات. لتعد جميع أموال المدين بالضريبة والحقوق الأخرى ضامنة للوفاء بالدين الجبائي، لكن مع ذلك أحيانا حتى ذمة الغير المتضامنين أو أجنب عن العلاقة الضريبية تكون ضامنة للوفاء بدين الخزينة العمومية.

### الفرع الثاني: المسؤولية التضامنية

يمكن للغير أن يصبحوا مسؤولين بالتضامن عن دفع الضرائب المفروضة على المكلف الأصلي<sup>3</sup>، وللبحث عن مفهوم المسؤولية التضامنية حضني بنا البحث عن مفهومها في الشريعة

<sup>1</sup> - المادة 388 من ق ض م والمادة 144 من ق ر ر أ والمادة 497 من ق ض غ م والمادة 367 من ق التسجيل والمادة 25 من ق الطابع.

<sup>2</sup> - المادة 882 من ق م.

<sup>3</sup> - Jean-Pierre CASIMIR, op.cit., p 363.

العامة، أين تجد أساسها في المادة 126 من القانون المدني<sup>1</sup> فتنص: " إذا تعدد المسؤولون عن فعل ضار كانوا متضامنين في إلتزاماتهم بتعويض الضرر، وتكون المسؤولية فيما بينهم بالتساوي إلا إذا عيّن القاضي نصيب كل منهم في الإلتزام بالتعويض"؛ أي أنه في حالة تعدد المدينين يصبح كل واحد مسؤول نحو الدائن على كامل الدين.

ويعد التضامن في المديونية التزام يقع عبئه على عدة أشخاص عدة يكون كل مدين نفس الإلتزام بالدين ككل، ومن جانب الدائن له حق الرجوع ومطالبة المدينين المتضامنين مجتمعين أو منفردين، وفق ما ينص عليه القانون<sup>2</sup>. ويمثل نظام التضامن ضمانا للدائن تجاه مدينه إذا تعددوا، وذلك بإمكانه إستفاء الدين منهم جميعا أو من أحدهم فلا يضار الدائن من إعسار أحدهم<sup>3</sup>.

وفي هذا المجال لا بد من التنويه لوجود نوعين من التضامن القانوني مصدره القانون، والآخر الإتفاقي مصدره العقد، لذلك يثار تساؤل بهذا الخصوص يتعلق بأيّ نظامين من أنظمة التضامن يسري في المجال الضريبي؟

وهنا يذهب الفقه المالي إلى إمكانية تقرير المسؤولية التضامنية في مجال الضريبة، ويبرر هذا المسلك بضمنان سهولة تحصيل الضريبة ومنع التهرب، فيكون بإمكان المشرع الضريبي اللجوء إلى هذا الأسلوب فعلى سبيل المثال، أن شراء شخص مال معين تستحق عليه ضريبة، فيكون كل من البائع والمشتري مسؤولون بالتضامن عن تسديد الدين الضريبي المتعلق بعملية البيع، فالمسؤولية التضامنية التي مصدرها القانون تجد لها تطبيقا في نصوص التشريعات الضريبية المقارنة لغرض

<sup>1</sup> - المادة 126 المعدلة بالقانون رقم 05-10 المؤرخ في 20/06/2005 المعدل للقانون المدني.

<sup>2</sup> - محمد علوم محمد علي الحمود، المرجع السابق، ص 276

<sup>3</sup> - أحسن بوسقيعة، المنازعات الجمركية في ضوء الفقه واجتهاد القضاء الجديد في قانون الجمارك، دار الحكمة، الجزائر، 1998، ص 403.

ضمان تسديد دين الضريبة، وذلك ومن خلال توسيع نطاق المسؤولين عن دفعها<sup>1</sup>. وانتقل تبعاً لذلك نظام التضامن من القانون المدني إلى القانون الجزائي<sup>2</sup>، ثم إلى القانون الجبائي، بحيث أكد صراحة المشرع على التضامن في دفع الحقوق والرسوم المترتبة على المكلفين بالضريبة، وكذلك العقوبات المالية الجزائية الصادرة عن القاضي بموجب حكم جزائي.

كما نصت على ذلك العديد من أحكام التشريع الجبائي ومن أمثلة ذلك نص المادة 303-7 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على: " إن الأشخاص والشركات المحكوم عليهم بنفس المخالفة ينبغي أن يدفعوا بالتضامن العقوبات المالية الصادرة في حقهم"<sup>3</sup>، ونص المشرع في المادة 155 من قانون الإجراءات الجبائية على إمكانية تحميل المسؤولية التضامنية بين المدير أو المديرين والمسير أو المسيرين أصحاب الأغلبية أو الأقلية مع هذه الشركة عن دفع الضرائب والغرامات الجبائية بسبب مناورات تدليسية أو عدم التقيد بصفة متكررة بالإلتزامات الجبائية، " فيصبح المديرون المصرح بمسؤوليتهم التضامنية مع الشركة مدينون بالضرائب وكأنهم المكلف نفسه، فلا يعد التضامن حقاً بل يجب على القاضي أن ينطق به"<sup>4</sup>.

إذ يسمح مبدأ التضامن للخرينة بضمان حصولها على الحقوق الجبائية حتى في حالة إفلاس أو إعسار المدين. ويمنح نظام التضامن للإدارة الجبائية نفس ضمانات تحصيل حقوقها من متضامن وكأنه مدين أصلي<sup>5</sup>. وتبرز هنا نقطة مهمة ألا وهي التمييز بين من يتولد بدمته الدين بأن تتحقق الواقعة المنشئة في شأنه وبين من يتحمل عبء سداد هذا الدين، من أجل تحصيل

<sup>1</sup> - محمد علوم محمد علي الحمود، المرجع السابق، ص 282.

<sup>2</sup> - المادة 4-5 من ق. العقوبات تنص على تضامن الأشخاص المحكوم عليهم بنفس الجريمة في الغرامة ورد الأشياء والمصاريف القضائية.

<sup>3</sup> - ولقد نصت المواد 551 من ق ض غ م والمادة 135 من ق ر ر أ والمادة 121 من ق. التسجيل والمادة 36 من ق. الطابع على نفس حكم المادة 303-7 من ق ض م لتكرر بنفس الصيغة. وهو ما يقابلها في التشريع الفرنسي المادة L 281 -2 من كتاب الإجراءات الجبائية.

<sup>4</sup> - Patrick SERLOOTEN, Le statut fiscal des dirigeants de sociétés, Litec fiscal, 2002, p 153 : « les dirigeants qui sont déclarés solidairement responsables avec la société deviennent débiteurs des impôts au même titre que le contribuable lui-même. La solidarité légale n'est pas de droit ; le juge doit la prononcer ».

<sup>5</sup> - Jacques GROSCLAUDE et Philippe MARCHESSOU, op.cit., p 101.

الخزينة لحقوقها، إذ يستمد هذا التبرير أساسه من الطبيعة القانونية المتميزة للتشريع الضريبي وليس كل ما يُنص عليه في القواعد العامة<sup>1</sup>.

وبالتالي تتقرر المسؤولية التضامنية التي نص عليها القانون إما بوجود علاقات تعاقدية أو روابط عائلية.

### أولاً: المسؤولية التضامنية على أساس العلاقات التعاقدية

يمكن حصر المسؤولية التضامنية على أساس العلاقات التعاقدية في حالات تضامن الشركاء في الشركات، أو التضامن الناتج عن عقود البيع أو التنازل عن محلات تجارية أو الملكيات المبنية وغير المبنية.

#### 1- التضامن في الشركات: تقسم المسؤولية التضامنية بسبب العقد إلى مسؤولية

الشركاء من جهة، ومن جهة أخرى مسؤولية مسير الشركة.

أ- مسؤولية الشركاء: تعد المؤسسة من الأشخاص المعنوية الخاصة، والتي تنوع إلى شركات مدنية وشركات تجارية. وقد يتحمل الشركاء فيها المسؤولية بالتضامن أو لا يتحملونها إلا بقدر الحصص المقدمة. التي تختلف من شركة لأخرى، فللشركاء في شركة التضامن مسؤولية تضامنية وغير محدودة عن ديون الشركة وحتى في ذمتهم الشخصية. ويلحق بهم كل من الشركاء المتضامين في شركة التوصية البسيطة وبالأسهم، وتستطيع الإدارة الجبائية أن تعود على جميع الشركاء المتضامين أو أحدهم لإستفاء الديون الجبائية، ويرجع هذا الأخير على باقي الشركاء المتضامين.

<sup>1</sup> - محمد علوم محمد علي المحمود، المرجع السابق، ص 277.

غير أنه لا يتحمل الشركاء في شركة ذات المسؤولية المحدودة والمؤسسة ذات الشخص الواحد ذات المسؤولية المحدودة وشركة المساهمة والشركاء الموصون في شركة التوصية البسيطة وبالأسهم ديون الشركة الجبائية بما فيها العقوبات الجبائية، إلا بقدر المقدمات.

وفيما يخص الشركة المدنية فإن الأعضاء يتحملون المسؤولية التضامنية كل بحسب حصته، فيمكن أن يلزم أحدهم بدفع الدين كله ويرجع هو على باقي الشركاء. وبالنسبة لشركة المحاصة، ورغم تكوينها غير القانوني إلا أنه يقع عليها تطبيق أحكام شركة التضامن بخصوص الديون الإجتماعية.

**ب- مسؤولية مسير الشركة:** إن الشركة باعتبارها شخص معنوي وتحقق مداخل خاضعة للضريبة، فإنها تعد المسؤول المباشر والأصلي. لكن بالرجوع لنص المادة 155 من قانون الإجراءات الجبائية، نجد أنها تقر بمسؤولية المسير التضامنية عن تسديد الضريبة العالقة بذمة الشركة التي يسند تحصيلها لمصلحة الضرائب، من جزاء مناوئاته تدليسية أو عدم تقيده بصفة متكررة بمختلف الإلتزامات الجبائية. لذلك يمكن القول أن المادة 155 من نفس القانون سمحت بخلق مكلف آخر بتسديد الضرائب والغرامات الجبائية المستحقة على الشركة، وهو المتمثل في الشخص القائم على شؤون تسييرها<sup>1</sup>.

فقد منح القانون الجبائي للخزينة سلاح يتمثل في المسؤولية الجبائية للمسير الاجتماعي للمؤسسة، في حالة ارتكابه غش<sup>2</sup>. في فرنسا ابتداء من قانون 18/01/1980 كل المسيرين الاجتماعيين يعدون متضامنين في المسؤولية مع الشركة بخصوص كل الحقوق والعقوبات الجبائية في حالة الأعمال التدليسية<sup>3</sup>. فتنحصر المسؤولية بمسير الشركة فقط، فلا يجوز للإدارة الجبائية أن

<sup>1</sup> - رابح بن زارع، المسؤولية الجبائية لمسيري الشركات، دار العلوم للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2014، ص 9.

<sup>2</sup> - Patrick SERLOOTH, Droit fiscal des affaires, 8<sup>ème</sup> éd, Dalloz, Paris, 2009, n<sup>o</sup> 576, p373.

<sup>3</sup> - Art L 267 du Livre des Procédures Fiscales.



تطالب بتقرير المسؤولية الجبائية التضامنية ضد أي شخص مهما كان ارتباطه بالشركة حتى ولو كان مالكا لأغلبية رأسمالها ما لم يكن مكتسبا لصفة المسير<sup>1</sup>. إذا المقصود بالمسؤول في هذه الحالة المسير بغض النظر إذا ما كان شريك أم لا.

وحتى يتم ترتيب المسؤولية الجبائية عن الضرائب والحقوق المترتبة عنها على مسير الشركة، لابد من تحديد صفته. يمكن الإعتماد على مقاربتين بشأن تحديد مسير الشركة، تتمثل أولاهما في إطلاق هذا المصطلح على كل شخص يشارك في ممارسة سلطة إدارة الشركة أو يساهم في ذلك ولو بصفته عضوا في مجلس إدارتها، وهو المفهوم الذي يتجسد خاصة باتجاه إمكانية اتخاذ الشخص قرار يتعلق بالشركة وتنفيذه بواسطة مستخدميه هذه الأخيرة. تطبيقا لذلك اتجه القضاء الفرنسي إلى كونه يملك شخصيا السلطة والقدرة التي تجعل مستخدميه هذه الشركة يحترمون تطبيق وتنفيذ الإجراءات التي اتخذت من قبله<sup>2</sup>.

وعليه، فإن مصطلح المسير وفقا لهذه المقاربة مرتبط بالمفهوم الضيق والذي يتعلق الشخص أو بالجهاز، الذي يملك ويمارس قانونا وسواء بشكل مستمر أو مؤقت كل أو بعض صلاحيات إدارة وتسيير شؤون الشركة. فالتسيير بالمعنى الضيق يتعلق بالأجهزة التي تختلف تسميتها باختلاف الأشكال القانونية للشركات والتي يعهد إليها بمهمة التسيير الداخلي كاقترح الحلول الخاصة بالمشاكل المطروحة، كما يعهد بها أيضا للتسيير الخارجي كتمثيل الشركة عند التقاضي وإبرام العقود مع الغير.

أما المقاربة الثانية بشأن معنى مسير الشركة، فهي تعتمد على المفهوم الموسع لهذا المصطلح والذي يمكن إطلاقه على كل شخص ثبت تمثيله للشخص المعنوي، وبالتالي فهو مفهوم يتعدى المسير القانوني ليشمل ما يسمى بالمسير الفعلي، وهو ذلك الشخص الذي لا يتمتع

<sup>1</sup> - Patrick SERLOOTH, op.cit, n<sup>o</sup>577, p373.

<sup>2</sup> - رابع بن زارع، المرجع السابق، ص 12.

بالمؤهلات أو بالتسمية القانونية، إلا أنه وعلى الرغم من ذلك يمارس في الواقع وبصفة حقيقية وفعلية أعمال الإدارة والتسيير المتعلقين بالشركة أو يمارس مهام وسلطات التسيير شأنه في ذلك شأن المسير القانوني<sup>1</sup>.

اتجهت الإدارة الجبائية الجزائرية بدورها إلى اعتناق المفهوم الموسّع لنظرية مسير الشركة، فاعتبرته كل شخص يمارس سلطة التسيير الإداري والتي تظهر وتبرز من خلال كل التصرفات والأعمال الإدارية كالتوقيع على العقود وإطلاق المشاريع الإستثمارية وغيرها<sup>2</sup>. مما سبق يمكن أن يكون المسير شخصا واحدا أو مجموعة من الميسيرين، وقد يكون شريكا أو أجنبي، كما قد يكون معين من طرف أغلبية الشركاء أو أقلية المالكة لمجموع رأس المال<sup>3</sup>، وهنا طرحت مسألة وضعية المسير كأجير أو كتاجر.

يطرح في هذا المجال تساؤل مهم يتعلق في إمكانية تحميل جميع من يشملهم مفهوم مسير الشركة لتحمل المسؤولية الجبائية وفقا لنص المادة 155 من قانون الإجراءات الجبائية؟

فلو رجعنا لنص المادة 155 نجده تنص: "...يمكن أن يحتمل المسؤولية بالتضامن بين المدير أو المديرين والمسير أو الميسيرين أصحاب الأغلبية أو الأقلية، بمفهوم المادة 14-2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مع هذه الشركة، عن دفع الضرائب والغرامات المذكورة"، وحسب الصياغة الظاهرة يجوز تحميل المسؤولية لكل من مسير فردا كان أو جماعة، قانونيا أم فعليا، من أصحاب الأغلبية أو الأقلية<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - رابح بن زارع، المرجع السابق، ص 13.

<sup>2</sup> - D G I, Bulletin d'information fiscale, n<sup>o</sup> 01/2010 « Régime fiscal des dirigeants de sociétés ».

<sup>3</sup> - لا يميز المشرع الجزائري بين المسير ذو أغلبية رأسمال أو أقلية على عكس المشرع الإجراءي الجبائي الفرنسي في المادة 266 الذي يتخذ موقف بتحميل المسير ذو أغلبية رأسمال بالنسبة لشركة ذات المسؤولية المحدودة المسؤولية الجبائية بالتضامن مع الشركة.

<sup>4</sup> - الملاحظ أن النص المحال إليه تحديد مفهوم المسير قد تم إلغاؤه بموجب قانون المالية لسنة 2003.

وتقضي المادة 155 من قانون الإجراءات الجبائية بأن قيام مسؤولية المسير بالتضامن مع الشركة مرهون بتعذر تحصيل الضرائب من أي نوع كانت والغرامات الجبائية التي يسند تحصيلها لمصلحة الضرائب والمترتبة على الشركة. إذا كان من البديهي التسليم بضرورة دين جبائي عالق بذمة الشركة كشرط لجواز الحديث عن مسؤولية المسير عن الدفع، فإن المشرع<sup>1</sup>، يستلزم علاوة على ذلك وجوب تعذر تحصيل هذه الضرائب نتيجة لسلوك المسير المتمثل إما في ارتكابه لمناورات تدليسية أو نتيجة لعدم تقيده المتكرر بالإلتزامات الجبائية المفروضة على الشخص المعنوي<sup>2</sup>.

إن المسير القانوني واستنادا إلى المبادئ السابقة لا يعتبر مسؤولا جزائيا عن الغش الضريبي إلا إذا قام بأعمال شارك فيها بصفة مادية ومعنوية في الغش، وقد ذهبت محكمة النقض الفرنسية إلى نقض القرار الذي ذهب فيه قضاة الموضوع إلى إدانة مسير الشركة والذي بسبب كبره في السن وبعده عن مقر الشركة ونشاطاتها لم يكن في استطاعته ممارسة مهامها وأن سوء النية ما كان ليثبت من واقعة صفته كمسير قانوني لوحدها. كما نقضت قرار ذهب إلى إدانة مسيرة كانت عقدت وكالة لوالدها المسير الفعلي للشركة من أجل توقيع بدلا عنها على جميع الوثائق المتعلقة بالشركة<sup>3</sup>.

## 2- التضامن في حالة التنازل أو بيع محل تجاري خاضع للضريبة

يترتب عن عملية التنازل أو بيع محل تجاري خاضع للضريبة إلتزامات تتعلق بالتصريح. فيجب إن أمكن ذكر إسم ولقب المتنازل له وعنوانه، ويحدد أجل تقديم هذا التصريح بعشرة (10) أيام تبدأ من يوم نشر البيع أو التنازل في جريدة الإعلانات القانونية إذا تعلق الأمر ببيع أو تنازل عن محل تجاري<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - من خلال الفقرة الأولى من نص المادة 155 من ق إ ج.

<sup>2</sup> - رايح بن زارع، المرجع السابق، ص 43.

<sup>3</sup> - محمد بودالي، جرائم الغش الضريبي (دراسة مقارنة مع التشريع الفرنسي)، مجلة العلوم القانونية والإدارية، جامعة الخليلي الياوس سيدي بلعباس، 2009، ص 32.

<sup>4</sup> - المادة 132 و195 من ق ض م.

نظمت الأحكام المتعلقة بالتنازل عن المحل بالنسبة للمكلفين الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة والتابعين لأرباح المهن غير التجارية في حالة التنازل بالمقابل، فخلال سنة التوقف عن النشاط إلى غاية يوم هذا التوقف، يدفع الضرائب كل من خلف المكلف بالضريبة أو سلفه، وكذا الأرباح المحققة في السنة السابقة إذا لم يصرح بها قبل تاريخ توقيف النشاط أو بالنسبة لوارث المكلف بالضريبة يمارس مهنة غير تجارية. غير أنّ مسؤولية خلف المكلف بالضريبة الأصلي تنتهي في حدود سعر التنازل، ولا تسري إلا لمدة سنة ابتداء من التصريح أو من آخر يوم لهذا الأجل عند انعدام التصريح<sup>1</sup>.

ولا تقحم مسؤولية مالك المحل التجاري عندما يتبين أنه لم يحصل تواطؤً مصلحي بينه وبين مستغل المحل التجاري، أو عندما يقدم للإدارة الجبائية جميع المعلومات المفيدة الصالحة للبحث عن المستغل المتبوع وملاحقته. وجاء في فحوى المادة 112 من قانون التسجيل على أنه تستحق على الأطراف العقد بصفة مشتركة وتضامنية الحقوق والرسوم والعقوبات المترتبة على نقصان الأثمان أو التقدير المبينين على نقل ملكية كقرارات أو حقوق عقارية، وعلى نقل ملكية محل تجاري وزبائن لقاء عوض. ويعد في مجال الرسم على القيمة المضافة " المديرون ومسيرو الشركات مسؤولون بالتضامن في حالة الأعمال التديلية المؤدية لإستحالة تحصيل مختلف الضرائب أو الغرامات الجبائية"<sup>2</sup>. وهو نفس الإتجاه الذي تبناه المشرع الفرنسي بأنه في حالة التنازل عن مشروع صناعي، تجاري أو استخراجي يكون مالك المحل التجاري مسؤولاً بالتضامن مع مستغل المشروع عن الضرائب المباشرة التي يخضع لها استغلال هذا المال<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - للمواد 132 و196 و229 و373 من ق ض م.

<sup>2</sup> D G I, Guide pratique de la T.V.A, Coll. Fiscalité, éd. Sahel, 2006, p 69: « Les dirigeants et les gérants des sociétés sont solidairement responsables en cas de manœuvres frauduleuses rendant impossible le recouvrement des impositions de toutes natures ou des amendes fiscales ».

<sup>3</sup> Art. 1684 du C.G.I: «En cas de cession d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou minière, qu'elle ait lieu à titre onéreux ou à titre gratuit, qu'il s'agisse d'une vente forcée ou volontaire, le cessionnaire peut être rendu responsable solidairement avec le cédant du paiement de l'impôt sur le revenu afférent aux bénéfices réalisés par ce dernier l'année ou l'exercice de la cession jusqu'au jour de celle-ci ...

. Le propriétaire d'un fonds de commerce est solidairement responsable avec l'exploitant de cette entreprise, des impôts directs établis à raison de l'exploitation de ce fonds ».

وتبنت المحكمة العليا المسؤولية التضامنية لكل من أطراف العقد البائع والمشتري في مجال رسوم التسجيل تطبيقاً للمادة 112 من قانون التسجيل، وذلك في قرار صادر عن الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا بتاريخ 1991/03/12 الذي جاء في منطوقه " من المقرر قانوناً أنه في حالة وجود نقص في المبلغ المصرح به، فإن كل الرسوم والحقوق والغرامات تدفع تضامناً من قبل أطراف العقد ولما كان من الثابت في قضية الحال أن قضاة الموضوع بتصريحهم أن الحقوق والرسوم والغرامات يتكفل بدفعها كل من البائع والمشتري متضامنان لوجود نقص في المبلغ المصرح به فإنهم طبقوا صحيح القانون ويتعين رفض الطعن"<sup>1</sup>.

يلزم القانون البلدية صاحبة الإمتياز في حالة تأجير محلات تجارية ذات الإستعمال أو الطابع السياحي بصفة التسيير الحر إدراجها في دفتر الشروط المؤسس بشرط يتمثل في دفع وديعة تساوي إيجار ثلاثة أشهر ضمان لدفع الضرائب التي يمكن أن تترتب على النشاط الممارس في المحلات المسندة للتسيير الحر<sup>2</sup>. لكن هذه الضمانة وإن لم ينص المشرع عليها لتحصيل العقوبات صراحة، فإنه أجاز في نص المادة 375 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بتطبيق أحكام المادة 374 التي أقرتها على جميع الضرائب والحقوق والرسوم بكل أنواعها من قبل قابض الضرائب المختلفة.

### ثانياً: المسؤولية التضامنية بسبب الروابط العائلية

بالرجوع لمختلف النصوص الجبائية الجزائرية نجدها تقر بالمسؤولية التضامنية فبغض النظر عن وجود تضامن ناشيء عن التزام عقدي، فإن القانون يلزم أشخاصاً ودخولاً لنظام التضامن فهو

<sup>1</sup> - قرار المحكمة العليا الصادر بتاريخ 1991/03/12، المجلة القضائية 1990/3، ملف رقم 64457، ص 173.

<sup>2</sup> - المادة 374 من ق ض م.

يعتبره بمثابة ضمان تسديد دين الضريبة وتوسيعا لنطاق المسؤولين عن دفعها<sup>1</sup>. إذ يعد من الضمانات الإضافية لتسديد الدين إلى جانب الضمانات الأخرى<sup>2</sup>.

فقد نصت المادة 376 من قانون الضرائب المباشرة في فقرتها الأولى على أن الزوجين إذا تعاشرا في البيت الواحد وكذا أولادهما القصر على أساس الأموال والمداخيل التي تؤول له بعد الزواج عن الضرائب المؤسسة باسم الزوجة برسم الضريبة على الدخل، وتضيف الفقرة الثانية يتابع تحصيل الضريبة على الدخل الإجمالي المؤسسة باسم رب الأسرة، على أساس مداخيله الشخصية ومداخيل أولاده الذين يسكنون معه ويستوفون الشروط المطلوبة في المادة 6-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، لكي يعتبرون في كفالتهم، بصفة صحيحة لدى كل واحد من أولاده، ولكن في حدود النسبة المطبقة لنسبة مداخيل كل منهم من مجموع المداخيل الخاضعة للضريبة. والواضح من النص إقرار المشرع الجزائري المسؤولية على كلا الزوجين إذا ما تعذر على أحدهما سداد دين الضريبة الذي بذمته.

وهو نفس الإتجاه الذي تبناه المشرع الفرنسي بخصوص المسؤولية التضامنية بين الزوجين<sup>3</sup>، في المادة 1684 من القانون العام للضرائب في الفقرتين الأولى والثانية، لكن بموجب المادة 9 من قانون 1822-2007 الصادر بتاريخ 24 ديسمبر 2008 المعدل قد ألغى هذا السند القانوني للمسؤولية التضامنية للزوجين وعوضه: بالكتاب الثاني من قانون الضرائب المباشرة في الفقرة الأولى المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المتعلقة بالتضامن بين الأزواج والأشخاص المرتبطين

<sup>1</sup> - المادة 376-1 و2 من ق ض م والمادتين 373 و374 من نفس القانون.

<sup>2</sup> - محمد علوم محمد على المحمود، المرجع السابق، ص 277.

<sup>3</sup> - Art. 1685 CGI : « 1. Chacun des époux, lorsqu'ils vivent sous le même toit, est solidairement responsable des impositions assises au nom de son conjoint, au titre de la taxe d'habitation.

2. Chacun des époux est tenu solidairement au paiement de l'impôt sur le revenu. Il en est de même en ce qui concerne le versement des acomptes prévus par l'article 1664, calculés sur les cotisations correspondantes mises à la charge des époux dans les rôles concernant la dernière année au titre de laquelle ils ont été soumis à une imposition commune.

Chacun des époux peut demander à être déchargé de cette obligation. »

- Et voir aussi Jacques GROSCLAUDE et Philippe MARCHESSOU, op.cit., p 83.

بعقد مدني والتي جاء تفصيلها في المادة 1691 مكرر بقوله أن الزوجين والطرفين المرتبطين بعقد مدني يعتبرو متضامنين في الدفع، في حالة الضريبة على الدخل إذا ما كان محل الفرض مشترك وحالة الضريبة على السكن عندما يعيشوا تحت سقف واحد، وبخصوص المطلقين والمنفصلين يمكنهم طلب الإعفاء من هذا الإلتزام بالدفع من يوم تقديم طلبهم وفي حالة عجز أحدهما عن السداد يلزم الزوج الآخر بالدفع<sup>1</sup>.

ويضيف المشرع الفرنسي من إمكانية طلب أحدهما الإعفاء من هذا الإلتزام بالنسبة للأشخاص في وضعية عجز أو ضيق من الدفع الكلي أو الجزئي بالنسبة للإلتزامات المنصوص عليها في الفقرتين 1 و 2 من المادة 1691 مكرر، ويشترط المشرع الفرنسي لتطبيق ذلك أن تكون وضعية الفقر أو العوز خاصة فقط بالشخص المطلق أو المنفصل من تاريخ طلب التخفيض<sup>2</sup>.

في الأخير تعد المسؤولية التضامنية نظام يسمح للإدارة في استثناء حقها من المكلف بالضريبة ومن المتضامن معها، والتأمينات العينية وسيلة لتمكين الخزينة العمومية من جميع أموال المكلف المدين سواء كانت منقولة أو عقارية. وبالتالي الدين الجبائي الذي أقره التشريع الضريبي وعلى رأسه القانون منحت له خصوصية الحماية والضمان، علاوة على ضمانه ممارسة الرقابة الجبائية في مواجهة المبدأ التصريحي المقرر للنظام الجبائي ومبدأ قرينة الصدق في القول والعمل للمكلف بالضريبة. والأكثر من ذلك قد أضيفت ضمانات أخرى في قانون الإجراءات الجبائية لإستثناء الدين من ذمة المكلف به عن طريق تتبع أسلوب الحجز والبيع في المزاد العلني<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - Article 1691 bis I CGI :« Les époux et les partenaires liés par un pacte civil de solidarité sont tenus solidairement au paiement : 1° De l'impôt sur le revenu lorsqu'ils font l'objet d'une imposition commune ; 2° De la taxe d'habitation lorsqu'ils vivent sous le même toit. II. # 1. Les personnes divorcées ou séparées peuvent demander à être déchargées des obligations de paiement prévues au I ainsi qu'à l'article 1723 ter-00 B lorsque, à la date de la demande »

<sup>2</sup> - Art 1697 bis-III CGI: « Les personnes en situation de gêne et d'indigence qui ont été déchargées de l'obligation de paiement d'une fraction des impôts, conformément au II, peuvent demander à l'administration de leur accorder une remise totale ou partielle de la fraction des impositions mentionnées aux 1° et 2° du I restant à leur charge. Pour l'application de ces dispositions, la situation de gêne et d'indigence s'apprécie au regard de la seule situation de la personne divorcée ou séparée à la date de demande de remise. »

<sup>3</sup> - لم تنطبق لهذه الضمانة للوفاء بدين الخزينة ضمن هذه الرسالة، لاعتقاد أنها تدخل في الإجراءات التي تتم بعد المتابعة القضائية، وقد ركزنا على الضمانات القانونية التي هي في الأساس منصوص عليها في القانون وتطبق آليا ودون حاجة للمرور لجهة أخرى قصد الحصول على الدين.

ليبقى القول أن المكلف بالضريبة ملزم بقوة القانون الضريبي، وتحت حمايته، بأداء جميع الواجبات الضريبية، مع الأخذ بعين الاعتبار أن نفس القانون قد منح للإدارة سلطات عامة في الرقابة وضمانات التحصيل، مع وجوب احترام ضمانات المكلف وإلا اعتبرت نفس السلطة في وضعية المخالف للأحكام التشريعية والتنظيمية.

كما سبق، تعتبر الضرائب الممول الرئيسي لخزينة الدولة، فأى محاولة التملص من دفعها سوف ينقص حتما من دورها التمويلي، مما يؤثر سلبا على التنمية المستدامة وخلق مناصب شغل جديدة وتتجسد هذه الآثار في عدة مجالات مختلفة مالية، اقتصادية واجتماعية. ويعتبر القيد المالي من أهم القيود التي تقف في وجه كل استراتيجية تنموية أو برنامج للإنعاش الإقتصادي، فلا يمكن الحديث عن الأهداف والإنجازات دون الحديث عن التمويل، فالنقص في الأموال يؤدي إلى عجز الدولة جزئيا عن تنفيذ المشاريع النافعة، والتي تساهم في خلق مناصب شغل جديدة<sup>1</sup>، وعلى العكس إذا ما وقع خلل في الميزانية بسبب عدم دفع المستحقات المالية التي على ذمة المكلفين ينجر عنه التأثير على قطاع الشغل، وبالتالي انتشار البطالة وتفشي الظواهر السلبية في المجتمع.

الملاحظ في إطار دراسة الإلتزام الضريبي المتعلق بالدفع، أنه جميع الإلتزامات الجبائية ترتبط بطريقة مباشرة أو غير مباشرة بدفع الضريبة، بغض النظر عن مرحلة وجوب القيام بها وعاءا كانت أو تحصيليا، لذلك، فلا مجال إذا للتهرب من الدفع باستعمال طرقا غير مشروعة لأنه سيتعرض للمسائلة الجبائية الإدارية وحتى الجزائية، فإن كان المشرع قد حدد التصرف المعترف طرقا تدليسية على سبيل المثال فإنه الأمر متروك للإدارة الجبائية في تقدير الأفعال المعترفة كذلك، وتوقيع عليها الجزاء أو حتى رفع الأمر للقضاء المختص.

<sup>1</sup> - بلواضح الجليلي وميمون نبيلة، المرجع السابق، ص 9.



## الفصل الثاني: المسؤولية الجبائية للمكلف بالضريبة المخالف

لقد فرضت الإلتزامات الجبائية لضمان مصلحة الدولة الضريبية؛ أي مصلحتها في اقتضاء الضريبة ومكافحة التهرب الضريبي، ولتأكيد هذا الضمان وحماية لهذه المصلحة من العبث وضع القانون الجزاءات اللازمة لتحقيق هذا الغرض<sup>1</sup>.

ولأن العقوبة تعد جزاء مخالفة حكم وضعه القانون، وهذا الحكم قد يتضمن الأمر بإتيان فعل معين أو النهي عن القيام بآخر، فيستحق الجاني العقاب على جرمته بصورتها الإيجابية والسلبية، وأساس التجريم هو تقرير المشرع بأن أمورا معينة تستحق حمايته لخطورتها وأهميتها، لذا يجرم الإخلال بها، ويقرر العقاب عليها<sup>2</sup>.

ومادام الإلتزام الجبائي قد وضعه القانون، وهو نفسه الذي وقر له الحماية، بأن تسهر الإدارة الجبائية على وجوب إحترامه، فإن أيُّ إخلال به يحتمل بموجبه المخالف عقوبات، تتنوع بحسب التكييف الممنوح لها، بين مجرد مخالفة جبائية إدارية أو جريمة ضريبية جزائية.

وعليه، سيتم التعرض لوضعية المكلف بالضريبة الممتنع عن دفع الحقوق الجبائية، والتعرف على وضعيته كمرتكب لمخالفة جبائية إدارية التي يلحقه بناء عليها الجزاءات المقررة في مبحث أول، على أن يخصص المبحث الثاني لدراسة المسؤولية الجبائية الجزائية والمتمثلة في الجريمة الضريبية التي يرتكبها المكلف بالضريبة جراء عدم دفع الحقوق الجبائية.

<sup>1</sup> - إبراهيم المنجي، جرائم التهرب الضريبي، ط1، منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر، 2000، ص 139.

<sup>2</sup> - ذو الفقار على رسن الساعدي، المرجع السابق، ص 374.

### المبحث الأول: المخالفات الجبائية الإدارية

إن المكلف بالضريبة إذا لم يلتزم بالواجبات الجبائية يعد مرتكباً لمخالفة جبائية إدارية تستوجب الجزاء الجبائي الإداري، المتخذ إما صورة الغرامات الجبائية أو الزيادات في الحقوق أو حتى فوائد التأخير، والمعلوم أنها مخالفات نص عليها القانون الجبائي، تفرضها الإدارة الجبائية وتسهر على تطبيقها وتحصيلها.

وتختلف هذه المخالفات الجبائية بدورها عن الجرائم الضريبية، من عدة نواحي؛ فمن ناحية الجهة الموقعة للجزاء، لأن الإدارة الجبائية في الأولى هي من تقوم بفرضها، ولا تحتاج لقوة أو سلطة أخرى من أجل ذلك. وحتى من ناحية طبيعة الجزاء، الذي لا يخرج في المخالفات الجبائية الإدارية عن الجزاءات المالية المحضة.

فيستوجب علينا لدراسة المخالفات المتعلقة بعدم الدفع، التمييز بين المخالفات المرتبطة بمرحلة الوعاء (المطلب الأول)، وبين المخالفات الخاصة بمرحلة التحصيل (المطلب الثاني)، ومخالفات خاصة (المطلب الثالث).

### المطلب الأول: مخالفات الوعاء الضريبي

تتنوع المخالفات المتعلقة بمرحلة الوعاء الضريبي بين مخالفات عدم تقديم التصريح من الأساس ومخالفات تقديم التصريح ناقص أو غير التام، وكذا مخالفات التأخر في تقديم التصريح عن المواعيد القانونية، وكلها تهدف بطريقة غير مباشرة لعدم الدفع أو الدفع غير التام، أو على الأقل التأخر في سداد الدين الضريبي.

وفيما يلي يتم تحليل كل مخالفة من مخالفات الوعاء في فرع مستقل، مخالفات عدم تقديم التصريح (الفرع الأول)، مخالفات التصريح الناقص (الفرع الثاني)، ومخالفات التأخر في تقديم التصريح (الفرع الثالث).

### الفرع الأول: مخالفة عدم تقديم التصريح

تخص المخالفات عدم تقديم التصريح إما عدم تقديم المكلف تصريحاً من الأساس أو عدم تقديمه للوثائق الثبوتية اللازمة أو لا يقوم بتقديمه في الأجل المحدد، وهو ما يسمى بمخالفة التأخر في تقديم التصريح « **Défaut ou retard de déclaration** ».

يلزم الشخص المكلف بتقديم التصريح بالوجود، إذا لم يُودعه في ظرف ثلاثين (30) يوماً من بدء النشاط الخاضع للضريبة المباشرة أو الرسم على رقم الأعمال، فإنه يتعرض لغرامة جبائية حسب المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تقدر قيمتها 30.000 دج. ويعد المكلف مرتكباً لمخالفة عدم التصريح السنوي إذ تفرض عليه الضريبة تلقائياً علاوة مضاعفة المبلغ المفروض عليه بنسبة قدرها 25 % ، وإذا لم يصل التصريح إلى الإدارة في أجل قدره ثلاثين (30) من تاريخ إرسال التبليغ، يتعرض لزيادة بـ 35 %<sup>1</sup>.

وتدفع المؤسسة الأجنبية التي تمارس نشاطاً مؤقتاً بالجزائر والتي لا تتوفر على إقامة مهنية بالجزائر غرامة قدرها 25 %، وإذا أرسلت الإدارة رسالة للمكلف بالضريبة تلزمه فيها بتقديم

<sup>1</sup> - المادة 192 - 1 من ق ض م المعدلة بموجب قانون المالية لسنة 2009 والتي كانت قبل التعديل 35% .

الكشف المفصل للمبالغ المدفوعة للغير ترفع الزيادة<sup>1</sup> إلى 40 % ضمن أجل ثلاثين (30) يوم من تاريخ تبليغ الإنذار في ظرف موسى عليه<sup>2</sup>.

تقوم الإدارة بإرسال إنذار للمعني بالأمر وابتداء من التاريخ المدرج فيه ولغاية ثلاثين (30) يوماً تلزمه بوجوب تقديم الوثائق المطلوبة. غير أنّ الإغفال في تقديم الوثائق أو عدم صحة المعلومات بالنسبة للتصريح بأرباح الشركات المنصوص عليها في المادة 152 و 153 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سواء في آجال أو عند إثبات تصريحه، يدخل ضمن مخالفة إنعدام التصريح، وتطبق عليه غرامة جبائية محددة 2.000.000 دج وإذا لم تحترم المؤسسة إلزامية التصريح وتعرضت للمراقبة تطبق غرامة إضافية علاوة على الأولى تقدر بـ 25 % من الأرباح المحولة بطريقة غير مباشرة<sup>3</sup>.

ربط المشرع عدم تقديم الوثائق والمعلومات المطلوبة بالفرض التلقائي للضريبة. ويعتبره كإجراء لا غنى عنه عند عدم تقديم الوثائق اللازمة لتدعيم التصريح. فتفرض الإدارة على المخالف ضريبة تقديرية بالإعتماد على المعلومات المتوفرة في ظل غياب الوثائق الثبوتية التي طلبتها، ويتحمل رغم ذلك الضريبة المقدرة تلقائياً ولو لم تعكس مداخله الحقيقية. يدخل في هذا الإطار عدم تقديم الوثائق المرتبطة بالتصريح المحاسبية الملزم إيداعها في أجل ثلاثين (30) يوم من تاريخ الإنذار الموجه إلى المعني بالأمر، الذي ينجر عنه بإنقضاء هذا الأجل فرض تلقائي للضريبة وزيادة

<sup>3</sup> - يقصد بالزيادة الجزاء المطبق عموماً في حالة التأخر أو عدم التصريح، أو في حالة عدم دفع الضريبة على الأخص، تقدر بنسبة متناسبة مع الحقوق.

<sup>3</sup> - المادة 163 من ق ض م.

<sup>3</sup> - المادة 192-3 من ق ض م المعدلة بموجب المادة 10 من ق. المالية 2017: " يترتب على عدم تقديم أو الإيداع غير الكامل للوثائق المطلوبة بموجب أحكام المادة 169 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، خلال أجل قدره ثلاثون (30) يوماً ابتداء من تاريخ التبليغ، في ظرف موسى عليه مع إشعار باستلام، تطبيق غرامة بمبلغ 2.000.000 دج. إذا لم تحترم المؤسسة إلزامية التصريح وتعرضت للمراقبة، فإنه زيادة على الغرامة السالفة الذكر، يتم فرض غرامة إضافية تساوي 25 % من الأرباح المحولة بطريقة غير مباشرة، وذلك بمفهوم أحكام المادة 141 مكرر من قانون الضرائب المباشرة".

تقدر بـ 25 %<sup>1</sup>. كما تفرض هذه الغرامة عند وجود إغفال أو نقص في المعلومات المطلوبة، وعدم تقييد طبيعة الإمتيازات العينية الممنوحة للمؤسسة التي تدخل في قيمة رأسمالها.

وبخصوص المشرع الفرنسي قد نص على الجزاءات الجبائية المتعلقة بعدم تقديم التصريح في نص المادة 1728 من القانون العام للضرائب، وميَّز بين الزيادة المقدرة بـ 10% بالنسبة غياب الإشعار أو في حالة غياب إيداع التصريح أو السند في أجل 30 يوم الموالية لاستلام الإشعار عن طريق رسالة موصى عليها بالإستلام القاضية بتقديمه ضمن هذا الأجل، وترفع لـ 40% عندما لا يودع التصريح في ثلاثين (30) يوم الموالية لإستلام الإشعار، و 80% في حالة اكتشاف نشاط مخفي<sup>2</sup>، وفي هذه الحالة الأخيرة تطبق الإدارة الضريبية الفرنسية هذه الزيادة دون حاجة الإعدادار المسبق.

وإذا تعلق الأمر بالتنازل أو التوقف عن النشاط، فإنطلاقاً من الفقرة الأخيرة للمادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي تنص: "كما تطبق الزيادات المقررة في هذه المادة وفي المادة 192 في حالة التنازل أو التوقف عن النشاط أو ممارسة المهنة"، وبالتالي لا يوجد حكم خاص بالمسؤولية الجبائية للمكلف على عدم تقديم التصريح في حالة التنازل أو التوقف عن النشاط إذ يتم الرجوع للأحكام العامة في هذا المجال، وبالأخص للمادتين 192 و 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فلو كان التأخر عن الأجل في تقديم هذا التصريح تطبق

<sup>1</sup> - المادة 153 من ق ض م: "...ويتعين على نفس هؤلاء المكلفين وجوباً، أن يقيّدوا، في محاسبة وبشكل واضح طبيعة الإمتيازات العينية الممنوحة لمستخدميهم وقيمتها. يترتب على كل مخالفة للأحكام الواردة في الفقرتين السابقتين الذكر، تطبيق الغرامة المنصوص عليها المادة 192-2".

<sup>2</sup> - Art 1728 CGI : « a. 10 % en l'absence de mise en demeure ou en cas de dépôt de la déclaration ou de l'acte dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure, notifiée par pli recommandé, d'avoir à le produire dans ce délai ;  
b. 40 % lorsque la déclaration ou l'acte n'a pas été déposé dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure, notifiée par pli recommandé, d'avoir à le produire dans ce délai ;  
c. 80 % en cas de découverte d'une activité occulte. »

عليه عقوبات التأخر في إيداع التصريح، أما إذا لم يقدمه فتلحقه عقوبات عدم الإيداع أما إذا أنقص منه فإنه يتعرض لعقوبة النقص في التصريح.

وهو نفس الحكم الذي تبناه المشرع الفرنسي في المادة 1684 من القانون العام للضرائب الذي لديه أحكام خاصة بزيادة 10% لا تطبق إلا من اليوم الأول للشهر السابع الذي يلي الحد الأقصى لأجل لإيداع التصريح بالتنازل، وفيما يخص الوفاة لا تطبق نسبة 10% إلا بعد مرور 12 شهر من تاريخ الوفاة، وترفع لـ 40% إذا لم يدفع المكلف التصريح بالوفاة في أجل 90 يوم التالية لتاريخ إرسال الإشعار .

### الفرع الثاني: مخالفة التأخر في تقديم التصريح

يعد تأخر في التصريح كل تقديم للإستمارة والوثائق الثبوتية الخاصة بالتصريح بالمداخيل والأرباح خارج الأجل المنصوص عليه قانوناً، وقد "حدد القانون الجبائي آجالاً للمكلفين بالضريبة من أجل إكتتاب تصريحاتهم المختلفة التي يترجم تجاهلهم لها تعرضهم للعقوبات"<sup>1</sup>.

لم يتطرق المشرع للسبب الذي أدى بالمكلف بالضريبة للتأخر، مما يؤدي للقول بأن المكلف يلحقه الجزاء مهما كان سبب التأخر، بإستثناء الحالة التي تمدد فيها آجال التصريح وفقاً لما جاء في المادتين 102 و151 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة إلى شهرين (2) كأقصى حد لإيداع التصريح الخاص بالضريبة على الدخل وثلاثة (3) أشهر بالنسبة للضريبة

<sup>1</sup> -Pierre di MALTA, op.cit., n<sup>o</sup> 58, p 42 : « La loi fiscale fixe aux contribuables, pour souscrire leurs différentes déclarations, des délais dont la méconnaissance se traduit par l'application de sanctions ».

على أرباح الشركات بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية في حالة القوة القاهرة أو الأسباب الموضوعية<sup>1</sup>.

وترجع السلطة التقديرية للوزير المكلف بالمالية في تحديد القوة القاهرة أو السبب الموضوعي في تمديد أجل تقديم التصريح. ولو صرّح بعد فوات الأجل المحدد بالنسبة للحالة العادية وتحصل بالمقابل على قرار تمديد المدة في ظرف شهرين (2)، فلا يتعرض للزيادة في الحقوق إلا بعد مرور أجل التمديد المحدد سابقا.

ويدخل في هذا الإطار حالة إرسال المكلف بالضريبة تصريحه عبر البريد ويصل متأخرا عن الميعاد أو يودعه في آخر يوم للأجل القانوني، ولا تستلمه الإدارة إلا في اليوم الموالي، وقد عرضت هذه المسألة على مجلس الدولة الفرنسي حيث أخذ بنظرية الإرسال بالنسبة للمكلف بالضريبة؛ أي التاريخ الذي أرسله فيه، أما فيما يتعلق بإدارة الجبائية فقد أخذ بنظرية العلم بالوصول وهذا لحماية مصالح وحقوق كل الأطراف.

على عكس المشرع والقضاء الجزائريين اللذين لا يوجد أي موقف فيما يخص هذه الإشكاليات، ويضاف إلى هذه الحالة حالة أخرى من الممكن أن تحدث عمليا وهي إرسال المكلف بالضريبة تصريحه إلى مصلحة جبائية غير مختصة إقليميا، فحسب موقف مجلس الدولة الفرنسي الذي اعتبر أن ذلك التصريح لا يتمتع بأي قيمة قانونية بل يعد مجرد وثيقة عادية، فلا يوقف ولا يقطع حساب المواعيد<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - لم يحدد المشرع ما المقصود بالأسباب الموضوعية أو القوة القاهرة التي ترجع لوزير المكلف بالمالية سلطة تقديرها أو أن الحالات التي تستوجب التمديد تختلف من مكلف للضريبة إلى آخر وحتى من ضريبة إلى أخرى، لذلك لو حصرها لأصبح المكلف بالضريبة يحاول دائما التملص بالتدريج أنه ضمن هذه الوضعية التي تبرر التأخر.

<sup>2</sup> - CE, 03/10/1984, G.A.J.F., op.cit, p 664.

تبعاً لذلك تطبق في الجزائر أحكام المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ففي حالة عدم تقديم الوثائق المطلوبة في أجل ثلاثين (30) يوم ابتداء من تاريخ الإنذار الموجه إلى المعني بالأمر في ظرف موصى عليه مع الإشعار بالإستلام، تفرض الضريبة تلقائياً وبضاعف مبلغ الحقوق إلى غاية 25 % . وبالنسبة لتأخر في تقديم الوثائق أو المعلومات المطلوبة يدفع المخالف غرامة قدرها 1.000 دج عن كل إغفال بخصوصها. وحسب المادة 1729 b من القانون العام للضرائب الفرنسي هي 150 أورو وترفع لـ 1500 أورو إذا كان النقص الخاص بالتصريح المنصوص عليه في المادة 242 sexes والمادة quatre B 244 من نفس القانون.

وفي فرنسا يتعرض لدفع غرامة تأخير تقدر بـ 0.40 لكل شهر تأخير تحسب من أول جويلية من السنة التي حقق فيها الدخل لغاية آخر يوم من الشهر الذي أدا فيه تصريحه<sup>1</sup>. ما كان التصريح المتأخر يتم تقديمه تلقائياً فإنه لا يتعرض إلا لزيادة 10%، وإذا تم ايداعه بعد إنذار لتقديم تصريحه يتعرض لزيادة 20% و بعد 30 يوم من هذا الأجل ترفع الزيادة لـ 40%.

### الفرع الثالث: مخالفة النقص في التصريح أو عدم كفايته

يلزم المكلف بالضريبة بتقديم تصريحاً كاملاً وصادقاً<sup>2</sup>، فيؤدع المكلف بالضريبة في هذه الحالة تصريحه ناقصاً من البيانات أو المعلومات الملزم بالإدلاء بها، ويهدف من وراء ذلك إلى التملص حتى لا تصل الإدارة الجبائية إلى تحديد الوعاء الحقيقي ومن ثم تأسيس ضريبة حقيقية.

<sup>1</sup> - Par exemple, si vous déposez votre déclaration de revenus 2015 en décembre 2016, vous subirez un intérêt de retard de 2,40% (0,40 x 6 mois) de votre impôt.

<sup>2</sup> - يتعرض المكلف الذي يقدم تصريحاً ناقصاً ولو في الأجل القانونية للزيادات الواردة في المادة 193 من ق ض م.



تبعاً لذلك، يتعرض المكلف بالضريبة للزيادة المقررة على النقص في التصريح إذا ما أدرج بيانات غير صحيحة أو ناقصة. وإذا ما أثبت الإدارة قيامه بأعمال غش<sup>1</sup>، ففي هذه الأخيرة يتغير تكليف مخالفة النقص في التصريح إلى جنحة جنائية<sup>2</sup>، التي لا تستوجب فرض جزاء جنائي من قبل الإدارة فقط بل يضاف لها عقوبات جزائية يوقعها القاضي الجزائي.

### أولاً: النقص في التصريح بدون ارتكاب أعمال تدليسية

يدخل في مخالفة النقص في التصريح بدون الإعتماد على الأعمال التدليسية إنقاص المكلف بالضريبة من أرباحه أو مداخيل رقم أعماله أو إدراجه لمعلومات غير صحيحة، ويُقصد به عدم تمكين الإدارة من الوصول إلى الأسس المعتمدة لتحديد الوعاء. وتقدر الزيادة بنسبة بين 10% إذا كان مبلغ الحقوق المتملص منه أقل أو يساوي 50.000 دج أو وترفع الزيادة إلى 15% إذا كان المبلغ المتملص منه بين 50.000 دج و 200.000 دج، وتكون النسبة في سقف 25% إذا تجاوز المبلغ 200.000 دج<sup>3</sup>.

لم يعتمد المشرع صراحة بالأخذ بنية المكلف بالضريبة في التملص من مبلغ الحقوق. ولكنه إشتراط من أجل قيام هذه المخالفة وجود مبلغ معين تم تملص منه؛ بمعنى لا يتطلب توقيع الزيادة الجمع بين النقص في المبلغ المدين به وبين نيته السيئة في الوصول إلى مبلغ أقل من المبلغ الحقيقي، لأن النقص في المبلغ الحقيقي قرينة بسيطة على سوء نيته إذا ما أثبتتها الإدارة بمختلف وسائل الإثبات.

<sup>1</sup> - المادة 193 من ق ض م في فقرتها الثانية.

<sup>2</sup> - المادة 303-1 من ق ض م: " يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفيته، كلياً أو جزئياً، بما يلي:

- غرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج، عندما لا يفوق المبلغ المتملص منه 100.000 دج...".

<sup>3</sup> - المادة 193-1 من ق ض م. والمادة 116-ثانياً من ق ر ر أ. والمادة 107 من ق. التسجيل. والمادة 106 من ق. الطابع.

ويرى جانب من الفقه<sup>1</sup> أن الإدارة في تقديرها لسوء نية المكلف بالضريبة تعتمد على المعيارين الذاتي والموضوعي، فيتمثل الأول في تقدير الإدارة الراجع إلى قصده العمدي في التملص، ويعتمد المعيار الموضوعي على مدى وجود إخفاءات وعدم دقة المعلومات وكفائتها.

### ثانيا: النقص في التصريح بوجود أعمال تدليسية

يرتبط النقص في التصريح باستعمال الأعمال التدليسية<sup>2</sup> بمدى إرتكاب المكلف بالضريبة أعمالا تعد تدليسا في مفهوم القانون الجبائي. حيث أنّ المشرع الجزائري لم يُعرّف هذه الأعمال ولا حتى نظيره الفرنسي، إلا أن القضاء الفرنسي اعتبر من قبيل الأعمال التدليسية: "كل التصرفات والعمليات والحيل أو الأعمال الناقصة من قبل المكلف بالضريبة لإضلال أو تقييد سلطة الإدارة في الرقابة"<sup>3</sup>.

ويستخلص من استخدام مصطلح "خاصة"<sup>4</sup> في نص المادة 193-2 من قانون الضرائب المباشرة أن المشرع قد ذكر حالات الأعمال التدليسية جاء على سبيل المثال، إذ يعد تدبير المكلف بالضريبة إعساره أو العمل بمناورات أخرى تهدف إلى عرقلة تحصيل أيّ نوع من

<sup>1</sup> - Agnès CHAUTARD- ANGOTTI, Bonne foi, mauvaise foi, manœuvres frauduleuses; intérêt de la distinction, in Les sanctions administratives fiscales: Aspects de droit comparé, ouvrage collectif, Coll. Finances publiques, Harmattan, 2006, p 140 et voir aussi Jacques GROSCLAUDE et Philippe MARCHESSOU, op.cit., p 168.

<sup>2</sup> - إن المشرع لم يتبنى مصطلحا واحدا للدلالة على الأعمال التدليسية فمرة يسميها أعمال غش، وأحيانا طرقا إحتيالية، وأحيانا أخرى يطلق عليها تسمية ممارسات تدليسية.

<sup>3</sup> - CE 10/10/1984, n<sup>o</sup> 37323, RJF 12/84, n<sup>o</sup> 1477 et CE 3/5/1995, n<sup>o</sup> 77174, RJF 6/95, n<sup>o</sup> 698 cité par Agnès CHAUTARD- ANGOTTI, op.cit., p 144 et Georges LATIL, Contentieux fiscal, Encyclopédique, éd. Francis Lefebvre, 2002, n<sup>o</sup> 480, p 103: «Le Conseil d'Etat définit les manœuvres frauduleuses comme des agissements de nature à égarer ou restreindre le pouvoir de contrôle de l'administration».

<sup>4</sup> - المادة 193-2 من ق ض م: " عند القيام بالأعمال التدليسية تطبق زيادة موافقة لنسبة الإخفاء المركبة من طرف المكلف بالضريبة توافق هذه النسبة حصة الحقوق التيب تم إخفاؤها مقارنة بالحقوق المستحقة بعنوان نفس السنة.

... يقصد الأعمال التدليسية خاصة: .... "

الضرائب أو الرسوم التي يدين بها كطريقة إحتيالية اتفقت عليها كل القوانين الجبائية. ومنح الإدارة السلطة التقديرية في استحداث حالات جديدة متى حققت نفس الغاية<sup>1</sup>.

ذكر المشرع الأعمال المعتبرة غشا في جميع قوانين الضرائب على سبيل المثال، بالرغم من خطورة هذه السلطة الممنوحة للإدارة في توقيع الجزاء، فإن خصوصية المخالفات الجبائية هي من فرضت على المشرع هذا الموقف. فلم يحرصها من جهة لكون الإدارة الأجرى بمعرفة العمل الذي يقصد المكلف بالضريبة من وراءه التملص، وبالتالي إعاقه عملها وجعله غير مرن، ومن جهة أخرى الطرق المستحدثة والمبتكرة من طرف المخالفين للتهرب من دفع الضريبة.

ففي إطار الضرائب المباشرة يلاحظ استخدام المشرع لمصطلح "المحاولة" *la tentative* المنصوص عليه في النص العربي للفقرة الثانية من المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة قبل التعديل، وأغفله في النص المحرر باللغة الفرنسية بذكره لعبارة " *Dans le cas de manoeuvres frauduleuses* "، غير أنّ الترجمة الصائبة للنص الفرنسي كانت على شكل " في حالة القيام بأعمال تدليسية" ، والذي يفهم منه ليس المحاولة بل القيام فعلا بالطرق الإحتيالية<sup>2</sup>. غير أنه بموجب المادة 8 من قانون المالية لسنة 2012 المعدل للمادة 193 في فقرتها الثانية يكون قد تخلى عن مصطلح المحاولة واعتمد على عبارة "عند القيام بالأعمال التدليسية" وهو ما يفهم منه ليس مجرد محاولة بل الإتيان بالفعل المحقق والتملص من مبلغ معين الذي على أساسه يتحمل مسؤولية ذلك.

<sup>1</sup> - المادة 193 لا سيما الفقرة الثانية من ق.ض.م والمادة 532 من ق.ض.غ م والمادة 118 من ق.ر.أ والمادة 119 من ق.التسجيل والمادة 34 من ق.الطابع والمادة 76 من ق.إ.ج.

<sup>2</sup> - المادة 193-2 من ق.ض.م: " عند محاولة القيام بأعمال غش تطبق زيادة قدرها 100 % على كامل الحقوق إذا كان مقدار الحقوق المتملص منها أقل من خمسة ملايين أو يعادله ( 5.000.000 ) دج....". بالرغم من أن النص الصادر بموجب قانون 90-36 المتعلق بقانون المالية لسنة 1991 لم يستعمل عبارة المحاولة، ج.ر. رقم 57، ص. 1879 .

- Art. 193 al.2 CID : « *Dans le cas de manoeuvres frauduleuses, une majoration de 100% est applicable sur l'intégralité des droits lorsque le montant des droits éludés est inférieur ou égal à cinq millions de dinars (5.000.000) ...* ».

و تنص المادة 193 في فقرتها الثانية من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أنه عند القيام بأعمال تدليسية، تطبق زيادة موافقة لنسبة الإخفاء المتبعة من طرف المكلف بالضريبة، التي توافق نسبة حصة الحقوق التي تم إخفاؤها مقارنة بالحقوق المستحقة بعنوان نفس السنة؛ بمعنى يتحمل دفع قيمة الحصص التي أخفاها التي تقدر بنسبة 100%، كما يدفع مبلغ محدد بنسبة لا تقل عن 50% عندما لا يدفع أي حق.

ويخضع لنفس الحكم الحقوق المتملص منها الواجب جمعها عن طريق الإقتطاع من المصدر. إذ عمل المشرع الجزائري على إلغاء الزيادة المقدرة بنسبة 200 % المقررة لحالات الغش لمبلغ يتجاوز خمس (5) ملايين دينار جزائري، نظرا للإنتقادات الموجهة لهذه العقوبة التي لا تحقق ردعا من فرضها، سوى خلق جو دافع ومتواصل لحث المخالف على ابتكار طرقا للتملص.

### المطلب الثاني: مخالفات التحصيل الضريبي

تتعلق مرحلة التحصيل بدفع الضريبة ومختلف الحقوق الأخرى المدين بها المكلف للخرينة العمومية كاملة وفي أجالها القانونية، وفقا للطرق والأشكال التي حددها القانون ومن المفترض تكون بطريقة تلقائية من طرف المدين بها. وأيُّ إخلال به يترتب عليه إما قيام مخالفات تتعلق بالتأخر في الدفع أو مخالفات عدم الدفع التام أو مخالفات الدفع الناقص للحقوق المستحقة.

وفي إطار هذا المطلب سيخصص لكل مخالفة من هذه المخالفات السابقة فرع مستقل لدراستها.

### الفرع الأول: مخالفة التأخر في دفع الضريبة

تتعلق مخالفة التأخر في دفع الضريبة بمخالفة إلتزام الدفع في الآجال القانونية المنظم في القوانين الضريبية، وفي هذه الحالة تتأسس المخالفة بمجرد التأخر في دفع الضريبة أو الرسم، فيترتب

عنها غرامة محددة النسبة تطبق على جميع الحقوق الجبائية المتأخر دفعها في ميعادها<sup>1</sup>، والتي نسبتها 10 % تدفع في الشهر الأول من التأخر؛ بمعنى من اليوم الذي يلي تاريخ الإستحقاق إلى غاية اليوم الثلاثين (30) من الشهر. بيد أنّ هذه الغرامة تتسم بنظام خاص، فتقترب بعد الشهر الأول من التأخر بالغرامة التهديدية، ويمكن أن تخفض قيمة العقوبة إذا تم جمعها مع غرامة الإيداع المتأخر.

يلزم المكلف بالضريبة عندما يتأخر في دفع الحقوق الجبائية المدين بها بغرامة التأخير تقدر نسبتها 10 % من تاريخ الإستحقاق وإلزام مالي قدره 3 % بمضي شهر من هذا التاريخ. غير أنّ المشرع لم يميز بين الطريقة التي تدفع بها الضريبة أو الرسم ولا حتى نوع الضريبة، مما يؤدي للقول بأن نظام غرامة التأخير يسري على جميع الحقوق الجبائية المتأخر دفعها، ولكن الإختلاف يكمن في طريقة احتسابها. تدفع غرامة التأخير المقدرة بـ 10 % من اليوم الأول من تاريخ الإستحقاق، غير أنّ المشرع إستحدث الغرامة التهديدية لفرض تلك العقوبة، فإذا تجاوز التأخير مدة شهر من تاريخ الإستحقاق، ولم يقم المكلف بالضريبة بدفع غرامة التأخير، يلزم بدفع الغرامة التهديدية المحددة بنسبة 3 % من اليوم الذي يلي شهر التأخر.

نص المشرع في المادة 140 من قانون الرسوم على رقم الأعمال على دفع الغرامة التهديدية ابتداء من اليوم الأول من الشهر الثاني الذي يلي شهر إستحقاق الضريبة، ونفس المضمون تبناه في المادة 93 من قانون التسجيل بقوله: "تدفع الغرامة التهديدية بعد اليوم الأخير من الشهر الذي يلي أجل الإستحقاق"، ونفس المبدأ ذكره في المادة 19 من قانون الطابع.

فقد نص المشرع في المادة 402 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بقوله: "في حالة عدم التسديد في أجل ثلاثين (30) يوم الموالية للأجل المحدد... تطبق غرامة تهديدية تقدر

<sup>1</sup> - يطلق تاريخ الإستحقاق على الأجل الذي يجب أن تدفع فيه الضريبة أو الرسم بصفة كاملة.

ب3% عن كل شهر أو جزء منه دون أن تتجاوز الغرامة المجموعة مع العقوبة الجبائية التي نسبتها 10% المذكورة أعلاه نسبة 25%".

يكتسي النظام الذي يحكم غرامة التأخير طابعا يتسم بالبساطة، بحيث يكفي معرفة أجل الإستحقاق لتأكد من وجود تأخر في دفع الضرائب والرسوم، ويعد أجل "ثلاثين يوما" الأساس الذي إعتد عليه المشرع لتطبيق غرامة التأخير المحددة ب 10%. لكنه يعتمد على الغرامة التهديدية المقدرة ب 3% بعد اليوم الثلاثين لتاريخ الإستحقاق، ليجمعها مع غرامة التأخير لغاية 25% كحد أقصى<sup>1</sup>.

وكمثال على احتساب غرامة التأخير في مجال الرسم على القيمة المضافة، نفترض أن المكلف قدم التصريح في شهر أفريل 2016 وأداعه في 24-05-2016 ويتعلق بدفع رسم على القيمة المضافة قيمته 10.000 دج، فإذا ما تم الدفع قبل 31-05-2016 فلا تفرض عليه عقوبة التحصيل، ولكن إذا دفع بعد هذا الأجل يدفع عقوبة 10% على مبلغ الرسم المدين به قدره 1.000 دج (10.000 دج × 10% = 1.000 دج). لكن إذا دفعت الحقوق في شهر جويلية 2016 تطبق عقوبة 10% التي تساوي 1.000 دج وغرامة تهديدية تقدر 3% على كامل مبلغ الحقوق والمقدرة بمبلغ 30 دج (10.000 دج × 3% = 300 دج)، وفي الأخير يدفع مبلغ مجموعه 1.130 دج (11.300 = 300 + 1.000 + 10.000)<sup>2</sup>.

يلاحظ توحيد المشرع لطريقة إحتساب غرامة التأخير بالنسبة لجميع الضرائب والرسوم، بإستثناء الضرائب غير المباشرة التي لم يعتمد على الغرامة التهديدية في احتساب مبلغ غرامة التأخير "... يترتب على التأخر في دفع الضريبة وبعد توفر كل الإلتزامات القانونية أو التنظيمية،

<sup>1</sup> - المادة 402 من ق ض م والمادة 140 من ق ر ر أ.

<sup>2</sup> - تم الإعتماد على طريقة الإحتساب من المرجع التالي:

تحصيل غرامة جبائية تحدد بـ 10% من مبلغ الحقوق المتأخر دفعها، وتستحق من اليوم الأول الذي يلي تاريخ إستحقاق تلك الحقوق"<sup>1</sup>. واستثنى أيضا الضرائب التي تحصل عن طريق الجداول<sup>2</sup>، فإن أجل تطبيق غرامة 10% يبدأ بعد خمسة عشر (15) من تاريخ الإستحقاق، ويسري أجل الغرامة التهديدية بعد ثلاثين (30) يوما من نهاية الأجل الأول.

تعد غرامة التأخير من الجزاءات الجبائية التي نص عليها المشرع الجزائري للتأخر عن دفع الضريبة أو الرسم، فلم يسميها "فوائد التأخير" "intérêt de retard" أسوة بالمشرع الفرنسي إلا أنه أطلق عليها العديد من التسميات مثل "عقوبة التأخر" أو "زيادة"، ويعبر عنها أحيانا "بالغرامة الجبائية". فلم يلزم مشرعنا نفسه التقيد بمصطلح واحد رغم الإختلاف المتباين بين المصطلحات المستعملة، ولكنه تبنى نسبة ثابتة كغرامة تسري على جميع مخالفات التأخر في دفع الحقوق الجبائية.

يحدد المشرع الجزائري نسبة الغرامة في الشهر الأول من التأخر بـ 10%، ومن ثم تدفع هذه النسبة بالغرامة التهديدية 3%، لكن المشرع الفرنسي يطبق زيادة قدرها 10% بالنسبة للضريبة على الدخل والرسوم العقارية بالنسبة لكل متأخر عن الدفع في الأجال القانونية والمكلف بالضريبة الحسن النية الذي يدفع ما عليه في الأجال المحددة يستفيد في حالة التأخر من الطعن بالإعفاء لهذه الزيادة إذا ما دفع ما عليه في الآجال، ولا يدفع أي فوائد تأخير. وتقدر نسبتها عموما 0.40% عن كل شهر حسب ما جاء في المادة 1727 من القانون العام للضرائب<sup>3</sup>. فيطبق

<sup>1</sup> - المادة 35 من ق. المالية لسنة 2009 المعدلة للمادة 540 من ق.ض.غ.م.

<sup>2</sup> - المادة 1-402 من ق.ض.م: " يترتب قانونا عن التأخير عن دفع الضرائب التي تحصل عن طريق الجداول، تطبيقا للأحكام المنصوص عليها في مختلف القوانين الجبائية، تطبيق عقوبة قدرها 10% عندما يتم الدفع في أجل (15) يوما من تاريخ الإستحقاق".

<sup>3</sup> - Documentation fiscale, Contrôle fiscal, Editions Francis Lefebvre, 1992, n<sup>o</sup> 3970.

حاليا نظام فوائد التأخير المستحدث بموجب هذا القانون<sup>1</sup>، بحيث كان قبل 1 جانفي 2006 يطبق نسبة 0.75% عن كل شهر.

تتمتع فوائد التأخير بالطابع التعويضي، فلا يتطلب فرضها تسيب الإدارة ولا تخضع للتخفيض أو الإعفاء<sup>2</sup>، لكن آخر تعديل للمادة L 247 من كتاب الإجراءات الجبائية<sup>3</sup> بموجب المادة 35 من قانون المالية الفرنسي لسنة 2004 أجاز لفوائد التأخير أن تخفض أو يعفى المكلف من قيمتها<sup>4</sup>، وهو عكس ما ذهب إليه المشرع الجزائري الذي منح غرامة التأخر نفس الطبيعة القانونية، مع جواز تخفيضها في حالة الجمع مع عقوبة الإيداع المتأخر أو في حالة اللجوء إلى الطعن بالإعفاء<sup>5</sup>.

وتجدر الإشارة في الأخير أن المشرع في قانون المالية لسنة 2017 وفي المادة 68 منه يتحدث عن التأخر الخارج عن إرادة المكلف بالضريبة وإرادة المؤسسة المالية بالنسبة لعملية الدفع الإلكتروني المنجزة في الآجال المحددة فإن المكلف لا يتحمل غرامات التأخير شرط أن لا يتجاوز هذا التأخير عشر (10) أيام تحسب ابتداء من تاريخ الدفع، ولكنه لم يبين المسؤول عن التأخر ولا قيمة الضريبة المتأخر دفعها، وهو ما يعتبر فراغا قد اجتهد في إيجاد نظام جديد للدفع لكنه ناقص الأحكام، ولعل مرد ذلك لحدثة هذا النوع من طرق الدفع في الجزائر ومحدوديته على كبرى المؤسسات التجارية.

<sup>1</sup> -Laurence VAPAILLE, L'intérêt de retard: le prix du temps, in Les sanctions administratives fiscales: Aspects de droit comparé, (ouvrage collectif), Coll. Finances publiques, Harmattan, 2006, p107.

<sup>2</sup> -Dictionnaire fiscal, op.cit., n<sup>o</sup> 5022, p 826 : «Cet intérêt...il n'a pas à être motivé et ne peut faire l'objet d'une remise gracieuse ou d'une modération ».

<sup>3</sup> -Art. 247L du LPF : « -Les dispositions des 2° et 3° sont le cas échéant applicables s'agissant des sommes dues au titre de l'intérêt de retard visé à l'article 1727 du code général des impôts ».

<sup>4</sup> - Laurence VAPAILLE, op.cit., p 125.

<sup>5</sup> - المادة 402-2 من ق ض م والمادة 140-2 من ق ر ر أ والمادة 19 من ق.التسجيل.



## الفرع الثاني: مخالفات عدم الدفع أو النقص في الدفع

يعد المكلف بالضريبة مرتكباً لمخالفتي عدم الدفع أو الدفع غير التام للضريبة أو الرسم، عندما لا يقوم بالدفع في الأجل القانوني أو لا يكون دفعه كاملاً. فلا يسدد الضريبة أو الرسم في آجال إستحقاقها أو يقوم بالدفع الجزئي للمبلغ ويبقى مدين بالباقي للإدارة. فيوجد علاقة بين عدم الدفع أو النقص فيه مع نية الخاضع للضريبة، تتمثل في عدم تمكين الإدارة من الحصول على الدين كاملاً أو جزء منه.

جمع المشرع الجزائري الأحكام المنظمة لعقوبة الدفع غير تام أو الدفع الناقص وقدرها بنسبة 10% أو 25% حسب الحالة، على خلاف ما ذهب إليه المشرع الفرنسي الذي لم ينص على مخالفة النقص في الدفع والذي يعتبر مخالفة النقص في الدفع نوع من مخالفات عدم الدفع<sup>1</sup>. وتعدد طرق دفع الضريبة، منها ما يسهل معرفة وجود نقص في الدفع مثلاً إذا تعلق الأمر بطريقة التسبيقات على الحساب أو الإقتطاع من المصدر، ولكن يقل احتمال وجود النقص في الدفع بالنسبة للدفع الفوري للضرائب.

إذا لم يدفع المكلف الدين يعد مرتكباً لمخالفة عدم الدفع، والتي يعاقب عليها بغرامة تقدر بـ10%، ولكن إذا وجهت الإدارة له إعدار بالدفع يتضمن تسوية الوضعية في مدة شهر ولم يستجب يدفع زيادة قدرها 25%، مهما كانت طريقة الدفع سواء إقتطاع من المصدر أو عن طريق التسبيقات، وتلحق المكلف عقوبة تقدر بـ500 دج في حالة عدم إيداع الجدول الإشعاري المتضمن لعبارة "لاشيء" لكن مع بيان أسباب عدم الدفع<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> -GDY FONTE, Contrôle fiscal, DUNOD, 1995, p 122.

<sup>2</sup> - المادة 360-3 من ق ض م.

يمكن أن يؤدي المكلف بالضريبة جميع إلتزاماته بما فيها دفع الضريبة لكن قد يكون الدفع غير تام، ويتعلق الأمر بعدم دفع أحد التسبيقات أو أحد الإقتطاعات أو عدم كفاية جميع الأقساط المسددة ليُلزم بدفع باقي التصفية. يستطيع المكلف بالضريبة دفع الضريبة عن طريق التسبيقات على الحساب أو الإقتطاع من المصدر، وتعتمد طريقة الدفع بالإقتطاع من المصدر على دفع أقساط في أجل محدد شهريا أو فصليا، وبعد مرور المدة المقررة لدفع هذه الأقساط يعتبر المكلف بالضريبة قد سدّ كل الأقساط.

فأيّ خلل في دفع الضريبة أو الرسم يعرضه لعقوبة الدفع غير التام المنصوص عليها في المادة 360 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي تقدر بنسبة 10%. وإذا وجهت الإدارة إنذار بالدفع في أجل شهر لدفع القسط المتبقى ترفع العقوبة إلى 25%. ونفس الحكم تبناه المشرع بالنسبة للإقتطاعات غير الكافية الخاصة بالضريبة على الدخل أو الضريبة على أرباح الشركات<sup>1</sup>.

ولكن يمكن أن يدفع المكلف بالضريبة كل التسبيقات ومع ذلك يبقى مدينا بباقي التصفية، لأن التسبيقات التي دفعها أقل من مبلغ الحصص الضريبية المفروضة عليه، ويقع على المكلف بالضريبة في هذه الحالة تنمة باقي المبلغ وإلا تعرض لنفس العقوبة الخاصة بعدم الدفع والمقدرة بـ 10%<sup>2</sup>، لكن بالنسبة لعدم دفع رسوم الطابع كليا أو جزئيا يفرض تطبيق غرامة بين 500 دج و 5.000 دج التي تستحق بالتضامن بين جميع الأطراف بالنسبة لكل محرر غير مدموغ أو ناقص الدمغة<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - المادة 134-2 من ق ض م والتي نصت على عدم القيام بالإقتطاع أو النقص في دفع الإقتطاع تطبق عقوبة 25%.

<sup>2</sup> - المادة 361 من ق ض م.

<sup>3</sup> - المادة 90 من ق الطابع.

يُحدّد الأجل الذي تفرض بإنقضاءه العقوبة بالنسبة للتصريح بالوجود ثلاثون (30) يوماً من بداية النشاط<sup>1</sup>، وإذا تعلق الأمر بالتصريح السنوي فإن الأجل يحدد بالثلاثين (30) من أفريل من كل سنة<sup>2</sup>، ويقدر بالنسبة للتصريح بالتنازل أو وقف النشاط 10 أيام من تاريخ التنازل أو وقف النشاط، ويحدد بالنسبة لتقديم التصريح بوفاة المكلف بالضريبة بستة (6) أشهر من تاريخ وفاة المستغل الخاضع للنظام الحقيقي لفرض الضريبة<sup>3</sup>.

يقع على الخاضع للضريبة إحترام آجال الدفع التي تختلف وفقاً لأنواع الضرائب وأنظمة الدفع المتبعة، وإذا صادف اليوم الأخير يوم عطلة قانونية، يمدد إلى اليوم الأول المفتوح الموالي<sup>4</sup>. ويعكس موقف المشرع في هذه الحالة العنصر الجوهري في توقيع العقوبات الجبائية ألا وهو إحترام الأجال القانونية.

تؤدي الضرائب والرسوم<sup>5</sup> نقداً وفوراً لدى صندوق القابض القائم على جدول الضرائب أو حسب طرق الدفع الأخرى بما فيها الإقتطاع البنكي أو التحويل أو الدفع الآلي<sup>6</sup>، وجاء المشرع في قانون المالية التكميلي لسنة 2008 بأسلوب جديد للدفع يسمى الطريق الإلكتروني<sup>7</sup>، ويتبع هذا الأسلوب بالنسبة للدفعات الوقتية للضريبة على أرباح الشركات والرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني وتصريح الأجور. غير أنه بموجب قرار صادر عن وزارة المالية بتاريخ

<sup>1</sup> - المادة 194 ق ض م.

<sup>2</sup> - المادتان 18 و 151 من ق ض م.

<sup>3</sup> - نصت على التنازل عن النشاط المادة 195 من ق ض م. وأقرت المادة 196-6 من ق ض م. التصريح في حالة الوفاة.

<sup>4</sup> - المواد 18، 28، و 99 من ق ض م المعدلة بموجب المواد 2 و 3 و 4 على التوالي من ق. المالية لسنة 2010 التي جاءت بصياغة المشتركة بقولها: "عندما ينتهي أجل إيداع التصريح يوم عطلة قانوني، يؤجل تاريخ الإستحقاق إلى اليوم الأول المفتوح الموالي".

و المادة 76-4 من ق ر ر أ: "إذا إنتقض أجل إيداع التصريح في يوم عطلة قانونية، فإن الأجل يمدد إلى أول يوم عمل يليه".

<sup>5</sup> - المادة 7 من ق المالية لسنة 2016 المعدلة للمادة 370 من ق ض م.

<sup>6</sup> - المادة 370 من ق ض م. المعدلة بموجب المادة 15 ق المالية التكميلي لسنة 2008.

<sup>7</sup> - المواد 161 و 164 إلى 168 من ق إ ج المعدلة بق المالية التكميلي لسنة 2008.

2013/12/26 يثبت الحد الذي لا يمكن بعده تسديد الضرائب والرسوم مهما كانت طبيعتها نقدا والمقدر بمئة ألف (100.000) دج<sup>1</sup>.

إلا أنّ المكلف بالضريبة المتبع لنظام التسيقات إذا كانت تسيقاته تفوق أو تساوى مبلغ الحصص الضريبية التي على ذمته، فإنه يعفى من القيام بأداء تسيقات جديدة مقررة لتلك السنة، ويسلم في هذه الحالة تصريحاً مؤرخاً وموقعا لقاوض الضرائب في أجل 15 يوماً قبل موعد وجوب تحصيل الأداء اللاحق، وإذا تبين أن تصريحه غير صحيح تطبق عليه زيادة قدرها 10 %<sup>2</sup>.

الجدير بالذكر أن المشرع وبموجب قانون المالية لسنة 2017 وفي مادته 14 المعدلة للمادة 365 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يسمح بإمكانية الدفع الجزئي بشرط ايداع التصريح التقديري مع تسديد 50% من مبلغ الضريبة الجزافية الوحيدة، أما 50% الباقية فيتم تسديدها على دفعتين متساويتين من 1 إلى 15 سبتمبر ومن 1 إلى 15 ديسمبر وبانقضاء هذا الأجل فإنه يعتبر المكلف بها في وضعية متأخر عن الدفع من اليوم الموالي لتاريخ استحقاق، وفي حالة عدم الدفع في أجل شهر تطبق غرامة مالية قدرها 3% من كل شهر تأخير أو جزء منه دون أن تتجاوز هذه الغرامة 25% حسب ما جاء في المادة 402 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

يتبين في الأخير أن مخالفات الوعاء أو التحصيل يترتب عليها عقوبات جبائية إدارية، وهي غرامات أو زيادات في الحقوق وحتى فوائد التأخير، لكن تثار إشكالية تتعلق بنوع وطبيعة هذه العقوبات التي توقعها السلطة العامة المتمثلة في الإدارة الجبائية، لذلك فأى ضمانات تمنح

<sup>1</sup> - قرار وزير المالية الصادر بتاريخ 2013/12/26 المتعلق بالحد الذي لا يمكن بعده تسديد الضرائب والرسوم نقدا، ج ر عدد 18 الصادرة بتاريخ 2014/03/30.

<sup>2</sup> - المادة 356 الفقرة الرابعة من ق ض م.

للمكلف المخالف المتابع إداريا لإرتكابه مخالفات عدم الدفع من حيث طبيعتها القانونية وإمكانية جمعها مع العقوبات من طبيعة مختلفة؟

### المطلب الثالث: الطبيعة القانونية للعقوبة الجبائية الإدارية

إن مسألة الطبيعة القانونية للعقوبة الجبائية الإدارية تطرح جدلا واسعا بين القضاء والفقهاء، ولتحليلها يستوجب التمييز بين عقوبات المفروضة بمناسبة الوعاء وتصفيته، وبين تلك المفروضة في مرحلة التحصيل وسداد الدين الضريبي.

### الفرع الأول: الغرامات الجبائية

يستخلص من أحكام القانون الجبائي الجزائري وجود نوعين من الغرامات الجبائية<sup>1</sup>، تتعلق الأولى بمخالفات محددة والثانية مخصصة للإيداع المتأخر للتصريح. تعتبر عقوبات مالية، وغالبا ما تميز عن فوائد التأخير وعن الزيادات في الحقوق. ويقصد بالغرامات الجبائية تلك الغرامات المحددة بقيمة نقدية ثابتة تفرض على المخالفات، وتقع إما مرة واحدة كعدم تقديم التصريح أو أن ترتكب مخالفات بصفة متكررة كإغفال أو إخفاء وثائق طلبتها الإدارة. فلم يقترن المشرع تطبيقها بمحاولة المكلف القيام بأعمال غش قصد التملص ولا بنوع معين من الضرائب أو الرسوم، ولا يرتبط تطبيق هذه الغرامة بمبلغ معين للضريبة أو أجل محدد لإستحقاقها.

لم يحدد المشرع الطبيعة القانونية للغرامة الجبائية، ولكن تبنى القضاء الجزائري موقفا في قرار صادر بتاريخ 1996/10/07 "عن غرفة الجنح والمخالفات القسم الثالث في قضية رقم 136291 تم النقض لقرار صادر عن مجلس قضاء تلمسان وصف فيه دعوى الضرائب بأنها دعوى مدنية واعتبر الغرامات الجبائية تعويضات مدنية تُؤدى إلى إدارة الضرائب، وانتهت المحكمة العليا في قرارها إلى الطبيعة المختلطة للغرامات الجبائية التي تغلب عليها العقوبة وإن خالطها

<sup>1</sup> - كمخالفة محددة بذاتها مثل عدم تقديم التصريح ( المادتين 194 و192-2 من ق ض م).

التعويض ومن ثمة لا يجوز الحكم بها إلا بناء على طلب إدارة الضرائب<sup>1</sup>. يتبين أن الغرامات الجبائية ذات طبيعة مزدوجة مع تغليب الطابع العقابي. وفي قرار آخر صدر بتاريخ 1995/01/29<sup>2</sup>، اعتبرت المحكمة العليا الغرامة الجمركية ذات طبيعة مختلطة نتيجة الطابع المزدوج للدعوى الجبائية التي تهدف إلى تطبيقها.

تبعا لذلك، يتبين أنّ المحكمة العليا أعطت الطابع المختلط للغرامات الجبائية، وتقصد بها الغرامات التي يحكم بها القاضي الجزائري في الجرائم الضريبية والتي تطالب بها الإدارة الجبائية، في حين أنّ الغرامات الجبائية التي تصدر عن إدارة الضرائب لم يحدد طبيعتها القانونية لا المشرع ولا القضاء الجزائريين.

مما يستدعي الإستعانة بالقضاء المقارن في ظل غياب موقف القضاء الجزائري بخصوص الغرامات الجبائية، ولا سيما القضاء الفرنسي الذي أصدر العديد من الإجتهاادات في هذه المسألة، فصدر عن المجلس الدستوري بتاريخ 1982/12/30 أكد فيه على أن المبادئ المنصوص عليها بموجب المادة 8 من إعلان حقوق الإنسان لسنة 1789 في المجال الجزائري<sup>3</sup> تطبق على كل عقوبة إدارية ذات طبيعة عقابية، باستثناء الزيادات في الحقوق وفوائد التأخير في المجال الجبائي التي تتسم بطابع إصلاح مالي<sup>4</sup>.

فلا تهدف الغرامات الجبائية إلى تعويض أيّ ضرر، بل يتحقق من فرضها ردع المخالف بصفة شخصية، وتمتد لتحقيق ردعا عاما لكل الأفراد وإلا يلحقهم نفس الجزاء. ولأنّ الغرامة

<sup>2</sup> - أحسن بوسقيعة، المخالفة الضريبية (الغش الضريبي)، المجلة القضائية، العدد 1، سنة 1998، ص 33.

<sup>2</sup> - قرار الغرفة الجنائية، القسم 3، ملف 97020، الصادر بتاريخ 1995/01/29 (غير منشور) مأخوذ من مؤلف أحسن بوسقيعة، المنازعات الجمركية في ضوء الفقه واجتهاد القضاء الجديد في قانون الجمارك، المرجع السابق، ص 337.

<sup>3</sup> - تتمثل هذه المبادئ في مبدأ شرعية العقوبة والجرائم ومبدأ عدم الجمع بين العقوبات ومبدأ عدم رجعية القانون إلا ما كان أصلح للمتهم ومبدأ حق الدفاع وفق قرار صادر بتاريخ 1989/12/29.

<sup>4</sup> - Décision n° 82-155 du 30 décembre 1982, Loi de finances rectificative pour 1982 cité par de Yann de GIVRE, La nature juridique des sanctions, in Droits du contribuable, Etat des lieux et perspectives, Coll. Entreprise et perspectives, Economica, 2002, p 97.

الجبائية الإدارية تختلف عن الغرامة الجبائية الجزائية التي يحكم بها القاضي الجزائي والتي منحت لها المحكمة العليا في الجزائر الطابع المختلط مع التغليب الطبيعة العقابية، غير أن القضاء الدستوري الفرنسي منح لها طابعا عقابيا.

وكمثال على ذلك، نصت المادة 192-2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بقولها: " يترتب على المكلف بالضريبة الذي لم يقدم في الآجال المحددة أو عند إثبات تصريحه الوثائق والمعلومات المطلوبة... دفع غرامة جبائية قدرها 1.000 دج وهذا كل مرة يسجل فيها إغفال الوثائق المقدمة أو عدم صحتها". وبالتالي مبلغ 1.000 دج لا يعكس حجم الضرر الذي يلحق الإدارة عند تأسيسها للضريبة، فيمكن أن تطلب وثائق محاسبية تدقق بها رقم أعماله مثلا، وبدون هذه الوثائق لا يمكن أن تصل للمبلغ الحقيقي لرقم الأعمال. فيتعرض المكلف بالضريبة للجزاء نتيجة عدم إلتزامه بتقديم الوثائق المطلوبة وليس تعويض عن الضرر، لذلك فإن فرض الغرامات الجبائية يحقق ردعا خاصا للمكلف.

### الفرع الثاني: الزيادات في الحقوق

تعد الزيادة في الحقوق عقوبة جبائية إدارية توقع على أنواع معينة من المخالفات وهي النقص في التصريح أو عدم التصريح أو التأخر في تقديمه. وما يستشف من استقراء الأحكام القانونية المنظمة<sup>1</sup> للزيادة في الحقوق أنها تعتمد على مبلغ الضريبة المتملص منه، وأكد ذلك المشرع في استخدامه لعبارة "الزيادة في الحقوق"، على نقيض الغرامات الجبائية التي لا تعتمد مبدئيا على وجود حق مسبق مدين به.

تعتمد الزيادة في الضرائب عقوبة على قيمة نسبية تفرض على الحقوق الجبائية<sup>2</sup>، وتكون هذه النسبة محددة القيمة أو تصاعدية إلى غاية حد أقصى، وتوقع بمناسبة وجود مبلغ متملص منه

<sup>1</sup> - المواد 192 و 193 و 322 من ق ض م والمادة 114 من ق ر ر أ والمادة 19 من ق. الطابع.

<sup>2</sup> - Thierry LAMBERT, Les sanctions administratives fiscales, op.cit., p 13.

أو التأخر عن الأجل لتقديم التصريح أو بعد توجيه الإدارة إنذار بتسوية وضعية المكلف بالضريبة بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، وتراوح نسبتها بين 10% و 100%، وتفرض بحسب المخالفة المرتكبة، فلا بد من تحليل الطبيعة القانونية للزيادة بالنسبة لكل مخالفة.

وقد إلتزم المشرع الجزائري الصمت حيال موضوع الطبيعة القانونية للزيادات في الحقوق، بالرغم من طرحها للعديد من الإشكاليات وحذا حذوه القضاء الجزائري. غير أنّ القضاء الفرنسي قد حسم في المسألة وكان له عدة مواقف. ففي البداية صدر قرار عن مجلس الدولة الفرنسي في 1982 ينص فيه بأن الزيادات في الحقوق وغرامات التأخير لها طابع تعويض مالي<sup>1</sup>، لكنه تراجع عن هذا الموقف بالتأكيد على وجوب التمييز بين الزيادات في الحقوق في قرار آخر صادر بتاريخ 1995/03/31 والذي نص على "...تتعلق بلا شك الزيادات بسبب الأعمال التدليسية بالعقوبات الجبائية ذات الطابع العقابي وليس مجرد إصلاح مالي"<sup>2</sup>. فللزيادة إذا طابع إصلاحي مادامت لا تفرض بسبب ارتكاب المكلف بالضريبة لأعمال تدليسية، وهذا ما أدى بالأستاذ "باشولي" للقول: "كل زيادة ليس لها طابع تعويض إصلاحي فلها بالضرورة طابع عقوبة جبائية"<sup>3</sup>؛ بمعنى نوع المخالفة هو من يحدد الطابع الإصلاحي أو العقابي للزيادة.

ويثار في هذا الإطار مسألة تناسب الضرر مع الزيادة المقررة، ونظرا لأن المشرع المخول بتحديد نسبة الزيادة فهل تتناسب فعلا مع حجم الضرر الذي تتعرض له الخزينة العمومية؟

وقبل الإجابة على هذا التساؤل يجب تحديد أولا قاعدة التعويض في الشريعة العامة المبنية على أساس جبر الضرر ونوعه، فيجب أولا تحديد الأسس التي تحكم التعويض، وتتعلق في

<sup>1</sup> - المادة 322-1 من ق ض م: "...تنزل نسبة الزيادة بقدر 25% إلى 10%....".

<sup>2</sup> - CE : 31/03/1995 (SARL – Autos- Meric), cité par Yann de GIVRE, op.cit., p 97 : « ...concernent des majorations fiscales pour manoeuvres frauduleuses et, au-delà sans doute, pour l'ensemble des sanctions fiscales (celle ayant le caractère de punition et non de simple réparation pécuniaire) ».

<sup>3</sup> - Gilles BACHELIER, "Les sanctions fiscales dans la jurisprudence du Conseil d'Etat", R.F.F.P., n°65, L.G.D.J, 1999, p 19 : « ...toute majoration qui n'a pas ce caractère réparateur a nécessairement le caractère d'une sanction fiscale ».



الأساس بالتعويض المحدد قانونا ويسمى بالتعويض الجزائي، إذ أنّ الضرر الذي يصلحه التعويض المقرر للخزينة العامة يعد ضرا مباشرا وحالا وغير محتمل.

ومن أجل تحديد العلاقة بين الضرر والزيادة، نفترض وجود مكلفين بالضريبة أحدهما متأخر بيوم واحد عن الأجل القانوني والثاني متأخر لمدة شهر مثلا، لتفرض نفس الزيادة المقدرة بـ 10% على كلا المكلفين، لذلك يمكن القول أن الضرر اللاحق من جراء تأخر المكلف الأول هو نفسه الذي تتضرر منه الخزينة من تأخر المكلف الثاني؟ بالتأكيد أن الإجابة ستكون بالنفي، لأنه لا يحقق العدالة الضريبية. ليستخلص في الأخير أن الزيادة لا تعكس حجم الضرر الحقيقي إذ قد تتجاوزه أو لا تغطيه أصلا.

مما سبق، يتبين أن الطبيعة القانونية للزيادة في الحقوق لها طابعا مزدوجا فهي من جهة تهدف لتحقيق إصلاح ضرر لاحق بالخزينة فتكتسي بذلك طابعا تعويظيا، ومن جهة أخرى إذا ما أثبتت أن المكلف بالضريبة قد ارتكب عملا تدليسيا فتكيف طبيعتها القانونية بالطابع القمعي، وهذا ما أدى بالفقيه "بوفيه" "BOUVIER" للقول التالي: "تطرح العقوبة الجبائية طبيعة مبهمة فمن جهة تصلح ومن جهة أخرى تردع"<sup>1</sup>.

### الفرع الثالث: غرامات التأخير

لم يذكر المشرع الجزائري مصطلح "فوائد التأخير" ولكنه استعمل عدة عبارات لها نفس المعنى وهي "العقوبات المقررة للتأخير" أو "عقوبات التأخير"<sup>2</sup>، كما ربط تطبيق غرامة التأخير بالغرامة التهديدية بالنسبة لجميع الضرائب باستثناء الضرائب غير المباشرة حسب المادة 540 من

<sup>1</sup> -Michel BOUVIER, Introduction au droit fiscal général et la théorie de l'impôt, 6.éd., L.G.D.J., 2004, p 113.

<sup>2</sup> - المادة 402 - 5 ق م و المادة 34 - 3 من ق.التسجيل.

قانون الضرائب غير المباشرة<sup>1</sup> التي نصت: "دون المساس بأحكام المادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة يترتب على التأخر في دفع الضريبة، وبعد توفر كل الالتزامات القانونية أو التنظيمية، تحصل غرامة جبائية تحدد بـ 10% من مبلغ الحقوق المتأخر دفعها وتستحق من اليوم الذي يلي تاريخ استحقاق تلك الحقوق".

ويؤدي الحديث عن الطبيعة القانونية لغرامة التأخير إلى معرفة ما إذا كانت فعلا عقوبة قمعية أو مجرد تعويض عن الضرر اللاحق بالخزينة العمومية، ففي مجال غرامة التأخير يدفعها المكلف بالضريبة الذي يعد مسؤولا عن تأخره إتجاه الدولة بالنظر إلى العلاقة التي تربط الفرد بالسلطة العامة<sup>2</sup>.

يستقرأ من المادة 141 من قانون الرسوم على رقم الأعمال أنّ المشرع الجزائري قد منح غرامة التأخر طابع التعويض المدني، لاسيما عند إستعماله مصطلح "Pénalité" الذي يفيد الجزاء، وليس العقوبة القمعية ويدل على هذا الإتجاه أيضا تحديد العقوبة القصوى في هذه الحالة بنسبة 25% مهما زادت مدة التأخر.

فلم يحدد المشرع العلاقة بين حجم الضرر والغرامة، إذ أنّ غرامة التأخير تبنى على نسبة جزافية لا تعكس بالضرورة حجم الضرر الحقيقي، لكن يلاحظ أن مقدار غرامة التأخر ثابت في حدود 10% والمتغير هو الغرامة التهديدية التي تضاف لها إلى غاية 25%. لم يعتمد المشرع على أي معيار لتحديد الضرر، إذ يتساوى المكلفون بالضريبة في دفع الحقوق الأصلية كاملة وفي أجالها، مما يعرضهم لنفس الغرامة.

<sup>1</sup> - المادة 35 من ق. المالية لسنة 2009 المعدلة للمادة 540 من ض غ م.

<sup>2</sup> - Laurence VAPAILLE, op.cit., p 108.

بما أن عنصر الزمن جوهرى في أي نظام جبائي. فأى تأخير في الوفاء بالدين يؤدي إلى تعرض الخزينة للضرر وهو ما يُوجب التعويض<sup>1</sup>. فلا تتطلب غرامة التأخير سوء النية لأن مجرد التأخير عن دفع الضريبة ينجر عنه بصورة آلية فرضها.

وتعتبر غرامة التأخير " ثمن لوقت، فهي قابلة للتطبيق فقط على تأخرها، ومستقلة عن حسن أو سوء نية المكلف بالضريبة"<sup>2</sup>، فلا يراعى حسن نية المكلف بها لأن غرامات التأخير لها طابع إصلاحي، ولو تم إعتبار غرامات التأخير ذات طبيعة عقابية لتم الأخذ بظروف إرتكاب المخالفة ولم يعتمد المشرع مجرد التأخر في الدفع عن الأجل القانوني كأساس لفرضها.

لا يوجد أيّ موقف للقضاء الجزائري في هذا المقام، مما يستدعي الأمر الإستعانة بمجلس الدولة الفرنسي الذي أصدر قرار بتاريخ 1988/11/9 يُقر فيه: "... ليس لفوائد التأخير طابع عقابي<sup>3</sup>. فتعد " ببساطة تعويضات مالية تتعارض مع العقوبة الجبائية"<sup>4</sup>. إلا أن جانباً من الفقه في فرنسا يرى بأن طبيعة ووزن فوائد التأخير محل جدل قائم حالياً<sup>5</sup>، فترى الأستاذة "فاباي" بالإستناد على حكم المحكمة TGI لباريس الصادر بتاريخ 6 جويلية 2000 " أن فوائد التأخير لا تشكل عقوبة، غير أن المحكمة تعتبرها عقوبة التي يجب أن تسبب إذا كان تطبيقها يؤدي لتوقيع عقوبة أكثر من الضرر اللاحق بالخزينة"<sup>6</sup>.

إن الإتجاه الحديث للفقه في فرنسا يتجه إلى دراسة علاقة الضرر بفوائد التأخير، وتطور الطبيعة القانونية لفوائد التأخير من إصلاح الضرر إلى عقوبة قمعية التي تتطلب لتوقيعها

<sup>1</sup> - Laurence VAPAILLE, op.cit., p 107: «...Le contribuable qui ne règle pas sa dette fiscale à la date fixée devra indemniser l'Etat... ».

<sup>2</sup> -Thierry LAMBERT, Redressement fiscal, Economica, 1988, p 126.

<sup>3</sup> -Thierry LAMBERT, Contrôle fiscal, Droit et pratique, op.cit., p185.

<sup>4</sup> -Jean-Yves Mercier et Bernard Plagnet, Les impôts en France, Traité de fiscalité, éd .Francis, Lefebvre 1997, p541.

<sup>5</sup> - Philippe THIRIA, op.cit, p 90.

<sup>6</sup> -Laurence VAPAILLE, op.cit., p 112.

إجراءات شكلية تتعلق في الأساس بالتسبيب، ففي مجال التأخر في دفع الضرائب تطبق غرامة التأخر بالغرامة التهديدية التي أطلق عليها تسمية "الإلزام المالي" بمعنى "astreinte"، والتي تدفع بالإعتماد على كل شهر تأخير أو كل جزء منه، وأضاف أن الجمع بين غرامة التأخير والغرامة التهديدية لا يتجاوز 25% مهما زادت مدة التأخير.

وتستعمل الغرامة التهديدية لإلزام المكلف بدفع الدين المدين به للإدارة مالياً، إذ لا تعد من العقوبات الجبائية، ومنحها المشرع صراحة الطابع التعويضي، وذلك لعدة أسباب:

- عدم النص عليها ضمن العقوبات الأصلية للعقوبات الجبائية، أي أنه لا يوجد أي مخالفة جبائية تكون عقوبتها غرامة تهديدية ولا حتى لمخالفة من نوع خاص.
- وتفرض لتنفيذ الإلتزام المتأخر، فلا تتعدى أن تكون أكثر من وسيلة ضغط على المخالف لحمله على القيام بدفع الضريبة أو الرسم الذي على ذمته.
- لا تفرض الغرامة التهديدية إلا من قبل القاضي، غير أنه يجوز للإدارة توقيع الغرامة التهديدية لفترة زمنية محددة تقدر نسبتها 3% وتجمع مع مبلغ العقوبة إلى غاية نسبة 25%، على عكس الغرامة التهديدية التي يحكم بها القاضي ويرجع تقديرها إليه.

وعليه، يجب التفرقة بين نوعين من الغرامات التهديدية تتعلق الأولى بغرامة التأخير وأما الثانية تدعى "التلجئة" المنصوص عليها في المادة 63 من قانون الإجراءات الجبائية المتعلقة بمخالفة رفض منح حق الإطلاع: "يترتب على هذه المخالفة زيادة على ذلك تطبيق تلجئة قدرها 100 دج كحد أدنى عن كل يوم تأخير... يتم النطق بالغرامة والتلجئة من طرف المحكمة الإدارية المختصة إقليمياً... ويقوم قابض الضرائب بتحصيل الغرامة والتلجئة".

يظهر وجه الفرق بين الغرامتين في الجهة الموقعة، فالإدارة الجبائية هي الجهة المختصة في مجال دفع الضريبة أو الرسم، وإن كانت متعلقة بمخالفة رفض منح حق الإطلاع أو إتلاف الدفاتر

والمستندات والوثائق التي طلبتها الإدارة التي تعتبر من المخالفات الضريبية فإن سلطة النطق بها تؤول إلى القاضي الإداري المختص إقليمياً. تختلف الغرامة التهديدية عن التلجئة المالية في مقدارها وكيفية تطبيقها، إذ تفرض الأولى بنسبة 3% عن كل شهر تأخير ويشترط أن لا تزيد عن 25% مع العقوبة الجبائية، والتلجئة المالية تقدر بـ 100 دج عن كل يوم تأخير وليس لها حد أقصى، ولا يتوقف فرضها إلا إذا تمكنت الإدارة من الحصول على حق الإطلاع على الوثائق المعنية<sup>1</sup>.

وفي الأخير، تعتبر غرامات التأخير من طبيعة تعويضية لأنها غرامات محددة النسبة وتفرض بمناسبة التأخر، فليس لها علاقة بظروف وأحوال المكلف بالضريبة المتأخر من جهة، ومن جهة أخرى تهدف لإصلاح الضرر المالي اللاحق بالخزينة<sup>2</sup>، ولا ينفي منح المشرع تسميتها "بالغرامة" الطابع التعويضي عنها.

#### الفرع الرابع: الجمع بين العقوبات الجبائية الإدارية

يتضح من خلال نصوص التشريع الجبائي أن المشرع قد أقر بمبدأ الجمع بين العقوبات صراحة فنصت المادة 193 في فقرتها الثالثة من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: "تجمع الزيادات المقررة في المقطع الأول من هذه المادة عند الإقتضاء مع تلك المقررة في المادة 192 (الفقرتان الأولى والثانية)" وكذلك المادة 303 في الفقرة الخامسة منها: "تجمع العقوبات المنصوص عليها من أجل قمع المخالفات في مادة الجبائية مهما كان نوعها" والمادة 140 من قانون الرسم على رقم الأعمال: "عندما تجمع غرامة التحصيل التي نسبتها 10% مع الغرامة المترتبة عن الإيداع المتأخر، يخضع مبلغ الغرامتين إلى نسبة 15% شريطة أن يودع التصريح وتدفع

<sup>1</sup> - عائشة بن عمور، الطبيعة القانونية للعقوبات الجبائية الإدارية - التأرجح بين التعويضات المدنية والعقوبات الجزائية-، مجلة المعيار، المركز الجامعي تسمسيلت، العدد 12، 2016، ص 25.

<sup>2</sup> - Pierre-François RACINE, La notion d'Impôt et ses conséquences juridiques, Revue Conseil d'Etat, N<sup>o</sup> spécial, 2003, p 21 : « ...elles se distinguent donc des intérêts de retard dont le seul objet est de compenser le préjudice subi par le Trésor du fait du retard d'encaissement ».

الرسوم في أجل أقصاه اليوم الأخير من شهر الإستحقاق"، وما يفيد مصطلح "تجمع" ضم العقوبات الجبائية مع العقوبات الأخرى، مادام القانون الجبائي لا ينص فقط على العقوبات الجبائية من طبيعة إدارية.

يجوز الجمع بين عقوبات الوعاء، فيمكن أن تضم الزيادات بسبب عدم التصريح أو التأخير في تقديمه مع الزيادات المقررة للنقص في التصريح حسب المادة 193 الفقرة الثالثة من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ونفس الحكم تبناه المشرع بالنسبة لعقوبات التحصيل<sup>1</sup>.

يدخل في هذا النطاق جمع العقوبات الجبائية الإدارية مع عقوبات من نوع خاص ولم يستثنىها من الجمع<sup>2</sup>، كإتلاف الأجهزة في مجال الضرائب غير المباشرة، وكذلك في حالة إنعدام الفواتير أو عدم تقديمها ينجر عنه تطبيق غرامات تقدر بخمس (5) آلاف دج لتجار التجزئة و500 ألف لتجار الجملة ومليون دج للمصدرين والمستوردين مع حجز السلع ووسائل النقل<sup>3</sup>، مع الإشارة أن حجز السلع ووسائل النقل لا تعد من العقوبات الجبائية بل تدابير لإستفاء حقوق الإدارة الجبائية.

بالرغم من أن العقوبات الجبائية ليست بقيم بسيطة فقد أقر المشرع بجمعها، فلا يوجد تمييز بين العقوبة الجبائية أو الجزائية المتعلقة بالمجال الجبائي، وجاءت النصوص التشريعية<sup>4</sup> بصيغة عامة مما يدل على الجمع إلا أن القضاء الجزائري لم يتطرق لهذه المسألة أو لعدم نشر قراراته.

<sup>1</sup> - المادة 402 -2 ق م: "عندما تجمع عقوبة التحصيل بنسبة 10% مع عقوبة الدفع المتأخر للتصريح يحدد المبلغ الإجمالي للعقوبتين بنسبة 15% بشرط أن يتم إيداع التصريح ودفع الضريبة في آخر يوم من شهر الإستحقاق كأختر أجل".

<sup>2</sup> - يراجع بالأخص المادة 542 ق ض غ م.

<sup>3</sup> - ينظر للمادة 65 من ق. المالية ل 2003 والمادة 17 من ق. المالية 2006.

<sup>4</sup> - المواد 303 ق ض م في الفقرة الخامسة، المادة 549 ق ض غ م، والمادة 133 ق ر ر أ، والمادة 120 من ق. التسجيل الفقرة الخامسة منها والمادة 35 من ق. الطابع في فقرتها الخامسة.

### المطلب الثالث: المخالفات الجبائية الإدارية الخاصة

فإن كانت مخالفات قائمة بذاتها لا تتعلق بالوعاء أو التحصيل فإن المشرع قد استحدث لها عقوبات جبائية خاصة بها، توقعها الإدارة الجبائية دون حاجة للجوء لسلطة أخرى لتحصيل حقوقها. تتنوع هذه المخالفات بين تلك المتعلقة ببعض المخالفات التي نص عليها المشرع في نصوص غير مقننة في القوانين الضريبية بموجب القوانين المالية (الفرع الأول)، وأخرى تتعلق بالتلبس الجبائي المنصوص عليه في قانون الإجراءات الجبائية (الفرع الثاني).

### الفرع الأول: المخالفات المنصوص عليها في نصوص خاصة

من هذه المخالفات ما تبنته المادة 35 من قانون المالية لسنة 2016 بالنسبة للمتعاملين للهاتف النقال يلتزمون بما يلزم به تجار الجملة، إذا لم يلتزم المكلف بالقيام بهذا الواجب حسب ما نصت عليه المادة 228-1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: " علاوة على فقدان الاستفادة من التخفيض المنصوص عليه في المادة 219 يمكن أن يترتب على الأخطاء أو الإغفالات أو عدم صحة المعلومات الواردة في الجدول المفصل الخاص بالزبائن والمنصوص عليه في المادة 224 أعلاه، تطبيق غرامة جبائية من 1.000 دج إلى 10.000 دج كل مرة ثبتت فيها أخطاء أو إغفالات أو عدم صحة المعلومات المطلوبة"<sup>1</sup>، فتلجأ الإدارة إلى حرمانه من التخفيض الذي لا يعتبر عقوبة جبائية بل فقدان إمتياز منحه له المشرع الجبائي، يزداد عليها غرامة جبائية تتكرر كلما تكررت مخالفة وجود أخطاء أو إغفالات أو عدم صحة المعلومات والتي تعتبرها الإدارة من مناورات التملص من الوعاء أو من تصفية الضريبة، وتطبق نفس العقوبة عند انعدام دقة

<sup>1</sup> - يقصد بالتخفيض إستفادة بائع التجزئة من تخفيض قدره 30% على مبلغ عمليات البيع أو 50% على مبلغ عمليات البيع بالجملة الخاصة بالمواد التي يتضمن سعر بيعها بالتجزئة أكثر من 50% من الحقوق غير المباشرة.

البيانات الذي يحول دون إجراء مراقبة التصريحات الجبائية التي يكتبها الزبائن تطبيق غرامة جبائية تتراوح قيمتها بين 5.000 دج إلى 50.000 دج<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: إجراء التلبس الجبائي

يعتبر التلبس الجبائي إجراء رقابة غير مستقل حيث أنه ينفذ في إطار حق المعاينة أو التحقيق أو الحجز أو الإطلاع أو الرقابة، والذي من شأنه أن يسمح للإدارة بالتدخل لوضع حد لجنحة الغش الجبائي الجارية، حالما تتوفر المؤشرات الكافية حتى قبل انقضاء أجل الإلتزامات التصريحية<sup>2</sup>.

وقد ذهبت المادة 20 مكرر 3 من قانون الإجراءات الجبائية إلى اعتبار التلبس الجبائي عملية مراقبة تضطلع بها الإدارة المتمثلة في العون الذي له رتبة "مفتش" على الأقل قبل أيّ مناورة ينظمها المكلف بهدف ترتيب عملية الإعسار على الخصوص، التي تشكل تهديدا لعملية تحصيل الديون الجبائية المستقلة، كما يهدف إلى معاينة وإيقاف كل عملية غش جارية من منظمة من طرف المكلف.

من أجل تفعيل هذه الأهداف، فقد اشترط المشرع مجموعة من الشروط تتمثل على الخصوص في تحريره من العون الذي له على الأقل رتبة مفتش، ولا بد من موافقة الإدارة المركزية الممثلة في مديرية الأبحاث والمراجعات على هذا الإجراء تحت طائلة بطلانه؛ فيقوم مدير كبريات المؤسسات ومدراء الضرائب الولائيين القيام بطلب للترخيص، لدى الإدارة المركزية، بإعداد محضر معاينة جنحة التلبس الجبائي إذا ما تبين وجود قرائن واضحة للغش الجبائي، ويتعين على الإدارة المركزية الممثلة في مدير الأبحاث والمراجعات بالرد في ثمان وأربعين (48) ساعة من تاريخ تقديم الطلب بالقبول أو الرفض، وإذا لم ترد في الأجل المحدد اعتبر صمتها رفضا ضمنيا<sup>3</sup>. فيقع تبعا لذلك اثبات جنحة التلبس الجبائي على الإدارة، ويبقى للمكلف في المقابل حق الإطلاع المباشر

<sup>1</sup> - المادة 228 - 2 من ق ض م.

<sup>2</sup> - رسالة المديرية العامة للضرائب، التلبس الجبائي، من أجل رقابة جبائية أكثر فعالية، عدد 68/2013، ص 7.

<sup>3</sup> - رسالة المديرية العامة للضرائب، التلبس الجبائي، من أجل رقابة جبائية أكثر فعالية، نفس المرجع، ص 8.



في الوقت المناسب للتأكد من صحة الإدعاءات المثبتة عليه، وبالتالي يخضع بشكل مباشر المكلف بالضريبة المتهم محضر التلبس الجبائي<sup>1</sup>.

تعتبر حالات تلبس جبائي<sup>2</sup> في الممارسات المتعلقة بممارسة نشاط ما دون أن يتم التصريح لدى المصالح الجبائية، وكذا إصدار فواتير وسندات تسليم أو أي وثيقة لا تتطابق مع البضائع أو الخدمات التي تم تسليمها فعلا، أو أن يرتكب مخالفة بيع وشراء البضائع دون فواتير، ومهما كان مكان امتلاكها وتخزينها وإيداعها، ويدخل ضمن حالاتها أيضا تقديم وثائق ومستندات محاسبية تنتزع من المحاسبة قيمتها الإثباتية وكذا استعمال برامج محاسبية لأغراض الغش، وارتكاب المخالفات المرتبطة بالتشريع والتنظيم التجاري، علاوة على تحويل الامتيازات الجبائية الممنوحة بصدد الأنظمة الخاصة<sup>3</sup>.

وفيما يخص العقوبات التي يتعرض لها المكلف بالضريبة المثبت ضده محضر التلبس الضريبي، فقد جاءت مفصلة في المادة 194 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، غير أنه قبل الغوص في تحليلها ننوه بأن المشرع يعتبر مخالفة التلبس الضريبي جنحة ولكن بالرجوع لمختلف النصوص الضريبية المنظمة لها لا نجد ما يثبت أنها جنحة فهي لا يعاقب عليها وفق للقواعد المعمول بها في الجرح الجنائية ولا في الجرح الضريبية، وتوقع عقوبتها الجهة الإدارية ولا يوجد ما يثبت لجوء الإدارة للقضاء عن طريق تقديم شكوى، علاوة على اختلاف طبيعة غرامتها عند استعمال المشرع لعبارة "عرامة مالية" في نص المادة 194 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، لذلك يُستحسن على المشرع استعمال مخالفة التلبس الجبائي، وليس الجنحة لأنه لا علاقة لها بنظام الجرح الضريبية التي يحكم عليها القاضي الجزائي بناء على شكوى.

<sup>1</sup> - المادة 20 مكرر 3-2 من ق إ ج: " يوقع محضر التلبس الجبائي وفق النموذج الذي تعده الإدارة، من قبل عون الإدارة الجبائية ويصادق على التوقيع المكلف بالضريبة صاحب المخالفة. وفي حالة رفض التوقيع، يذكر ذلك في المحضر، وتحتفظ إدارة الضرائب بالمحضر الأصلي وتسلم نسخة منه إلى المكلف بالضريبة المعني الذي حرر بشأنه المحضر".

<sup>2</sup> - المادة 20 مكرر 3 من ق إ ج.

<sup>3</sup> - رسالة المديرية العامة للضرائب، التلبس الجبائي، من أجل رقابة جبائية أكثر فعالية، المرجع السابق، ص 7.

تطبق الإدارة على المكلفين بالضريبة المعنيين، في حالة معاينة التلبس الذي تنص على إجراءاته المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية غرامة مالية قدرها 600.000 دج، ويرفع إلى 1.200.000 دج في حالة تجاوز، عند تاريخ إعداد محضر التلبس الجبائي، رقم الأعمال أو الإيرادات الخام حد خمسة ملايين دينار (5.000.000 دج)، المنصوص عليه في مجال نظام الضريبة الجزافية الوحيدة بموجب المادة 282 مكرر 4 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وقد يرفع 2.000.000 دج في حالة تجاوز، عند تاريخ إعداد محضر التلبس الجبائي، رقم الأعمال أو الإيرادات الخام عشرة ملايين دينار (10.000.000) دج المنصوص عليه في مجال نظام الربح المبسط بموجب المادة 20 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وزيادة على العقوبات، إذ يترتب عليها إقصاء المكلفين بالضريبة من الاستفادة من الضمانات المنصوص عليها في المواد 19، 156 و 158 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة<sup>1</sup>.

وكنتيجة لما سبق ليس مخالفات الوعاء والتحصيل الوحيدة التي يرتكبها المكلف بالضريبة، بل يوجد في المجال الجبائي العديد من المخالفات الأخرى ذات الطبيعة الإدارية التي توقع عليها الإدارة الجبائية عقوبات إدارية جبائية، ومنه ما ذهبت إليه قوانين المالية كتلك المخالفات المتعلقة بعدم احترام شروط البيع بالجملة التي تستوجب عقوبات جبائية إدارية<sup>2</sup>. وتستعمل الإدارة هذه الطريقة للتحقق من صدق تصريحات المكلفين بالضريبة، كأن يلزم القانون بائع الجملة بالإبلاغ عن معاملاتهم مع تجار التجزئة في مقابل ذلك يحصلون على تخفيض<sup>3</sup>. لكن هذا لا يعني أن جميع المكلفين يردعون بالجزاءات الإدارية بل إن في كثير من المرات ما يتمادون بارتكاب أفعال ترتب مسؤولية جزائية ومتابعة أمام الجهات القضائية المختصة.

<sup>1</sup> - تتعلق المواد 19، 156، و 158 بالتصريح المقدم من المؤسسة الأجنبية التي ليس لها إقامة دائمة بالجزائر وإجراءات خضوعها للضريبة.

<sup>2</sup> - المادة 45 من ق. المالية 04-21 المؤرخ في 29 ديسمبر 2004 المتضمن قانون المالية لسنة 2005 ج ر عدد 85 بتاريخ 30-12-2004.

<sup>3</sup> - ناصر مراد، النظام الضريبي الحديث (جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين)، المرجع السابق، ص 59.

## المبحث الثاني: المسؤولية الجبائية الجزائية

يتحمل المكلف بالضريبة المخالف للأحكام الجبائية التي تُقرر كجزاء عليها مسؤولية جزائية، لذلك في هذه الحالة تتخذ هذه المخالفات صورة جرائم ذات طبيعة جبائية، وبترتب عليها الجزاء الجنائي. ولأن الجريمة ظاهرة سلوكية اجتماعية يقوم بها الشخص الطبيعي أو المعنوي، وهي في الكثير من الأحيان تؤدي إلى الإضرار بحق أو مصلحة يحرص المشرع على حمايتها، وقد تؤدي أحيانا أخرى إلى تعريضها للخطر<sup>1</sup>.

يتطلب البحث في هذه الوضعية أولا تحديد مفهوما للجريمة الضريبية المتعلقة بعدم دفع الحقوق الجبائية (المطلب الأول)، والنظام الذي تخضع له، ودراسة أركانها ومسار المتابعة الجزائية بما فيه الجزاء الموقع عليها (المطلب الثاني).

### المطلب الأول: مفهوم جريمة الإمتناع عن دفع الحقوق الجبائية

تتعدد الأعمال والتصرفات التي يقوم بها المكلف بالضريبة، والتي تؤدي إلى عدم دفع الحقوق الجبائية المخالفة للنصوص التشريعية والتنظيمية وإلى توقيع العقوبات المتنوعة، وهي ما تشكل الجريمة الضريبية. ولأن هذه الأخيرة تتميز بخصوصية أنها جريمة لا يعاقب عليها قانون العقوبات بل القانون الضريبي، علاوة على أنها تعد ذات طبيعة ضريبية؛ ومعناه لا تتعلق إلا بحق من الحقوق الضريبية المستحقة على عاتق المكلفين بها.

وعليه، يجب معرفة المقصود بالجريمة الضريبة في الفرع الأول، ومتى تنقرر مسؤولية المكلف الجزائية في الفرع الثاني، وفي الأخير دراسة جريمة عدم الدفع للحقوق الجبائية في الفرع الثالث، مع تحليل أركان قيام أهم الجرائم ذات الصلة في فرع أخير.

<sup>1</sup> - عبد الله أوهابية، شرح قانون العقوبات الجزائري، القسم العام، موفم للنشر، الجزائر، 2011، ص 223.

## الفرع الأول: تعريف الجريمة الضريبية

كانت الضريبة لا تعدو أن تكون ديناً للدولة بذمة المكلف، فكان من الطبيعي أن تحصل وفق قواعد القانون المدني، ولكن نظراً لأهمية الإيرادات الضريبية ودورها في تمويل النفقات العامة بدأت الدول بفرض امتيازات القانون العام والسلطة العامة على كل ما له علاقة بالضريبة وضرورة تحصيلها في المواعيد المحددة لها، ومن ذلك فرض الجزاءات على مخالفة بعض الإلتزامات الضريبية وكان هذا الجزاء بمنزلة الشرط الجزائي<sup>1</sup>، ثم تطور الأمر إلى فرض جزاء مالي على مخالفة الإلتزام الضريبي.

لكن لوحظ أن هذا الجزاء لم يقلل من حالات الغش والتهرب الضريبي، مما عرّض النظام الضريبي لأشد الأضرار، ولدرء هذه الخطورة لم يجد المشرع وسيلة سوى اللجوء إلى العقوبات الجزائية لحماية المصالح الضريبية، ففرض العقوبات التي تصيب المكلف في ماله أحياناً وفي حريته أحياناً أخرى إذا ما امتنع أو تقاعس عن تنفيذ التزاماته الضريبية أو بعضها في الوقت المحدد<sup>2</sup>.

فلكي يتحدد مفهوم الجريمة الضريبية حضي بنا التعرف على المقصود بها، مع بيان الجرائم المتعلقة بعدم دفع الحقوق الجبائية التي على عاتق المكلف بالضريبة بها.

تعرّف الجريمة بشكل عام على أنها فعل أو امتناع يقرر القانون على ارتكابها عقاباً. وتتميز الجريمة الضريبية عن الجرائم الأخرى بأنها تتضمن اعتداء على مصلحة الخزنة العامة من جهة، ومن جهة أخرى خرق أحد أهم القواعد الأساسية لفرض الضريبة<sup>3</sup>، ألا وهي قاعدة المساواة أمام

<sup>1</sup> - الذي ينظم أحكامه القانون المدني في باب التنفيذ الجبري في نظرية الإلتزام.

<sup>2</sup> - محمد خير العكام، الموسوعة القانونية المتخصصة، ص40 المنشور على شبكة الأنترنت بعنوان

[http://www.arab-ency.com/\\_/details.law.php?full=1&nid=164547](http://www.arab-ency.com/_/details.law.php?full=1&nid=164547)

تاريخ التصفح 2016/01/23 على الساعة 12:03.

<sup>3</sup> - يونس أحمد البطريق، عبد الكريم صادق بركات وحامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية، بدون بلد النشر، 1987،

ص ص 35-36.

الضريبة التي وضعها آدم سميث. ولا يكفي لتعريف الجريمة الضريبية أن تتعلق بالإخلال بالنصوص التي تحمي المصلحة الضريبية بل يجب أن يقرر القانون لها عقاباً جنائياً<sup>1</sup>.

وقد ذهب البعض إلى توسيع مدلول الجريمة الضريبية بأن قانون العقوبات الضريبي هو الذي ينظم مخالفات القوانين الضريبية، وأن المقصود بهذه الأخيرة كل ما ينظم الأعباء الضريبية على اختلاف أنواعها<sup>2</sup>. وهذا ما يمكن تسميته بالقانون الجنائي الضريبي<sup>3</sup>، المنظم للجرائم والعقوبات الضريبية<sup>4</sup>، الذي يعد من أوجد مفهوماً للجريمة الضريبية، ويهدف إلى حماية المصالح الضريبية المتمثلة في تحصيل وتوريد الضرائب المفروضة على المكلفين في المواعيد المحددة لها في القانون الضريبي<sup>5</sup>.

وبالرجوع إلى الهيئات القضائية بمختلف أقسامها نجد أن القضايا الضريبية المطروحة أمامها، والتي تتعلق بالغش الضريبي معظمها جنح وينعدم فيها وصف المخالفة لجريمة الغش الضريبي. ولا بد من التذكير في هذا الصدد إلى أن إدارة الضرائب مؤهلة أيضاً لفرض الجزاءات الجبائية على مرتكبي المخالفات.

بالنظر إلى التطور التاريخي للجرائم الضريبية يتبين أنه حتى أوائل القرن الواحد والعشرين لم تكن القوانين الضريبية تعرف غير نوع واحد من هذه الجرائم، وهو عدم أداء الضريبة كاملة، ومنذ نهاية الحرب العالمية الأولى أدى التطور الملموس في القوانين الضريبية إلى معرفة أنواع أخرى من الغش الضريبي، إلا أنه مع ذلك أضحى من الصعب التمييز بين هذه الأنواع على ضوء معيار محدد من شأنه أن يقسمها إلى مجموعات تشترك كل مجموعة منها في أحكام واحدة مشتركة<sup>6</sup>.

<sup>1</sup> - صخر عبد الله الجنيدى، نحو قانون عقوبات ضريبي يواجه تحديات العصر، ط1، دار العلم والثقافة، عمان، الأردن، 2005، ص 16.

<sup>2</sup> - نبيل صقر، المرجع السابق، ص 13.

<sup>3</sup> - أحمد فتحي سرور، المرجع السابق، ص 22.

<sup>4</sup> - إبراهيم المنجى، المرجع السابق، ص 7.

<sup>5</sup> - محمد خير العكام، المرجع السابق، ص 40.

<sup>6</sup> - نبيل صقر، نفس المرجع، ص 14.

ومن التعريفات التي ساقها مجموعة من الفقه للجرمة الضريبة، ما لا يستهان به، إذ لا تخلو جل المراجع التي درست الضريبة منها، ولعل أهمهم:

أحمد فتحي سرور الذي عرّف الجريمة الضريبية بأنها كل مخالفة للقوانين الضريبية التي تفرض على الممولين عملاً أو امتناعاً لتحديد وعاء الضريبة<sup>1</sup>.

وأما طالب نور الشرع فيعتبرها إعتداء على مصلحة ضريبية بمخالفة أوامر المشرع ونواهيه الضريبية قرر له المشرع جزاء جزائياً<sup>2</sup>.

وقد عرفها عبد الفتاح مصطفى الصيفي بأنها كل نشاط إيجابيا كان أم سلبيا ينطوي على إهدار لمصلحة ضريبية أو تعريضها للخطر يرصد له القانون جزاء جنائياً، والمقصود من المصلحة الضريبية كل عبء ضريبي يحميه جزاء جنائي<sup>3</sup>.

وقد ذهب أنور العمروسي إلى تعريفه للجريمة بأنها كل مخالفة للإلتزام الضريبي، يقع على عاتق المكلف إلتزام ضريبي بالقيام بعمل أو بالإمتناع عن عمل، وبمخالفته تقع الجريمة الضريبية، فالإلتزام بأداء الضريبة وإن كان مصدره القانون إلا أنه لا ينشأ إلا بحصول الواقعة المنشأة لها<sup>4</sup>.

من التعريفات السابقة يتبين أن الجريمة الضريبية لا يخرج معناها عن مخالفة المكلفين للإلتزاماتهم المفروضة بموجب القانون الضريبي، ومتى تحققت أجزائها الجزاء يضمن القانون الضريبي العقابي توقيعه، وذلك مهما كانت أسباب عدم الإلتزام وبالأخص عدم دفع الحقوق المدين بها للخزينة، يتحمل المخالف المسؤولية الجبائية الجزائية.

<sup>1</sup> - أحمد فتحي سرور، المرجع السابق، ص 36.

<sup>2</sup> - طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، ط1، دار وائل للنشر، الأردن، 2008، ص 32.

<sup>3</sup> - عبد الفتاح مصطفى الصيفي، قانون العقوبات الضريبي، طبعة 1960، ص 39 نقلاً عن إبراهيم المنحي، المرجع السابق، ص 19.

<sup>4</sup> - أنور العمروسي، شرح قوانين الجمارك والاستيراد والتصدير والنقد، ط1، دار الكتب الجامعية، القاهرة، 1972، ص 223.

## الفرع الثاني: المسؤولية الجزائية للمكلف بالضريبة

إن السلوك الإجرامي الضريبي هو السلوك الإرادي للمخالف للإلتزام الضريبي، وهو من تتوافر لديه الأهلية الضريبية، وبالتالي من يسأل جزائيا عن الضريبة، إذ لولا أنه أهل للقيام بالإلتزام الضريبي، لما سئل عنه جزائيا<sup>1</sup>. فمن البديهي أن يكون الفاعل الأصلي أول من يخضع للجزاء.

ويكون عموما شخصا طبيعيا، ويمكن أن يساعده في ارتكاب الجريمة شريك، ليكون هو الآخر محل مساءلة جزائية. وفضلا عن الشخص الطبيعي، قد يكون الفاعل أو شريكه شخصا معنويا، لذلك أقر المشرع في القوانين الضريبية بمبدأ مساءلة الشخص المعنوي، كما قد يتحمل الجزاء شخص آخر غير الفاعل أو الشريك وهو المتضامن أو الغير.

تقوم أحكام القانون الجنائي أساسا على مبدأ شخصية المسؤولية الجنائية، فالمتهم يسأل عن عمله ولا يسأل عن عمل غيره. لذلك فالإعتراف بالمسؤولية الجنائية عن عمل الغير، يعد إخلالا خطيرا بهذا المبدأ، غير أنه يوجد لهذا الأخير تطبيقات كتلك المتعلقة بالشخص المعنوي والورثة والنائب.

## أولا: المسؤولية الجزائية للشخص الطبيعي

يتم التمييز بين الشخص الطبيعي المسؤول الجزائي الأصلي في المادة الجبائية بخصوص جرائم عدم الدفع الحقوق الجبائية المدينين بها للخزينة العمومية، وبين الشريك بصفته مسؤولا جزائيا في الجريمة الضريبية.

<sup>1</sup> - محمد خير العكام، المرجع السابق، ص 40.

## 1- مسؤولية الفاعل الأصلي الجزائية

إن المكلف بالضريبة هو الملتزم بالضريبة قانوناً لأن الجرائم الضريبية تستلزم في صفة الجاني أن يكون كونه مكلف بالضريبة، فالفاعل الأصلي في جريمة التهرب من دفع الضريبة، كما يستطيع أن يتعدد الفاعلون الأصليون في الجريمة الضريبية، وذلك عند تعدد أطراف العلاقة الضريبية، وهو الحال في التضامن بالوفاء لأداء الضريبة.

وبالنسبة للورثة، وإن كان الفقه الضريبي، يكاد يجمع على مسؤوليتهم عن أداء دين الضريبة، إلا أنه توجد معارضة شديدة ضد تحميلهم الجزاءات الجزائية في حالة مخالفة المورث للإلتزامات الضريبية، ووجه الإعتراض يعود إلى أن طبيعة النظام الجزائي، تختلف عن طبيعة النظام المدني<sup>1</sup>، ومع ذلك هناك خلاف كبير حول تحميل الورثة العقوبات المالية بالنسبة للجرائم الضريبية كالغرامة الجزائية، لأنه بوفاة المورث تنقضي الدعوى العمومية المرفوعة ضده، ليبقى فقط ترخيص الدولة من أجل تحصيل الغرامة الضريبية المحكوم بها في الجريمة الضريبية من حصيلة تركته بعد وفاته<sup>2</sup>؛ بمعنى أن الوارث ملزم بدفع الغرامة الضريبية التي على عاتق مورثه نتيجة إرتكابه لمخالفة تتعلق بأحكام القانون الضريبي.

## 2- المسؤولية الجزائية للشريك أو المشارك

بعد المشارك كل من يساعد الفاعل الأصلي في ارتكاب الجريمة، وتقوم اتجاهه المسؤولية الجزائية. وقد أجمعت القوانين الجبائية في المواد 203 قانون الضرائب غير المباشرة و301 قانون

<sup>1</sup> - مما هو مستقر عليه في قانون الأحوال الشخصية فإنه تنتقل شخصية المورث إلى أشخاص الورثة إلى حين تمام تصفية التركة، إلا أن وفاة المورث تقطع كالإلتزامات الجزائية التي كانت على عاتقه، من قبيل تحمل الورثة للعقوبات المقيدة للحرية كالخمس مثلاً.

<sup>2</sup> - طالب نور الشرع، المرجع السابق، ص 124.



الطابع 120 قانون التسجيل على تحميل الشريك المسؤولية الجزائية كاملة، وتطبق عليه العقوبات المقررة للفاعل، فهذا الحل منطقي. وقد أحالت جميعها في تعريف الشريك إلى قانون العقوبات<sup>1</sup>.

وفضلا عن ذلك جاءت بعض النصوص بفعلين يُعتبران في حكم الشريك من قام بهما، التدخل بصفة غير قانونية للإتجار في القيم المنقولة أو تحصيل قسائم في الخارج، وقبض قسائم يملكها الغير بأسماء هؤلاء المالكين<sup>2</sup>. والملاحظ أن ذكر هذين النوعين من الأعمال التي تدخل فاعلهما في حكم الشريك لا فائدة منها، لأنه ما دام أحال إلى تطبيق أحكام قانون العقوبات، فمن باب أولى الشريك في الجريمة ينطبق عليه ما ينطبق على الشريك في أي جريمة ضريبية.

وهو نفس الإتجاه الذي أيده القضاة في فرنسا في عدة متابعات جزائية ضد أشخاص يعتبرون شركاء في جنحة الغش، لأنه بحسب المادة 1742 من القانون العام للضرائب الحل منطقي، لأنها تحيل إلى تعريف الشريك للمادة 121-7 من قانون العقوبات الفرنسي؛ ومثاله عامل البنك الذي يساعد المكلف في إخفاء جزء من مداخيله بفتح له حساب بموجبه يتملص من الدفع للخزينة حقوقها، فإنه يعد شريكا للمكلف المسؤول الأصلي عن جريمة الغش الضريبي<sup>3</sup>.

### ثانيا: المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي

إن التساؤل الذي يثار هل الشخص المعنوي يسأل جزائيا في المادة الجبائية علاوة على المسؤولية الجبائية عن المخالفات الإدارية الجبائية؟

لاشك أن ممثل الشخص المعنوي يعتبر مسؤولا مسؤولية جنائية عن الأفعال غير المشروعة التي ترتكب باسم الشخص المعنوي، فممثل الشخص المعنوي يسأل مسؤولية جزائية إذا

<sup>1</sup> - وجدي شفيق فرج، المفيد في التهرب الضريبي والجرائم الضريبية، يونيتد للإصدارات القانونية، 2008، ص 141.

<sup>2</sup> - المادة 543 قانون الضرائب غير المباشرة والمادة 127 من ق ر ر أ والمادة 120 من ق . التسجيل.

<sup>3</sup> - Jérôme Lasserre CAPDEVILLE, Fraude et évation fiscales : état des lieux et moyens de lutte-Pratique des affaires-, JOLY éditions, 2015, p 177.

قام بعمليات تهرب أو غش في التصريحات والإقرارات السنوية لرأس المال الشركة وإغفال بعض الأرقام إذا ما قام بهذه العمليات لحسابه الخاص.

إذا كان المبدأ أن المساءلة الجنائية للأشخاص المعنوية غير جائزة، إذ أنها لم تلق قبولا في ميدان القانون العام، وذلك لتعارضها مع العديد من لقواعد والأسس التي تركز عليها المسؤولية الجنائية، ويستثنى من هذا المبدأ الحالات التي ينص فيها المشرع صراحة على عقاب الشخص المعنوي، بما يلائمه من عقوبة، مع عدم الإخلال بمسؤولية ممثليه والقائمين بنشاطه طبقا للقواعد العامة، إلا أن الراجح في فقه قانون العقوبات الاقتصادي، أن تلك المسؤولية أصبحت ضرورة لا غنى عنها في ميدان ذلك القانون، ضمانا لإنجاح السياسة الاقتصادية<sup>1</sup>.

ويثار تساؤلا آخر في هذ المسألة يتعلق مدى مسؤولية الشخص المعنوي باعتباره شخصا قانونيا متميزا عن ممثله، ويتابع قضائيا كما توقع عليه العقوبات؟

إن المشرع الجزائري لم يسلم بقاعدة عامة تقضي بالإعتراف بالمسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية، لأن هذه المسؤولية تقتضي صراحة النص، وكذلك تحديد العقوبات التي توقع على الشخص المعنوي وقد حذا المشرع الجزائري حذو نظيره الفرنسي الذي لا يعترف بهذه المسؤولية، تستبعد من هذه العقوبات عقوبة الحبس التي لا تتماشى والطبيعة القانونية للشخص المعنوي، في حين تطبق عقوبتين مالتين كعقوبات أصلية تتمثل في الغرامة والمصادرة بالطريقة التي تتماشى بها مع طبيعة الشخص المعنوي.

وموجب القانون الفرنسي رقم 2004-204 الصادر بتاريخ 9 مارس 2004 قررت المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي<sup>2</sup> الذي أقر بوجود معاقبته بغرامة تصل لحد أقصى يساوى خمس أضعاف (5) الغرامة المستحقة على الشخص الطبيعي، وبالتالي يصل لمبلغ 2.500.000

<sup>1</sup> - طالب نور الشرع، المرجع السابق، ص 130.

<sup>2</sup> - Jérôme Lasserre CAPDEVILLE, op.cit., p 176

أورو بالنسبة لمخالفة بسيطة<sup>1</sup>. وهو نفس الإتجاه الذي تبناه المشرع الجزائري بموجب قانون رقم 04-15 أين فرض عقوبات أصلية على الشخص المعنوي بغرامة تساوي مرة إلى خمس (5) مرات الحد الأقصى المقرر للشخص الطبيعي وعقوبات تكميلية أخرى<sup>2</sup>.

وبالرجوع للتشريع الضريبي ولا سيما نص المادة 303 الفقرة 9 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: "عندما ترتكب المخالفة من قبل شركة أ و شخص معنوي آخر تابع للقانون الخاص، يصدر الحكم بعقوبات الحبس المستحقة وبالعقوبات الملحقة ضد المتصرفين أو الممثلين الشرعيين أو القانونيين للمجموعة"، يستخلص أن عقوبة الحبس لا تلحق الشخص المعنوي أو الشركة لأنها شخصية اعتبارية تختلف طبيعتها مع العقوبة السالبة للحرية بل المتصرف أو الممثل الشرعي أو القانوني، ولم يبين المشرع ما إذا كان الفعلي أو القانوني.

ويثير الواقع العملي إشكالية المسؤولية الجزائية للمسير القانوني الذي لا يملك في الواقع أية صلاحية تذكر في مقابل ممارسة هذه الصلاحيات من قبل شخص يسمى المسير الفعلي، وفي إطار الشركات فإن المسير القانوني لا يعتبر مسؤولاً جزائياً عن الغش الضريبي استناداً إلى صفته تلك، وأن هذا المسير كأصل عام ما كان ليُدان إلا إذا كان قد شارك بصفة مادية ومعنوية في الغش<sup>3</sup>.

<sup>1</sup>- Art. 131-38 al.1<sup>er</sup> du Code pénal.

<sup>2</sup> - المادة 18 مكرر من قانون العقوبات: "العقوبات التي تطبق على الشخص المعنوي في مواد الجنايات والجنح هي:

1- الغرامة التي تساوي من مرة (1) إلى خمس (5) مرات الحد الأقصى للغرامة المقررة للشخص الطبيعي في القانون الذي يعاقب على الجريمة.

2- واحدة أو أكثر من العقوبات التكميلية الآتية:

- حل الشخص المعنوي،

- غلق المؤسسة أو فرع من فروعها لمدة لا تتجاوز خمس (5) سنوات،

- الإقصاء من الصفقات العمومية لمدة لا تتجاوز خمس (5) سنوات،

- المنع من مزاوله نشاط أو عدة أنشطة مهنية أو اجتماعية بشكل مباشر أو غير مباشر، نهارياً أو لمدة لا تتجاوز خمس (5) سنوات،

- مصادرة الشيء الذي استعمل في ارتكاب الجريمة أو نتج عنها،

- نشر وتعليق حكم الإدانة،

- الوضع تحت الحراسة القضائية لمدة لا تتجاوز خمس (5) سنوات، وتنصب الحراسة على ممارسة النشاط الذي أدى إلى الجريمة أو الذي ارتكبت

الجريمة بمناسبة".

<sup>3</sup> - محمد بودالي، المرجع السابق، 32.

وهو إتجاه محكمة النقض في فرنسا أين تحمل الشخص الطبيعي المسير بغض النظر عن ما إذا كان قانوني أو فعلي، بشرط اثبات الركنين المادي والمعنوي إلى جانب مسؤولية الشخص المعنوي<sup>1</sup>.

وعليه، إذا ما قام الشخص الطبيعي سواء كان فاعلا أصليا أو شريكا بمخالفة يعتبرها التشريع الضريبي من الأفعال المجرمة، يتحمل بموجبها المسؤولية الجزائية، غير أن الورثة لا يتحملون هذه المسؤولية إلا في حدود تركة مورثهم عن فعل مجرم بالتشريع الضريبي قد قام به، فلا تخرج عن تطبيق قاعدة لا تركة إلا بعد سداد الديون، وكذا مبدأ شخصية العقوبة الجزائية، غير أن ممثل الشخص المعنوي سواء كان مسيرا قانونيا أو فعليا يسأل مسؤولية شخصية عن إلتزامات قد كلف بها بمقتضى القانون بهدف ضمان تحصيل الضريبة.

### الفرع الثالث: الجرائم الضريبية المرتبطة بعدم دفع الحقوق الجبائية

تعد الجريمة الضريبية كل إعتداء على مصلحة ضريبية يتقرر عنه جزاء جزائي، ولأن الإلتزامات الضريبية التي تحقق هذه المصلحة متعددة، فإن أي إخلال بها متى وضع لها جزاء جزائي يعتبر جريمة ضريبية.

وعليه تتعدد وتنوع الجرائم الضريبية، ولا سيما تلك المرتبطة بمخالفة بإلتزام دفع الضريبة ومختلف الحقوق الأخرى. يستوجب علينا لدراسة أنواعها الإستعانة بمعايير للتقسيم، وحتى هذه الأخيرة قد تعددت واختلفت بحسب وجهات النظر (أولا)، لذلك حاولنا التركيز على الجريمة أكثر انتشارا وشيوعا وخطورة بالنسبة لحقوق الخزينة، والتي لها علاقة مباشرة بعدم الدفع ألا وهي جريمة الغش الضريبي(ثانيا) أو كما يصطلح عليها باللغة الفرنسية « la fraude fiscale » .

<sup>1</sup> -Cass.crim., 5 décembre 2012, n<sup>o</sup> 11-89.012 ; Cass.crim., 26 septembre 2012, n<sup>o</sup> 11-83.359 cité par Jérôme Lasserre CAPDEVILLE, op.cit., p 176.

## أولاً: محاولات تقسيم الجرائم الضريبية

إن تقسيم الجرائم الضريبية يتعدد بحسب المعيار المعتمد، إذ تقسم حسب الركن المادي إلى جريمة إيجابية وأخرى سلبية أو إلى جريمة وقتية وفي مقابلها جريمة مستمرة، وإذا أخذنا بمعيار الغاية من الجريمة أو المصلحة المحمية فتنقسم الجريمة إلى جرائم التي تمس بالوعاء وعملية تحققها والجرائم الضريبية تتعلق بمرحلة التحصيل، وكذا تلك الماسة بنشاط الإدارة الضريبية في مباشرتها لصلاحياتها، وبالنسبة للركن المعنوي في تقسيم الجريمة الضريبية يوجد الجريمة التامة والجريمة الناقصة<sup>1</sup>.

والجدير بالذكر أن تلك المحاولات الفقهية المتعددة لتقسيم الجرائم الضريبية باءت بالنقص وعدم صلاحيتها على هذا النوع من الجرائم، ولعل ذلك راجع لطبيعتها ونوعيتها والحقوق المعتدي عليها، وكذا صاحب الحق في المتابعة.

ولقد استند قانون العقوبات العام في التمييز بين الجرائم إلى معيار نوع الحق<sup>2</sup> الذي يقع عليه الإعتداء بارتكاب الجريمة، وهو ما لا يمكن الإستناد إليه في قانون العقوبات الضريبي، حيث تشكل الجرائم الضريبية جميعها اعتداء على حق واحد هو حق الدولة في الحصول على الضريبة، أو ما يسمى بالإعتداء على المصلحة الضريبية.

<sup>1</sup> - محمد خير العكام، المرجع السابق، ص 40.

- فجريمة الإمتناع عن دفع الضريبة تعد من الجرائم السلبية لأن المشرع يفرض إلتزام أداء الضريبة في ميعادها القانوني إلى الإدارة الضريبية، ومثلاً جريمة تحرير فواتير صورية تعد جريمة إيجابية لأن المشرع فرض عدم القيام بهذا الفعل واعتبره مجرماً.  
- وبالنسبة للجريمة مستمرة مثلها الإمتناع عن دفع الضريبة في الميعاد القانوني، فالجريمة مستمرة ما دام الإمتناع قائماً. أما الجريمة الوقتية تنتهي في لحظة واحدة كجريمة تقديم تصريح ناقص.

- وبالنسبة للجريمة التي تمس الوعاء الضريبي مثلها جريمة الإمتناع عن تقديم الوثائق المحاسبية، وأما الجريمة المرتبطة بالتحصيل فهي جريمة التهرب الجمركي. في حين تلك المتعلقة بنشاط الإدارة الضريبية في مباشرة صلاحياتها فمثاله الإعتراض على التحقيق.  
- وأما من حيث الركن المعنوي يمكن تقسيمها إلى التي تحقق نتيجة وتسمى التامة، وبين تلك التي لا يتحقق فيها الهدف منه وهي الجريمة الناقصة.  
<sup>2</sup> - الجرائم الواقعة على الأشخاص والجرائم الواقعة على الأموال.

وتتخذ مخالفات قانون العقوبات شكل الجنايات أو الجنح أو المخالفات<sup>1</sup>. الذي يميّز بين أنواع الثلاثة بحسب معيار المادة 5 منه؛ التي تعتبر المخالفة جريمة معاقب عليها بالحبس من يوم واحد على الأقل إلى شهرين على الأكثر وغرامة من 2000 دج إلى 20.000 دج، غير أن المشرع لم ينص في مختلف القوانين الجبائية على عقوبة الحبس بالنسبة للمخالفات الجبائية، واكتفى بتوقيع الغرامة الجبائية على مرتكبيها، ويلاحظ أن هذه الغرامات الجبائية تفوق الحد الأقصى للغرامة المالية المحددة في المادة 5 من قانون العقوبات بالنسبة للمخالفة المقدّر بـ 2000 دج، علاوة على أن فرضتها يكون من طرف الإدارة الجبائية، دون حاجة المرور على الطريق القضائي.

### ثانيا: علاقة عدم دفع الحقوق الجبائية بالجرائم الضريبية

إن عدم الدفع للحقوق الجبائية وكما سبقت الإشارة إليه يمكن أن يكون موضوع مخالفة جبائية تستوجب عقوبة جبائية، أو يكتف على أساس أنه جريمة ضريبية توقع عليه عقوبات قمعية، تختلف تبعا لكونها مخالفة أو جنحة ضريبية.

ويشكل الفعل المادي المتمثل في عدم دفع الضريبة أو الرسم أو الغرامات أو الزيادات المدّين بها للإدارة الضريبية في القوانين الضريبية ركنا ماديا لعدة جرائم ضريبية. ومن أهم هذه الجرائم التي تهدف للإمتناع عن دفع الحقوق الجبائية جريمة "الغش الضريبي"، وقد تتخذ صورا أخرى كجريمة الإعتراض على الضريبة، أو جريمة التزوير في الإقرارات الضريبية، أو جنحة الإخلال بواجب تقديم الإقرار، أو جنحة الإمتناع عن تقديم الأوراق الضريبية لأعوان الضرائب، أو جنحة الإخلال بالرقابة، أو جنحة تقليد أختام الدولة والدمغات والطوابع والعلامات<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - نبيل صقر، المرجع السابق، ص 14.

<sup>2</sup> - جنحة الإحتيال الضريبي نصت عليها المواد 303 و 407 من ق ض م و 117 و 118 من ق ر ر أ و 33، 34 و 37 من ق. الطابع و 119 من ق. التسجيل و 530 و 532 من ق ض غ م.

- جنحة التزوير في إقرار الضريبة: نصت عليها المواد 117 من ق ر ر أ و 303 من ق ض م و 532 من ق ض غ م.

قد استحدثت المشرع بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2010 في المواد من 07 إلى 18 وتعززت بالمادة 12 من قانون المالية لسنة 2013 بتنظيمه لجنحة التلبس الضريبي. والملاحظ أنه جميع هذه الجرائم تبقى الغاية المشتركة منها وهي عدم دفع الضريبة أو الرسم المستحق للخزينة العمومية<sup>1</sup>.

وبالرجوع للمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي تعد الركن الشرعي لعدة جرائم ضريبية، تشترك في التملص من دفع الضريبة، والمقصود به الوصول لنتيجة وهي عدم الدفع، وبالنظر للمبلغ المتملص منه تتحدد طبيعة الجريمة بين كونها مخالفة أو جنحة، وتبعاً لها تتقرر العقوبة بين الغرامة المالية للمخالفات والحبس أو الغرامة المالية للجنح الضريبية علاوة على العقوبات الجبائية.

وتبقى الصورة الأصلية للجريمة الضريبية المتعلقة بعدم الدفع تتمثل في جريمة الغش الضريبي<sup>2</sup>، تتضمن مخالفة صريحة لأحكام القوانين والأنظمة<sup>3</sup>. إذ يعد الغش تهرباً قانونياً في الحقيقة؛ بمعنى أن الممارسات التي تتم في هذا الصدد تخرج عن إطار القانون وحدوده؛ أي أنها كلها ممارسات غير مشروعة، فهو إذن ظاهرة سلبية في إطار العلاقة بين المكلف بالضريبة والسلطة العامة.

---

- جنحة الإخلال بواجب تقديم الإقرار: نصت عليها المواد 530 من ق ض غ م و 121 من ق ر ر أ و 37 من ق. الطابع و 122 من ق. التسجيل

- جنحة الإمتناع عن تقديم الأوراق الضريبية لأعوان الضرائب: نصت عليها المواد 303 من ق ض م و 532 من ق ض غ م و 117 و 118 من ق ر ر أ و 40 من ق. الطابع و 102 من ق إ ج و 9 و 10 من ق. التسجيل .

- جنحة الإخلال بالرقابة الضريبية: نصت عليها المواد 304 من ق ض م و 537 من ق ض غ م و 122 من ق ر ر أ و 37 من ق. الطابع و 122 من ق. التسجيل.

- جنحة تقليد أختام الدولة والدمغات والطوابع والعلامات: نصت عليها المواد من 208 إلى 212 من ق. العقوبات.

<sup>1</sup> - كما سبقت الإشارة إليه أن التلبس الجبائي يعد إجراء لجعل مخالفة مثبتة وليس جنحة بحذ ذاتها بل عقوبات مالية وليست جزائية ولا حتى متابعة أمام القضاء الجبائي. الرجوع لهذا الفصل من المذكرة، ص 145.

<sup>2</sup> - أحسن بوسقيعة، الغش الضريبي (المخالفة الضريبية)، المرجع السابق، ص 18.

<sup>3</sup> - حسن عواضة، المرجع السابق، ص 491.

### ثالثاً: مفهوم الغش الضريبي

في ظل غياب تعريف تشريعي للغش الضريبي سواء عند مشرّعنا أو لدى التشريع المقارن، سنعمد على النصوص التي تبين مختلف الجرائم والعقوبات التي تلحقها. والمعلوم أن القانون الضريبي قد اكتفى بالنص على الفعل المعترف مجرم مع بيان العقوبة المقررة له، ومن ثم فإن الفقه يعتبر المختص بوظيفة إعطاء التعاريف.

لقد حظي الغش الضريبي بعدة دراسات في مجالات كثيرة قانونية، إقتصادية وإجتماعية وحتى نفسية، نظراً لخطورته وشيوعه بين تصرفات المكلفين، ولأنه يعد من أقدم الجرائم مقارنة مع الجرائم الضريبية الأخرى، لذلك تعددت الآراء والتعاريف الفقهية في مجال إعطاء تعريف للغش الضريبي، بحسب كل فقيه وكل مدرسة يتبعها.

### 1- التعاريف الفقهية للغش الضريبي

يعرّف البعض الغش على أنه ذلك التهرب الذي يتضمن مخالفة قوانين، فتندرج بذلك تحته كل طرق الغش المالي، وما تنطوي عليه هذه الطرق من الإلتجاء إلى طرق إحتيالية للتخلص من أداء الضريبة، وقد يقع عند تحديد وعاء الضريبة وربطها أو عند تحصيلها<sup>1</sup>.

يرى البعض الآخر أن الغش الضريبي هو تصرف إرادي غير مشروع بمثل احترام للقانون، لأنه انتهاك لروح التشريع وإرادة المشرع، فالغش بذلك يفترض مخالفة مباشرة وإرادة المكلف للقواعد الصادرة من الإدارة الضريبية عن طريق استخدام طرقاً غير مشروعة، فالإنتهاك لا بد أن يكون إرادياً وعمدياً<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، منشأة المعارف، الإسكندرية، بدون سنة نشر، ص 273.

<sup>2</sup> - سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثرها على إقتصاديات الدول النامية، المرجع السابق، ص 13.



في حين يعرّف بأنه مخالفة لأحكام آمرة للقانون الضريبي، لكن بطريقة التملص إرادية ونظامية تطبيقاً للقانون الضريبي<sup>1</sup>.

ويقصد به أيضاً تلك السلوكات والممارسات التي تتم بهدف التحايل وتجنب أداء الضريبة، وهذا خارج إطار القانون؛ أي أنها كلها ممارسات غير مشروعة<sup>2</sup>.

وهناك من يرى بأن الغش الضريبي هو تصرف إرادي يخضع عموماً لسوء نية المكلف بالضريبة لتخلص من الضريبة أو جزء منها<sup>3</sup>.

ذهب البعض إلى اعتباره مجموعة السلوكات والممارسات التي تتم بهدف التحايل وتجنب أداء الضريبة وهذا خارج إطار القانون؛ أي أنها كلها ممارسات غير مشروعة. فالغش بهذا المعنى يفترض تحقق الواقعة المنشئة للضريبة بالفعل، إلا أن المكلف بالضريبة يتهرب من دفعها كلياً أو جزئياً<sup>4</sup>.

أهم ما يلاحظ على مجموع هذه المحاولات في إعطاء تعاريف للغش الضريبي أنها تميل إلى حصر الغش الضريبي في جريمة التملص، لذلك يقال دائماً بأن الغش الضريبي هو التملص أو محاولة التملص عن طريق استعمال طرق احتيالية من إقرار وعاء الضريبة أو الوفاء الجزئي أو الكلي لها. غير أن الغش الضريبي هو مفهوم أوسع من مجرد التملص من الضريبة، لأنه يشمل بالإضافة إلى أفعال التملص منها بطرق احتيالية، أفعالاً أخرى لا تقل أهمية وهي الاعتراض على الضريبة أو رفضها<sup>5</sup>.

<sup>1</sup>- Fatiha TALEB, Blanchement d'Argent et fraude fiscales, Annelles de faculté de droit, Actes du Colloque International Attractivité et évasion fiscales, Du 7 et 8 décembre 2011, LEJEP, n<sup>0</sup> spécial, 2013, p 218.

<sup>2</sup>- نبيل صقر، المرجع السابق، ص 11.

<sup>3</sup>- Ahmed SADOUDI, Fraude fiscale et Evasion fiscal : Interet de la distinction, Annales de la faculté de droit, Actes du Colloque International- Attractivite et evasion fiscal-, Faculte de Droit, n<sup>0</sup> spécial 2013, Du 7-8 décembre 2011, Oran, p 179 et voir aussi Christian de LAUZAINGHEIN et Marie\_Hélène Stauble-de LAUZAINGHEIN, op.cit., p 9.

<sup>4</sup>- محمد عباس محرز، المدخل إلى الجباية والضرائب، المرجع السابق، ص 133.

<sup>5</sup>- محمد بودالي، المرجع السابق، ص 13.

ومن خلال ما تقدم يستخلص بأن مخالفة الغش أو كما يسميها البعض التهرب غير المشروع هي مخالفة عمدية وصریحة للقوانين والتنظيمات الجبائية المعمول بها، يهدف من خلالها إلى عدم دفع الضريبة بكل الطرق الإحتيالية وغير المشروعة، ومن دون أن ينقل عبئها للغير، ویترتب عليها عقوبات جبائية جزائية و إدارية. إذ أن الغش الضريبي يعد تصرفا غير مشروع، تستخدم فيه أي طريقة من الطرق الإحتيالية والتدليسية من طرف المكلف بقصد التخلص من عبء الضريبة.

## 2- التفرقة بين كل من الغش والتهرب الضريبي

في حقيقة الأمر قد أخذت التفرقة بين الغش والتهرب الضريبي، في كثير من الحالات وجه غير واضح المعالم، ولكن رغم ذلك يوجد من الإجتهدات<sup>1</sup> ما قسم التفرقة بين كل من التهرب الضريبي والغش الجبائي إلى ثلاثة إتجاهات رئيسية:

**الإتجاه الأول:** ويمثله Rosier مؤاده أن فكرة التهرب الضريبي فكرة أعم وأشمل من فكرة الغش الضريبي، فالتهرب هو الجنس، أما الغش الضريبي فهو النوع، فالغش وفقا لهذا الإتجاه يعد حالة خاصة من حالات التهرب، وهي حالة التهرب من الضريبة عن طريق إنتهاك القانون.

**الإتجاه الثاني:** ويمثله M.A.Piatier, M.Letouge، وفحواه أن التهرب الضريبي ما هو إلا الشكل الدولي للغش الضريبي، فالغش وفقا لهذا الإتجاه وعلى عكس الإتجاه الأول هو الجنس بينما التهرب الضريبي الدولي هو النوع، فأصحاب هذا الإتجاه يرون أن هناك نوعين من الغش؛ غش على المستوى الداخلي وغش على المستوى الدولي، وهذا الأخير هو الذي يمثل التهرب الضريبي.

**الإتجاه الثالث:** ويمثله M.Gaudemet مضمون التفرقة يرتكز على فكرة الشرعية، فالتهرب تكون فيه إرادة المكلف بالضريبة متجهة نحو تخفيف العبء الضريبي إلا أنه لا يسلك في سبيل ذلك طرقا مشروعة، فالمكلف يمارس حقا من حقوقه الدستورية ليحقق مشروعا بالنسبة له،

<sup>1</sup> - سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثرها على إقتصاديات الدول النامية، المرجع السابق، ص 15.

وبالتالي فلا يقع عليه أي عقوبة أو جزاء، فالتهرب الضريبي بهذه الصورة يتوفر فيه العنصر المعنوي وهو سوء النية دون العنصر المادي المتمثل في الحيل التدليسية<sup>1</sup>.

غير أن جانب آخر من الفقه يرى بأن الغش الضريبي مجرم جزائيا، ولتابعته يستوجب على الإدارة رفع شكوى أمام القضاء، على عكس التهرب الضريبي الذي يترجم ممارسة المواطن لحرته في القيام بما يشاء بشرط عدم تجاوز القانون تطبيقا لإعلان حقوق الإنسان والمواطن<sup>2</sup>.

كما يجب التفرقة بين الغش الضريبي ونقل عبء الضريبة، فإذا كانا يشتركان في أن كليهما صورة من صور التخلص من الإلتزام بدفع الضريبة، لكن يبقى الغش هو ظاهرة يحاول من خلالها المكلف القانوني بالضريبة عدم دفع الضريبة كليا وجزئيا دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر، ومن أجل ذلك يتخذ المكلف القانوني عدة طرق وأساليب قد تكون مشروعة وغير مشروعة<sup>3</sup>. وأما نقل العبء الضريبي فيتم في حالته دفع الضريبة وتبجي الحكومة حصيلتها في الأخير<sup>4</sup>.

وتجدر الإشارة إلى الجديد الذي جاء به الدستور الجزائري المعدل في 2016 الذي نص صراحة في المادة 64 على "يعاقب القانون على التهرب الجبائي وتهريب رؤوس الأموال"، والذي يقصد به التهرب الضريبي غير المشروع، وبالتالي تتأسس قاعدة دستورية بتجريم التهرب الضريبي المخالف لأحكام القانون والتنظيم المعمول به. إذا رجعنا إلى النصوص القانونية نجد أنها ترى الغش الضريبي على أنه انتهاك للقانون من أجل التهرب من فرض الضرائب أو التقليل من قيمتها<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> - نبيل صقر، المرجع السابق، ص 11.

<sup>2</sup> - Phillippe DEROUIN, Définitions et distinctions de la fraude et de l'évasion fiscales, in Fraude et évation fiscales : état des lieux et moyens de lutte-Pratique des affaires-, JOLY éditions, 2015, p p.3-1

<sup>3</sup> - رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، المرجع السابق، ص 462.

<sup>4</sup> - عبد المنعم فوزي، المرجع السابق، ص 273.

<sup>5</sup> - نصيرة بوعون يحياوي، المرجع السابق، ص 167.

فإن كان المشرع الجزائري لم يعطي تعريفا للتهرب غير المشروع إلا أنه نظم أحكامه وذلك بتحديد أركانه وذكر طرقه الإحتيالية وأنواعها بالرغم من تبعتها بين مختلف نصوص القوانين الضريبية<sup>1</sup>. لذلك يمكننا القول بأن المشرع نظم الغش الضريبي في كل القوانين الجبائية، وتعددت النصوص وتكررت بخصوص نفس الموضوع مع عدم الإلتزام بالتقيد بمصطلحات وأحكام موحدة.

### الفرع الرابع: أركان جريمة الغش الضريبي

لا تقوم الجريمة بصفة عامة إلا بتوافر أركان قيامها وهي: الركن الشرعي والركن المادي وفي الأخير الركن المعنوي، فإن كان الركن الشرعي يقصد به وجوب النص في التشريع على تجريم فعل معين مع إلحاق به جزاء معين، وأن يكون النص نافذ المفعول في وقت ارتكاب الفعل، ساريا على مكان وقوعه، وعلى شخص مرتكبه<sup>2</sup>. فإنه لا يختلف الأمر بالنسبة للجريمة الضريبية إذ لا جريمة ولا عقوبة إلا بنص، وما على القاضي إلا دور مطابقة الفعل مع النص المجرم للفعل والمستحق للجزاء جنائي.

فبالنسبة لجريمة الغش الضريبي في التشريع الجزائري تعد المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الركن الشرعي لها، وهو ما يقابله المادة 1741 من القانون العام للضرائب الفرنسي، أما تفصيل الركنين المادي (أولا) والركن المعنوي (ثانيا) فسيتم تحليلهما في إطار هذا الفرع.

<sup>1</sup> - لقد نصت مختلف النصوص الجبائية على الأفعال المعتبرة غشا في ما يلي:

- قانون الضرائب المباشرة الرسوم المماثلة: المادة 193 نصت على 6 حالات؛
- قانون الضرائب غير المباشرة: المادة 530 نصت على 12 حالة والمادة 532 على ست (6) حالات؛
- قانون الإجراءات الجبائية: المادة 76 نصت على 5 حالات؛
- قانون التسجيل: المادة 119 نصت على حالة واحدة؛
- قانون الطابع: المادة 76 نصت على حالة واحدة.

<sup>2</sup> - ابراهيم المنجي، المرجع السابق، ص 118.

## أولاً: الركن المادي

يتمثل الركن المادي للجريمة الضريبية في الإعتداء على المصلحة الضريبية، ويقع هذا الإعتداء بمخالفة الإلتزام الضريبي، الذي يفرضه القانون على المكلف بالضريبة، بمقتضى العلاقة التي تقوم بين هذا الأخير وبين الدولة<sup>1</sup>.

وللركن المادي ثلاث عناصر وهي: السلوك الإجرامي أو مجموعة السلوكات التي يقوم بها الفاعل أو الفاعلون، والنتيجة الإجرامية الناشئة عن هذا السلوك، والعلاقة السببية التي تربط بينهما؛ أي الرابطة السببية بين السلوك المادي والنتيجة المحققة، بحيث تكون هذه الأخيرة كثرمة للسلوك الإجرامي فلا تنسب لغيره<sup>2</sup>.

### 1- السلوك الإجرامي

إن السلوك الإجرامي أو بمعنى آخر استعمال طرق احتيالية الذي يؤدي إلى التملص من الضريبة والتخلص من أداء ما يجب أدائه قانوناً، يعد الركن الأول لقيام المسؤولية الجزائية في حق المكلف بالضريبة المخالف.

ولكن في البداية لابد من الإشارة إلى أن عدم تعريف المشرع للطرق الإحتيالية، يرجع لعدم إمكانية الإحاطة بكل أساليب الإحتيال من جهة، ومن جهة أخرى ذكرها على سبيل المثال في النصوص الجبائية، والتي تهدف كلها إلى اعتبار كطريقة احتيالية قيام المكلف بالضريبة بتدبير اعساره أو العمل بمناورات أخرى على عرقلة تحصيل أي نوع من الضرائب أو الرسوم كلياً أو جزئياً، التي هو مدين بها. لذلك يرجع للإدارة تقدير أعمال المكلف بالضريبة المعتبرة احتيالا والتي يلحقه من جرائمها الجزاء.

<sup>1</sup> - طالب نور الشرع، المرجع السابق، ص 55.

<sup>2</sup> - عبد الله أوهابية، المرجع السابق، ص 225.

وتعتبر الإدارة كل عمل من شأنه إخفاء أو تخفيض من الوعاء أو الحصول على تخفيضات غير مبررة عملا تدليسيا، بغض النظر عن الوسيلة المستعملة سواء أكان عدم تقديم التصريح في الأجل المحددة أو إخفاء بعض مداخيل لحساب الضريبة، فلا تهم أهمية التدليس إذ يكفي أن يكون إخفاء إراديا للمداخيل أو تضخيم في المصاريف<sup>1</sup>.

لذلك يمكن تقسيم الطرق الإحتيالية المذكورة في التشريع الجبائي على سبيل المثال إلى ثلاث طرق، ورغم تنوع الأساليب واختلاف الأنشطة الممارسة، وهي تتخذ إحدى صور التحايل المادي والتحايل المحاسبي وأخيرا التحايل القانوني.

### أ- التحايل المادي

ذكر المشرع التحايل المادي في عدة نصوص من التشريع الجبائي<sup>2</sup>. تتم هذه الصورة من التحايل عن طريق "إخفاء المكلف بالضريبة للسلع والمنتجات والمواد الخاضعة في الواقع للضريبة، وجعلها بعيدة عن مراقبة إدارة الضرائب". إذ يعد احتيالا كل إخفاء للبضائع أو السلع أو المنتجات سواء تم إخفاءها كلية أو بصفة جزئية.

تعتمد صورة الإخفاء الكلي على إخفاء المكلف بالضريبة لجميع بضائعه وسلعه من الرقابة الجبائية بمختلف أشكالها، أو إخفاء ممارسته لنشاط رئيسي أو ثانوي وهو ما يصطلح عليه بعدم التصريح بالنشاط أو الوجود، الذي يتخذ صورة إنشاء مصانع صغيرة داخل محلات سكنية أو إنتاج بضائع وبيعها وتسليمها لكن دون فواتير ولا محاسبة.

ويقصد بالإخفاء الجزئي التخفيض من حدة العبء الضريبي؛ أي يعتمد المكلف إلى التقليل من التصريح بالبضائع والمواد، ومثاله قيام صاحب المؤسسة بالتصريح بجزء من الكمية

<sup>1</sup> -Phillippe DEROUIN, op.cit., p3.

<sup>2</sup> - المادة 193-2 من ق ض م. والمادة 118 من ق ر أ.

الحقيقية التي قام ببيعها، في حين أنه في الواقع باع كمية أكبر. أو يصرح بثمن البضاعة أقل من القيمة الحقيقية وأقرت هذه الحالة المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في فقرتها "و" بقولها "ممارسة نشاط غير قانوني ويعتبر كذلك كل نشاط غير مسجل أو لا يتوفر على محاسبة قانونية محررة تتم ممارستها كنشاط رئيسي أو ثانوي"<sup>1</sup>، ومثال ذلك تصريح بعض المؤسسات التجارية بخسارة معتبرة نتيجة المخلفات والنفايات الصناعية، في حين أن جزء كبير منها يعاد استغلاله من جديد أو تساهم في صناعات أخرى.

وذكر المشرع صورة أخرى للتحايل المادي وهي جعل الأعوان المؤهلين لمعاينة المخالفات التشريعية الجبائي في وضع يستحيل تأدية مهامهم وذلك متى تم تقرير التدليس. إلا أنه أورد نصين<sup>2</sup> يتعلق الأول بالضرائب غير المباشرة الذي اعتبر هذه الحالة من طرق التدليس لكنه لم يعتبر نفس الحالة في إطار الرسوم على رقم الأعمال من الأعمال الإحتيالية، إلا إذا تسنى للإدارة الجبائية تقدير أهمية التدليس، فلا يعد موقف المشرع مبررا في تنظيمه لهذه الحالة بأحكام تشريعية متباينة وغير منسجمة.

## ب- التحايل المحاسبي

يتعلق التحايل المحاسبي بإخلال المكلف بواجباته الجبائية والمحاسبية الناشئة بموجب العلاقة الضريبية، والمحددة قانونا. فيعد ملزما بوجود تقديم تصريح بمختلف نشاطاته كل سنة مالية مدعما بالوثائق الثبوتية التجارية والمحاسبية. ويستطيع المكلف بالضريبة أن يتهرب من دفع مستحقته اتجاه الدولة عن طريق العمليات المحاسبية، يحاول فيها مطابقة الوثائق المحاسبية مع ما هو مسجل في الدفاتر. ويتخذ هذا التحايل إما شكل تخفيض الإيرادات أو تضخيم النفقات.

<sup>1</sup> - المادة 12 من ق. المالية 2006 المعدلة للفرع "و" من الفقرة الثانية للمادة 193 من ق ض م.

<sup>2</sup> - المادة 5-533 من ق ض غ م والمادة 122 من ق ر ر أ.

فغالبا ما يبحث المكلف بالضريبة عن تخفيض الإيرادات باستعمال طرق من أجل عدم التصريح بالمداحيل أو التقليل منها، ويلجأ إليها المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي الملزمين بمسك المحاسبة القانونية. فيعد التخفيض في الإيرادات أو في قيمتها من الأعمال التندليسية، كأن يقوم المكلف على سبيل المثال ببيع منتوجات مؤسساته بدون فواتير، فيتفادى تقييدها محاسبيا أو يقوم بتقييدها بثمان أقل من الثمن الحقيقي لسعر البيع.

وعلاوة على ذلك، يندرج ضمن هذه الحالة تقديم وثائق خاطئة أو غير صحيحة تهدف إلى الحصول على تخفيض أو استرجاع الرسم على القيمة المضافة أو للإستفادة من المزايا الجبائية المنصوص عليها لصالح بعض الفئات أو بعض الأنشطة، فيقوم بالبحث عن وضعيات قانونية صورية<sup>1</sup> للحصول على إعفاءات دائمة أو مؤقتة من الحقوق. ويمكن أن يلجأ المكلف إلى عدم إجراء التسجيل المحاسبي لبعض الإيرادات الإستثنائية الناتجة عن التنازل عن عناصر الأصول، وتلك الناتجة عن بيع النفايات المستخرجة من مواد الصناعة التحويلية ونشاطات البناء.

لا يقتصر الأمر على التجار وأصحاب المؤسسات بل حتى أصحاب المهن الحرة، إذ يقوم البعض منهم بعدم التصريح بمداحيله الحقيقية ويكتفون بالجزء منها، نظرا لطبيعة نشاطهم، مثلا يقوم طبيب بتقديم خدمات صحية للمرضى في منازلهم ويتلقى أتعابا نظير ذلك دون تقييدها ضمن إيراداته، أو يقدم محامي استشارات قانونية ويتلقى أتعابا ولكن دون تقييد ذلك.

كما تخصم التكاليف من مبالغ الدخل الإجمالية من أجل تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة. ولكن وفق قيود وضعها المشرع وعلى المؤسسة احترامها، تتعلق في الأساس بنشاط المؤسسة وأن تدعمها بالوثائق الثبوتية في إطار القانون حتى لا يُبالغ فيها. ومن صور التضخيم التي يلجأ إليها بعض المكلفين بالضريبة قصد الحصول على مبلغ أقل خاضع للضريبة، تقديم وثائق غير

<sup>1</sup> - يقوم بخلق هذه الوضعيات التي تسمح له بحصوله على مزايا جبائية، مثلا تغيير نشاط تجارته عند انتهاء مدة الإعفاء منها.



صحيحة مدعمة لطلب المكلف في الحصول على إعفاء من الضرائب والرسوم، كتلك الوثائق المثبتة لرواتب ممنوحة لصالح المستخدمين وهميين أو حقيقيين لا يقومون بأي عمل جدي في المؤسسة أو أن الرواتب حقيقية لكن مُبالغ فيها. كما يمكن أن تكون أعباء المصاريف غير مبررة لنشاط المؤسسة كالترميمات على المباني الصناعية والخاصة، أو اقتناء قطع للتصليح أو الصيانة، وإدراج ذلك ضمن تكاليف المؤسسة، أو القيام برحلات سياحية أو حفلات، وإدراجها ضمن نشاطات المؤسسة الإخبارية والدعائية، لكن كل هذه المصاريف يدرجها المكلف في مصاريف الإستغلال.

ويدخل في هذا السياق الإعتراف للمكلف بالإهلاك كأحد أساليب تضخيم التكاليف. ويجسب على أساس ثمن شراء الموجودات أو الإستثمارات من المباني والمعدات، وذلك بخصم الرسم على القيمة المضافة المرتبطة بعملية الشراء إذا كان قابلاً للاسترجاع أي ثمن الشراء خارج الرسم على القيمة المضافة<sup>1</sup>. إلا أن هذه التقنية تستعمل غالباً خارج القواعد القانونية من طرف بعض المكلفين من أجل تضخيم الأعباء القابلة للخصم، وهذا إما عن طريق تطبيق معدلات مرتفعة غير تلك المحددة قانوناً، قصد تضخيم مخصصات الإهلاك التي تخصم من قاعدة التأسيس كأن تستهلك آلة معينة بنسبة 10% لمدة عشر (10) سنوات فتستهلك محاسيباً لمدة أربعة (4) سنوات بنسبة 25%، وإما عن طريق تطبيق تقنية الإهلاك على أساس ثمن الشراء مضاف إليه الرسم على القيمة المضافة<sup>2</sup>.

فتتحمل المؤسسة الإهلاك من الناحية المحاسبية، ويعتبر عبء يخصم بشروط قانونية، ولا يطبق إلا على عناصر الأصول الثابتة المتعرضة لنقص القيمة بسبب الإستعمال والزمن، وأن تكون

<sup>1</sup> - عباس عبد الرزاق، المرجع السابق، ص 100.

<sup>2</sup> - تطبيقاً للقاعدة التالية: قسط الإهلاك = ( ثمن الشراء + الرسم على القيمة المضافة ) × المعدل في حين العلاقة الصحيحة هي: قسط الإهلاك = ( ثمن الشراء - الرسم على القيمة المضافة ) × المعدل

هذه الأصول محل استغلال، وأن لا تتجاوز مجموع الإهتلاكات القيمة الإسمية كأصول، ويجب أن تقيد الإهتلاكات محاسبياً<sup>1</sup>.

### ج- التحايل القانوني

يعتمد هذا الأسلوب على التلاعب في تكييف الحالات القانونية أو الإستناد على عمليات وهمية غير مطابقة للواقع، إما أن يتخذ شكل وقائع سلبية كإسقاط عناصر الإيرادات أو وقائع ايجابية كاصطناع تصرفات أو وثائق ثبوتية. ويتحقق الإخفاء بالتزوير المادي أو المعنوي في البيانات التي يثبتها المكلف في قراراته أو دفاتره، وأن تتعلق بوعاء الضريبة، ومثاله اصطناع وثيقة يفيد بأن البضائع التي في حوزته سلمت إليه على سبيل الأمانة. ويعد أسلوب التحايل القانوني من أكثر الأساليب تنظيماً إذ يتخذ أحد المظهرين، أولاهما التلاعب في تكييف الحالات القانونية والآخر يستند على عمليات وهمية يعمد المكلف بالضريبة إلى إنشائها خلافاً للحقيقة.

فالتلاعب في تكييف الحالات القانونية يعتمد في الأساس على تغيير وتزييف في الوضعيات القانونية للوصول إما إلى وضعية إعفاء من الضريبة أو التقليل من الوضعية الأصلية، ومثال ذلك قيام المكلف ببيع منتوجات أو سلع مع إدعائه أنها عقد هبة حتى لا يدفع رسوم التسجيل مستترا بصورية العقد رغم صحته التصرف من الناحية القانونية أو يتسلم بضائع على سبيل الوديعة في حين أنه يملكها في الواقع، ويدخل في هذا الإطار الذي يقوم بتنظيم إعساره خلافاً للواقع للحيلولة دون تحصيل الضرائب المدين بها كأن يسجل جميع ممتلكاته باسم أحد أولاده أو زوجته<sup>2</sup>. أو أن يعمد المكلف على خلق عمليات صورية غير موجودة في الواقع أو التعامل مع أشخاص وهميين قصد تضليل الإدارة، ومن أمثلة ذلك تحرير فواتير مجاملة أو إدراج عمليات وهمية في

<sup>1</sup> - عباس عبد الرزاق، المرجع السابق، ص 104.

<sup>2</sup> - المواد 407-2 من ق ض م والمادة 118-5 من ق ر ر أ والمادة 119 من ق. التسجيل والمادة 34 من ق. الطابع.

الحسابات أو في أحد الدفاتر التجارية أو الوثائق التي تحل محلها قصد تخفيض الربح الخاضع للضريبة، ولا يسري هذا الحكم إلا على المخالفات المتعلقة بالنشاطات المقفل حساباتها<sup>1</sup>.

يستخلص مما سبقت الإشارة إليه، وجود إختلاف بين العمل التدليسي وسوء النية في كون الأول يتكون من عنصرين هما الفعل الإيجابي للقيام بالإمتناع أو الإخفاء، ويقصد به خداع المصالح الجبائية أو خلق صعوبة في ممارسة الرقابة، وليس مجرد التملص فحسب كما هو الشأن بالنسبة لسوء النية. إلا أنّ الواقع العملي يبين تقارب كبير بينهما<sup>2</sup>، إذ يكيف التشريع الجبائي الأعمال التدليسية كظروف مشددة للمخالفات الجبائية لتصبح جنح ضريبية.

والجدير بالذكر أن نفس المخالفة إذا تجاوز مبلغ التملص فيها قيمة معينة تكيف من مخالفة تطبق عليها عقوبة جبائية إلى مخالفة تستوجب عقوبة جزائية، وهذا ما أقرّه المشرع في مجال الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للتملص الذي يتجاوز نسبة 10% من مبلغ الرسوم المستحقة، فتطبق الإدارة المادة 117 من قانون الرسوم على رقم الأعمال التي تخيل لتطبيق للمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة<sup>3</sup>.

يستنتج مما سبق، أن كل الطرق المذكورة تدور حول فكرة إعطاء بيانات غير صحيحة تؤدي إلى إخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة، ولا يشترط أن يكون نتيجة وقائع إنما قد يتحقق الإخفاء نتيجة وقائع سلبية كإسقاط عناصر الإيرادات أو إغفال قيد بعض المبيعات، ومن ثم يستخلص أن المقصود بالطرق الإحتيالية هو الإخلال بواجب الصدق الذي فرضه القانون على الملتزم الضريبي في الإقرارات والأوراق التي يقدمها إلى الإدارة<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - المادة 1-193 من ق م و المادة 118 من ق ر ر أ.

<sup>2</sup> - Agnès CHAUTARD- ANGOTTI, *Bonne foi, mauvaise foi, manœuvre frauduleuse : intérêt de la distinction*, Harmattan, 2006, p 147.

<sup>3</sup> - المادة 116 -ثانيا من ق ر ر أ: " في حالة إستعمال طرق تدليسية، تطبق غرامة بنسبة 100% على مجمل الرسوم. وعلاوة على ذلك يمكن للإدارة الجبائية، أن تطلب تطبيق أحكام المادة 117 أذناه، في حالة تجاوز مبلغ الرسوم المغشوش فيها، نسبة 10% من مبلغ الرسوم المستحقة فعلا". ونصت المادة 117 من ق ر ر أ: " يعاقب طبقا للمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، كل من تملص بصفة كلية أو جزئية، بإستعمال طرق تدليسية، من أساس الضرائب أو الحقوق والرسوم التي تخضع لها أو تصفيتيها أو دفعها".

<sup>4</sup> - أحسن بوسقيعة، المخالفة الضريبية (العش الضريبي)، المرجع السابق، ص 20.

## 2- التملص من الضريبة

تتطلب الجريمة الضريبية أن يستعمل المسؤول الجزائي طرقاً إحتيالية تؤدي إلى إحدى النتائج الإجرامية، والتي تستشف من نص المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وهي:

- إما التملص من الكل أو البعض من وعاء الضريبة، ويقصد به التهرب من تحديد أساس الضريبة وربطها، ويتحقق ذلك حينما يقوم المكلف بإخفاء كل أو بعض المادة الخاضعة للضريبة.
- وإما التملص كلياً أو جزئياً من تصفية الضريبة ويقصد بتصفية الضريبة إعداد الجداول والإنذارات وإرسالها إلى الجهة المختصة بتحصيل الضريبة.
- وإما التملص من أداء الضريبة كلها أو بعضها ويراد به إعفاء الملتزم بالضريبة من الإلتزام بأدائها أو التخفيف من عبء هذا الإلتزام.

لا يشترط القانون لقيام الجريمة الضريبية أن تؤدي الطرق الإحتيالية فعلاً إلى نتيجة معينة، وهي التملص من الضريبة<sup>1</sup> بل إن المحاولة تكفي لقيامها<sup>2</sup>. فإن كان الشروع معاقب عليه في الجنايات فإنه لا يعاقب عليه في المخالفات، ولا يأخذ به في الجناح إلا إذا نص عليه المشرع صراحة طبقاً للمادة 31 من قانون العقوبات. وبما أن الجرائم الضريبية معظمها جرائم سلبية ومن ثم لا يتصور فيها الشروع لأنه لا نتيجة لها<sup>3</sup>. لكن رغم ذلك أكد المشرع الضريبي على أن المحاولة في التملص من الضريبة ينجر عنها نفس جزاء الفعل المحقق<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - يلاحظ خلط المشرع في المصطلحات بين استعماله "تملص أو حاول التملص" وتارة "خفض أو حاول التخفيض" وبين "نقص أو حاول الإنقاص" وكان الأصح أن يلتزم بالتملص ومحاولة التملص، في عدم توحيد المصطلحات المتعلقة بالغش الضريبي يراجع محمد بودالي، المرجع السابق، ص 22-23.

<sup>2</sup> - أحمد فتحي سرور، المرجع السابق، ص 314.

<sup>3</sup> - نبيل صقر، المرجع السابق، ص 27.

<sup>4</sup> - المادة 303 ق ض م: "فضلاً عن العقوبات المطبقة، يعاقب كل من تملص أو حاول التملص باللجوء الى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصفيته، كلياً أو جزئياً.....". والمادة 532 ق ض غ م: "يعاقب كل من يستخدم طرقاً إحتيالية للتملص أو محاولة التملص من مجموع أو جزء من.... أو دفع الضرائب.....".

### 3- العلاقة السببية بين استعمال الطرق الإحتيالية والتملص من الضريبة

يتعين لقيام الجريمة أن يتم التملص من الضريبة بناء على الطرق الإحتيالية التي استعملها الجاني، ومن ثم تنعدم الجريمة إذا تخلص المكلف منها نتيجة لخطأ ارتكبه الإدارة الضريبية في ربط الضريبة أو في تقرير إعفاء، كما وعلى خلاف ذلك تتوفر علاقة السببية إذا ربطت إدارة الضرائب ربطاً خاطئاً دون إطلاع على الوثائق المزورة التي أخفى فيها الجاني بعض المبالغ التي تسري عليها الضريبة<sup>1</sup>.

#### ثانياً: الركن المعنوي

لا تقوم الجريمة إلا إذا ارتكبها الجاني بإرادته المخالفة للقانون، وبهذا فإن الركن المعنوي يعد روح الجريمة والوسيلة التي توصل إلى تحديد المسؤول عنها<sup>2</sup>، لذلك فلا يعتد بالإرادة ما لم تتوفر في صاحبها الأهلية اللازمة لتحمل المسؤولية الجزائية، وأن تصدر عن صاحب الحرية التامة في الإختيار أثناء ارتكاب الفعل<sup>3</sup>.

إذ تتميز الجريمة الضريبية عن باقي الجرائم الجنائية بأنها عمدية، تتطلب توافر القصد الجنائي فلا مسؤولية جزائية إذا لم يثبت توافره، وطالما وصف الركن المعنوي بأنه ركن المسؤولية فهذه الأخيرة تتميز في القانون الجنائي بأنها شخصية، فلا يسأل جزائياً إلا من باشر بسلوكه وإرادته النشاط الإجرامي وفق عناصره التي حددها نص التجريم، ولكن هناك من يقرّ بخروج المشرع عن هذه القاعدة بتقريره المسؤولية الجنائية عن فعل الغير.

<sup>1</sup> - أحسن بوسقيعة، المخالفة الضريبية (الغش الضريبي)، المرجع السابق، ص 21.

<sup>2</sup> - طالب نور الشرع، المرجع السابق، ص 110.

<sup>3</sup> - نبيل صقر، نفس المرجع، ص 28.

وقد عرّف القضاء القصد الجنائي بأنه "أمر باطني يضمه الجاني، وتدل عليه بطريق مباشر أو غير مباشر الأعمال المادية المحسوسة التي تصدر منه، والعبرة في ذلك هي بما يستظهره الحكم من الوقائع التي تشهد بقيامه"<sup>1</sup>. إذ يقصد به بوجه عام توجيه الجاني لإرادته نحو الفعل الموصل إلى نتيجة التي يعاقب عليها القانون، وهو يعلم أن من شأن فعله أن يوصل إليها<sup>2</sup>.

وتطلب المشرع في هذه الجريمة فضلا عن القصد العام قصدا جنائيا خاصا هو التخلص من الضريبة كلها أو بعضها. ويستشف ذلك من العبارات المستخدمة في تجريم الغش الضريبي "عمدا"<sup>3</sup>. كما يقع عبء إثبات الركن المعنوي على عاتق إدارة الضرائب و النيابة العامة، ويتعين على قاضي الحكم بالمقابل في حالة الإدانة بجريمة الغش الضريبي إبراز الركن المعنوي، وإلا كان حكمه مشوبا بالقصور في التسبيب<sup>4</sup>.

## 1- القصد العام

يفترض علم الجاني بارتكابه فعلا من أفعال الاحتيال من شأنه أن يؤدي إلى التخلص من الضريبة كلها أو بعضها. فإذا أخفى المكلف بعض المبالغ التي تسري عليها الضريبة نتيجة لغلط مادي أو لجهله بقواعد المحاسبة لا يعد القصد متوافرا لديه، فالقصد الجنائي يقتضي أن تتجه إرادة الجاني إلى الإحتيال وإيقاع إدارة الضرائب في الغلط<sup>5</sup>. فتكرار عدم التصريح بالرغم من وجود عدة إغذارات بقصد اخفاء المحاسبة ليعد الطابع المتكرر للتصرفات المحظورة قرينة على أنه تصرفات ممنوعة<sup>6</sup>.

<sup>1</sup> - نقض جنائي 1969/04/21 الطعن رقم 44 لسنة 39 قضائية، نقلا عن ابراهيم المنجي، المرجع السابق، ص 135.

<sup>2</sup> - طالب نور الشرع، المرجع السابق، ص 119.

<sup>3</sup> - المادة 193-2- ج من ق ض م.

<sup>4</sup> - Jérôme Lasserre CAPDEVILLE, op.cit., p 181

<sup>5</sup> - أحمد فتحي سرور، المرجع السابق، ص 316.

<sup>6</sup> - Thierry LAMBERT, Contrôle fiscal, op.cit., p 217.

ويدخل في مفهوم القصد الجنائي العام عندما تقوم الإدارة بتوجيه إنذار في عدة مرات بالدفع للمكلف لأداء واجباته الجبائية، أو عند تقديمها للشروحات مرارا ولكن من دون نتيجة من طرف المكلف<sup>1</sup>. ويرى الإجتهد القضائي في فرنسا بأن أيّ الإخفاء الإرادي لأيّ تصريح مكتوب من طرف المكلف نفسه، يعد دليل على سوء نية المكلف، ليعتبر كأبي تصرف إرادي يمتنع بموجبه عن تأسيس أو دفع الضريبة<sup>2</sup>.

## 2- القصد الخاص

يقصد بالقصد الخاص أن تتجه نية الجاني إلى التخلص من الضريبة كلها أو بعضها؛ أي بمعنى آخر حرمان الإدارة من الحصول على حقها من هذه الضريبة، فلا بد أن يدرك المكلف أن نتيجة فعله الإجرامي هو التخلص من دين الضريبة تهربا من أداءها<sup>3</sup>، بمعنى تحقيق نتيجة إجرامية.

ومتى توافر هذا القصد في حق الجاني لا يجوز له أن يدفع التهمة بحجة أن التزوير الذي شاب البيانات التي قدمها قد ارتكبه أو اعتمده المحاسب<sup>4</sup>. كما أن رفض دفع الضريبة لأسباب ايديولوجية لا يعد سببا للدفع بعدم قيام أركان الجريمة<sup>5</sup>.

كما يمكن اعتبار عدم استجابة المكلف بالضريبة للإنذارات الموجهة له من قبل إدارة الضرائب قرينة بسيطة على سوء نية الجاني، حيث أشارت الفقرة الثالثة من المادة 141 من قانون الرسوم على رقم الأعمال إلى أنه تكمن العناصر المثبتة لحسن نية المدين بالضريبة في حرصه على مواعيد أداء التزاماته، وكذا في الجهود التي يبذلها لتسديد دينه الجبائي .

<sup>1</sup> -Gérard LEGRAND, Hugues MARTIN et Perrine DE LAGARDE, op.cit., n 388.

<sup>2</sup> -Cass.crim., 8 juin 1974, Milliaud : D. 1975, jurispr.p.211.

<sup>3</sup> - وجدي شفيق فرج، المرجع السابق، ص 106.

<sup>4</sup> - نبيل صقر، المرجع السابق، ص 47.

<sup>5</sup> -Cass.crim., 1 mai 1983, n0 82-3.433, Bull.crim.1983, n0 151 ; RSC 1984 , p 723,obs.J.Larguier.

يختلف تبعاً لذلك القصد الخاص من جاني لآخر، فقد تتجه إرادة أحدهما إلى التخلص من كل الوعاء الضريبي بواسطة طرق احتيالية، في حين تتجه إرادة الثاني إلى التخلص من بعض الوعاء الضريبي فقط، إلا أن الغاية واحدة تتمثل في حرمان الخزينة من حقوق المستحقة لها.

فبالنسبة للمكلفين بالضريبة، من غير مسيّري الشركات، فحكم القضاء الفرنسي بأن القصد الجنائي يستخلص من مسك محاسبة خفية ومن تكرار عملية الإخفاء ومن المبالغ الطائلة المغفلة، ومن انعدام المحاسبة وفي الحيلولة دون قيام المراقب من القيام بعمليات المراقبة التي كان ينوي القيام بها، وفي تعداد المخالفات أو الأعمال المستخدمة، وفي غياب الرد على إغذارات إدارة الضرائب، كما للصفة المهنية للمتهم دور في تحديد عنصر القصد، فالتاجر يكون أكثر حرص من الشخص العادي، والمحاسب أو الخبير أو المستشار الجبائي أكثر دراية منهما، والمعتبر خطأ عمدياً الذي لا يمكن تجاهله سواء تعلق الأمر بالقاعدة الضريبية أو الجزاء المترتب عنها<sup>1</sup>.

لذلك يعد الباعث عنصر تقدير العقوبة إما تشديداً أو تخفيفاً حسبما يستخلص من ظروف الدعوى وخاصة شقها العمومي فقط، دون الشق الجبائي لا يطبق عليه أحكام المادة 53 من قانون العقوبات<sup>2</sup>.

### المطلب الثاني: المتابعة والجزاء

إن قيام أركان الجريمة الضريبية يترتب البحث والتحري عنها، وذلك من طرف الإدارة الجبائية أو من أي جهة يحددها القانون، وإذا ما ثبت أن الجريمة قائمة بالأدلة الثبوتية، فإنه يتم تحريك الدعوى العمومية أمام القضاء، بناء على شكوى من الإدارة الجبائية، ليتقرر في الأخير فرض عقوبات أصلية وأخرى تكميلية.

<sup>1</sup> - محمد بودالي، المرجع السابق، ص 31.

<sup>2</sup> - فارس السبتي، المرجع السابق، ص 107.



وعليه، سنتطرق للمتابعة الجزائية في الفرع الأول، ومن ثم لدراسة العقوبات المقررة على الجاني في الفرع الثاني.

### الفرع الأول: المتابعة الجزائية

اتفقت التشريعات على تخصيص موظفين معينين للتحري وجمع الأدلة في الجرائم الاقتصادية لاعتبارات تقتضيها طبيعتها وذاتيتها، وجاء موقف المشرع الجزائري والفرنسي متناسقا مع هذا الموقف، إذ خص كل مجموعة من الجرائم الاقتصادية بموظفين مختصين يمارسون فيها وظيفة الضبط القضائي.

ولأن الجريمة الضريبية بصفتها جريمة اقتصادية، تواضع المشرعون على تخصيص موظفين معينين للتحري وجمع الأدلة فيها<sup>1</sup>. فحضي بنا التعرف على الأشخاص المؤهلون لإثبات الجريمة الضريبية، والتعرف على مختلف وسائل الإثبات المعتمدة.

#### أولا: الأشخاص المؤهلون لإثبات الجريمة الضريبية

ما يلفت الإنتباه بالنسبة لهذه المسألة هو عدم انسجام النصوص الضريبية فقائمة الأشخاص المؤهلين تختلف من نص قانوني إلى آخر. وفي هذا الصدد يمكن تصنيف النصوص إلى ثلاثة أصناف وهم قانونا الضرائب غير المباشرة والطابع، اللذين حصرا صلاحية إثبات الغش الضريبي في أعوان الضرائب المفوضين والمخلفين دون سواهم. ولقد وسّع قانون الرسوم على رقم الأعمال من قائمة الأشخاص المؤهلين لإثبات المخالفات لهذا القانون، بحيث تشمل ضباط الشرطة القضائية وأعوان إدارة الضرائب المختلفة وأعوان الضرائب المباشرة والتسجيل وأعوان الجمارك وأعوان قمع الغش والجرائم الاقتصادية<sup>2</sup>، وأما القانونين المتعلقين بالضرائب المباشرة

<sup>1</sup> - طالب نور الشرع، المرجع السابق، ص 145.

<sup>2</sup> - المادة 112 من ق ر أ.

والرسوم المماثلة والتسجيل، فقد سكتنا عن تعيين الأشخاص المؤهلين لإثبات المخالفات لهذا القانون.

وأمام هذا الوضع يطرح تساؤل هل يحق لضباط الشرطة القضائية إثبات الغش الضريبي على غرار ما هو معمول به في قانون الرسوم على رقم الأعمال أم أن الإثبات يبقى محصورا في أعوان الضرائب، كما هو ساري في قانوني الطابع والضرائب غير المباشرة، ومن ثم لا يجوز لضبط الشرطة القضائية إثبات هذا النوع من المخالفات<sup>1</sup>.

وتختلف الإجابة بحسب التبرير، فإذا انطلقنا من قاعدة أن الشرطة القضائية صاحبة الإختصاص العام في إثبات الجرائم تكون من صلاحياتها البحث، وجمع الاستدلالات في كل الجرائم ما لم تبعد بنص صريح. مع ذلك يرى جانب من الفقه<sup>2</sup> بأنه مادام لا يوجد نص صريح يستثني ضباط الشرطة القضائية من إثبات الجرائم فمن حقهم إثباتها على أن يجيلوا محاضر الإثبات إلى إدارة الضرائب المختصة دون سواها بتحريك الدعوى العمومية. لكن يرى جانب آخر من الفقه<sup>3</sup> بأن الجريمة الضريبية لديها من الخصوصيات ما تفرض تبعاً لها، أن مهمة البحث والتحري في الجرائم الإقتصادية لا تناط إلا بمن يمتلك المتطلبات الضرورية للقيام بهذه المهام، وهو يتطلب الخبرة والتخصص الدقيق في هذا المجال.

## 1- أعوان الإدارة الجبائية المؤهلون للتحقيق في المخالفات الجبائية

يعود الإختصاص في الرقابة إلى أعوان الإدارة الجبائية<sup>4</sup>. فيحدد المشرع رتبة العون الذي يمكنه ممارسة حق من الحقوق المخولة للإدارة الجبائية، فبالنسبة لرتبة "المفتش" يقوم بطلب

<sup>1</sup> - أحسن بوسقيعة، المخالفة الضريبية (الغش الضريبي)، المرجع السابق، ص 23.

<sup>2</sup> - أحسن بوسقيعة، المخالفة الضريبية (الغش الضريبي)، نفس المرجع، ص 24.

<sup>3</sup> - طالب نور الشرع، المرجع السابق، ص 147.

<sup>4</sup> - جاء في نص المادة 18 من ق إ ج: "ترقب الإدارة الجبائية...".

التصريحات والتوضيحات والتبريرات الكتابية، ويدرس الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات موضوع الرقابة وممارسة حق المعاينة، كما يدقق في التصريحات، ويتولى القيام بالتحقيق في الوضعية الشاملة للمكلف بالضريبة أو التحقيق في المحاسبة<sup>1</sup>.

لكنه في بعض الأحيان لا يحدد المشرع رتبة العون المؤهل للمعاينة، مما يؤدي للقول بأن أيّ عون يمكنه القيام بهذا الحق. ويستعمل المشرع في بعض الحالات للدلالة على الرتبة عبارة "على الأقل"<sup>2</sup>، ويقصد بها تحديده للرتبة الدنيا في ممارسة هذا الحق، فكل من له رتبة أعلى من هذا الحد يجوز له القيام بهذه الرقابة. يتم التأكيد على أن تحديد رتبة العون يحقق ضمانا للمكلف في عدم تجاوز الإدارة لسلطتها في فرض العقوبة الجبائية، أيّ إذا ما تم التحقيق من قبل العون غير المؤهل فلا تفرض العقوبة، لأن الإدارة لم تحترم شرط توقيع العقوبة من قبل العون المؤهل.

## 2- توسيع سلطة إثبات المخالفات

يجوز الإستعانة في مجال البحث عن المخالفات في الميدان الجبائي بهيئات وأعوان غير تابعين للإدارة الجبائية. لاسيما أن الضرائب غير المباشرة والرسوم على رقم الأعمال تمتاز بخصوصية الوعاء والخاضعين له. فتثبت المخالفات من طرف أعوان إدارة الضرائب المفوضين والمخلفين قانونا، وقد توسّع سلطة إثبات المخالفات لأعوان آخرين بموجب القانون أو بقرار صادر عن الوزير المكلف بالمالية.

<sup>1</sup> - المادة 224-3 من ق ض م: " يتعين على المكلفين بالضريبة تقديم الوثائق المحاسبية والإثباتات الضرورية لتدقيق التصريح عند كل طلب من مفتش الضرائب".

<sup>2</sup> - مثلا ما ذهبت إليه المادة 34 من ق إ ج: "...لأعوامها الذين لهم على الأقل رتبة مفتش...".

### أ- التوسيع المنصوص عليه قانونا

منح المشرع صلاحية إثبات المخالفات في مجال قانون الضرائب غير المباشرة إلى أعوان إدارة الضرائب المفوضين والمخلفين طبقا للمادة 504 منه، وبحسب مجال المخالفة تُوسَّع هذه الصلاحية لأعوان آخرين. فيؤهل كل من أعوان الجمارك ومستخدمي الإدارة المالية وأعوان الدرك الوطني لمعاينة الصناعة غير القانونية للكحول.

ويتمتع أيضا بهذه السلطة رؤساء المجالس الشعبية البلدية ونوابهم ومحافظي الشرطة بالنسبة لمخالفات في مجال صنع الذهب والفضة، ووسَّع المشرع الضريبي سلطة إثبات مخالفات التبغ إلى أعوان شرطة البلدية، وفي مجال مادة الرسم الصحي على اللحوم إلى أعوان الشرطة.

### ب- التوسيع بموجب قرار صادر عن الوزير المكلف بالمالية

نص المشرع على إمكانية معاينة المخالفات من قبل أعوان الإدارة المالية، ولا يقتصر الأمر على أعوان الإدارة الجبائية. ولم يحددوا في قوانين الضرائب، بل أجازت هذه الأخيرة للوزير المكلف بالمالية تعيين أعوان المصالح المالية الأخرى لمعاينة المخالفات بمقتضى قرار صادر منه. فلم يعد الأمر يقتصر على أعوان إدارة الضرائب المباشرة وإدارة الضرائب المختلفة وإدارة التسجيل والطابع، بل توسعت سلطة البحث إلى موظفي إدارة الجمارك وإدارة أملاك الدولة والتنظيم العقاري بموجب هذا القرار وفي حدود إختصاص الوزير المكلف بالمالية<sup>1</sup>. ويتمتعون بالسلطات الممنوحة للموظفين بإدارة الضرائب، ويلزم هؤلاء الأعوان بنفس إلتزاماتهم ولاسيما في مجال السر المهني<sup>2</sup>، وينجر عن هذه التحقيقات تحرير محاضر إثبات المخالفات في المجال الجبائي.

<sup>1</sup> - المادة 33 من ق إ ج ج.

<sup>2</sup> - المادة 317-2 من ق ض م: " يمكن أن تمارس الصلاحيات التي سنتها النصوص الجاري بها العمل إلى موظف إدارة الضرائب المباشرة وإدارة الضرائب المختلفة وإدارة التسجيل والطابع وإدارة أملاك الدولة والتنظيم العقاري وإدارة الجمارك من قبل الموظفين التابعين للوحدة أو الأخرى من هذه الإدارات، ضمن

### 3- وسائل إثبات المخالفة الجبائية

إن النظام الجبائي المبني على التلقائية في التصريح، فيسمح للمكلف التصريح بما يشاء، لكن يشترط في ذلك الصحة ويفترض ذلك، ويبقى على الإدارة إذا ما ادعت العكس أن تثبت ذلك. إذ تعد هذه قرينة الصحة بسيطة يجوز إثبات عكسها بعدة وسائل متاحة للإدارة أهمها اللجوء للتحقيق المعمق في وضعية المكلف أو التحقيق في المحاسبة وكذا التحقيق المصوب، لكن قد يثير المكلف بالضريبة وسائل للإثبات أقوى من تلك التي اعتمدها الإدارة في إثبات عكس التصريحات المقدمة من طرفه، لذلك لا بد من معرفة هذه الوسائل وحجتها في مواجهة الطرفين.

يُعتمد في إثبات المخالفات الجبائية على وسائل الإثبات المستعملة في الشريعة العامة<sup>1</sup>. وتشير العديد من نصوص التشريع الجبائي<sup>2</sup> على إمكانية إثبات المخالفات بواسطة المحاضر الضريبية<sup>3</sup>، التي تشكل الوسيلة المثلى للإثبات لما تتصف به من قوة إثباتية، وكذلك لما تتضمنه من معاينات تسهل عملية الإثبات<sup>4</sup>.

#### أ- وسائل الإثبات في الشريعة العامة

أجاز المشرع إثبات المخالفات في مجال الضرائب المباشرة والرسم على رقم الأعمال<sup>5</sup> بالإستناد على وسائل الإثبات في القانون العام، غير أنه لم يحدد الوسائل المعتمدة في الشريعة

الشروط المحددة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية، وفقا للنصوص الجاري بها العمل وفي حدود اختصاصه. ويخضع هؤلاء الموظفين لنفس الإلتزامات وخاصة

في مجال السر المهني ولهم من السلطات إزاء المكلفين بالضرائب ما للموظفين الذين هم يمارسون مهامهم".

<sup>1</sup> - المادة 112 من ق ر ر أ: "يمكن أن تثبت المخالفات للأحكام المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة بكل وسائل الإثباتات التابعة للقانون العام

أو تعاین بواسطة محاضر يعدها ضباط الشرطة القضائية أو أعوان إدارات الضرائب المختلفة...".

<sup>2</sup> - يتم الرجوع للمادة 318 من ق ض م. والمواد من 505 إلى 517 من ق ض غ م. المتعلقة بالمحاضر والحجوز.

<sup>3</sup> - المادة 505 من ق ض غ م: "إن مخالفات أحكام هذا القانون المتعلقة بالمراقبات والتحصيلات في الداخل المعهود بها إلى إدارة الضرائب

تثبت في محاضر بناء على طلب من المدير العام للضرائب...".

<sup>4</sup> - فارس السبتي، المرجع السابق، ص 147.

<sup>5</sup> - المادة 112 من ق ر ر أ.

العامة ولا حتى نطاق تطبيقها. لذلك في ظل غياب إستثناء تشريعي ومراعاة للطابع الجبائي، يجوز الإعتماد على جميع وسائل الإثبات في القانون العام مثل الكتابة والإقرار والخبرات والشهود واليمين وإجراء الخبرة<sup>1</sup>، غير أنّ جانب من الفقه ينوه بخطورة الإثبات بشهادة الشهود واليمين في المجال الجبائي، ويعتبرها من وسائل الإثبات المحظورة<sup>2</sup>.

نظرا لخصوصية المخالفات الجبائية التي غالبا ما تعتمد على وسائل الإثبات المادية مثل الدفاتر التجارية والمحاسبة النظامية والفواتير المحررة وفقا للقانون. وكما هو معمول به في القانون التجاري، للدفاتر التجارية والمحاسبية حجة في مواجهة الطرفين وليس في مواجهة الغير، ولإدارة الجبائية الحق في التأكد من صحتها وسلامتها وذلك بمختلف وسائل الإثبات والتي على أساسها القرائن القانونية والفعلية.

علاوة على ذلك يمكن لضابط الشرطة القضائية أثناء التحقيق الابتدائي في الجرائم أن يُطَّلَع الإدارة على وجود مخالفات خاصة بالمجال الجبائي<sup>3</sup>. ونفس الأمر يعود لأعوان الإدارة المالية في مجال التحقيقات الإقتصادية في إطار قانون المنافسة والأسعار وقمع الغش<sup>4</sup>. كما يمكن لأية جهة

<sup>1</sup> - فارس السبتي، المرجع السابق، ص 165.

<sup>2</sup> - عبد الرحمان بوراس، التقرير التمهيدي للدورة الدراسية حول النزاع الجبائي أمام المحاكم بتاريخ 30 جانفي 2003 بمقر المعهد الأعلى للقضاء التونسي ( قاضي بالحكمة الابتدائية بتونس) والمنشور على شبكة الانترنت على الموقع التالي: المتصفح يوم 2015/12/09 الساعة 11:35  
www.ism-justice.nat.tn/ar/for\_continue/fiscalite.pdf

<sup>3</sup> - يجوز لرجال الضبطية القضائية القيام بالمعاينة في حالة الترخيص من قبل رئيس المحكمة أو القاضي المفوض من طرفه وفقا لما نصت عليه المادة 35 من ق ج ج: " تتم المعاينة وحجز الوثائق والأموال التي تشكل أدلة على وجود ممارسات تدليسية، تحت سلطة القاضي ورقابته. ولهذا الغرض يقوم وكيل الجمهورية بتعيين ضابط من الشرطة القضائية ويعطي كل التعليمات للأعوان الذين يشاركون في هذه العملية".

<sup>4</sup> - المادة 318 من ق ض م: " تتولى المصالح المختصة إقليميا والمكلفة بالمنافسة والأسعار، النظر في المحاضر المتعلقة بالمخالفات الخاصة بالأسعار".

قضائية وفي أي مرحلة تكون عليها الدعوى أن تطلع الإدارة على كل المستندات والوثائق المتعلقة بالمخالفات الجبائية<sup>1</sup>.

**ب- المحاضر الضريبية:** يتم البحث عن المخالفات الجبائية عادة عن طريق إجراء المعاينة والتحقيق المحاسبي أو التحقيق المعمق في الوضعية الشاملة للمكلف بالضريبة. وينجر عن ذلك إجراء الحجز ومعاينة مادية أو ميدانية بواسطة أعوان الإدارة الجبائية<sup>2</sup>، ويخول لهؤلاء تحرير محاضر إثبات المخالفات يطلق عليها بالمحاضر الضريبية. إذ يقصد بالمحاضر الضريبية تلك الأوراق التي يحررها أعوان الإدارة المالية بصفة عامة، ويؤهلون قانوناً لإثبات ما يتوصلون إليه من الجرائم الضريبية وظروفها وأدلتها ومرتكبيها. وقد وُصفت هذه المحاضر بأنها شهادة صامتة مثبتة في ورقة<sup>3</sup>.

يلاحظ أن نصوص التشريع الجبائي كذلك غير منسجمة في مسألة الأشخاص المؤهلين لتحرير المحاضر الضريبية، فنجد القوانين الخاصة بالضرائب غير المباشرة وقانون الرسم على رقم الأعمال وقانون الطابع أوكلت هذه المهمة لأعوان الضرائب المحلفين والمفوضين ووسّعت هذه السلطة لضباط وأعوان الشرطة القضائية.

ولكن التساؤل المطروح بخصوص مدى معرفة أعوان الشرطة القضائية بالتشريع الجبائي ذي الطابع التقني، ولتفادي أي لبس في هذه المسألة ألزم المشرع على هؤلاء الأعوان تحرير هذه المحاضر وإرسالها لإدارة الضرائب<sup>4</sup>. إذا تم احترام أحكام المواد من 75 إلى 78 من قانون الإجراءات الجبائية عند تحرير المحاضر، فإنها تكتسب الحجية المطلقة ولا يجوز الطعن فيها إلا بالتزوير<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> - تنص المادة 107-2 من ق إ ج ج: "كل إغفال أو نقص في الضريبة يتم اكتشافه إما بدعوى أمام المحاكم الجزائية أو على إثر افتتاح تركة المكلف بالضريبة أو تركة زوجه..". والتي تفتح مجال التعرف على إغفالات أو نقائص في الضريبة بناء على دعوى أمام المحاكم أو فتح تركة المكلف بالضريبة المتوفى أو تركة زوجه.

<sup>2</sup> - فارس السبتي، المرجع السابق، ص 147.

<sup>3</sup> - أحسن بوسقيعة، المنازعات الجمركية في ضوء الفقه واجتهاد القضاء الجديد في قانون الجمارك، المرجع السابق، ص 161.

<sup>4</sup> - المادة 505 من ق ض غ م .

<sup>5</sup> - فارس السبتي، المرجع السابق، ص 167.

وتختلف الشروط المحددة قانوناً من محضر المعاينة إلى الحجز في إطار الرقابة الجبائية. تخص هذه الشروط صفة الأشخاص المؤهلين لتحرير المحاضر وعددهم<sup>1</sup>، فيشترط المشرع بالنسبة لمحاضر المعاينة رتبة "مفتش" على الأقل ويشترط أكثر من عون للقيام بذلك، ويجب الحصول على ترخيص من قبل رئيس المحكمة أو قاضي مفوض منه. ويجب أن يتضمن المحضر بيانات خاصة به، فيُشترط لمحضر المعاينة التعريف بالذين أجروا المعاينة والذين حضروها وصفاتهم، وتاريخ وساعة التدخل، وجرّد المستندات والأشياء والوثائق المحجوزة. وترسل النسخ الأصلية للمحضر إلى القاضي الذي رخص بالمعاينة مع إرسال نسخة من المحضر الخاص بالحجز إلى المعني أو شاغل الأماكن أو ممثله القانوني.

غير أنه في مجال قانون الضرائب غير المباشرة نص على بعض الإجراءات الخاصة بالحجز الذي يقوم بها الأعوان المؤهلين قانوناً لذلك، فيشترط أن يحرر المحضر من قبل عونين على الأقل مع ذكر تاريخ وساعة التحرير ونوع المخالفة واسم وصفة العون أو الأعوان الذين قاموا بتحرير المحاضر، واسم وصفة ونوع ووزن أو قياس الأشياء المحجوزة وتقديراتها والتصريح الموجه للمكلف في حالة الحجز<sup>2</sup>.

وإذا ما تم تحرير المحضر الضريبي من طرف العون غير المؤهل قانوناً أو من طرف عون واحد في مجال الضرائب غير المباشرة، يتضمن معاينات مادية واعترافات من طرف المكلف بالضريبة أو الغير، تتضمن وجود مخالفات جبائية تستوجب عقوبات جبائية، ففي هذه الحالة يكتسب المحضر الضريبي حجية نسبية، ولا يمكن الإعتماد عليه بصفة قطعية في فرض العقوبات

<sup>1</sup> - المادة 38 من ق إ ج ج: " يتم إثر انتهاء المعاينة تحرير محضر يسرد فيه مجريات العمليات وتدون فيه المعاينات المسجلة. ويتضمن هذا المحضر على الخصوص: تعريف الأشخاص الذين أجروا عمليات المعاينة، تعريف الأشخاص الذين حضروا عملية إجراء المعاينة وصفاتهم (المعني أو ممثله أو كل شاغل آخر، الشهود المختارون...)، تاريخ وساعة التدخل، جرد المستندات والأشياء والوثائق المحجوزة".

<sup>2</sup> - المواد من 506 إلى 507 من ق ض غ م وتنوع هذه الشروط بحسب نوع المخالفة في مجال قانون الضرائب غير المباشرة، سواء تعلقت بمخالفات الكحول أو المعادن أو التبغ وغيرها.



الجبائية. غير أنّ هذه المحاضر تعد باطلة في حالة عدم اختصاص العون أو عدم مراعاة الشكليات السابقة على تحرير أو أثناء تحريره. على كل سواء أكان البطلان مطلقاً أو نسبياً فإنه يؤدي إلى بطلان المتابعات القضائية<sup>1</sup>.

والجدير بالذكر أن مختلف وسائل الإثبات هذه، تهدف إلى وجوب إثبات الركن المعنوي، وهو البحث عن نية المتهرب من أداء الضريبة أو التملص منها، بصفة كلية أو جزئية، لاسيما أن الجريمة الضريبية في أغلبها من الجرائم العمدية.

### ثانياً: مباشرة المتابعات

إذا ما قامت الإدارة الجبائية الحجة على المخالف للأحكام التشريعية أو التنظيمية، بشتى وسائل الإثبات، فإنها ملزمة إذا ما قررت متابعة الجزائية أن تبدأ برفع شكوى أمام النيابة العامة، وبذلك يتم البدء في تحريك الدعوى العمومية أمام الجهات المختصة من طرف الجهة المختصة، ومن ثم الحكم على المتابع بالعقوبة المناسبة إذا ما ثبت إدانته.

### 1- تحريك الدعوى العمومية

تنجر دعويين عن الجرائم الضريبية؛ دعوى عمومية تهدف إلى تطبيق العقوبات الجزائية، وهي الحبس والغرامات الجزائية. ودعوى جبائية تهدف إلى تطبيق جزاءات جبائية وهي الغرامة الجبائية ومصادرة المحجوزات<sup>2</sup>. والجدير بالذكر أن القاضي الجزائي غير مرتبط، في مجال الجرائم الجبائية، بالدعوى الضريبية المعروضة على القاضي الإداري لإستقلال الدعويين الجزائية والإدارية<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - فارس السبتي، المرجع السابق، ص 182.

<sup>2</sup> - فارس السبتي، نفس المرجع، ص 191.

<sup>3</sup> - قرار رقم 378030 الصادر بتاريخ 2009/01/28 المتعلق بقضية (أ.س) ضد مديرية الضرائب والنيابة العامة، مجلة المحمة العليا، 2010، عدد2، ص 333. وقد أقرت المحكمة العليا بأن القاضي الجزائي غير مرتبط بقيمة الضرائب بل هو مرتبط بقيام أركان جريمة التهرب من عدم قيامها.

يتبنى التشريع الضريبي قاعدة تحريك الدعوى العمومية من قبل النيابة العامة المكرسة في المتابعات أمام الجهات القضاء الجزائي، وترد عيها استثناءات كوجوب تقديم الشكوى أو الإذن في بعض الجرائم<sup>1</sup>.

ومن بين هذه الجرائم التي تتطلب مشاركة طرف آخر في تحريكها يوجد الجريمة الضريبية، التي أوجب المشرع لتحريكها شكوى تقدم من طرف الإدارة الضريبية. فحضي بنا التعرف على موقع الإدارة في الدعوى.

### أ-وجوب تقديم الشكوى

لقد عرّف التشريع الجبائي نوعين من الشكاوى، أحدهما ما يشبه التظلم والثانية الوسيلة القانونية لتحريك الدعوى العمومية، فإن كانت الشكوى الضريبية عبارة عن مجموعة من القواعد الواجب اتباعها للمطالبة ببعض الحقوق أو لتسوية بعض الوضعيات القانونية، وهي وسيلة حوار بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، فعلى عكس الشكوى الثانية هي التي تخول للإدارة الجبائية تحريك الدعوى العمومية بخصوص الجرائم الضريبية<sup>2</sup>.

تتفق كل النصوص الضريبية على تعليق تحريك الدعوى العمومية على تقديم شكوى من إدارة الضرائب<sup>3</sup>. وفي هذا صدر بتاريخ 1989/04/02 قرار عن المحكمة العليا مفاده من المقرر قانونا أنه يجب على السلطات القضائية أن تطالع إدارة المالية، عن كل بيان تستطيع جمعه، من شأنه أن يفترض وجود غش مرتكب في المادة الجبائية أو أي مناورة كان هدفها أو نيتها الغش

<sup>1</sup> - ترجع المحكمة في إقرار وجوب تقديم الشكوى لرعاية الصالح العام، ويقصد به أن يقدر هذه المصلحة غير النيابة العامة الشخص الأكثر دراية بها وهو الإدارة الجبائية نفسها.

<sup>2</sup> - عبد العزيز أمقران، عن الشكوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة مجلس الدولة، العدد الخاص، 2003، ص7.

<sup>3</sup> - المادة 305 من ق م التي تحيل بموجب تعديلها بالمادة 14 من ق. المالية لسنة 2012 إلى تطبيق المادة 104 من ق إ ج المستحدثة بموجب هذا القانون.

أو تعويض ضريبة ما إلى الشبهة سواء تعلق الأمر بدعوى مدنية أو تجارية، ومن ثم فإن القضاء بما يخالف هذا المبدأ يعد خرقاً للقانون<sup>1</sup>.

ينص المشرع في المادة 104 من قانون الاجراءات الجبائية المعدلة بموجب 44 من قانون المالية لسنة 2012 على وجوب تقديم شكوى من طرف مدير الضرائب بالولاية لتحريك الدعوى العمومية أمام الجهات القضائية، بهدف تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في القوانين الجبائية، ويضيف في الفقرة الثانية من نفس المادة على وجوب أخذ رأي اللجنة المحدثة لذلك لدى المديرية الجهوية للضرائب المختصة التي تتبعها مديرية الضرائب بالولاية، باستثناء المخالفات المتعلقة بحقوق الضمان وحق الطابع، والمستحدثة بموجب مقرر من مدير عام للضرائب الذي يحدد تشكيلتها وسيورها. وهو ما يعمل به النظام الفرنسي بحيث يوجب أخذ رأي لجنة الجرائم الضريبية<sup>2</sup>.

إن السبب في اشتراط تقديم الشكوى في الجرائم الضريبية هو ما يجب أن تقوم عليه العلاقة بين المكلفين والإدارة من التفاهم لا على القسر، وأن يترك لهذه الإدارة سلطة تقدير الظروف والملاسات في كل جريمة على حدى<sup>3</sup>. لأنها الجهة الوحيدة التي تحوز كافة المعلومات والمستندات والوثائق الخاصة بالمكلف بالضريبة بناء على تصريحاته، علاوة على الطابع التقني والفني والمحاسبي لهذه الجرائم<sup>4</sup>. وفي هذا الصدد صدر عن المحكمة العليا اجتهاد مفاده أن إدارة الضرائب غير ملزمة في حالة الغش الضريبي بانذار المتهم، ويحق لها تغريمه وتحريك الدعوى العمومية تلقائياً بمجرد تقديم الشكوى<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> - قرار رقم 57528 الصادر بتاريخ 1989/04/02 في قضية (ب.ز) ضد (ب.ي.م)، المجلة القضائية، 1991، عدد3، ص 99.

<sup>2</sup> - Christian de LAUZAINGHEIN et Marie\_Hélène Stauble-de LAUZAINGHEIN, op.cit., p364.

ففي فرنسا مثلاً ترفع لجنة الجرائم الضريبية حوالي 1000 قضية أمام القضاء، 3% فقط منها تخضع للتحقيق الجنائي. مقارنة مع 40.000 حالة سنوياً تخضع للتقدير التلقائي أو إلى عقوبات بسبب سوء النية وغيرها.

Et voir aussi Phillippe DEROUIN, op.cit. , p 2.

<sup>3</sup> - أحسن بوسقيعة، المخالفة الضريبية (الغش الضريبي)، المرجع السابق، ص ص 26-27.

<sup>4</sup> - فارس السبي، المرجع السابق، ص 194.

<sup>5</sup> - قرار الغرفة الجزائية رقم 430229 الصادر بتاريخ 2008/12/31، مجلة المحكمة العليا، 2008، عدد2، ص 397. ، إذ تعود حيثيات القضية أن تقدم المكلف (ع.أ) بدفع مفاده أن المتابعة التي أقامتها النيابة والإدارة الجبائية مشوبة بعدة عيوب تمثلت في عدم ارفاق ما يثبت المتهم

في الأصل أن لصاحب الحق أن يتنازل عنه وقد نصت المادة 6 من قانون الإجراءات الجزائية في فقرتها الثالثة على انقضاء الدعوى العمومية في حالة سحب الشكوى إذا كانت هذه شرطا لازما للمتابعة حسب المادتين 20 و 40 من قانون المالية لسنة 1998، وتنص المادة 104 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية بدورها على أنه يوقف سحب الشكوى الدعوى العمومية طبقا للمادة 6 من قانون الإجراءات الجزائية، المعدلة بدورها بموجب المادة 2 من قانون 15-02 المتعلق بقانون الإجراءات الجزائية: "تنقضي الدعوى العمومية... ويسحب الشكوى إذا كانت شرطا لازما للمتابعة".

إذا كانت شكوى إدارة الضرائب هي منطلق الدعويين العمومية والجبائية فإن مدة التقادم التي تفصل بينهما مختلفة، فالدعوى العمومية تتقادم وفقا لأحكام المادة 8 من قانون الإجراءات الجزائية بثلاث (3) سنوات للجنح في حين تتقادم الدعوى الجبائية أربع (4) سنوات، وهذا من شأنه أن يعقد الأمور، لذلك كان من الأفضل توحيد مدة التقادم كما هو معمول به في المجال الجمركي<sup>1</sup>.

لقد أوكل المشرع الجبائي بالنسبة للجرائم الضريبية كامل الصلاحية لإدارة الضرائب لتحريك الدعويين العمومية والجبائية معا، على عكس الدعويين العمومية الجبائية في الدعوى الجمركية مستقلة أي يمكن للنيابة تحريك الدعوى العمومية ومباشرتها طبقا لقانون الإجراءات

---

أنه تم تم إنذاره فعلا من طرف مديرية الضرائب بظرف موصى عليه وفقا لأحكام المادة 192 من قانون الضرائب وعدم تقديم محضر المعاينة للجنحة المرتكبة وكذلك عدم تقديم الجداول الضريبية للفترة المطالب بها من 1995 إلى 1997، لكن المحكمة العليا اعتبرت الاستمرار في الإمتناع عن تسديد تلك المستحقات الضريبية يشكل وسيلة من وسائل المناورات التديسية، ومن ثم فإن إدارة الضرائب بصفتها صاحبة الدعوى الجبائية غير ملزمة بتقديم ما يثبت قيامها بإنذار المتهم بظرف موصى عليه كما هي غير مطالبة باستظهار محضر معاينة الجنحة أو الجداول الضريبية لأن الأمر يتعلق بتهرب جبائي لم يصرح به، وفي هذه الحالة يجوز للإدارة اللجوء إلى تغريم المخالفين وتحريك الدعوى العمومية ضدهم بمجرد تقديم الشكوى.

<sup>1</sup> - أحسن بوسقيعة، المخالفة الضريبية (الغش الضريبي)، المرجع السابق، ص 27-28.

الجزائية في آن الوقت الذي تستقل فيه إدارة الجمارك لتحريك الدعوى الجبائية طبقا لقانون الجمارك<sup>1</sup>.

وعليه، لا يجوز تحريك الدعوى العمومية دون تقديم الشكوى من طرف الإدارة وإلا اعتبر الإجراء الذي اتخذته النيابة إجراء يكون باطلا بطلانا مطلقا، وإذا ما قامت بإحالة الملف أمام المحاكمة يجب على المحكمة أن تقضي بعدم قبول الدعوى، وإذا كانت الدعوى أمام جهات الحكم يتعين على القضاة الحكم ببطالان إجراءات المتابعة من تلقاء أنفسهم، ولا يقضي بالبراءة لأنها تؤدي في حالة حيازة الحكم على حجية الشيء المقضي به بعد فوات آجال الاستئناف والنقض إلى انقضاء الدعوى العمومية والجبائية معا.

بالتالي لا يمكن تحريك مباشرة الدعوى على نفس الوقائع، أما الحكم ببطالان الإجراءات، فإنه يمكن للإدارة الجبائية تحريك الدعوى من جديد بناء على شكوى في حالة عدم انقضاء الدعوى العمومية والجبائية وفقا للقوانين الجبائية<sup>2</sup>.

## ب- موقع إدارة الضرائب في الدعوى

إن التشريع الضريبي لم يُصَفَّ على إدارة الضرائب صفة الطرف المدني، وإن كانت المادة 307 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة قد أشارت إلى إمكانية تأسيسها طرفا مدنيا في حالة فتح تحقيق قضائي بناء على شكوى من إدارة الضرائب. ويثور التساؤل في هذه المسألة حول مدى جدوى تأسيس إدارة الضرائب نفسها طرفا مدنيا، طالما أن النصوص الضريبية تجمع على إلزام المحاكم في حالة الإدانة بالحكم على المتهم بدفع الرسوم التي من المحتمل أن تكون قد تم تأسيسها أو تعريضها للخطر<sup>3</sup>. وفي هذا المجال صدر اجتهاد من المحكمة العليا مفاده أن عدم

<sup>1</sup> - فارس السبتي، المرجع السابق، ص 191.

<sup>3</sup> - فارس السبتي، نفس المرجع، ص 196.

<sup>3</sup> - أحسن بوسقيعة، المخافة الضريبية (الغش الضريبي)، المرجع السابق، ص 29.

الفصل في الدعوى المدنية القائمة على طلب إدارة الضرائب رغم الإدانة بجنحة الغش الضريبي، يعد إغفالا عن الفصل في أحد أوجه الطلب ومستوجبا بالتالي للنقض<sup>1</sup>.

## 2- الجهة المختصة بالنظر في الجريمة الضريبية

يوصف الإختصاص في المجال الضريبي بأنه إختصاص نوعي أو عيني، يتحدد بمناسبة إرتكاب جرائم معينة، وليس من حيث شخص مرتكب الجريمة<sup>2</sup>. فإذا كان البحث والتحري وجمع الإستدلالات مرحلة سابقة لتحريك الدعوى العمومية، فهي منوطة بالأشخاص المؤهلين بالضبط القضائي.

خروجا على القواعد العامة للإختصاص المحلي وهي من النظام العام المحددة بالنسبة للجنح في المادة 329-1 من قانون الإجراءات الجزائية التي تنص على أن تختص محليا في الجنحة محكمة محل الجريمة أو محل إقامة أحد المتهمين أو شركائهم أو محل القبض عليهم<sup>3</sup>، أخضع المشرع الإختصاص بالنظر في جنحة الغش الضريبي لاختيار إدارة ضرائب فيكون الإختصاص حسب الحالة المحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها مكان فرض الضريبة أو مكان الحجز أو مقر المؤسسة<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - قرار رقم 227783 الصادر بتاريخ 20/02/2002 في قضية (بن.ز.ص) والمدير الولائي ضد النيابة العامة، المجلة القضائية، 2004، عدد1، ص323، وتتلخص حيثيات القضية في أن " بدعوى أن الدعوى العمومية تم تحريكها بناء على الشكوى المقدمة من الإدارة الجبائية. حيث أنها التمسست إلزام المدعى عليه في الطعن أن يدفع مبلغ الضريبة التي تم تحريمه ب 46850037.50 دج وهذا على مستوى الشكوى المقدمة أمام وكيل الجمهورية وعلى مستوى محكمة بوقاعة وكذا على مستوى مجلس قضاء سطيف، ولكن الحكم الصادر لم يفصل في طلب إدارة الضرائب المتمثل في المبلغ المذكور سالفا و500000000 دج كتعويضات مدنية بالرغم من إدانة المتهم.

أن مجلس قضاء سطيف الذي تبنى أسباب ومنطوق حكم محكمة بوقاعة يكون بذلك أغفل الفصل في طلب إدارة الضرائب ويجعل هكذا قراره عرضة للنقض والبطالان". جمال سايس، المنازعات الضريبية في الإجتهد القضائي الجزائري، ط 1، منشورات كليك، 2014، ص 150.

<sup>2</sup> - حسني الحندي، القانون الجنائي الضريبي، الجزء الأول، ط 1، دار النهضة العربية، القاهرة، 2005، ص 201.

<sup>3</sup> - المادة 329-1 من ق إ ج: " تختص محليا بالنظر في الجنحة محكمة محل الجريمة أو محل إقامة أحد المتهمين أو شركائهم أو محل القبض عليهم ولو كان هذا القبض قد وقع لسبب آخر".

<sup>4</sup> - أحسن بوسقيعة، المخالفة الضريبية(الغش الضريبي)، المرجع السابق، ص 29.

والمواد 534 من ق ض غ م والمادة 119 من ق التسجيل والمادة 119 من ق ر ر أ والمادة 34 من ق الطابع. التي تحيل إلى تطبيق المادة 104 من ق إ ج.

## الفرع الثاني: العقوبات الجزائية

تتفق كل النصوص الضريبية على اعتبار أغلب الجرائم الضريبية جنح تخضع من حيث الجزاء لعقوبات جزائية أو جنائية، وتُقر جميعها بالمسؤولية الجزائية للشخص المعنوي. باستثناء الجرائم الماسة بالإقتصاد الوطني التي تحيل إليها النصوص الجنائية والتي بدورها ملغاة من أحكام قانون العقوبات المعتبرة جنائيات وليس جنح.

يلاحظ أن العقوبة المحكوم بها على المكلف بالضريبة المرتكب لجريمة ضريبية، قد تتخذ صورة العقوبة الأصلية (أولا) كالعقوبة المالية أو العقوبة السالبة للحرية، وقد تلحق بها عقوبات تكميلية (ثانيا) أو عقوبات تابعة بالعقوبة الأصلية.

### أولا: العقوبات الأصلية

إن العقوبات الأصلية هي تلك التي تطبق على شخص مرتكب المخالفات الضريبية، وعن الغرامات الجنائية التي تنصب على الذمة المالية لتحصيل الحقوق والرسوم المتملص من دفعها والمقررة بموجب القوانين الجنائية. وبالرجوع للقوانين الجنائية نجد أنها قد حصرت الجزاءات الأصلية في عقوبة الحبس والغرامة المالية بالمواد 303 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة 532 من قانون الضرائب غير المباشرة والمادة 119 من قانون التسجيل والمادة 117 من قانون الرسوم على رقم الأعمال والمادة 34 من قانون الطابع.

إن القوانين الجنائية تضمنت عقوبات ردعية لمرتكبي الجرائم الضريبية بالحبس والغرامة الجزائية، وهي تنطبق على كل الجرائم سواء اتخذت تكييف الجنحة أو المخالفة. علاوة على تلك المنصوص عليها في قانون العقوبات فيما يتعلق بالجرائم التي لها علاقة بالمادة الضريبية. فالعقوبات المنصوص عليها في التشريع الجنائي، تخضع للقواعد العامة من حيث ظروف التشديد العود

وظروف التخفيف<sup>1</sup>، إلا إذا وجد نص خاص يقيد العمل بها مادام لا تتعارض مع خاصية ذاتية المادة الجبائية<sup>2</sup>.

## 1- الحبس

تتفق أغلب النصوص العقابية في القوانين الجبائية على عقوبة الحبس<sup>3</sup>، وهذا في حالة التملص أو محاولة التملص بصفة كلية أو جزئية باستعمال طرق تدليسية من أساس الضرائب أو الرسوم المفروضة، وتختلف تبعاً للمبلغ المتملص تتراوح بين شهرين وعشر(10) سنوات حبس، بشرط أن يتجاوز المبلغ المتملص منه قيمة 100.000 دج . وفي فرنسا نفس الاتجاه حسب الفقرة الأولى من المادة 1741 من القانون العام للضرائب عقوبة الحبس تصل لخمس(5) سنوات، وقد تصل في حالة العود إلى عشر(10) سنوات<sup>4</sup>، بالنسبة للشخص الطبيعي المتابع عن جريمة الغش الضريبي.

والجدير بالذكر أنه في فرنسا ابتداء من قانون 2013-1117 الصادر بتاريخ 6 ديسمبر 2013 المتعلق بمكافحة الغش الضريبي و أكبر الجرائم الإقتصادية والمالية، قد تم الإقرار بإمكانية تخفيض العقوبة السالبة للحرية للفاعل الأصلي أو الشريك إلى نصف المدة، بشرط التعاون مع السلطات الإدارية أو القضائية بشأن التعرف على فاعلين أو شركاء آخرين في الجريمة<sup>5</sup>.

وتأسيساً على ما سبق، وبمقتضى القانون رقم 02-11 المتضمن قانون المالية 2003 ولاسيما المادة 28 منه المعدل للمادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة،

<sup>1</sup> - فارس السبتي، المرجع السابق، ص ص 276-277.

<sup>2</sup> - وهو الأمر الذي أحالت إليه العديد من النصوص الجبائية كتعريف الشريك، وكذا إنقضاء الدعوى العمومية وغيرها من الأحكام.

<sup>3</sup> - عقوبة الحبس تتمثل في قضاء المحكوم عليه مدة الحكم عليه بإحدى المؤسسات العقابية المخصصة لهذا الغرض طبقاً لأحكام القانون العقابي، فهو سلب لحرية المحكوم عليه بها.

<sup>4</sup> - Jacques GROSCLAUDE et Philippe MARCHESSOU, op.cit., p.177

<sup>5</sup> - Jérôme Lasserre CAPDEVILLE, op.cit., p184.



وأصبحت جريمة التملص أو محاولة التملص باستعمال طرق تدليسية في إقرار وعاء ضريبة أو حق أو رسم خاضع له أو تصنيفه كلياً أو جزئياً، تكيّف حسب الحالة إلى جنحة أو جناية<sup>1</sup>.

وبالتالي، قد تخلى المشرع عن وصف الجناية عن الجريمة الضريبية ابتداءً من صدور قانون المالية لسنة 2012، وابقى في نفس الوقت على عقوبة الحبس تصل إلى عشر (10) سنوات لأنه يعتبرها جنحة خاصة<sup>2</sup>. بالرغم من أن أصل المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي اعتبرها جنحة مهما كان المبلغ المتملص منه ومهما كان عدد السنوات ذات الصلة<sup>3</sup>.

والسؤال الذي يطرح بهذا الخصوص: ما مدى توفيق المشرع في النص على عقوبة الحبس؟ وهل تحول الجريمة الضريبية من تكييف الجناية إلى الجنحة كان صائباً؟

في حقيقة الأمر يرجع تجريم الجريمة الضريبية لفكرة الإعتداء على مصالح الخزينة العمومية، المتمثلة في اقتضاء الضرائب ومختلف الحقوق المالية، لكن عقوبة الحبس تهدف لردع الجاني ردعا

<sup>1</sup> - قرار رقم 690357 الصادر بتاريخ 2010/07/22 في قضية (ب.ع) ضد مديرية الضرائب والنيابة العامة، مجلة المحكمة العليا، 2011، عدد2، ص 366: "بعد الغش الضريبي قبل سنة 2003 جنحة مهما كان المبلغ المتملص منه ومهما كان عدد السنوات ذات الصلة". وفي قضية الحال ثار خلاف بخصوص تحديد قيمة المبلغ المتملص منه الي على أساسه تم متابعة المستأنف بجناية ، لتقرر المحكمة العليا أن القضية تتعلق بأفعال وقعت في 1998 ومنه لا تخضع للتعديل الجديد الي يكيّف الجريمة على أساس المبلغ المتملص منه إلى جنحة أو جناية.

<sup>2</sup> - المادة 303 من ق ض م المعدلة بموجب قانون المالية لسنة 2012: "فضلا عن العقوبات المطبقة، يعاقب كل من تملص عن القانون أو حاول التملص باللجوء الى أعمال تدليسية في إقرار وعاء أي ضريبة أو حق أو رسم خاضع له، أو تصنيفه، كلياً أو جزئياً، بما يأتي:  
- غرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج، عندما لا يفوق مبلغ الحقوق المتملص 100.000 دج،  
- الحبس من شهرين (2) إلى ستة أشهر (6) وغرامة مالية من 100.000 دج إلى 500.000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يكون مبلغ الحقوق المتملص منها 100.000 دج، ولا يتجاوز 1.000.000 دج،  
- الحبس من ستة (6) أشهر إلى سنتين (2) وغرامة مالية من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 1.000.000 دج، ولا يتجاوز 5.000.000 دج،  
- الحبس من سنتين (2) إلى خمس (5) سنوات و غرامة مالية من 2.000.000 دج إلى 5.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 5.000.000 دج، ولا يتجاوز 10.000.000 دج،  
- الحبس من خمس (5) سنوات إلى عشر (10) سنوات و غرامة مالية من 5.000.000 دج إلى 10.000.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين، عندما يفوق مبلغ الحقوق المتملص منها 10.000.000 دج".

<sup>3</sup> - هذا ما أكدته المادة 13 من قانون المالية لسنة 2012.

عاما وإيلامه لكن لا تحقق مصلحة للخزينة، فكان لزاما على المشرع النص على عقوبة تردع وتصلح في آن وقت، نظرا لخصوصية الحق المعتدى عليه، بل أكثر من ذلك فقد تضرر عقوبة الحبس الخزينة أكثر من نفعها، من جهة حينما تدخل الجاني للحبس ومنعه من ممارسة نشاطه الذي يدر على الخزينة من أرباحه مداخيل، ومن جهة أخرى يكلف المحبوس نفقات للدولة للسهر على قضائه عقوبته في ظروف متفق عليها في القوانين والتنظيمات الوطنية والدولية.

وفيما يخص تغيير التكييف من الجنائية إلى الجنحة فمردّه إلى خسارة الخزينة لمواردها أكثر من استرداد حقوقها، وكذا عدم فعالية شدة العقاب الجزائي الجبائي، علاوة على بقاء بعض العقوبات حبر على ورق لا تحقق الغاية من وجودها نظرا للحق المعتدى عليه، وسبل تسوية استرداده. فمن الطبيعي أن يركز المشرع في الجزء على العنصر المالي للجاني وليس البدني حتى يكون أبلغ في ردعه وأجدي في زجره، لما في ذلك من إيلام له، بطريق الإقتطاع من ماله، وهي بذلك تنسجم وقدرة الجاني المالية، وخير ما فعل المشرع بموجب قانون المالية 2012، نتيجة تعالي صيحة الإنتقادات الموجهة لتجريم الإعتداء على حقوق الخزينة العمومية، لأن الزيادة في العقوبة قد يترتب عليها اتجاه المكلفين للتجنب الضريبي بدل الغش الضريبي المعاقب عليه.

## 2- الغرامة المالية

إن مصطلح الغرامة المالية أو بعبارة أخرى الغرامة الجزائية موافقة للمصطلح باللغة الفرنسية «*Amende pénale*»<sup>1</sup>. ويقصد بالغرامة بهذا المعنى إلزام المحكوم عليه بأن يدفع إلى الخزينة العامة المبلغ المعين في الحكم<sup>2</sup>. تتنوع الجزاءات الضريبية التي يستعان بها في ردع المخالفين،

<sup>1</sup> - Article 303-1 du CIDTA : « I) – Quiconque, en employant des manœuvres frauduleuses s'est soustrait ou a tenté de se soustraire, en totalité ou en partie, à l'assiette ou à la liquidation de tout impôt, droit ou taxe est Indépendamment des sanctions fiscales applicables passibles : -d'une amende pénale de 50.000 DA à 100.000 DA, lorsque le montant des droits éludés n'excède pas 100.000 DA ; ».

<sup>2</sup> - طالب نور الشرع، المرجع السابق، ص 217.

ودفعهم إلى تسديد التزاماتهم اتجاه الإدارة الضريبية، التي تفرضها المحاكم المختصة تبعا لنوع المخالفة المرتكبة اتجاه الخزينة العمومية وجسامة الضرر المترتب عن تلك المخالفة.

### أ-تعريف الغرامة المالية

تعرف الغرامة بأنها مبلغ من النقود يلزم المحكوم عليه بأدائه للخزينة العمومية بوصفه عقوبة، وليس مجرد حق من الحقوق المدين بها للخزينة. لأنه علاوة على هذه العقوبة تملك الإدارة سلطة فرض عقوبات إدارية مستقلة عن الغرامة الجزائية، وتجمع معها، وفي الأخير يستحق نوعين من الغرامات المالية على عاتق المكلف المخالف. تصل هذه الغرامة المالية لغاية (10) ملايين دينار جزائري وتحدد تبعا للمبلغ المتملص منه، وإذا تعلق الأمر بقانون الضرائب غير المباشرة فقد نص في مادته 532 على شرط لتطبيق الحكم بتجريم الممارسات التدليسية على أساس غش، أن تكون حالة الإخفاء تتجاوز (10/1) عشر المبلغ الخاضع للضريبة أو مبلغ 1000 دج أو 10.000 دج.

وتصل عند المشرع الفرنسي لقيمة 37.500 أورو بموجب قانون 2000-916 المؤرخ في 2000/09/19 ولتصل لـ 500.000 أورو بموجب قانون 2012-354 الصادر بتاريخ 2012/03/14<sup>1</sup>، وإبتداء من قانون 6 ديسمبر 2013 تصل العقوبات إلى 750.000 أورو بالنسبة للمحكوم عليه بعقوبة الحبس بخمس (5) سنوات. وقد تصل لواحد (1) مليون أورو وسبع (7) سنوات حبس في حالة ارتكابها ضمن عدة حالات كارتباطها بجماعة منظمة أو محققة أو مرافق بواسطة حسابات مفتوحة أو عقود مبرمة من طرف الهيئات في الخارج<sup>2</sup>. كما قد تصل العقوبة لإثنين (2) مليون أورو وحبس لمدة سبع (7) سنوات بالنسبة لتنظيم منظم<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> -Christian de LAUZAINGHEIN et Marie\_Hélène Stauble-de LAUZAINGHEIN, op.cit., p364.

<sup>2</sup> - Michel BOUVIER, « Le contrôle fiscal en France et ses conséquences », R.F.F.P., n<sup>o</sup> 132, Novembre 2015, p36.

<sup>3</sup> -Jérôme Lasserre CAPDEVILLE, op.cit., p185 : « Depuis lors, sont punis de sept ans d'emprisonnement et 2.000.000 d'euros d'amende les faits commis en bande organisée ».

تعتبر الغرامة في الجريمة الضريبية عقوبة أصلية، وفي التشريعات المقارنة، تعد العقوبة الغالبة في الجرائم الضريبية، وقد يحكم بها منفردة أو مع عقوبة الحبس أحيانا، وهذا يوضح مدى تأثير الجزاءات الضريبية بفكرة المنفعة، لأن هدفها الأساسي هو تحقيق مصلحة الخزينة العمومية، فهي من وجهة نظر الفنية والعلمية من أنسب العقوبات للجرائم الضريبية لإنسجام طبيعتها مع المصلحة التي شرعت هذه الجرائم لحمايتها<sup>1</sup>.

### ب- الطبيعة القانونية للغرامة المالية

لقد اختلف الفقهاء حول تحديد الطبيعة القانونية للغرامة الجزائية، وانقسم الفقه إلى عدة اتجاهات، ويقتضي الأمر استعراض هذه الاتجاهات<sup>2</sup>:

**- الغرامة الضريبية تعويض مدني:** يذهب أنصار هذا الاتجاه إلى اعتبار الغرامة الضريبية تعويض من طبيعة مدنية، تدفع للخزينة العمومية عما لحقها من ضرر أو ما كان سيلحق بها جراء ارتكاب أعمال منافية لأحكام القانون الضريبي أو الإمتناع عن تنفيذ أحكامه، ويستعين أنصار هذا الاتجاه لتبرير رأيهم بالحجج الآتية:

- أن مبالغ هذه الغرامات تؤول حصيلتها إلى الخزينة العمومية.
- ويتبع ذلك أن تكون هذه المبالغ المدفوعة تعويضا عما أصاب الخزينة العامة من ضرر
- يتم النطق بالتعويض لصالح الادارة الضريبية دون الحاجة إلى طلب تتقدم به إدارة الضرائب بوصفها صاحبة الحق في التعويض.

<sup>1</sup> - طالب نور الشرع، المرجع السابق، ص 220.

<sup>2</sup> - محمد علوم محمد علي المحمود، المرجع السابق، ص 313.

فيمكن القول أنه ليس في أغلب الأحيان تكون أيلولة حصيلة هذه الغرامات إلى الخزينة العامة هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى فإنه لا تتناسب الغرامة الضريبية في كل الأحوال مع مقدار الضرر المستحق للخزينة العمومية.

-**الغرامة الضريبية عقوبة جنائية:** يرى أنصار هذا الرأي تكليف الغرامة الضريبية بأنها عقوبة جنائية خالصة تفرضها محكمة مختصة لها سلطة في التحريم والعقاب ضمانا لحسن الإلتزام بالتشريعات الضريبية، وذلك في سبيل الحفاظ على حقوق الخزينة العمومية للدولة، ويستند هذا الاتجاه إلى الحجج الآتية:

- لا يحق إلا للإدعاء العام وحده فقط المطالبة بفرض الغرامة.

- ولا يؤثر في طبيعتها العقابية أن يخصص المشرع حصيلتها للسلطة العامة.

إلا أنه يمكن الرد عليها بالقول أن هنالك حالات يتم فيها فرض الغرامة الضريبية من قبل السلطة المالية، وبالتالي ينقضي دور الإدعاء العام في فرضها<sup>1</sup>.

-**الغرامة الضريبية عقوبة مختلطة:** ظهر هذا الاتجاه توفيقا بين آراء الاتجاهين السابقين فقد كوّنت الغرامة الضريبية على أنها جزء من طبيعة مختلطة يجمع بين صفتي العقاب والتعويض. فهي من جانب عقوبة، لأنها تفرض بحق مرتكب مخالفة ضد أحكام القانون، وفي جانب آخر هي تعويض عما أصاب الخزينة العمومية من ضرر نتيجة مخالفة.

ويستند أنصار هذا التيار إلى مبررات التالية:

- أن النصوص المتعلقة بفرض هذه الغرامة تقضي بإمكانية الإدارة الضريبية طلب تحريك الدعوى الجزائية الضريبية بينما الأصل أن الادعاء العام هي المختصة بإقامة الدعوى.

<sup>1</sup> - محمد علوم محمد علي المحمود، المرجع السابق، ص 314.

- كذلك ما تنص عليه التشريعات الضريبية من إعطائها الحق للإدارة الضريبية المختصة في النزول عن الدعوى الجزائية والركون إلى الصلح.

وفي هذا يرى مجلس الدولة الجزائري بأن التعويضات المحكوم بها لإدارة الضرائب، باعتبارها ذات طابع مختلط (دعوى ضريبية، دعوى مدنية)، لا تخضع للقواعد العامة، وإنما لأحكام قوانين الضرائب<sup>1</sup>. ولكن يؤخذ على هذا الرأي هو أن القانون يتضمن جزاء من نوع واحد، وهذا الجزاء أما أن يكون جزاء مدنيا يتخذ شكل تعويض، وأما أن يكون جزاء جزائيا يتخذ صورة العقوبة<sup>2</sup>.

-**الغرامة الضريبية ضريبة إضافية:** ذهب رأي في الفقه إلى أن الغرامة الضريبية ليست إلا ضريبة إضافية تلحق بالضريبة الأصلية نتيجة لقيام المكلف بمخالفة أحكام التشريعات الضريبية، ويستند أنصار هذا التيار إلى الحجة التي فحواها اتجاه أغلب التشريعات الضريبية التي تبني فكرة الضريبة الإضافية التي تترتب على ارتكاب بعض المخالفات الضريبية، إذ يترتب عليها زيادة في مقدار الضريبة الأصلية كجزاء للمخالفة.

ويؤخذ على هذا الإتجاه بأنه يتجاهل القاعدة الدستورية التي فحواها بأن لا تفرض ضريبة ولا تجبي ولا تعدل ولا تلغى إلا بالقانون، كذلك أن القول بأن الغرامة الضريبية ضريبة إضافية تؤدي إلى تقرير أهداف عقابية، تضاف إلى الأهداف المالية والإقتصادية والاجتماعية والسياسية للضريبة، وهذا أمر غير مألوف في الفكر المالي<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - قرار رقم 600302 الصادر بتاريخ 2010/10/21 المتعلق بقضية (أ.ع) ضد حكم 2008/11/11 والنيابة العامة، مجلة المحكمة العليا، 2010، عدد2، ص 305: "... فإن اجتهاد المحكمة العليا قد استقر على اعتبار التعويضات المحكوم بها إلى إدارة الضرائب ذات طابع مختلط بين دعوى ضريبية ودعوى مدنية التي لا تخضع لمبادئ القانون العام بل لأحكام قوانين الضرائب إثر مطالبة الإدارة المذكورة بالحقوق المتصلص منها وليس عن ضرر يكون قد أصابها".

<sup>2</sup> - محمد علوم محمد علي المحمود، المرجع السابق، ص 313-317.

<sup>3</sup> - محمد علوم محمد علي المحمود، المرجع السابق، ص 317.

-**الغرامة الضريبية عقوبة إدارية:** يعتقد أنصار هذا الاتجاه، بأن الغرامة الضريبية ما هي إلا عقوبة إدارية بحتة فالغرض من فرضها يرجى منه ضمان حسن سير المرافق العامة الإدارية. والرد على ما جاء به أنصار هذا الرأي بالقول أن إضفاء صفة العقوبة الإدارية على الغرامة الضريبية يعد خلطا بين الغرامة الضريبية والإدارية سيما أن هذه الأخيرة لا تفرض إلا على من يحمل صفة العمومية بموجب القانون الإداري.

ويرجح فيما يخص هذه المسألة الطابع المختلط للغرامة الجبائية التي يحكم بها القاضي الجزائري لاعتبار أنها صادرة عن جهة قضائية، وتمس مسألة جبائية علاوة على الغرامات الجبائية التي تحكم بها الإدارة الجبائية.

من خلال ما سبق، يجذب جانب من الفقه على الأخذ بعقوبة الغرامة الجنائية، ويفضلون حلولا محل العقوبة السالبة للحرية كلما أمكن ذلك، لأن هذه العقوبة لا خطر فيها على شخص المحكوم عليه ولا على حريته، ولا تعرضه لمساويء السجون، وما يترتب عليها من فساد أخلاق المسجونين بسبب اختلاطهم بغيرهم من المجرمين فضلا عن سهولة تنفيذها، وعدم احتياج ذلك إلى النفقات الكبيرة التي يستلزمها تنفيذ العقوبة السالبة للحرية، كما أنها تفيد من الناحية المالية، وإيلاهما للمحكوم عليه مضمون<sup>1</sup>.

### ج- تعديل العقوبة

إن العقوبات الأصلية المتمثلة في الحبس والغرامة المالية هي عقوبات جزائية، وبالتالي تخضع للنظام العام للعقوبات الجزائية من شخصية العقوبة وتفريد العقاب وخضوعها للسلطة التقديرية للقاضي عند ممارسته لتشديد أو تخفيف العقوبة.

<sup>1</sup> - طالب نور الشرع، المرجع السابق، ص 220.

ويعد العود من أهم الظروف المشددة، إذ يقصد به قيام الجاني بنفس الفعل مرة ثانية بعد الإدانة. فإذا ما توافرت شروط الأخذ به، يغير الوصف للجريمة من مخالفة إلى جنحة، وبالتالي يعد ركنا من أركان الجريمة، وتتضاعف تبعا لذلك العقوبات الجبائية والجزائية. والتشديد في العقوبة ونظرا لخطورته فإنه المشرع وعند منحه للقاضي السلطة التقديرية فإنه خيّر في حالات وألزمه في حالات أخرى بالأخذ به كظرف مشدد.

وفيما يخص تخفيف العقوبة الجزائية، وكما هو معروف في قانون العقوبات بالأعداد سواء قانونية كصغر في السن المنصوص عليه في المواد من 49 إلى 51 من قانون العقوبات، لا يمكن أن نجد لها تطبيقا، وتبقى مسألة سن الرشد في المادة التجارية يتناسب مع سن الرشد الجزائي، وبالتالي لا مشكلة بالنسبة لتطبيق المادة 5 من قانون التجاري.

وتبقى الظروف المخففة المنصوص عليها في المادة 53 من قانون العقوبات كتلك التي لها علاقة بالظروف الخارجية ذات صلة بالجريمة أو ظروف ذاتية متعلقة بشخص مرتكب الجريمة، وهنا ما دامت العقوبة محصورة بين حدين له سلطة الحكم بالعقوبة الأدنى. إلا أنه بالرجوع إلى القوانين الجبائية نجدها تنص صراحة على عدم إمكانية تطبيق المادة 53 من قانون العقوبات؛ بمعنى آخر ليس للقاضي أية سلطة تقديرية في مجال تخفيض العقوبات الجبائية الإدارية، حتى وإن تركت له ذلك في مجال الدعوى العمومية إلا إذا قيّدت هذه السلطة بموجب القانون<sup>1</sup>.

وهو قول المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في فقرتها الرابعة: "لا تطبق في أي حال من الأحوال، أحكام المادة 53 من العقوبات المنصوص عليها في المادة الجبائية. ويمكن تطبيقها فيما يخص العقوبات الجزائية، باستثناء العقوبات المنصوص عليها في الفقرة الثانية من المقطع 3 أعلاه والمقطع 6 أدناه"، وأما الإستثنائين فيتعلقا بالعود في مدة خمس (5) سنوات

<sup>1</sup> - فارس السبتي، المرجع السابق، ص 303.



وكذا العقوبة المتعلقة بنشر الحكم في الجرائد أو في الأماكن التي تحددها المحكمة والكل على نفقة المحكوم<sup>1</sup>.

ولمسألة تعديل العقوبة المنصوص عليها في القانون الجبائي إشكالا مهما بين اجتهاد محكمة النقض الفرنسية ومجلس الدولة تطبيقا للمادة 6 من الاتفاقية الأوربية لحقوق الإنسان من قبل القاضي. فمحكمة النقض تعتبر قيمة العقوبة قيمة قصوى، وبالتالي للقاضي الحق في تعديلها أما مجلس الدولة فلديه رأي مخالف<sup>2</sup>.

### ثانيا: العقوبات التكميلية

يوجد إلى جانب العقوبات الأصلية عقوبات تكميلية، تفرض من قبل المحكمة المختصة صراحة<sup>3</sup>، فيوجد كعقوبة تكميلية complémentaires Peines التي تنطق بها المحكمة المختصة<sup>4</sup>:  
- نشر الحكم وتعليقه على نفقة المحكوم عليه، ويكون هذا الإجراء إلزاميا في حالة العود<sup>5</sup>.  
- مصادرة موضوع الغش كالوسائل وقد انفرد بهذا الحكم قانون الضرائب غير المباشرة.  
- المنع من الدخول في الصفقات العمومية.  
- المنع من ممارسة مهنة تجارية، صناعية أو حرة بصفته مسير أو مدير أو إداري لمؤسسة أو شركة تجارية<sup>6</sup>.

- قد يحكم أيضا بالنسبة للتشريع الفرنسي حتى من إمكانية حرمانه من الحقوق المدنية والعائلية وفق أحكام المادة 1741 في فقرتها الثالثة من القانون العام للضرائب الفرنسي، لمدة خمس (5) سنوات في حالة الحكم عليه بهذه الجنحة.

<sup>1</sup> - وهو ما ذهب إليه المواد 132 من ق ر ر أ و 548 من ق ض غ م و المادة 120 من ق.التسجيل والمادة 35 من ق. الطابع.

<sup>2</sup> - Pierre-François RACINE, op.cit., p 21.

<sup>3</sup> - Gérard LEGRAND, Hugues MARTIN et Perrine DE LAGARDE, op.cit., n<sup>o</sup> 435.

<sup>4</sup> - Christian de LAUZAINGHEIN et Marie\_Hélène Stauble-de LAUZAINGHEIN, op.cit., p 365.

<sup>5</sup> - المادة 303-6 من ق ض م

<sup>6</sup> - Art. 1750-1 CGI.

- المنع من ممارسة المهنة بالنسبة للمستشار الجبائي أو المحاسب، يكون الحكم بها إجباريا في حالة العود بنصوص المواد التي أكدت أنه يترتب على الحكم الصادر مع منع مرتكب المخالفات من ممارسة مهنته<sup>1</sup>.

في حين العقوبات التبعية وهي "Peines accessoires" التي لا تحتاج لتنفيذها لحكم قضائي، بل تكون لاحقة بجميع العقوبات الأصلية، تتعلق بالمنع من ممارسة أعمال بعض اللجان كلجنة الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال وعلى الأخص لجنة المصالحة في فرنسا حسب ما ذهبت إليه المادة 1753 من قانون الضرائب العام<sup>2</sup>. فمن جهة أخرى المنع من ممارسة مهنة بصفة تكميلية يعد سببا تلقائيا للمنع من إدارة مركز تسيير أو جمعية معتمدة<sup>3</sup>.

يلاحظ عدم تحديد القوانين مدة معينة للعقوبة التكميلية بالنسبة للمشرع الجزائري، بل إنه باستقراء المواد أيضا نجد ينص على المنع النهائي<sup>4</sup>. على عكس المشرع الفرنسي الذي اعتبر كحظر مؤقت ممارسة مهنة صناعية، تجارية أو حرة، وفيما يتعلق بسحب رخصة السياقة حسب المادة 1750 من القانون العام للضرائب فقد حدد المدة بثلاث (3) سنوات على الأقل وستة (6) سنوات على الأكثر، وحتى المنع من دخول الصفقات العمومية مقيد بمدة عشر (10) سنوات على الأكثر وفق نص المادة 49 من قانون الصفقات العمومية<sup>5</sup>.

علاوة على هذه العقوبات التكميلية فإنه قد تم إقرار بعض التدابير على الشخص المعنوي كعقوبات تكميلية، كغلق أو حل المؤسسة، بالرجوع لنص المادة 9 من قانون العقوبات التي نصت على العقوبات التكميلية في الفقرة الخامسة منها على حل الشخص الاعتباري، وقد تضمنت

<sup>1</sup> - المادة 306-3 من ق ض م.

<sup>2</sup> -Fiscal 2012, op.cit., p 1630.

<sup>3</sup> -Jérôme Lasserre CAPDEVILLE, op.cit., p 188.

<sup>4</sup> - المواد 303-3 من ق ض م والمادتان 128 و 129 من ق ر ر أ والمادتان 544 و 545 من ق ض غ م . وينظر أيضا فارس السبتي،

المرجع السابق، ص ص 318-319.

<sup>5</sup> -Jacques GROSCLAUDE et Philippe MARCHESSOU, op.cit., p. 177.

المادة 17 منه كذلك منع الشخص الاعتباري من الاستمرار في ممارسة نشاطه، يقتضي أن لا يستمر هذا النشاط حتى ولو كان تحت اسم آخر أو مع مديري أو أعضاء مجلس إدارة أو مسيرين آخرين، ويزتجب على ذلك تصفية أمواله مع المحافظة على حقوق الغير حسن النية. فحل الشركة يكون بحكم قضائي بناء على طلب أحد الشركاء، نتيجة إخلال أحدهم بتنفيذ ما تعهد به قبل الشركة أو على مسوغات أخرى تنطوي على درجة من الخطورة يستحيل معها على الشركة مواصلة نشاطها.

لكن يوجد صعوبة تتعلق بتوقيع العقوبة وتدابير الأمن على الشخص المعنوي ذلك أن المادة 17 من قانون العقوبات نصت على منع من ممارسة نشاطه بصفة نهائية، لذا فهذا النص يجمع بين العقوبة وتدابير الأمن في نص واحد<sup>1</sup>، وذلك بالمنع من مواصلة النشاط باعتباره من تدابير الأمن وفقا لأحكام المادة 19 من قانون العقوبات. غير أن المادة 9-2 من قانون العقوبات نصت على حل الشخص الاعتباري وهي عقوبة تكميلية، وإذا رجعنا للقواعد العامة فإنه لا يمكن الحكم بعقوبة تكميلية، ما لم تكن هناك عقوبة أصلية والتي هي غالبا الحبس أو السجن أو الغرامات الجزائية.

لكن مسؤولية الشخص المعنوي ليست مطلقة، بل حرص المشرع على حصرها في الشخص المعنوي من القانون الخاص، مستبعدا بذلك الدولة والجماعات المحلية والهيئات العمومية ذات الطابع الإداري، على عكس المؤسسات الاقتصادية، التي تكون محل مساءلة جزائية في حالة ارتكابها للجرائم الضريبية<sup>2</sup>.

تجدر الإشارة بالنسبة للتضامن حتى وإن لم يعتبر كعقوبة تكميلية، وفقا للمادة 1745 من القانون العام للضرائب، لكن محكمة النقض الفرنسية قد اعتبرته كعقوبة تكميلية اختيارية،

<sup>1</sup> - فارس السبتي، المرجع السابق، ص 357.

<sup>2</sup> - أحسن بوسقيعة، المخالفة الضريبية (العش الضريبي)، المرجع السابق، ص 30.

لكن هذا الإجتهد قد تعرض للنقض من طرف الإبتجاه الفقهي، فأحيانا عرفته كإجراء ذو طبيعة جنائية، والذي يعد موقف غير واضح لمحكمة النقض<sup>1</sup>.

### ثالثا: الأحكام الخاصة بالنظام العقابي الجبائي

نظرا للحصيلة الثقيلة لحجم التهرب الضريبي والمقدر في الجزائر حسب التقرير السنوي للجنة الوطنية الاستشارية لترقية حقوق الإنسان وحمايتها خلال سنة 2014 حوالي 5000 مليار دينار جزائري، أي ضياع حوالي 540 مليار دولار أمريكي من خزينة الدولة. لذلك من أجل استرداد ما تسرب من الخزينة العمومية. فقد تميز النظام العقابي الجبائي بجملة من الأحكام الخاصة، التي تهدف في الأساس لوقف نزيف الخزينة العمومية وعدم إهدار حقها في الموارد المالية.

تتعلق الأولى هذه الأحكام بالجمع بين العقوبات في المادة الجبائية، ولاسيما لم يعد القاضي الجزائري المخول الوحيد للنطق بالعقوبة الجزائية، لأنه تم استحداث إلى جانبها العقوبة الإدارية وحتى التأديبية، وهي ما طرحت إشكالا على أرض الواقع<sup>2</sup>، وأما الثانية فإنها تخص مسألة الصلح في المجال الجبائي، وفي الأخير العفو الضريبي.

### 1- إشكالية الجمع بين العقوبة الجبائية والعقوبة الجزائية

تطرح مسألة عدم الجمع بين العقوبات، إشكالا مهما في النظام العقابي ووصل الأمر للمادة الجبائية، إذ يقصد " بعدم الجمع بين العقوبات الجبائية والجزائية" عدم جواز معاقبة المخالف على نفس الفعل مرتين من قبل القضاء الجزائري ومن طرف الإدارة الجبائية، والذي يعد من الإشكالات الحديثة، بالرغم من إختلاف الطبيعة القانونية لكل منهما. فتعد العقوبة الجزائية ذات

<sup>1</sup> - Jérôme Lasserre CAPDEVILLE, op.cit., p 187.

<sup>2</sup> - Karim Sidi AHMED, Droits fondamentaux du contribuable et procédures fiscales, étude comparative, T1, Coll. F P, Harmattan, Juin 2008, n°508, p 353.

طبيعة قمعية لا تصدر إلا من طرف القاضي، في حين أنّ العقوبة الجبائية تكتسي طابعاً مزدوجاً بين التعويض والردع.

فتقتضي الدراسة التطرق للمسألة التي أوجد لها القضاء الفرنسي حلاً في ظل غياب الحل التشريعي، بداية بالرجوع للمادة 1727 من القانون العام للضرائب الفرنسي التي تنص صراحة بأن فوائد التأخير ليست ذات طبيعة عقابية، وبالتالي لم تطرح إشكالا في فرنسا إلا تلك العقوبات الجبائية ذات الطابع القمعي.

ومن هذا المنطلق يجب دراسة الحلول التي تبناها كل من المجلس الدستوري ومن ثم محكمة النقض وفي الأخير مجلس الدولة. فصدر في البداية عن المجلس الدستوري الفرنسي قرار بتاريخ 1982/07/30<sup>1</sup> الذي اعتبر فيه أن مبدأ "عدم الجمع بين العقوبات"<sup>2</sup> ليس له قيمة لا دستورية ولا تشريعية، وتبنى نفس الحكم في قرار صادر بتاريخ 1989/07/28<sup>3</sup>، وذهب في قرار 1996/07/24<sup>4</sup> إلى عدم الجمع بين العقوبات الجزائية والعقوبات المالية.

إلا أنه في قرار آخر صادر بتاريخ 1997/12/30<sup>5</sup> أكد فيه وجوب احترام مبدأ تناسب العقوبات في حالة الجمع بين العقوبة الإدارية والعقوبة الجزائية، وهذا ما يثيره القاضي في حكمه بأن يراقب العقوبة الإجمالية فلا تتجاوز الحد الأقصى للعقوبات السارية، وبهذا القرار يكون المجلس الدستوري قد اعترف ضمناً بدستورية مبدأ الجمع بين المتابعات والعقوبات من طبيعة مختلفة ولنفس السبب<sup>6</sup>.

<sup>1</sup> - DC 30/07/1982, n° 82-143, Prix et revenus, cité par Guy GEST, op.cit., p.64.

<sup>2</sup> - الذي يطلق عليه تسمية "no bis in idem".

<sup>3</sup> -DC du 28/07/1989, n° 89-260, Sécurité et transparence du marché financier, cité par Guy GEST, op.cit., p. 64.

<sup>4</sup> -DC du 24/07/1996, n096-378, Loi de réglementation des télécommunications cité par Emmanuelle MIGNON, Cumul des sanctions pénales et fiscales, in La facturation de complaisance dans les entreprises (ouvrage collectif), Harmattan, 2001, p.88.

<sup>5</sup> -DC du 30/12/1997, n° 97-395, Loi de finances pour 1998, cité par Yann de GIVRE, op.cit., p.98.

<sup>6</sup> -DC n° 97- 395 cité par Yann de GIVRE, op.cit., p. 98 : « Le principe qui veut qu'une même personne ne peut pas être punie deux fois pour le même fait ne reçoit pas application au cas de cumul entre sanctions pénales et sanctions administratives ».

وأكدت محكمة النقض أن مبدأ عدم الجمع لا يطبق على العقوبات من طبيعة مختلطة في قرار صادر بتاريخ 1997/11/06<sup>1</sup> عن الغرفة الجزائية، يقر بأن المتابعات الجزائية التي تهدف لقمع السلوكات الصورية للضريبة لها طابع وموضوع مختلف عن المتابعات الممارسة من قبل الإدارة في إطار الرقابة التي تهدف لتحصيل الضرائب. وتبنى قاضي النقض في هذا القرار بأن العقوبات الجبائية الهدف منها هو تحصيل الضرائب أصلاً، أما العقوبات الجزائية تهدف إلى قمع المخالفات التي من شأنها أن تؤدي للتهرب الضريبي أو الغش الجبائي<sup>2</sup>.

وصدر عن مجلس الدولة قرار "Jammet" في 1997/04/04<sup>3</sup> يقضي فيه بعدم السماح للمدين من الإفلات من العقوبة الجبائية بحجة مبدأ عدم الجمع بين العقوبات الإدارية والجزائية، ولكن فقط العقوبة الموقعة عند عدم التصريح بوجود ممارسة تدليسية، أي أن موقف مجلس الدولة لا يستبعد مبدأ الجمع بين العقوبات.

وفي الأخير يجب التنويه بأن المشرع الجزائري قد أقر صراحة الجمع بين العقوبات الجبائية والعقوبات الأخرى، بغض النظر عن مبدأ عدم الجمع بين العقوبات، أو كما يسمى عدم جواز معاقبة نفس الشخص على نفس الفعل مرتين، ومن دون تحديد ما إذا كانت العقوبات من نفس الطبيعة أو من طبيعة مختلفة، وذلك راجع كما ورد في النصوص الضريبية لحكمة هي قمع المخالفات في المادة الجبائية مهما كان نوعها<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - Cass. crim. 6 novembre 1997 n° 5919, Pini, RJF, 12/98 n° 1497, Bull. crim. n° 379 p.1275 cité par Yohann BERNARD, Principes constitutionnels et régime juridique des sanctions fiscales : deux exemples de dialogue constructif entre juge constitutionnel et juge de l'impôt, ouvrage collectif sous la direction de Thierry LAMBERT, Harmattan, 2006, p.175.

<sup>2</sup> - Yann de GIVRE, op.cit. , p 99.

<sup>3</sup> - CE Avis 4 avril 1997, Jammet, RJF 5/97, n° 469, cité par Jean François FLAUSS, Sanctions fiscales et Convention européenne des droits de l'homme, R.F.F.P., L.G.D.J., n° 65, 1999, p 93.

<sup>4</sup> - المواد 303-5 من ق ض م والمادة 549 من ق ض غ م والمادة 133 من ق ر أ.

## 2- المصالحة الضريبية

تعتبر المصالحة في المسائل الجزائية وسيلة من وسائل انقضاء الدعوى العمومية، فتنهي بموجبها الخصومة أمام جهة القضاء. فهل هي سبب من أسباب انقضاء الدعوى العمومية في المجال الجبائي، ولاسيما فيما يتعلق بالمخالفات الجبائية ذات الطابع الجزائي محل المتابعة القضائية؟

إذ تجدد المصالحة مشروعيتها كنظام قانوني لتسوية النزاعات بطريقة ودية في الشريعة الإسلامية والقانون المدني، والتي تحكمها أحكام الفصل الخامس من الباب السابع من القانون المدني في المواد من 459 إلى 466، وتستمدها أيضا في المواد الجزائية من المادة 06 الفقرة الأخيرة من قانون الإجراءات الجزائية التي تجيز إنقضاء الدعوى العمومية بالمصالحة، كما يفهم من المادة 104 مكرر من القانون الإجراءات الجبائية في فقرتها الثانية أن سحب الشكوى بناء على اتفاق بين الجهة الإدارية المختصة والمتهم لدفع قيمة معينة من الدين، وتسوية الباقي وفق رزنامة التسديد، ينجر عنه توقيف الدعوى العمومية.

لابد من الإشارة أولا أن المصالحة تعد سببا من أسباب انقضاء الدعوى العمومية سواء بالنسبة لجرائم الحق العام، وحتى الجرائم الاقتصادية كجرائم المنافسة والأسعار، جرائم الصرف، الجرائم الجمركية، وهي من الطرق البديلة ذات الفعالية لحل النزاعات.

إذ تعتبر المادة الجبائية ميدانا خصبا لتطبيق هذه الآلية من أجل حل مختلف النزاعات الجبائية، ولاسيما التي يترتب عليها المتابعة الجزائية، لتبقى أهمية المصالحة الضريبية مطروحة في المجال الضريبي بالرغم من تجاهلها من قبل المشرع الجزائري، ونجاحتها في إرضاء طرفي العلاقة الضريبية، لأنها تسمح للدولة بتحصيل مواردها بأكثر سرعة وأقل تكاليف ودون حاجة لهيئة أخرى لتحقيق ذلك، وحتى المتهم بارتكابه للمخالفات الجبائية تجنبه اللجوء للقضاء الجزائي، إلا إذا كان هذا الأخير في وضعية يثبت فيها براءته.

تثير تسمية المصالحة في المادة الجبائية لبسا كون أن الصلح مرتبط بالمجال المدني وأما المصالحة فتخص المسائل الجزائية، ولا تتعلق المادة الجبائية بالمجال المدني، بل تتنوع منازعاتها بين الإداري والجزائي، لذلك يوجد على المستوى الجبائي صلح قبل الدخول في منازعة إدارية يتعلق بالطعن الولائي، في صورة التخفيض المشروط وهو يشبه عقد الصلح، إذا ما تم يوقف المنازعة، لكن يبقى التساؤل مطروحا بخصوص المصالحة بخصوص المخالفات الجبائية الجزائية.

تنشأ المخالفات الجبائية الجزائية نتيجة عدم التزام المكلف بالضريبة بالواجبات الملقاة على عاتقه، مما يرتب عليها المسؤولية الجبائية الجزائية، وفي هذه الحالة منح المشرع بموجب المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية حق تحرير شكوى ومتابعة المخالف أمام جهات القضاء الجزائي المختص، من أجل ردع المخالف وتحصيل الموارد التي على ذمته.

من المعلوم أن الصلح قد أثار تباينا لدى التشريع الضريبي الجزائري بين عدم تبنيه صراحة، وبين عدم إنكار مزاياه لإستفاء الحقوق المستحقة للخرينة، مقارنة مع بعض الجرائم الأخرى القريبة من الجريمة الضريبية كالجريمة الجمركية، وإذا ما رجعنا للتشريع الفرنسي المقارن نجد كرس الصلح كآلية لإنقضاء الخصومة في الجريمة الضريبية.

أما في تعريف المشرع له فلا بد من الرجوع للمادة 459 من القانون المدني التي عرفت الصلح بأنه: "عقد يُنهي به الطرفان نزاعا قائما أو يتوقيان به نزاعا محتملا، وذلك بأن يتنازل كل طرف منهما على وجه التبادل عن حقه"<sup>1</sup> وتقابلها المادة 2044 من القانون المدني الفرنسي<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - إن النص الفرنسي أدق من النص العربي على أساس أن الصلح يعقد بتنازل كل طرف عن جزء من حقه أو مما يدعيه وليس عن الحق كله كما جاء في النص .

<sup>2</sup> - Art. 2044 du Code civil français: "La transaction est un contrat par lequel les parties terminent une contestation née, ou préviennent une contestation à naître. Ce contrat doit être rédigé par écrit."



وأما المصالحة في المسائل الجزائية، فلم يمنح لها المشرع تعريفا في قانون الإجراءات الجزائية، بالرغم من اعتبارها نظام قانوني لتسوية الجرائم بطريقة ودية<sup>1</sup>، فبموجب ابرامها تنقضي الدعوى العمومية، وتنتهي الخصومة. و المصالحة في الميدان الجزائي ليست جديدة، بل أن أغلب القوانين ذات الطابع الإقتصادي قد تضمنت إمكانية إجراء الصلح مع المخالف. لكن بالرجوع للقوانين الضريبية لا نجد نص صراحة على المصالحة كطريقة لانقضاء الدعوى العمومية، بل تبنت سحب الشكوى بناء على اتفاق بين الجهة المختصة والمتهم محل المتابعة.

والجدير بالذكر أن الصلح والمصالحة وإن كانا على درجة كبيرة من التشابه من حيث شروط الإنعقاد كأن يكون أحد طرفي المصالحة في المواد الجزائية دائما شخصا طبيعيا أو معنويا من القانون الخاص، وفي كلتا الحالتين يجب أن يتوفر فيه كل الشروط الواجب توافرها في عقد الصلح المدني. وكذا يبنى الصلح على الرضائية الصادرة من شخص، ويتمتع بالأهلية وأن يكون خالي من عيوب الرضا.

وفيما يخص الصلح في المادة الجبائية، فالجدير بالذكر أن المشرع لا يستعمل مصطلح "المصالحة" في المادة 555 من قانون الضرائب غير المباشرة بل "المعاملة" واستخدم *transaction* بالنص الفرنسي لنفس المادة، بحيث أن المصالحة تتم بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية بالنسبة للعقوبات غير نهائية، وبعد مصادقة السلطة المختصة تتحصل المصالحة على قوة الشيء المقضي فيه. ويتم تسوية هذه العقوبة إلى الحد الأدنى لا يمكن تجاوزه وهو مبلغ غرامة التأخير المنصوص عليها في المادة 540 من نفس القانون والمحددة بنسبة 10%، و الأمر يتعلق "بالغرامة المحكوم بها على المخالف"، وهذه العبارة تفسر على أنها غرامات جزائية المفروضة في مجال المخالفات والجناح الضريبية وليست المخالفات الجبائية الإدارية.

<sup>1</sup> - أحسن بوسقيعة، المصالحة في المواد الجزائية بوجه عام وفي المادة الجمركية بوجه خاص، دار هومة، 2013، ص 15 .

لكن هذه المادة لم تتعرض إلى المصالحة في حالة ما إذا كانت لها تأثير على الدعوى العمومية أو الجبائية، فمن الأولى أن تتضمنها القوانين الجبائية كوسيلة من وسائل انقضاء الدعوى العمومية، فالمصالحة في الأساس هي وسيلة من وسائل انقضاء الدعوى العمومية في حالة قيام كل من المدعي والمدعى عليه بإجراء التصالح على قيمة المطالبة القائمة بينهما؛ أي هو عقد يرفع النزاع ويقطع الخصومة بين المتصالحين.

وبالتالي، المصالحة تمنح للإدارة أن تحقق غرضها في استفاء الديون الضريبية، وذلك بالتزام المكلف المتهرب بتنفيذ شروط الصلح بمحض إرادته ومن جهة أخرى يترتب عنه تحصيل المبالغ المتهرب منها بسهولة بعيدا عن المنازعات القضائية وطول الإجراءات مع ربح الوقت والجهد والمصاريف. علما أن أسلوب المصالحة يعد من الأساليب المتطورة في الدول المتقدمة لمعالجة مثل هذا النوع من الجرائم، حيث تم تطبيق المصالحة في العديد من دول العالم منها فرنسا<sup>1</sup> التي بدأت العمل به منذ القرن 18 من التشريعات الضريبية والجمركية، وأنه سبب من أسباب انقضاء الدعوى. والملاحظ أن إجراء المصالحة في جميع القوانين التي أجازته جعلته إجراء جوازي لجهة الإدارة، وليس وجوبيا عليها، ولا يجوز أن ترجع الإدارة على أيّ متهم آخر عند إخلال مبرم المصالحة بالتزاماته.

فتكون المصالحة في الجرائم الضريبية بدفع المتهم المبالغ المالية المستحقة للإدارة الجبائية كحقوق ورسوم جبائية كاملة، ويشترط أن تتم بين المتهم والإدارة المختصة، وهو تعبير عن إرادة تنتج آثار قانونية ويهدف إلى انقضاء الخصومة<sup>2</sup>. إذ تعد المصالحة تبعا لذلك اتفاق متبادل جاء نتيجة تفاوض وتنازل بين طرفين غير مشروط<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - طالب نور الشرع، المرجع السابق، ص 201.

<sup>2</sup> - المادة 2 من قانون 02-15 المعدلة للمادة 6 من قانون الإجراءات الجزائية: "كما يجوز أن تنقضي الدعوى العمومية بالمصالحة إذا كان القانون يجيزها صراحة".

<sup>3</sup> - Banque National d'Algérie, op.cit., pp 480-481.

وتجدر الإشارة إلى أن المصالحة الضريبية طرحت إشكالا بخصوص طبيعتها القانونية الذي كان محل خلاف فقهي نظرا لطبيعة النزاع والحقوق المراد التصالح بشأنها.

ولكن قبل معرفة ذلك لابد من معرفة الطبيعة القانونية للصلح الجزائي عموما، إذ بداية لابد من الإشارة إلى وجود خلاف حول الطبيعة القانونية للصلح الجزائي، وحول الفرق بينه وبين الصلح المدني، فحسب المادة 459 من القانون المدني يعد الصلح المدني ذا طبيعة عقدية، ولاشك أن الصلح الجنائي يختلف عن الصلح المدني، فيما يتعلق بطبيعة النزاع، إذ يعد في الصلح المدني مدنيا يدور حول تحقيق مصلحة خاصة، وذلك بخلاف المصالحة الجنائية فهي نظام يترتب عليه انقضاء الدعوى الجزائية التي ترتبط بمصلحة المجتمع، ووقوع الجريمة هو المناسبة الوحيدة لإجرائه، وبالنسبة لشروط الصلح المدني فهي تتوقف على الاتفاق الحر المتبادل بين الطرفين وبكل حرية. فإذا كانت المصالحة الجنائية عموما تعد عملا إجرائيا، لأنه لا يتحقق إلا بعد وقوع الجريمة، ويؤدي إلى انقضاء الخصومة الجنائية، فإنها لا تعد تصرف من التصرفات الخاصة<sup>1</sup>.

وذهب جانب من الفقه إلى تسمية الصلح الجنائي الضريبي بنظام الخضوع الاختياري المعروف في تشريعات كل من سويسرا وهولندا وفرنسا، فطالما يدفع المتهم باختياره مبلغا من النقود، إذا فهو سعى إلى إنهاء الدعوى الجزائية المرفوعة ضده، بخضوعه اختياريًا في أداء ذلك المبلغ. وقال البعض أن نظام الصلح الجنائي الضريبي يتوسط كل من نظام التحكيم ونظام التنفيذ الاختياري المعجل للعقوبة، بمقتضاه تتحول الجريمة الضريبية إلى خطأ إداري فحسب، وبهذا التحول تنقضي الدعوى الجزائية، ومن ثم يمكن القول أن التزام المخالف بدفع مبلغ من المال إلى الإدارة، يدخل تحت عنوان الجزاءات الإدارية<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - طالب نور الشرع، المرجع السابق، ص 202.

<sup>2</sup> - طالب نور الشرع، نفس المرجع، ص 203.

إذا لم يوجد في القوانين الضريبية سندا قانونيا للمصالحة الضريبية، لكن باستقراء المادة 104 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية نستخلص شروطا للإستفادة منها، حتى يتم سحب الشكوى وانقضاء الدعوى العمومية، وتتعلق هذه الشروط بالمخالفة محل المصالحة وشروطا أخرى ترتبط بطرفي العقد.

فلا بد بداية على المتابع بحسب الفقرة الثانية من المادة 104 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، للإستفادة من سحب الشكوى وانقضاء الدعوى العمومية، تسديد المبالغ المستحقة في شكل رزنامة دفع، منحها المشرع للمكلف بالضريبة، نظرا للصعوبات التي تعترضهم أثناء تسديد مستحقاته، وهو ما أكدته المادة 40 من قانون المالية التكميلي لسنة 2015. فيشترط على المكلف بالضريبة قصد تطبيق هذا الإجراء أن يدفع مسبقا مبلغ قدره 50% من المبالغ المستحقة، بعدما كان في قانون المالية لسنة 1998 يقدر بنسبة 20% من المبلغ الكلي للدين الإجمالي. وباقي ما عليهم على مراحل<sup>1</sup>، يتم تصفيته وفقا للشروط التالية:

- مدة 06 أشهر بالنسبة للديون التي لا تفوق 20 ملايين دينار جزائري.
- مدة 12 شهر بالنسبة للديون التي بين 20 و 30 مليون دينار جزائري.
- مدة 18 شهر بالنسبة للديون التي تفوق 30 مليون دينار جزائري.

علاوة على ما سبق تنص المادة 40 من قانون المالية التكميلي<sup>2</sup> لسنة 2015 أن من استفادوا من رزنامة للدفع وذلك بدفع 50% من مبلغ المستحق على ذمتهم، أن يستفيدوا من إجراء سحب الشكوى في إطار تطبيق أحكام المادة 104 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، وتبعاً لذلك يستفيدوا عن طريق تقديمهم لظعن ولائي حسب شروط المادتين 92 و 93 من قانون الإجراءات الجبائية من تخفيض الزيادات المتعلقة بالأعمال التدليسية التي فُرضت عليهم قبل سنة 2012 في مجال الضرائب المباشرة وقبل سنة 2009 في مجال الرسوم على رقم الأعمال.

<sup>1</sup> - المادة 104 مكرر من ق إ ج. ويراجع أيضا فارس السبتي، المرجع السابق، ص 261.

<sup>2</sup> - الأمر رقم 01-15 المتعلق بقانون المالية التكميلي لسنة 2015 ج ر عدد 40، الصادرة بتاريخ 2015/07/23، ص 13.

فبمجرد منح رزنامة الدفع من طرف قابض الضرائب يتم تقديم طلب لتأجيل الدعوى العمومية مرفق بنسخة من هذه الرزنامة إلى وكيل الجمهورية أو إلى قاضي التحقيق أو أمام جهة الحكم المختصة، ويتعين على قضاة النيابة العامة إما توقيف تحريك الدعوى العمومية إذا كانت على مستوى النيابة أو إلتماس التأجيل للفصل في القضية في حالة وجودها أمام قاضي التحقيق أو أمام جهات الحكم. و بالتالي شرط قبول المصالحة هو دفع نصف المبلغ المدين به للخرينة العمومية. فبمجرد منح رزنامة الدفع من طرف قابض الضرائب يتم تقديم طلب لتأجيل الدعوى العمومية مرفق بنسخة من هذه الرزنامة إلى وكيل الجمهورية أو إلى قاضي التحقيق أو أمام جهة الحكم المختصة<sup>1</sup>.

وبذلك يكون المشرع الجبائي بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2015 قد تخلى عن شرط الدفع الكلي للحقوق والغرامات المستحقة، ليصبح الوفاء بنصف الحقوق المدين بها وحصوله على رزنامة للدفع بالحقوق المتبقية، التي متى إلتزم بها كان سببا كافيا لسحب الشكوى ضده، وإنهاء المتابعة بإنقضاء الدعوى العمومية.

لقد أسند المشرع بموجب المادة 104 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية اختصاص القيام بالمصالحة للمدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات، ويكون ذلك وفقا للأجال المحددة فيها بناء على القيمة المالية الواجب تسديدها كحقوق ورسوم جبائية متملص منها والإلتزام التام بها من طرف المكلف أو المتهم محل المتابعة، فالإدارة الجبائية لا تفرض مبلغ المصالحة على المتهم بقرار منها، لأنه من الواجب على المكلف سداد ما في ذمته، وبالتالي فهي أمر جوازي للإدارة الجبائية إلا أنها إذا ما تم الاتفاق على وضع رزنامة المتعهد بها تتوقف الدعوى العمومية المحركة ضده، وهذا بطلب من المدير الولائي للضرائب<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - فارس السبتي، المرجع السابق، ص 261.

<sup>2</sup> - فارس السبتي، نفس المرجع، ص 262.

وتجدر الإشارة إلى أن إغفال المشرع الجزائري للصلح في المادة الجبائية قد حاول أن يستدركه في قانون المالية لسنة 2013 باستحداثه للتخفيض المشروط. الذي يعد من ناحية المبدأ طريقة من طرق الطعن الولائي ويشبه الصلح إلى حد كبير، إلا أنه يختلف عنه من عدة نواحي ك نطاق تطبيق العقوبات وإجراءات إتخاذ هذا التدبير. على عكس المشرع الفرنسي الذي اعتبر الصلح كطريقة من طرق الطعن الولائي بالنسبة للعقوبات والزيادات التي ليس لها الصفة النهائية؛ بمعنى تلك التي لا تكون أجالها قد إنقضت ولا الحصول على حكم قضائي حائز لقوة الشيء المقضي فيه<sup>1</sup>. لكن الملاحظ أن الصلح ينتهي بعقد بين الطرفين غير مشروط، فإن التخفيض المشروط وإن كان عقداً، إلا أن تبليغ مضمونه يكون بقرار، تصدره مديرية الضرائب المختصة إقليمياً بعد إلتزام المكلف بالضريبة بالشروط المتفق عليها في العقد.

بالرغم من تباين المشرع في موقفه للأخذ بالصلح الضريبي، فإنه تعرض لموجة صراع بين اتجاهين أحدهما مؤيد و آخر معارض، فأما الذين أيّدوه فقد بنوا حكمهم على أن الصلح يخفف العبء على كاهل الخصوم من حيث الوقت والتكاليف بإعتباره طريقة ناجعة لإنهاء النزاع بالتراضي وبصورة نهائية، يوفر موارد مالية للخرينة بإتباع إجراءات مبسطة من شأنها تحقيق الغاية المنشودة من العقوبة الجزائية ألا وهي الردع، وتجنب المتهم دخول المحاكم ومواجهة علنية المحاكمة الجزائية وما تلحقه من إنعكاسات سلبية على نشاطه الإقتصادي، يخفف العبء على كاهل القضاء الجزائري الذي يشكو إزدحاما كبيرا<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> -Fiscal 2012, op.cit., n<sup>o</sup> 59870, p1595.

<sup>2</sup> -التوفيق شبشوب، "الصلح في المخالفات الجبائية الجزائرية"، ملتقى القاضي الجبائي ليومي 03 و 04 جانفي 2002، الجمعية التونسية للقانون الجبائي، ص 3. التوفيق شبشوب، "الصلح في المخالفات الجبائية الجزائرية"، ملتقى القاضي الجبائي ليومي 03 و 04 جانفي 2002، الجمعية التونسية للقانون الجبائي. والمنشور على شبكة الانترنت على الموقع التالي: المتصفح يوم 2015/12/09 الساعة 11:35 www.ism-justice.nat.tn/ar/for\_continue/fiscalite.pdf

وأسسوا الذين رفضوا الصلح في المنازعة الضريبية حجتهم على<sup>1</sup> تعارض الصلح مع المبدأ الدستوري القاضي بضرورة الفصل بين السلطة التنفيذية والسلطة القضائية. في حين أن الصلح يسند للإدارة دوري الحكم والخصم في مواجهة المخالف، إقصاءه للضمانات التي تكفلها الإجراءات الجزائية للمخالف خاصة فيما يتعلق بحقوق الدفاع والمحكمة من قبل قاضي محايد ومستقل، كما يمس بمبدأ مساواة المواطنين أمام العقوبة<sup>2</sup>، كما أن موضوع المنازعة الضريبية هو من حيث غايته النهائية تحصيل مبالغ مالية تعتبر ديونا للخزينة العمومية طبقا للرخصة السنوية لتحصيل الصادرة عن السلطة التشريعية سنويا عن طريق قانون المالية عملا بالمقتضيات الدستورية (المادتين 64 و 3/122 من دستور 1996)<sup>3</sup>.

وأن قانون الضرائب المباشرة وكذا الإجراءات الجبائية تكفلا بمختلف جوانب تمكين المكلف بالضريبة من الإستفادة من الظروف الملائمة ذات الصلة بإمكانياته الضريبية، لتسديد ديونه الضريبية، مثل التأجيل القانوني للدفع، والحصول من قابض الضرائب على جدول زمني لتسديد والتخفيض. وهنا يرى عبد العزيز أمقران أن قاضي الضريبة يفصل في المنازعة الضريبية باعتبارها منازعة من منازعات القضاء الكامل، وعليه فإن إجراء محاولة الصلح المنصوص عليه في قانون الاجراءات المدنية والإدارية يطبق في المنازعات الإدارية العامة ولا يطبق في منازعات الضرائب المباشرة لعدم جدواها.

<sup>1</sup> - عبد العزيز أمقران، "عن عرضة رفع الدعوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة"، مجلة مجلس الدولة، العدد الخاص، 2003، ص 17.

<sup>2</sup> - التوفيق شيبوب، المرجع السابق، ص 3.

<sup>3</sup> - وبالتالي لا يمكن لإدارة الضرائب أن تتصلح بما يمس بديون الخزينة العمومية وهو ما ذكرت المديرية العامة للضرائب به أعوانها في تعليماتها المتعلقة بالاجراءات الادارية والقضائية للمنازعات الضريبية ذاهبة إلى أنه وما دامت المسألة تتعلق بمصالح الخزينة العمومية فإنه لا مجال للمصالحة، غير أنه يجب مع ذلك على المصالح الضريبية الاستجابة لاستدعاءات القاضي بدون الإلتزام بأي شيء. عبد العزيز أمقران، نفس المرجع، ص 16.

يبقى في الأخير التنويه بأنه من الوجهة الأخذ بنظام المصالحة على الأقل بالنسبة للجرائم الضريبية، إذ أنها من البدائل الناجعة لإنقضاء الخصومة الجزائية، لأن قانون العقوبات الضريبي يحمي مصلحة الخزينة، والعقوبات المنصوص عليها فيه لم تُشرع لذاتها وإنما لتحقيق الغرض المطلوب منها، فإن أمكن اقتضاء حق الخزينة فلا محل للتمسك بتوقيع العقوبة<sup>1</sup>.

وتأسيسا على ما سبق، يترتب على إبرام المصالحة الضريبية بين الجهة الإدارية المختصة المتمثلة في المدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات حسب الحالة آثارا تنصرف إلى طرفي العقد، وآثار أخرى قد تنصرف للغير، فآثار انعقاد المصالحة الضريبية الموافقة للشروط والمحترمة من قبل طرفي العقد ولاسيما المتابع، وذلك من خلال الإتفاق على دفع المتهم لمبلغ التسوية المقدر بمبلغ 50% من مبلغ الدين الجبائي، إذا لم يتم تحريك بعد الدعوى العمومية، وبالرغم من صبغة النزاع الجزائية؛ يبقى مجرد صورة من النزاع الإداري ولا يعرض على القضاء<sup>2</sup>.

ففي حالة تصفية الدين الجبائي واحترام الشروط المتعلقة بالآجال، وبعد سحب الشكوى بصفة نهائية يتعين اتخاذ الإجراءات القضائية التي تفرض نفسها قانونا بانقضاء الدعوى العمومية<sup>3</sup>. أما في حالة ما إذا كانت الدعوى قد أقيمت، فيترتب على عقد التسوية الصلحية التزام سلطة التحقيق بعدم السير في اجراءات الدعوى، وايقاف تلك الإجراءات في أي مرحلة وصلت إليها<sup>4</sup>. فإذا كانت على مستوى وكيل الجمهورية فإن تحريك الدعوى العمومية يتوقف، وإذا كانت القضية أمام قاضي التحقيق أو جهات الحكم فإنه يُلتمس تأجيل الفصل فيها<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> - طالب نور الشرع، المرجع السابق، ص 211.

<sup>2</sup> - توفيق الشبشوب، المرجع السابق، ص 10.

<sup>3</sup> - فارس السبتي، المرجع السابق، ص 262.

<sup>4</sup> - طالب نور الشرع، نفس المرجع، ص 206.

<sup>5</sup> - فارس السبتي، نفس المرجع، ص 261.



ويترتب عن عدم دفع القسطين المحددين في الرزنامة المتعهد بها بموجب المادة 104 مكرر من قانون الإجراءات الجزائية، مواصلة الدعوى العمومية ضده، وهذا بطلب من المدير الولائي للضرائب أو مدير كبريات المؤسسات. وهو نفس الحكم في حالة رفض الإدارة للصلح بسبب التقاعس أو الوفاء بأحد الشروط الأخرى، فإن القضاء يسترجع دوره كاملا في الفصل في القضية<sup>1</sup>.

ونشير بأن المشرع قد تجاهل وضعية اللجوء للمصالحة في حالة صدور الحكم من قبل الجهة القضائية بالإدانة، وهل يجوز تبعا لذلك القيام بالمصالحة بعد الحكم الحائز لقوة الشيء المقضي فيه؟ لذلك لا بد على المشرع من استدراك ذلك وخاصة بالنسبة للجرائم المعاقب عليها بالعقوبات المالية.

وفيما يخص انصراف المصالحة للغير، فإنه لا ينتفع بها الغير ولا يضار منها. فيقصد بالغير بالنسبة للمصالحة الفاعلين الآخرين والشركاء والمسؤولين المدنيين والمتضامنين، فالأصل أن المصالحة الضريبية تقتصر على الطرف المتصالح مع الإدارة الجبائية وحده، ولا تمتد للفاعلين الآخرين الذين ارتكبوا معه نفس الجرم، فلا يستفيد المشارك ولا المشاركين في حالة التعدد من المصالحة، في حالة تصالح أحد المتهمين المساهمين في الجريمة<sup>2</sup>. ومن جهة أخرى لا ترتب المصالحة ضررا لغير طرفيها، وهذه القاعدة تجد مصدرها في نص المادة 113 من القانون المدني بحيث لا يرتب العقد التزاما في ذمة الغير، ويمكن تبريرها أيضا بالنظر إلى القانون الجزائي، انطلاقا من مبدأ شخصية العقوبة.

وهو ما يؤدي بنا للقول بأن مادام للجريمة الضريبية طبيعة فنية وتقنية وخصوصية لا يفهم تفاصيل أركانها إلا الإدارة الجبائية المتمثلة في أعوانها سواء كانوا في مجال تحديد وعائها أو تصفيته أو تحصيله، فإنه من الضروري وجوب التمسك بالصلح كوسيلة لإنهاء الخصومة الجزائية، مع وضع

<sup>1</sup> - توفيق الشبشوب، المرجع السابق، ص 10.

<sup>2</sup> - فارس السبتي، المرجع السابق، ص 267.

بعض الإستثناءات بالنسبة لبعض الجرائم الضريبية الخاصة كإفشاء السر المهني أو الإعتراض على الضريبة، أو على الأقل ترك الأمر للسلطة التقديرية للإدارة الأدرى بطبيعة وما مدى خطورة الأفعال المشككة للجرمة. وإذا ما فشل الصلح فإنه يمكن اللجوء للقضاء كما هو مكرس في العديد من المجالات كمنازعات القانون الإجتماعي.

### 3- العفو الضريبي

إن العفو الضريبي هو نظام يتم بمقتضاه العفو عن المكلف المتهم من الضريبة، والذي لا تعرف عنه مصلحة الضرائب شيئاً، إلا إذا بادر بالإبلاغ عن وضعه الضريبي خلال مدة معينة حددها القانون، قبل أن تكشف تهره، بقصد توسيع المجتمع الضريبي وتشجيع الممولين على التعامل مع مصلحة الضرائب<sup>1</sup>. ففي حقيقة الأمر يعد العفو الضريبي مصدر للتعرف على قيمة الحقوق الجبائية المدين بها فعلا للخرينة لأنها في المقابل تعفيهم من العقوبات الإدارية والجزائية<sup>2</sup>.

ولقد تبنى المشرع الجزائري هذا النوع من الإعفاء باستحداثه للامتثال الجبائي الإرادي الذي أورده بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2015 في مادته 43 وهو آلية أخرى لتعزيز الثقة في العلاقة الضريبية، الذي يخص المصالحة بخصوص الأموال أو المعاملات من مصدر مشروع، ولا ترتبط بأي فعل يجرمه قانون العقوبات والتشريع المنظم لمكافحة غسل الأموال وتمويل الإرهاب.

تتضمن هذه العملية عدد معتبر من الضمانات القانونية والتقنية التي تقود إلى حرية التصرف في الأموال المودعة لدى البنوك، وتضع الأحكام القانونية المتضمنة<sup>3</sup> في المادة 43 من قانون المالية التكميلي لسنة 2015، على عاتق البنوك جمع ودائع الأشخاص الذين يطلبون بصفة إرادية الإستفادة من برنامج الإمتثال الجبائي الإرادي. وكذا تسوية الوضعية الجبائية من

<sup>1</sup> - عاطف محمد موسى، المرجع السابق، ص381.

<sup>2</sup> - محمد نجيب جادو، المرجع السابق، ص71.

<sup>3</sup> - التعليمات الوزارية رقم 002، المؤرخة في 29 جويلية 2015، تحدد الكيفيات العملية لتنفيذ برنامج الإمتثال الجبائي الإرادي.

خلال تقديم إلزامي للشهادة الجبائية المحررة عند دفع رسم جزائي بمعدل 7%، على تدخل هذه الإجراءات حيز التنفيذ اعتباراً من تاريخ 02 أوت 2015 إلى غاية 31 ديسمبر 2017، لذلك يمكن القول أن المشرع قد تبني عفو ضريبي مشروط.

ويرى جانب من الفقه<sup>1</sup> أن هذا العفو سياسة بناءة للعمل على توسيع الوعاء الضريبي عن طريق إحكام السيطرة على المجتمع الضريبي والحد من ظاهرة التهرب، وإنها ميزة كبرى أعطتها المشرع للمولين المتهربين من دفع الضرائب، وهو تطور شجاع يدل على صدق رغبة المشرع لنهوض بالوعي الضريبي. غير أن جانب آخر منهم<sup>2</sup> يعتبره اعتداء على مبدأ العدالة الضريبية، لأنه فيه اجحاف بالمكلف المنتزم الذي صرح ودفع ما عليه من الحقوق الجبائية، وفي المقابل قام المشرع بمحاباة المكلف المتهرب وأصبح الشرفاء وحدهم هم الذين تحاسبهم مصلحة الضرائب لأن لديها ملفاتهم وأصبح الطلقاء يرحون بأموالهم وثرواتهم، ومن ثم هذا العفو لا يمت للعدالة بصلة، وهو من أولى الحالات التي تقضي على العدالة الضريبية، وتساهم في التهرب من أداء الضرائب.

وعليه، المكلف بالضريبة المخالف لأحكام التشريع الضريبي وبغض النظر عن كونه شخص طبيعي أو معنوي، ومتى ثبت في حقه المخالفة الصريحة يسأل عن كل فعل من شأنه أن يؤدي لعدم الدفع الحقوق المدين بها للخزينة العمومية، وللإدارة الجبائية في سبيل تحصيلها تلجأ لتوقيع عليه عقوبات جبائية صادرة منها تلزمه فيها بالإمتثال لدفع الحقوق الأصلية والعقوبات اللاحقة بها أو حتى رفع شكوى أمام القضاء لطلب هذه الأخيرة، وفي الحالة الأخير تتغير العقوبات من إدارية مالية محضة إلى عقوبات جزائية وجبائية، ومن هذا المنطلق يعد الإلتزام بدفع الحقوق الجبائية الممتنع عن أدائه محمي حماية قانونية وقضائية فهو القصد في النظام العقابي الجبائي وإذا ما تمت تسويته قد يحصل المخالف الجبائي على مصالحة تنهي النزاع أو عفواً في إطار سياسة الدولة الضريبية.

<sup>1</sup> - محمد السيد الجنوري، دور القضاء في تفعيل إيجابيات قانون الضرائب على الدخل 91 لسنة 2005، العفو والتصالح الضريبي، المؤتمر الضريبي العاشر، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، نقلاً عن عاطف محمد موسى، المرجع السابق، ص 381.

<sup>2</sup> - عاطف محمد موسى، المرجع السابق، ص 383.

وفي ختام هذا الباب نخلص لنتيجة مهمة تتعلق بأن الإلتزام الضريبي المنصوص عليه في القانون بمفهوم الواسع، قد تكفل هذا الأخير تحديد مصدره وأنواعه وشروطه وضمائم أدائه، فإن كان واجب على المكلف بالضريبة، فهو ضروري للخزينة العمومية، ولا سيما إذا ما كان يعتمد على موارد الضرائب والرسوم كمورد رئيسية؛ عكس ما هو معمول به في الجزائر. إذا ما احترم المكلف أداء الواجبات المتعلقة بالدفع أو واجب الدفع يعد في وضعية قانونية، لكن التساؤل الذي طرح هل الإخلال بواجب الدفع يترتب عنه المسؤولية؟ وما طبيعتها؟

والنتيجة التي توصلنا إليها أن مسؤولية المكلف بالضريبة تتحدد تبعا لنوع المخالفة، وقد تعتبر في نفس الوقت مخالفة إدارية جنائية أو جريمة ضريبية. لكن خصوصية المادة الجنائية، أوجدت ازدواجية في التعامل مع المخالف، فقد يتابع إداريا وتفرض عليه عقوبات جنائية محضة كالزيادات أو الغرامات، أو نفس المخالف ترفع شكوى ضده لدى النيابة العامة وتحرك الدعوى العمومية ويتابع جزائيا. ويعد هذا خرق لمبدأ المساواة بين المكلفين بالضريبة أمام العقوبة.

ورغم الترسنة القانونية لا تزال ظاهرة عدم دفع الحقوق الجنائية تكلف خزينة الدولة مبالغ طائلة، بحيث يقوم عدد كبير من المكلفين بالتأخر في دفع المستحقات أو عدم دفعها نهائيا، وأمام هشاشة القوانين وانعدام المراقبة عجزت الدولة أمام هذه الظاهرة التي أخذت أبعادا غير مسبوقه ولا يمكن القضاء عليها إلا بإصلاحات جذرية على المستوى المحلي والدولي.

إن المكلف بالضريبة ملزم بأداء جميع الضرائب والرسوم المدين بها؛ معنى ذلك أن الأداء يحدده القانون، ولكن في حد ذاته يستمد شرعيته من الدستور. والقانون إذا ما كان مجحفاً وغير عادل في رسمه للضرائب، هذا لا يعني أن هذه الأخيرة غير دستورية بل فقط غير قانونية أو غير عادلة<sup>1</sup>.

ترتبط فكرة الإلتزام بدفع الضريبة وجميع الحقوق المتعلقة بها بمبدأ العدالة الضريبية، ويتجسد ذلك في أن المكلف إذا ما تواجد في وضعية عدم الدفع استجابة لهذا المبدأ، يخرق أهم القواعد التي تقوم عليها الضريبة ألا وهو عمومية الضريبة، أو خرق قاعدة المساواة في الضريبة أو كما تسمى وحدة الضريبة، وهو الإتجاه الحديث في تحديد مفهوم جديد للعدالة الضريبية.

ليس بالضرورة المكلف الذي لا يلتزم بواجب دفع الضريبة متهرباً من دفعها، بل قد يكون ذلك بسبب استفادته من حكم تشريعي أو تنظيمي؛ بمعنى أن عدم دفعه للضريبة لا يخالف القانون، سواء تعلق الأمر بمرحلة تأسيس الضريبة أو حتى بعد فرضها ودخولها مرحلة التحصيل، ليستفيد في الأخير من إعفاء كلي أو جزئي أو على الأقل تأجيل لدفع ما عليه من الحقوق الجبائية عن الأجل المحدد بموجب القانون.

تبعاً لذلك، يقسم هذا الباب إلى فصلين مستقلين، يعالج الأول وضعية المكلف بالضريبة المستفيد من عدم الدفع في مرحلة الفرض الجبائي، على أن يخصص الفصل الثاني للحالات عدم الدفع في مرحلة التحصيل الضريبي.

<sup>1</sup> - يوسف حاشي، المرجع السابق، ص 439.

## الفصل الأول: الإمتناع عن الدفع المبرر المرتبط بفرض الضريبة

يجب على المكلف بالضريبة أن يسعى دائما في إطار علاقته الضريبية الإلتزام بالدفع، لكن إذا ما منحت له إجازة لعدم الدفع، فإنه يكون سباق للإستفادة منها سواء بطريقة مباشرة من قبل الدولة كالتحفيزات الجبائية أو بطريقة غير مباشرة كمحاولاته لعدم الدفع في حالتي نقل العبء الضريبي أو عدم نقله للغير.

وهنا قد تنتهج الدولة سياسة التحفيزات الضريبية لإعفائه من دفع ما عليه من حقوق أو أن وضعيته تصطدم بإشكالات جبائية كعدم التوازن بين التنسيق والمنافسة الضريبة. وحظي بالمكلف أن يجتهد دائما في الحصول على فرص لتقليل من حالات إلتزامه بالضريبة، وما يبقى على الدول إلا الإجتهد من جهتها للمحافظة على الوعاء والحصيلة الضريبية لها وعدم الإضرار بمصالح الغير، و التعاون على مكافحة المتهربين على الصعيد الدولي.

وللتفصيل أكثر في هذه الوضعية يقسم هذا الفصل إلى مبحثين يتم التطرق في الأول منه للإمتناع عن الدفع المقصود قانونا والثاني للإمتناع عن الدفع في حالة غياب التنسيق الضريبي والمنافسة الضريبية.

## المبحث الأول: الإمتناع عن الدفع المشروع قانوناً

تمارس الدولة عن طريق أدوات السياسة الاقتصادية دوراً محورياً بصدده تحفيز النشاط الخاص نحو المجالات المحققة للصالح القومي، لذلك تعتمد للإهتمام بتخطيط السياسة الضريبية وتوجيهها في إطار سياسة ضريبية تحفيزية نشطة وفعالة التي ينتهجها المشرع باستخدام التحفيزات الضريبية<sup>1</sup>. فالإمتناع عن الدفع المقصود الراجع لإرادة الدولة شكل نظام التحفيزات الجبائية، التي هي عبارة عن إعفاء المكلف من الوفاء بالضرائب. لكن الإعفاء من الضريبة ليس غاية في حد ذاته، وإنما يعد وسيلة لتحقيق أهداف معينة.

كما قد يجتهد المكلف بالضريبة، ويعفي نفسه من الدفع في إطار مشروع وموافق للقانون، ولا يتحمل تبعاً لذلك أية مسؤولية جبائية أو إدارية وحتى جزائية، وتدعى هذه الحالة بالتجنب الضريبي.

وعليه، إمتناع المكلف بالضريبة عن دفع ما عليه من الحقوق الجبائية، قد أفرزه النظام الضريبي لأي دولة، فالتحفيز الجبائي والتجنب الضريبي ما هما إلا وسيلة لتدخل الدولة في النشاط الإقتصادي قصد الوصول لأهداف معينة<sup>2</sup> أنجر عنه عدم الدفع المبرر قانوناً.

مما تتطلب دراسة الوضعيتين في مطلبين مستقلين، يخصص الأول للتحفيز الجبائي، وأما الثاني فيعالج التجنب الضريبي.

<sup>1</sup> - محمد نجيب جادو، المرجع السابق، ص160.

<sup>2</sup> - شيماء فارس محمد الجبر، الوسائل الضريبية لحماية البيئة-دراسة قانونية مقارنة-، دار الحامد، الأردن، 2015، ص112.

## المطلب الأول: التحفيز الجبائي

قد يستفيد المكلف بالضريبة من التحفيزات الجبائية في إطار السياسة التي تنتهجها الدول على الصعيد الإقتصادي والمالي، فهي تسهيلات أو مساعدات جبائية، إذ تقوم الدولة بإعفائه من دفع الحقوق الجبائية، سواء استفاد من إعفاءات أو تخفيضات في الضريبة.

وهنا يجب التأكيد على المساواة التي على أساسها تقرر التحفيزات بقواعد عامة ومجردة دون الإرتكاز على أساس فردي أو تمييز فئوي أو طائفي، فإنه يجب أن يتمتع بالإعفاء كل من تجمعهم ظروف إقتصادية وإجتماعية متماثلة، وأن ذلك لا يتحقق إلا بقواعد عامة ومجردة<sup>1</sup>. فمن الناحية الظاهرية يُعد التحفيز الجبائي خرقاً صريحاً لمبادئ العدالة الضريبية، ولا سيما قاعدة عمومية الضريبة. وبموجبه يستفيد المكلفين شخصياً أو دخولهم من إمتياز عدم الدفع، يحول دون متابعتهم من قبل الإدارة الجبائية.

فإن اعتبر التحفيز الجبائي وضعية مشروعة للمكلف بالضريبة، فإنه مرهون بمدى احترامه للشروط والقيود الواجب احترامها، وإلا عدّ في حالة مخالفة القانون الضريبي. ومن أجل فهم المقصود بالتحفيز الجبائي وعلاقته بالعدالة الضريبية، يجب أولاً إعطاء تعريف للتحفيز الجبائي (الفرع الأول) ومن ثم بيان أشكاله (الفرع الثاني).

<sup>1</sup> - عاطف محمد موسى، المرجع السابق، ص 144.



### الفرع الأول: تعريف التحفيز الجبائي

إن التحفيزات الجبائية هي أحد الصور الضريبية المقصودة تشريعياً، تعفي بموجبها المكلفين من الدفع في مرحلة فرض الضريبة أو حتى قبل مخاطبة الأشخاص كمكلفين بها، تتمثل في الأساليب والطرق المغرية التي تتخذها السياسة الإقتصادية في نطاق التنمية للنهوض بقطاع معين<sup>1</sup>.

أما سياسة التحفيز الضريبي فيقصد بها مجموعة من الإجراءات ذات طابع تحفيزي تتخذه الدولة لصالح فئة من الأعوان الإقتصاديين لعرض توجيه نشاطهم نحو القطاعات والمناطق المراد تشجيعها، و فن السياسة العامة التي تنتهجها الدولة. فالتحفيزات هي أحد أهم طرق عدم دفع الحقوق الجبائية التي نص عليها مشرع صراحة في مختلف القوانين الجبائية، وهو استثناء صريح ومباشر لبعض المداخل والأشخاص من دفعها.

وللتعرف على التحفيز الجبائي يستوجب تحديد المقصود به، مع بيان نظام الإعفاءات والتخفيضات المنصوص عليها في هذا الإطار.

### أولاً: المقصود بالتحفيز الجبائي وخصائصه

لقد أورد الفقه للحوافز أو التحفيزات الجبائية عدة تعاريف تكاد تتفق في المضمون وإن اختلفت في الألفاظ، فهناك من يستعمل التحفيز أو الحوافز أو التحريض أو التسهيلات أو المزايا أو الإمتيازات للدلالة عليها، ومن هذه التعاريف:

"استخدام الضرائب لتحفيز الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين لإتباع سلوك معين أو نشاط اقتصادي معين لتحقيق أهداف الدولة"<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - محمد هو و منور أوسرير، المرجع السابق، ص 215.

<sup>2</sup> - محمد نجيب جادو، المرجع السابق، ص 160.

واعتبرها البعض: " مساعدات مالية غير مباشرة ، تمنح لبعض الأعوان الإقتصاديين الملتزمين بمعايير وشروط معينة تحدد في قانون الإستثمار"<sup>1</sup>.

ويمكن تعريفها: "بمزايا مالية تقدمها الدولة وفق نص تشريعي للأشخاص لتحقق من خلالها عدة أهداف"<sup>2</sup>.

وعرفت أيضا: " كمجموعة تسهيلات تقرها السياسة الضريبية في إطار الإختيارات الإيديولوجية والتنموية لتعبئة الطاقات المادية والبشرية في اتجاه تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية"<sup>3</sup>.

ومن خلال التعريفات السابقة يتبين أن التحفيزات الضريبية هي حرمان الدولة أو الخزينة من جزء من مواردها، كما أنها تخالف مبدأ العمومية، لأنها تجعل بعض المكلفين في مركز مختلف عن البعض الآخر، وبذلك تكون مخالفة لمبدأ المساواة والعدالة تحقيقا لأغراض محددة مسبقا.

غير أنّ الواقع الإقتصادي والإجتماعي والسياسي والثقافي لأي دولة يعتبر التحفيزات الجبائية وسيلة لإقرار العدالة الضريبية، ومن ثم العدالة الإجتماعية<sup>4</sup>. فتقرر الدول إعفاءات وتخفيضات ضريبية مختلفة في نطاق سريان الضرائب على الأشخاص أو على الأموال<sup>5</sup>، إذ تذهب معظم التشريعات إلى وضع نصوص تشريعية تمنح من خلالها الإعفاء الضريبي حسب الظروف

<sup>1</sup> - نصيرة بوعون بجاوي، المرجع السابق، ص 80.

<sup>2</sup> - شيماء فارس محمد الجبر، المرجع السابق، ص 107.

<sup>3</sup> - محمد هو ومنور أوسرير، المرجع السابق، ص 215.

<sup>4</sup> - يقصد بالعدالة الإجتماعية ضمان حد أدنى من المعيشة للمواطنين، وتحقيق تكافؤ الفرص أمامهم، وتقليل التفاوت في ثروات والدخول، ومراعاة أن يكون ما يتحمله المواطن من تضحيات في سبيل المساهمة في الأعباء المالية، متماشيا مع مبدأ القدرة على الدفع؛ أي توزيع عادل لعبء الضريبة. في هذا المعنى يراجع عاطف محمد موسى، المرجع السابق، ص 84.

<sup>5</sup> - عبد الباسط علي جاسم الجحيشي، الإعفاءات من ضريبة الدخل، ط1، دار الحامد، الأردن، 2008، ص 41.

والإعتبرات الإقتصادية والسياسية والإجتماعية والبيئية، فسلطة الإدارة ليست تقديرية بل هي مقيدة في منح الإعفاء، فلا يصدر إلا بقانون تكريسا للمبادئ الدستورية<sup>1</sup>.

فكل إعفاء يعتبر إستثناء ويجب تفسيره بصورة ضيقة وحصرية<sup>2</sup>. كما تشكل التحفيزات الضريبية أحد الأدوات الضريبية والمالية لتشجيع الإستثمارات المحلية والأجنبية والتأثير عليها، وتوجيهها في الإتجاه الذي يتفق مع السياسة الإقتصادية والإجتماعية للدولة. إذ هي تحفيزات تصاحب المشروع الإستثماري في مرحلتي الإنجاز وحتى الإستغلال في مناطق غير مصنفة أو حتى في مناطق مدعمة<sup>3</sup>.

وبالتالي، تعد سلاحا ذو حدين، لها إيجابياتها المتمثلة في تشجيع الإستثمار أو الإنتاج في قطاعات اقتصادية معينة لتحقيق التنمية الإقتصادية، ولها من الدوافع القوية والهادفة تجعلها أكثر من ضرورة لوجودها بالرغم من مخالفتها لمبدأ العمومية<sup>4</sup>، وقد يكون لها أثر الحد من نمو سريع غير مرغوب فيه لقطاع من القطاعات الإنتاجية، ترى السلطات العمومية زيادة إنتاجها آثار مضرّة بصحة الإقتصاد الوطني<sup>5</sup>. ولها من الأضرار ما يجعلها تتسبب في ضيق الأوعية الضريبية وانخفاض الحصيلة الضريبية، وتفتح المجال لممارسات الفساد والتهرب الضريبي. ومن هنا يتطلب نجاح تطبيق نظم التحفيزات الضريبية بأنواعها إحكام الرقابة عليها وترشيد منحها للإستفادة منها<sup>6</sup>. لأن عدم الإستخدام الأمثل يترتب عليه تبديد الإنفاق الحكومي الحكمي من خلال نقص الضريبة<sup>7</sup>.

<sup>1</sup> - المادة 78 من الدستور.

<sup>2</sup> - مصطفى رشدي شبيحة، التشريع الضريبي (ضرائب الدخل)، الدار الجامعية، 1986 بيروت، لبنان، ص 95.

<sup>3</sup> - للمزيد من التفاصيل لا بد من الرجوع للقانون رقم 16-19 المتعلق بترقية الإستثمار الصادر بتاريخ 3 أوت 2016، ج ر عدد 46، الصادرة بتاريخ 3 أوت 2016.

<sup>4</sup> - عاطف محمد موسى، المرجع السابق، ص 215.

<sup>5</sup> - محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، المرجع السابق، ص 34.

<sup>6</sup> - محمد عماد عبد الوهاب السنباطي، المرجع السابق، ص 232.

<sup>7</sup> - محمد نجيب جادو، المرجع السابق، ص 161.

ونستنتج مما سبق خصائص التحفيز الجبائي:

- أنه منصوص عليه في التشريعات، فإن كان الأصل هو فرض الضرائب يكون بموجب القانون فمن باب أولى تعديلها أو الإعفاء منها يكون بموجب نص قانوني من نفس الدرجة على الأقل<sup>1</sup>.
- أنه عملية تكتسي الطابع الإختياري وتتصف بعدم الجزاء، إذا يمكن للمستثمرين الإمتناع عن القيام بالإستثمار أو إتمام الصفقة دون التعرض إلى أية عقوبات.
- تستهدف فئة معينة من المكلفين الذين يستفيدون من تشجيعات وتسهيلات تعتبر تضحية من قبل الدولة للوصول إلى الأهداف الموضوعية.
- من أهم صورها الإعفاءات الضريبية و التخفيضات في سعر الضريبة .
- تحقق أهداف مختلفة تتنوع بين الإقتصادية أو الإجتماعية أو السياسية أو البيئية تحددها الدولة.

### ثانيا: أسباب إنتهاج سياسة التحفيز الجبائي

يقرر النظام الضريبي إعفاءات لبعض الأفراد أو الفئات من واجب دفع الضريبة لأسباب يقدرها، تتعدد بغية تحقيق أهداف محددة لتتخذ شكل أسباب إجتماعية أو أسباب إقتصادية أو حتى دولية.

#### 1- الأسباب الإجتماعية

تعتبر الأسباب الإجتماعية من أكثر الدوافع التي تخلق التحفيزات الجبائية، والتي كثيرا ما أكدت ضرورة مراعاتها بغية تحقيق أغراض وأهداف مفيدة للمجتمع. لذا فإن الغرض منها الإستجابة لعدة عوامل تتعلق بالمجتمع، لأنه يعمل من خلال أفراد، وما يشكلون من تنظيمات إجتماعية، فطبعيا أن توجه إما للأفراد أو لهيئات التي يقيمها الأفراد من أجل السير قدما بأهداف ذلك المجتمع.

<sup>1</sup> - إكرامي بسيوني عبد الحي خطاب، المرجع السابق، ص74.

لذلك يقرر المشرع إعفاء للأشخاص والهيئات التي تقوم بنشاط لا يهدف للربح<sup>1</sup>؛ كالبنائيات المخصصة للقيام بالشعائر الدينية أو أملاك الوقف العمومية المتكون من ملكيات مبنية بالنسبة الرسم على النشاط المهني، أو تقرر لمصلحة الأفراد التي تتمثل هذه الإعفاءات في الرواتب والأجور والمخصصات عند الوفاة والإكراميات التشجيعية والتأليف أو الترجمة والأرباح العقارية<sup>2</sup>. وكذا السكنات الإجتماعية التابعة للقطاع العام المخصص للكراء<sup>3</sup>.

بل إن بعض التشريعات الضريبية تقدم إعفاءات جزئية أو كلية للمكلفين لأسباب إجتماعية محضة؛ وهناك عدة أمثلة للإعفاءات التي قررت لأهداف إجتماعية، كاللجوء إلى مثل هذه الإعفاءات لفائدة ذوي الإحتياجات الخاصة، وأصحاب المداخل المتدنية بهدف الحفاظ على مستوى انفاق ورفاهية معينة<sup>4</sup>، وإعفاء الحد الأدنى من الدخل أو الثروة حرصاً على مستوى ضروري للمعيشة، وحفاظاً على كيان الأفراد ومراعاة للطبقات الفقيرة.

وقد تباينت التشريعات في كيفية معاملتها لهذا الحد الأدنى، فدرج بعضها على قصر هذا الإعفاء على صغار المكلفين وحرّم منه كبارهم، فلا يخضع المكلف إلا إذا تتجاوز وعاءه حداً معيناً، وأن يحرم من هذا الإعفاء متى ارتفعت قدرته عنه أو تجاوزت ضعفه. بينما عمّمت بعض التشريعات هذا الإعفاء لضرائب معينة. ومن الواضح اختلاف هذا الحد الأدنى باختلاف الزمان والمكان، وتراعي العديد من التشريعات الأعباء العائلية للتخفيف من عبء الضرائب على المتزوجين، والذين يعولون أولاداً بل لا يقتصر بعضها على الزوجة والأولاد، بل يشمل من يعولهم من أهله في حدود معينة حرصاً على الوصول إلى مقدرة التكلفة الحقيقية.

<sup>1</sup> - عبد الباسط على جاسم الجحيشي، الإعفاءات من ضريبة الدخل، المرجع السابق، ص 49.

<sup>2</sup> - المادة 5-1 من ق ض م: " يعفى من الضريبة على الدخل الإجمالي: الأشخاص الذين يساوي دخلهم الإجمالي السنوي الصافي أو يقل عن

الحد الأدنى للإخضاع الجبائي المنصوص عليه في جدول الضريبة على الدخل الإجمالي".

<sup>3</sup> - تعفى من الرسم العقاري بموجب الفقرة 5 من المادة 252 من ق ض م.

<sup>4</sup> - نصيرة بوعون يحيوي، المرجع السابق، ص 81.

وتتعدد أساليب التشريعات المختلفة لذلك، فقد يقرر حد أدنى للمعيشة لكل معال ومع وضع حد أقصى أو بإخضاع الإيراد بسعر منخفض، أو بخفض مقدار الضريبة بنسبة معينة لكل معال، أو بتطبيق نظام يمكن من تخفيض درجة التصاعد<sup>1</sup>، والتي تتخذ إما صورة التصاعدية الإجمالية أو التصاعدية بالشرائح.

فأما التصاعدية الإجمالية فتعتمد على تقسيم المكلفين بالضريبة إلى شرائح وفقا لمستوى دخولهم، مثلا يطبق على كل شريحة معدل ضريبة واحد يكون تناسبيا لكل شريحة من الشرائح بالنظر إلى إجمالي دخل المكلف بالضريبة<sup>2</sup>، وأما التصاعدية بالشرائح فيقسم بموجبها المكلفين بالضريبة إلى عدة شرائح أو أجزاء، بحيث يفرض على كل شريحة ضريبة معينة بمعدل معين، ويرتفع المعدل بارتفاع الشرائح إلى أعلى<sup>3</sup>، وينظر في هذه الوسيلة إلى تقسيم الدخل إلى شرائح، لا الدخل الإجمالي، وفي الأخير يخضع الدخل لعدة معدلات وفقا لما يحتويه من شرائح<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - عبد الباسط علي جاسم الجحيشي، الإعفاءات من ضريبة الدخل، المرجع السابق، ص 88.

<sup>2</sup> - فرضا أن شخصين أحدهما تحصل على دخل 359.000 دج والثاني تحصل على 370.000 دج ومثلا الدخول التي بين 120.000 دج إلى 360.000 دج تخضع لنسبة 20% وأما إذا كان الدخل بين 360.001 دج إلى 1.440.000 دج تكون النسبة 30% وإذا تجاوز 1.440.000 دج فإن النسبة تكون في حدود 35%. فحسب هذه الطريقة يخضع الأول لضريبة مقدارها 20% مضروب في دخله الإجمالي والثاني دخله في 30% وبالتالي الفرق بين الدخلين 11.000 دج ولكن الفرق بين الضريبتين 39200 دج.

فإن كانت التصاعدية الإجمالية تهدف للتخفيف على الطبقات فهي تخلق عدم المساواة بين المكلفين وتخرق العدالة الضريبية.  
<sup>3</sup> - في نفس المثال الخاص بالتصاعدية الإجمالية دخل المكلف الأول 359000 دج

• لا يتجاوز 120.000 دج  $\times 0\% = 0$  دج

• من 120.001 إلى 359.000 دج  $\times 20\% = 47799.80$  دج

• وبالتالي  $47799.80 + 0 = 47999.80$  دج

وبالنسبة للمكلف الثاني الذي دخله 370000 دج فيلتزم بدفع:

• لا يتجاوز 120.000 دج  $\times 0\% = 0$  دج

• من 120.001 إلى 360.000 دج  $\times 20\% = 47999.80$  دج

• من 360.001 إلى 370.000 دج  $\times 30\% = 2999.70$  دج

وبالتالي هذا المكلف يدفع  $47999.80 + 2999.70 = 50999.5$  دج

وفي الأخير الفرق بين الضريبتين هو 3199.70 دج مقابل فرق في الدخل 11.000 دج عوض 39200 دج كنتيجة للتصاعدية الإجمالية.

<sup>4</sup> - محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، المرجع السابق، ص 84-85.

## 2- الأسباب الاقتصادية

لم تعد الضريبة كما كانت عليها سابقا أداة أو مصدر للتمويل في ظل النظرية المالية التقليدية، بل صار لها أهداف أخرى غير مالية؛ منها تشجيع بعض فروع الصناعة أو تشجيع الإستثمار في قطاع معين عن طريق منح إعفاءات أو أي امتياز آخر تحقيقا لبعض الأهداف الاقتصادية سواء بطريقة جزئية أو كلية بالنسبة لكل الضرائب أو بعضها لفترة حالية أو مستقبلية.

وإن أمكن الإسترشاد في تحديد الإعفاء بمسئوى النشاط الإقتصادي ودرجة التقدم ومقدار دخول الأفراد والمستوى العام للأسعار، واحتياجات الدولة إلى المال. تستطيع الدولة عن طريق هذه الإعفاءات حث رؤوس الأموال الوطنية أو جذب رؤوس الأموال الأجنبية على الدخول في مشروعات ضرورية، لتزايد معدلات التنمية الاقتصادية وتشجيع قطاعات معينة من النشاط الإقتصادي دون غيرها<sup>1</sup>.

وتتنوع هذه الإعفاءات بعدد من الدخول كالدخل الزراعي ومربي الحيوانات والدخل من الفوائد عن الودائع في المصارف وأرباح دخولات مؤسسات ودخل المخازن والأفران. ويخص بعض النشاطات التي تكتسي أهمية بالغة ضمن السياسة التنموية المنتهجة، فمثلا إعفاء الإستثمارات الموجهة للقطاع الفلاحي والمجال التصديري<sup>2</sup>، فإنه يتم الإعفاء من الضريبة القيمة المضافة بالنسبة للسلع والخدمات الداخلة في إنجاز مشروع استثماري سواء محلية كانت أو مستوردة، حينما تدخل هذه السلع في إنجاز عمليات خاضعة للضريبة على القيمة المضافة والإعفاء من رسوم نقل الملكية العقارية اللازمة لإنجاز مشروع استثماري، وكذا الإعفاء من ضريبة الأرباح وضريبة النشاط المهني في حالة تصدير منتجات المشروع الإستثماري<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - عبد الباسط علي جاسم الجحيشي، الإعفاءات من ضريبة الدخل، المرجع السابق، ص 87.

<sup>2</sup> - بموجب المادتين 1 و2 من قانون الإستثمار في الجزائر.

<sup>3</sup> - نصيرة بوعون يحياوي، المرجع السابق، ص 82.

## 3- الأسباب الدولية

يعنى المبعوثون الدبلوماسيون من الضرائب والرسوم باعتبارهم ممثلين لدولتهم. وقد استقر العرف الدولي منذ فترة طويلة على إعفاء البعثات الدبلوماسية والقنصلية وإعفاء الموظفين الدبلوماسيين. وقد بقيت هذه الإعفاءات تقوم على أساس المحاملات الدولية، ولم تكتسب صفة القاعدة القانونية الدولية، إلا بعد وضع اتفاقية فيينا عام 1961<sup>1</sup>.

وهو ما تبناه المشرع الجزائري في الفقرة الثانية من نص المادة 5 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أن: " يعنى من الضريبة على الدخل الإجمالي: ... السفراء والأعوان الدبلوماسيون والقناصل والأعوان القنصليين من جنسية أجنبية عندما تمنح البلدان التي يمثلها نفس الإمتيازات للأعوان الدبلوماسيين والقنصليين الجزائريين، " وأكدت المادة 68 من نفس القانون على نفس الحكم: " يعنى من الضريبة: ... من الأشخاص من جنسية أجنبية الذين يعملون في الجزائر في إطار مساعدة بدون مقابل منصوص عليها في إتفاق دولي "، وهو نفس الحكم الذي تبناه المشرع الفرنسي في نص المادة 5 من القانون العام للضرائب<sup>2</sup>.

يتضح أن تقرير الإعفاءات لإعتبارات دولية سببه أن هؤلاء الأشخاص لا يقيمون في الدولة التي يؤدون واجباتهم فيها. وإنما تعتبر إقامتهم في أرض الدولة التي يمثلونها. كما أن عملهم لا يتضمن السعي نحو تحقيق الربح، وإنما يقتصر على توثيق الروابط السياسية والعلاقات بين الدول، وحل الخلافات بأسلوب سلمي عن طريق المفاوضات. حتى أن البعض يرى بأن هذا الإعفاء يستحق دون الحاجة إلى نص تشريعي، ولا يشترط لسريانه إلا وجوب المقابلة بالمثل. وقد

<sup>1</sup> - عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، العدالة الضريبية، المرجع السابق، ص 89.

<sup>2</sup> - Art. 5 du CGI: « 3° Les ambassadeurs et agents diplomatiques, les consuls et agents consulaires de nationalité étrangère, mais seulement dans la mesure où les pays qu'ils représentent concèdent des avantages analogues aux agents diplomatiques et consulaires français ».



عملت غالبية الدول بهذا العرف في الوقت الحاضر فأعفت من الضريبة جميع السفراء والوزراء المفوضين والقائمين بالأعمال التابعين للدول الأخرى<sup>1</sup>.

### ثالثاً: التحفيز الجبائي وسيلة لتحقيق العدالة الضريبية

يعد العدل مفهوم جذاب، إذ أنه مطلب الناس جميعاً وأساس كل حكيم صالح، ومنذ القدم تتطلع البشرية إليه وتجاهد من أجله، ومن أجل ذلك تتأكد أولوية العدل وأسبقيته على كل القيم والمثل خاصة فيما يتعلق بالدولة والنظم الإجتماعية، والمشكلة الأساسية هي في تحديد مدلول العدالة<sup>2</sup>، التي تقوم على مفهوم أخلاقي يقوم على الحق والعقلانية والقانون والإنصاف، وفي نفس الوقت نسبي يتوقف على القيم السائدة سياسية كانت أم إقتصادية، تتغير حسب الزمان والمكان، مما يجعل من الصعب تعريفها والوصول إليها بطريقة مطلقة<sup>3</sup>.

فإذا كانت مشتقة من العدل، والمقصود به لغوياً أنه ما قام في النفس واستقامت عليه، كما قيل أنه لزوم الوسط واجتناب الإفراط والتفريط<sup>4</sup>. وتعد العدالة من السمات الرئيسية في أي مجتمع، حيث تهدف العدالة الإجتماعية إلى إزالة الفوارق الإقتصادية الكبيرة بين طبقات المجتمع وإعادة توزيع الدخل القومي، وتكافؤ الفرص بين المواطنين.

فكان المشرع سخياً بشأن منح الكثير من الإعفاءات الضريبية في العديد من التشريعات الضريبية لدول كثيرة معاصرة، والتي تعد في حقيقتها تنازلات ضريبية من قبل المشرع لصالح

<sup>1</sup> - عبد الباسط علي حاسم المحيشي، الإعفاءات من ضريبة الدخل، المرجع السابق، ص 122.

<sup>2</sup> - عاطف محمد موسى، المرجع السابق، ص 59.

<sup>3</sup> - يونس أحمد البطريق، عبد الكريم صادق بركات وحامد عبد المجيد دراز، المرجع السابق، ص 29.

<sup>4</sup> - ابن منظور، لسان العرب المخطط، م ج 2، دار لسان العرب، بيروت، بدون تاريخ نشر، ص 522.

المستثمرين الوطنيين والأجانب<sup>1</sup>. سواء أقرها في قانون الضرائب أو القوانين ذات الصلة كقانون الإستثمار مثلا في الجزائر.

## 1- محاولات تعريف العدالة الضريبية

تعد العدالة معيار ذاتي غامض ونسبي وقابل للتغيير والتعديل وفقا لآراء الكاتب والزمان والمكان الذي يكتب فيه<sup>2</sup>، وإن مفهوم العدالة الضريبية أصبح حديثا يشق من مبدأ المساواة أمام الضريبة التي تفترض عموميتها ومعاملة المكلف وفق مقدرته على الدفع<sup>3</sup>؛ بمعنى أن يقوم كل فرد بالمساهمة في التكاليف والأعباء العامة للدولة طبقا لمقدرته التكليفية؛ بمعنى أن الإلتزام بدفع الضرائب يجب أن يقوم على مبدأ القدرة على الدفع، مما مفاده وجوب معاملة المكلفين بالضريبة المتساوون في المراكز المالية والاجتماعية معاملة واحدة<sup>4</sup>.

كما يقصد بمبدأ العدالة الضريبية أيضا، أن يوزع العبء المالي العام على أفراد المجتمع، وذلك كل حسب قدرته؛ بحيث أن العدالة الضريبية لا تعني أن كل الأشخاص يدفعون نفس القسط من الضريبة، وهذا يتطلب من النظام الضريبي أن يلاءم بين الضريبة، نوع وعائها، وتقدير الإعفاءات للحالات الاجتماعية. ويشير آدم سميث في هذا الصدد إلى أنه يجب أن يساهم رعايا كل دولة في نفقات الحكومة بحسب مقدرتهم النسبية بقدر الإمكان، أي نسبة الدخل الذي يتمتعون به في ظل حماية الدولة<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> - محمد نجيب جادو، المرجع السابق، ص 378.

<sup>2</sup> - يونس أحمد البطريق، عبد الكريم صادق بركات وحامد عبد المجيد دراز حامد دراز، النظم الضريبية المرجع السابق، ص 73.

<sup>3</sup> - يوجد مفهومان للعدالة الضريبة أحدهما أفقي: والذي يعني معاملة الأفراد ذوو الدخول المماثلة، والظروف الاقتصادية المتشابهة معاملة ضريبية متساوية، أما الثاني عمودي والمقصود به معاملة الأفراد ذوي الظروف الاقتصادية المختلفة معاملة ضريبية مختلفة عن طريق تحميل الأغنياء حصة أكبر في تحويل النفقات العامة. وللمزيد من التفاصيل يراجع في هذا عبد الباسط علي حاسم الزبيدي، العدالة الضريبية، المرجع السابق، ص 22.

<sup>4</sup> - محمد عماد عبد الوهاب السنباطي، المرجع السابق، ص 50.

<sup>5</sup> - رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، المرجع السابق، ص 81.

فيمكن أن ينظر للعدالة الضريبية من زاويتين، الأولى المعاملة الضريبية للأفراد ذو الظروف المتشابهة والثانية المعاملة النسبية للأفراد ذو الظروف غير المتشابهة. فبالنسبة للزاوية الأولى فإن القاعدة هي معاملة متساوية للأفراد المتساويين؛ بمعنى ذوي الظروف المماثلة يجب أن يخضعوا لضرائب مماثلة وتلك قاعدة متفق عليها، أما وجه الخلاف فهو حول معنى الظروف المتماثلة. وبالنسبة للزاوية الثانية فالأمر أكثر صعوبة، والقاعدة المتفق عليها هي أن الأفراد الذين في وضع أفضل يجب أن يدفعوا مزيدا من الضرائب، والخلاف هنا أيضا حول معنى ومكونات اصطلاح الموضع الأفضل<sup>1</sup>.

ويسيطر أسلوبان على الأذهان عند معالجة العدالة الضريبية، وهما بديلان لتعريف الظروف المتشابهة من ناحية ولوضع أساسا مناسب لقياس الاختلاف في الظروف ولتحديد المعاملة للأفراد غير المتماثلين في الظروف من ناحية أخرى، الأسلوب الأول هو تطبيق مبدأ المنفعة ويقضي بأن العدالة تعني تماثل المعاملة الضريبية للأفراد الذين يحصلون على منافع متماثلة من النشاط الحكومي، مع تعديل الضرائب على الأفراد الذين يحصلون على منافع متفاوتة، والأسلوب الثاني هو تطبيق قاعدة القدرة على الدفع، والتي تعني المعاملة الضريبية المتكافئة للأفراد ذوي الأوضاع الإقتصادية المتماثلة مع تعديل الضرائب بالنسبة للأفراد عند اختلاف أوضاعهم الإقتصادية<sup>2</sup>.

## 2- تطور مفهوم العدالة الضريبية في الفقه المالي

إن العدالة الضريبية المبنية على فكرة وجوب توزيع العبء الضريبي على الأفراد توزيعا عادلا، لم تنشأ على نسق واحد، بل تطورت تبعا لتطور الفكر المالي التقليدي وتبعه فيما بعد الفكر الحديث.

<sup>1</sup> - حمدي أحمد العناني، إقتصاديات المالية العامة في ظل نظم المشروعات الخاصة، الدار المصرية اللبنانية، القاهرة، 1987، ص 147.

<sup>2</sup> - حمدي أحمد العناني، نفس المرجع، ص 148.

## أ- العدالة الضريبية في ظل الفقه المالي التقليدي

تدين هذه الفكرة في وجودها إلى فكر القرن الثامن عشر<sup>1</sup>. بحيث كان النظام الضريبي في جميع الدول الأوروبية يعتمد على أفراد طبقة الشعب، فكانوا وحدهم يتحملون العبء الضريبي، بينما لا يتحمل الأشراف والنبلاء ورجال الدين من عبء الضريبة شيئاً، وانتهى هذا النظام بقيام الثورة الفرنسية عام 1789، التي نادى بمبدأ المساواة في تحمل الأعباء الضريبية، أي تحقيق المساواة بين جميع أفراد الشعب في تحمل العبء الضريبي، وفي مصر على سبيل المثال في فترات الإحتلال الأجنبي، كان هناك ما يعرف بالإمتيازات الأجنبية، حيث كان الأجانب المحتلون للبلاد معفيين تماماً من أداء الضرائب، وتحملها المصريون إلى أن تم إلغاء الإمتيازات الأجنبية<sup>2</sup>.

ظهر بعدها مفهوم الضريبة النسبية في القرن التاسع عشر، حيث رأى الإقتصاديون أن تحقيق العدالة في تناسب مقدار الضريبة الذي يتحمله كل فرد في المجتمع مع حجم دخله، وفي أواخر القرن لاحظ الإقتصاديون أن الأخذ بمبدأ الضريبة النسبية لا يحقق العدالة.

## ب- العدالة الضريبية في ظل الفقه المالي الحديث

لوحظ في أواخر القرن التاسع عشر أن الضرائب النسبية لا تصلح كمعيار للعدالة الضريبية؛ لأنها تفرض بسعر موحد يدفعه كل الخاضعين للضريبة على السواء، مما زاد حجم المعاناة التي يتحملها أصحاب الدخل المنخفضة عن تلك التي يتحملها أصحاب الدخل المرتفعة، ومن هنا ظهرت فكرة الضرائب التصاعدية، التي تعني تغير سعر الضريبة بتغير قيمة الوعاء الخاضع للضريبة كمعيار لتحقيق العدالة الضريبية، ومع اعتماد فكرة التصاعد الضريبي كمعيار لتحقيق

<sup>1</sup> - عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، العدالة الضريبية، المرجع السابق، ص 23.

<sup>2</sup> - إلغاء مصر لمعاهدة مونترلو في سنة 1938 التي كانت تمنح امتيازات غير مبررة تنقص من سيادة الدولة وكرامتها.

ينظر إلى يونس أحمد البطريق، عبد الكريم صادق بركات وحامد عبد المجيد دراز، المرجع السابق، ص 30. وعاطق محمد موسى، المرجع

السابق، ص 11.

العدالة الضريبية، إلا أن تحديد درجات التصاعد أصبح من المشكلات التي تواجه الأنظمة الضريبية<sup>1</sup>.

يتضح من سياسة الفكر المالي الحديث أنها قد اتخذت من السعر التصاعدي طريقا لها في فرض الضرائب، واعتمدت السياسة التي كان لها أهداف ضمنية كالتقليل من الفوارق بين طبقات المجتمع وإعادة توزيع الدخل. فمثلا بموجب التصاعد بالطبقات يقسم الدخل إلى عدة طبقات لكل واحدة سعر خاص يزداد سعر الضريبة في كل طبقة عن الطبقة السابقة لها؛ أيّ السعر يرتفع للطبقات العليا عن الطبقات الدنيا، ويكون نسبي داخل الطبقة الواحدة، لا يتغير إلا بانتقال إلى طبقة أعلى منها، فكل طبقة تعامل معاملة الوعاء الضريبي الواحد ويطبق عليها سعر واحد<sup>2</sup>.

ولكن يأخذ على هذه الطريقة أنها لا تخدم العدالة الضريبية وضرب قاعدة المساواة لأن الشخص قد يضطر لأن يكون في طبقة أعلى بفارق دينار واحد مكلف آخر، مما يشجعه لعدم التصريح بدخله بصفة صادقة وصحيحة، وبالتالي تهربه من دفع الضريبة، وهذا لشعوره بظلم التشريع الضريبي باقراره لتصاعدية الضرائب.

ويجب على مواطني كل دولة أن يساهموا في نفقات الحكومة قدر ما يمكن مع قدراتهم التكليفية؛ بمعنى تناسبا مع الدخل الذي يتمتعون به تحت حماية الدولة؛ أي يجب على كل الفئات الإجتماعية أن تخضع للضريبة لسبب أنه لا يوجد مبرر لعدم إخضاع فئة دون الأخرى للضرائب من جهة، ولسبب أن كل امتياز يمنح لفئة ما يثقل العبء على الفئة الأخرى من جهة ثانية<sup>3</sup>، ويأخذ في الحسبان الحديث عن مبدئي الشمولية الشخصية وشمولية الضريبة المادية<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - محمد عماد عبد الوهاب السنباطي، المرجع السابق، ص 200-201. وعاطف محمد موسى، المرجع السابق، ص 398.

<sup>2</sup> - عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، العدالة الضريبية، المرجع السابق، ص 122.

<sup>3</sup> - نصيرة بوعون يحيوي، المرجع السابق، ص 16.

<sup>4</sup> - محمد عباس محرز، المدخل إلى الجباية والضرائب، ITCIS، 2010، ص 23.

حسب مبدأ الشمولية الشخصية للضريبة، فإن الضريبة تفرض على كافة المواطنين الخاضعين لسيادة الدولة أو التابعين لها سياسياً أو اقتصادياً. فالتزام الأشخاص بالضريبة بموجب هذا المبدأ لا يقتصر على مواطني الدولة المقيمين بها، بل يمتد لتمس المقيمين في الخارج، إذا كانت لهم أملاك داخل إقليم الدولة وفقاً لمبدأ التبعية السياسية (الجنسية). كما يشمل أيضاً المقيمين في إقليم الدولة من الأجانب استناداً إلى مبدأ التبعية الاقتصادية، وإذا كان هذا المبدأ عاماً فقد يرد عليه بعض الاستثناءات التي لا تفقده شموليته مثل الإعفاءات المقررة لبعض أعضاء السلك الدبلوماسي على أساس اعتبارات العرف الدولي أو المجاملة الدولية أو مبدأ المعاملة بالمثل أو اتفاقية فيينا المتعلقة بالحصانات والإميازات. وأما مبدأ الشمولية المادية للضريبة، ويقصد به أن تفرض الضريبة على كافة الأموال والعناصر المادية سواء كانت دخولا أو ثروات، إلا ما نص عليه القانون الضريبي على استثنائه بشكل صريح كالأراضي البور أو المناطق الحرة من أجل تحقيق أغراض اقتصادية معينة.

### 3- الحوافز الجبائية أسلوب لتجسيد العدالة الضريبة

إن توزيع العبء الضريبي على الأفراد والمشروعات توزيعاً عادلاً يحقق العدالة الضريبية، وتتدخل في هذا المجال عدّة اعتبارات؛ إذ يجب مثلاً التمييز بين دافع الضريبة ومن يتحمل عبئها فعلاً، فليسا هما بالضرورة شخصاً واحداً وإذا كانت المساواة المطلقة مستحيلة.

إن مبدأ العدالة يصاغ بحيث يتضمن شقين يتمثل الأول في أن الأشخاص المتساوون يجب أن يعاملوا معاملة واحدة؛ فالأشخاص ذوو المقدرة التكاليفية ذاتها يجب أن يتحملوا العبء الضريبي ذاته. أما الشق الثاني فهو يعني أن الأشخاص الذين تتساوى قدرتهم التكاليفية لكن ظروفهم مختلفة والأشخاص الذين تختلف قدرتهم، يجب ألا يتحملوا العبء الضريبي ذاته.

ولهذا تُعدّ فروق الدخل ومقدار الثروة ومستوى الإنفاق أدلة على اختلاف المقدرة على الدفع، التي هي القدرة النقدية أو الشرائية الضرورية للوفاء بالإلتزام الضريبي؛ فهي تتخذ معنى التضحية الشخصية بالمنفعة معيارًا للعدالة الضريبية؛ لأن المكلف يُحرّم من الإستخدامات البديلة للمبلغ الذي دفعه ضريبة. وبمعنى آخر فإن المقدرة التكلفة للشخص ومن ثم قدرته على الدفع تزداد كلما كان دخله مرتفعًا. ففي حين يخصص أصحاب الدخل المحدودة دخولهم كلها أو معظمها لإشباع حاجاتهم الضرورية والأساسية، بينما يبقى لأصحاب الدخل المرتفعة فائض يستثمر أو يخصص للإنفاق الكمالي، وهي استخدامات منفعتها أقل من إشباع الحاجات الضرورية، ولذلك تقتضي العدالة أن يدفعوا قدرًا أكبر من الضرائب<sup>1</sup>.

وتتحقق العدالة الضريبية إذا خضع جميع من هم في نفس المركز الإقتصادي لعبء ضريبي متساو، ويستطيع المشرع أن يحقق ذلك من خلال عمومية الضرائب، منع تعددها على ذات المكلف إن كان الوعاء واحداً، وضرورة مراعاة الضرائب للظروف الشخصية، الإجتماعية والإقتصادية المحيطة بالمكلف. ويقصد بعمومية الضرائب هو أن " تفرض الضريبة على جميع الأشخاص والأموال في مجتمع من المجتمعات، فلا يعفى دون مسوغ بعض السكان من دفعها كما لا تفرض على الأموال دون أخرى<sup>2</sup>.

ومن المعلوم أن تحقيق العدالة الضريبية هو أن تسري الضريبة على جميع الأشخاص والأموال. إن مبدأ العمومية لم يعد مطلقاً في الوقت الحاضر، عندما يقرر المشرع الضريبي عدداً من الإعفاءات من الضرائب في نطاق سريانها على الأفراد والأموال. فلا تعني عمومية الضرائب اختفاء

<sup>1</sup> - رضا عيسى، العدالة الضريبة في مصر من وجهة نظر دافع الضرائب، نشرت هذه الدراسة بالتقرير الإستراتيجي للأهرام في 2010.

<sup>2</sup> - عبد الباسط علي جاسم الجحيشي، الإعفاءات من ضريبة الدخل، المرجع السابق، ص 42.

الإعفاءات، لأنه لا يزال لها دور في النظام الضريبي، ولكن تغير الأساس الذي تستند إليه، فأصبحت أداة لتحقيق أهداف الدولة الاجتماعية، الإقتصادية والسياسية تحقيقاً للصالح العام<sup>1</sup>.

وتجدر الإشارة إلى أن تقرير مثل هذه الإعفاءات يخالف مبدأ العمومية ويؤدي إلى تغيير توزيع الأعباء الضريبية، إذ أن التخفيف على فئة أو نشاط قد يقابله زيادة في الضرائب على الآخرين، سواء بتوسيع الأوعية الخاضعة أو رفع الأسعار القائمة أو إخضاع لأنشطة جديدة. ويتطلب ذلك ضرورة تقرير هذه الإعفاءات بعد دراسة وتمحيص، وأن يراعي التناسب بين قدر هذه الإعفاءات ومقدار النفع العام المتوقع، وألا تتسّر وراء هذه الإعفاءات تحقيق منافع شخصية.

ولقد وضعت قاعدة العدالة قيّد العمل للقضاء على الإمتيازات التي كانت سائدة في الأنظمة القديمة، أين كانت بعض الطبقات المحظوظة معفاة من الضرائب. حسب هذا المبدأ يجب على كل الفئات الاجتماعية أن تخضع للضريبة وهذا لسببين الأول بسيط إذ لا يوجد مبرر لعدم إخضاع فئة دون أخرى، وثانيهما أن كل إمتياز ممنوح لفئة اجتماعية معينة له كنتيجة أثقال العبء الضريبي للفئات الأخرى من المجتمع<sup>2</sup>.

لقد تغيرت النظرة للإعفاءات من الضريبة من حرمان الدولة لجزء من مواردها، وكذلك جعل بعض المكلفين في مركز أفضل من البعض الآخر، هذا يعني أنها مخالفة للعمومية ومن ثم للمساواة، إلى نظرة جديدة متطورة وهي اعتبارها وسيلة لإقرار العدالة الاجتماعية مثل إعفاء حد الكفاف والأعباء العائلية، أو كوسيلة للتنمية التي تسهم في بناء مستقبل تتوفر فيه الرفاهية الإقتصادية أو تحقيق أهداف سياسية واقتصادية دولية، وهذا يعني أن مبدأ المساواة في الإعفاء من الضريبة هدف من أهداف العدالة الضريبية<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - يونس أحمد البطريق، عبد الكريم صادق بركات وحامد عبد المجيد دراز، المرجع السابق، ص 30.

<sup>2</sup> - محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، المرجع السابق، ص 21-22.

<sup>3</sup> - عاطف محمد موسى، المرجع السابق، ص 82.



وخلاصة القول أنه إذا كان الأصل هو مبدأ عمومية الضريبة فإنه لا يقدر من هذه العمومية ما يرد عليها من الإستثناءات، تتخذ شكل التحفيزات وهي إعفاءات قائمة على المقدرة التكليفية ولأسباب مرتبطة بالمنفعة العامة لتحقيق أهداف معينة لتحقيق العدالة الضريبية على الوجه الأكمل<sup>1</sup>.

#### رابعاً: مقومات ومعوقات التحفيز الضريبي

إن السياسة الضريبية في أية دولة تلعب دور هام في جذب رؤوس الأموال الأجنبية من أجل الإستثمار. لكن هذا الدور لا يتم إلا إذا توفرت في هذه السياسة الضريبية مجموعة من المقومات، تتنوع بين الضريبية وغير الضريبية، غير أنه قد تعثره من جهة أخرى معوقات تحول دون تحقيق المبتغى من تبني التحفيز الجبائي، وبالتالي تخرق قاعدة العدالة الضريبية المرجوة من التحفيز في الأساس وخرقاً لمبدأ المساواة.

#### 1- العوامل المؤثرة في سياسة الحث الجبائي

إن الهدف من سياسة التحفيز الجبائي هو تهيئة الجو الملائم للمستثمر وتشجيعه في التنمية وتحقيق الأهداف الإقتصادية والإجتماعية وفق السياسة التنموية المرسومة، لأن تحقيق الأهداف مرتبط بجملة من العوامل، تتعدد من حيث طبيعتها الى ضريبية وأخرى غير ضريبية.

أ-العوامل الضريبية: تتمثل في العوامل التي ترتبط مباشرة بتقنيات سياسة التحفيز الجبائي<sup>2</sup>:

- فتحدد الضريبة بنوع الوعاء الخاضع لها، فإن الإختيار المناسب للضريبة محل التحفيز يتأتى بالدراسة الجدية للوعاء الضريبي من حيث قدرته على تحقيق الأهداف المرغوب فيها، في حالة ما إذا أخضع لمعدلات ضريبية معينة. وكذا دراسة انعكاسات هذه الضريبة على الخزينة العامة وعلى

<sup>1</sup> - عاطف محمد موسى، المرجع السابق، ص104.

<sup>2</sup> - محمد جمو ومنور أوسرير، المرجع السابق، ص219.

السلوك الأعوان الإقتصاديين. ولأن النظام الضريبي متعدد في تصنيفاته الضريبية كالمباشرة وغير المباشرة فإن استعمال نوع دون آخر كمحفز قد يؤدي بالسلب أو الإيجاب؛ أي عملية الإختيار لا تكون عشوائية.

- كما يأخذ التحفيز شكل إعفاءات وتخفيضات، الغرض منها تحقيق جملة من الأهداف المختلفة على شكل التحفيز التوفيق فيما بينها؛ فتخفيف تكلفة الإستثمار مثلا يجب أن لا يكون على حساب قدرة الخزينة العامة في تحمل الأعباء العمومية. فتوضع قيود زمنية مكانية وكمية ضابطة لشكل التحفيز تضمن توازنه وعدم إضراره بأي نوع من المصالح العمومية. وقد يكون هذا الإختلاف راجعا لسببين أولهما تخفيف العبء عن الدولة من جهة كون هذه التحفيزات تنقص من إيراداتها، والثاني هو إعطاء فرص أكبر أمام المؤسسة والتأثير عليها بطرق مختلفة للمبادرة في الإستثمار.

- ولعنصر الزمن عامل مهم في سياسة التحفيز الضريبي، حيث من الضروري قبل تطبيق الإجراءات التحفيزية تحديد الوقت المناسب لها، والفترة الزمنية اللازمة لها لسريانها والكفيلة بتحقيق الأهداف المراد بلوغها من خلالها، وتتعدد الآراء فيما يتعلق بزمن التحفيز، حيث يرى البعض أن الوقت الملائم لمنح الإمتيازات هي الفترة التي تلي نهاية الأزمات، وتسابق مباشرة النهضة الاقتصادية أو الإنتعاش الإقتصادي، في حين يرى البعض الآخر أن الوقت الملائم لتطبيق التحفيزات هو مرحلة انطلاق نشاط المؤسسة، مع ضرورة تماشي هذه التحفيزات مع برنامج المؤسسة واستراتيجيتها في النمو.

- للحوافز الجبائية إطار عملي لا بد من تحديده بعناية حتى لا تكون له انعكاسات سلبية على السياسة الاقتصادية للدولة، ويتمثل هذا الإطار العملي بشكل عام في الإستثمارات المنتجة التي لها قدرة قوية في تحقيق نتائج ايجابية، تساهم في تحقيق وضعية إقتصادية وإجتماعية أفضل، وفي المؤسسات التي تخدم الإقتصاد الوطني، حتى وإن كانت لا تحقق أرباحا مالية مثلها المؤسسات التي

تشغل نسبة عالية من اليد العاملة. وبالتالي تضحية تقدمها الدولة وإن كانت ترهق خزنتها، وتضعف إيراداتها فإنها تمثل دفع قوي للمستثمر وتحقيق الفائض في المستقبل.

ب-العوامل غير الضريبية<sup>1</sup>: هناك عوامل خارجية لها أهميتها ودورها في التأثير على سياسة التحفيز الضريبي، من حيث توفير المحيط الملائم الذي يسمح لها بالقيام بالأدوار التي وضعت من أجلها وقد حددها Bernard Vinay في أربعة عناصر.

-إذ يراعي كل مستثمر سواء كان محلي أو أجنبي في اتخاذه لقرار الإستثمار الحالة السياسية لمكان الإستثمار. لهذا فان الإستقرار السياسي يعتبر أحد المتطلبات الهامة لنجاح أي مشروع استثماري، حيث أن غيابه يزيد من نسبة المخاطرة من حيث الخسارة. ومن ثم فإن سياسة الحث الجبائي لن يكون لها دور فعال في اتخاذ قرار الإستثمار في ظل وضع سياسي متدني ومضطرب. فكلما هدأ الجو السياسي ازداد معه اهتمام المستثمر بتوظيف أمواله في الدولة. وتتمثل المخاطر السياسية بالنسبة للمستثمر المحلي في الأحداث والتغيرات السلبية التي تحدث داخل الدولة أما بالنسبة للمخاطر السياسية التي يواجهها المستثمر الأجنبي، فتمكن في الأوضاع الداخلية غير المستقرة للبلد الذي تم فيه الإستثمار بالإضافة إلى التغيرات في العلاقات الدبلوماسية التي تربط الدولة التي ينتمي إليها المستثمر الأجنبي بالدولة المستقبلة لإستثماره.

- كما يؤثر مستوى ونوعية المعاملات الإدارية في نجاعة سياسة التحفيز الضريبي، فكلما كانت هناك معوقات إدارية كالبيروقراطية، المحسوبية، الرشوة إلى غيرها من السلوكات الإدارية السلبية كلما أثر ذلك سلبا في فعالية الإجراءات التحفيزية، لهذا لابد من توفير أجهزة إدارية تتميز بالكفاءة والنضج القانوني والتنظيمي تسهر على عملية التحفيز.

- وبالمقابل تساهم النية الإقتصادية بقسط كبير في توفير بيئة ملائمة للإستثمار، ومن ثم انجاح سياسة التحفيز الضريبي، فالدول التي تتوفر على هياكل تقنية متطورة، بما في ذلك وجود مناطق

<sup>1</sup> - محمد حمو ومنور أوسرير، المرجع السابق، ص ص 220-221.

صناعية، تسهيلات الإتصال والتمويل العام يكون لها الحظ الأكبر في استقطاب المستثمرين الخواص. وفي حالة العكس فإن المناطق التي لا تتوفر على الهياكل القاعدية تكون فرص نجاح سياسة التحفيز الضريبي بها ضعيفة، لذلك قبل وضع أي إجراء تحفيزي يجب توفير جميع الهياكل القاعدية الضرورية لإقامة الإستثمار الناجح.

- وتستدعي فعالية سياسة الحث الجبائي وجود وضعية اقتصادية مشجعة من حيث وفرة الأسواق، اليد العاملة المؤهلة ومصادر التمويل بالمواد الأولية. وكذا جودة شبكة الإتصالات والتسهيلات المتعلقة بالتعاملات الإقتصادية والمالية الخارجية بالإضافة إلى استقرار العملة ومرونة سياسة الأسعار والإئتمان.

## 2- عوائق التحفيز الضريبي والحلول المقترحة له

تفرز السياسة الضريبية جملة من العوائق في سبيل تحقيق العدالة الضريبية بتكريس نظام الحوافز الضريبية، وفيمايلي سندرس مجموعها التي يمكن لسياسة الضريبية أن تفرزها، وكذا الحل المثالي لها.

**أ-العوائق الضريبية<sup>1</sup>:** تتمثل العوائق التي يمكن السياسة الضريبية أن تنتج عنها في:

-التمييز الضريبي المجحف مع وجود حرية كاملة للدولة في فرض ضرائب عامة أو موحدة، فيمكن لها أن تلزم الأجانب بأعباء ضريبية تفوق الأعباء المفروضة على المواطنين، وبالرغم من أن هذا العمل يؤدي إلى إحجام قدوم رؤوس الأموال الأجنبية إلا أنه عمل مشروع الدولة.

ويمكن هنا التفرقة بين نوعين من التمييز الضريبي، أحدهما مستتر، ومثاله بعض الدول تملك موارد ضخمة لكنها غير مستغلة، ويحتاج استغلالها إلى رؤوس أموال أجنبية ضخمة، لكن عند انسياب هذه الأموال إلى المشروع تقوم الدول بفرض ضريبة مرتفعة سواء كانت على رؤوس

<sup>1</sup> - نصيرة بوعون يحياوي، المرجع السابق، ص 87-88.

الأموال المحلية أو الأجنبية، حيث تكون هذه الضرائب ظاهريا عادلة إلا أنها في الباطن غير ذلك، ويعد ذلك تمييزا لأن الدولة تعلم أن الأجانب فقط هم الذين يملكون هذه الإمكانيات الضخمة من الإستثمارات. والآخر صريح، ويتمثل في معاملة رؤوس الأموال الوطنية معاملة ضريبية متميزة عن رؤوس الأموال الأجنبية ويتم ذلك من خلال استخدام ضرائب الصادرات والواردات ورسوم الإنتاج وعدم استفادة الأجانب من الإعفاءات.

-مشكلة الإزدواج الضريبي التي قد تنشأ من إخضاع دخول المستثمرين إلى نوعين من الضرائب، إحداها داخل الدولة التي يقوم بالإستثمار فيها، والأخرى في الدول التي يتبعها الإستثمار من حيث الجنسية عند القيام بتحويل عوائد مشروعاته إلى الخارج.

- وتأتي الأعباء والإجراءات المبالغ فيها من حالة سوء التنظيم الموجودة عليها الإدارات الضريبية، مما يكون لكل هذه الإجراءات من أثر سلبي على عملية انسياب الأموال. ويمكن إدراج أسباب هذه الإجراءات والأعباء المبالغ في نقص الكفاءات الإدارية والفنية، مما يؤدي إلى عدم فهم وإلمام المستثمرين بالنظم الضريبية المختلفة. بالإضافة إلى إجراء المشرع لمجموعة من التعديلات، مما يجعل الإلمام بهذا الأمر أو الموضوع صعب، ليس على المستثمر فقط بل حتى على العاملين في الحقل الضريبي.

### ب-الحل المقترح لعوائق تحقيق التحفيز الضريبي

لكي تقوم السياسة الضريبية بمهامها رغم العوائق المختلفة المذكورة، يجب أن يتوفر على الحلول وهي:

- فيجب على الدولة أن تقوم بتشجيع استثمارات الخاصة على الإنسياب داخل أقاليمها، ويتم ذلك من خلال توفير الضمانات الكافية على قبول الأجانب لاستثماراتهم في دول أقل تمييزا في المعاملة الضريبية.

ويمكن أن يتحقق عدم التمييز في المعاملة الضريبية من خلال إصلاح النظام الضريبي والمالي، وكذا القيام بتخفيض قيمة العملة بدلا من فرض الضرائب على الإستثمار الأجنبي، وهذا الإجراء يتم على المستوى الفردي، أما على المستوى الجماعي فيتم من خلال الإتفاقيات الدولية التي تنص على عدم حدوث أي نوع من أنواع التمييز الضريبي.

في حين يرى جانب من الفقه<sup>1</sup> عكس ذلك كون هذا التمييز في المعاملة الضريبية يتميز بقدرته على الحد من التهرب الضريبي، فهرب المكلف من دفع احدى الضرائب النوعية على الدخل، لا يؤدي إلى تهربه من دفع كافة الضرائب النوعية الأخرى المفروضة على دخله، وخصوصا لدى كبار المكلفين الذين تخضع دخولهم لمعدلات مرتفعة من ضريبة الدخل، كما أن الوعي الضريبي لم يصل إلى المستوى اللازم لدى الكثير من المكلفين في الدول النامية، مما يعني أنهم سيحاولون و بشتى الوسائل التهرب من دفع الضريبة، كلها عوامل تجعل من الضرائب النوعية هي الأكثر ملائمة للدول النامية.

- ويتم الترشيح الإجراءات الضريبية التي تسلكها الإدارة من خلال قيام الإدارة الضريبية بتطوير نفسها من خلال توافر العدد الكافي من الأفراد المؤهلين، والذين يجب أن يتجاوزوا مراحل تدريبية معينة. فيجب أن يكون رجال الإدارة على دراية كافية بمجموعة القوانين الضريبية في إحداث التنمية الإقتصادية و التعديلات المتعلقة بها.

- إن مجرد إزالة العوائق السابقة الذكر لا يعد من قبيل شروط كافية لضمان دخول رؤوس الأموال من أجل تحقيق استثمارات، وإنما هو يعد فقط معالجة بعض النقائص، أما الحافز الضريبي فيجب أن يكون هدفه منصبا نحو تشجيع الإستثمار الأجنبي، فكما هو معلوم أن المستثمر يوازن دائما

<sup>1</sup> - عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، العدالة الضريبية، المرجع السابق، ص 206.

بين المخاطر التي تواجهه وبين العائد الذي سوف تحصل عليه من جراء هذه الإستثمارات من خلال مجموع المزايا الممنوحة له<sup>1</sup>.

إذا فتقير هذه الإعفاءات من جانب المشرع لا يكون عشوائيا، وإنما يراعى فيها الحد الأدنى اللازم للمعيشة للممول وأيضا أعباء المكلف العائلية في ضوء المستوى العام للأسعار السائدة في البلاد، ولكن إذا أمكن تبرير بعض الإعفاءات فإنه لا يمكن تبرير إعفاء بعض الطبقات الإجتماعية من دفع الضرائب<sup>2</sup>.

قد يثير تطبيق سياسة التحفيز على أرض الواقع بعض المشكلات، التي تحتم على المشرع الإنتباه لعدة نقاط أهمها:

- أنه لا بد من وضع تعريف دقيق للأنشطة محل التحفيز، ومعايير واضحة لتطبيقها. ولا بد من تحديد بدء سريان الإعفاء الضريبي (هل هو من تاريخ الإنتاج، أم شهر الشركة، أم انتهاء أعمال الإنشاء وغيرها)، فبتحديد هذا التاريخ تتحدد فاعلية الإعفاء.

-ومعالجة وضع المنشأة في حال تصفية المشروع بانتهاء مدة التحفيز الضريبي، وهذه المعالجة لا بد أن تختلف باختلاف سبب التصفية، خسارة أم اكتفاءً بأرباح طائلة جناها المستثمر جراء الإعفاء.

-ومعالجة وضع الخسائر التي تلحق بالمشروع خلال فترة الإعفاء الضريبي، هل ترحل أم لا، والمفاضلة في ترحيل الخسائر بين إطلاقها أو تقييدها من حيث المدة، ومعالجة وضع المشروع الذي توقف خلال فترة الإعفاء لأسباب خارجة عن إرادة المستثمر، ومعالجة طريقة حساب أقساط الاستهلاك بعد انتهاء فترة الإعفاء الضريبي، ومعالجة وضع الأرباح الرأسمالية التي تحققها المشروعات في أثناء فترة الإعفاء وبعدها، ويلاحظ من خلال سرد هذه النقاط أن غالبية

<sup>1</sup> - نصيرة بوعون يحيوي، المرجع السابق، ص ص 88-89.

<sup>2</sup> - عاطف محمد موسى، المرجع السابق، ص 173.

المشكلات تصادف تطبيق الإعفاءات الضريبية مقارنة بالحوافز الأخرى مما يجعلها حافزاً مثيراً لتعقيدات سواء على صعيد التشريع أو التطبيق<sup>1</sup>.

لذلك يجب دراسة جدوى التحفيز الضريبية في ضوء تحليل تكلفة وعائد هذه التحفيزات حيث يتم الإعتماد على التحليل في المفاضلة بين سياسة التحفيزات الضريبية المتعددة طبقاً لطبقة المشروع الإستثماري، وتكون أفضل سياسة هي السياسة التي ترتب عليها أقل قيمة مالية للتضحيات الضريبية<sup>2</sup>.

### الفرع الثاني: أشكال التحفيز الجبائي

يوجد طرق أخرى تحول دون دفع الحقوق الضريبية لأنها تدخل ضمن صور التحفيز الجبائي وهي على الخصوص الإهلاكات، وترحيل الخسائر إلى السنوات اللاحقة. فقبل التفصيل في نظامي الإعفاءات والتخفيضات نحدد ما هو المقصود بالطرق الأخرى.

إذ يعرف الإهلاك بأنه النقص الحاصل في قيمة الإستثمارات أو الأصول الثابتة نتيجة الإستخدام أو مرور الزمن أو الإيداع التكنولوجي، ويعبر عن القسط السنوي من القيمة الشكلية للأصل بقسط الإهلاك وي طرح هذا القسط من الدخل الخاضع للضريبة، وبالتالي يصبح العبء الضريبي أقل مقارنة بحجم الدخل الخاضع للضريبة قبل الإهلاك<sup>3</sup>. فكذلك يعد من الوسائل التحفيزية إلا أنه لا يتعلق إلا بالمؤسسات التي تطرحه من الدخل الخاضع للضريبة. لكن المكلف بالضريبة لدخول أخرى كالمرتبات والأجور أو ودائع والقيم المنقولة، وكذا الرسم العقاري وغيرها لا يستفيد منه نظراً لطبيعة الوعاء.

<sup>1</sup> - الموسوعة القانونية المتخصصة، جزء الضريبة، ص464، المنشورة على شبكة الانترنت على الموقع [http://www.arab-ency.com/\\_/details.law.php?full=1&nid=165028](http://www.arab-ency.com/_/details.law.php?full=1&nid=165028) تاريخ التصفح 2016/04/01 على الساعة 08:36.

<sup>2</sup> - عاطف محمد موسى، المرجع السابق، ص174.

<sup>3</sup> - رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، المرجع السابق، ص 501.



تشكل ترحيل الخسائر إلى سنوات اللاحقة وسيلة لإمتصاص الآثار الناجمة عن تحقيق خسائر خلال سنة معينة وهذا بتحميلها على السنوات اللاحقة حتى لا يؤدي ذلك إلى تآكل رأسمال المؤسسة<sup>1</sup>. وهذه الإمكانية لا تعني عدم دفع الضرائب، بل تعني أن لا يدفع في السنة التي لحقته بها بخسارة فترحل، أيّ يؤجل دفعها لسنة التي تليها، وتخصم من ربح السنة، وإذا لم تغطي ربح السنة الموالية هذه الخسارة ترحل للسنة التي تليها على أن لا يتجاوز خمس (5) سنوات.

لكن يبقى المعلوم أن أكثر الصور التحفيز الجبائي شيوعا هي صوري الإعفاءات والتخفيضات الضريبية.

### أولا: الإعفاءات الضريبية

لقد تبنت أغلب الدول الإعفاءات الضريبية، وتقصد بها عدم دفع الضريبة أصلا، إلا أن تشريعاتها لم تتولى مهمة إعطاء مفهوم دقيق لها، وكما هو معلوم أن مهمة المشرع ليس إعطاء التعريف بل تنظيم الأحكام، فإنه في ظل غياب التعريفات التشريعية للإعفاء الضريبي يتم الرجوع للإجتهادات الفقهية التي اقتضت بدورها على تحديد أنواعه وأسباب منحه.

نتطرق في البداية لتعريف الإعفاءات الضريبية ومن ثم لخصائصها.

#### 1- تعريف الإعفاءات الضريبية

يعتبر العفو مصدر "عفا" والعفو هو "عفو من الذنب" والعفو جمع "عفاء" و"إعفاء" مصرها "عفا"؛ بمعنى الصفح والإعراض عن العقوبة عند المقدرة، في حين ذهب ابن منظور إلى أن من أسماء الله الحسنى العفو، وهو فعول من العفو، وهو التجاوز من الذنب، وترك العقاب وأصله المحو والطمس<sup>2</sup>. وفي هذا يرى البعض أن الإعفاء الضريبي هو ميزة مالية يقدرها المشرع تنطوي

<sup>1</sup> - محمد حمو ومنور أوسرير، المرجع السابق، ص 224.

<sup>2</sup> - ابن منظور، المرجع السابق، ص 318.

على عدم الخضوع لأحكام التشريع الضريبي وفقا لتضاعيف هذا القانون للشخص الطبيعي أو المعنوي لاعتبارات متعددة<sup>1</sup>.

تقبل الدولة التنازل عن بعض حقوقها مقابل التزام بعض المكلفين بممارسة نشاط معين في ظروف معينة، وذلك حسب أهمية النشاط، حجمه، موقعه الجغرافي ونطاقه. ويطلق عليها البعض الإجازات الضريبية<sup>2</sup>، فلم تعد الضريبة تحقق أداة ذات غرض مالي فقط، بل أصبحت أداة أساسية تخدم النظام السياسي في الدولة عن طريق استخدام للإعفاءات الضريبية لتحقيق أهدافها الحالية والمستقبلية، والمتمثلة في إرساء العدالة الإجتماعية، وتطوير التنمية الإقتصادية وتشجيع الإستثمار فيها<sup>3</sup>.

فلا يتم إعفاء من الضرائب إلا بموجب شروط منصوص عليها في القوانين<sup>4</sup>، فهو مرتبط بقيود وضوابط معينة تتعلق إما بنوع الضريبة أو بفترة زمنية معينة، وإما بمكان معين على إقليم الدولة مثل المناطق الحرة، وإما بنوع النشاط أو أداء المشروع أو حجمه أو شكله القانوني أو مصدر التمويل، وما إذا كان في الداخل أو الخارج، عاما أو خاصا أو مختلطا، أو إذا التمويل يعتمد على موارد ذاتية أو على قيود<sup>5</sup>؛ بمعنى أن الإعفاء الضريبي لكل دخل خاضع للضريبة سواء كان الشخص الطبيعي أو المعنوي هو استثناء بنص القانون غايته تحقيق أهداف الدولة النابعة من مضمون فلسفتها السياسية<sup>6</sup>. وبذلك يختلف الإعفاء من الضريبة عن عدم الخضوع للضريبة، لأنه

<sup>1</sup> - ذو الفقار علي رسن الساعدي، المرجع السابق، ص 183.

<sup>2</sup> - محمد نجيب جادو، المرجع السابق، ص 169.

<sup>3</sup> - عبد الباسط علي جاسم الجحيشي، الإعفاءات من ضريبة الدخل - دراسة مقارنة-، المرجع السابق، ص 43.

<sup>4</sup> - *Ministere des finances, Direction générale des impôts, Guide fiscal de l'investisseur, 2015, p120 : « Exonération : Dispense d'impôts, sous certaines conditions fixées par la loi ».*

<sup>5</sup> - سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثرها على إقتصاديات الدول النامية، المرجع السابق، ص 118.

<sup>6</sup> - عبد الباسط علي جاسم الجحيشي، وعاء ضريبة الدخل في التشريع العراقي، دار الحامد، الأردن، 2008، ص 92.

في الحالة الثانية لا تتوفر ابتداء الشروط اللازمة للخضوع للضريبة ومن ثم فهي تخرج من نطاق تطبيق الضريبة<sup>1</sup>.

لذلك، الإعفاء الضريبي هو عدم فرض الضريبة على دخل معين إما بشكل مؤقت أو دائم، وذلك ضمن القانون، كما يمكن أن يكون إعفاء كلي يخص كل الضرائب أو جزئي يخص بعض منها، وبما أن سياسة الإعفاء مكلفة للدولة، بحيث ينقص من الإيرادات الضريبية. لذلك تخصص هذه السياسة لفئة معينة من الأشخاص أو المؤسسات تستجيب للشروط والمقاييس المحددة من طرفها والمدرجة في قوانين الضرائب والإستثمار، وعادة ما تتعلق بنوع النشاط وحجم المؤسسة والمنطقة الجغرافية وإمكانية خلق مناصب شغل ومدى استعمال الموارد الأولية المحلية<sup>2</sup>.

إن الإعفاءات هي دخول بكل معنى الكلمة<sup>3</sup>، وتخضع أصلا للضريبة، لكن قرّر المشرع استثناءها ليس باعتبارها من تكاليف إنتاج الدخل وإنما لاعتبارات أخرى، فتلجأ الدول إلى هذا الأمر لاعتبارات تقدرها بنفسها وبما يتلاءم مع ظروفها الإقتصادية، الإجتماعية والسياسية.

مما سبق، يتبين أن الأصل هو الخضوع للضريبة من طرف جميع الأشخاص المكلفين، فالإعفاءات الضريبية تشمل مداخل حقيقية وتخضع للضريبة مبدئيا. إلا أنّ المشرع قد يجد ضرورة للخروج عن هذا الأصل، فيقرر استثناء لبعض المكلفين من تحمل عبء الضريبة المفروضة، ويكون الهدف من وراء هذا الإستثناء هو تحقيق أهداف معينة وبضوابط محددة؛ بغض النظر إذا ما كان المكلف بالضريبة شخصا طبيعيا أم معنويا وكان الإستثناء كليا أم جزئيا، وإن كان مؤقتا لفترة محددة من الزمن وبانتهاء تلك الفترة ينتهي، ومن ثم يعود الدخل للخضوع للضريبة أو دائما كإعفاء الجمعيات الخيرية من الضرائب.

<sup>1</sup> - سوزي عدلي الناشر، قانون الضريبة الموحدة على دخل الاشخاص الطبيعيين رقم 91 لسنة 2005، دار المطبوعات الجامعية، القاهرة، 2011، ص175.

<sup>2</sup> - محمد هو ومنور أوسريز، المرجع السابق، ص 81.

<sup>3</sup> - عبد الباسط علي جاسم الجحيشي، العدالة الضريبية، المرجع السابق، ص 81.

## 2- خصائص الإعفاء الضريبي

يتميز الإعفاء الضريبي بمجموعة من الخصائص وهي تتمتع بالميزة القانونية، التي تمنحها السلطة العامة للأشخاص الطبيعية والمعنوية، لغرض تحقيق أهداف مختلفة.

## أ- للإعفاء الضريبي ميزة قانونية

ما دام الإعفاء الضريبي من مقتضيات العمل التشريعي الخاص بالضريبة، فإنه درجت التشريعات على إيراد نصوص خاصة تمنح من خلالها الإعفاء الضريبي حسب الظروف والإعتبارات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والبيئية للدولة. والتشريعات تقرر هذه الخاصية إما بنص عام أو خاص. وهذه الميزة تعطي منافعها المالية والإقتصادية إلى الدولة عن طريق تطوير الصناعة وتشجيع التجارة وتفادي الإزدواج الضريبي؛ فالإعفاء المقرر مثلا لمواجهة الأعباء العائلية ما هو إلا ميزة قانونية تقررها التشريعات بهدف تحقيق الرفاهية للمكلف أو لأسرته<sup>1</sup>.

إلا أن هناك من يرى أنه لم يعد هناك من حاجة لذكر الإعفاءات في صلب الدستور، لأن ذكرها في فحواه يعود لأسباب تاريخية لم يعد لها وجود في الوقت الحاضر، بعد سيادة حكم القانون في كافة مجالات الحياة العامة، وشيوع المبادئ الديمقراطية في أغلب النظم الدستورية<sup>2</sup>.

ويلاحظ أن التدخلات الكثيرة لإدراج الإعفاءات ينتج عنه كثرة النصوص المنظمة لها، مما يرتب عنه اشكالات في الإمام بها ليس على المكلف بل حتى على الإدارة الجبائية، وبالرجوع لمختلف قوانين المالية مثلا في الجزائر لا تخلو كل سنة من إدراج إعفاءات ضريبية أو تعديلها.

<sup>1</sup> - عبد الباسط علي جاسم الجحيشي، الإعفاءات من ضريبة الدخل - دراسة مقارنة-، المرجع السابق، ص 43.

<sup>2</sup> - شيماء فارس محمد الجير، المرجع السابق، ص 112.

**ب- تمنحها السلطة العامة**

يتمتع الإعفاء بميزة تشريعية بصرف النظر عن الزمان والمكان الذي تمثله، فالسلطة العامة في أساسها تسعى دائما إلى تحقيق المصلحة العامة، التي توجب أن تكون سلطة وحيدة قادرة على فرض الضريبة. وهذا ما يفسر نشأة الضريبة في أحضان السلطة العامة.

ولما كان الإعفاء جزء من التشريع الضريبي في أي نظام ضريبي، فقد تطور بالإتجاه ذاته، ولكن بقيود قانونية أكبر فرضها الواقع السياسي في تلك الدول، أما في الوقت الحالي فنجد أن السلطة العامة تقرر الإعفاء حسب طبيعة النظام الإقتصادي والإجتماعي السائد، فالدول المتقدمة تتخذ من الإعفاء وسيلة لدعم مشاريعها الإحتكارية، أما الدول النامية فإنها تتخذ الإعفاء وسيلة لتنمية اقتصادها الوطني. وبما أن الإعفاءات تمس بمبدأ العدالة الضريبية فإنه لا تتقرر الإعفاءات إلا بنص قانوني، وهو ما يصطلح عليه بمبدأ قانونية الضريبة<sup>1</sup>.

**ج- للإعفاء الضريبي ميزة تمنح للأشخاص الطبيعية والمعنوية**

إن التشريعات في فرعي القانون العام والخاص، تسعى غالبا لأن تضع أساسا للتفرقة بين الأشخاص الطبيعية والمعنوية، ويكون ذلك حسب الإتجاه الذي تمثله. وهو ذات الأمر فيما يتعلق بالقانون الضريبي الذي يسعى أيضا إلى إبراز ذاتيته بالرغم من كونه جزء من القانون العام، وذلك عن طريق تمييزه المباشر بين الأشخاص الطبيعية والمعنوية.

فالإعفاءات الضريبية المقررة للأشخاص الطبيعية والمعنوية هي مزايا قانونية تمنح وفقا لطبيعة النظام التشريعي للدولة، ومدى رغبة هذا النظام في إبراز ذاتية هذا القانون عن القوانين

<sup>1</sup> - إكرامي بسيوني عبد الحى خطاب، المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية، المرجع السابق، ص 74-75.

الأخرى، ويسوي القانون الضريبي أن تمنح الإعفاءات للأشخاص الطبيعية كما المعنوية بشرط أن يدخلوا في نفس نظام وشروط منحها<sup>1</sup>.

### د- الإعفاء الضريبي ميزة تمنح لتحقيق أهداف مختلفة

إن الإعفاء من الضريبة يحقق أهداف مختلفة، ففي المجال الإقتصادي يعد وسيلة لجذب الإستثمار وتحقيق التنمية الإقتصادية، وفي المجال الإجتماعي يعد أداة لمعالجة السكن وذلك من خلال بناء المساكن ومن ثم زيادة الوحدات السكنية، وإمتصاص البطالة وذلك بمنح المؤسسات هذا الإمتياز على شرط أن تشغل المؤسسة عدد من العمال. أما في المجال السياسي فإن الإعفاء يعمل على توطيد العلاقات الدبلوماسية من خلال زيادة التبادل التجاري بين الدول ومعالجة الإزدواج الضريبي الخارجي، وفي المجال البيئي يساعد على حماية وتحسين البيئة من التلوث، وذلك من خلال منح إعفاءات من الضريبة للأشخاص الذين يمارسون نشاطات صديقة للبيئة.

إذا كان الإعفاء الضريبي من صور عدم دفع المكلف بالضريبة للحقوق الجبائية حتى قبل أن يخضع للضريبة طريقة تحقق العدالة الضريبية، بغض النظر عن سقوط حقوق الخزينة في الكثير من الأحيان. لكن هذه الطريقة تشوبها العديد من المشاكل والعيوب<sup>2</sup> على الرغم من مبرراتها، تتمثل في مشكلة تحديد تاريخ بدء الاعفاء الضريبي؛ فهل تحسب من تاريخ الحصول على الموافقة بإنشاء المشروع أم من تاريخ بدء الإنتاج. وعند تحقيق أرباح ضئيلة عن المشروع الاستثماري أو خسائر في السنوات الأولى من بدء النشاط فهذه الخسائر لا يتحقق عليها ضرائب في الأصل، كما أن لجوء المستثمر إلى تصفية المشروع بعد نهاية الإعفاء الضريبي خاصة إذا كان المشروع تجارياً أو صناعات إستهلاكية، وربما إنشاء مشروع آخر جديد للمتمتع من الإعفاء من جديد في نفس الدولة أو الإنتقال لدول أخرى ليتمتع بإعفاء جديد

<sup>1</sup> - شيماء فارس محمد الجبر، المرجع السابق، ص 112.

<sup>2</sup> - رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، المرجع السابق، ص 206.

## 3- تطبيقات الإعفاء الضريبي

نظرا لكثرة الإعفاءات الضريبية على الأشخاص والدخول ستقتصر دراسة الإعفاءات الضريبية فقط على الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في الجزائر والضريبة على الدخل في فرنسا.

## أ- الأشخاص المعفون بصفة دائمة من الضريبة على الدخل الإجمالي:

-الأشخاص الذين يقل دخلهم أو يساوي الحد الأدنى للإخضاع الضريبي والمقدر بـ 120 ألف دج حسب المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.  
-السفراء والأعوان الدبلوماسيون والقناصل والأعوان القنصليون من جنسية أجنبية عندما تمنح البلدان التي يمثلونها نفس الإمتيازات للأعوان الدبلوماسيون والقنصليين الجزائريين.

## ب - المداخيل المعفاة من الضريبة على الدخل الإجمالي:

نصت عليها المادة 13 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وهنا ندرس كل ربح خاضع والإعفاء الخاص به في إطار ضريبة على الدخل الإجمالي.

## -بالنسبة للأرباح الصناعية والتجارية:

تستفيد من الإعفاء الدائم المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة وكذلك الهياكل التابعة لها، و مبالغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق المسرحية.  
ويستفيد من إعفاء مؤقت لمدة عشر(10) سنوات، كل من الحرفين التقليديين وأولئك الممارسون لنشاط حرفي فني.

وفيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي فإنه تستفيد الأنشطة التي يقوم بها الشباب المستثمر المؤهل للإستفادة من إعانة الصندوق الوطني لتدعيم تشغيل الشباب أو الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر أو الصندوق الوطني للتأمين على البطالة من إعفاء كلي من الضريبة على

الأرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي، تبدأ من تاريخ الشروع في الإستغلال لمدة ثلاث (3) سنوات و لمدة ست (6) سنوات إذا كانت هذه الأنشطة تمارس في مناطق يجب ترقيةها وهي (إليزي، أدرار، تمنراست وتندوف)، وتمدد بستين (2) عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاثة (3) عمال على الأقل لمدة غير محددة. وإذا تواجدت الأنشطة التي يمارسها الشباب في منطقة تستفيد من إعانة صندوق الخاص لتطوير مناطق الجنوب<sup>1</sup>.

### - بالنسبة للمداخيل الفلاحية<sup>2</sup>:

يمنح إعفاء دائم للمداخيل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للإستهلاك على حالته، والإيرادات الناتجة عن زراعة الحبوب والبقول الجافة والتمور. يعفى بصفة مؤقتة ولمدة عشر (10) سنوات، إيرادات الناتجة عن الأنشطة الفلاحية وأنشطة تربية الحيوانات الممارسة في الأراضي المستصلحة حديثا وفي المناطق الجبلية التي يتم تحديدها عن طريق التنظيم، يحسب من تاريخ منحها وتاريخ بدء نشاطها.

### - فيما يتعلق بالرواتب والأجور والمعاشات والربوع العمرية:

\*الإعفاء الدائم<sup>3</sup>: تعفى الدخول التالية بصفة دائمة، محددة كما يلي:

- الأشخاص من جنسية أجنبية الذين يعملون في الجزائر في إطار مساعدة بدون مقابل منصوص عليها في اتفاق دولي، لاعتبارات العرف الدولي أو المجاملة الدولية أو مبدأ المعاملة بالمثل أو اتفاقية فينا المتعلقة بالحصانات والامتيازات؛

- كذلك الإعفاءات التي ترد في القوانين الضريبة لصالح بعض الأشخاص تحقيقا لأغراض اقتصادية أو اجتماعية؛ كالأشخاص من جنسية أجنبية الذين يعملون في المخازن المركزية للتموين التي أنشئت نظامها الجمركي بمقتضى المادة 196 مكرر من قانون الجمارك. لكن في بعض

<sup>1</sup> - المادتان 13 و 138 من ق ض م.

<sup>2</sup> - المادة 36 من ق ض م.

<sup>3</sup> - المادة 68 من ق ض م.



الأحيان تنشأ بعض الصعوبات عندما يتعلق الأمر بنفس الشركة أو بنفس الشخص لما يرى دخله خاضعا للضريبة على مرتين الدخل المتولد أو الذي يجد مصدره في بلد معين وينفق في بلد آخر<sup>1</sup>؛

- العمال المعوقين حركيا أو عقليا أو بصريا أو صم وبكم الذين تقل أجورهم أو معاشاتهم عن 20 ألف د ج، وكذا العمال المتعاقدين الذين معاشاتهم في النظام العام عن هذا المبلغ؛

- التعويضات المرصودة لمصاريف التنقل أو المهمة؛

- التعويضات عن المنطقة الجغرافية المنح ذات الطابع العائلي؛

- التعويضات المؤقتة والمنح والريوع العمرية المدفوعة لضحايا حوادث العمل أو لذوي حقوقهم؛

- منح البطالة والتعويضات والمنح المدفوعة تحت أي شكل من قبل الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية تطبيقا للقوانين والمراسيم الخاصة بالمساعدة والتأمين؛

- الريوع العمرية المدفوعة كتعويضات عن الضرر بمقتضى حكم قضائي من أجل تعويض ضرر جسماني، نتج عنه بالنسبة للضحية عجز دائم كلي ألزمه اللجوء إلى الإستعانة بالغير قصد ممارسة الأفعال العادية للحياة؛

- معاشات المجاهدين والأرامل و الأصول من جراء وقائع حرب التحرير الوطنية؛

- المعاشات المدفوعة بصفة إلزامية نتيجة حكم قضائي؛

- تعويض التسريح.

- الإعفاءات الممنوحة فيما يخص الضريبة على أرباح الشركات:

تتمثل بحسب المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة في إعفاءات دائمة

وأخرى مؤقتة. فتعفى بصفة دائمة كل من:

- التعاونيات الإستهلاكية التابعة للمؤسسات والهيئات العمومية؛

<sup>1</sup> - غير أن هذه القضايا يتم حلها بموجب اتفاقيات جنائية دولية.

- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة وكذا الهياكل التي تتبعها ؛
- مبلغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق و الأجهزة الممارسة للنشاط المسرحي؛
- المداخيل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على حالته؛
- صناديق التعاون الفلاحي لفائدة العمليات البنكية والتأمين والمحققة مع شركائها فقط؛
- التعاونيات الفلاحية للتمويل والشراء وكذا الإتحادات المستفيدة من الإعتماد تسلمه المصالح المؤهلة التابعة لوزارة الفلاحة والمسيرة طبقا للأحكام القانونية والتنظيمية التي تنظمها، بإستثناء العمليات المحققة مع المستعملين غير الشركاء؛
- الشركات التعاونية لإنتاج، تحويل، حفظ وبيع المنتوجات الفلاحية وكذا إتحاداتها المعتمدة حسب نفس الشروط المنصوص عليها أعلاه والمسيرة طبقا للأحكام القانونية أو التنظيمية التي تسيروها<sup>1</sup>؛
- يطبق هذا الإعفاء على العمليات المحققة من طرف تعاونيات الحبوب وإتحاداتها مع الديوان الجزائري المهني للحبوب، والمتعلقة بشراء، بيع أو تحويل أو نقل الحبوب ويطبق نفس الشيء بالنسبة للعمليات المحققة من طرف تعاونيات الحبوب مع تعاونيات أخرى للحبوب في إطار برامج يعدها الديوان أو بترخيص منه.

وتستفيد الأنشطة التي يمارسها الشباب ذوو المشاريع المؤهلين للإستفادة من إعانة "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" أو "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة" من إعفاء كلي من الضريبة على أرباح الشركات لمدة ثلاث (3) سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الإستغلال. ترفع مدة الإعفاء إلى ست (6)

<sup>1</sup> - بإستثناء العمليات التالية:

- \* مبيعات محققة في محلات التجزئة المنفصلة عن مؤسستها الرئيسية؛
- \* عمليات التحويل التي تخص المنتوجات أو شبه المنتوجات بإستثناء تلك الموجهة لتغذية الإنسان والحيوانات أو يمكن إستعمالها كمواد أولية في الفلاحة أو الصناعة؛
- \* عمليات محققة مع المستعملين غير الشركاء والتي رخصت بها التعاونيات أو اضطرت لقبولها.

سنوات، إذا كانت النشاطات ممارسة في منطقة يجب ترقيتها، وذلك ابتداء من تاريخ الشروع في الإستغلال، وتمدد فترة الإعفاء هذه بستين (2) عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاثة (3) عمال على الأقل لمدة غير محددة.

- عندما يمارس هذا الشباب المستثمر النشاط في مؤسسة داخل منطقة من المناطق التي يجب ترقيتها (إليزي، أدرار، تمنراست وتندوف) وخارج هذه المناطق، فإن الربح المعفى من الضريبة ينتج من النسبة بين رقم الأعمال المحقق في المنطقة التي يجب ترقيتها ورقم الأعمال الإجمالي.

- إذا تواجدت الأنشطة التي يمارسها الشباب ذوو المشاريع المؤهلون للاستفادة من إعانة الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب "أو الصندوق الوطني للتأمين على البطالة" أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر"، في منطقة تستفيد من إعانة الصندوق الخاص لتطوير مناطق الجنوب"، تمدد مدة الإعفاء إلى عشر (10) سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الإستغلال.

#### - الإعفاء المتعلق بالمؤسسات السياحية والعمليات المدرة للعملة الصعبة:

تستفيد من إعفاء لمدة عشر (10) سنوات، المؤسسات السياحية المحدثة من قبل مستثمرين وطنيين أو أجانب، باستثناء الوكالات السياحية والأسفار وكذا شركات الإقتصاد المختلط الناشطة في القطاع السياحي، وتستفيد من الإعفاء لمدة ثلاث (3) سنوات ابتداء من تاريخ بداية ممارسة النشاط ووكالات السياحة والأسفار وكذا المؤسسات الفندقية حسب حصة رقم أعمالها المحقق بالعملة الصعبة.

وتستفيد من إعفاء دائم، العمليات المدرة للعملة الصعبة ولاسيما عمليات البيع الموجهة للتصدير، وتأدية الخدمات الموجهة للتصدير. ويمنح الإعفاء المذكور بالنسبة للسياحة والتصدير في المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة حسب نسبة رقم الأعمال المحقق بالعملة الصعبة. ويشترط المشرع للاستفادة من أحكام الإعفاء على المعني تقديم إلى المصالح الجبائية

المختصة وثيقة تثبت دفع هذه الإيرادات لدى بنك متوطن بالجزائر. ويستثنى المشرع من تطبيق الإعفاء المنصوص عليها في الفقرة 5 من المادة 138 عمليات النقل البري والبحري والجوي وعمليات إعادة التأمين والبنوك.

### -بالنسبة للضريبة الجزافية الوحيدة:

يعنى من الضريبة الجزافية الوحيدة كلا من المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة وكذا المصالح الملحقة بها، وتستفيد الأنشطة التي يمارسها الشباب ذوو المشاريع الاستثمارية أو الأنشطة أو المشاريع، المؤهلون للاستفادة من دعم "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو "الوكالة الوطنية لدعم القرض المصغر" أو "الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة" من إعفاء كامل من الضريبة الجزافية الوحيدة لمدة ثلاث (3) سنوات ابتداء من تاريخ استغلالها. تمتد هذه المدة إلى ست (6) سنوات ابتداء من تاريخ الاستغلال، عندما تتواجد هذه الأنشطة في مناطق يراد ترقيتها تحدد قائمتها عن طريق التنظيم، تمتد هذه المدة بستين (2)، عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاث (3) مستخدمين على الأقل لمدة غير محدودة. لكن يبقى المستثمرين مدينين بدفع الحد الأدنى للضريبة الموافق لنسبة 50% من المبلغ المنصوص عليه بموجب المادة 365 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

أما فيما يتعلق بنظام الإعفاءات لدى المشرع الفرنسي، فإنه في الأساس، جميع الأشخاص المقيمين في فرنسا يخضعوا لضريبة الدخل. وما الإعفاء الضريبي إلا استثناء المداخل المعفاة في شكل مساعدات الدولة أو الدخل من طلاب العمل<sup>1</sup>. ويعفى على سبيل المثال أصحاب الدخل الأقل من 9690 أورو المعتبر حد الكفاف في فرنسا ويقابله في القانون الجزائري 120.000 دج سنويا، وأما الدخل العقاري أو من عقد تأجير جزء من المنزل الرئيسي

<sup>1</sup> - <http://impotsurlerevenu.org/fonctionnement-de-l-impot/208-contribuables-et-revenus-exoneres-d-impots.php> consulté le 02/04/2016 à 19 :13.

معفى من ضريبة الدخل إذا استأجر غرفة في مسكن رئيسي للمستأجر، أو إذا كان الإيجار السنوي لا يتجاوز حدود الإيجارات معقولة<sup>1</sup>.

يلاحظ أن المشرع الجزائري أكثر تسامحا في منح الإعفاءات الضريبية؛ بمعنى يستثني على الأشخاص المداخل لسياسات تقدرها الدولة وتشجعها في الأساس تتعلق بالاستثمارات، والمساعدات للأنشطة والأشخاص، مقارنة مع المشرع الفرنسي، الذي يتخذ العقلية في منح الإعفاءات فهي تضامن مدروس ومقيد بشروط مع الأفراد والدخول، عكس المشرع الجزائري الذي لا يضع شروطا صارمة للإستفادة من هذه الاعفاءات، بل يجتهد فئة منهم في اعتبارها وضعية قانونية لعدم دفع حقوق جبائية في الحقيقة هي واجبة عليهم لولا سياسة الدولة في منح الإعفاءات.

### ثانيا: التخفيض الضريبي

إن الإعفاءات الضريبية لا تعد الصورة الوحيدة للتحفيزات الجبائية، بل جاءت ملازمة لطريقة أخرى هي التخفيضات الضريبية، بالرغم من أن هذه الأخيرة لا تعفي من الدفع بقدر ما هي تنقص من قيمة المبلغ الملزم بدفعه، يستوي الأمر إذا لم يكتسب صفة المكلف بالضريبة أو عند إكتسابه لها، فابتداء من تاريخ دخولها حيز التنفيذ يستفيد منها.

لذلك، لا بد من التعرف على التخفيض الضريبي ودراسة تطبيقاته في التشريع الضريبي.

<sup>1</sup> -Ce plafond du secteur locatif intermédiaire est réévalué chaque année. Inchangés par rapport à 2015, les plafonds 2016 sont les suivants :

- Plafond annuel Ile-de-France : 184 euros/m<sup>2</sup> en 2016 et 2015 (183 euros en 2014)
- Plafond annuel Province : 135 euros/m<sup>2</sup> en 2016 et 2015 (134 euros en 2014).

## 1- مفهوم التخفيض الضريبي

لا تعد طريقة التخفيض الضريبي حديثة في الأنظمة الضريبية، إذ كرسها النظام الضريبي الإسلامي لتطبق أول مرة في عهد الخليفة عمر بن خطاب رضي الله عنه ليكون أول من استخدم الأسعار الضريبية المنخفضة، فقد كان يفرض على سلع أهل الحرب القادمون من بلاد غير المسلمين والذين ليس بينهم وبين المسلمين عهد، ضريبة قدرها 10% من قيمة السلعة عند دخولها البلاد الإسلامية، ويفرض على سلع أهل الذمة القادمون من بلاد غير المسلمين الذين بينهم وبين المسلمين عهد 5% وعلى سلع التجار المسلمين 2.5% من قيمة السلعة<sup>1</sup>، إذا ما كانت التخفيضات الضريبية نظام ضريبي يتعلق بعدم دفع جزء من الحقوق الجبائية على عكس الإعفاءات الضريبية التي تقضي بعدم الدفع الكلي أو الجزئي.

ومنه، يستوجب علينا أولاً إعطاء تعريف للتخفيض الضريبي ومن ثم بيان شروطه.

## أ- تعريف التخفيض الضريبي

يعرف التخفيض الضريبي بأنه تقليص يمس قيمة الضريبة المستحقة مقابل الإلتزام ببعض الشروط كإعادة استثمار الأرباح مثلاً؛ بمعنى يتم استخدام التخفيضات الضريبية بناء على توجهات السياسة الإقتصادية والإجتماعية المستهدفة. ويعني أيضاً إخضاع المكلف لمعدلات ضريبية أقل من المعدلات السائدة أو تقليص وعاء الضريبة مقابل الإلتزام ببعض الشروط، كالمعدل المفروض على الأرباح المعاد استثمارها أو التخفيضات الممنوحة لتجار الجملة على الرسم على النشاط المهني نظير التزامهم بتقديم قائمة الزبائن المتعامل معهم والعمليات المنجزة معهم لصالح مصلحة الضرائب<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - يونس أحمد البطريق والمرسي السيد حجازي، النظم الضريبية، الدار الجامعية، بلا مكان النشر، 2004، ص 31.

<sup>2</sup> - رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، المرجع السابق، ص 501.

ويكون هذا التخفيف في إطار شكلين أساسيين وهما تخفيف معدل الضريبة، أيّ الإنقاص من نسبة الضريبة المحصلة في نشاط معين، أو على شكل تخفيف الوعاء الضريبي؛ بمعنى حصر الضريبة في مواضيع محددة أو مجالات معينة<sup>1</sup>.

ونستنتج مما سبق خصائص التخفيض الضريبي التخفيض عبارة عن تقليص من قيمة الضريبة، تلجأ إليه الدولة كإمتياز مقرر بموجب التشريع الجبائي، يهدف لتحقيق أغراض إقتصادية أو إجتماعية أو سياسية. ويكون بإنقاص نسبة من قيمة الضريبة أو تخفيف من سعة الوعاء الضريبي، فيبقى المكلف ملزم بدفع جزء من الضريبة لكن بمبلغ أقل مقارنة مع غيره. وغالبا ما يكون مقيد بشروط ملزمة، إذا ما تم الإخلال بها يتعرض لجزاء سحب قرار التخفيض، ودفع الحقوق المستحقة.

### ب- شروط الإستفادة من التخفيض الضريبي

يكون التخفيض بالنسبة لأغلب الدخول أو الأشخاص التي لم يقيدّها بشروط كنشاط المحبزة تلقائيا، وبالتالي يستفيدوا من تخفيض من دون التزام بشروط، سوى أن يكونوا من أصحاب الحق في الإستفادة من التخفيض. لكن اشترط المشرع في دخول وأشخاص معينين شروط للإستفادة منه، كأن يشترط وجوب إعادة استثمار بعض أرباح المحققة، ويكون هذا الإلتزام محل اكتتاب محله الإلتزام بإعادة الإستثمار دعما للتصريح السنوي المقدم. مع وجوب مسك محاسبة منتظمة وتبيان في التصريح السنوي للنتائج الأرباح التي يمكنها الإستفادة من التخفيض، وإلحاق قائمة الإستثمارات المحققة، مع الإشارة إلى طبيعتها وتاريخ دخولها في الأصول وكذا سعر كلفتها.

<sup>1</sup> - نصيرة بوعون يجياوي، المرجع السابق، ص 85.

## 2- تطبيقات التخفيض الضريبي

ينص المشرع الجزائري في المادة 219 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على اعتبار التخفيض إمتياز جبائي وهو يستحق حسب المواد 6 و 13 و 21 و 219 و 1-3/224 و 228 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ومن بعض الأمثلة عن التخفيض الضريبي فرض ضريبة مشتركة بين الزوجين يستفيد من تخفيض بنسبة 10% من الدخل الخاضع للضريبة<sup>1</sup>. ويطبق تخفيض قدره 25% خلال السنتين الأوليتين لنشاط مقدم من طرف الأشخاص الذين لهم صفة عضو سابق في الجيش التحرير الوطني أو المنظمة المدنية لجبهة التحرير الوطني وأرامل الشهداء، ولكن يمنح فقط للمكلفين الذين يقدر ربحهم تقديرا حقيقيا أو لأسباب إقتصادية يطبق على الأرباح المعاد استثمارها تخفيض نسبته 30% فيما يخص الدخل الواجب إدراجه في أسس الضريبة على الدخل الإجمالي<sup>2</sup>. ويطبق أيضا على الربح الناتج عن نشاط المخبزة دون سواه تخفيض بنسبة 35% من الربح المحقق.

<sup>1</sup> - حسب المادة 6 من ق ض م.

<sup>2</sup> - وفقا لشروط نصت عليها الفقرة 3 من المادة 21 من ق ض م.

- مع مراعاة أحكام المواد 13، 138 و 221 قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يؤسس الرسم على النشاط المهني على المبلغ الإجمالي للمداخيل المهنية الإجمالية، أو رقم الأعمال بدون الرسم على القيمة المضافة:

\* ويستفيد من تخفيض قدره 30% كل من :

- مبلغ عمليات البيع بالجملة؛

- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة، و المتعلقة بمواد يشتمل سعر بيعها بالتجزئة على ما يزيد عن 50% من الحقوق غير المباشرة.

- عمليات البيع المحققة من طرف المنتجين والتجار بالجملة المتعلقة بالأدوية المنتجة محليا.

\* يستفيد من تخفيض قدره 50%.

- مبلغ عمليات البيع بالجملة الخاصة بالمواد التي يتضمن سعر بيعها بالتجزئة أكثر من 50% من الحقوق غير المباشرة؛

- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة الخاصة بالأدوية.

\* يستفيد من تخفيض قدره 75%

- مبلغ عمليات البيع بالتجزئة للبنزين الممتاز و العادي و الغازوال.



هذه التخفيضات لا تستفيد منها المؤسسة إلا إذا استثمرت فعلاً، وترتب تكاليف استثمارية على عاتق المؤسسة، فهي تفيد الإستثمارات الرأسمالية طويلة الأجل، وقد يكون ذلك على حساب الإستثمارات ذات الكثافة العمالية. كما أنها حافز حيادي لأنها تطبق على جميع المؤسسات التي تزيد من استثماراتها القائمة، كما أنها وسيلة للقضاء على التحايل الذي يرافق تطبيق نظام الإعفاءات الضريبية بافتتاح مؤسسات بتسميات جديدة للإستفادة من إعفاء جديد. كما أنها تفيد المشروعات التي تسعى إلى النمو، لا المشروعات التي بلغت مرحلة النضج، كذلك المشروعات التي تتعرض لمخاطر عالية؛ لأنها تساعد على سرعة استرداد تكلفة الاستثمار<sup>1</sup>.

### الفرع الثالث: الإخلال بشروط الإستفادة من التحفيز الضريبية

يمنح المشرع الإعفاءات والتخفيضات لكل من يحترم الشروط المنصوص عليها في القانون، لكن كل من يخالفها يلحقه الجزاء الصادر من الإدارة، وفي هذا الشأن تدخّل القضاء في أكثر من مناسبة ليؤكد إتجاه المشرع في هذه المسألة.

### أولاً: الجزاءات الموقعة على المخالف لشروط التحفيز الجبائي

بالنسبة لبعض الدخول التي اشترط المشرع قيوداً للإستفادة من الإعفاءات المؤقتة حسب ما جاء في المواد 13 و138 و219 مكرر والمتعلقة بالأنشطة التي يمارسها الشباب ذوو المشاريع الإستثمارية أو الأنشطة أو المشاريع، المؤهلون للإستفادة من دعم "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو "الوكالة الوطنية لدعم القرض المصغر" أو "الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة"، فيمدد لهم الإعفاء بسنتين (02) عندما يتعهدوا بتوظيف ثلاث (03) عمال على الأقل ولمدة

<sup>2</sup> - منى الإدلي، الموسوعة القانونية المتخصصة، جزء الضريبة، ص464، المنشورة على شبكة الانترنت على الموقع [http://www.arab-ency.com/\\_/details.law.php?full=1&nid=165028](http://www.arab-ency.com/_/details.law.php?full=1&nid=165028) تاريخ التصفح 2016/04/01 على الساعة 08:36.

محددة، وفي حالة عدم الإلتزام يترتب عليهم سحب الإعتماد واسترداد الحقوق التي كان من المفروض تسديدها.

عندما يتبين أن الإستثمارات الواردة في قرارات منح الإمتيازات الجبائية لم تنفذ، أو عندما تكون الشروط التي منحت على أساسها هذه القرارات لم تستوف، فإن عدم التنفيذ يؤدي إلى سحب الإعتماد و تجريد الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين منحت لهم هذه الإمتيازات الجبائية بموجب الإعتماد، ويترتب على الحقوق والرسوم والأتاوى التي تم إعفاؤهم منها الإستحقاق فوراً بغض النظر عن كل الأحكام المخالفة.

ودون المساس بعقوبات تأخير الدفع المنصوص عليها في المادة 402 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي تحسب إبتداء من التاريخ الذي كان يستوجب فيه دفعها. ويخضع لنفس الجزاء الذين يتقرر استعمالهم لطرق تدليسية بعد قرار الإستفادة، ويعاقب على هذه المخالفة بقرار قضائي له قوة الشيء المقضي فيه<sup>1</sup>.

أما بالنسبة للمكلفين بالضريبة الذين يستفيدون من إعفاءات أو تخفيضات في الضريبة على أرباح الشركات والرسم على النشاط المهني الممنوح خلال مرحلة الإستغلال في إطار أجهزة دعم الإستثمار حصة الأرباح الموافقة لهذه الإعفاءات أو التخفيضات في أجل أربع (04) سنوات ابتداء من تاريخ اختتام السنة المالية التي تخضع نتائجها للنظام التفضيلي حسب المادة 142 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ويترتب في حالة عدم احترام هذه الشروط إعادة استرداد التحفيز الجبائي مع تطبيق غرامة جبائية تقدر بنسبة 30 % .

إذا نتج عن رقابة المصالح الجبائية، أن المكلف بالضريبة المستفيد من الإمتيازات الجبائية، أنقص في التصريح برقم الأعمال والنتائج والأجور المدفوعة، فإن الزيادات الناتجة عن ذلك تكون

<sup>1</sup> - المادة 194 مكرر من ق ض م

محل استرجاع للحقوق والرسوم الموافقة طبقاً لشروط القانون العام، وهذا بغض النظر عن الإعفاءات الممنوحة<sup>1</sup>. وإذا ثبت ارتكابه مخالفة من نوع ما كاستعماله لفواتير مزورة أو مجاملة، فإنه يتعرض لفقدان الاستفادة من التخفيض مع إعادة تسديد مبالغ الرسم المستحقة الدفع.

يجب على الأشخاص في حالة التنازل أو وقف التشغيل الذي حدث في أجل أقل من خمس (5) سنوات، ولم يتبع باستثمار فوري أن يدفعوا لقابض الضرائب مبلغ يساوي الفرق بين الضريبة المفروضة دفعها والضريبة المسددة في سنة الاستفادة من التخفيض، وتطبق على الحقوق الإضافة المفروضة على هذا النحو زيادة قدرها 5%<sup>2</sup>.

### ثانياً: موقف القضاء من التحفيزات الجبائية

لقد تدخل القضاء في عدة مرات بمنح للمستفيدين من الإمتيازات الجبائية حقهم في الإعفاءات أو التخفيضات تطبيقاً لقوانين الضرائب، أو ينفي في حالات أخرى تمتعهم بهذا الحق، وبالتالي ملزمين بدفع الضرائب ومن بين هذه القضايا:

قضية (ي.س) ضد مديرية الضرائب لولاية وهران<sup>3</sup> بحيث جاء في حثياتها أن الإستثمار -في إطار تشغيل الشباب- في نشاطات الإنتاج والخدمات هي التي تستفيد من الإعفاءات الجبائية ونشاط البيع مستثنى من الإعفاء وفق ما جاء في المادة 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، بحيث أن المستأنف عضو في التعاونية تشغيل الشباب استفاد في إطار تشغيل الشباب المؤرخ في 15/06/1997 وبدأ نشاطه في 04/08/1997، إلا أنه تفاجىء بإنذار ضريبي يرسل إليه مصحوب بإلزامه بالدفع، رغم أنه معفى باعتباره يعمل في إطار تشغيل الشباب

<sup>1</sup> - المادة 190 مكرر من ق ض م.

<sup>2</sup> - المادة 21 من ق ض م.

<sup>3</sup> - قضية (ي.س) ضد مديرية الضرائب لولاية وهران، قرار مجلس الدولة رقم 7451 الصادر بتاريخ 15/04/2003، مجلة مجلس الدولة، العدد

4، ص 93.

لمدة ثلاث (3) سنوات، غير أن قاضي الدرجة الأولى قضى بتأييد موقف الإدارة الجبائية، وكذا فعل مجلس الدولة باعتبار أن المستأنف يمارس نشاط البيع وهو خاضع للضريبة عكس نشاطات الإنتاج والخدمات التي هي الوحيدة التي تستفيد من الإعفاءات الجبائية طبقا للمادة 2 من المرسوم الرئاسي رقم 96-234 المؤرخ في 1996/07/02، ولا يجوز تفسير النص أكثر من معناه.

وجاء في قضية أخرى أن مدير الضرائب لولاية بومرداس ضد (م.و) في قرار<sup>1</sup> صادر بتاريخ 1995/07/23 أن المؤسسة الحديثة تستفيد من إعفاء ضريبي مكرس في قانون الضرائب المباشرة لمدة ثلاث (3) سنوات تطبيقا للمادتين 393 و 396 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. ويتعلق الأمر في هذه القضية عن البحث ما إذا كانت المستأنف عليها مؤسسة جديدة أي قد أنشئت من العدم ومن جراء هذا تستفيد من الإعفاءات الضريبية المنصوص عليها في قانون الضرائب المباشرة، أو هي بمثابة مؤسسة ناشئة عن إعادة التنظيم الهيكلي للمؤسسات فلا تستفيد من هذه الإعفاءات. وتبين من ملف القضية أن المؤسسة نشأت من إعادة تنظيم هيكلي لشركة قديمة دون نقل ذمة وحقوق الشركة القديمة. وعليه فإن المؤسسة تعتبر حديثة النشأة، وتستفيد من الإعفاءات الضريبية المكرسة في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

وأيد مجلس الدولة في قرار له صادر بتاريخ 2002/05/27<sup>2</sup> بأن إعفاء الشباب المستثمر في إطار النشاطات ذات الطابع الإنتاجي وتقديم الخدمات هو الذي يكون موضوع إعفاء ضريبي لمدة ثلاث (3) سنوات بينما البيع بالجملة والتجزئة والإستيراد غير معني بهذا الاعفاء، ومن ثم يلزم المستأنف بصفته تاجر بالجملة والإستيراد بتسديد الضرائب التي على عاتقه وأنه غير معني بالإعفاءات الضريبية. وفي قرار آخر الصادر بتاريخ 2005/06/21 اعتبر الأنشطة التي يقوم بها

<sup>1</sup> - قضية مدير الضرائب لولاية بومرداس ضد (م.و) ، قرار المحكمة العليا رقم 106187 الصادر بتاريخ 1995/07/23، نشرة القضاة لسنة 1996، العدد 49، ص 275.

<sup>2</sup> - قضية (ل.ي) ضد إدارة الضرائب، قرار مجلس الدولة رقم 4716 بتاريخ 2002/05/27، مجلة مجلس الدولة، 2003، العدد الخاص، ص 100.

الشباب المستثمر المستفيد من اعتماد الوكالة الوطنية لتشغيل الشباب، هي التي تستفيد من الإعفاء الضريبي على الدخل الإجمالي<sup>1</sup>.

وبالنسبة للمنشآت السياحية المحدثّة من مستثمرين وطنيين من الإعفاء، هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره بتاريخ 1998/09/28: " حيث أنه وبمقتضى قانون المالية لسنة 1990 تعفى المنشآت السياحية من دفع الضرائب لمدة عشر (10) سنوات. ومن ثم فإن المستأنفة تستفيد من أحكام هذا القانون، وأن الضريبة المتعلقة لسنة 1992 هي سنة مشمولة بهذا الإعفاء والتي خضعت لها المستأنفة خطأ ويجب اعتبارها كأن لم تكن. حيث أنه في هذه الحال، فإن الإنذار المرسل إليها يدخل في دائرة القرارات المنعدمة وأنه يتعين الإستجابة لطلب الإعفاء"<sup>2</sup>.

فمتى تحققت شروط منح الإعفاءات أو التخفيضات فإنه علاوة على الحماية القانونية للإستفادة من وضعية عدم الدفع في إطار الإستفادة من التحفيزات، يزداد عليها حماية قضائية تطبيقاً للقوانين المكرسة لها، وعليه يضمن القضاء الإداري الحق في الإستفادة من عدم الدفع.

<sup>1</sup> - قرار مجلس الدولة رقم 18656 الصادر بتاريخ 2005/06/21، الغرفة الثانية: " حيث أن المستأنف بموجب قرار اعتماد صادر عن الوكالة الوطنية لتشغيل الشباب اعترف له بحق في الإمتيازات لمدة ثلاث (3) سنوات رغم ذلك تم فرض عليه ضريبة بسبب عدم توفر شرط الإستفادة بالإمتيازات من الضريبة، بما أن الإستفادة غير معلقة على شرط الحصول على إعانة مالية من الوكالة الوطنية لتشغيل الشباب أو قرض بنكي، فإن القول أن التمويل الذاتي لا يسمح بالإستفادة من الإعفاء الضريبي المطلوب يعد خطأ في تطبيق القانون".

<sup>2</sup> - قرار مجلس الدولة رقم 148531 الصادر بتاريخ 1998/09/28، الغرفة الثانية، نقلاً عن فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء إجتهاادات مجلس الدولة، دار هومه، 2011، ص 109.

### الفرع الرابع: تقييم التحفيزات الجبائية

يتماشى مفهوم التحفيزات الجبائية مع ظواهر سلبية في النظام الضريبي كالتجنب الضريبي والتهرب من أداء الضريبة، أو حتى التأثير على الحصيلة الضريبية.

#### أولاً: التحفيز الجبائي وعلاقته بالتجنب الضريبي

إن سياسة التحفيز غالباً ما تترافق بتعقيد إداري يفسح مجالاً للتجنب الضريبي، وخاصة فيما يتعلق بالإعفاءات الضريبية التي تفتح باباً أوسع للتهرب الضريبي مقارنةً بالتحفيزات الأخرى، وذلك لسهولة إنشاء منشآت جديدة تحت تسميات جديدة للإستفادة من إعفاء جديد، أو تغيير الشكل القانوني للشركة أو موقعها أو التوسع به على مراحل أو اندماج شركة بأخرى. أما الشركات متعددة الجنسيات فتستطيع أن تحول أرباحها من الدول ذات المعدلات الضريبية المرتفعة إلى الدول ذات الإعفاءات المغرية لتستفيد من مزاياها.

أما المنح الإستثمارية فتتيح فرصاً أقل للتهرب، لأن الإستفادة منها تتطلب وجود أصول رأسمالية ذات وجود مادي ملموس، كذلك تخفيض معدلات الضرائب، لأنها حافز مهم يولد الإستقرار لدى المستثمرين، فهو حافز للإستثمار من ناحية وللإلتزام بدفع الضريبة من ناحية أخرى. فمن هذا الباب يمكن أن تكون هذه التحفيزات سبيل للتهرب الضريبي، إذا لم توضع تعريفات دقيقة ومعايير واضحة لها، حتى لا يكون مدعاة للتهرب الضريبي.

#### ثانياً: تكلفة التحفيزات الجبائية

ويُقصد بها خسارة الحكومة جراء تطبيق سياسة التحفيزات الضريبية، وهذا أيضاً يختلف باختلاف صورة التحفيز، فالإعفاءات الضريبية أو كما يصطلح عليها الإجازات الضريبية تعد سبباً في تآكل القاعدة الضريبية، سواء في ظل الإعفاء نتيجة استثناء بعض الدخول من دفع الضريبة،

أو بعد انتهاء ميزة الإعفاء في حال كانت المعدلات الضريبية مرتفعة، إذ سيلجأ المستثمر عندئذ إلى تجنب الضريبة بجميع أشكالها، أو عكس عبتها على جموع المستهلكين مما سيرفع الأسعار.

فالتحفيظات في حقيقتها تنازلات ضريبية من قبل المشرع لصالح المستثمرين، فإذا ما نجحت في تشجيعهم، فإن الحصيلة الضريبية يمكن أن تزداد، بسبب إقرار هذه الإعفاءات، بدلا من أن تنخفض، وذلك بسبب زيادة الدخل القومي، الناجمة عن زيادة الإستثمار والتوظيف، مما يعوض النقص في حصيلة الضريبة على الأرباح الناجم عن الإعفاءات<sup>1</sup>.

أما منح الإستثمار والتخفيض في معدلات الضريبة فتؤدي إلى هبوط العوائد شكليا؛ لأن المنح الضريبية ستؤدي إلى التجديد المستمر للأصول الثابتة، ومن ثم إلى إنتاجية أكبر ورؤوس أموال أكبر واستثمارات أكثر. كذلك تخفيض معدلات الضرائب ستؤدي إلى توسيع الوعاء الضريبي نتيجة تقليل حالات التهرب الضريبي، وخفض الأسعار والحد من التضخم نتيجة انخفاض تكلفة السلع، ومن ثم ارتفاع الأداء الإنتاجي، وهذا ما يعطي هذين الحافزين أهميتهما<sup>2</sup>.

كذلك تزيد تكلفة التحفيز في حال ما إذا كان ذاته عقيماً، ويكون كذلك في حال كان غير ذي جدوى وأثر في استقطاب الإستثمارات، ويكون ذلك عندما يكون أمام الوضع القائم مجموعة من التحفيظات المتنوعة أحدها يبطل فائدة الآخر، كذلك إذا كان وجود التحفيز وعدمه سواء من وجهة نظر المستثمر، أو إذا كان العبء الضريبي بالأصل منخفضاً، أو كانت تلك التحفيظات ممنوحة على أسس غير سليمة ولا تخدم العملية التنموية في الدولة وعدم توجيهها الوجهة الصحيحة.

<sup>1</sup> - محمد نجيب جادو، المرجع السابق، ص 378.

<sup>2</sup> - الموسوعة القانونية المتخصصة، جزء الضريبة، ص 464 المنشورة على الأنترنت على الموقع، تاريخ الإطلاع 2016/04/01 على الساعة

[http://www.arab-ency.com/\\_/details.law.php?full=1&nid=165028.08:48](http://www.arab-ency.com/_/details.law.php?full=1&nid=165028.08:48)

تتخذ هذه التحفيزات شكلين رئيسيين هما الإعفاءات والتخفيضات الضريبية، وكلاهما تسمح للمكلف بالضريبة بعد الإلتزام بدفع ما عليه من حقوق جبائية، سواء بصفة دائمة أو مؤقتة لمجموع الحقوق وهو الإعفاء أو عدم دفع لجزء من المبلغ أو لمقدار من الوعاء الخاضع، وهو في هذه الحالة تخفيض ضريبي.

غير أن الإسراف في منح الإعفاءات إلى تفاقم مشكلة عجز الموازنة بسبب انخفاض الإيرادات الضريبية، مما قد يضطر الدولة إلى زيادات المعدلات الضريبية على القطاعات الأخرى غير المعفاة، مما يرتب نتائج غير إيجابية من جانب هذه القطاعات، تعبيرا عن الظلم الاجتماعي، وهو ما يشكل خروجاً صارخاً على مبدأ العدالة الضريبية<sup>1</sup>.

نستنتج من تقييم التحفيزات أن التخفيضات أكثر جدوى من طريقة الإعفاءات وذلك<sup>2</sup> راجع لاعتبار أن أهم مشاكل استخدام طريقة الإعفاء الضريبي أنها وسيلة يستخدمها المستثمر للتهرب الضريبي خاصة في حالة المشروع ذو العمر الإنتاجي قصير الأجل، وما يهم المستثمر هو المعدل الضريبي الذي يخضع له بعد فترة الاعفاء باعتبار هذا الخيار مؤقت خاصة في حالة المشروع ذو العمر الإنتاجي طويل الأجل. ومن بين المشاكل التي تواجه الإستثمارات هو ضغط العبء الضريبي، لهذا تعتبر التخفيضات الضريبية من الأدوات الناجحة التي اتخذها المشرع الجبائي لتخفيف العبء الضريبي سواء يتعلق بتخفيض معدل الاقتطاع أو بتخفيض الوعاء الضريبي.

وتجدر الإشارة إلى أن الإعفاءات الضريبية إذا ما كانت تهدف لخدمة العدالة الضريبية لا بد من أن تكون ممنوحة وفقاً لضوابط محددة مسبقاً للتخفيف من حدة سلبياتها، وهذه الضوابط تدخل ضمن سياسة ترشيدها، وتتمثل ضوابط تشريعية لتحقيق العدالة في منح الإعفاءات للمشروعات المتشابهة عن طريق إنشاء هيئة أو لجنة محايدة للبحث في النزاعات، ووضع القواعد التي

<sup>1</sup> - محمد نجيب جادو، المرجع السابق، ص 378.

<sup>2</sup> - رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، المرجع السابق، ص 206-207.



تتناول الإعفاء بدقة، ومراعاة ضوابط موضوعية التي تخص دراسة المدة المناسبة للإعفاءات بلا مبالغة، وتحديد محل الإعفاء فهناك إعفاءات شخصية، مكانية وأنشطة تستفيد من الإعفاء لطبيعتها، وتغيير المناخ الملائم للاستثمار<sup>1</sup>.

وبالتالي ينبغي على المشرع الضريبي أن يهتم بدراسة موضوع الإعفاءات الضريبية وألا يقرر تلك الإعفاءات إلا لبواعث قوية، وألا يتوسع فيها، لأنها الإستثناء، ولم تشرع إلا لأهداف محددة، ستكون هذه الإعفاءات حتى في شكلها الحديث نتيجتها الحتمية تغيير توزيع الأعباء الضريبية على المكلفين، وتؤدي إلى تحريفات اقتصادية<sup>2</sup> خطيرة على سوق العمل وعلى قرارات الإستثمار والتجارة، فيبقى الحل في ضرورة إعادة النظر في سياسة التحفيز الحالية وعدم الإسراف في منحها مع مراعاة العدالة في إقرارها. فيوجد فئة من المكلفين بالضريبة في سعي دائم للحصول على تحفيزات جبائية وقد لا يفلحون لعدم توافر الشروط، فيجتهدون في سبل أخرى لعدم الدفع كتجنبهم المشروع لدفع.

فصفوة القول أن تقدير هذه الإعفاءات لا بد أن تكون بعد دراسة وتمحيص، و أن يراعى فيها التناسب بين قدرة هذه الإعفاءات ومقدار النفع العام المتوقع، وألا تتستر وراء هذه الإعفاءات منافع خاصة، تتسبب في إنقاص موارد الخزينة<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - خالد خضر الخير، المرجع السابق، ص 182.

<sup>2</sup> - محمد نجيب جادو، المرجع السابق، ص 378.

<sup>3</sup> - عاطف محمد موسى، المرجع السابق، ص 174.

## المطلب الثاني: تجنب دفع الحقوق الجبائية

إذا كان التحفيز الجبائي راجع لإرادة الدولة السياسية، فإن تجنب<sup>1</sup> دفع الضريبة يعني أصلاً التخلص من دفعها كلية أو جزئياً أو كما يجمع فقهاء القانون الضريبي على اعتبارها تهرباً من دفعها بطريقة موافقة للقانون، وسواء عكس المكلف بها أو لم يعكس عبئها على الغير، فهو يستعمل حق من حقوقه الدستورية باعتبار أن حرته في القيام بأي تصرف من عدمه تكون مكفولة، ومن ثم لا يسأل المكلف عن تصرفه السلبي لأنه لم ينتهك القاعدة القانونية أو يحتال عليها، ويطلق عليه بعض الفقه التسرب الضريبي<sup>2</sup>.

إن التجنب بهذا المعنى هو التخلص المكلف بإحدى الوسائل المختلفة من الإلتزام بدفع الضريبة<sup>3</sup>. ويكون المكلف بالضريبة في سعي دائم لمحاولة التخلص منها أو على الأقل لنقل عبئها للغير، وفي كلتا الحالتين ينفذ من دفعها، غير أن التأثير على الحصيلة الضريبية يكون مختلفاً، ففي الحالة نقل العبء للغير يتم دفع الضريبة وتجي الحكومة حصيلتها، فيراد من انتقال عبء الضريبة أن من يدفعها للخزينة لا يتحملها نهائياً، بل ينقلها إلى غيره كما يراد استقرارها بصفة نهائية على عاتق شخص معين<sup>4</sup>. أما حالة التجنب الضريبي فهو عدم دفع أي حق للخزينة من المكلف بالضريبة نفسه أو الغير.

ومما تقدم نتطرق بالدراسة للتجنب الضريبي الغير الناقل في فرع أول ونقل العبء الضريبي في فرع ثان. وفي الأخير آثارهما على الحصيلة الضريبية.

<sup>1</sup> - وإذا كان يسمى الفقه الجبائي هذه الوضعية بالتهرب المشروع مقارنة مع الغش الضريبي الذي هو تهرب غير مشروع، سنلتزم في هذه الوضعية القانونية بمصطلح التجنب الضريبي للدلالة على عدم الدفع المشروع الغير الناقل للعبء الضريبي.

<sup>2</sup> - Ahmed SADOUDI, Droit fiscal, op.cit., p114 : « L'évasion fiscale ou fuite devant l'impôt ».

و محمد نجيب جادو، المرجع السابق، ص 1.

<sup>3</sup> - Ahmed SADOUDI, Fraude fiscale et Evasion fiscale : Intérêt de la distinction, op.cit., p180.

<sup>4</sup> - عبد المنعم فوزي، المرجع السابق، ص 273.

## الفرع الأول: التجنب الضريبي

لما كانت الضريبة في ظل الإقتصاديات المعاصرة تعد أحد الأدوات المالية الهامة التي تستعين بها الدولة لتحقيق أهداف موضوعة وفقا للسياسة الإقتصادية والإجتماعية للدولة، فإن أي خلل في هذا المورد ينجر عنه آثار على سير السياسة المنتهجة في التنمية والإقتصاد. فعدم دفع الحقوق الجبائية عن طريق تجنبها يعد وضعية يكون فيها المكلف في حالة عدم الدفع المبرر.

وعليه، يتطلب البحث أولا عن مفهوم لتجنب الدفع ومن ثم التطرق لمختلف حالاته.

## أولا: مفهوم التجنب الضريبي

يقصد بالتجنب الضريبي التخلص من عبء الضريبة كليا أو جزئيا دون مخالفة التشريعات الجبائية<sup>1</sup>. ويحدث أيضا عندما يحاول الأفراد التخلص من التزامهم الضريبية عن طريق الإمتناع عن القيام بنشاط معين أو تصرفات معينة تستوجب سداد الضرائب، ومثاله امتناع الفرد من استثمار أمواله في بناء المساكن للتخلص من ضرائب المباني وتوظيفها في مشروعات مغفاة من الضرائب أو الإمتناع عن استرداد سلعة للتخلص من سداد الرسوم الجمركية، أو امتناعه عن شراء سلعة مفروض عليها رسم انتاج<sup>2</sup>. وبالرغم من أنه قد يكون سيء النية إلا أنه لا يمكن توقيع أي عقوبة عليه وما يبقى على المشرع إلا محاولة سد هذه الثغرات<sup>3</sup>.

وهناك شكل آخر لتجنب الضرائب من خلال الإستفادة من الثغرات الموجودة في القوانين الضريبية<sup>4</sup>، يقصد به أن يتمكن الشخص من التجنب من دفع الضريبة باستغلال ثغرات القانون دون أن يظهر في مركز المخالف للقانون، فبسبب عدم دقة النصوص أو عدم إحكام صياغتها أو

<sup>1</sup> - سهام كردودي، المرجع السابق، ص 8-9.

<sup>2</sup> - حمدي أحمد العناني، المرجع السابق، ص 187.

<sup>3</sup> - نصيرة بوعون مجاوي، المرجع السابق، ص 171.

<sup>4</sup> - حمدي أحمد العناني، نفس المرجع، ص 188.

عدم مواجهتها لكافة الإحتمالات قد يتمكن الشخص من تحويل النصوص واستخدامها أو تفسيرها لصالحه دون أن يخالفها<sup>1</sup>.

فحسب JC Martinez " هو فن تفادي الوقوع في مجال جاذبية القانون الجبائي"<sup>2</sup>. ببساطة يعد المكلف بالضريبة قد استعمل ذكاهه الضريبي<sup>3</sup>، من أجل عدم دفع الضرائب أو على الأقل دفع مبلغ أقل، ومثاله قيام إحدى الشركات بتوزيع جزء من أرباحها على المساهمين في صورة أسهم مجانية أو بدل حضور جلسات الجمعية العامة، بهدف تجنب ضريبة على القيم المنقولة، في ظل تشريع ضريبي لا يخضع الأسهم المجانية وبدل الحضور التي يحصل عليها المساهمون للضرائب<sup>4</sup>.

وقد ذهبت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية إلى تعريف التجنب الضريبي بأنه ترتيب أمور المكلف بما يمكنه من تخفيض الضريبة بصورة تتفق حرفيا مع القانون، ولكنها تتعارض مع قصد المشرع من تطبيق هذا القانون<sup>5</sup>.

وصف التجنب الضريبي بالتهرب المشروع أو التهرب القانوني، وقد انتقد البعض هذه التسمية، لاعتقاد وصف التهرب بالمشروعية أمر لا يتفق والموضوعية العلمية، فضلا عن التناقض والتضاد الظاهر في التعبير ذاته، لأنه يفيد ضمنا أن المشرع يحمي مثل هذا التهرب، أي أنه تهرب مرخص به من جانب المشرع<sup>6</sup>.

ويأخذ التجنب الضريبي أشكالا مختلفة أهمها قيام بعض الشركات بتجزئة الشركة الأم إلى شركات فرعية مستقلة قانونيا قصد التهرب من تصاعدية ضريبة الدخل، أو القيام بتوزيع أرباحها

<sup>1</sup> - عباس عبد الرزاق، المرجع السابق، ص 96.

<sup>2</sup> - سهام كردودي، المرجع السابق، ص 8.

<sup>3</sup> - Ahmed SADOUDI, Fraude fiscale et Evasion fiscal : Interet de la distinction, op.cit., p 188.

<sup>4</sup> - حمدي أحمد العناني، المرجع السابق، ص 187.

<sup>5</sup> - [http://www.oecd.org/document/29/0,2340,%20en\\_2649\\_34897\\_33933853\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/document/29/0,2340,%20en_2649_34897_33933853_1_1_1_1,00.html) consulte le 30/03/2016 à 17 :21.

<sup>6</sup> - محمد نجيب جادو، المرجع السابق، ص 99.

على شكل أسهم مجانية للمساهمين قصد التخلص من أداء الضريبة على إيرادات القيم المنقولة. وقد يتجنب المكلف بالضريبة على التركات بالإستفادة من ثغرات القانون الذي يقضي بعدم إخضاع الهبات للضريبة، فيقوم المعني في حياته بتوزيع ثروته على الورثة عن طريق الهبة، فلا يبقى أمام المشرع إلا محاولة سد ثغرات القانون الجبائي<sup>1</sup>.

يقصد بالتجنب الضريبي أن تفرض الضريبة على تصرف معين مثل البيع أو الشراء، لكن المكلف رغبة منه في عدم دفع الضريبة يعمل على عدم تحقق الواقعة المنشئة لها. فتصرفه يكون سلبيا، إذ لا يقوم بواقعة البيع أو الشراء. فالتجنب يعني التخلص من عبء الضريبة كليا أو جزئيا دون مخالفة أو إنتهاك الأحكام القانون، حيث يستخدم المكلف حقا من حقوقه الدستورية باعتبار أن حرته مكفولة دستوريا. حيث كفل لجميع المواطنين حق الملكية والتجارة والعمل والإنفاق والتصرف في إطار المشروعية<sup>2</sup>، ومن ثم لا يسأل المكلف عن تصرفه السلي نظرا لأنه لم ينهك القانون أو يحتال عليه.

ومن هنا تظهر التفرقة بين التهرب الضريبي والتجنب الضريبي، حيث أن التهرب الضريبي، يفترض تحقق الواقعة المنشئة للضريبة بالفعل، إلا أن المكلف يتهرب من دفعها كليا أو جزئيا بالإستفادة من الإعفاءات الضريبية وثغرات القانون والنقص الذي يعتري نصوصه<sup>3</sup>. بل إن التجنب الضريبي ينظر إليه من وجهة نظر المدافعين عن الحق فيه إلى أنه استغلال لثغرات القانون، وفرص يوفرها التخطيط الناجح الذي لا يخل بالقانون، فيمكن القول بأنه ذكاء المحاسب في تأخير الضريبة أو سدادها في وقت لاحق، ولا يجب أن ننظر إلى وجود الثغرات في القانون على أنها عيب محض فيه، بل لهذه الثغرات جانبها الإيجابي، فهي بمثابة صمام أمان يحمي المكلف من

<sup>1</sup> - سهام كردودي، المرجع السابق، ص 9.

<sup>2</sup> - محمد نجيب جادو، المرجع السابق، ص 104.

<sup>3</sup> - سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثرها على إقتصاديات الدول النامية، المرجع السابق، ص 16.

شطط المشرع وتجاوزته في تحديد الضريبة التي يلزم دفعها، فتقوم هذه الثغرات بدور في تقليل عبء الضريبة المتزايد، ودرء الظلم التشريعي عنه<sup>1</sup>.

فالرأي السائد أن للمكلفين أن ينظموا حياتهم الشخصية والمهنية والاجتماعية، بحيث يقللون من التزاماتهم الضريبية، ولا وُزّر عليهم في ذلك ما داموا في حدود القانون ولم يخالفوه، فقد أيد الفقه والقضاء في كل من مصر وفرنسا إعطاء الحق للشخص في تجنب الضريبة مستفيدا من عدم إحكام صياغة القوانين وتمسكا بمبدأ التفسير الضيق لنصوص التشريع الضريبي<sup>2</sup>، بل إن المؤسسات اليوم تقوم بالإستعانة بالخبراء من أجل استعمال أحسن الطرق والاستراتيجيات المالية للمؤسسة قصد دفع أقل المبالغ بطرق قانونية<sup>3</sup>، وللممولين أن يستفيدوا بقدر الإمكان من الثغرات الموجودة في التشريع، وعلى الدولة إذا أرادت أن تمنع ذلك أن تقوم بالتعديل هذه الثغرات. وفي هذه الحالة ينتهي دور القابض بتقديم تقرير مفصل للإدارة المركزية للبحث بمجرد اكتشافه للواقعة<sup>4</sup>.

على الرغم من تشديد الحكومات في مجال التهرب من الضريبة، ومحاولة المشرعين الوضعيين سد كل الثغرات، وتشديد العقوبات، وتقرير عدة ضمانات لمكافحة التهرب لما له من آثار خطيرة على الدولة، لكنه مع ذلك لا تزال الحكومات المعاصرة تعاني منه، ويبقى من الحيل الكثيرة التي يستفيد منها أصحاب الأموال، بل يشارك فيها مكاتب المحاماة والمحاسبة والتدقيق من خلال البحث واستعمال لثغرات القانون<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> - رمضان صديق، التجنب الضريبي بين الإباحة والحظر في التشريع المقارن والمصري، دار النهضة العربية، القاهرة، 2011، ص 119.

<sup>2</sup> - سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثرها على إقتصاديات الدول النامية، نفس المرجع، ص 16.

<sup>3</sup> - Ahmed SADOUDI, Droit fiscal, op.cit., p108 : « L'optimisation fiscale doit être distinguée de la fraude fiscale en ce qu'elle consiste à utiliser tous les moyens légaux disponibles pour réduire la charge fiscale ».

<sup>4</sup> - عباس عبد الرزاق، المرجع السابق، ص 96.

<sup>5</sup> - عماد حمدي محمد محمود، الزكاة والضريبة (الأساس العلمي والتطبيق العملي دراسة فقهية اقتصادية)، ط1، مكتبة الوفاء القانونية، 2014، ص125.

## ثانياً: الفرق بين التجنب الضريبي والمفاهيم المشابهة له

يرتبط التجنب الضريبي بوضعية المكلف بالضريبة الذي لا يدفع حقوقه الجبائية كاملة وفي آجالها القانونية من دون أن يخضع لسلطة القانون، بعدة أنظمة في المجال الجبائي تتشابه وتتباين معه، كالغش الضريبي والغلط في المباديء والتخطيط الضريبي.

## 1- الفرق بين التجنب الضريبي والغش الضريبي

يوجد فارق بين التخلص من الضريبة أو تجنبها بالطرق المشروعة قانوناً وبين التهرب من الضريبة بطرق غير قانونية. فالحالة الأولى غالباً ما تكون مقبولة من قبل الفقهاء القانون الضريبي حيث يقرر الفقه أن المكلف من حقه تجنب الضريبة، وذلك بالاستفادة من الثغرات القانونية التي يطبقها لصالحه، وإذا أراد المشرع أن يقلل من هذه الحالات فعليه تدارك هذه الثغرات في النصوص القانونية، أما الحالة الثانية فهي حالة اللجوء للغش فهي بكل تأكيد غير مقبولة، ومخالفة للقانون، ويجب العقاب عليها<sup>1</sup>.

كما أن التجنب الضريبي يختلف عن التهرب الضريبي في أن الأول يقوم به المكلف من خلال ترتيب أوضاعه أو شؤونه بشكل برئ، لكي يتمكن من دفع ضرائب أقل، أو لا يدفع ضرائب على الإطلاق، مقارنة بما كان يتعين عليه أن يدفعها فيما لو لم يرتب أوضاعه أو شؤونه على هذا الشكل، فهو يستخدم ما يسمح به القانون للوصول إلى غايته، وبالعكس التهرب الضريبي الذي يرتب فيه الفرد أوضاعه وشؤونه بشكل احتيالي أو على نحو مخالف للقوانين لكي يحقق نفس غاية المتجنب وهو تخفيض أو عدم دفع الضرائب<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - محي محمد سعد، المرجع السابق، ص 178.

<sup>2</sup> - رمضان صديق، التجنب الضريبي بين الإباحة والحظر في التشريع المقارن والمصري، المرجع السابق، ص 22.

من الجدير بالذكر أن التجنب الضريبي يشبه الغش الضريبي في الأثر الناجم عن كل منهما؛ بحيث أن كليهما يؤدي إلى خسارة في الحصيلة الضريبية، مما يلقي على الإدارة أعباء لتحسين الإلتزام الطوعي للممولين، الذي لن يتحقق إلا بتشديد عقوبة التهرب وعدم الإلتزام الضريبي فقط<sup>1</sup>. ويختلفان في الوسيلة؛ فالأول يستفيد باستعماله وسائل مشروعة قانون بينما الثاني يعتمد على مخالفة القانون مخالفة صريحة أو أن يحتال على أحكامه، بمعنى آخر التجنب الضريبي يعد إنتهاكا لروح القانون أما الغش الضريبي هو خرق القانون نصا وروحا<sup>2</sup>.

ولا يمكن القول أن مجرد النظر في مدى توافرها مع القانون والإختلاف معه كاف للفرقة بينهما بل أن التجنب الضريبي قد يتحول إلى غش ضريبي، فهذا الأخير يعد تصرفا غير مشروع، ويمثل عدم احترام إرادي، لأنه انتهاك لروح القانون وإرادة المشرع باستخدام طرق احتيالية وتدليسية من جانب المكلف بالضريبة، بقصد التخلص من عبء الضريبة.

ويكمن جوهر التفرقة بين التهرب الضريبي والغش في أن التهرب تكون فيه لإدارة المكلف بالضريبة متجهة نحو تخفيف العبء الضريبي، إلا أنه يسلك في سبيل ذلك سبلا مشروعة، فالمكلف هنا يمارس حقا من حقوقه القانونية والإقتصادية ليحقق هدفا مشروعاً بالنسبة له، وبالتالي لا يوقع عليه أي عقوبة أو جزاء، فالتجنب الضريبي بهذه الصورة يتوفر فيه العنصر المعنوي (سوء النية) دون العنصر المادي (الحيل التدليسية)<sup>3</sup>. على عكس الغش الضريبي الذي يعد من الجرائم الضريبية تتوافر على عنصري القصد الجنائي والعمل المادي.

وفي هذا ذهب التشريع الضريبي الفرنسي إلى مناقشة كل من الغش والتجنب مفصلين عن بعضهما، بحيث اعتبر الغش تلك طرق الاحتيال الهادفة إلى تخفيض المديونية الضريبية، في حين

<sup>1</sup> - محمد عماد عبد الوهاب السناطى، المرجع السابق، ص 393.

<sup>2</sup> - محمد نجيب جادو، المرجع السابق، ص 98.

<sup>3</sup> - محمد عباس محرزى، المدخل إلى الجباية والضرائب، المرجع السابق، ص 134.



سلم بانطواء التجنب الضريبي على سوء قصد المكلف، باتجاهه نحو الإفادة من معطيات القانون الضريبي<sup>1</sup>. ويرى رمضان الصديق أنه ما يزال الحد الفاصل بين التهرب والتجنب غير موجود بل وكأن الأمرين بينهما منطقة رمادية أو خليط يصعب فصله بين المفهومين<sup>2</sup>.

لذلك، لا بد من زيادة الوعي الضريبي لدى المواطنين ليعلم المكلف أن دفع الضريبة ليس اغتصاباً لجزء من دخله، ولكنه مقابل الحصول على خدمة يجب عليه دفع جزء من ثمنها، كما أن الإستمرارية في دفع الضريبة يصحبها استمرارية في الخدمات<sup>3</sup>.

## 2- التجنب الضريبي والغلط

يعد الغلط وفقاً للقانون المدني هو حالة تقوم بالنفس تحمل على توهم غير الواقع، الذي يكون إما واقعة غير صحيحة يتوهم الإنسان صحتها، أو واقعة صحيحة يتوهم عدم صحتها، وبهذا يكون في حالة الغلط المكلف حسن النية، فهو بتصرفه لا يقصد ولا تتجه إرادته إلى تخفيف أعبائه الضريبية كما هو الشأن في حالة الإهمال أو السهر، فالذي يميز الغلط عن التجنب الضريبي هو عنصر الإرادة، لأن الغلط لا يتوفر على عنصر الإرادة لدى المكلف. فهو بتصرفه حسن النية لأن إرادته لا تتجه إلى تخفيف أعبائه الضريبية أو إسقاطها، أما التجنب الضريبي، بالرغم من حسن نيته، تتجه إرادته إلى العمل على تخفيف أعبائه الضريبية أو إسقاطها؛ أي أنه عمل إرادي يدخل في إطار خطة المكلف<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - محمد نجيب جادو، المرجع السابق، ص 134.

<sup>2</sup> - رمضان الصديق، التجنب الضريبي بين الإباحة والحظر في التشريع المقارن والمصري، المرجع السابق، ص 26.

<sup>3</sup> - محي محمد سعد، المرجع السابق، ص 180.

<sup>4</sup> - سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثرها على إقتصاديات الدول النامية، المرجع السابق، ص 18.

## 3- التجنب الضريبي والتخطيط الضريبي

إن التخطيط بوجه عام هو مرحلة التفكير التي تسبق أي عمل أو اتخاذ القرارات اتجاهه، باختيار مجموعة من الأهداف الواجب تحقيقها، والعناصر الواجب استخدامها مادية كانت أو بشرية، وهو أمر محمود في إطار أهدافه النبيلة. ويقصد بالتخطيط الضريبي الإجراءات والخطط التي يتبعها المكلف لتنظيم شؤون نشاطه، بما يمكنه من التعامل مع التشريعات الضريبية، من قوانين ولوائح وقرارات بأقل عبء ضريبي ممكن، أو يقصد به مجموعة من الإجراءات المتبعة بواسطة المكلفين لتخفيض الالتزامات الضريبية المستحقة والتي لا تتعارض مع الإجراءات القانونية. ويمكن أن يؤدي التخطيط الضريبي، أو يجب أن يؤدي عادة إلى تخفيض في قيمة الضريبة المستحقة أو عدم استحقاقها، هو بذلك يقترب من معنى التجنب الضريبي، مما يجعل كثيرا من الكتاب يخلط بينهما أو لا يجد اختلافا بينهما. وإذ يرى بعض الفقه<sup>1</sup> أن التخطيط الضريبي هو الوسيلة وأن التجنب الضريبي أحد أهدافه، فإذا كان تجنب الضريبة هو الهدف الوحيد من التخطيط اعتبر من نوع التخطيط الضريبي الحاد أو المنحرف.

إن التجنب الإيجابي المبني على سوء النية، عن طريق استغلال الثغرات القانونية وسوء الصياغة، بينما لا يعد التجنب السلبي تجنبا، وإنما يدخل في نطاق التخطيط الضريبي المبني على حسن النية، والمتجاوب مع التشريع الضريبي نضا وروحا<sup>2</sup>.

يكمن الفرق بينهما في أن التخطيط الضريبي هو استخدام كل الوسائل القانونية المتاحة للحد من العبء الضريبي<sup>3</sup> أما التجنب الضريبي هو استعمال الثغرات القانونية، أو حتى الإستفادة

<sup>1</sup> - رمضان صديق، التجنب الضريبي بين الإباحة والحظر في التشريع المقارن والمصري، المرجع السابق، ص ص 24-25.

<sup>2</sup> - محمد نجيب جادو، المرجع السابق، ص 392.

<sup>3</sup> - Ahmed SADOUDI, Droit fiscal, op.cit., 108 : « l'optimisation fiscale doit être distinguée de la fraude fiscale en ce qu'elle consiste à utiliser tous les moyens légaux disponibles pour réduire la charge fiscale ».

من إهمال المشرع لتنظيمه للقانون الضريبي، وبالتالي يعد التجنب تخفيف العبء الضريبي ولكن بالبحث عن طريقة يكون بها قانونيا، وذلك باستخدام أساليب مشروعة في تخفيض مقدار الضريبة المستحقة عليه دون الإلتجاء لأية عمليات مخططة، وذلك عن طريق مزاوله الأنشطة المعفاه أو غير خاضعة.

إن التخطيط الضريبي في حد ذاته لا يعد خطأ أو عيب، ولكن الخطأ في أن يتم استغلاله لتخفيض العبء الضريبي فقط، دون أن يكون هناك هدفا استراتيجيا أو تجاريا أو اقتصاديا، وأنه في حالة اقتصار هدف التخطيط الضريبي على خفض العبء الضريبي فقط، فإن مواد قانون الضرائب في مصر مثلا تميز للمصلحة الحق في إعادة النظر في المعاملات التي تنطوي على التخطيط الضريبي<sup>1</sup>. لا يوجد ما يمنع المكلف وهو بصدد عقد صفقة معينة من أن يختار النمط الأقل كثافة ضريبية، ويكون هذا المسلك قانونيا طالما اتخذ مظهر التصرف الصريح، الذي لا يهدف إلى إخفاء الربح<sup>2</sup>.

وفي هذا ذهب رأي من الفقه إلى اعتبار التخطيط الضريبي تهرب بريء من كل إثم وهو الذي يتم باحتساب المكلف للفعل أو التصرف المنشئ للضريبة، وأما التجنب فهو التهرب بنية عمد إلى اجتناب الضريبة مع البقاء في حظيرة القانون، وذلك باستغلال ثغراته، فمثل هذا السلوك لا يمثل حرقا لنص وإنما تضمن إهدار لروح القانون<sup>3</sup>. لكن لا غضاضة في أن يخطط المكلف ضريبيا على نطاق واسع وللمدى الطويل ضمن ما يقوم به من دراسات جدوى وفق

<sup>1</sup> - حازم حسن، التجنب الضريبي، مجلة المحاسب، جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، العدد 42، 2013، ص 20.

<sup>2</sup> - محمد نجيب جادو، المرجع السابق، ص 142.

<sup>3</sup> - محمد نجيب جادو، نفس المرجع، ص 143.

القواعد المعتادة لذلك إنما يكون التحذير من التخطيط العمدي الضار بالخزينة العمومية أو الهادف أساساً للإفلات من الضريبة، والذي يسمى بالتخطيط الضريبي الحاد<sup>1</sup>.

أما في فرنسا فقد ناقش التشريع الضريبي كلا من التهرب والتجنب منفصلين عن بعضهما في حين يعد التخطيط الضريبي عكس الغش غير مجرم، بحيث ينص المشرع على أنه لا يوجد ما يمنع المكلف وهو بصدد عقد صفقة معينة من أن يختار النمط الأقل كثافة ضريبية ويكون هذا المسلك قانونياً طالما اتخذ مظهر التصرف الصريح الذي لا يهدف إلى إخفاء الربح<sup>2</sup>.

### ثالثاً: صور التجنب الضريبي

يتم التجنب الضريبي من خلال عدم تطبيق القانون، أو إساءة تطبيقه، دون أن يبلغ الأمر تجاهل القانون، فقد يتخذ صورة التجنب السلبي أو الإيجابي أو يتنوع بحسب الوضعيات التي يسعى فيها المكلفين بالضريبة للإجتهد في عدم دفع ما عليهم من المستحقات الجبائية إلى ثلاث حالات، وهي التجنب الناتج عن سلوك المكلف و آخر ينظمه المشرع الضريبية بنفسه، وفي الأخير يوجد حالة التجنب الناتج عن إهمال من المشرع.

### 1- التجنب الضريبي الناتج عن سلوك المكلف

يطلق على التجنب الضريبي الناتج عن سلوك المكلف التجنب السلبي<sup>3</sup>؛ ويتعلق ببعض السلوكيات التي يتخذها المكلف بغرض التجنب الضريبي، كالإمتناع عن إتيان الواقعة المنشئة للضريبة، وذلك بالإمتناع من استهلاك وإنتاج السلع التي تفرض عليها ضريبة مرتفعة، وترك النشاط الإنتاجي الذي يخضع إلى ضريبة مرتفعة، والإنتقال إلى نشاط آخر خاضع لضريبة أقل.

<sup>1</sup> - مجدي محمد على الخولي، الموسوعة في جرائم التهرب الضريبي في التشريع المصري، الضريبة الموحدة، الضريبة العامة على المبيعات، بدون دار للنشر، 1995، ص 39.

<sup>2</sup> - محمد نجيب جادو، المرجع السابق، ص 142.

<sup>3</sup> - محمد نجيب جادو، نفس المرجع، ص 101.

يلاحظ أن هذا التجنب يرتكز على إرادة المكلف الذي يجب أن يكون على علم بمختلف الضرائب المفروضة<sup>1</sup>، فتسمح له بتخفيض الضريبة خاصة بالنسبة للأشخاص محترفي القواعد الجبائية.

وتلعب ثقافة المكلفين وتدينهم وحجم إيمانهم دورا هاما بحق المجتمع عليهم في سداد الضرائب للمشاركة في تحمل جزء من الأعباء العامة، فكلما زادت نسبة الإلتزام الطوعي، قلت نسبة التجنب الضريبي، مما أدى ببعض لاعتبار الوازع الأخلاقي لإلتزام المكلفين بالأخلاق الضريبية<sup>2</sup>. وتلعب العوامل النفسية دورا كبيرا أيضا في التخلص من الضريبة، فكلما زاد الوعي المالي ضعف الباعث على التجنب، وبالعكس كلما ضعف الوعي المالي كان الباعث النفسي على التخلص من الضريبة قويا ولموسا. ويعتقد بعض المالىين أن من العوامل النفسية ما لا مفر من وجوده بالنسبة لبعض الضرائب، فكثيرا ما تعترض الإدارة المالية صعوبات تطبيقية بالنسبة لتحديد الوعاء وربط الضريبة وتحصيلها، مما يباعد بينها وبين تحقيق المساواة الفعلية بين المكلفين<sup>3</sup>.

إذ يعتقد بعض الفقه أن التخفيض الضريبي هو تعبير عن التجنب الذي حققه المكلف بحسن نية؛ أي أنه درجة من درجات التجنب الضريبي ولعله الدرجة المقبولة تشريعا وإداريا<sup>4</sup>. ولكن على العموم قد يتخذ صورة تشتيت الدخول؛ بمعنى تفتيت الدخول أو الأرباح، لتفادي السعر المرتفع، من خلال زيادة عدد الشركاء، أو التمتع بالإعفاءات الشخصية إلى أقصى مدى أو تقليل الوعاء الخاضع للضريبة بزيادة التخفيضات المسموح بها. أو أن يتخذ صورة أخرى كالتحويل

<sup>1</sup> - ناصر مراد، واقع التهرب الضريبي في الجزائر، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والإقتصادية والسياسية، 2008، ص 255.

<sup>2</sup> - محمد عماد عبد الوهاب السنباطي، المرجع السابق، ص 220.

<sup>3</sup> - عبد المنعم فوزي، المرجع السابق، ص 276.

<sup>4</sup> - رمضان صديق، التجنب الضريبي بين الإباحة والحظر في التشريع المقارن والمصري، المرجع السابق، ص 29.

والتجزئة، أو أن يأتي في صورة مغايرة للأولتين تمثل في تأجيل الضريبة؛ بمعنى أن يؤجل المكلف حصوله على الدخل أو الربح لسنوات متوالية، أو يعجل استهلاك الأصول وخصم النفقات<sup>1</sup>.

واقع الأمر أن مثل هذه التنظيمات تمثل في جوهرها نماذج هادفة للتخطيط الإقتصادي، يعول فيها الشارع على سلاح الضريبة، لتوجيه أنشطة العمل والإنتاج والإستهلاك والإستثمار والصادرات والواردات الوجهة التي يقرر جدواها بالنسبة للإقتصاد القومي في مجموعه<sup>2</sup>.

## 2- التجنب الضريبي الذي ينظمه التشريع الضريبي

ينظم المشرع هذا نوع من التهرب لتحقيق أهداف معينة اجتماعية كانت أم اقتصادية، كأن يفرض المشرع ضريبة عالية على سلعة ما أو يرفع سعر الضريبة عليها، بقصد تقليل أو منع استهلاكها، مثل الضريبة على المشروبات الكحولية، بهدف الحفاظ على الصحة العامة. ويمكن التمييز بين أنواع مختلفة للتجنب الضريبي من حيث إرادة المشرع فهناك المقصود وهناك الغير المقصود.

فالتجنب المقصود من جانب المشرع أن يهدف لتحقيق غايات اجتماعية أو اقتصادية مرغوب فيها أو محاباة بعض الفئات الإجتماعية بإتاحة فرصة التجنب الضريبي لها، بالنظر إلى ثقل وزنها السياسي، مع حرص المشرع في ذات الوقت مثل كافة فئات وطوائف المجتمع الأخرى<sup>3</sup>، أو قد يتخذ الصورة الصريحة لعدم الدفع وهي الإعفاء أو صورة وجود ثغرات ضريبية<sup>4</sup>، و لهذه الأخيرة مفهوميين:

<sup>1</sup> - رمضان صديق، التجنب الضريبي بين الإباحة والحظر في التشريع المقارن والمصري، المرجع السابق، ص 66.

<sup>2</sup> - محمد نجيب جادو، المرجع السابق، ص 102.

<sup>3</sup> - محمد نجيب جادو، نفس المرجع، ص 104.

<sup>4</sup> - يقصد به Niche fiscal .

**المفهوم الأول:** إعفاء ضريبي الذي يسمح وفق بعض الشروط لدفع مبلغ أقل من الضرائب أو تفاديها، ففي فرنسا مثلاً تصنف هذه الإعفاءات كنفقات جبائية في المحاسبة العامة للمالية العامة<sup>1</sup>، لأنها توافق خسارة في الدخل الذي يجب أن يعوض الميزانية العمومية. كإخضاع الأرباح معاد استثمارها بالنسبة للشركات لمعدل مخفض قصد تشجيع الإستثمار.

**المفهوم الثاني:** ثغرة أو فراغ تشريعي يسمح بتفادي الضريبة دون مخالفة<sup>2</sup>. وبالتالي تعد "هبات ضريبة"، فهي أحياناً مبررة تماماً لدفعي الضرائب، وخسارة في ميزانية الدولة<sup>3</sup>.

غير أن التجنب غير المقصود يتمثل في تجنب يحققه المكلف ولا يقصده المشرع، وإن كان يتوقعه أحياناً كالتجنب الناشئ عن اختيار المكلف لكيان قانوني معين، فيفاضل بين أن يكون فرداً أو شركة أو حتى يختار أن يكون شركة معينة من الشركات ليس لتحقيق هدف اقتصادي وإنما لتفتيت الأرباح تجنباً للضريبة وخاصة عندما لا يعترف المشرع بالشخصية المعنوية للشركة، ويعامل كل فرد فيها على أنه مكلف بذاته أو قد يتجنب الضريبة عن طريق تغيير نوع الدخل من التجاري إلى المهني أو من مزاولة نشاط تأجير مفروش إلى تأجير عقار خال للإستفادة بالمزايا الضريبية دون أن يقصد المشرع ذلك وإن كان في الإمكان توقعه<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> -Jacques Le Cacheux, Les français et l'impôt, La documentation française, avril 2008, pp115-117

<sup>2</sup> [https://fr.wikipedia.org/wiki/Niche\\_fiscale](https://fr.wikipedia.org/wiki/Niche_fiscale) le 12/10/2015 à 10:58:

« La notion de niche fiscale peut avoir deux acceptions ;

-une dérogation fiscale qui permet - à certaines conditions - de payer moins d'impôts ou d'éviter l'impôt ; En France ces dérogations sont classées en « dépense fiscale » dans la comptabilité nationale des finances publiques, car elle correspond à une perte de revenu qui doit être compensée dans le budget de la nation).

-une lacune ou un « vide législatif » permettant d'échapper à l'impôt sans être en infraction. »

<sup>3</sup> -Jacques Le Cacheux, op.cit., p 117.

<sup>4</sup> - رمضان صديق، التجنب الضريبي بين الإباحة والحظر في التشريع المقارن والمصري، المرجع السابق، ص 39.

## 3- التجنب الضريبي الناتج عن إهمال المشرع الجبائي

يتحقق هذا نتيجة إهمال من قبل المشرع مما يشكل فراغ تشريعي<sup>1</sup>، والواضح أن إهمال المشرع يكمن وراء هذا التجنب. ويجتهد المكلفون (الأغنياء منهم بصورة خاصة) في استنباط وسائل وأشكالا جديدة لتجنب دفع الضرائب بصورة قانونية تصعب مكافحتها مستعنين بأصحاب الخبرة، ومتكلمين على الثغرات الموجودة في القوانين المختلفة<sup>2</sup>. تتحقق الصورة الإيجابية للتجنب الضريبي بأن يسعى الشخص المكلف قانونا بدفع الضريبة إلى الإستفادة من الثغرات القانونية الموجودة بالتشريع الضريبي<sup>3</sup>، بهدف التملص من الإلتزام بدفع الضريبة، كلياً أو جزئياً، بدون أن يقع تحت طائلة القانون.

يلاحظ أن الثغرات الضريبية هي إعفاء من جميع أو بعض الضرائب التي تفرضها الدولة. فعادة ما يقدم الإعفاء من الضرائب لفرد أو لمنظمة تكون ضمن فئة ترغب الحكومة في تشجيعها اقتصادياً مثل المنظمات الخيرية. كما تهدف إلى تخفيض عبء الضرائب المفروضة على شريحة معينة من المجتمع أو المنظمات أو الأفراد بهدف العدالة أو لتعزيز نوع من النشاط الاقتصادي، لذلك يمكن القول بأن الثغرات الضريبية تعبر عموماً عن إرادة سياسية<sup>4</sup>.

وهنا لا بد من التمييز بين نوعين من الثغرات، العمودية أو الإيجابية التي تسمح للمكلف بالضريبة ببدء استثماره. فيجب عليه اكتشاف السوق ومن ثم يستثمر في مشروعه بالإستفادة من حكم جبائي، وذلك بإعفاءه من الضرائب المتعلقة باستثماره. إذا تقدم الثغرات الضريبية العمودية ضماناً للخرينة من الخطر المرتبط باستثمار المكلف، ومثاله في فرنسا الإعفاءات الموجهة للاستثمار

<sup>1</sup> - سهام كردودي، المرجع السابق، ص 9.

<sup>2</sup> - حسن عواضة، المالية العامة-دراسة مقارنة-، دار النهضة العربية بيروت، بدون سنة نشر، 492.

<sup>3</sup> - محمد نجيب جادو، المرجع السابق، ص 102.

<sup>4</sup> - Samuel Laurent, « L'épais maquis des niches fiscales », Le Monde, 09/04/2010 : « Une niche fiscale résulte généralement d'une volonté politique. »



الصناعي أو التجاري. والثغرات الأفقية أو السلبية، ترضي كل الأشخاص في وضعية موضوعية فتفتح الحق في الاستفادة من هذا الحكم مثاله في فرنسا مكافأة العمل<sup>1</sup>.

ومع ذلك، فإن الهدف المعلن لمعظم الثغرات التي أنشأتها القانون هو أن تعمل على تغيير المردود الاقتصادي لبعض الإستثمارات، بعد خصم الضرائب من أجل جعلها أكثر جاذبية. فعادة ما تكون أكثر ملاءمة للشركات الكبيرة ودافعي الضرائب الأثرياء (بسبب التدرج من الضريبة)<sup>2</sup>. إذ لا يجب النظر إلى وجود الثغرات في القانون على أنها عيب محض فيه، بل هي بمثابة صمام أمان يحمي المكلف من شطط المشرع وتجاوزه في تحديد الضريبة التي يلزم دفعها فتقوم هذه الثغرات بدور في تقليل عبء الضريبة المتزايد ودرء الظلم التشريعي عنه<sup>3</sup>.

ويتعلق الأمر بعدم إحكام صياغة النصوص الضريبية، بحيث تترك فراغات كثير تسهل على المكلف التملص بواسطتها من دفع الضريبة، ومثاله التهرب من تصاعدية ضريبة الدخل حتى حد معين بتجزئة الشركة الكبرى إلى شركات صغيرة، أو تخلص المكلف من الضريبة على الأرباح التجارية بإعطاء نشاطه صفة غير تجارية، أو تجنب تطبيق المعدلات التصاعدية المرتفعة بتحويل قسم من الأرباح إلى رواتب وأجور في الشركات المساهمة العائلية بحيث تطبق عليها معدلات أقل من الحالة العادية.

<sup>1</sup> -[https://fr.wikipedia.org/wiki/Niche\\_fiscale](https://fr.wikipedia.org/wiki/Niche_fiscale) consulté le 12/10/2015 à 10:58

« Les niches fiscales verticales ou niches "actives": sont des niches dans lesquelles le contribuable adopte pour en bénéficier une démarche d'investisseur. Il doit prospecter le marché, décider d'investir et de bénéficier du dispositif fiscal dérogatoire de la dépense fiscale correspondante. Pour ce faire, il doit créer un montage juridique particulier permettant de réaliser l'opération envisagée.. Les niches horizontales ou niches "passives", elles ne nécessitent pas de la part du bénéficiaire une démarche particulière visant à bénéficier de la dépense fiscale désirée. Au contraire, la niche horizontale satisfait toutes les personnes dont la situation objective ouvre droit à ce dispositif (exemple en France, la PPE ou prime pour l'emploi)... ».

<sup>2</sup> [https://fr.wikipedia.org/wiki/Niche\\_fiscale](https://fr.wikipedia.org/wiki/Niche_fiscale) le 12/10/2015 à 10:58 .

<sup>3</sup> - رمضان صديق، التحنب الضريبي بين الإباحة والحظر في التشريع المقارن والمصري، المرجع السابق، ص 118.

إلا أنه من الممكن إذا انتشرت وسيلة من وسائل التهرب بصورة واسعة، أن يعدل القانون لمنع استخدام مثل هذه الوسائل<sup>1</sup>. فتقوم بعض الدول حالياً بإصلاح تشريعاتها وإجراءاتها الضريبية لتفادي استغلال بعض المكلفين للثغرات القانونية للدفع بها في المنازعات الضريبية بين المكلفين والإدارة الضريبية<sup>2</sup>.

إذا كان التجنب الضريبي في صورته السلبية ينطوي على حسن النية، فإن هذه الصورة الإيجابية لا تنطوي إلى على الحيلة وسوء النية، حيث يعتمد الشخص إلى الاستفادة من ثغرات التشريع ولا سبيل للدولة لمنع التجنب إلا بتعديل نصوص التشريع وإحكام وسد ما بها من ثغرات لمنع انتشار هذه الظاهرة<sup>3</sup>.

#### رابعاً: موقف المشرع والقضاء من التجنب الضريبي

أما عن موقف القضاء فلم يخرج عن موقف الفقه حيث جرى العمل على الرغم من أن التجنب الضريبي ينطوي في حقيقة أمره، على سوء قصد من جانب المكلف، حيث قصد تفادي الضريبة وعدم دفعها، عن طريق اللاتفاف حول نصوص القانون، والنفاد بين ثغراته، فإن القضاء قد استقر على عدم مساءلة الشخص الذي تجنب الضريبة بالاستفادة من الثغرات التشريعية التي توجد في القانون أو من عدم إحكام صياغته، لأنه ليس مسؤولاً عن تقصير أو إهمال المشرع، وذلك عملاً بمبدأ التفسير الضيق للنصوص الضريبية الذي يقضى بأنه لا ضريبة إلا بنص.

ومن ثم فلا يتوفر أمام المشرع سبيلاً لمكافحة التجنب الضريبي إلا عن طريق تعديل النصوص الضريبية، وسد ثغراتها، واستكمال نواقصها وإحكام صياغتها، حتى يفوت على المكلفين

<sup>1</sup> - حسن عواضة، المرجع السابق، 493.

<sup>2</sup> - محمد عماد عبد الوهاب السنباطي، المرجع السابق، ص 392.

<sup>3</sup> - محمد نجيب جادو، المرجع السابق، ص 103.

فرصة تجنب الضريبة، ويحفظ للخزانة العامة حقها في أموال الضريبة<sup>1</sup>. وهذا ما يحدث فعلا بإعمال التعديلات المتلاحقة لقوانين الضرائب بصورة متوالية وعلى فترات غير متباعدة، وهو ما يعكس كثرة التعديلات في القوانين المالية المعدلة لقوانين الضرائب.

وقد عرف القانون الضريبي الفرنسي التجنب الضريبي بالإشارة إلى اصطلاح "إساءة استعمال الحق" "abus de droit" "ويطبق هذا المفهوم عموما بمقتضى المادة L-64 من كتاب الإجراءات الجبائية وطبقا لنص هذه المادة، تتجه مصلحة الضرائب الفرنسية إلى تتبع الحقيقة المجردة للتجنب الضريبي عن طريق فحص التعاقدات والصفقات التي يجريها المكلفون للوصول إلى حقيقتها<sup>2</sup>. لذلك يعد المشرع الفرنسي قد تصدى في ضوء مبدأ إساءة استعمال الحق للتجنب الضريبي، بالإضافة إلى وجود نصوص قانونية موجهة أساسا ضد محاولات التجنب الضريبي باستخدام الملاذات الضريبية<sup>3</sup>.

على الرغم من أن الشركات دولية النشاط تسعى إلى الملاذات الضريبية والإستفادة من تباين الأنظمة الضريبية، وما تقرره من إعفاءات ومزايا ضريبية، حيث تنشر شركاتها الوليدة على أقاليم الدولة التي تقدم أفضل المزايا والإعفاءات الضريبية، إلا أن ذلك لا يكفيها، حيث تسعى غالبا إلى استخدام أسعار التحويل<sup>4</sup> كآلية لتخفيف عبء الضريبة أو التخلص منها نهائيا.

<sup>1</sup> - محمد نجيب جادو، المرجع السابق، ص 100.

<sup>2</sup> - Art 64L LPF: « Afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éviter ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles. ».

<sup>3</sup> - محمد نجيب جادو، نفس المرجع، ص 125.

<sup>4</sup> - إن أسعار التحويل هي تلك الأسعار التي تحددها الشركة الأم في تعاملاتها الداخلية مع شركاتها الوليدة، أو بين الشركات الوليدة بعضها البعض. وهدفها النهائي من ذلك هو الإستفادة من تباين الأنظمة الضريبية والتشريعات والقوانين المختلفة لدول التي تمارس فيها أنشطتها. وبصورة أدق فإنه لا يتم التعامل بأسعار التحويل بين الشركات دولية النشاط وأي شركة أجنبية، وغني عن البيان أن أسعار التحويل لا تخضع لمعايير ثابتة

وخلاصة القول أن المكلف ليس مفروضاً عليه، ولا يتوقع منه أن يسلك السبيل الأجدى للخزينة العمومية، وهذا حق الطريق الذي يختاره لا يتعارض مع أحكام القانون، ومن ثم فإن من حقه أن يخطط نشاطه بقصد تحقيق أقل اقتطاع ضريبي ممكن أو أن يحاول التخلص من العبء الضريبي كله والإبقاء على دخله كما هو دون إقتطاع<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: تجنب العبء الضريبي

تشكل الضريبة عبئاً على المكلف فهي تعرف بالعبء نظراً لثقلها عليه، ويعمل المكلف على مقاومة ذلك العبء قصد إزالة أو تخفيف الآثار الناجمة عنه. وهو ما يعرف بالأثر المعدل، الذي يمثل رد فعل المكلف بعد فرض الضريبة، ليلجأ إلى تجنب العبء الضريبي إلى أقصى حد ممكن وذلك بنقله إلى غيره، فهو لا يهمله أن يدفع الضريبة عنه بل أن لا يقوم هو بدفعها<sup>2</sup>.

### أولاً : من يتحمل العبء الضريبي؟

لقد أفرزت النظرية المالية الإقتصادية علاقة أخرى تمثلت في الإنعكاس الضريبي، والذي بموجبه يوجد نوعين من المكلفين، أولهما المكلف القانوني وهو الشخص الذي تفرض الضريبة باسمه ويعتبر مسؤولاً عن تسديدها، وأما ثانياً وهو الشخص الذي تنعكس عليه الضريبة ويتحملها فعلاً، ويسمى بالمكلف الفعلي، حتى وإن فرضت بإسم المكلف القانوني ودفعت من قبله إلى خزينة الدولة<sup>3</sup>.

(العرض والطلب في ظل المنافسة)، لأنها أداة في يد الشركة الأم (صاحبة القرار في تحديده) لتحقيق أكبر ربح ممكن بأقل عبء ضريبي. يراجع سوزي عدلي الناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثرها على اقتصاديات الدول النامية، المرجع السابق، ص 95.

<sup>1</sup> - محمد نجيب جادو، المرجع السابق، ص 147.

<sup>2</sup> - رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، المرجع السابق، ص 450.

<sup>3</sup> - خالد خضر الخير، قانون الضرائب والإعفاء منها، المؤسسة الحديثة للكتاب، لبنان، 2014، ص 32.

وقد يتقرر النقل عدة مرات، حتى تصل الضريبة إلى شخص يدرك أنه ليس في مقدوره أن يتخلص منها، وحينئذ تكون الضريبة قد انتهى نقلها واستقرت في ذمة هذا الشخص الأخير. الذي يُطلق عليه "الممول" ويطلق عليه بعضهم "المكلف القانوني أو الممول القانوني". وتسمى هذه المرحلة التي بلغت الضريبة "مرحلة استقرار الضريبة أو راجعيتها".

ويسمى الإنعكاس الضريبي بظاهرة نقل العبء الضريبي، وعليه يمكن تعريف الإنعكاس الضريبي بأنه: "عملية اقتصادية، يتوصل بواسطتها دافع الضريبة (المكلف القانوني) إلى نقل ما دفعه كله أو بعضه أو أكثر منه إلى شخص آخر (المكلف الفعلي أو الاقتصادي) عن طريق المبادلات من خلال تغيرات الأسعار، مستعيناً ببعض القوى الاقتصادية"<sup>1</sup>. وينتج عن العلاقات الضريبية صفتي المكلف القانوني والفعلي، وقد تتحد صفة المكلف القانوني مع الفعلي ويلزم بدفعها، أو أن تنفصلا فيدفعها المكلف الفعلي ويتولى المكلف القانوني تسديدها دون تحملها كالضرائب غير المباشرة.

لقد أنشأ المشرع الضريبي علاقة قانونية بين المكلف القانوني بدفع الضريبة والخزينة العامة. ومن خلال التبادل التجاري أو من خلال قوى السوق<sup>2</sup>، قد تنشأ علاقة ثانية من نوع إقتصادي بين المكلف القانوني وشخص آخر هو المكلف الفعلي للضريبة<sup>3</sup>، فقد يقوم هذا الأخير بدوره بنقلها إلى غيره وهكذا حتى تستقر في النهاية على شخص لا يستطيع نقلها، يسمى في هذه الحالة بالمكلف الفعلي الذي يصبح هو من يتحمل عبء النقدي للضريبة<sup>4</sup>، وقد لا يتحمل دائما

<sup>1</sup> - مي محرز، الموسوعة القانونية المتخصصة، جزء الضريبة، ص 445، المنشورة على شبكة الأنترنت على العنوان التالي [http://www.arab-ency.com/\\_/details.law.php?full=1&nid=164539](http://www.arab-ency.com/_/details.law.php?full=1&nid=164539) على الساعة 10.10 بتاريخ

2016/01/23 .

<sup>2</sup> - حسني الجندي، المرجع السابق، ص 75.

<sup>3</sup> - رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، المرجع السابق، ص 454.

<sup>4</sup> - عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، العدالة الضريبية، المرجع السابق، ص 148.

المكلف بهذا المعنى العبء الإقتصادي أو المادي (النقدي) للضريبة، كما يحدث في حالة ظاهرة نقل عبء الضريبة<sup>1</sup>.

مما يستوجب التمييز بين العبء النقدي والعبء الحقيقي، فالشخص الذي يقوم بدفع الضريبة إلى الدولة هو الشخص الذي يتحمل عبء الضريبة النقدي المباشر. وقد يستطيع هذا الشخص نقل عبء الضريبة إلى شخص آخر أو أشخاص آخرين، ويكون من استقرت عليه الضريبة نهائياً هو الذي يتحمل عبئها الحقيقي. والواضح أن نقل عبء الضريبة قد يتم عن طريق تغير الثمن أو نوع المنتج، وفي كلتا الحالتين لا بد من قيام مبادلة بين الشخص الذي يدفع الضريبة والشخص الذي ينقل إليه عبء الضريبة الحقيقي. هذا وإن لم يتيسر نقل عبء الضريبة؛ فمعنى هذا أن عبئها الحقيقي قد استقر على من تحمل عبئها النقدي في بادئ الأمر<sup>2</sup>.

لكي يتحقق نقل الضريبة يلزم توافر شرطين، أولاهما أن يكون موضوع الضريبة أو مطرح الضريبة سلعة ينتجها المكلف القانوني أو خدمة يقوم بها بقصد مبادلتها، وبناء على هذا فإن الإنعكاس الضريبي للضريبة على الدخل أو رأس المال أصعب من الضرائب غير المباشرة؛ لأنها تصيب مجموع دخل المكلف أو ثروته، فلا تصيب سلعة معينة ينتجها أو خدمة يؤديها لبيعها لغيره.

وعلى العكس تنتقل الضرائب غير المباشرة على الإستهلاك أو التداول؛ لأنها تصيب سلعاً أو خدمات يبيعها المكلف لغيره. وكذلك تنتقل الضرائب المباشرة العينية على دخول عوامل

<sup>1</sup> - محي محمد سعد، المرجع السابق، ص 148. ويطلق على طريقة "عملية توزيع العبء الضريبي بين المكلفين من خلال السوق" بالإنعكاس الضريبي.

<sup>2</sup> - عبد المنعم فوزي، المرجع السابق، ص ص 191-192.

الإنتاج (دخل المباني، دخل العمال، دخل رأسمال المال وغيرها)؛ لأن هذه الدخول تدخل في ثمن السلع أو الخدمات التي يبيعها أو يقوم بها المكلف<sup>1</sup>.

وأما الشرط الثاني فيتمثل في وجوب أن يكون تغيير ثمن السلعة أو الخدمة المفروض عليها الضريبة ممكناً. وتتوقف قدرة المكلف القانوني في نقل عبء الضريبة على إمكانيته في تغيير سعر السلعة أو الخدمة المفروض عليها الضريبة، فنقل عبء الضريبة أو انعكاس الضريبة يتم عن طريق تغيير أسعار السلع والخدمات نفسها المفروضة عليها الضريبة، أو تغيير أثمان عوامل إنتاج السلع والخدمات المفروضة عليها الضريبة، أو تغيير أثمان سلع أو خدمات أخرى غير السلع المفروضة عليها الضريبة، يقوم المكلف بمبادلتها أو التعامل بها كالقيام ببيعها أو شرائها. فإذا تمكن المكلف من تغيير الأثمان سواء بزيادتها أم خفضها، يكون قد تمكن من نقل عبء الضريبة، وإذا لم يستطيع فتستقر الضريبة على عاتقه. وتتوافر هذين الشرطين لتحقيق عملية نقل الضريبة من الناحية النظرية إلى المكلف بها الواقعي<sup>2</sup>.

وتجدر الإشارة إلى وجود فرق بين استقرار وانتشار الضريبة، فأما استقرارها فالمقصود به ظاهرة نقل عبء الضريبة، إذ يجعل استقرارها من غير الضروري أن ينقص المكلف القانوني استهلاكه الخاص، بينما يضع انتشار الضريبة على الفرد الذي تستقر عنده، حدا لاستهلاكه ينعكس بدوره على أصحاب المؤسسات التي تشتري منها السلع الإستهلاكية، وكذا استقرارها لا يمتد إلا لبعض الضرائب فقط، عكس انتشارها الذي يشمل كافة أنواع الضرائب، لأنه لا بد أن يترتب على كل ضريبة بعض الإنكماش في الإستهلاك الخاص، إلا أن هذا الأثر لا يمتد إلى كافة السلع الإستهلاكية، كما أنه لا يصيب كل السلع بنفس الدرجة. فأثر الضريبة يتوقف على

<sup>1</sup> - محمد سعيد فرهود ومحمد خير العكام، الموسوعة القانونية المتخصصة، ص 243، المنشورة على شبكة الأنترنت على العنوان [http://www.arab-ency.com/\\_/details.law.php?full=1&nid=164540](http://www.arab-ency.com/_/details.law.php?full=1&nid=164540) بتاريخ 2016/04/01 على الساعة 09:38.

<sup>2</sup> - حسني الجندي، المرجع السابق، ص 75.

إستهلاك الفرد للسلع المختلفة، وعلى مرونة الطلب على كل مشتريها. واستهلاك السلع ذات الطلب المرن يتأثر بدرجات متفاوتة وفقا لدرجة مرونة كل سلعة<sup>1</sup>.

### ثانيا: صور نقل عبء الضريبة

يتم نقل العبء الضريبي بين المكلف القانوني أو الإقتصادي في عدة صور منها؛ النقل الكلي والنقل الجزئي، إذا تمكن المكلف القانوني بدفع الضريبة أن ينقل العبء الضريبي بكامله إلى شخص آخر غير المكلف القانوني، فهو بصدد نقل كلي، أما إذا تحمل المكلف القانوني دفع جزء منها، وتمكن من نقل الجزء الباقي لشخص آخر، ففي هذه الحالة يتحقق نقل جزئي للضريبة.

ومن الضرائب التي يمكن نقل عبئها كليا تلك الضرائب غير المباشرة، والتي يتمكن المكلف القانوني نقل عبئها كليا على شخص آخر، وعادة يكون ذلك مقصودا من المشرع كالرسم على القيمة المضافة التي تفرض على المنتج، ويتم نقلها كليا إلى المستهلك، لكن في الظروف الخاصة كفترات الكساد يضطر المكلف القانوني تحمل جزء أو كل الضريبة غير المباشرة قصد تخفيف سعر تلك السلع والخدمات. وضرائب يمكن نقلها كليا، هي تلك الضرائب المباشرة والتي يتمكن المكلف القانوني من نقل جزء من عبئها إلى شخص آخر بمناسبة قيامهم بالأعمال التجارية، ومن بين الضرائب نجد الضريبة على الدخل المفروضة بمناسبة قيام الأشخاص بالنشاط الإنتاجي.

وصورة أخرى للضرائب التي لا يمكن نقل عبئها على الإطلاق، وهي تلك الضرائب المباشرة التي لا يتمكن المكلف القانوني من نقل عبئها إلى شخص آخر، بسبب انعدام تلك العلاقة الإقتصادية؛ أي المعاملات التجارية التي تربط المكلف القانوني والأشخاص الآخرين. ومن بينها نجد الضرائب على الأشخاص، الضرائب على الشركات والضرائب على الأجور<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، المرجع السابق، ص ص 168-169.

<sup>2</sup> - رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، المرجع السابق، ص ص 454-455.



ينطوي نقل العبء الضريبي على تمكن المكلف بدفع الضريبة الذي يحدده القانون، من نقل قيمة ما دفعه منها أو بعضه إلى الغير، ممن تربطه بهم علاقة اقتصادية، وبذلك لا يتحمل الضريبة بصفة نهائية من يؤديها للخزينة العامة. أما إذا تحمل المكلف بصفة نهائية بقيمة الضريبة فتكون هذه الضريبة قد استقرت مباشرة عليه؛ بمعنى أن قيمة دخله الحقيقي قد انخفضت بقيمة الضريبة المدفوعة.

أما في الحالة الأولى التي أمكن فيها المكلف بدفع الضريبة من نقل عبئها إلى الغير، فإنها تتمثل فيما يسمى بظاهرة انتشار الضريبة التي ينتقل فيها العبء الضريبي أو أجزاء منه من شخص إلى آخر وفقا للعوامل الاقتصادية التي تحكم العلاقات الاقتصادية فيما بينهم<sup>1</sup>. وتفرض ضريبة على سلعة ما فترتفع ثمنها ويقل الطلب عليها ويزداد الطلب على سلعة بديلة أخرى فيرتفع ثمنها أيضا، وهنا يقال أن ارتفاع ثمن هذه السلعة البديلة هو من أثر فرض الضريبة على السلعة الأولى.

كذلك يجب التمييز بين نقل العبء إلى الأمام و إلى الخلف. فنكون أمام نقل العبء إلى الأمام حين يستطيع منتج سلعة ما (دافع الضريبة) نقل الضريبة في اتجاه المستهلك النهائي، أي أن تاجر الجملة عن طريق رفع السعر عما كان عليه قبل فرض الضريبة. أما نقل العبء إلى الخلف فيكون عن طريق خفض المنتج لعناصر تكلفة الإنتاج كأسعار الخامات التي يستعملها أو أجور العمال الذين يستخدمهم<sup>2</sup>.

ويثور بخصوص هذه المسألة تساؤل حول من يتحمل المسؤولية في حالة عدم الدفع في حالة وجود مكلف قانوني وآخر فعلي، ولقد أجابت المحكمة الدستورية العليا المصرية على هذا التساؤل واضحة حدود فاصلة بين كل من الملتزم بتوريد الضريبة والمدين الأصلي بها، بحيث أكدت على توافر الشروط ليكون الشخص الملزم بدفع الضريبة ملتزما أصليا بها وهي توافر الواقعة المنشئة

<sup>1</sup> - يونس محمد البطريق، إقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، مصر، 1985، ص 255.

<sup>2</sup> - عبد المنعم فوزي، المرجع السابق، ص 191-192.

للضريبة في حق المكلف، على أن يكون وفاءه بالضريبة تابعا للإلتزام الأصلي، ومن ثم فإن التزامه بدفع الضريبة بوفائه بمبلغها أو إعفائه منها فيزول هذا الإلتزام وينقضي بالوفاء أو الإعفاء منها<sup>1</sup>.

إن الذي يدفع الفرد إلى محاولة التخلص من عبئها هو عدم وجود مقابل خاص يعود عليه مباشرة منها، كما أن إحساسه بثقل عبئها بصورة خاصة عندما يكون محملا بالعديد من الضرائب، أو عندما تكون معدلاتها مرتفعة تجعله يسعى بكل الطرق إلى محاولة التخلص منها تخلصا مسموحا<sup>2</sup>. ويجتهد المكلف بالضريبة القانوني لإيجاد سبل ومحاولات دائمة لنقل عبئها إلى الغير. وتساعد على ذلك ظروف السوق التي تحدد علاقته بالغير، بحيث ينتهي الأمر إلى استقرار عبء الضريبة على شخص آخر معين يكون بمثابة المكلف الحقيقي بالضريبة والذي يتحمل عبئها.

ويتضح ذلك إذا ما فرضت ضريبة على فئة معينة وفقا لمقتضيات العدالة أو السياسة الإقتصادية على افتراض استقرار عبء هذه الضريبة على هذه الفئة، ثم تبين نتيجة قصور في دراسة ميكانيكية نقل العبء أن هذه الفئة قد تمكنت من التخلص من عبء الضريبة، وتحويله إلى فئات أخرى لم تستهدف الدولة تحميلها بعبء الضريبة. لذلك يحتل هذا الأخير مكانة هامة في مجال الدراسات الضريبية، لأنه يؤثر على نطاق رسم السياسات الضريبية<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - إكرامي بسيوني عبد الحي خطاب، المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2012، ص 190: حكم المحكمة الدستورية العليا في الطعن رقم 9 لسنة 17 ق دستورية عليا، جلسة 1996/9/7، نشر بالجريدة الرسمية بالعدد رقم 37 بتاريخ 1996/9/19: "أنه لا يجوز الخلط بين الملتزم أصلا بالضريبة، وبين من اعتبره المشرع مسؤولا عن توريدها، بل يتعين التمييز بينهما، فلا يكون الشخص ملتزما أصلا بها، إلا إذا توافرت بالنسبة إليها الواقعة التي أنشأتها والتي تتمثل عنصراها في المال المحمل بعبئها-والمتخذ وعاء لها- ثم وجود علاقة بين هذا المال وشخص معين، ليكون اجتماعهما معا مظهرا للإلتزام بالضريبة من خلال تحديد المشرع لظرفها الموضوعية والشخصية. ولا يكون الشخص مسؤولا عن الضريبة إلا إذا كان وفاءه بها تابعا للإلتزام الأصلي بأدائها، ليقم بوجوده المال المتخذ وعاء لها- وهو العنصر الموضوعي في الضريبة- منتفية".

<sup>2</sup> - محمد عباس محرز، المدخل إلى الجباية والضرائب، المرجع السابق، ص 132.

<sup>3</sup> - يونس أحمد البطريق، إقتصاديات المالية العامة، المرجع السابق، ص 257.

فإن الإشكال لا يثار إذا كان المشرع هو الذي يحدد قانونا الملتزم بدفعها، كذلك لا يثار أي إشكال إذا توقع المشرع نقل عبء الضريبة من المكلف قانونا إلى المكلف الفعلي أو أراد هذا النقل معتمداً مثل الضرائب غير المباشرة، ولكن قد يثار الإشكال إذا لم يكن للمشرع نية حصول نقل للعبء الضريبي واستقراره على عاتق فريق من المكلفين، لم يكن هدف المشرع أن يتحملوا عبئها، فتتأثر بذلك السياسة المالية التي كان يهدف المشرع عند وضعها اختيار الضرائب وتوزيعها توزيعاً عادلاً بين المكلفين فيؤدي ذلك إلى عدم تحقيق العدالة الضريبية<sup>1</sup>.

وعليه، يتمثل الحل في تخفيف العبء الضريبي في تخفيض أسعار الضرائب مع عدم المغالاة في تعددها، لأن أي تعدد يؤدي لا محال إلى زيادة تكلفة تحصيل الضريبة بالنسبة للمول، ويترك ثغرات عديدة، يمكن التسلسل منها للتهرب من أداء الضريبة، والثابت أنه كلما ارتفع سعر الضريبة وزاد عبؤها كلما كان ذلك مدعاة للتهرب منها، وهذا بالإضافة إلى أن التصاعد في سعر الضريبة إذا ما غولي فيه فإنه قد يدعو إلى التهرب بأن يحاول المكلف أن يخفض من الوعاء حتى لا ينتقل من شريحة إلى أخرى أعلى منها في معدل الضريبة<sup>2</sup>.

كما أن تخفيف عبء الضريبة يعد الإلتزام بمبدأ سنوية الضريبة واستغلال السنوات الضريبية، فكل سنة ضريبية لها ظروفها الخاصة من ناحية تحقيق الأرباح أو الخسارة وعدم الإلتجاء إلى مبدأ التقدير الجزافي إلا بناء على مستندات وأدلة مادية تتوصل إليها مصلحة الضرائب<sup>3</sup>.

تجدر الإشارة أن النظام الفرنسي قد تبني نظاماً يدعى بالدرع الضريبي *bouclier fiscal* وهو عبارة عن مجموعة من التدابير التي تهدف إلى تسقيف الحد الأقصى لفرض الضرائب. ووضع حيز التنفيذ في الفاتح من يناير لسنة 2007، الذي جاء لتلبية رغبة السلطات

<sup>1</sup> - عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، العدالة الضريبية، المرجع السابق، ص 43.

<sup>2</sup> - عبد المنعم فوزي، المرجع السابق، ص 275.

<sup>3</sup> - عاطف محمد موسى، المرجع السابق، ص 177.

للحد من الضريبة الشاملة ولتحسين جاذبية النظام الضريبي الفرنسي التي تواجه الدول الأعضاء في الإتحاد الأوروبي<sup>1</sup>. فابتداء من قانون العمل والعمالة والقوة الشرائية 21 أوت 2007، فالضرائب المباشرة التي يدفعها الفرد المتمثلة في ضريبة الدخل، ضريبة الثروة والضرائب المحلية المستحقة على إقامة الرئيسية، والمساهمات الإجتماعية يجب أن لا تتجاوز في مجملها 50 ٪ من دخله. وإذا كان مقدار الضريبة المحصلة من قبل الخزينة يتجاوز هذه العتبة، يجوز المطالبة باسترداد المبالغ المدفوعة للسنة السابقة .

يمثل نظام الدرع الضريبي من الوسائل التي تمنع تهرب الأغنياء من دافعي الضرائب من الإلتزام بسداد المستحقات الضريبية التي على عاتقهم، وبالتالي تكريس للقاعدة التي تقول إذا كان من العدالة منع أصحاب الدخول الضعيفة من الدفع فإنه من الأعدل أن يتم إعفاء أصحاب الدخول الكبيرة من دفع مبالغ كبيرة، وهذه هي فلسفة النظام الجبائي الفرنسي الغائبة عند مشرنا الجزائري.

### الفرع الثالث: آثار التجنب الناقل وغير الناقل للحقوق الجبائية

للتجنب الضريبي آثار متعددة بغض النظر عن صورة إذا ما قصده المشرع أو لم يقصده، أو كان نتيجة إهمال منه أو حتى تحقيق أهداف السياسة الضريبة المسطرة، إذ يدور بين دائرتي النفع والضرر. فمن إيجابياته أنه وسيلة لتحقيق أهداف السياسة الضريبية عند منح الإعفاءات والتخفيضات وجل التحفيزات المشجعة على تنمية الإقتصاد، أما خطره على المجتمع لا يمكن تجاهله فهو يصيب النظام الضريبي في أهم أركانه وهو العدالة الضريبية، حين تتمكن جماعة من المكلفين من تخفيض أعبائهم التي يجب عليهم تحملها باتباع وسائل لا يقصدها المشرع بينما يظل آخرون يتحملون أعباءهم مع أنهم متساوون في المراكز القانونية، فضلا عن أن سلوك طريق

<sup>1</sup> - [http://www.toupie.org/Dictionnaire/Bouclier\\_fiscal.htm](http://www.toupie.org/Dictionnaire/Bouclier_fiscal.htm) le 01/04/2016 à 09:16.

التجنب الضريبي يعبر عن نقص القيم الأخلاقية وأمانية تعبر عن حبه لذاته وتفضيله لمصلحته الشخصية على حساب مصلحة الجماعة وحقهم في الإيرادات الضريبية التي تم تجنبها<sup>1</sup>.

إذا كان الظاهر أن التجنب ليس له علاقة مباشرة ببعض المشاكل الاقتصادية والاجتماعية، لكن لا أحد ينكر تأثيره السلبي على تنميتها إن لم نقل وجودها من الأساس كالبطالة والتضخم ومعدلا الفائدة، لأن انتشار ظاهرة التجنب ييث الإحساس لدى الناس بأن المكلفين الأثرياء أكثر قدرة على عدم الدفع للخزينة نظرا للإمكانيات المادية والمالية التي تمكنهم من ذلك، بحيث باستطاعتهم الإستعانة بكبار المختصين في الضرائب والجباية والقانونيين الذين يعدون لهم حلولاً ودراسات الجدوى الضريبية ويقدمون لنصائح التي تمكنهم من المرور بسلام إلى بر اللاضربية أو على الأقل عبء ضريبي.

في الأخير يتبين أن التحفيز الجبائي كنظام أقره المشرع الجبائي، يعد الصورة الصريحة لعدم دفع الحقوق الجبائية، مكرس قانونيا وتنظيميا. كما أن المكلف لا يتعرض للجزاء في حالة عدم الدفع في إطار إستفادته من الإعفاءات والتخفيضات متى احترم الشروط المفروضة للإستفادة، وعلى العكس إذا لم يلتزم بها يدفع جميع المستحقات بما فيها العقوبات اللاحقة، علاوة على سحب هذه التحفيزات.

إذا، فالإخلال بالالتزام الدفع يعد عملا مشروعاً قانوناً، إذا ما كان المكلف بالضريبة في وضعية الإعفاء التشريعي من أي جزاء. ففي هذا الإطار المكلف لا يعد مخالفاً للأحكام التشريعية والتنظيمية بل يعد مستفيداً من أحكامها، ولا يسأل لا مدنياً ولا جبائياً ولا حتى جزائياً، فهو في وضعية نظامية. لكن متى ربط المشرع هذه الحالات بقيود وشروط فلا بد على المكلف الإلتزام بها، حتى لا تتأرجح وضعيته القانونية من المستفيد إلى المخالف.

<sup>1</sup> - رمضان صديق، التجنب الضريبي بين الإباحة والحظر في التشريع المقارن والمصري، المرجع السابق، ص 106.

بيد أن التحفيزات الجبائية كثيرا ما تفتح الفجوة بين المكلفين المستفيدين منها وغير المستفيدين، مما قد يغير نشاط المكلف وصفته الجبائية لأحد الدخول والأنشطة محل المساعدة من قبل الدولة. لأنه يرى في ذلك حلا للهروب من ظلم التشريع الضريبي له بإقراره مساعدات للمتخلفين.

وبالتالي تقوم الدولة بنفسها بتشجيعه على التهرب من أدائه الحقوق الجبائية، وهنا إذا لم تدرس سياسة منح هذه الإعفاءات والتخفيضات وتضبطها على المدى المتوسط والبعيد، فإنها هي ستخلق في المستقبل القريب المتجنبين الجدد لدفع الضريبة وغير المخالفين للأحكام القانونية. وحتى في حالة وضع القيود والشروط تعد غير كافية، وتغيب الرقابة في كثير من الأحيان ولاسيما عندما يقوم المكلف بتنظيم إعساره عند انتهاء فترة الإستفادة من التحفيز الجبائي، مما يرتب عنه تملص واضح ومتعمد من قبله من الدفع. لذلك يبقى التساؤل قائما ما الفائدة من التحفيزات إذا ما كانت تساهم في التجنب الضريبي، ولا تخدم سياسة وضعها.

### المبحث الثاني: الإمتناع عن الدفع بين غياب التنسيق والمنافسة الضريبية

إن كان يقع على المكلف بالضريبة إلتزام بدفع الحقوق الجبائية حسب ما تنص عليه القوانين الجبائية، فإنه ليس دائما بهذه البساطة، إذ قد يحدث عمليا أن يكلف بدفع أكثر من ضريبة عن نفسه أو عن مداخله في نفس الدولة أو في دولتين مختلفتين في نفس المدة، تعود في حقيقتها إلى توسع الدول في اختصاصاتها الضريبية بقصد تحقيق المزيد من الإيرادات العامة.

ولأن الضريبة تخضع لمبادئ العدالة، فإنه لا يمكن أن تفرض على الشخص مرتين سواء على المستوى المحلي أو الدولي، ومن هذه الفكرة يتضح أن المكلف إذا فرضت عليه عدة ضرائب عن نفسه ومداخله أكثر من ضريبة مستحقة، فإنه في هذه الحالة يدفع الضريبتين، ولا يحتاج

بوضعيته، لغاية تسويتها عن طريق تدخل السلطة المختصة أو عن طريق الحل الودي المتمثل في الإتفاقيات الجبائية الدولية.

لكن وُجد على المستوى الدولي وضعية خاصة تهدد الدول إقتصاديا، ألا وهي هروب المكلفين بالضريبة نحو دول وأقاليم معينة قصد عدم الدفع في دولهم الأصلية لمزايا تقدمها لهم على وجه الخصوص كالضرائب القليلة أو المنعدمة مع ضمان السرية البنكية، ومزايا أخرى، تدعى هذه الظاهرة بالتنافس الضريبي الضار أو الجنات الضريبية.

يتطلب البحث في هذه الوضعية المستحدثة بظواهر جبائية محضة التطرق أولا إلى الإزدواج الضريبي في مطلب أول وإلى التنافس الضريبي الضار في مطلب ثاني.

### المطلب الأول: الإزدواج الضريبي

إن تسوية ما قد ينشأ من مشكلات ضريبية، إنما يحتاج إلى التنسيق بين هذه الإختصاصات الضريبية، بما يقتضيه من قبول كل دولة التنازل عن بعض هذه الإختصاصات والتضحية بجانب من إيراداتها الضريبية، هذا ما يصطلح عليه في النظام الجبائي بالإزدواج الضريبي. وهو ما يجعل المكلف بالضريبة في حالة دائمة للتهرب من دفع ما عليه، وفي هذه المرة ليس لسبب شخصي بل لغياب العدالة الضريبية.

لذلك جلي بنا في إطار هذا المطلب، معرفة الإزدواج الضريبي، والتطرق إلى مختلف الحالات التي يتواجد فيها المكلف بالضريبة في إطار التنافسية الجبائية.

### الفرع الأول: مفهوم الإزدواج الضريبي

إن الإزدواج الضريبي نتيجة أفرزتها سياسة الدول الجبائية سواء عن طريق القصد أو المصادفة، وهو يتمخض عن عدم عدالة في توزيع العبء الضريبي، وإذا وقع فهو يمثل نقصا في

التشريع أو عيباً في التطبيق<sup>1</sup>. فيستوجب للإحاطة بمفهوم الإزدواج الضريبي كسبب لعدم دفع الضريبة اعطاء تعريفاً له مع بيان شروطه.

### أولاً: تعريف الإزدواج الضريبي

يُعرّف الإزدواج لغة بأنه: الإزدواج من الزوج: خلاف الفرد، يقال: زوج أو فرد كما يقال: حساً أو زكاً أو شفعاً أو وتر، وقال الله تعالى في سورة ق الآية 7: {وَأَنْبَتْنَا فِيهَا مِنْ كُلِّ زَوْجٍ بَهِيجٍ}. وكل واحد منها أيضاً يسمى زوجاً وقال ابن سيده: الزوج الفرد الذي له قرين<sup>2</sup>.

أما الإزدواج الضريبي فإنه لا يوجد اتفاق على تعريف اصطلاحى دقيق له، إلا ما أجمع عليه الفقه من خلال توافر شروط على بأنه "فرض الضريبة على نفس الشخص المكلف بالضريبة أكثر من مرة على نفس المادة الخاضعة للضريبة وخلال نفس المدة". ولكي يوجد إزدواج ضريبي لا بد من أن تفرض نفس الضريبة أكثر من مرة على نفس المكلف ونفس الوعاء الضريبي وخلال نفس المدة.

ويعرّف الإزدواج الضريبي بالإعتماد على فقهاء القانون الجبائي بمشكلة تعدد فرض الضريبة على المكلف بأدائها، ففي الإزدواج الضريبي يدفع المكلف بالضريبة على نفس الوعاء أكثر من مرة لأكثر من إدارة ضريبية. وقد يظهر الإزدواج الضريبي على المستوى الداخلى كفرض ضريبتين على نفس المكلف في نفس المدة وداخل إقليم دولته، أو يحدث على المستوى الدولي عندما يخضع نفس الدخل أو الربح لضريبتين أو عدة ضرائب متشابهة أو متماثلة في دول مختلفة، تحت تأثير قواعد الإقليم التي تتضمنها القوانين الداخلية لهذه الدول<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - محمد نجيب جادو، المرجع السابق، ص 374.

<sup>2</sup> - لسان العرب 1884/3، الموسوعة الإقتصادية، ص 8.

<sup>3</sup> - محمد عباس محرزى، المدخل إلى الجباية والضرائب، المرجع السابق، ص 144.



ويلاحظ من اصطلاح "إزدواج الضرائب" أنه غير مقصور على دفع الضريبة مرتين فقط كما يفهم من تفسير كلمة ازدواج تفسيرا حرفيا، وإنما يقصد بهذا الإصطلاح دفع المكلف للضريبة أكثر من مره سواء تعدد فعها مرتين أو ثلاث أو أربع، وقد سميت هذه الحالة بازدواج الضرائب بالنظر إلى الحالة الغالبة، إذ يغلب أن تعدد الضريبة مرتين<sup>1</sup>.

ويعد الإزدواج الضريبي خروج عن قاعدتي سنوية واقليلية الضريبة؛ ومعناه فرض الضريبة أكثر من مرة واحدة على الشخص ذاته وعلى نفس المال في المدة ذاتها<sup>2</sup>. ويقصد بقاعدة سنوية الضريبة أن الإدارة الجبائية لا تملك الحق في تحصيل الضريبة من الأفراد إلا في عام واحد، لذا يتطلب الأمر منها ضرورة تحديد موضوع الضريبة بما يكسبه المكلف خلال عام واحد، فلا يجوز لها فرض الضريبة على إيرادات المكلف لعامين أو أكثر إلا في حالات إستثنائية يحددها القانون. وقد تقوم الإدارة بتحديد موضوع الضريبة في بداية العام كضريبة المباني أو في نهاية العام كضريبة الأرباح التجارية والصناعية.

وطبقا لتلك القاعدة لا يجوز فرض الضريبة على المكلف الواحد أكثر من مرة واحدة عن نفس موضوع الضريبة خلال العام الواحد. فإذا حدث ذلك يقال أن هناك ازدواجا ضريبيا يزيد من أعباء المكلف مما يدفعه إلى التهرب عن سداد التزاماته الضريبية<sup>3</sup>.

ويقصد بإقليمية الضريبة أن التشريع بشكل عام يعد أحد المظاهر السيادية، ولذا فإن من الواجب أن يقتصر تطبيق ذلك لتشريع ضمن حدود تلك الدولة، ولا يتعداها إلى حدود دولة أخرى لما في ذلك من اعتداء على سيادة الدولة الأخرى، إلا أنه وفقاً لبعض الإتفاقيات الخاصة

<sup>1</sup> - عاطف محمد موسى، المرجع السابق، ص 107.

<sup>2</sup> - عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة العامة، منشأة المعارف، الإسكندرية، بدون سنة نشر، ص 281.

<sup>3</sup> - أحمد حمدي الغناني، المرجع السابق، ص 213.

بين الدول، فإنه يتم إيقاف نفاذ بعض التشريعات الضريبية على بعض الأقاليم أو الأشخاص في تلك الدولة<sup>1</sup>.

وتجدر الإشارة إلى تداخل مفهوم الإزدواج الضريبي، مع عدد من المفاهيم التي لها نفس المعنى كالتكرار الضريبي، الجمع بين الضرائب وتشابه الضرائب. إذ يعد الإزدواج الضريبي والتكرار الضريبي على درجة من التشابه، كما في حالة إذا فرض الضريبة على المبيعات عدة مرات على السلعة المباعة بسبب عدة مبيعات (أي عدة وقائع منشئة للضريبة) فلا يكون هناك ازدواجاً ضريبياً، بل تكراراً في فرض الضريبة بسبب تكرار عملية البيع المنشئة للضريبة، لأن كل عملية بيع تتميز عن العملية الأخرى وتشكل بحد ذاتها واقعة جديدة منشئة لفرض الضريبة من جديد<sup>2</sup>.

ولتبيان الفرق بينهما نفترض مثال يتعلق بالضريبة على العقار؛ ففي هذه الحالة قد يسري على تداولها عدة حقوق جبائية، فإذا ما تم بيع العقار أكثر من مرة مثلاً خضع للضريبة في كل مرة و هذا تكراراً للضريبة، لأن الضريبة فرضت على كل عملية بيع، وكل عملية تتميز عن الأخرى<sup>3</sup>.

ما يجب ملاحظته هو أن النظرية المالية والضريبية لم تقم بإعداد بعد للقواعد العامة التي تحكم بتشابه الضرائب أو الضرائب من نفس النوع، وإن كانت بعض الدول قد تنبعت إلى ذلك. فأدرجت في تشريعاتها الضريبية بيانا لما يعتبر من الضرائب متشابهة لتفادي أيّ خلاف في هذا المضمار. كما تلجأ الإتفاقات الدولية الخاصة بتجنب الإزدواج الضريبي إلى تحديد ما يعتبر من الضرائب المتشابهة<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - سالم الشوابكة، الإزدواج الضريبي في الضرائب على الدخل وطرائق تجنبه مع دراسة تطبيقية مقارنة، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 21، العدد 2، 2005، ص50.

<sup>2</sup> - رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، المرجع السابق، ص 415.

<sup>3</sup> - أحمد حمدي العناني، المرجع السابق، ص215.

<sup>4</sup> - محمد عباس محرز، المدخل إلى الجباية والضرائب، المرجع السابق، ص 147.

إذ لا ينبغي الخلط بين الإزدواج الضريبي والجمع بين الضرائب، لأن معظم النظم الضريبية تأخذ بنظام تعدد الضرائب بالمقارنة بنظام الضريبة الأحادية، إلا أنها لا تشكل إزدواجا ضريبيا. ذلك أن التعدد هنا يقصد به أنها ضرائب مختلفة تفرض على نفس الوعاء، ومن ثم فلا يوجد ازدواج ضريبي في هذا الشأن<sup>1</sup>.

### ثانيا: شروط الإزدواج الضريبي

لكي تحقق ظاهرة الإزدواج الضريبي، يجب توافر أربعة شروط وهي: تعدد الضرائب، وحدة المكلف بالضريبة، وحدة الوعاء الضريبي، وحدة المدة الزمنية و وحدة الواقعة المنشئة للضريبة، نحللها فيما يلي:

#### 1- وحدة الشخص المكلف بالضريبة

من بين شروط قيام ظاهرة الإزدواج الضريبي، أن يكون شخص المكلف نفسه هو الذي يتحمل نفس الضريبة أكثر من مرة. وبالرغم من أن الأمر يبدو بسيطا للشخص الطبيعي إلا أن الآراء قد اختلفت في تكييف الإزدواج الضريبي من عدمه، بالنسبة للأشخاص المعنويين وخاصة الشركات، لكونها ذات شخصية مستقلة عن شخصية الشركاء والمساهمين فيها. والملاحظ أن هذا الشرط لا يثير مشكلة بالنسبة للأشخاص الطبيعيين بينما قد تظهر المشكلة للأشخاص المعنوية كشركات الأموال.

والواقع أن معرفة المقصود بوحدة المكلف القانوني بالضريبة، تختلف باختلاف النظرة القانونية والنظرة الاقتصادية<sup>2</sup>. مثلا: فيما يتعلق بأرباح الشركات مثلا فإنها تخضع لضريبتين، أولهما ضريبة على أرباح الشركات وهي التي تفرض على أرباح الشركة إجمالا وقبل توزيعها على المساهمين؛

<sup>1</sup> - نصيرة بوعون بجاوي، المرجع السابق، ص 209.

<sup>2</sup> - محمد عباس محرز، المدخل إلى الجباية والضرائب، المرجع السابق، ص 145.

أي أنها تفرض بمناسبة تحقق الربح. وثانيهما الضريبة على الدخل الإجمالي على أساس نواتج القيم المنقولة وهي التي تفرض على أرباح الأسهم بعد توزيعها على المساهمين؛ أي أنها تفرض بمناسبة توزيع الأرباح.

فهل في هذه الحالة نكون أمام ازدواج ضريبي أم لا؟

من النظرة القانونية، الإجابة بالنفي، لأن شرط وحدة الشخص المكلف بالضريبة غير متوفر لانفصال شخصية الشركة عن شخصية المساهمين فيها، ومن ثم لا يوجد إزدواج ضريبي. وأما من وجهة النظر الاقتصادية: فهي لا تقف عند التنظيم القانوني بشأن انفصال الشخصية القانونية لكل منهما بل تتعداه الى حقيقة من يتحمل العبء الضريبي، فمن الناحية الواقعية والمنطقية فإن شخص المساهم هو الذي يتحمل عبء الضريبتين في النهاية ومن ثم فإنه يوجد ازدواج ضريبي، يسمى في هذه الحالة بالإزدواج الإقتصادي يقابله الإزدواج القانوني الذي يستلزم وحدة الشخص المكلف من الناحية القانونية.

يفرق الفقه في هذا الصدد بين نوعين من الإزدواج الضريبي القانوني والاقتصادي. فنكون أمام إزدواج ضريبي قانوني عندما يكون المكلف القانوني هو نفسه الذي يخضع لضريبتين أو أكثر، أما الإزدواج الضريبي الإقتصادي، فهو الذي يحصل عندما يكون هناك رابطة اقتصادية تربط بين المكلف الأول بالضريبة الأولى وبين المكلف الثاني بالضريبة الثانية، وذلك كما في حالة خضوع أرباح الشركات المساهمة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، ومن ثم خضوع الأرباح الموزعة على المساهمين للضريبة على دخل رؤوس الأموال المنقولة<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> - رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، المرجع السابق، ص 414.

## 2- وحدة الضريبة المفروضة

يقصد بوحدة الضريبة المفروضة لقيام ظاهرة الإزدواج الضريبي أن يدفع المكلف نفس الضريبة مع توفر جميع الشروط الأخرى أكثر من مرة، أو أن يدفع ضريبتين متشابهتين أو من نفس النوع أو الطبيعة.

ومما هو جدير بالذكر أن تحديد الضرائب المتشابهة يخضع لوجهتي نظر قانونية واقتصادية. فمن وجهة النظر القانونية التي تهتم بالتنظيم التقني والقانوني للضريبة فإن الضرائب المتشابهة أو التي من نفس النوع لا تمثل إزدوجا ضريبيا باعتبار أن كلا منهما مختلف عن الآخر من حيث التنظيم الفني والقانوني. وأما من وجهة النظر الإقتصادية التي تضطلع بالنتيجة النهائية فإن الضرائب المتشابهة أو من نفس النوع تمثل إزدوجا ضريبيا باعتبار أن الضرائب المتشابهة تمثل عبئا على نفس المادة الخاضعة للضريبة<sup>1</sup>.

ولتوضيح ذلك نفترض أن هناك ضريبتين متشابهتين تفرضان على الدخل أحدهما تفرض عليه مباشرة وهي الضريبة على الدخل والأخرى تفرض على رأس المال، ولكن معدلها منخفض فيقوم المكلف بالضريبة بدفع الأخيرة من دخله دون المساس بأصل رأس المال. فمن وجهة النظر القانونية لا يوجد ازدواج باعتبار ان كليهما يختلفان من حيث التنظيم التقني والقانوني، فأولهما ضريبة على الدخل والثانية ضريبة على رأسمال. بغض النظر عن الوفاء بهما من نفس الوعاء أي الدخل. أما من الزاوية الإقتصادية فإنه يوجد إزدواج ضريبي باعتبار أن تحصيل الضريبة قد تم من نفس الوعاء، فهما يمثلان عبئا على الدخل وذلك وفقا للنتيجة النهائية المترتبة عليهما.

ولو فرضنا أن عقد البيع الذي يكون موضوعه المتاجرة بالحديد يخضع إلى ثلاث ضرائب مختلفة: رسم الطابع الجبائي الذي يفرض بمناسبة توقيع العقد، الضريبة على القيمة المضافة التي تفرض بمناسبة عملية البيع وضريبة الدخل التي تفرض على الأرباح التي تحققت من البيع ولكن

<sup>1</sup> - محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، المرجع السابق، ص 147.

الأمر لا يكون دائما بهذه السهولة والبساطة عندما تكون الضريبة الثانية مشابهة للأولى، كما في حالة فرض ضرائب على أنواع الدخل ( ضريبة الأرباح، رؤوس الأموال النقولة، ضرائب الرواتب والأجور، ضريبة الأملاك المبنية... ) ومن ثم تفرض ضريبة على الدخل العام للمكلف<sup>1</sup>.

### 3- وحدة الوعاء الضريبي

وهنا يتطلب أن تفرض ذات الضريبة أكثر من مرة على نفس الوعاء. أما إذا اختلف الوعاء الضريبي لكل من الضريبتين عن الآخر، فلا وجود للإزدواج الضريبي لكل من الضريبتين عن الآخر، فلا وجود للإزدواج الضريبي. فإذا أخضعت عائدات المكلف من إيرادات العقارات المبنية للضريبة على دخل الأملاك المبنية ثم خضعت بعد ادراجها في حساب أرباح المؤسسة التي تملك هذه العقارات للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية فنكون هنا أمام حالة ازدواج ضريبي، لأن نفس الإيرادات خضعت لضريبتين الدخل على التوالي<sup>2</sup>. فإذا فرضت الضريبة على وعاء يعود إلى مكلف معين ثم فرضت الضريبة على وعاء آخر يعود لنفس المكلف، ففي هذه الحالة لا نكون أمام ازدواج ضريبي نظرا لعدم وحدة الوعاء الضريبي رغم وحدة المكلف القانوني<sup>3</sup>.

ومن أمثلة ذلك، أن يدفع المكلف عن دخله الناتج عن الثروة العقارية كما يدفع ضريبة على دخله كأجير وكذلك عن دخله من مهنة حرة. فبالرغم من كونه يدفع الضريبة ثلاث مرات من دخله إلا أن شروط وحدة المادة المفروضة عليها الضريبة غير متوفرة ففي كل مرة يختلف وعاء الضريبة، أحدهما الثروة العقارية والآخر العمل في المهنة، لذلك فلا يمكن القول هنا بوجود ازدواج ضريبي.

<sup>1</sup> - رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، المرجع السابق، ص 413.

<sup>2</sup> - رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، نفس المرجع، ص 414.

<sup>3</sup> - نصيرة بوعون يحيوي، المرجع السابق، ص 209.

أما إذا فرضت دولة ضريبة على الأرباح التي يحققها الشخص في داخل البلد وخارجها عن مدة معينة، وقامت دولة أخرى بفرض نفس الضريبة على الربح الناتج عن نشاطه في داخل إقليمها. فإن هذا الشخص يكون قد تعرض لإزدواج ضريبي، لأنه يخضع لنفس الضريبة عن نفس المادة الضريبية (الأرباح) بالرغم من اختلاف الإدارة الضريبية في كل حالة<sup>1</sup>.

#### 4- وحدة الفترة المفروضة عنها الضريبة

يشترط أخيراً لتحقق ظاهرة الإزدواج الضريبي وحدة الفترة التي تفرض عنها الضريبة أكثر من مرة، أما إذا فرضت على دخل المكلف في سنة معينة، ثم فرضت مرة أخرى على دخله ولكن في السنة الموالية، فإننا لا نكون بصدد ظاهرة الإزدواج الضريبي لإختلاف المدة المفروضة عنها الضريبة.

فلو افترضنا أن الضريبة فرضت على دخل عام 2014 ثم فرضت على دخل نفس المكلف مرة أخرى عام 2015 ففي هذه الحالة لا نكون أمام إزدواج. بينما إذا فرضت ضريبة على دخل مكلف واحد خلال نفس الفترة الزمنية فيتحقق الإزدواج الضريبي في هذه الحالة، فتفرض ضريبة على دخل المكلف تضاف إلى رأسمال المكلف تفرض عليه ضريبة، وفي هذه فإن دخل هذا المكلف خضع لضريبة الدخل من جهة ولضريبة ثانية عندما أصبح جزء من رأسمال، فنقول أننا أمام إزدواج ضريبي<sup>2</sup>.

ومنه، لكي يكون هناك ازدواجاً ضريبياً لا بد من أن يخضع الوعاء الضريبي الخاص بمكلف معين لضريبتين عن مدة زمنية واحدة، أو أن يكون هناك واقعة واحدة منسئة للضريبة، فبالنسبة لوضع معين تتخذ وحدة المدة أساساً لتفريق. بحيث لا يكون هناك ازدواج إلا إذا فرضت ذات

<sup>1</sup> - محمد عباس محرز، المدخل إلى الجباية والضرائب، المرجع السابق، ص 148.

<sup>2</sup> - نصيرة بوعون يحياوي، المرجع السابق، ص 210.

الضريبة أكثر من مرة على وعاء ضريبي واحد وخلال السنة أو الواقعة نفسها التي تحقق فيها ذلك الوضع؛ كأن تفرض ضريبتين عند عبور السلعة حدود الدولة ضريبة حكومية وضريبة بلدية<sup>1</sup>.

وإذا كان تحديد مكان العقارات والمنقولات أمرا سهلا، إلا أنه يصعب بالنسبة للمنقولات كالأسهم والسندات، فلا يسهل اثبات موقع موضوع الضريبة، ويترتب على صعوبة تحديد موقع موضوع الضريبة على موضوع واحد وهذا ما يعرف بالإزدواج الدولي للضريبة، مما يدفع المكلف إلى محاولة التخلص منه عن طريق التهرب<sup>2</sup>.

وإذا انتفى شرط واحد من هذه الشروط انتفى معه الإزدواج الضريبي، وتقتضي العدالة الضريبية ألا يدفع المكلف الواحد ذات الضريبة أكثر من مرة خلال نفس السنة عن نفس الوعاء أو عن نفس الواقعة المنشئة للضريبة، حيث أن ذلك يؤدي إلى زيادة شعوره بثقل ووطأة الضريبة، وعدم عدالتها مما يدفعه إلى التخلص منها، سواء بتجنبها أو بالتهرب منها ويجد في ذلك التبرير الكافي<sup>3</sup>.

### ثالثا: أنواع الإزدواج الضريبي

ينقسم الإزدواج الضريبي بحسب زاوية التفرقة إليه وعموما إما لنية المشرع أو القصد منه أو إلى نطاقه الجغرافي.

#### 1- من حيث نية المشرع

بدوره يتنوع الإزدواج بحسب نية أو قصد المشرع إلى إزدواج مقصود وإزدواج غير مقصود.

<sup>1</sup> - رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، المرجع السابق، ص 415.

<sup>2</sup> - رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، نفس المرجع ص 214.

<sup>3</sup> - محمد نجيب جادو، المرجع السابق، ص 374.



ويكون الإزدواج الضريبي مقصودا عندما يفرضه المشرع عن قصد لتحقيق أهدافه التي قد تكون ادارية أو اقتصادية أو إجتماعية أو سياسية، فالإزدواج الضريبي قد يكون وسيلة الدولة لزيادة إيراداتها لتغطية الإنفاق العام المتزايد باستمرار أو لتأمين إيرادات للجماعات المحلية، فتفرض ضرائب إضافية علاوة على الضرائب الأصلية.

وقد يكون وسيلة لتحقيق بعض الأهداف الاقتصادية للدولة فتفرض ضرائب إضافية على المشروعات الكبيرة التي تتجاوز مبيعاتها حدا معينا، من أجل تشجيع المشروعات الصغيرة التي ترغب الدولة في دعمها لتنمو، وتزدهر فتقضي بذلك على الإحتكار. أو وسيلة لتحقيق بعض الأغراض الإجتماعية، عن طريق فرض ضريبة تصاعدية على مجموع الدخل، إلى جانب الضرائب النوعية على مختلف الدخل من أجل ايراد نوع من التناسب بقدر الإمكان بين العبء الضريبي والمقدرة التكلفة للمكلفين<sup>1</sup>.

وهو الإزدواج الذي يرغب من خلاله المشرع إلى تحقيق بعض الأغراض منها:

- تغطية عجز طارئ في الميزانية.
- زيادة الحصيلة الضريبة بهدف تغطية العجز المالي.
- الرغبة في تجنب رفع الاسعار وذلك من خلال توزيعها بين ضريبتين.
- الرغبة في التمييز في المعاملة المالية بين الدخل المختلفة تبعا لمصدرها.
- التمييز في سعر الضريبة تبعا لمصدر الدخل عن طريق فرض ضريبة تصاعدية على الدخل العام فضلا عن الضرائب المفروضة على فروع الدخل المتنوعة<sup>2</sup>.
- زيادة الأعباء على بعض المشروعات والأفراد.
- المساهمة في تمويل ميزانيات الحكم المحلي<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، المرجع السابق، ص 417.

<sup>2</sup> - بوعون يجياوي نصيرة، المرجع السابق، ص 211.

<sup>3</sup> - أحمد حمدي العناني، المرجع السابق، ص 212-213 وعبد المنعم فوزي، المرجع السابق، ص 282.

- و قد تفرض الدولة ضريبة على إيراد رأس المال الأجنبي المستثمر في أرضها مع علمها أن الضريبة الأخرى تفرض في دولة موطن الإستثمارات وذلك رغبة في الحد من تدفق رؤوس الأموال الأجنبية واستثمارها في البلاد<sup>1</sup>.

وإذا كان الإزدواج الضريبي الداخلي عادة ما يكون مقصودا من جانب المشرع، فإن هذا لا يمنع من تحقق الإزدواج الضريبي الداخلي بصورة غير مقصودة، ويحدث ذلك عند تعدد الضرائب المتشابهة أو من نفس النوع. ويكون هنا الإزدواج الضريبي إقتصاديا وليس قانونيا، ومثال ذلك أن يتمكن المكلف القانوني بأداء الضريبة من نقل عبئها إلى الغير الذي يكون له أداء نفس الضريبة.

إن الإزدواج الضريبي الدولي نادرا ما يكون مقصودا ويرجع ذلك إلى مبدأ السيادة، واستقلال كل دولة بوضع تشريعاتها الضريبية دون النظر إلى تشريعات الدول الأخرى، ومن ثم فإن الأسس التي تعتمد عليها كل دولة تختلف عن الأخرى. وفي الحالات القليلة التي يكون فيها الإزدواج الدولي مقصودا فإن الغاية منه تكون بهدف تحقيق أهداف إقتصادية. فقد تعتمد الدولة أن تفرض ضريبة على إيرادات رؤوس الأموال التي تستثمر فيها هذه الأموال، وذلك للعمل في الحد من هجرة رؤوس الأموال الوطنية إلى الخارج<sup>2</sup>.

يأتي الإزدواج الضريبي المقصود نتيجة تعمد السلطات المالية إحداثه لتحقيق أغراض مختلفة، لعل من أهمها زيادة الحصيلة الضريبية لمواجهة الزيادة المستمرة في الإنفاق العام مثل فرض الضرائب الاضافية علاوة على الضرائب الأصلية أو زيادة عدالة توزيع العبء الضريبي، بفرض بعض الضرائب على بعض فئات المكلفين أو ذوي دخول معينة دون غيرهم علاوة على الضرائب التي تفرض على كافة المكلفين، بحيث ينشأ الإزدواج المقصود بالنسبة لهذه الفئات.

<sup>1</sup> - محمد عباس محرز، المدخل إلى الجباية والضرائب، المرجع السابق، ص 152-153.

<sup>2</sup> - محمد عباس محرز، المدخل إلى الجباية والضرائب، نفس المرجع، ص 152.

وتلجأ الدولة إلى ذلك دون محاولة رفع الأسعار الإسمية للضرائب الأصلية المفروضة على المكلفين أو تعتمد إلى فرض ضريبة عامة على الدخل بجانب الضرائب النوعية على فروعها المختلفة بقصد التوصل إلى التناسب بين العبء الضريبي والمقدرة التكليفية للمكلفين، أو أن تسري كل من ضرائب السلطة المركزية وضرائب السلطة المحلية على نفس العناصر لنفس المكلفين بالضريبة في نفس المدة<sup>1</sup>.

غير أنه يلاحظ أن الإزدواج غير المقصود هو نوع من الإزدواج الإقتصادي لا القانوني، والذي يتحقق عندما يتمكن أحد المكلفين بالضريبة من نقل عبئها إلى مكلف. يمكن أن يكون الإزدواج الإقتصادي الضريبي الدولي غير مقصودا لعدم وجود سلطة عليا تشرف على تشريعات الدول المختلفة. وقد يكون أيضا مقصودا من أجل تحقيق بعض الأغراض الإقتصادية كمنع هجرة رؤوس الأموال، وذلك في حالة قيام الدولة بفرض ضريبة على إيراد القيم المنقولة التي يملكها المواطنون في الخارج، رغم أن هذه القيم تكون قد خضعت للضريبة نفسها في الدولة التي أصدرتها<sup>2</sup>. ويحدث هذا الإزدواج نتيجة عدم التناسق في التشريعات المالية، كذلك قد يستخدم الإزدواج الضريبي، لتحقيق بعض الأهداف السياسية كفرض ضريبة يتحقق بها الإزدواج على رعايا دولة تسيء معاملة الأجانب المقيمين بها<sup>3</sup>.

## 2- من حيث النطاق المكاني

يأخذ هنا في الحسبان إقليم الدولة، ليتنوع إلى إزدواج داخلي وآخر دولي، والمقصود بالداخلي هو الإزدواج الذي تتحقق شروطه الأربعة داخل الدولة الواحدة. ويحصل هذا النوع من الإزدواج عندما تعتمد السلطة المركزية إلى فرض الضريبة على وعاء ضريبي نفسه أو تعتمد السلطة

<sup>1</sup> - يونس أحمد البطريق، إقتصاديات المالية العامة، المرجع السابق، ص 216.

<sup>2</sup> - نصيرة بوعون مجاوي، المرجع السابق، ص 212.

<sup>3</sup> - أحمد حمدي العناني، المرجع السابق، ص 219.

المركزية أحيانا إلى فرض ضريبتين اثنتين أو أكثر على الوعاء الضريبي نفسه وعلى المكلف نفسه لسبب من الأسباب<sup>1</sup>. وقد يكون غير مقصود من قبل المشرع في حالة عدم التناسق في التشريع المالي، ففرض ضرائب جديدة تحت ضغط حاجتها إلى الأموال دون أن تبحث في مدى ملائمتها مع النظام الضريبي القائم<sup>2</sup>.

لا يشترط في الإزدواج الداخلي تعدد السلطات المالية التي تقوم بفرض الضريبة فيما أن تكون السلطة الضريبية واحدة؛ أي مركزية فتكون ضريبتين أو أكثر على نفس المادة ونفس الشخص، لأي سبب من الأسباب. أو قد تتعدد السلطات الضريبية كما هو الحال بالنسبة للدولة الفيدرالية ألمانيا مثلا؛ حيث من الممكن أن تفرض الحكومة المركزية ضريبة معينة ثم تقوم إحدى الولايات بفرض نفس الضريبة مع توفر الشروط الأخرى. فيحدث الإزدواج بفرض الضريبتين كذلك هو الحال بالنسبة للدول الموحدة البسيطة فقد تقوم الحكومة المركزية بفرض ضريبة معينة ثم تقوم إحدى السلطات المحلية مثلا بفرض نفس الضريبة مرة أخرى.

وأما النوع الثاني فهو الذي تحقق شروطه الأربعة عندما تعمد دولتان أو أكثر إلى فرض الضريبة نفسها على نفس الوعاء الضريبي ونفس المكلف القانوني، فلا ريب في أنّ التباين بين الأسس التي تعتمد عليها الدول المختلفة في إجراء التكليف الضريبي على الضرائب المتشابهة، من شأنه أن يساعد على اتساع نطاق ظاهرة الإزدواج الضريبي الدولي<sup>3</sup> الناشيء نتيجة تعارض النظم الضريبية في الدول المختلفة، فكل منها تضع نظاما ماليا يحقق أهدافها بصرف النظر عن تعارضه مع نظم الدول الأخرى<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - نصيرة بوعون يجياوي، المرجع السابق، ص 210.

<sup>2</sup> - عبد الفتاح مراد، موسوعة شرح إتفاقيات منع التهرب والإزدواج الضريبي، المكتب الجامعي الحديث، بدون سنة نشر، ص 28.

<sup>3</sup> - نصيرة بوعون يجياوي، المرجع السابق، ص 211.

<sup>4</sup> - أحمد حمدي العناني، المرجع السابق، ص 215.

وقد انتشرت ظاهرة الإزدواج الضريبي الدولي في الآونة الأخيرة بسبب نمو التجارة الدولية وحركة رؤوس الأموال بين الدول، فبعد أن كان لكل دولة نظامها الإقتصادي الخاص بكل سلبياته وإيجابياته، تغير الوضع بحلول الإنفتاح الإقتصادي محل الإقتصاد المغلق، وليصبح العالم كوحدة اقتصادية وكسوق حرة.

وعادة ما يحدث الإزدواج الدولي نتيجة مبدأ السيادة الضريبية؛ الذي يعني السلطة المطلقة للدولة في اتخاذ القرار على إقليمها، وأن هذه السيادة دائما ما تكون مطلقة وغير محدودة. فسلطة فرض الضرائب من خصوصيات السيادة المعترف بها لكل دولة، دون النظر إلى باقي التشريعات الضريبية المقارنة، وذلك نتيجة لمبدأ السيادة الضريبية<sup>1</sup>. كما أن الدولة بصددها لتشريعاتها الضريبية نادرا ما تبحث في النظم أو التشريعات الضريبية المطبقة في الدول الأخرى لمنع الإزدواج الضريبي<sup>2</sup>.

نفترض مثلا أن شخص معين يقيم في الجزائر، ويملك قيما منقولة أسهم وسندات في مصر، فعندئذ تقوم الدولة الجزائرية بتكليفه بالضريبة على القيم المنقولة على أساس كونه جزائري مقيم في الجزائر، وتقوم الدولة المصرية بتكليفه بالضريبة نفسها على أساس كونه مالكا لقيم منقولة تحققت إيراداتها في مصر، وهكذا يكون مكلف واحد قد كُلف بالضريبة الواحدة مرتين، بسبب اختلاف دولة إقامته عن دولة مصدر دخله، مما يعني أنه وقع في مشكلة الإزدواج الضريبي. كما تحدث هذه الظاهرة عند فرض نفس الضريبة على الأرباح المتأتية من المركز الرئيسي وفروعه لإحدى الشركات في دولة معينة، وفرض نفس الضريبة على الأرباح المحققة في كل فرع من الفروع بدول أخرى<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - سوزي عدلي الناشد، قانون الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين رقم 91 لسنة 2005، المرجع السابق، ص 54.

<sup>2</sup> - محمد عباس محمزي، المدخل إلى الجباية والضرائب، المرجع السابق، ص 151.

<sup>3</sup> - نصيرة بوعون بجاوي، المرجع السابق، ص 211.

إن الإزدواج الضريبي الدولي هو نتيجة حساب ضريبة الدخل مرتين على نفس المكلف، أولاً في البلاد حيث أنه تم انشاؤها ومن بعد في البلد موطن للمكلف أو بلد الإقامة لهذا الأخير. كما يمكن أن تكون في أحيان متعددة اقتطاعات ثلاثية الشكل، في حالة أن المكلف بالضرائب نفس دخله يخضع للضريبة في بلد المصدر أو في بلد إقامته وأخيراً في البلاد التي لديه جنسيتها. ومثاله حالة وفاة شخص يقيم في دولة ما، تاركا ثروة في دولة ثانية بينما يقيم الورثة في دولة ثالثة. فالدولة الأولى قد تفرض ضريبة على التركة لأن نظامها ضريبي يأخذ بموطن المورث في فرض الضريبة على التركات وتقوم الدولة الثانية بفرض الضريبة التركات على اعتبار أن الثروة موجودة داخل حدود إقليمها وكذلك تفرض الدولة الثالثة ضريبة على التركة لأن نظامها يقوم على فرض الضريبة على أساس إقامة الورثة<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: أسباب انتشار ظاهرة الإزدواج الضريبي

ترجع أسباب انتشار ظاهرة الإزدواج الضريبي لعدة أسباب، تتنوع بحسب نوع الإزدواج إذا ما كان داخلياً، داخل إقليم الدولة، وبين الإزدواج الخارجي، أي على المستوى الدولي.

#### أولاً: بالنسبة للإزدواج الداخلي

إن زيادة أعباء الدولة المالية قد تدفع إلى التوسع في فرض الضريبة أكثر من مرة دون مراعاة للإزدواج الضريبي رغبة في زيادة الحصيلة الضريبة. ورغبة الدولة في إخفاء الإرتفاع في أسعار الضرائب عن طريق تقسيم السعر المطلوب بين ضريبتين من النوع نفسه. كما أن انتشار المشاريع الإقتصادية التي تمارس نشاطها في أكثر من دولة وانتشار الشركات المساهمة التي يتم التعامل فيها تصدره من أسهم وسندات في مختلف الدول<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - أحمد حمدي العناني، المرجع السابق، ص 212 وعبد المنعم فوزي، المرجع السابق، ص ص 283-284.

<sup>2</sup> - محمد عباس محرز، المدخل إلى الجباية والضرائب، المرجع السابق، ص 149.

وإن اتساع الأخذ بالضرائب الشخصية التي تلاحق المكلف للوصول إلى فرض الضريبة على دخله كله أيا كان مصدره لتحديد مقدرته التكليفية. وسهولة انتقال رؤوس الأموال والأيدي العاملة بين الدول المختلفة. ويعود لرغبة الدولة التميز في المعاملة المالية بين الفئات المختلفة من المكلفين عن طريق فرض ضريبة إضافية على فئة منهم فضلا عن الضريبة العامة التي تقع عليهم جميعا<sup>1</sup>.

واختلاف المراكز المالية للدول وسياستها نحو استثمار الأموال الأجنبية وإعفائها من الضرائب أو المحافظة على أموال رعاياها ورغبتها في بقائها محلية، ومن ثم تخضع أموال رعاياها في الخارج للضرائب فبالنسبة للدول الدائنة، فإذا رغبت هذه الدول في تشجيع استثمار أموالها في الخارج فإنها تفرض الضريبة عليها على أساس الإقامة وتعفى أموال رعاياها تشجيعا لهم على الاستثمار الخارجي. وبالنسبة للدول المدينة، فإن هذه الدول تفرض الضريبة على أساس مصدر الدخل لتخضع الاستثمار الأجنبي للضريبة بشرط ألا تعالي في ذلك، وحتى لا تنتقل إلى الخارج.

يلاحظ أن في بعض الحالات قد يفرض الإزدواج الضريبي الدولي المقصود لتحقيق بعض الأهداف الاقتصادية أو السياسية منها على سبيل المثال: فرض ضريبة على إيرادات التي يحققها مواطنو الدولة في الخارج، فيخضع الإيراد في هذه الحالة لضريبتين في نفس الوقت، ضريبة الدولة التي تحققها الإيراد وضريبة الدولة التي يحمل جنسيتها؛ أي تأخذ مبدأ التبعية السياسية مما يحد من هجرة رؤوس الأموال الوطنية إلى الخارج من أجل إبقائها في الداخل لتمويل المشروعات الوطنية.

فرض الضريبة إضافية على الأموال الأجنبية مما يؤدي إلى الحد من استرداد رؤوس الأموال الأجنبية، وذلك إما لضخامة حجم السيولة النقدية في الداخل أو للحيلولة دون استثمار تلك الأموال الأجنبية في مشروعات ترى الدولة أنه يجب تمويلها برؤوس أموال وطنية. وتطبيق مبدأ

<sup>1</sup> - نصيرة بوعون يجاوي، المرجع السابق، ص 212.

المعاملة بالمثل في فرض الضرائب على بعض رعايا الدول الأجنبية التي تعمدت وقوع الإزدواج الضريبي على أموال ومداحيل الرعايا الأجنبية المقيمين على أراضيها<sup>1</sup>.

### ثانياً: بالنسبة للإزدواج الضريبي الدولي

إذا كانت أسباب الإزدواج الضريبي الداخلي تتعلق عموماً بالدولة فإن أسباب نشأة الإزدواج الدولي تختلف تبعاً لإفرزات الأنظمة الجبائية الدولية، و يمكن حصر هذه الأسباب في اختلاف ضوابط الإخضاع الضريبي وتعددتها، واختلاف التنظيم الفني لضريبة الدخل، واختلاف تفسيرات المصطلحات.

#### 1- اختلاف ضوابط الإخضاع الضريبي أو تعددها

يختلف الإلتزام بدفع الضريبة من بلد إلى آخر بحسب الاختلاف في النظم الضريبية، فقد يقوم هذا الإلتزام على واحد أو أكثر من المبادئ المتمثلة إما في التبعية السياسية، الإجتماعية أو الإقتصادية.

ويقصد بالتبعية السياسية ارتباط الأفراد بالدولة برابطة سياسية وقانونية هي رابطة الجنسية، إذ ينطوي هذا المبدأ على إقرار حق الدولة في فرض الضرائب على جميع رعاياها بصرف النظر عن موطنهم أو محل إقامتهم، وذلك بالنسبة لجميع أموالهم ودخولهم بصرف النظر عن موقعها أو مصدرها. بينما ينطوي مبدأ التبعية الإجتماعية أو كما يسمى بمبدأ الإقامة، على إقرار حق الدولة في فرض الضرائب على جميع الدخول التي تنشأ في أقاليمها بصرف النظر عن جنسية أو موطن الأشخاص الذين تؤول إليهم؛ بمعنى أن الإقامة لفترة معينة من الزمن يجعل هؤلاء يشعرون بالولاء لهذه الدولة حتى وإن كانوا غير متمتعين بجنسيتها<sup>2</sup>. ويُقرّر مبدأ التبعية الإقتصادية حق الدولة في

<sup>1</sup> - رضا خلاصي، المرجع السابق، ص 418 وينظر في هذا الخصوص ليونس أحمد البطريق، إقتصاديات المالية العامة، المرجع السابق، ص 217.

<sup>2</sup> - حسين السيد حسين محمد القاضي، غياب الوعي الضريبي وآثاره السلبية على أداء الاقتصاد في البلدان النامية، دار النهضة العربية، القاهرة،



فرض الضرائب على جميع الدخول التي تؤول إلى الأشخاص الذين اتخذوا من الدولة موطناً لهم، بصرف النظر عن مصدر هذه الدخول، وبغض النظر عن جنسيتهم أو محل إقامتهم.

فما من شك أن هذا الاختلاف في ضوابط الإخضاع الضريبي يؤدي إلى تراحم قوانين الضرائب في أكثر من دولة في وقت واحد بالنسبة لنفس الشخص أو نفس المال. أو قد ينشأ الإزدواج الضريبي الدولي رغم عدم إختلاف ضوابط الإخضاع الضريبي، وذلك في حالة تعدد الضوابط التي تقرها دولتين أو أكثر، بقصد تحقيق أكبر حصيله ممكنة، كما في حالة سريان ضريبة الدخل في كل دولة على المقيمين بالنسبة لمجموع دخولهم بصرف النظر عن مصدرها وعلى غير المقيمين بالنسبة لدخولهم التي تحقق في أقاليم كل دولة. فعلى الرغم من تطابق ضوابط الإخضاع الضريبي ينشأ الإزدواج الضريبي بالنسبة لبعض عناصر الدخل التي تتحقق في غير دولة الموطن، نتيجة خضوعها في نفس الوقت لكل من ضريبة دولة الموطن ودولة المصدر.

## 2- اختلاف التنظيم الفني لضريبة الدخل

يؤثر التنظيم الفني لضرائب الدخل على تحديد ضوابط الإخضاع الضريبي، إذ يؤخذ بضابط المصدر عادة أو الإقليمية بالنسبة للضرائب النوعية ذات الطابع العيني، بينما يؤخذ بضابط الجنسية أو الموطن بالنسبة للضرائب العامة أو الموحدة ذات الطابع الشخصي، وبذلك يؤدي التباين في تنظيم ضرائب الدخل إلى نشأة الإزدواج الضريبي الدولي.

## 3- اختلاف تفسير الإصطلاحات الفنية

إن الإعتقاد باختفاء الإزدواج الضريبي الدولي نتيجة القضاء على أساليبه السابقة كاختلاف وتعدد ضوابط الإخضاع الضريبي واختلاف التنظيم الفني للضرائب الدخل يبتعد عن الواقع، ويغفل عاملاً أساسياً في إحداث هذا الإزدواج، ألا وهو اختلاف تفسير الإصطلاحات الفنية المستخدمة في مجال تحديد الإختصاص الضريبي، فقد يكون تشابه هذه الإصطلاحات من

قبيل التماثل الخادع الذي يحول دون التوصل إلى تسوية فعلية لمشكلة الإزدواج الضريبي الدولي، تتحقق بقبول غالبية الدول لمفاهيم موحدة لهذه الإصطلاحات تلتزم بها كل من الإدارة الضريبية ودوائر القضاء في هذه الدول<sup>1</sup>. ومما تذهب إليه الإتفاقيات الجبائية الثنائية تحديد مفهوم المصطلحات المتشابهة أو المتباينة في بنودها ولا سيما أن نفس الضريبة قد تسمى في بلد وتتخذ اسم آخر في بلد ثاني، ومثاله ضريبة الدخل عند المشرع الفرنسي والضريبة على الدخل الإجمالي عند المشرع الجزائري.

### الفرع الثالث: آثار الإزدواج الضريبي

على الرغم من أن الإزدواج الضريبي هو عمل مشروع من وجهة النظر القانونية، طالما أنه يستمد مشروعيته من حق السيادة الذي تتمتع به كل دولة على مواطنيها وعلى الأجانب المقيمين في إقليمها وعلى الأموال والدخول الناتجة من مصادر فيها، بيد أنه يمثل في الواقع عقبة مهمة أمام استقطاب رأس المال الأجنبي إلى الدول المستقبلة للإستثمار.

وفي الحقيقة تكمن المشكلة في أن الإزدواج الضريبي يؤدي إلى تراكم الضرائب على الدخل أو المال نفسه نظراً لتعدد الدول التي ترعى اقتصادها من فرض الضريبة. كما أنه يؤدي من جهة أخرى إلى تقليص العوائد التي كان المستثمر الأجنبي يأمل في الحصول عليها من وراء نشاطه الإستثماري، ومن ثم فهذا الإزدواج في الضريبة يمثل عائقاً أمام استقطاب رؤوس الأموال الأجنبية إلى الدول المختلفة<sup>2</sup>.

كما ينتج عن الإزدواج الضريبي بعض الآثار السيئة من النواحي الإقتصادية والإجتماعية والمالية، فمن الناحية الإجتماعية يمس الإزدواج بالعدالة الضريبة من خلال تحميل المكلف أكثر من

<sup>1</sup> - يونس أحمد البطريق، إقتصاديات المالية العامة، المرجع السابق، ص 216.

<sup>2</sup> - هيثم علي محمد، علاقة الإزدواج الضريبي بالإستثمار بين إعادة التكيف والتغير في النظام الضريبي العراقي، مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية، العدد 35، 2013، ص 294.

طاقته. ومن الناحية المالية يؤدي الإزدواج إلى التهرب من الضريبة وبالتالي القضاء على حصيلتها. كما أنه من الناحية الإقتصادية يدفع الإزدواج إلى تهريب رؤوس الأموال الوطنية، وإلى الإحجام عن إقامة مشاريع إقتصادية جديدة فضلا عن كونه يحد من انتقال رؤوس الأموال<sup>1</sup>.

ولأن الإزدواج الضريبي يحقق على المستويين الداخلي والخارجي أثارا ضارة على الإقتصاد الوطني بشكل عام، فهو يمثل عبئا إضافيا على عاتق المكلف بالضريبة ليزيد إلى جانب العبء الأصلي الجزء الأكبر من الأرباح المحققة مما يخالف مبدأ العدالة الضريبية، أو على المساهمة في الأعباء العامة أو تدبير موارد للهيئات المحلية، بأن يعطى المشرع للهيئات المحلية الحق في تقدير بعض نسب مئوية إضافية لبعض الضرائب التي تحصلها الدولة، بشرط ألا تتجاوز هذه النسبة حدا أعلى معيناً<sup>2</sup>.

تصحيح نظام الضرائب المفروضة على فروع الدخل حتى يكون هناك تناسب بين عبء الضريبة وقدرة الأفراد، وهنا قد يدفع المكلف بالضريبة إلى استخدام كافة السبل المشروعة وغير المشروعة للتهرب من أداء الضريبة<sup>3</sup>. سيؤدي هذا إلى عدم العدالة بين المكلفين في عمل الضريبة. لذلك على الدول اتخاذ خطوات معينة للتقليل من هذه الظاهرة فعليها أن توازن بين حاجة البلاد إلى رأس المال الأجنبي للمساهمة في التنمية الإقتصادية، وما يتطلبه من تشجيع عن طريق الإمتيازات الضريبية، فتضحي بالإيرادات أملا منها في أن تعوض التضحية المالية بشكل أكبر من المنفعة الحقيقية للتنمية، كما أنها في ذات الوقت لن تلغي الضريبة كوسيلة للحصول على الإيرادات التي تحتاجها<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - نصيرة بوعون مجاوي، المرجع السابق، ص 213.

<sup>2</sup> - عبد الفتاح مراد، المرجع السابق، ص 28.

<sup>3</sup> - محمد عباس محرز، المدخل إلى الجباية والضرائب، المرجع السابق، ص 153.

<sup>4</sup> - سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثرها على إقتصاديات الدول النامية، المرجع السابق، ص 22.

ويحدث عملياً ما يثبت صحة هذا القول مثال ذلك حالة الشركة التي تقوم بمباشرة نشاطها خارج إقليم الدولة التي تقيم فيها، فتطالبه السلطات الضريبية في الدولتين بدفع ضرائب على أرباح تقدر بنسبة 30% في الأولى و40% في الثانية أي ضريبة كلية تقدر 70% من هذه الأرباح؛ بمعنى أثرت بالسلب على الأرباح المحققة.

### الفرع الرابع: أساليب معالجة الإزدواج الضريبي

لقد حاولت الدول بصدد مكافحة الإزدواج الضريبي الداخلي أمام كافة الآثار الخطيرة السابقة تنظيم تشريعاتها الداخلية وإحكام الرقابة على سننها قواعد خاصة، تهدف إلى منع حدوث هذه الظاهرة، أما بالنسبة للإزدواج الضريبي الدولي فإن مكافحته تتم بواسطة التشريعات الوطنية أو الإتفاقيات الدولية فقد تلجأ بعض الدول إلى النص في تشريعاتها الوطنية على إعفاء بعض رؤوس الأموال الأجنبية المستثمرة في أراضيها من الضريبة، رغبة في تشجيع هذه الأموال للإستثمار فيها، أما الإتفاقيات الدولية فقد تم إبرام مجموعة كبيرة من المعاهدات الثنائية والجماعية لمنع الإزدواج الدولي بشرط المعاملة بالمثل<sup>1</sup>.

يمكن حصر أساليب معالجة مشكلة الإزدواج الضريبي في أسلوبين هما أسلوب تنظيم الضريبة على المستوى المحلي، وأسلوب إبرام الإتفاقيات الجبائية للحد من الإزدواج الضريبي وحل المشاكل المترتبة عنه.

#### أولاً: أسلوب تنظيم الضريبة

إن كان الإزدواج الضريبي مقصوداً فهو غاية المشرع، وبالتالي لا يعقل أن يتم السعي إلى تجنبه ومكافحته. أما إذا لم يكن مقصوداً وذلك نتيجة عدم تنسيق القواعد التي تلتزمها السلطات

<sup>1</sup> - محمد عباس محرزى، المدخل إلى الجبائية والضرائب، المرجع السابق، ص 155.

الوطنية المختلفة في فرض الضرائب . فإن الحل والعلاج هو بتنسيق تلك القواعد، وهذا ليس بالأمر العسير، لأنه بإمكان السلطة العليا الموجودة في الدولة أن تلزم السلطات المحلية قراراتها وقواعدها.

ويمكنها منع الإزدواج عن طريق إلغاء وتعديل النصوص التشريعية التي أوجدته، أو من خلال وضع تشريعات تحول دون وقوعه. كذلك يمكن تفادي الإزدواج الداخلي عن طريق تحديد اختصاصات سلطات الحكم المحلي في الدولة الواحدة أو سلطة حكومات الولايات في الدولة الاتحادية، أين يوجد سلطتان؛ السلطة الاتحادية وسلطة الولايات الأعضاء. فإنه بمجرد التنسيق بين السلطتين من خلال تشريعات اتحادية يمكن تلافي وقوع هذا الإزدواج، كأن يحدد لكل سلطة نوع الضرائب التي يحق لها فرضها وجبايتها.

ويتم عن طريق إقرار قانون يقضي صراحة بإعفاء المكلف من ضريبة معينة إن استطاع أن يثبت أنه دفعها إلى خزينة دولة أخرى، بأن يتيح من خلال أحكامه إتباع أحد الأساليب منع الإزدواج الداخلي والمتمثلة في خصم إيراد من إيراد؛ ويتم فيه تخفيض الوعاء الخاضع لتكليف في الضريبة الأولى من وعاء الضريبة الثانية أو العكس، وغالبا ما يحصل هذا التخفيض من الأنظمة الضريبية التي تعتمد الضريبة العامة على الإيراد إلى جانب الضرائب النوعية أو خصم ضريبة من ضريبة؛ وذلك عن طريق خصم مقدار الضريبة الثانية التي فرضت على المكلف من مقدار الضريبة الأولى أو العكس. وكذا في حالة خصم ضريبة من إيراد؛ ويتم ذلك بخصم مقدار الضريبة الأولى التي دفعها المكلف من إجمالي الوعاء الخاضع للضريبة الثانية الإيراد، ويعد هذا الأسلوب عاملا للتخفيف من حدة الإزدواج الضريبي فقط<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> - نصيرة بوعون مجايوي، المرجع السابق، ص 214.

## ثانيا: اتفاقيات الخاصة بين الدول

لقد مرت المحاولات الرامية إلى تفادي الإزدواج الضريبي الدولي بعدة مراحل، خصوصا وأن الهدف منها كان تسيير العلاقات الإقتصادية الدولية التي يعرقلها الإزدواج. جاءت هذه المحاولات بعلاج<sup>1</sup> لما كان التشريع الضريبي الدولي يعجز عادة عن تقديم حلول عامة تصلح لمواجهة مشكلات الإزدواج الضريبي الدولي وخاصة ضرائب الدخل التي تختلف أسسها وقواعد تنظيمها من دولة لأخرى، فإن الإتفاقيات الدولية خاصة الثنائية منها تحقق نجاحا ملحوظا في هذا المجال لما تتيحه من إمكانيات التفاوض بين الدول المعنية لتقريب وجهات النظر والتوصل إلى حلول مقبولة تناسب طبيعة المشكلات الضريبية القائمة بذاتها.<sup>2</sup>

## 1- مبادئ توزيع الإختصاص الضريبي بين الدول

تأخذ في الغالب هذه المعاهدات الدولية بعدة مبادئ تهدف إلى توزيع الإختصاص الضريبي بين الدول المتعاقدة وتتلخص فيما يلي<sup>3</sup>:

- أن يكون فرض الضرائب على الدخول العقارية لدولة موقع العقار.
- أن يكون فرض الضرائب على أرباح الأسهم وفوائد السندات للدولة المصدرة لها أي للدولة المدينة، وإن كانت بعض المعاهدات قد قررت هذا الحق للدولة الدائنة التي يقيم فيها صاحب هذه الأسهم والسندات.
- أن يكون فرض الضرائب على فوائد الديون العادية لدولة موطن الدائن.
- أن يكون فرض الضرائب على أرباح المؤسسات للدولة التي يوجد فيها المركز الرئيسي للمؤسسة.

<sup>1</sup> - عبد الباسط علي جاسم الجحيشي، العدالة الضريبية، المرجع السابق، ص 106.

<sup>2</sup> - يونس أحمد البطريق، إقتصاديات المالية العامة، المرجع السابق، ص 218.

<sup>3</sup> - محمد عباس محرز، المدخل إلى الجباية والضرائب، المرجع السابق، ص 154.

- أن يكون فرض الضرائب على كسب العمل للدولة التي يتم فيها العمل، وذلك باستثناء الرواتب التي تدفعها الدولة فيكون لهذه الدولة الحق في فرض الضرائب عليها.
- أن يكون فرض الضريبة على الدخل العام لدولة موطن المستمدا منها أو من دولة أخرى.
- أن يكون فرض الضريبة على التركات في الدولة التي بها المال مع اعفائه منها في البلد الآخر.
- وبتدعيم فرض الضرائب على المقيمين مقابل الحد من فرض الضرائب على المنبع يوضع قيد العمل آليات للتعاون بين الدول لتجنب التهرب والغش الضريبيين الدوليين.

كما يجب تجنب هذا الإزدواج عن طريق تنسيق الإختصاصات الضريبة للدول المختلفة. وتتفاوت أهمية التنسيق الضريبي الدولي حسب طبيعة الأنظمة الإقتصادية في الدول المختلفة فتزداد أهميته في إقتصاد السوق التي تشكل الضرائب أداة هامة من بين أدوات السياسة المالية بينما تقل أهميته في الإقتصاد المخطط الذي تقل فيه أهمية الضرائب. ويقوم التنسيق الضريبي بين الدول على إزالة أهم أوجه الخلاف بين النظم والتشريعات الضريبية، بحيث تصبح متناغمة ومتناسقة ومتقاربة في مختلف المجالات الضريبية، ومن أهمها قواعد تحديد الواقعة المنشئة للضريبة وأحوال وشروط منح الإعفاءات الضريبية ومعدلات أو أسعار الضريبة<sup>1</sup>.

تجدر الإشارة إلى أن مفهوم التنسيق الضريبي يختلف عن مفهوم الإصلاح الضريبي، إذ يفترض الأول إحداث تغييرات في النظام الضريبي لدولة معينة، بحسب مستوى وأهداف علاقاتها المتكاملة مع غيرها من الدول بعد التشاور مع هذه الدول، بينما يعني الإصلاح الضريبي إحداث في النظام الضريبي لدولة معينة دون إشتراط الرجوع إلى غيرها من الدول التي تشكل معها كتلة إقتصادية واحدة<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - رمضان صديق محمد، نظرية التنسيق الضريبي ومدى امكانية تطبيقها في واقع النظم الضريبية العربية، مجلة كلية الحقوق، جامعة حلوان، مصر، بدون سنة نشر، ص8.

<sup>2</sup> - يونس أحمد البطريق، إقتصاديات المالية العامة، المرجع السابق، ص 230.

## 2- التنسيق الضريبي وسيلة لحل الإزدواج الضريبي

يتمثل التنسيق الضريبي في مجموعة من القواعد والاتفاقيات والتعاقدات، التي تبرم بين عدة من الدول، من أجل إزالة التناقضات في النظم الضريبية المختلفة، فيما بينها، ومنعها من الإضرار بالتكامل الإقتصادي<sup>1</sup>. ويمكن أن يكون التنسيق بين عدة من الدول ومجموعة من المستثمرين حول شروط المعاملة الضريبية والحوافز الضريبية التي تمنح خلال فترة محددة قابلة للتجديد<sup>2</sup>.

وفي هذا الإطار لا بد من التمييز بين التنسيق الضريبي والمنافسة الضريبية، إذ يختلف التنسيق الضريبي بالمعنى السابق عن المنافسة الضريبية التي تعني الإجراء الضريبي الذي تقوم به الدولة من جانب واحد لتشجيع الإستثمار أو توسيع الوعاء الضريبي من خلال تخفيف معدلات الضريبة أو منح الإعفاءات الضريبية<sup>3</sup>. فهي حسب جانب من الفقه "المنافسة بين مختلف السیادات الضريبية لتشجيع الأفراد والشركات وأصحاب الأعمال التجارية للتواجد بالمناطق والأقاليم التي تقدم لهم معاملات ضريبية تفضيلية"<sup>4</sup>.

وعرفت منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية المنافسة الضريبية بأنه "ظاهرة عالمية تحصل عندما تتنافس الدول فيما بينها من أجل الحصول على أكبر حجم من التدفقات للإستثمار الدولي أو توفير مناخ مساعد لاستقطاب الإستثمار الأجنبي، مما يوفر للمستثمر بدائل لإختيار البلد المراد الإستثمار فيه، تصبح هنا المنافسة الجبائية مضرة"<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> - رمضان صديق محمد، نظرية التنسيق الضريبي ومدى امكانية تطبيقها في واقع النظم الضريبية العربية، المرجع السابق، ص7.

<sup>2</sup> - فريد النجار، النماذج الأساسية للتنسيق الضريبي لتنمية الاستثمار الدولي ورقة عمل مقدمة إلى ورشة عمل التنسيق المنعقدة بجامعة الدول العربية، القاهرة، 1993.

<sup>3</sup> - رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، المرجع السابق، ص 626.

<sup>4</sup> - محمد عماد عبد الوهاب السنباطي، المرجع السابق، ص 129. ويقصد بالسيادة الضريبية سلطة الدولة المطلقة في فرض الضرائب التي تنبثق من سيادة الدولة على إقليمها وسلطتها المطلقة وغير المحدودة في إتخاذ القرارات. ولتفصيل أكثر يراجع سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثرها على إقتصاديات الدول النامية، المرجع السابق، ص23.

<sup>5</sup> - رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، نفس المرجع، ص 626.



وتمثل المنافسة الضريبية سياسة الحماية أو الدعم التي تقوم بها الدولة لدعم صادراتها دون مراعاة للسياسات المضادة، التي يمكن أن تقوم بها الدول المنافسة لها، بينما تشبه سياسة التنسيق الضريبي إجراءات تحرير التجارة التي تقوم بها مجموعة من الدول لصالح وارداتها أو صادراتها بما يحقق المصلحة المشتركة لها جميعاً<sup>1</sup>. فلكل دولة سيادتها الجبائية؛ أي الحق الحصري للتنظيم بكل حرية في مجال وضع وتنفيذ جباية الضرائب في إقليم معين.

وتتعدد مظاهر التنسيق الضريبي سواء بتساوي معدل العبء الضريبي النقدي مقدرا على أساس نسبة مجموع الحصيلة الضريبية إلى الدخل الوطني، أو توحيد جميع أو بعض الضرائب المفروضة في الدول المعنية، أو عن طريق إبرام الإتفاقيات الدولية، والتي تحقق نجاحا ملحوظا في هذا المجال، وغالبا ما تكون هذه الإتفاقيات الثنائية بين دولتين لهما مصلحة مشتركة في تجنب الإزدواج الضريبي بينهما من خلال منح إعفاءات ضريبية معينة تسري على رعايا الدولتين، بعد تحديد مواطن هذا الإزدواج من واقع تشريعاتها الضريبية. ويختلف موقف كل دولة من هذه الإتفاقيات على ضوء مصالحها الاقتصادية المالية والسياسية.

لذلك سيظل الإزدواج الضريبي الدولي قائما مادام هناك تعارض في المصالح السابقة بين مختلف الدول<sup>2</sup>. حتى يتم قفل باب البحث عن المنافذ لعدم دفع المكلف بالضريبة للحقوق المدين بها إتجاه الخزينة العمومية، قد يتحجج بالإزدواج الضريبي، لكن وفق ما تم تقديمه في هذا المطلب فقد وجدت سبلا للتخلص منه.

وعليه، فإن تجنب إزدواج الضرائب الداخلي يعد بحق علاج ناجح للوقاية من التهرب من الضريبة<sup>3</sup>. وهو الإتجاه الذي تسعى لتحقيقه الإتفاقيات الدولية في إطار التنسيق الضريبي لإيجاد

<sup>1</sup> - رمضان صديق محمد، نظرية التنسيق الضريبي ومدى امكانية تطبيقها في واقع النظم الضريبية العربية، المرجع السابق، ص.7

<sup>2</sup> - رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، المرجع السابق، ص 419.

<sup>3</sup> - عبد الفتاح مراد، المرجع السابق، ص 28.

حل لمشكلة الإزدواج الضريبي الدولي. وبالتالي يقوم على تعيين حدود واضحة لتوزيع الإختصاص الضريبي في كل من الدول بالنسبة لأنواع الدخول وتحديد طرق الإعفاء والخصم اللازمة لتجنب الإزدواج الضريبي، فضلا عن تفسير تفصيلي لمفاهيم الإصطلاحات المختلفة كالدخل والمنشأة الدائنة والموطن الضريبي الذي يحول الخلاف بشأنها دون التوصل إلى علاج حقيقي للمشكلة<sup>1</sup>. مما يحقق سد الثغرات أمام المكلف لتبرير عدم دفعه للحقوق المدين بها إتجاه الخزينة العمومية.

مما سبق عندما يلجأ المكلف للتخلص من العبء الضريبي الثقيل نتيجة تعرضه للإزدواج الضريبي، فهو يتهرب من هذا العبء وهذا سيؤدي إلى عدم عدالة بين المكلفين في تحمل الضريبة. لكن قد يبحث بعض المكلفين، وعلى الأخص الشركات للبحث عن طرق أخرى أكثر سهولة في الحصول على عدم الدفع، وبالتالي إعفاء دخله من أي إخضاع ضريبي في دولة أو إقليم يحقق هذه المزايا، وهو ما يسمى بالتنافس الضريبي الضار<sup>2</sup>.

### المطلب الثاني: التنافس الضريبي الضار

أدى تحول العالم إلى خلق منظومة من العلاقات الإقتصادية المتشابكة حيث تتبادل كل دول العالم السلع والخدمات، ورؤوس الأموال، والأفكار والخبرة الفنية، والعمالة بحرية كبيرة، دون تقيّد بالحدود أو الحواجز الجمركية، كما أدى إنفتاح الدول إقتصاديا على البعض نتيجة تحدير التجارة العالمية إلى تنافس الدول فيما بينها لجذب أكبر معدل من الإستثمار الأجنبي.

وتركزت تلك المنافسة في تقديم مختلف الحوافز الضريبية، دون أن تأخذ في اعتبارها مدى تأثير المنافسة الضريبية على نظم الدول الأخرى؛ أي أنه نتج عن العولمة زيادة الميول اتجاه المنافسة

<sup>1</sup> - يونس أحمد البطريق، إقتصاديات المالية العامة، المرجع السابق، ص 232.

<sup>2</sup> - وهو ما يصطلح به باللغة الفرنسية « *Concurrence fiscale dommageable* » حسب تسمية منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية في تقرير اصدرته في 1998 تعتبر التنافس الضريبي الضار مشكلة عالمية.

الضريبية بين الدول، بهدف جذب أكبر معدل من رؤوس الأموال المتحركة<sup>1</sup>. وتقوم هذه المنافسة على تسابق الدول نحو تقديم المزايا والحوافز السخية لتشجيع الاستثمار، ومن بينها الحوافز الضريبية التي تتضمن الإعفاء من الضريبة، أو تخفيضاً في وعائها، أو تطبيقاً لأسعار ضريبية مخفضة، بحيث تكون هذه الحوافز أفضل من تلك التي تقدمها الدول المجاورة أو التي تتشابه معها في الظروف الاقتصادية<sup>2</sup>. بما تقرر من إمتيازات ومميزات ضريبية تصل في الكثير من الأحيان، إلى حد الإعفاءات الضريبية لبعض أنواع الدخول والأنشطة مناخا مناسباً وأكثر ملاءمة للإستثمارات<sup>3</sup>.

وقد أدت المنافسة الضريبية على النحو الذي سبق إلى ظهور دول تقدم معاملات ضريبية مميزة لبعض الأنشطة التجارية والإستثمارات الأجنبية، تتمثل في خفض معدلات الضرائب على تلك الأنشطة والإستثمارات أو إعفائها تماماً من الضرائب والتي يطلق عليها الملاجئ أو الفردوس أو الملاذات الضريبية، ويعتبر مصطلح اللجنة الضريبية الأكثر استخداماً من طرف المتخصصين في المجال الجبائي أما بعض الدول فتستبدل في نصوصها القانونية هذا المصطلح بعبارة النظام الجبائي التفضيلي<sup>4</sup>.

إذ يعود أصل مصطلح اللجنة الضريبية إلى المصطلح الإنجليزي «tax haven»، ويقصد بها إصطلاحاً الإقليم أو الدولة التي تنعدم فيها معدلات ضريبية أو تنخفض إلى أقل من تلك المعمول بها في بقية الدول الأخرى، أو كما يقول البعض عبارة عن أنشطة تمنح تخفيضات معقدة<sup>5</sup>. وسميت كذلك لأنه يوحى أنها توفر للمستثمر وضعية سعيدة، وتريجحه من الإجراءات الجهنمية، غير

<sup>1</sup> - محمد عماد عبد الوهاب السنباطي، المرجع السابق، ص 129.

<sup>2</sup> - رمضان صديق محمد، نظرية التنسيق الضريبي ومدى امكانية تطبيقها في واقع النظم الضريبية العربية، المرجع السابق، ص 2.

<sup>3</sup> - سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثرها على إقتصاديات الدول النامية، المرجع السابق، ص 82.

<sup>4</sup> - كما هو الحال بالنسبة للقانون العام للضرائب الفرنسي.

<sup>5</sup> - Christian Chavagneux, Richard Murphy et Ronen Palan, Les paradis fiscaux: entre évasion fiscale, contournement des règles et inégalités mondiales, L'Economie politique, n°42, Avriail, Mai, Juin 2009, p 23.

أن مفهومها لا يتوفر على معنى تقني محدد، فهي تعبير للدول أو الأماكن التي تعتبر منتجعات لمجموعات من رجال الأعمال لتحقيق الإسترخاء الضريبي، بعيدا عن أعين رجال الضرائب في بلدانهم أو البلدان الأخرى<sup>1</sup>، وما يميز اللجنة الضريبية أن عدد الشركات يفوق عدد الساكنة<sup>2</sup>، كما تعد البعض منها موطن آلاف الشركات الوهمية والحقيقية وبنوك وصناديق وشركات تأمين بأصول مدارة هائلة<sup>3</sup>.

وتمثل ملجأ لأصحاب الأنشطة التجارية وذوي الإستثمارات للهروب برؤوس أموالهم بعيدا عن دفع الضرائب ويعرفها بعض الفقه بأنها: "الدول والمناطق التي تمنح إعفاءات أو تخفيضات ضريبية للأثرياء من الأفراد والشركات لجذب الأموال والإستثمارات إليها وتمنح هذه الملاذات حماية وحصانة للأثرياء من ملاحقات محققي ومحصلي الضرائب الدوليين أموال الأثرياء التي يمكن أن تخضع لضرائب بأسعار مرتفعة في بلدانهم الأصلية"<sup>4</sup>. أو بتعبير آخر هي "الدول ذات السيادة يقرر تشريعها الضريبي العديد من المزايا والإعفاءات الضريبية بالنسبة للدخول المحلية مما يؤثر بالسلب على الإيرادات الضريبية لها بالمقارنة بالوضع حال عدم الأخذ بهذه الإعفاءات"<sup>5</sup>.

تُعرّف الملاذات الضريبية الآمنة بأنها الدول أو المناطق التي تمنح إعفاءات أو تخفيضات ضريبية للأثرياء من الأفراد والشركات لجذب الأموال والإستثمارات إليها، وتمنح هذه الملاذات

<sup>1</sup> - رمضان صديق، التجنب الضريبي بين الإباحة والحظر في التشريع المقارن والمصري، المرجع السابق، ص 150.

<sup>2</sup> - ومن الظواهر المثيرة للإهتمام، التي تدل على انتشار ظاهرة خلق أنظمة وشبكات وتعاملات مالية تمّهد خصيصا إلى التهرب من الضريبة هو وجود عدد ضخم جدًا من الشركات يتشاركون نفس العنوان مما ينم عن عدم وجود أي عمليات حقيقية لتلك الشركات، وأن وجودها هو وجود على الورق فقط. في جزر الكايمان يوجد مبنى يسمى (أوجلاندا هاوس) وهو مبنى مكون من أربعة طوابق ولكنه يحتوي على 19000 شركة مسجلة. يراجع أسامة دياب- المبادرة المصرية للحقوق الشخصية-، السياحة الضريبية مسمار جديد في نعش العدالة الإجتماعية، ط1، ماي 2015، ص6.

<sup>3</sup> - رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، المرجع السابق، ص616.

<sup>4</sup> - محمد عماد عبد الوهاب السنباطي، المرجع السابق، ص 130.

<sup>5</sup> - محمد نجيب جادو، المرجع السابق، ص 11.

حماية وحصانة للأثرياء من ملاحقي ومحصلي الضرائب الدوليين، إذ يصعب على هؤلاء متابعة أموال الأثرياء التي يمكن أن تكون خاضعة لضرائب كبيرة في بلدانهم الأصلية<sup>1</sup>.

### الفرع الأول: خصائص الجنات الضريبية

تتمثل خصائص الجنات الضريبية حسب منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية في أربعة هي سعر الضريبة المنخفض والإستقرار في مختلف المجالات الإقتصادية، الإجتماعية والسياسية وخاصة سرية المعاملات البنكية وخاصة شبكة الإتصالات والمواصلات الحديثة، وفيما يلي تفصيل ذلك.

#### أولاً: سعر الضريبة منخفض أو المنعدم

إن أهم ما يميز الجنات الضريبية أنها امتيازات يقرها التشريع الضريبي خاصة بالنسبة للإستثمارات والدخول الأجنبية بغرض جذبها لتنمية إيراداتها من الإستثمارات والعملات الأجنبية. ففي حقيقة الأمر أن وجود إقليم ذو ضرائب منخفضة وإن كان شرطاً ضرورياً لاعتباره جنة ضريبية لا يكفي وحده لإطلاق هذه الصفة على إقليم الدولة بل لابد من توافر عوامل أخرى.

وفي مجال تحديد الجنة الضريبية يتزاحم عنصرين يتعين إدخالهما في الإعتبار هما، العنصر الشخصي ويقصد به أن هناك نوعين من المناطق ذات سعر ضريبة منخفض فالأولى التي تكون فيها الإقتطاعات الضريبية منخفضة لأن مصادر الإيرادات الأخرى كافية لمواجهة تكاليف نشاط الدولة كالسعودية. وفي الواقع أن هذه المناطق لا تعد جنات ضريبية لأنه لم يبذل أي مجهود لجذب الإستثمارات الأجنبية. أما الثانية، فهي مناطق أخرى ذات نظام ضريبي منخفض ولكن لها نظام ضريبي خاص قصد تشجيع الإستثمارات الأجنبية وهي التي تعد جنة ضريبية. والعنصر الموضوعي يقصد به تضافر مجموعة من العوامل في الجنة الضريبية تتمثل في حرية دخول وخروج رؤوس الأموال، وأن يكون عبء الضريبة فيها منخفضاً، وأن تتميز بسرية المعاملات البنكية<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - [https://fr.wikipedia.org/wiki/Paradis\\_fisca](https://fr.wikipedia.org/wiki/Paradis_fisca) visite le 11/10/2015 à 12:56.

<sup>2</sup> - سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثرها على إقتصاديات الدول النامية، المرجع السابق، ص 89.

### ثانيا: الإستقرار السياسي، الإقتصادي، القانوني والإجتماعي

يقصد بالإستقرار السياسي أن تكون الدولة ذات نظام سياسي واضح لا يخشى من أي إنقلابات، أما الإستقرار الإقتصادي فيتجسد في عدم تدخل الدولة في أعمال هذه المشروعات، ويكمن الاستقرار القانوني في عدم حدوث تغييرات مفاجئة وغير متوقعة في التشريعات، ويتمثل الاستقرار الاجتماعي في توفير مختلف الخدمات والبنى التحتية التي تحتاجها المشروعات.

### ثالثا: سرية المعاملات البنوك والمعاملات التجارية

تسعى الشركات الدولية الى التعامل مع بنوك على أعلى مستوى من الكفاءة والسرية، حيث أن كافة معاملات هذه الشركات من تحويلات وإيداعات وقروض وغيرها تتم بواسطة البنوك، ويتم عادة إبرام عقد بين البنك والعميل بمقتضاه يلتزم البنك بضمان سرية المعاملات المالية للعميل، بحيث تترتب مسؤوليته المدنية في حالة عدم الوفاء بهذا الإلتزام، ويقع اثبات عدم الوفاء بالإلتزام المشار إليه على عاتق العميل، وتقرر بعض الدول جزاءات جنائية ويتم إبرام عقد بين البنك والعميل يلتزم البنك بضمان سرية المعاملات المالية على مخالفة هذا الإلتزام. وتجسد سويسرا هذه الخاصية بصورة واضحة، حيث تعد أكثر الجنات الضريبية تميزا في قطاع البنوك وسرية المعاملات البنكية والتجارية، وتفرض عقوبات مشددة على إنتهاك هذه السرية<sup>1</sup>.

### رابعا: الإتصالات والمواصلات الحديثة

من أهم خصائص الجنات الضريبية أن تكون ذات موقع متميز ومعروف على المستوى الدولي، بحيث يمثل عنصر جذب هام للإستثمارات، فلا تكون في منطقة نائية أو مجرد جزيرة منعزلة ومجهولة، كما يجب أن تملك شبكة متقدمة من وسائل الإتصال تجعل من السهل التفاعل

<sup>1</sup> - سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثرها على إقتصاديات الدول النامية ، المرجع السابق، ص 89.

بين الدولة الأم وفروعها<sup>1</sup>. خاصة أنه في أغلب الأحيان تكون اللجنة الضريبية في جزر مشهورة. وخير مثال على ذلك جزر الكايمان<sup>2</sup> حيث يوجد بها خدمة اتصالات حديثة ومتطورة، وفي أغلب هذه الدول تستخدم اللغة الإنجليزية كلغة أساسية لتسهيل المعاملات والإتصال، واستخدامها على المستوى الدولي<sup>3</sup>.

ومع ذلك فإن هذه العناصر غير حاسمة في تحديد الملاذات الضريبية في جميع الاحوال، إذ قد تتوافر هذه العناصر مجتمعة في دولة معينة، وهنا لا مشكلة في اعتبارها ملاذا ضريبيا بسهولة لكن قد يوجد عنصر أو أكثر في دولة أخرى مع أنها من الدول التي تفرض ضرائب مرتفعة بوجه عام كأن يكون لدى هذه الدولة حوافز سخية لمجموعة من الأنشطة أو المجالات أو أن تطبق مبدأ السرية وتحمي المكلفين من تبادل المعلومات مع الدول الأخرى مما يتعذر الحكم عليها بأنها ملاذ ضريبي كالمملكة المتحدة مثلا<sup>4</sup>.

### الفرع الثاني: الفرق بين المنافسة الضريبية والملاذات الضريبية

إن المنافسة الضريبية هي تلك المنافسة بين الدول والولايات المختلفة على تخفيض الضرائب بهدف جذب وتحفيز الإستثمار المحلي والأجنبي، وغالباً ما يكون دافع هذا التخفيض هو

<sup>1</sup> - محمد سمو ومنور أوسرير، المرجع السابق، ص ص 196-197.

<sup>2</sup> - جزر الكايمان، التي تتبع التاج البريطاني في بعض الأمور، مثل الجيش والتمثيل العسكري لقلة عدد سكانها، وإن كانت دولة مستقلة ذات سيادة في الأمور الأخرى التي تخص الحكم، يوجد بها ما يزيد على 80 ألف شركة -وهو الرقم الذي يفوق عدد سكان الدولة- فحساباتها تتمتع بسرية تامة لا تخضع لأي قوانين خاصة بالمراقبة، كما أن معدل الضريبة على الأرباح والدخل صفر، وتعتمد الدولة على الرسوم كمصدر للدخل. ويقوم 300 ألف سائح سنويا بزيارة لهذه جزر الكايمان للاستمتاع بشواطئها الاستوائية.

وهو ما يشكل عصب إقتصاد الدولة، والي جانب السياحة الشاطئية، تعتمد الجزر أيضا على السياحة الضريبية ولكن بعكس السائح، لا يحتاج المستثمر إلى الذهاب لجزر الكايمان للاستمتاع بسرية التعاملات المالية وغياب الضرائب على أرباح الاستثمارات التي تعتبر العمود الثاني الذي يركز عليه إقتصاد هذه الدولة، فيمكن للمستثمر تأسيس شركة دون أن يغادر مكتبه عن طريق مكاتب وسيطة تقوم بالتأسيس مقابل رسوم تتراوح ما بين 700 و1200 دولار فقط. أسامة دياب، السياحة الضريبية على شواطئ الكاريبي، المنشورة على الموقع التالي تاريخ التصفح 2015/04/08 على 16:06.

<http://www.madamasr.com/ar/sections/economy>

<sup>3</sup> - سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثرها على إقتصاديات الدول النامية، المرجع السابق، ص 90.

<sup>4</sup> - رمضان صديق، التحجب الضريبي بين الإباحة والخطر في التشريع المقارن والمصري، المرجع السابق، ص ص 151-152.

هروب رأس المال إلى دول منخفضة الضريبة، أو اختياره الذهاب إلى دول منخفضة الضريبة من البداية أو التهديد بذلك بهدف الضغط لخفض معدل الضريبة. وفي الكثير من الأحيان يكون تأثير الضرائب كعامل على بقاء أو هروب رأس المال مبالغ فيه، لوجود عوامل أخرى على نفس القدر أو أكثر أهمية بالنسبة إلى المستثمر<sup>1</sup>.

هنا يطرح التساؤل التالي: هل كل صور التنافس الضريبي توصف بأنها ضارة؟

### أولاً: الفاصل بين المنافسة الضريبية والتنافس الضريبي الضار

لقد وصف تقرير منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية<sup>2</sup> في تقريرها عام 1998 المنافسة الضريبية الضارة بأنها قضية عالمية وحددت الملاذات الضريبية كنموذج ضار من المنافسة الضريبية؛ لأنها تنتهك الأسس الضريبية في دول أخرى من خلال منح رؤوس الأموال الأجنبية بدائل ضريبية منخفضة أو معدومة، وتخفز بذلك الدول على خوض معركة الأسعار الضريبية المنخفضة إلا أنه يجب التمييز بينها وبين النماذج الأخرى من المنافسة الضريبية التي تستهدف جذب استثمارات حقيقية، والتي قد لا تضر بالدول الأخرى فمن حق الدولة أن تحدد أسعارها الضريبية المطبق بشكل عام والتي من الطبيعي أن تختلف مع الأسعار في الدول الأخرى<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - أسامة دياب-المبادرة المصرية للحقوق الشخصية-، المرجع السابق، ص 9: "هذه المنافسة تشبه تلك المنافسة بين السلع في سوق يتمتع بالمنافسة الكاملة بحيث لا يستطيع البائع التحكم في سعر المنتج، ولا يمكن أن يؤثر فيه حتى، ويجب أن يكيف ظروفه وفقاً للسعر المفروض نتيجة لآليات المنافسة الكاملة من عرض وطلب، ... وحتى إذا وصلت السوق إلى مرحلة تشبع فإن أسوأ ما قد يحدث هو خروج بعض الشركات أو التجار من السوق".

<sup>2</sup> - إن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD هي منظمة دولية مكونة من مجموعة من البلدان المتقدمة التي تقبل مبادئ الديمقراطية التمثيلية واقتصاد السوق الحر. يوجد حالياً 34 عضواً كامل العضوية ( الجزائر لا تعد عضواً). وللمزيد من التفاصيل يرجى الإطلاع على موقع المنظمة:

<http://www.oecd.org/general/listofocdmembercountries-atiicationoftheconventionontheoecd.htm>

<sup>3</sup> - محمد عماد عبد الوهاب السنياطي، المرجع السابق، ص 130.



وإن كانت دول الجنات الضريبية مراكز مالية أو تمويلية بالنسبة للشركات الكبرى، ولعل من أشهرها على المستوى الأوروبي بل حتى الدولي دولة سويسرا. ويبدو من مصطلح الجنات الضريبية أنها تتعلق أساساً بالنظام الضريبي لهذه الدول كما تعددت التسميات التي يمكن أن تطلق على هذه الدول مثل الملجأ أو الإجازات الضريبية أو الفردوس أو حتى الواحة الضريبية، غير أن لا يوجد في الفقه القانوني أو الإقتصادي تعريف محدد للجنة الضريبية.

لذلك لا يكفي أن يوجد نظام ضريبي في الدولة يمنح مميزات أو إعفاءات ضريبية للمشروعات الأجنبية وسعر ضريبة منخفض لاعتباره تنافس ضريبي ضار، ما يتعذر الحكم على دول معينة، بأنها دول ملاذات ضريبية لمجرد توفر بعض العناصر أو السمات فيها<sup>1</sup>. بل حتى أن بعض الدول كفرنسا لها مفهوم خاص بالجنات الضريبية، حيث اعتبر القانون الضريبي الفرنسي في المادة 238-أ من قانون العام للضرائب: "أنه يعتبر شخص خاضع لنظام جبائي تفضيلي في دولة أو إقليم معين إذا كان ذلك الشخص لا يخضع للضريبة على الدخل أو الثروة أو أن يخضع للضريبة على الدخل أو الثروة أو أن يخضع للضريبة على الدخل أو الثروة بمبلغ أقل من نصف المبلغ الواجب دفعه في فرنسا ولو كان مقيماً بها"؛ أي أنه في حالة ما إذا كانت الدولة تفرض ضريبة بسعر أقل من تلك المفروضة في فرنسا فإنها تعد دولة ذات نظام ضريبي متميز<sup>2</sup>، ومن ثم تصنيف هذه الدول إلى الدول التي لا تفرض ضريبة على الإطلاق، الدول التي تفرض ضريبة على الدخل ذات المصدر الأجنبي والدول التي تكون فيه أسعار الضريبة أقل من المطبقة في فرنسا<sup>3</sup>.

مما سبق يمكن التفرقة بين دول الملاذات الضريبية والدول التي تتبع أسلوب التنافس الضريبي من خلال المواقف الضريبية للدولة اتجاه الأموال المستثمرة، فالملاذات الضريبية هي التي تفرض

<sup>1</sup> - رمضان صديق، التجنب الضريبي بين الإباحة والحظر في التشريع المقارن والمصري، المرجع السابق، ص 153.

<sup>2</sup> - سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثرها على إقتصاديات الدول النامية، المرجع السابق، ص 85.

<sup>3</sup> - محمد حمو ومنور أوسرير، المرجع السابق، ص 195-196.

نفسها كأماكن لغير المقيمين فيها للتهرب من دفع الضرائب في دولهم<sup>1</sup>. وتقسم الملاجئ الضريبية تقسيما ضريبيا إلى ملاجئ تقليدية أي بلا ضرائب، وملاجئ بلا ضرائب على الدخل الأجنبية، وملاجئ ذات مزايا ضريبية خاصة، وملاجئ الإتفاقيات الضريبية<sup>2</sup>.

### ثانيا: أنواع الجناات الضريبية

من الممكن أن تكون اللجنة الضريبية عبارة عن دولة أو إقليم صغير محدود جغرافيا داخل دولة، وقد يكون الضغط الجبائي لهذه الدولة مرتفعا مثل مناطق التجارة الحرة، وغالبا ما تكون الجناات الضريبية عبارة عن جزر أو أقاليم لدول ذات سيادة، وتضم الملاذات الضريبية دولا ومناطق، ولايات أميركية وجزر بريطانية، إمارات في أوروبا والشرق الأوسط، جزرا في الكاريبي والمتوسط، والتي نذكر منها جزر الكايمان<sup>3</sup> وإمارة اندروا<sup>4</sup>، ودولا بنت شهرتها على نظامها المصرفي الصارم والآمن كسويسرا والنمسا واللوكسمبورغ.

وكل تلك الخصائص جعلت الجناات الضريبية مراكز إستثمارية هامة تستقطب عددا هائلا من المستثمرين خاصة الشركات الدولية، حيث يمكنها الإستفادة من المراكز الجبائية الممنوحة لهم مثل انعدام أو انخفاض معدلات ضريبة، والمزايا غير الجبائية كالحفاظ على سرية المعلومات حول حساباتهم البنكية<sup>5</sup>.

<sup>3</sup> - محمد عماد عبد الوهاب السنباطي، المرجع السابق، ص.130

<sup>4</sup> - رمضان صديق، نظرية التنسيق الضريبي ومدى امكانية تطبيقها في واقع النظم الضريبية العربية، المرجع السابق، ص 154.

<sup>3</sup> - وهو إقليم يتكون من ثلاث جزر تابعة للمملكة المتحدة البريطانية ويعتبر مركزا لعدد من المؤسسات الشاشة. حيث تنعدم بها الضرائب على أرباح الشركات. وتفرض فقط بعض الحقوق كحق الطابع على تحويل الأصول المنقولة.

<sup>4</sup> - وهي إمارة تقع بين فرنسا واسبانيا وتميز بعد فرضها للضرائب على الدخل أو الثروة بالإضافة إلى عدم فرضها للرسم على القيمة المضافة أما مداخيلها الضريبية فتتمثل في رسوم على الواردات.

<sup>5</sup> - إيمان بوقرو، كيفية تفادي الازدواج الضريبي الدولي في إطار الإتفاقيات الجبائية الدولية- دراسة حالة الإتفاقية الجزائرية الفرنسية-، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1956، سكيكدة، 2009، ص.30.

تعد ببساطة الجنات الضريبية أقاليم أو دول التي تعفي باستقلالية كافية من أجل تمرير قوانينها وقواعدها الجبائية المالية وغيرها، فهي تستغل هذه الإستقلالية من أجل وضع معايير تساعد الأفراد والشركات الغير المقيمين لتجاوز الإلتزامات القانونية لأقاليمهم، أين الأشخاص الطبيعية أو المعنوية تحقق مصالحها الإقتصادية<sup>1</sup>.

مما سبق، تتمتع أغلب الجنات الضريبية بخصائص السالفة الذكر، إلا أن كل جنة ضريبية لها خصوصيتها واستعمالاتها، نلاحظ أن بعضها يقدم ميزات للأشخاص الطبيعيين مثل موناكو أو أندور، وبعضها للأشخاص الطبيعيين مثل جرسى، وقطر التي تعتبر ملجأ ضريبيا عندما يقرر قانونها الإعفاء الضريبي للفوائد المصرفية المستحقة للأشخاص الطبيعيين الذين لا يمارسون نشاطا خاضعا للضريبة في قطر سواء كانوا مقيمين أو غير مقيمين بها، مما يفتح المجال أمام كل من يريد تجنب الضريبة باستثمار ماله في قطر في صورة ايداعات أو معاملات مصرفية رغم عدم ارتباطه بنشاط اقتصادي فيها<sup>2</sup>.

فمثلا معظم الدول المعنية التي تعد كجنات ضريبية السرية المصرفية فيها يمكن أن تعرف درجات مختلفة من الحماية؛ ففي سويسرا نجد أن قانون المصرف السويسري محاط بسرية مطلقة، وخرق هذه السرية في هذا البلد مخالفة جزائية تستحق الجزاء، بمعزل عن الإقصاءات والطرده من المهنة، مع ذلك هناك إمكانية رفع هذه الحماية والسرية للمصارف في حالات نادرة ومحدودة جدا كالتحقيقات في الجريمة المتعلقة بغسيل الأموال<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> -Christian Chavagneux et Richard Murphy et Ronen Palan, op.cit., p 23 : « Au niveau le plus simple, ce sont des lieux ou des pays (tous ne sont pas des Etats souverains) qui disposent d'une autonomie suffisante pour promulguer leurs propres lois et règles fiscales, financières et autre. Ils profitent de cette autonomie pour edicter des normes concues pour aider des individus ou des societes non résidents à échapper aux obligations réglementaires des territoires ou ces personnes physiques ou morales réalisent effectivement leurs transactions économiques ».

<sup>2</sup> - رمضان صديق، نظرية التنسيق الضريبي ومدى امكانية تطبيقها في واقع النظم الضريبية العربية، المرجع السابق، ص 155.

<sup>3</sup> - زهرة حبو وإلياس نجمة، التهرب الضريبي الدولي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية، المجلد 27، العدد1، 2011، ص425.

ولقد رفضت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية بعض الممارسات التي تقوم بها الجنات الضريبية وخاصة إخفائها للمعلومات البنكية والضريبية حول المتعاملين الإقتصاديين الدوليين التابعين لها أي غياب الشفافية. وعدم التصريح عنها للدول التي هي في حاجة لمثل هذه المعلومات وهو ما يظهر جليا من خلال تجنب الجنات الضريبية إبرام اتفاقيات للتعاون الإداري الضريبي الدولي من أجل تبادل المعلومات الضريبية<sup>1</sup>.

واعتبرت المنظمة أن كل اقليم يقوم بمثل هذه الممارسات يعتبر جنة ضريبية غير متعاونة كما تستند إلى ثلاث (3) معايير لتحديدتها (ضرائب منخفضة أو إنعدامها - غياب الشفافية في النظام الجبائي - غياب تبادل للمعلومات الضريبية مع دول أخرى).

ويرى " فيتو تانزي"، مدير الشؤون المالية السابق بصندوق النقد الدولي أن المنافسة الضريبية ليست دائما شيئا جيدا فرمما تسبب صعوبات لبعض الدول من خلال التسبب في خفض إيراداتها الضريبية، ومن خلال تغيير هيكل النظم الضريبية على نحو غير مرغوب فيه للدولة، ليصبح أقل عدالة وأكد أنه مما يساعد على ذلك أنه لا توجد منظمة عالمية بوضوح مسؤولة عن رقابة سلوك الدول في الأمور الضريبية<sup>2</sup>.

فالدول تختلف في نظرتها للأثار الناجمة عن التنافس الضريبي الضار وانتشار دول الملاذات الضريبية، فبعض الدول تنظر إلى المعاملات الضريبية والتفضيلية بأنها أداة لجذب إستثمارات جديدة، وعلى سبيل المثال ترى الدول التي تفتقر لموقع جغرافي متميز أو للموارد الطبيعية أن الحوافز المالية والتفضيلات الضريبية من الأدوات القليلة المتروكة لها لجذب الإستثمار الأجنبي المباشر والإبقاء على الموجود منه، وإنها ضرورية لتحقيق التوازن مع ظروفها الأخرى في كفاءة جذب الإستثمار.

<sup>1</sup> إيمان بوقروة، المرجع السابق، ص30.

<sup>2</sup> محمد عماد عبد الوهاب السنباطي، المرجع السابق، ص130.

كذلك تجد الدول التي تعاني من انخفاض معدلات النمو الاقتصادي ضالتها في الحوافز الضريبية المتنوعة لجذب الاستثمار، وتنمية قطاعات إقتصادية معينة، رغم أن الواقع يثبت أن الحوافز الضريبية ليست العامل الرئيسي في جذب الإستثمار الأجنبي المباشر، وإنما يحدده عوامل أخرى مثل الأسواق الضخمة والموارد الطبيعية والبنية التحتية المتطورة والعمالة المدرجة الرخيصة واستقرار وحرية التجارة والإستقرار الإقتصادي الكلي<sup>1</sup>.

تتمتع الملاذات الضريبية بفوائد واستخدامات متعددة، فعلى مستوى الشركات، تلجأ الكثير من الشركات إلى تملك فرع من شركتها في ملاذ ضريبي بهدف التلاعب في حساباتها، بحيث تظهر أغلبية أرباحها في الشركة المسجلة في الملاذ الضريبي وتختفي من الفرع المسجل في الدولة التي تشتغل بها فعلياً، وبالتالي الشركات العملاقة لا تدفع الضريبة في المكان أو الدولة التي تحقق فيها الأرباح<sup>2</sup>.

ويبقى من أهم ما تمتاز به خصائص الجنات الضريبية غياب شفافية النظام وعدم تبادل المعلومات الضريبية وتنامي الشركات الوهمية، فمثلا المداخيل التي تنتج من الإستثمارات الأم أو التي تحققها المؤسسة الأصلية، والتي تتطلب التواجد المادي في البلد المقامة فيه، أي بلد منبع المداخيل، بالإضافة إلى أنه في ظل النشاط التجاري الإلكتروني يتم تعويض اليد العاملة والهياكل الأخرى بعتاد الإعلام الآلي، وهذا ما يهيء الظروف لممارسة الغش والتهرب الضريبي على نطاق واسع بفضل التحكم في المجال التقني والشبكية والإتصالات الحديثة<sup>3</sup>. وفي المقابل تعهدت بعض

<sup>1</sup> - محمد عماد عبد الوهاب السنباطي، المرجع السابق، ص 131-132.

<sup>2</sup> - أسامة دياب- المبادرة المصرية للحقوق الشخصية-، المرجع السابق، ص5.

<sup>3</sup> - صالح مرزاق، التجارة الإلكترونية واشكالية إخضاعها للضرائب (التحديات المستقبلية للسياسة الجبائية)، مجلة العلوم الإنسانية، عدد23، جوان2005، ص171.

الجنات الضريبية بالمزيد من الشفافية حيال منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية فيما لا تزال دول أخرى مثل "ليشتنشتاين" و"اندور" و"موناكو" ترفض تبادل أي معلومات مع دول أخرى<sup>1</sup>.

ويأتي في مقدمة تلك المناطق (جزر الكيمن الكريبية) الخاضعة للتاج البريطاني يوجد فيها ما يزيد عن 500 مصرف مسجل، وبناء على إحصائيات صندوق النقد الدولي فإن هناك ما يزيد عن ملايين دولارات ستظل مهربة عبر هذه المصاريف والشبكات، بحجة حرية تنقل رأس المال. بل الغريب أن معظمها متواجد في الأراضي الألمانية والبريطانية وحتى اليابانية. وبذلك فإن هذه الجنات الضريبية هي من الأسباب الحقيقية والعميقة التي أدت إلى ظهور الأزمة المالية العالمية<sup>2</sup>.

والجدير الذكر في هذا الصدد أن البلدان التي تشتهر بارتفاع مستوى الإقتطاع الضريبي تعرف بها هذه المناطق ازدهارا كبيرا، ولكون هذه المناطق تتواجد داخل حدود البلد الذي لا يعتبر منطقة من مناطق النعيم الضريبي، وبالتالي يشكل هذا الوضع صعوبة أمام تطبيق إجراءات مكافحة التهرب الضريبي<sup>3</sup>.

وبعد زيادة الإهتمام بالجنات الضريبية في الآونة الأخيرة واستقطابها لاهتمام معظم دول العالم، والتي ينظر إليها بأنها السبب الرئيسي في زعزعة النظام المالي خلال 2008 نظرا لهروب رؤوس الأموال من البنوك الغربية والبنوك المتواجدة في الجنات الضريبية لما تقدمه هذه الأخيرة،

<sup>1</sup> - العرب الأسبوعي، "الجنات ضريبية لائحة سوداء ب 50 منطقة تتحول إلى كبش فداء للأزمة المالية" المنشور بتاريخ 14-03-2009: "ومع تصاعد الضغوط على بنك يو.بي.اس السويسري والهجوم على قانون سرية التعاملات المصرفية في سويسرا من جانب الولايات المتحدة والمانيا.... وتعرض سرية الحسابات المصرفية السويسرية - أشهر الملاذات - لهجوم حاد ليس فقط من الولايات المتحدة ولكن أيضا من الإتحاد الأوروبي ما ينذر بأن الأيام المقبلة ستحمل رياحا لا تشتتها السفن. وقد دعت الأحزاب السياسية مجلس الحكم الاتحادي إلى التحرك للخروج من الأزمة بأفكار مختلفة، لا تنفق جميعها إلا في ضرورة الحفاظ على الساحة المالية السويسرية ومصالحها الاقتصادية، ولكن كل على طريقته".

<sup>2</sup> - وهي بوعلام، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة - حالة الجزائر-، ملتقى الأزمة المالية والإقتصادية الدولية والحوكمة العالمية أيام 20 - 21 أكتوبر 2009، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، سطيف، ص 3. المنشور على العنوان الإلكتروني:

<http://eco.univ-setif.dz/seminars/financialcrisis/62.pdf> على الساعة 15:22 بتاريخ 2016/01/21.

<sup>3</sup> - صالح مرزاق، المرجع السابق، ص 171.

خاصة التزامتها بالسرية التامة حول الأرصدة والمعلومات البنكية لأصحاب تلك الأموال والمستثمرين، فقد قامت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية بتاريخ 2 أبريل 2009 بإصدار تقرير شد أنظار العالم قسمت فيه الجنات الضريبية إلى ثلاث مجموعات تتمثل في:

\* المجموعة الأولى: الدول والأقاليم المتعهددة بتطبيق معيار الشفافية وتبادل المعلومات الضريبية، والتي أبرمت أقل من 12 عشر اتفاقية في هذا الصدد وتدعى بالقائمة الرمادية الداكنة.

\* المجموعة الثانية: فتعتبر مراكز مالية عالمية أكثر مما هي جنات ضريبية والتي تعهدت بتطبيق معيار الشفافية وتضم 8 أقاليم.

\* المجموعة الثالثة: عبارة عن أقاليم والدول التي لم تتعهد البتة بتطبيق معايير الشفافية، ويطلق عليها مصطلح القائمة السوداء والتي كانت تضم "كوستاريكا"، "ماليزيا"، "الفلبين" و "اوروغواي".

لكن مباشرة بعد إصدار هذا التقرير وبتاريخ 07 أبريل 2009 تراجعت عن موقفها، وتم إلغاء بعد ذلك القائمة السوداء للجنات الضريبية وتم ادراجها ضمن القائمة الرمادية<sup>1</sup>. وحسب منظمة الشفافية الدولية في فرنسا فإن الملاذات الـ 50 في العالم فيها أكثر من 400 مؤسسة مصرفية ونحو ثلثي صناديق الإستثمار ونحو مليوني شركة في العالم وتضم فيما بين قرابة عشرة تريليونات دولار؛ أي ما يعادل أربعة (4) أضعاف الناتج المحلي الإجمالي في فرنسا<sup>2</sup>.

يلاحظ أن الجزائر لا تعتبر كجنته ضريبية لعدم توافر فيها المعايير التي وضعتها منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية، علاوة على ذلك فالتشريع الوطني نص في المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية بضرورة تبادل المعلومات المصرفية مع المتعاونين الدوليين<sup>3</sup>. لكن قد يتهرب فعلا

<sup>1</sup> - إيمان بوقرورة، المرجع السابق، ص31.

<sup>2</sup> - جريدة العرب الاسبوعي، المرجع السابق، ص14.

<sup>3</sup> - لقد تم إصدار تعليمة من الوزير الأول تعليمة لحافظ بنك الجزائر، يأمر فيها بمنع توطين الحسابات البنكية فيما يعرف ببلدان "الجنات الضريبية"، التي عادة ما تستعمل من قبل المتعاملين في مجال تهريب العملة، في خطوة استباقية من قبل السلطات العمومية للحد من نزيف العملة إلى الخارج. وتهدف الحكومة عبر هذا الأجراء إلى استرجاع الأموال المهربة نحو الخارج، للعمل على ضخها في المنظومة الإقتصادية الوطنية في سياق دفع وتيرة الإستثمارات، باعتباره التوجه المفروض عليها في ظل تواصل أزمة أسعار النفط وتراجع المداحيل الوطنية، إلى جانب الإجراءات الأخرى

المكلفين وفق قانونها الضريبي للجنات الضريبية وبالتالي التهرب من دفع الضرائب في الجزائر عن طريق تأسيس شركات أو فروع بدول النعيم الضريبي. لذلك القول بأن المتهرب من دفع الضريبة يبحث في قائمة الدول والأقاليم لتأسيس شركات وتحقيق أرباح بعيدا عن المحصل الجبائي الوطني.

### الفرع الثالث: الآثار السلبية لدول التنافس الضريبي الضار على النظم الضريبية

تقيّد المنافسة الضريبية الضارة قدرة الدول الأخرى على زيادة إيراداتها الضريبية، سواء على مواطنيها أو على المستثمرين الأجانب من خلال زيادة أسعار الضرائب على الدخل، خشية هروب رؤوس الأموال أو هجرة المقيمين داخلها من أصحاب الدخل المرتفع إلى دول الملاذات الضريبية أو من خلال فرض ضرائب الإستهلاك.

فالضرائب المرتفعة التي تفرض على سلع الرفاهية، ربما تصبح بلا جدوى إذ تمكن الناس من شرائها بسهولة من خارج البلاد بدون ضرائب أو بمعدل منخفض، مما يضر بالنظام الضريبي لتلك الدول، وما صاحبه من إزالة الحدود الجمركية أمام المبادلات التجارية للسلع والخدمات<sup>1</sup>. وعجز بعض الدول عن فرض ضرائب على رأسمال سريع الحركة، حيث أن ارتفاع أسعار الضرائب في بلد ما سيكون حافزا لدافعي الضرائب لنقل أموالهم للخارج لدول الملاذات الضريبية التي تفرض ضرائب بسيطة على أنشطتهم التجارية، وتعفى البعض الآخر تماما، فضلا عن أن إعطاء الإعفاء من جانب يقابله ارتفاع عبء الضرائب على الأنشطة غير المعفاة<sup>2</sup>.

كما تقوم بعض الدول باستخدام المنافسة الضريبية لتجبر دولا أخرى على تطبيق نفس نوع الإمتيازات أو التنازلات الضريبية المطبقة بها، رغم عدم ملائمة الظروف الإقتصادية لهذه

الرامية إلى إدخال الكتلة النقدية الضخمة المتداولة في السوق الموازية إلى القنوات المالية الرسمية، عبر منح أصحابها تسهيلات مالية تهدف لاسترجاع 1700 مليار دينار على الأقل، بالإضافة إلى فرض التعاملات بالصكوك بالنسبة للصفقات التي تفوق قيمتها 100 مليون سنتيم لتأطير ما يعرف عند المختصين بالأموال الرمادية. جريدة الخبر، سعيد بشار، ل 03 أوت 2015.

<sup>2</sup> - محمد عماد عبد الوهاب السنباطي، المرجع السابق، ص 132.

<sup>2</sup> - محمد نجيب جادو، المرجع السابق، ص 12.



الدول لتطبيقها مثل الإمتيازات الخاصة بالضرائب على الدخل المتولد من الإستثمارات. وتعد عقبة في الحد من الفقر في الدول النامية، حيث تحرم حكومتها من فرض ضرائب لتوفير الإيرادات التي تحتاجها لتطوير خططها الإقتصادية والإجتماعية وحشية هروب المستثمرين، مما يؤثر بالسلب على النمو الإقتصادي والإجتماعي بشكل عام. ولقد ساهمت الملاذات الضريبية في حدوث خسائر في عائدات البلدان النامية نتيجة عدم دفع الضرائب على رؤوس الأموال الهاربة.

ويتم إضعاف القدرة التمويلية لبعض الدول، حيث تتحمل تلك الدول أعباء توفير السلع والخدمات الأساسية لمواطنيها، مثل التعليم والضمان الإجتماعي والدفاع وخلافه وتطور وتحسين تلك الخدمات، هو الدافع لإلتزام المكلفين دفع الضرائب، أما المستثمرون في دول الملاذات الضريبية التي لا تفرض ضرائب أو تفرض ضرائب أقل بأسعار منخفضة. وأيضاً الذين لا يقيمون فيها يستفيدون منها في تقليل التزاماتهم الضريبية المحلية أو التهرب منها، فهم يستفيدون من أوجه الإنفاق الحكومي الذي توفره أوطانهم، ويتجنبون المشاركة في تمويل تلك الإنفاقات، وقد يؤدي ذلك أيضاً لتثبيط التزام المكلفين الطوعي.

تمنح تلك الممارسات فرصاً للشركات متعددة الجنسيات للتوسع في التجنب الضريبي الدولي كميزة تنافسية، مما يضُرُّ بأصحاب الشركات الصغيرة والمتوسطة، وتزيد تلك الفرص مع انتشار التجارة الإلكترونية والإعتماد على شبكة الأنترنت في تحويل النشاط بسهولة للدول الأقل ضريبة، وتتأثر الدول النامية بذلك بشكل واضح لضعف إدارتها الضريبية وصعوبة الرقابة على نشاط تلك الشركات<sup>1</sup>.

فقبل خمس سنين، كان يبدو أن التنافس الضريبي، وسيادة الدولة على ماليتها العامة، والخصوصية المالية، هي أمور مألها إلى الإنقراض. لكن جهود المدافعين عن التنسيق الضريبي تعرضت للعرقلة، وهناك أسباب كثيرة تدفع إلى الإعتقاد بأن خصوم التحرير الإقتصادي سيظلون

<sup>1</sup> - محمد عماد عبد الوهاب السنباطي، المرجع السابق، ص ص 133-134.

يشعرون بالإحباط، ما دام كان هناك دفاع قوي تبديه الإختصاصات القانونية المسؤولة عن الضرائب المنخفضة دفاعاً عن نفسها<sup>1</sup>.

وفي هذا الصدد، يبقى التساؤل بخصوص وضعية الدول، وما هو الحل بالنسبة إلى الدول التي لا تستطيع أن تنافس بسبب حاجة حكومتها لإيرادات ضخمة؟ وكيف سيكون شكل العالم مع الإخفاض المستمر في نسب الضريبة؟

يلاحظ أنه في العديد من دول العالم خفضت بالفعل نسبة الضرائب على الأرباح خصوصاً بالنسبة إلى الشرائح العليا أو الأغنياء، ويحذر بيان صادر عن مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية (أونكتاد) أن المنافسة الضريبية بين الدول قد تؤدي إلى صراع مالي إلى القاع كوسيلة لجذب أو الحفاظ على المستثمرين الأجانب، ويؤكد البيان على أن الضريبة على الدخل قد انخفضت في الدول النامية والمتقدمة على حد سواء في حين أن الضرائب على المبيعات والضرائب غير المباشرة الأخرى قد زادت<sup>2</sup>.

وبالتالي فإن الهيكل الضريبي أصبح هشاً وتنازلياً؛ مما يعني وجود اتجاه عالمي لتحميل الطبقات الأقل دخلاً الجزء الأكبر من العبء الضريبي. و يقول نفس التقرير إن من حق حكومات الدول الغنية والفقيرة على حد سواء أن تكون قادرة على تمويل الإستثمارات والنفقات العامة لتلبية طموحات مواطنيها في حياة آمنة ومزدهرة، وإيجاد وسائل تمويل تكون أكثر قدرة في الإعتماد عليها من المعونات وأكثر استدامة من الديون<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - العرب الأسبوعي، المرجع السابق.

<sup>2</sup> - أسامة دياب، المرجع السابق، ص9. وعلى سبيل في الجزائر المنخفضت الضريبة على أرباح الشركات من 30% إلى 25% والآن بين 19% و23%.

<sup>3</sup> - United Nations Conference on Trade and Development, Trade and Development Report, 2014. Sur le site: [http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/tdr2014\\_en.pdf](http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/tdr2014_en.pdf). consulte le 12/10/2015 à 14:51.

ترتبط الضرائب بالجنات الضريبية وهي أمكنة لإعادة تأهيل رؤوس الأموال المترتبة عن الجرائم المالية. وإن تجمع هذه المناطق بين ثلاث أنواع من الشركاء هم الشركات متعددة الإستيطان (التهرب الضريبي، العملات المستقطعة بالأسواق العالمية، النفط، النقل، الأسلحة...) ثم منظمات تبييض أموال الجريمة وأخيرا الدول (حيث تمول الأحزاب السياسية ورجال السياسة). فالمسؤولية ملقاة إذن على الحكومات والدول. التي لا تعبر في الواقع عن إرادة لتفكيك الجنات الضريبية حتى في حالة تعرضها لمقاومة أشخاص من الداخل. ولا تعتبر الجنات الضريبية الكبرى "مناطق حرة" بل بنجدها موجودة في لندن وجنيف وموناكو<sup>1</sup>.

#### الفرع الرابع: الإهتمام الدولي بمكافحة التنافس الضريبي الضار

نظرا لتصاعد ظاهرة التنافس الضريبي الضار في العالم وما نتج عنها من الآثار السلبية وارتباطها بالجرائم الاقتصادية، نتج عنه توجه اهتمام على الصعيد الدولي بمكافحته، وهنا نجد جهود كل من منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية وكذا الإتحاد الأوروبي.

#### أولا: منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية

حددت منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية معايير للحكم على دولة ما بأنها في دول الملاذات الضريبية تمثلت في :

**1- الأمان الضريبي:** يمثل ذلك المعيار النقطة الأولى في وصف دولة ما الملاذ الضريبي، فالدولة التي توصف بالملاذ الضريبي لا تفرض الضرائب أو تفرضها بمعدلات منخفضة على المستثمرين من الأفراد والشركات غير المقيمين فيها<sup>2</sup>، كذلك تضع تلك الدول قوانين ولوائح إدارية تمنع التبادل الفعال للمعلومات عن المكلفين مع الحكومات الأخرى وإدارتها الضريبية. حيث تتمتع تلك

<sup>1</sup> - رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، المرجع السابق، ص ص 616-617.

<sup>2</sup> - رمضان صديق، التحجب الضريبي بين الإباحة والحظر في التشريع المقارن والمصري، المرجع السابق، ص 151.

المعلومات بالسرية والخصوصية الصارمة التي تحول دون أيّ تتبع من أجهزة الدول الأخرى، وهي تفرض نفسها بذلك لتكون ملاذا ضريبيا.

**2- السرية البنكية والتجارية:** تمنع تلك الدول الإفصاح عن معلومات تخص أرصدة أحد العملاء كما تلتزم بالسرية المهنية وتمنح المحامين والمحاسبين وموظفي الشركات من تتبع أو كشف المعلومات الخاصة به لدولة أخرى، حتى إذا ارتكب هذا العميل جرائم جنائية أو مدنية في دولته.

**3- انعدام الشفافية :** تفتقد تلك الدول للقواعد القانونية والإدارية المستقرة، فقد تختلف تلك الأحكام من حالة لأخرى، وقد تمنح المستثمرين الأجانب مزايا قانونية أو إدارية استثنائية أو تجعل سعر الضريبة إن وجدت سعرا تفاضليا لا ثابتا. كذلك فإن عدم الشفافية للقواعد القانونية والإدارية لا تسمح فقط للمستثمرين بتجنب الضرائب ولكن بالتهرب الضريبي وغسل الأموال، بل إن بعض دول الملاذات الضريبية سنت قوانين تحظر أية معلومات بشأن المستثمرين، وبالتالي لا تستطيع الإدارات الضريبية في الدول الأخرى إبرام أية معاهدات ضريبية مع تلك الدول<sup>1</sup>. وهو ما يجعل الشفافية في دول الملاذات مفقودة، وتمثل بذلك ستارا يحمي المقيمين لديها يغطي مراكزهم المالية ويحول دون فرض الضرائب المستحقة عليهم.

ومع ذلك فإن هذه العناصر غير حاسمة في تحديد الملاذات الضريبية في جميع الأحوال، إذ قد تتوافر هذه العناصر مجتمعة في دول معينة، وهنا لا مشكلة في اعتبارها ملاذا ضريبيا بسهولة، ولكن قد يوجد عنصر أو أكثر في دولة أخرى مع أنها من الدول التي تفرض ضرائب مرتفعة بوجه عام، كأن يكون لدى هذه الدولة حوافز إعفاءات سخية لمجموعة من الأنشطة أو المجالات، أو أن تطبق مبدأ السرية، وتحمي المكلفين من تبادل المعلومات مع الدول الأخرى<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - محمد عماد عبد الوهاب السنباطي، المرجع السابق، ص ص 135-136.

<sup>2</sup> - رمضان صديق، التجنب الضريبي بين الإباحة والحظر في التشريع المقارن والمصري، المرجع السابق، ص 153.

يضاف لما سبق اعتبرت منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية المنافسة الضريبة الضارة نشاطا إجراميا مثل غسل الأموال والتهرب الضريبي. كما أعدت تقريرا بشأن هذه القضية نادت من خلاله بضرورة التعاون بين الدول الأعضاء وغير الأعضاء، وتبادل المعلومات الضريبية فيما بينها ووافق جميع الأعضاء على مضمون هذا التقرير باستثناء دولتي (سويسرا ولوكسمبورغ) وهما إحدى الدول الملاذات الضريبية المعروفة بأوربا.

حيث قامت البلدان محل تقرير المنظمة فضلا عن الدول النشطة في مجال المنافسة الضريبية الضارة، بإنشاء قوانين حاسمة بشأن سرية بنوكها لمنع تبادل المعلومات مع الدول الأخرى، وكذا وضع قواعد قانونية أخرى لتسهيل التهرب والتجنب الضريبي الدولي. ودعت المخالفين الضريبيين لاستخدام البنوك والتسهيلات الأخرى التي تقدمها دول الملاذات الضريبية لإخفاء دخلهم عن السلطات الضريبية ونتج عن ذلك خسائر ضخمة في الإيرادات.

كما دعت المنظمة الدول الأعضاء إلى تطوير تدابير مكافحة الآثار السلبية للمنافسة الضريبية الضارة على النظام الضريبي الدولي والمحلي، حيث سعت المنظمة لإيجاد آليات التعاون بين الدول لتقليل هذه الآثار السلبية حيث أعدت لجنة الشؤون المالية بالمنظمة حلقات وندوات خاصة حول المنافسة الضريبية.

وانتهت الدراسات التي أعدتها المنظمة إلى تنمية التوعية بالملاذات الضريبية وممارسات التنافس الضريبي الضار، وتأثيرها السلبي على حركة الإستثمارات والتجارة والأنظمة الضريبية بشكل عام، وثقة المكلفين في سلامة النظم الضريبية بشكل خاص. كما أدركت اللجنة أن هناك العديد من العوامل الإقتصادية والإجتماعية والمؤسسية تؤثر في وضع الدولة التنافسي وأماكن الأنشطة الإقتصادية<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> - محمد عماد عبد الوهاب السنباطي، المرجع السابق، ص 138.

## ثانيا: الإتحاد الأوروبي

حظت مشكلات التنافس الضريبي وانتشار دول الملاذات الضريبية باهتمام الإتحاد الأوروبي أيضا، فوافق الإتحاد الأوروبي عام 1997 على مجموعة من الإجراءات لمكافحة التنافس الضريبي الضار من أجل المساعدة في تقليل آثاره السلبية على دول الإتحاد والحد من الخسائر المتزايدة في الإيرادات الضريبية، وكذا تطوير الهياكل الضريبية، وتم الإتفاق على أشكال الضرائب المفروضة على التجارة الدولية، ووضع معايير لدول الملاذات الضريبية، وتم الإتفاق أيضا على الإلتزام بعدم تقديم نماذج ضريبية ضارة أو العودة للنماذج القديمة. كما عمدت بعض الدول في الإتحاد الأوروبي كفرنسا مثلا إلى اتخاذ اجراءات جبائية لفائدة بعض عوائد عوامل الإنتاج، مثل الفوائد والأرباح المحولة من فروع الشركات<sup>1</sup>.

بعد عرض تأثير التنافس الضريبي الضار على النظم الضريبية المحلية. فإن ذلك يفرض على الإدارات الجبائية التركيز على التعاون الدولي لحماية أوعيتها الضريبية وتجنب الخسائر الاقتصادية العالمية من تقلص التدفقات المالية والإستثمارية ورؤوس الأموال<sup>2</sup>.

يبقى التنويه في الأخير أن المكلف بالضريبة إذا ما تواجد ضمن أنظمة جبائية غير متناسقة أو طرقا مشروعة للهروب لبر الملاذات الضريبية كأحد الأنظمة المبنية على الإضرار بالمنافسة الضريبية المشروعة، فإنه لا يتهاون في ذلك كلما سمحت له الفرصة. مستفيدا من كل المزايا التي وفره له التشريع الضريبي على المستوى المحلي أو حتى الدولي، لأنه في وضعية جبائية مشروعة ومحمية قانونيا.

<sup>1</sup> - صالح مرزاققة، المرجع السابق، ص 171.

<sup>2</sup> - محمد عماد عبد الوهاب السنباطي، المرجع السابق، ص 138.

وفي ختام هذا الفصل يتبين أن وضعية المكلف بالضريبة الذي هو في وضعية المستفيد من حالة عدم الدفع المرتبط بالتحفيز الجبائي والتجنب الضريبي، في إطار احترام التشريعات المنظمة، غير أن التحفيز يعد إمتيازاً ممنوحاً من طرف الدولة، ويعتبر التجنب تخلصاً من جانب المكلف بطريقة ذكية جبائياً، فهو على العموم حرمان الخزينة العمومية من جهة وعدم توقيع أي عقاب على المكلف.

يعد الإعفاء الضريبي تنازلاً مقصوداً من الدولة عن جزء من مواردها المالية السيادية لتحقيق هدف محدد قد يكون اجتماعياً أو اقتصادياً أو سياسياً أو مالياً، ولأن الإعفاء الضريبي يعد أيضاً استثناءً من قاعدة الخضوع للضريبة، لذلك يجب أن تتوافر بالنسبة له ضوابط محددة واضحة ليكون لهذا الاستثناء هدفه ومحدداته الواضحة. لقد كان لسياسة الإعفاءات الضريبية أثر هام في عدم تحقيق العدالة الضريبية فضلاً عن أنها لم تحقق تشجيع الاستثمارات مما يعني إهدار الحصيلة، الأمر الذي يتطلب وضع سياسة واضحة مبنية لإعفاءات تستند إلى معايير تضمن لها تحقيق أهدافها الاقتصادية مع عدم الإخلال بالعدالة الضريبية<sup>1</sup>.

وبالنسبة للإمتناع عن الدفع المترتب عن التشريعات الجبائية، فقد يتزامن أن تفرض على المكلف ضريبتين على المستوى الداخلي أو الخارجي، فيعتمد لعدم دفع إحداها أو على الأقل وجوب توصل السلطات العليا في الدولة لإيجاد حل للإزدواج الضريبي، كما أن عدم الدفع قد يحدث نتيجة وجود منافسة ضريبية ضارة على المستوى الدولي، مما يحرم الخزينة من إيراداتها. وفي هاته الحالة تتكاثف جهود ومحاولات المنظمات والإتحادات الدولية لحماية الحصيلة الضريبة الوطنية، ومحاربة دول النعيم الضريبي.

<sup>1</sup> - عاطف محمد موسى، المرجع السابق، ص 173.

## الفصل الثاني: الإعفاء من الدفع المشروع في مرحلة التحصيل الضريبي

قد تطرأ على المكلف بالضريبة أثناء مرحلة التحصيل الجبائي؛ أي بعد أن تفرض عليه الحقوق في الحالة العادية أو عندما يتعرض للعقوبات الجبائية، وضعيات تحول دون دفعه للحقوق الجبائية، سواء دخل في منازعة مع الإدارة الجبائية أو لم يدخل، بحكم إستفادته من حكم وضعه نص تشريعي أو تنظيمي.

والملاحظ أن هذه الوضعية تتشابه من حيث عدم دفع المكلف الحقوق الجبائية، مع الوضعية التي تطرقنا لها في الفصل الأول من هذا الباب المتعلقة بمرحلة فرض الضريبة، لكن الأخيرة كما سبقت الإشارة إليه لا تتعلق إلا بحقوق لم تفرض أصلاً أو تواجد فيها بحكم القانون فلا تفرض عليه الضريبة من الأساس، أما المقصود بالإعفاء في مرحلة التحصيل من الدفع، فهو يتعلق بالمكلف الضريبة الذي فرضت عليه الضريبة، وبمقتضى القانون لا بد أن تجي لصالح الخزينة، لكن بتدخل من المشرع لا يتم ذلك من الأساس أو على الأقل في الأجل المحدد لذلك.

تتخذ هذه الوضعيات صور طرق الطعن الولائي وتأجيل الدفع القانوني، إذ يعد الطعن الولائي أحد طرق الطعن المخولة للمكلف بالضريبة، ترتبط في الأساس بالحقوق الرئيسية والعقوبات اللاحقة بها. فإن كان الأساس يتمثل في عدم المساس بموارد الخزينة، لكن المشرع الجبائي تدخل ووضع إستثناء لهذه القاعدة. ويوجد إلى جانبها حالات أخرى منصوص عليها بموجب قانون الإجراءات الجبائية، تخضع لنظام خاص كالتخفيضات الخاصة والتقادم والإستفادة من نظام التأجيل القانوني للدفع.

على هذا الأساس يتم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين يخصص الأول للطعن الولائي والثاني للتأجيل القانوني للدفع.



### المبحث الأول: الطعن الولائي

لقد خصَّ المشرع الطعن الولائي أو الطعن بالإعفاء بأهمية كبيرة، تظهر من خلال التأكيد عليه كحق من حقوق المكلف بالضريبة، فهو إجراء فُرِّرَ لفائدته، لا يفوت عليه درجة من درجات التقاضي، ولا يكلفه مصاريف إضافية، وهو ما أدى بالتشريع المقارن بتسميته بالطعن المجاني.

فإن كانت الإعفاءات والتخفيضات من طرق الطعن الولائي التقليدية المعروفة في مجال التحصيل الجبائي، فإن الجديد ما جاء به قانون المالية لسنة 2013 باستحداثه المادة 93 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، وهو التخفيض المشروط.

وبالتالي، سنقسم هذا المبحث لمطلبين، يخص المطلب الأول لحالات الطعن الولائي التقليدية المتمثلة في الإعفاء والتخفيض والمطلب الثاني لتدبير التخفيض المشروط.

#### المطلب الأول: الإعفاء والتخفيض والإعفاء الصادر بالإرادة المنفردة

منح المشرع من خلال قانون الإجراءات الجبائية المكلفين الحق في طلب إلتماس الإعفاء من الضرائب المفروضة قانوناً أو التخفيف منها، في حالة العوز أو ضيق الحال، يحول دون سداد المكلف لدينة الجبائي، أو إلتماس الإعفاء من الزيادات في الضرائب أو الغرامة الجبائية التي يتعرضون لها بسبب عدم مراعاة النصوص القانونية.

وعليه، يجب التطرق أولاً لمفهوم الإعفاء والتخفيض، ومن ثم للإجراءات الخاصة بهما، وفي الأخير للأحكام الخاصة للإستفادة من أحدهما.

## الفرع الأول: مفهوم الإعفاء والتخفيض

يندرج الإعفاء والتخفيض ضمن طرق الطعن الولائية المنصوص عليه في المادة 92 من قانون الإجراءات الجبائية، إذ يستعمل المشرع عدة عبارات تهدف في مجملها إلى وجود حالة عدم الدفع الكلي أو الجزئي: وهي سقوط أو إعفاء كلي أو جزئي<sup>1</sup> من دفع الضريبة.

مما يستوجب إعطاء تعريف للإعفاء والتخفيض، مع بيان أسباب طلبه.

### أولا : تعريف الإعفاء والتخفيض في إطار الطعن الولائي

عندما يكون المكلف بالضريبة في حالة عوز يجعله غير قادر على التحرر كليا أو جزئيا من ديونه اتجاه الخزينة، يمكنه الاستفادة من إعفاء أو تخفيض في الضريبة أو في العقوبات المفروضة عليه<sup>2</sup>، إذ يعد كل من التخفيض أو الإعفاء "تنازل عن كل الدين الجبائي أو جزئه يطلبه المكلف وتقبله الإدارة"<sup>3</sup>، فكلاهما "تصرف صادر عن الإدارة بإرادتها المنفردة للتخلي عن هذا الدين"<sup>4</sup>، حتى ولو طلبه المكلف بالضريبة، ل يبقى تصرفا بالإرادة المنفردة للإدارة.

يجب بداية تحديد ما المقصود بهما، وتمييزهما عن ما شابههما من الأنظمة الموجودة في المادة الجبائية لاسيما وأن المصطلحين قد مرا معنا عند دراسة التحفيز الجبائي.

<sup>1</sup> - المادة 402-2 من ق ض م : " يجوز استثناء أن تكون العقوبة بنسبة % 10 و الإلزام المنصوص عليه في الفقرة الأولى أعلاه محل إعفاء من قبل الإدارة " والمادة 540 من ق ض غ م: " و يجوز بصورة استثنائية، أن تسقط كل هذه الغرامة أو جزء منها ولائيا من قبل الإدارة طبقا لأحكام المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية".

<sup>2</sup> - بن عمارة منصور، الضريبة على أرباح الشركات، المرجع السابق، ص 107.

<sup>3</sup> - Thierry LAMBERT, *Contrôle fiscal, Droit et pratique*, P.U.F., 1999, p 200 : « La remise ou modération est un abandon consenti par l'administration au contribuable et portant sur tout ou partie de la créance fiscale ».

<sup>4</sup> -D.G.I., *Documentation fiscale, Contrôle fiscal*, éd. Francis Lefebvre, 1992, n<sup>o</sup> 20150 : « Les remises ou modération sont des actes unilatéraux d'abandon de créances émanant de l'administration ».

## 1- تحديد المقصود بالإعفاء والتخفيض

يتعلق الإعفاء بطلب إبراء ذمة المكلف بالضريبة المدين بتسديد الدين للخرينة العمومية، وعلى خلاف ذلك يقصد بالتخفيض تلك العملية التي تهدف إلى الإنقاص من مبلغ الحقوق المدين بها أو على الأقل الحصول على الإعفاء الجزئي منها.

ليعد كل من الإعفاء والتخفيض تنازل عن كل الدين الجبائي أو جزئه يطلبه المكلف وتقبله الإدارة، فكلاهما تصرف صادر عن الإدارة الجبائية بإرادتها المنفردة لتخلي عن هذا الدين<sup>1</sup>، فحتى ولو طلبه المكلف بالضريبة يبقى مجرد تصرف بالإرادة المنفردة للإدارة الجبائية.

لذلك لا يخرج الإعفاء أو التخفيض عن مفهوم القرار الإداري، فيجب أن تتوافر فيه شروط العمل الإداري الإنفرادي، من وجوب احترام المشروعية من توافر الأركان وأن لا يخرج عن القانون والتنظيم المعمول بهما، وعمايه إذا ما شابه عيب جاز الطعن فيه أمام القضاء الإداري.

## 2- التمييز بين الإعفاء والتخفيض وما شابههما من أنظمة جبائية

تم تنظيم الأحكام المتعلقة بالإعفاءات والتخفيضات في المادة الجبائية من قبل المشرع، إلى جانب أنظمة أخرى مشابهة كالإعفاءات الضريبية، الصلح الجبائي، الطعن النزاعي والتخفيض المشروط، جلي بنا التمييز بينها وبين الإعفاء والتخفيض المرتبط بالطعن الولائي.

إذ يوجد اختلاف بين الإعفاء الضريبي والإعفاء في الطعن الولائي، فالإعفاء الضريبي هو إسقاط حق الدولة عن بعض المكلفين في مبلغ الضرائب الواجب السداد مقابل التزامهم بممارسة نشاط معين في ظروف معينة، كما يمكن أن يكون هذا الإعفاء دائم أو جزئي يتراوح بين ثلاث(3) سنوات وعشرة (10) سنوات، أما التخفيض فهو تقليص يمس قيمة الضريبة المستحقة

<sup>1</sup> -Thierry LAMBERT, Contrôle fiscal, op.cit., p 200.

مقابل الإلتزام ببعض الشروط كإعادة استثمار الأرباح؛ بمعنى يتم استخدام التخفيضات بناء على توجهات الدولة السياسية والإقتصادية والإجتماعية المستهدفة<sup>1</sup>. في حين الإعفاء في الطعن الولائي هو أن المكلف فرضت عليه حقوق وعقوبات جبائية، ولكنه لا ينازع في قيمتها بل يلتمس إعفاؤه منها لعوز أو ضيق يمر بحالته المالية والإقتصادية.

وفيما يخص الفرق بين الإعفاء والتخفيض في الطعن الولائي والتخفيض المشروط، فيعتبر كلاهما من طرق الطعن الولائي، إلا أنّ الأول قرار إنفرادي يقضي بالإعفاء أو التخفيض، فأما الثاني عقد بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية مبني على مدى إلتزام المكلف بالشروط المتفق عليها في العقد لكي يصبح العقد نهائي.

وأما مع الطعن النزاعي، فالإعفاء والتخفيض يتم لدى الإدارة الجبائية والطعن النزاعي أمام الجهة المختصة في الفصل سواء إدارية أو قضائية تبعا للطعن المرفوع إداريا كان أو قضائيا. وحتى في حالة فشل الطعن الولائي يبقى للمكلف بالضريبة فرصة التظلم و رفع شكوى أمام الجهات المختصة في إطار الطعن النزاعي.

### ثانيا: أسباب طلب المكلف بالضريبة للإعفاء أو التخفيض

نص المشرع على حالة عامة وهي العوز أو الفقر يكون سببا لقبول النظر في طلب التماس العفو، الذي يحول دون تمكين الخزينة من حقوقها بموجب ذلك<sup>2</sup>. ولا يمكن الإستفادة من الطعن الولائي إلا في حالة إثبات وضعية الفقر أو العجز وما عداهما لا يمكن الإستفادة من هذا الإعفاء<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - رضا خلاصي، المرجع السابق، ص ص 205-206.

<sup>2</sup> -Les Dictionnaires Pratiques RF, Groupe Revue Fiduciaire, Fiscal 2012, op.cit., n°59845, p 1594.

<sup>3</sup> - Jean Michel DOCARMO SILVA, Laurent GROSCLAUDE, DSLG1, Gestion Juridique, fiscale et sociale, Manuel et application, DUNOD, 2014-2015, p 175.

في حالة العجز أو الفقر وعدم استطاعة دفع دين الضريبة و بدون الإعتراض على أي مبدأ أو وعاء أو مبلغ، يسمح فقط للمكلفين غير القادرين على الدفع بتقديم طلب إعفاء ضريبي. أما في حالات أخرى لا يطلب المكلف التخفيض الدين الرئيسي بل اللواحق أي الزيادات أو الغرامات الجبائية، وهنا لا يمكنه تبرير وضعية الفقر أو العجز. فلا يمكن أن يراجع مبلغ الحقوق المستحقة إلا إذا تعلق الأمر بالضرائب المباشرة أو كان المشتكي عاجزا تماما عن تسديد ما عليه من ديون تجاه الخزينة<sup>1</sup>. يجب أن يذكر المكلف في طلبه الأسباب الجديدة المحققة أو المعتبرة كذلك، التي لا يمكن تجاوزها بأي إجراء لكي ينفذ بها.

وفي هذا الصدد اجتهد مجلس الدولة أن الطعن المقدم والمتعلق بتسوية وضعية المكلف بالضريبة اتجاه حقوق الخزينة، وعدم منازعته لمدى شرعية الضرائب المفروضة عليه؛ بأن ظروف المكلف كما في قضية الحال باعتباره ضحية إرهاب بسبب إصابته بجروح إثر عمل إرهابي مقبولة من أجل الاستفادة من تخفيض الضرائب المستحقة والغير ممكن تسديدها<sup>2</sup>.

### الفرع الثاني: الإجراءات الخاصة بالإعفاء أو التخفيض في إطار الطعن الولاوي

تتمثل الاجراءات الخاصة بالتخفيض أو الإعفاء في قيام المكلف بالضريبة بإرسال طلب إلى السلطة الإدارية للنظر فيه، رغم استخدام المشرع لمصطلح الشكوى<sup>3</sup> في النص العربي،

<sup>1</sup> - عباس عبد الرزاق، المرجع السابق، ص 53.

<sup>2</sup> - قرار مجلس الدولة رقم 62653، (ش.ع) ضد إدارة الجمارك والنيابة العامة، مجلة مجلس الدولة، 2012، عدد 10، ص 91: " حيث أن مديرية الضرائب تدفع أن الدعوى غير مقبولة لأن الشكوى المقدمة من طرف المستأنف ليست نزاعية تقديمها أمام لجنة الطعن العفوي التي أصدرت قرار بالرفض كان على المستأنف الطعن فيه أمام المدير الجهوي وليس القضاء عملا بالمادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية. وحيث أنه بالرغم من ذلك إلى الشكوى الموجهة إلى مدير الضرائب في 2008/08/17 وقرار الرفض الصادر عن لجنة الطعن العفوي يتضح أن الطاعن لا ينازع في مدى شرعية الضريبة المفروضة عليه، بل يلتزم بتسوية وضعيته باعتباره ضحية إرهاب بسبب إصابته بجروح إثر عمل إرهابي، وهو ما يعتبر طلب عفو بمفهوم المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية، مما يتعين معه القول أن الشكوى غير نزاعية وبالنتيجة القضاء بتأييد القرار المستأنف".

<sup>3</sup> - ترجم بمصطلح Réclamation.

ويستخدم "demande" في النص باللغة الفرنسية التي تترجم بكلمة "طلب". ويلاحظ عدم تمييز المشرع بين المعنيين فترتبط الشكوى بالمنازعة، أما الطلب فهو إلتماس النظر في مسألة ما دون أي نزاع بينه وبين الإدارة الجبائية.

تخص هذه الإجراءات طلب المكلف بالضريبة المقدم لإلتماس الإعفاء أو التخفيض من ناحية ومن ناحية أخرى دراسته، وسيتم تفصيلها فيما يلي.

### أولاً: طلبات المكلف بالضريبة

يقدم المكلف بالضريبة طلبه على ورقة عادية مكتوبة<sup>1</sup>، وموقعة من قبله التي ترفق بالإندار أو إخطار بالضريبة يسمح بالتعرف السريع والأكيد على المكلف بالضريبة<sup>2</sup> يرسل إلى مصلحة الضرائب المختصة إقليمياً، وفي حالة غياب الإندار يرفق بأي وثيقة تبين رقم المادة في الجدول التي سجلت تحتها الضريبة الخاصة بهذا الطلب كالإشعار بالدفع. إن قرارات الطعن الولائي لا يمكن أن تتخذ إلا بناء على طلبات المكلفين بالضريبة<sup>3</sup>.

### 1- تقديم الطلب من قبل المكلف بالضريبة

يرسل هذا الطلب في رسالة بسيطة إلى المدير الولائي للضرائب معفاة من الطابع، فلا يمكن أن تمثل طلباً جماعياً، فيجب أن توقع من قبل المكلف بالضريبة للسماح بضمان التخفيض أو الإعفاء شخصياً. كما أن القانون لم يحدد أي أجل للقيام بهذا الطلب أو الأجل الذي يستوجب على الإدارة الرد فيه على هذا الطلب، فبالتالي يمكن القيام به في أي وقت.

<sup>1</sup> - مطبوعات المديرية العامة للضرائب، الضرائب على الدخل الإجمالي، المنازعات الجبائية، 2015.

<sup>2</sup> - Banque Nationale d'Algérie, Groupe de fiscalité, Fiscalité de l'entreprises, 1992, p 484: « La demande peut être adressée sur papier libre et signée du contribuable. L'avertissement ou l'avis de mis en recouvrement s'il a été émis doit être joint à la demande afin de permettre une indetification rapide et certaine ».

<sup>3</sup> - Ministère de l'Economie des Finances et de l'Industrie, Précis de fiscalité, T2, 1999, p 172.

ولأن الحقوق المعنية هي فقط الضرائب المباشرة وفق للمادة 92 من قانون الإجراءات الجبائية، والملاحظ أن نص المادة 93 من نفس قانون جاء عاما وهو ما يوسع من إلتماس طلب الإعفاء من الضريبة المفروضة على المكلف بغض النظر إذا ما كانت مباشرة أو غير مباشرة. ويذكر في الفقرة الأولى من المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية أنه يمكن أخذ رأي رئيس المجلس الشعبي البلدي<sup>1</sup> في مجال الضرائب التي تحصل لفائدة ميزانية البلديات وهي الرسم العقاري ورسم التطهير<sup>2</sup>. غير أن هذا الرأي ليس إلزاميا بإدراج المشرع عبارة "يمكن"<sup>3</sup> التي تفيد الجواز بطلبه، غير أن هذا الرأي<sup>4</sup> لا يتعلق إلا بالتخفيض أو الإعفاء من الضرائب المحصلة لميزانية البلديات.

يمكن للمكلف أن يطلب إعفائه من العقوبات المفروضة عليه سواء تعلق بالضرائب المباشرة وحتى الرسم على رقم الأعمال، باستثناء غرامات التأخير لأنها تعويض عن ضرر لاحق بالخبزينة، وسواء تعلق بالزيادات في الضرائب أو الغرامات الجبائية التي يتعرضون لها لعدم مراعاة النصوص القانونية.

وتستثنى الرسوم على رقم الأعمال كون المشرع في الفقرة 2 من المادة 93 من نفس القانون أعطى إستثناء، وهو عدم قبول تخفيض العقوبات، تتعلق بجريمة تقديم وثائق غير صحيحة وفق للمادة 128 من قانون الرسم على رقم الأعمال. وقد أكد المشرع الفرنسي على اعتبار

<sup>1</sup> - المادة 93 من ق إ ج ج: "ويمكن عرضها على رئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء رأيه فيها عندما يتعلق الأمر بشكاوى تعني الضرائب والرسوم المخصصة لميزانية البلديات".

<sup>2</sup> - المادة 197-2 من ق ض م: "الضرائب المحصلة لفائدة البلدية دون سواها: الرسم العقاري، رسم التطهير".

<sup>3</sup> - بمعنى أنه رأي استشاري طلبه إجباري وأخذ به إختياري.

<sup>4</sup> - المادة 93 من ق إ ج ج.

العقوبات والضرائب الصادرة بصفة نهائية هي التي تكون محل الطعن الولائي؛ أي تلك التي تكون تواريخ الشكاوى أو الطعن لم تنقضي فيها أو عندما يكون قرار قضائي لم يتم النطق به<sup>1</sup>.

## 2- دراسة الطلبات

حتى يتم دراسة طلب الحصول على إعفاء أو تخفيض، لا بد أولاً من التطرق لتوافر شروط الشكل والموضوع وأجل رفع الطلب، ومن ثم سلطة البث في القرار، وفي الأخير الطعن فيه.

إن شروط شكل ومضمون الطلب هي نفسها المتعلقة بالطعن النزاعي باستثناء بعض الاختلافات القليلة. فلا يخضع الطلب لأي شروط متعلقة بالأجل فيمكن أن يكون في أية مرحلة بعد الوضع في التحصيل أو عدم قبول العقوبة<sup>2</sup>. كما أنه لم يحدد الأجل لاعتبار الطلب المتعلق بالوضعية المالية أو الإجتماعية المتغيرة للمكلف بالضريبة .

بعد وصول الطلب إلى المدير الولائي للضرائب يقوم العون المؤهل من التحقيق من وضعية المكلف بالضريبة والحجج المطروحة من قبله، لذلك يجب التمييز بين العقوبات الصادرة بصفة نهائية وغير النهائية، لأنه سيرفض طلبه إذا كانت هذه الحقوق غير نهائية ويجر العون الإداري التقرير المؤقت تحضيراً للقرار النهائي<sup>3</sup>.

و للبحث عن سلطة البث في طلب المكلف بالضريبة قصد الحصول على تخفيض أو إعفاء، لا بد من التمييز بين مرحلتين أولهما دراسة الملف وثانيهما صدور القرار.

<sup>1</sup> - Précis de fiscalité<sup>2</sup>, op.cit., p173 : « Les pénalités et imposition principales doivent être considérée comme définitives lorsque les délais de réclamations ou de recours sont expires ou encore lorsqu'une décision justice irrévocable est intervenue ».

<sup>2</sup> - Précis de fiscalité<sup>2</sup>, op.cit., p 172.

<sup>3</sup> - Banque Nationale d'Algérie., op.cit., p 485.



ففي مرحلة دراسة الملف، يوجه الطلب بداية إلى مدير الضرائب بالولاية التابع له مكان فرض الضريبة لفحص الملف المكون من الطلب والإنذار أو أية وثيقة يعرف بموجبها رقم المادة من الجدول، التي يسجل تحتها المكلف بالضريبة، ويرفقه بجميع الوثائق الثبوتية المحددة للحقوق والعقوبات، كإشعار بالدفع أو عدم خضوع للضريبة وإشعار بالتحصيل. ففي الواقع العملي ترفض السلطة المختصة الطلب شكلا إذا لم يرفق بالوثائق التي على الأقل تبين بيانات تسمح بتعرف على الحقوق أو العقوبات<sup>1</sup>.

وأما مرحلة صدور القرار، فتعد سلطة البث تداولية بين الهيئة المختصة واللجنة المحدثة لهذا الشأن بمقتضى قرار من المدير العام للضرائب الذي يحدثها، ويبين تشكيلتها وسيرها، والتي تختلف بحسب مبلغ الحصة الضريبية أو الغرامة، فإذا تجاوز المبلغ خمس (5) ملايين دينار فإن الإختصاص ينعقد إلى المدير الجهوي، أما إذا لم يتجاوز هذا المبلغ فإن مدير الضرائب بالولاية يؤول له هذا الإختصاص بعد أخذ رأي اللجنة المحدثة، فتؤهل في مجال الطعن الولائي فقط اللجنة الولائية أو الجهوية حسب الحالة. ومادام النص القانوني لم يحدد ما إذا كان هذا الرأي ملزما أم لا أو الرأي المرجح في حالة تعادل الأصوات، فيجب في هذه الحالة الرجوع للقرار الإداري الصادر عن المدير العام للضرائب المحدث والمشكل للجان ومسيرا لها<sup>2</sup>.

وتجد هذه اللجان أساسها في المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية والمقرر رقم 16 الصادر بتاريخ 1991/05/25 عن المديرية العامة للضرائب المتعلق بإنشاء وتكوين وسير عمل لجان الطعن الولائي، التي تختص بالنظر في طلبات المكلفين بالضريبة المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والرسم على القيمة المضافة والضرائب غير المباشرة.

<sup>1</sup> - Précis de fiscalité<sup>2</sup>, op.cit., p 173.

<sup>2</sup> - المادة 93 من ق إ ج ج.

بعدما يستلم الطلب يتم تسجيله في سجل خاص يفتح من قبل المفتشين الذين يذكر فيه الإسم ورقم المادة الخاضعة للضريبة والرقم التسلسلي، كما يمكن للمكلفين التابعين لمديرية مؤسسات الكبرى تقديم طعون ولائية بناء على أحكام المادة 93 قانون الإجراءات الجبائية، تقول سلطة البث في طلبات إلى مدير المؤسسات الكبرى بعد الأخذ برأي اللجنة المحدثة لذلك بموجب المادة 173 من نفس القانون.

ويتم طلب كل المبررات التكميلية المتعلقة بالمكلف بالضريبة وجميع آراء المصالح الأخرى كقباضة الضرائب فيما يخص سلوك المكلف بالنظر لاحترامه للإلتزامات الجبائية، ويتم بعده إنشاء ملف الشكاية الذي يرسل إلى المفتشية لإجراء عملية التحقيق، لاستخراج العناصر التي تثبت وجود التخفيض أو الإلغاء أو الرفض. فرئيس المفتشية يقوم بدوره بتسجيل المعلومات الموجودة في الملف في سجل مخصص لهذا الغرض، ثم يقوم بالتحقيق في العناصر المقدمة من المكلف بجميع المعلومات وتحليلها ويقدم في الأخير اقتراحاته ومبرراتها.

يلاحظ سكوت المشرع حول مسألة تفويض الإدارة سلطتها في اتخاذ القرار بالإعفاء أو التخفيض لأعوان آخرين، وحسن ما فعل ولاسيما أن هذه السلطة تتعلق بحقوق الخزينة، وإلا ما الفائدة من فرض العقوبة، طالما أنه يمكن لأيّ عون تخفيضها أو الإعفاء من قيمتها، فيعد هذا السكوت في الأخير ضمانا لحقوق الخزينة العمومية.

### ثانيا: دراسة الطلب والطعن في نتائجه

يفحص الطلب من الناحية الشكلية والموضوعية، ففحص الشكل يتم للتأكد من أنه موقع من طرف المكلف أو ممثله القانوني، ومن ثم فحص الموضوع الذي يدرس الظروف الخاصة الإقتصادية والمالية ومدى حقيقة إمكانية الدفع. يتم قبول طلب المكلف بالضريبة أو رفضه بتفحص عناصر الملف من قبل السلطة المختصة فقد يتحصل على إعفاء أو تخفيض من الزيادات أو الغرامات الجبائية أو أحدهما. ويمكن أن يكون هذا القرار مشروطا، ولكن إذا كان كذلك يجب

على المكلف قبول هذا الشرط قبل منحه الإعفاء. ويتم تبليغ القرارات الصادرة عن السلطة المختصة غير مقترنة بأجل بواسطة ظرف مغلق ومعفى من الطابع البريدي والجبائي<sup>1</sup>.

تخضع القرارات الصادرة عن السلطة الإدارية للطعن السلمي فيجوز الطعن في قرارات المدير الولائي للضرائب أمام المدير الجهوي. غير أن المشرع لم يحدد إمكانية الطعن في قرارات هذا الأخير أمام المدير العام للضرائب أو أمام نفس الجهة المصدرة للقرار، ولا سيما أن الإختصاص ينعقد إليه عندما يتجاوز مبلغ الغرامة خمس (5) ملايين دينار جزائري.

وفي الأخير تجدر الإشارة إلى أن المشرع منع الإدارة الجبائية منح تخفيض أو تخفيف الضرائب والغرامات والعقوبات الجبائية في حالة الغش. كما أن المشرع لم يحدد المتسبب في حالة الغش سواء المكلف بالضريبة أو الغير إلا أنه أيُّ غش يجرم المكلف من الاستفادة من تخفيض<sup>2</sup> أو إعفاء، ولم يحدد المكلف ما إذا كان متابع بجريمة الغش الضريبي أو أيّ جريمة مؤسسة على غش. وتكون الغرامات المنصوص عليها في المادة 128 من قانون الرسم على رقم الأعمال موضوع إعفاء كلي أو جزئي من قبل الإدارة، ويشترط المشرع سداد المكلف بالرسم على رقم الأعمال حتى يستفيد من تخفيض أو تخفيف الغرامات في مجال الرسوم على رقم الأعمال. كما يجب أن لا يكون مبلغ التخفيض أقل من مبلغ التعويض التأخير حسب المادة 540 من قانون الضرائب غير المباشرة، المقدّر ب 10% .

<sup>1</sup> - المادة 92 من ق إ ج: " تبلغ هذه القرارات للمعنيين وفقا للشروط المحددة في المادة 292 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة". حسب الشروط المنصوص عليها في المادة 292 من ق ض م التي تتعلق بالمراسلات بين الإدارة والمكلف التي تتم بواسطة ظرف مغلق ومعفى من الطابع.

<sup>2</sup> - يلاحظ على مشرنا عدم تقيده بمصطلح واضح موحد عند دراسته الطعن بالإعفاء، فهو يذكر في المادة 92 من ق إ ج التخفيض والتخفيف، فإن كان من ناحية النتائج يحققان إنقاص من المبلغ المدين به للخرينة، ولكن كان لزاما عليه استعمال التخفيض فهو الأدق والأصح في حالة الطعن بالإعفاء لأنه يتعلق بتخفيض من مبلغ المبلغ أدنى على عكس التخفيف يراد به انقاص عبء ثقل.

وقد نص في قانون المالية لسنة 2015 على أن المبالغ المدفوعة بعنوان تسديد الجداول المستحقة التي يوكل تحصيلها لقابض الضرائب موجهة لدفع الدين الأصلي للجداول في المقام الأول، إذا تم تسديدها دفعة واحدة وطلب الإعفاء أو التخفيض من غرامات التحصيل. ويشير إلى أن غرامات التحصيل التي لم يقوم المكلف بتسديدها عند تاريخ الدفع، بالموازاة مع أصل الجداول، فإن تسديدها يتم بعد مراجعة من طرف اللجنة المكلفة بالطعن الولائي. وقد أعفى المشرع المكلفين بالضريبة الذين يسددون دفعة واحدة كامل الدين الأصلي للجداول، الذي تجاوز تاريخ استحقاقه أربع (4) سنوات، ابتداء من أول يناير للسنة الموالية لسنة الإدراج قيد التحصيل من غرامات التحصيل المتعلقة بهذه الجداول<sup>1</sup>.

وتعد أحكام المادة 51 السابقة لسنة 2015 من أحكام التحفيز، الذي قدمته الدولة إلى المكلف بالضريبة الذي يلتزم بأداء مبلغ الدين الأصلي كاملا دفعة واحدة، وهي تفرق بين حالتين: في الحالة الأولى، إذا كان الجدول الضريبي الذي يلتزم المكلف بالضريبة بتسديده قد تم إدراجه في التحصيل منذ مدة تقل عن أربع (4) سنوات، يجب على قابض الضرائب عند إعداد جدول التسديد اعتبار المبلغ المسدد موجه لتسوية أصل الدين، دون مراعاة للعقوبات المترتبة، سواء تعلق الأمر بعقوبة الوعاء أو عقوبة التحصيل. مع العلم أنه قبل استحداث هذه المادة، كان قابض الضرائب يوزع المبلغ المسدد إليه من طرف المكلف بالضريبة كما يلي: جزء يوجه إلى أصل الدين وعقوبة الوعاء وجزء ثان يوجه لتسديد جزء من عقوبة التأخير عن التحصيل، وقبل استحداث المادة 51 من قانون المالية لسنة 2015، كان قابض الضرائب إذا سدد المكلف بالضريبة أصل الدين كاملا دفعة واحدة.

<sup>1</sup> - المادة 51 من ق المالية لسنة 2015، ج ر عدد 78، الصادرة بتاريخ 2014/12/31. التي فصلت أحكامها تعليمة رقم 01 الصادرة بتاريخ 13 جويلية 2016 المتعلقة بطرق تطبيق المادة 51 من ق المالية لسنة 2015.

لكن بعد استحداث المادة 51 من قانون المالية 2015، إذا قام المكلف بتسديد أصل الدين كاملا دفعة واحدة وقدم ما يثبت تقديمه لطلب الإعفاء من عقوبات التأخير، فإن قابض الضرائب عليه أن يخصم المبلغ المدفوع من أصل الدين، ويسجل في دفاتره مبلغ 100.000 دج في بند تسديد الدين الأصلي، أما عقوبات التأخير فإنها تؤجل حتى تبث لجنة الطعون في طلب المكلف بالضريبة<sup>1</sup>.

وأما الحالة الثانية التي تتعلق بالديون التي أجل استحقاقها تجاوز أربع (4) سنوات تحسب ابتداء من أول جانفي من السنة الذي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل، وقام المكلف بالضريبة بتسديد أصل الدين كاملا دفعة واحدة، تلغى عنه بقوة القانون عقوبات التأخير دون تقديم طلب

<sup>1</sup> - إذا أسست إدارة الضرائب في حق مكلف بالضريبة ضريبة قدرها 100.000 دج سنة 2014 تمثل ضريبة الرسم على النشاط المهني المستحقة عن سنة 2012، فسوف تقوم المفتشية عند إعدادها للجدول الضريبي بإضافة نسبة 25% من مبلغ الضريبة الأصلي تمثل عقوبة الوعاء ثم تقوم بإرسال الجدول الضريبي إلى قابض الضرائب حيث يقوم هذا الأخير بمنح المكلف بالضريبة أجل شهر لتسديد ما عليه من ديون مقيدة في ذلك الجدول والبالغة 125.000 دج وبعد مرور الأجل القانوني يقوم بزيادة تصاعديّة حتى يصل إلى نسبة 25% من مبلغ الجدول. فيكون لدينا في نهاية الأمر المبالغ المفصلة كما يلي والتي تمثل مجموعها مبلغ الدين الضريبي في ذمة المكلف بالضريبة.

• أصل الدين الضريبي = 100.000 دج

• عقوبة الوعاء = 25.000 دج = 25% × 100.000 دج

• عقوبة التحصيل = 31.250 دج = 25% × 125.000 دج

المجموع الواجب التحصيل = 156.250 دج.

\* وقبل استحداث المادة 51 من قانون المالية 2015 كان قابض الضرائب إذا سدد المكلف بالضريبة أصل الدين كاملا دفعة واحدة أي مبلغ 100.000 دج يقوم قابض الضرائب بتوزيع هذا المبلغ كما يلي:

• المبلغ المسدد من أصل الدين الأصلي = 64.000 دج =  $100.000 \times \frac{156.250}{100.000}$

• المبلغ المسدد من عقوبة الوعاء = 16.000 دج =  $100.000 \times \frac{25.000}{156.250}$

• المبلغ المسدد من عقوبة التحصيل = 20.000 دج =  $100.000 \times \frac{31.250}{156.250}$

المجموع المستحق من الدين الجبائي 100.000 دج

\* لكن بعد استحداث المادة 51 من ق المالية 2015 إذا قام المكلف بتسديد أصل الدين كاملا دفعة واحدة وقدم ما يثبت تقديمه لطلب الإعفاء من عقوبات التأخير فإن قابض الضرائب عليه أن يخصم المبلغ المدفوع من أصل الدين ويسجل في دفاتره مبلغ 100.000 دج في بند تسديد الدين الأصلي، أما عقوبات التأخير (الوعاء أو التحصيل) فإنها تؤجل حتى تبث لجنة الطعون في طلب المكلف بالضريبة.

إعفاء إلى لجنة دراسة تخفيض عقوبات التأخير، ودون اشتراط قابض الضرائب أية وثيقة من أجل إلغاء كلي لعقوبات التأخير<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: تدبير التخفيض المشروط

تدعمت طرق الطعن الولائي في المادة الجبائية بما يسمي التخفيض المشروط، الذي تسمح أحكامه للمكلف بتخفيض دينه الجبائي في إطار عقد مصالحة<sup>2</sup>. يكون التخفيض المشروط محفز للمكلف بالضريبة، الذي يقوم بالالتزام بجميع الشروط المنصوص عليها في العقد، ويتحصل في المقابل على تخفيض للعقوبات التي أثقلت كاهله. فلم تتخلى الإدارة الجبائية عن مورد الخزينة العمومية بأن تخفض أو تعفي المكلف من تسديد الحقوق الأصلية، بل فقط أوجد لها المشرع طريقة لتسديد الدين مع التضحية بالعقوبة المرتبطة به.

يتعين لدراسة هذا التدبير إعطاء مفهوم له في فرع أول، ومعرفة إجراءات اتخاذه ولاسيما أنه إتفاق مشروط في فرع ثان.

### الفرع الأول : مفهوم التخفيض المشروط

لقد استحدثت المشرع المادتين 93 مكرر والمادة 173 بموجب المادتين 18 و19 على التوالي من قانون المالية لسنة 2013<sup>3</sup> في قانون الإجراءات الجبائية، يتبنى فيهما وجود صلح أو

<sup>1</sup> - إذا افترضنا أن الجدول الضريبي في المثال السابق قد تم إدراجه في التحصيل في ماي 2011 فإن أجل أربع سنوات بحسب ابتداء من 01 جانفي 2012 إلى تاريخ تقدم المكلف بالضريبة من قابض الضرائب لتسوية وضعيته، فإذا افترضنا أن المكلف بالضريبة تقدم الآن أي في مارس 2016 من قابض الضرائب لتسديد أصل الدين دفعة واحدة تحسب الآجال كما يلي: 2012، 2013، 2014، 2015، وبالتالي فإن الجداول الصادرة سنة 2011 يمكن للمكلفين بالضريبة الاستفادة من إعفاء كلي من عقوبات التأخير شريطة تسديدهم أصل الدين كاملا دفعة واحدة، يلاحظ أن المادة لم تترك لقابض الضرائب أي سلطة تقديرية.

<sup>2</sup> - تعليمة المديرية العامة للضرائب رقم 217، التدبير المتعلق بالتخفيض المشروط للعقوبات والغرامات الجبائية، الصادرة بتاريخ 02 أبريل 2013، ص2.

<sup>3</sup> - المادة 93 مكرر من ق إ ج المستحدثة بموجب قانون رقم 12-12 المؤرخ في 26 ديسمبر 2012 المتعلق المالية لسنة 2013: "يمكن للإدارة، بصيغة تعاقدية، قبول طلب المكلف بالضريبة الرامي إلى تخفيف الغرامات الجبائية أو الزيادات الضريبية".

مصالحة بين المكلف والإدارة الجبائية قصد تخفيف الغرامات أو الزيادات الجبائية. وقد استعمل المشرع عبارة "يمكن" أي أنه على سبيل الخيار للإدارة أن تقبل القيام بهذا التدبير كلما توافرت الشروط المتعلقة بطلبه من جهة، ومتى قبل المكلف بشروطه من جهة أخرى.

يلاحظ أنه تم إدراجها في القسم الأول من الباب الثاني من قانون الإجراءات الجبائية؛ مما يعني أنها حالة من حالات طلب الطعن الولائي، إلا أنه يمتاز بخصائص خاصة. ويخضع حتى المكلفون المنصوص عليهم في المادة 160 من قانون الإجراءات الجبائية التابعين لمديرية المؤسسات الكبرى للإستفادة من التخفيض المشروط، وتحويل سلطة البث في طلبات هذه الأخيرة إلى مدير كبريات المؤسسات بعد عرضها على لجنة الطعن المنشأة لهذا الغرض<sup>1</sup>.

وصدر النص التنظيمي الذي يشرح التخفيض المشروط عن المديرية العامة للضرائب موجهة لمدراء الضرائب على المستوى الولائي ومدير كبريات المؤسسات تحت رقم 217 الصادرة بتاريخ 02 أبريل 2013 بالجزائر، يبين فيها طرق تطبيق أحكام التخفيض المشروط المنصوص عليه في قانون المالية لسنة 2013. ويحدد أيضا أساس التخفيض المشروط ونطاق تطبيقه مع بيان كل الإجراءات المتعلقة به.

تطبق أحكام التخفيض المشروط لعقوبات الوعاء والغرامات الجبائية ابتداء من 01 جانفي 2013، فتقبل كل الطلبات المقدمة من هذا التاريخ بالنسبة للعقوبات والغرامات الجبائية المرتبطة بالضرائب المفروضة ابتداء من هذا التاريخ، وكذا العقوبات والغرامات الجبائية المرتبطة بالضرائب المفروضة قبل هذا التاريخ. ولكن على شرط عدم انقضاء أجل الطعن المسبق المتعلق بها، أو أنه لم يفصل فيها بعد في هذا الأجل<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - الفقرة 4 من المادة 173 مكرر من ق إ ج ج.

<sup>2</sup> - التعلية رقم 217، المرجع السابق، ص 11.

## أولاً: التعريف بالتخفيض المشروط

عرفته تعليمة المديرية العامة للضرائب رقم 217 بأنه<sup>1</sup> : " عقد بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة يهدف أو يسمح إما بإنهاء المتابعة الناشئة عن تقديم طعن نزاعي مسبق أو الوقاية من متابعة تخضع للفرض أو وضع في التحصيل مقابل تنازلات متبادلة". وعرفته رسالة المديرية العامة للضرائب<sup>2</sup> بأنه : " صلح جبائي بين الإدارة الجبائية و المكلف بالضريبة من خلاله يقوم الطرفين بإنهاء المنازعة الناشئة أو تفادي أخرى محتملة، فهو عقد يجب أن يكون مكتوب".

وتتمثل هذه التضحيات المتبادلة من جانب الإدارة في تخفيض عقوبات الوعاء والغرامات الجبائية المطبقة، ويلتزم المكلف بالضريبة من جانبه بدفع المبالغ المستحقة في الأجل المحدد في العقد، والتخلي عن أي إجراء نزاعي متعلق بالحقوق والعقوبات المنصوص عليها في العقد. وهو كما وصفته المديرية العامة للضرائب في رسالة تحت رقم 74 لسنة 2014 بأداة لتخفيف القضايا النزاعية. وإن كان طريق الطعن النزاعي يبقى مفتوحا في حالة عدم نجاح هذا العقد.

## ثانياً: الفرق بين التخفيض المشروط والطرق الأخرى المشابهة

يتبين مما سبق أن مفهوم التخفيض المشروط يتداخل مع مفاهيم طرق أخرى موجودة في النظام الضريبي، وهنا لا بد من التمييز بينه من جهة وبين المصالحة الضريبية، التخفيض والإعفاء من جهة أخرى.

<sup>1</sup> - Instruction n° 217 DGI : « La remise conditionnelle peut être définie comme étant un contrat par lequel l'administration fiscale et le contribuable mettent fin soit à une contestation née par l'introduction d'un recours contentieux préalable, ou préviennent une contestation à naître issue d'impositions enrôlées et mises en recouvrement, moyennant des concessions réciproques ».

<sup>2</sup> - La lettre de DGI, Bulletin d'information de la Direction Générale des Impôts, n° 74/2014, p1: « LA REMISE CONDITIONNELLE : Un instrument d'atténuation des litiges contentieux ».



يعد الصلح أو المصالحة اتفاق متبادل جاء نتيجة تفاوض وتنازل بين طرفين غير مشروط<sup>1</sup>. فإن كان المشرع الجزائري قد أغفل الصلح في المادة الجبائية فإنه حاول أن يستدرك ذلك باستحداثه للتخفيض المشروط.

يعد من ناحية المبدأ طريقة من طرق الطعن الولائي ويشبه الصلح إلى حد كبير، إلا أنه يختلف عنه من عدة نواحي ك نطاق تطبيق العقوبات وإجراءات إتخاذ هذا التدبير. على عكس المشرع الفرنسي الذي اعتبر الصلح كطريقة من طرق الطعن الولائي بالنسبة للعقوبات والزيادات التي ليس لها الصفة النهائية؛ بمعنى تلك التي لا تكون أجالها قد إنقضت ولا الحصول على حكم قضائي حائز لقوة الشيء المقضي فيه<sup>2</sup>. فإن كان الصلح ينتهي بعقد بين الطرفين غير مشروط، فإن التخفيض المشروط وإن كان عقداً، إلا أن تبليغ مضمونه يكون بقرار، تصدره مديرية الضرائب المختصة إقليمياً بعد إلتزام المكلف بالضريبة بالشروط المتفق عليها في العقد.

كما أنه يتعلق التخفيض والإعفاء بالحقوق الأصلية وكذا العقوبات المرتبطة بها، لكن التخفيض المشروط لا يخص إلا عقوبات الوعاء والغرامات الجبائية مبدئياً. يتشابه طلب التخفيض المشروط مع التخفيض المنصوص عليه في المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية إلا أنه ليس إعفاء بل تخفيض ولا يمس الحقوق الأصلية (الدين الأصلي)، حسب التنظيم الصادر عن المديرية العامة للضرائب رقم 217، إذ أن المادتان 93 مكرر و173-4 من قانون الإجراءات الجبائية لم تحدد نسب التخفيض، واكتفت بالنص على المبدأ ألا وهو إمكانية المكلف بالضريبة الإستفادة من تخفيض العقوبات الجبائية والزيادات الضريبية، إذا طلب ذلك عن طريق التخفيض المشروط. لذلك يمكن القول أنه تخفيض؛ بمعنى إنقاص من قيمة الحق المدين به للخرينة.

<sup>1</sup> -Banque National d'Algérie, op.cit., pp 480-481.

<sup>2</sup> - Les Dictionnaires Pratiques RF, Groupe Revue Fiduciaire, Fiscal 2012, op.cit., n° 59870, p1595.

لكن بالرجوع للنص التنظيمي فقد يبين نسب التخفيض المشروط، وقسمها وفقا للحالة. ففي الحالة الأولى، تحدد نسبة التخفيض بين 90% و 95% عندما يكون طلب المكلف قد تعهد فيه بالتسديد الفوري للحقوق الرئيسية والعقوبات الملتزم بها. وأما الحالة الثانية، فتحدد بحسب الأجل؛ إذا طلب المكلف بالضريبة التخفيض المشروط وتعهد بتسديد الحقوق الرئيسية والعقوبات الملتزم بها في الجدول الزمني (انطلاقا من نتيجة عقد التخفيض المشروط)، وهنا يتم العمل وفق سلم بحيث يستفيد من 80% إذا كانت مدة التسديد 4 أشهر ونسبة 70%، إذا كانت مدة الدفع 8 أشهر وفي الأخير إذا كانت مدة التسديد 12 شهر تخفض النسبة لـ 60%.

في حالة إستفادة المكلف من جدول الدفع لدينه الجبائي في تاريخ تقديم طلبه للتخفيض المشروط، فإنه يتم الإتفاق إذا ما خضع لهذا التخفيض يقبل طلبه، و يأخذ في عين الإعتبار المبالغ التي دفعها من أجل مراجعة الجدول الزمني الممنوح سابقا والمحدد لنسب التخفيض الممنوح. فالمكلف بالضريبة الذي طلب تخفيض مشروط يستفيد من تأجيل الدفع القانوني<sup>1</sup> فإنه يقبل الأخذ في الإعتبار نسبة 20% التي تم تسديدها<sup>2</sup>.

يعد الإعفاء والتخفيض تصرف بالإرادة المنفردة للإدارة الجبائية، فهي الجهة المخولة في إصداره من دون أيّ إلتزام من طرف المكلف بالضريبة، على عكس التخفيض المشروط الذي يعد اتفاق تعاقدية بين الإدارة والمكلف بالضريبة، وإن كان ذو طبيعة مختلفة عن العقود في الشريعة العامة.

تكون الضرائب والعقوبات التي تكون محل الإعفاء أو التخفيض مؤسسة ونهائية والتي لا تخضع للطعن النزاعي، غير أن التخفيض المشروط يتعلق بتلك الضرائب والعقوبات التي تكون قابلة للمتابعة أو كانت موضوعا لها. كما لا يتعلق الطعن الولائي إلا بوضعية المكلف بالضريبة

<sup>1</sup> - سيتم التفصيل في التأجيل القانوني للدفع في إطار المبحث الثاني من هذا الفصل، ص 399.

<sup>2</sup> - التعليمة رقم 217، المرجع السابق، ص 6.

المالية والإجتماعية كميّار للإستفادة من التخفيض أو الإعفاء، غير أن التخفيض المشروط لا يرتبط بوضعية المكلف على الإطلاق. يمكن الطعن في قرارات الخاصة بالإعفاء أو التخفيض عن طريق الطعن الإداري، إلا أن المشرع لم يحدد ما إذا تم طعن في قرارات المدير الجهوي أمام أي جهة، وترك الباب مفتوحاً لرفع القضية أمام القضاء الإداري المختص، على عكس التخفيض المشروط اعتبره قاطعاً لأي طعن نزاعي.

نص المشرع الجزائري على وجوب تقديم طلب كتابي للسلطة المختصة وهو المدير الولائي أو الجهوي حسب مبلغ العقوبة يلتمس فيه التخفيض في كلا الطريقتين. إلا أن القرار الصادر عن تدبيرين مختلف. ولأن في التخفيض المشروط الإدارة هي من تضع الشروط وما على المكلف إلا قبولها جملة واحدة أو رفضها، وبناء على قراره يمكن أن يصبح قرار التخفيض المشروط نهائي<sup>1</sup>. وتمنح الإدارة بالمقابل قرار بالتخفيض أو الإعفاء حسب درجة اقتناعها بالحالة المالية والإجتماعية والإقتصادية للمكلف بالضريبة.

### الفرع الثاني: الطبيعة القانونية للتخفيض المشروط

منح المشرع صراحة للتخفيض المشروط الصبغة التعاقدية، وهو اتفاق بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، يتعلق بتخفيض في العقوبات الجبائية وهي الغرامات الجبائية أو الزيادات الضريبية، مما يفهم من روح النص أن الحقوق الأصلية غير معنية بهذا التخفيف ولا غرامات التحصيل المتعلقة بالتأخير<sup>2</sup>.

فالتخفيض المشروط لا يمس الحقوق الأصلية بل يخص فقط تخفيض الغرامات والزيادات الجبائية المرتبطة بالضرائب أو الرسوم. كما أنه ذو طابع خاص فهو عبارة عن اقتراح المكلف

<sup>1</sup> - الفقرة 4 من المادة 173 مكرر من ق إ ج.

<sup>2</sup> - المادتان 93 مكرر و173-4 من ق إ ج.

بالضريبة بالتخفيض، ودراسة الملف من الإدارة واقتراح جديد من طرف الإدارة، وما على المكلف إلا قبول أو رفض نتيجته، وبناءا عليه يصدر القرار النهائي الإستفادة من التخفيض المشروط.

بالرغم من اعتبار التخفيض المشروط عقد أو إتفاق تعاقدية فهو من نوع خاص، لأنه لا يعني تفاوض وحصول على نتيجة من ذلك، بل أن يطلب المكلف وتقبل الإدارة طلبه بالمقابل، وتجدر الإشارة أن المشرع في الفقرة الثانية من المادة 93 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية قد اعتبر كتدبير للإستفادة من تخفيض للغرامات والزيادات الجبائية.

### الفرع الثالث: نطاق تطبيق التخفيض المشروط

يتعلق التخفيض المشروط بعقوبات الوعاء والغرامات الجبائية في كل المادة الجبائية، فهو يتعلق بالجزاء الجبائية المطبقة على الضرائب المباشرة، الضرائب غير المباشرة، الرسوم على رقم الأعمال، حقوق التسجيل، حقوق الطابع، والحقوق والرسوم غير المقننة المتعلقة بقواعد الوعاء والتحصيل والمنازعات المنصوص عليها في قوانين الضرائب وقانون الإجراءات الجبائية.

ومن المعلوم أن عقوبات الوعاء والغرامات الجبائية التي لا تخضع للتخفيض المشروط، يمكن أن تكون محل الطعن الولائي باستثناء تلك المرتبطة بالأعمال التدليسية. لذلك المكلف بالضريبة الذي تفوت عليه فرصة الحصول على تخفيض مشروط، لا يحرم من القيام بطلب الإعفاء أو التخفيض في إطار الطعن الولائي. يستثني صراحة المكلف الذي ارتكب مخالفة تتعلق باستعماله الأعمال التدليسية وتم توقيع عليه عقوبات جزائية جراء ذلك، فهو من سيفقد بدوره فرص الحصول على التخفيض أو الإعفاء.

## أولاً: العقوبات والغرامات الجبائية محل التخفيض المشروط

يلاحظ بالرجوع لنص المادة 93 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية عدم تحديد المقصود بالعقوبات الجبائية محل التخفيض المشروط، لكن في النص التنظيمي الصادر عن المديرية العامة للضرائب، تم تفصيل العقوبات والغرامات الجبائية التي تكون موضوع التخفيض وحتى تلك المستثناة من استفادة منه.

وعليه، يتبين أن عقوبات الوعاء والغرامات الجبائية تفتح الحق في الاستفادة من أحكام التخفيض المشروط، التي لها صلة بالحقوق الصادرة عن التحصيل اللاحق لعملية الرقابة الجبائية كرقابة الوثائق والتحقيق المحاسبي والتحقيق المعمق في وضعية المكلف المتنازع فيها أو يمكن أن تكون محل نزاع؛ وبمعنى آخر فقط الغرامات الجبائية المفروضة في حالة عدم كفاية التصريح تقبل تطبيق أحكام التخفيض المشروط عليها<sup>1</sup>.

## ثانياً: العقوبات المستثناة من أحكام التخفيض المشروط

تستثنى العقوبات التالية من أحكام التخفيض المشروط، وبالتالي لا يمكن أن تكون محل طلب من المكلف للحصول على عقد بينه وبين الإدارة مقتضاه التخفيض من قيمتها إذا ما قام بالوفاء بالحقوق الرئيسية:

-عقوبات الوعاء وغرامات جبائية متعلقة بتأخر أو عدم التصريح الفصلي أو السنوي؛

-عقوبات الدفع المتأخر للحقوق؛

-عقوبات الوعاء المطبقة في حالة الأعمال التدليسية المقررة المتابع بموجب إجراء منفصل في هذا المجال؛

-عقوبات الوعاء وغرامات جبائية التي انقضى أجل الطعن النزاعي (الطعن المسبق) فيها؛

<sup>1</sup> - تعليمة المديرية العامة للضرائب رقم 217، المرجع السابق، ص 5.

-عقوبات الوعاء وغرامات الجبائية التي لها علاقة بالحقوق التي صرح المكلف بقبولها (من دون أي تحفظ في الشكل أو في الموضوع) في إجابته عن تبليغ اقتراحات التقويم؛

-عقوبات الوعاء والغرامات الجبائية المرتبطة بالضرائب التي تكون محل متابعة من قبل لجان الطعن أو المحكمة الإدارية.

### الفرع الرابع: إجراءات منح التخفيض المشروط

لقد تطرق النص التنظيمي رقم 217 الصادر عن المديرية العامة للضرائب لطرق منح التخفيض المشروط، بحيث نص على الطلب الذي يقدمه المكلف بالضريبة، وطريقة فحص الملف، طريقة الرد وتبليغ وصدور القرار.

#### أولاً: الطلب الشكلي للمكلف بالضريبة

لقد نصت المادة 93-3 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه من أجل الاستفادة من التخفيض المشروط على المكلف بالضريبة تقديم طلب كتابي على ورق عادي موقع من قبل المكلف بالضريبة، ويرفق بوثائق تثبت بيان عقوبات الوعاء موضوع الطلب مع النسخة الأصلية من جدول الفرض وتبليغ التحصيل، ووضعيته إذا ما كان في نزاع مرتبط بالتحصيل كالشكوى أو الإخضاع للضريبة.

وعليه أن يذكر في الطلب التماسه بتطبيق المادة 93 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية مع ذكر العقوبات محل التخفيض الملتمس. يقدم الطلب إلزامياً من طرف المكلف شخصياً، لأن الوكالة المذكورة في المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية لا تتعلق إلا بطرق الطعن النزاعي، وعليه هذا الشرط يؤدي لاعتبار الوكيل كأنه هو المعني بالطلب المكتوب.

وتخضع طلبات التخفيض المشروط بالرغم من طبيعتها إلى تفادي تنمة إجراء نزاعي أو القيام به، لذلك لا بد أن تقدم قبل انقضاء آجال المنصوص عليها في المادة 72 من قانون

الإجراءات الجبائية، وهي على العموم قبل 31 ديسمبر من السنة التي تلي القيام بذلك بالإجراء، أو طيلة مدة الطعن المسبق من تاريخ القيام الطعن المسبق وقبل اتخاذ القرار النزاعي. وتجدر الإشارة أن مواعيد الطلب تتعلق بالمواعيد المرتبطة بمنازعات الوعاء وليس تلك المرتبطة بمنازعات التحصيل<sup>1</sup>.

ولم يحدد النص العام الجهة المختصة في استقبال الملف غير أن ذكر الجهة المختصة في الفصل وبالرجوع للنص التنظيمي نجده نص حسب الحالة توجه لمديرية الضرائب أو مركز فرض الضريبة (مديرية الضرائب، مديرية كبيرات المؤسسات، المركز الجوي للضرائب، ومركز الضرائب)، وتمنح هذه المصالح ابتداء من استلام الطلب وصل الإشعار بالإستلام للمكلف، لإثبات تاريخ تقديم الطلب.

### ثانياً: فحص طلب التخفيض المشروط

يبدأ فحص طلب التخفيض المشروط من قبل الجهة المخولة بذلك ابتداء من تاريخ استلام الطلب وتسجيله. فعند استلام الطلب يرفق بطابع خاص في يوم الوصول، يسجل في سجل خاص بالتسجيلات على مستوى لجان الطعن على مستوى مديرية الضرائب ومديرية كبرى المؤسسات أو على مستوى مصالح لجان الطعن بالمركز الجوي للضرائب أو مركز الضرائب. مع وجوب إعادة ذكر العناوين التالية: رقم الطلب وتاريخ تقديمه واسم ولقب، عنوان الاجتماعي للمكلف، رقم التعريف الجبائي، النشاط الممارس، سنة الفرض، مراجع الجدول أو جداول الدفع، مبلغ وطبيعة زيادات الوعاء موضوع تقديم الطلب، مبلغ الإعفاء المقترح لعقوبات الوعاء، وفي الأخير السلطة المختصة في البث (مديرية الضرائب، مديرية كبرى المؤسسات).

<sup>1</sup> - التعليم 217، المرجع السابق، ص 7.

ويجب على المصلحة أو مكتب لجان الطعن النظر في الطلب، وذلك بفحص الإختصاص، إذا تبين أن الطلب موجه لجهة غير مختصة، تقوم هذه الأخيرة بتحويله للجهة المختصة وإعلام المكلف به، مثلا إذا ما كان موجه للمدير الولائي وهو في الأصل موجه للمدير الجهوي للضرائب. وفحص تكملة الملف: يجب أن تراقب المصالح، الطلب المقدم من طرف المكلف بالضريبة مرفقا بالوثائق المحددة للعقوبات والغرامات الجبائية محل هذا الطلب. وإلا كيف يتم دراسة الطلب من دون وثائق ثبوتية.

كما يتم التأكد من مدى تطبيق المكلف بالضريبة لشروط التخفيض المشروط، وذلك بالتحقق من أن المكلف ملتزم بالدفع لحقوقه الرئيسية والتنازل عن كل إجراء نزاعي. من أجل مراقبة العناصر المدونة من قبل الملتمس في طلب التخفيض المشروط، يتم تحويلها لمكتب الشكاوى (المديرية العامة للضرائب أو مديرية كبرى المؤسسات) أو مصلحة الشكاوى (المركز الجوارى للضرائب أو مركز الضرائب) لورقة التسجيل<sup>1</sup>، و يقوم هذا المكتب أو المصلحة بتحديد ما إذا كان المكلف قد قدم شكوى نزاعية بخصوص جدول أو جداول الضريبة محل طلب التخفيض المشروط.

تبعاً لذلك، يجب الإشارة إلى مجال معالجة هذه الشكاوى والتعليق عليها يكون وفقاً للسجل الخاص بالشكاوى مع ذكر طلب التخفيض المشروط وتحديد تاريخ تقديم الطلب. ومن ثم يدرج على الأخص فيها الضرائب الأصلية التي يلتمس تخفيض عقوبات وعائها أو الغرامات وكذا مجال معالجة آخر طعن مسبق مقدم .

لينتظر المكلف الرد على طلبه، وهنا يوجد حالتين، الحالة الأولى: أن يرد المكلف على مقترح الإدارة في الأجل المحدد، في حالة الرد السلبي، عندما لا يتمسك المكلف باقتراحات الإدارة،

<sup>1</sup> - قد حددت التعلية 217 مجموعة من النماذج التي تتم بموجبها إجراءات تقديم الطلب وكيفية الحصول على التخفيض المشروط، وورقة التسجيل تعد وفقاً لنموذج رقم 2.



فإنها تعد كأنها لم تكن، وكنتيجة لذلك تبقى سارية شكاوى الطعن المسبق. ففي حالة الرد الموافق، عندما يقبل المكلف اقتراح المبلغ يجب عليه الإجابة على نموذج ويحول للإدارة الجبائية. وعند خضوع الرد للفحص يستدعى لتوقيع إلتزام على الإستفادة من التخفيض المشروط. والحالة الثانية، أن لا يرد المكلف في الأجل المحدد، إذا لم يرد المكلف في ظرف 30 يوم من تاريخ تبليغ الإقتراح بالتخفيض المشروط، فإنه يعتبر قرار بالرفض ويتم تبليغه للمعني.

وعليه، يُستدعى المكلف بالضريبة إلى مديرية الضرائب بالولاية المختصة إقليميا بعد التوقيع على العقد المتعلق بالتخفيض المشروط، وتسلم له وثيقة وفق نموذج معد مسبقا. يجب أن يذكر في العقد على الأقل قيمة العقوبات المخفضة المتفق عليها. ويتوقف جدول الدفع عندما يدفع دينه وفق السلم. يحرر العقد في نسختين أصليتين واحدة للمكلف والثانية لمصلحة لجان الطعن، وترسل نسخ لمصلحة الشكاوى ولقابض الذي وضع جدول الدفع من أجل إنهاء المتابعات.

مع العلم أن التخفيض المشروط عقد فإنه قد يكون محل بطلان كجزاء الإخلال بأحد الإلتزامات كعدم كتابة الشروط السابقة، كما لا تخفيض مشروط إذا لم يقيم المكلف بإجراء الدفع الحقوق المستحقة وفقا لما اتفق عليه في العقد. وإذا تحقق قابض الضرائب بأن المكلف لم يحترم إلتزامه بالدفع وفق الطرق المحددة في العقد فإنه يجب عليه فورا إعلام مدير الضرائب. تبلغ في هذه الحالة السلطة المختصة بطلان العقد برسالة للمكلف بالضريبة. وما ينجر عن البطلان أن المبالغ المتبقية تستحق فورا. ولا يعتبر العقد نهائيا إلا إذا نفذت الإلتزامات المتفق عليها، وللمكلف حق الطعن النزاعي إذا ما كانت مواعيده مفتوحة.

في الأخير، لا يأخذ التخفيض المشروط الصبغة النهائية، إلا بعد أن يدفع المكلف كل المبالغ المستحقة على عاتقه<sup>1</sup>. وإذا ما قام بدفع الحقوق الأصلية ومقترح العقوبات غير المقبولة في

<sup>1</sup> - المادة 93 مكرر الفقرة الثالثة منها من ق إ ج تنص على: "عندما يصبح التخفيض المشروط نهائيا بعد استثناء الإلتزامات المدونة به وموافقة السلطة المختصة".

التخفيض المشروط يجب عليه التقدم لمديرية الضرائب بالولاية المختصة إقليمياً بوصول أو أوصلة الدفع يثبت تسديده لدينه الجبائي.

تمتلك مصلحة لجان الطعن أصل عقد التخفيض المشروط وتبريرات الدفع المدفوعة من قبل المكلف، لذلك تقوم بتأسيس قرار التخفيض المشروط لعقوبات الوعاء والغرامات الجبائية المنصوص عليها في العقد مع المكلف بالضريبة<sup>1</sup>. يبلغ المكلف بالقرار عن طريق رسالة موصى عليه مع الإشعار بالإستلام أو عن طريق التسليم باليد. ويقفل نهائياً ملف المنازعات المحتملة المقدمة أمام مصلحة الشكاوي<sup>2</sup>.

### المطلب الثالث: طلبات قابضي الضرائب

لقد منح المشرع بموجب المادة 94 والمادة 173 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بموجب قانون المالية 2009 و 2010 على التوالي لقابضي الضرائب رخصة قانونية<sup>3</sup>، يمكنهم بواسطتها تقديم شكوى إلى السلطة الإدارية، لتبث طبقاً للقوانين والتنظيمات في جعل الحصص غير قابلة للتحويل في حكم عدم القيمة أو الحصول على تأجيل الدفع أو إبراء من المسؤولية<sup>4</sup>. فيحوز أن يقدم قابضوا الضرائب وقابضي مديرية كبريات المؤسسات ابتداء من السنة الخامسة التي تلي إدراج الجدول في التحصيل اقرار انعدام قيمة الحصص غير قابلة للتحويل.

إن الإدراج في حكم انعدام القيمة لا أثر له سوى إبراء ذمة قابض الضرائب من المسؤولية، إلا أنه لا يبريء ذمة المكلفين بالضريبة الذين تجب معاودة اتخاذ الإجراءات القسرية ضدهم إذا

<sup>1</sup> - يتم إعدادها حسب النموذج رقم 7.

<sup>2</sup> - تعليمية المديرية العامة للضرائب رقم 217، المرجع السابق، ص 11.

<sup>3</sup> - العيد صالح، المرجع السابق، ص 121.

<sup>4</sup> - المادة 92 من ق إ ج : " كما أنها تبث طبقاً للقوانين والتنظيمات في الشكاوي قابضي الضرائب المختلفة الملتزم بها جعل حصص غير قابلة للتحويل في حكم عدم القيمة، أو الحصول على تأجيل الدفع أو إبراء من المسؤولية".

تيسر حالهم من جديد طالما، لم يتم التقادم. يلاحظ أن قابض الضرائب لا يلتمس تخفيض بمعنى إنقاص من الحصة الضريبية بل إلتماس إقرار بإعدامها وكأنها لم تكن.

### الفرع الأول: الشروط المتعلقة بطلبات قابض الضرائب

يجب على قابض الضرائب أن يحدد في طلبه أسباب وحجج عدم قابلية التحصيل. وحتى أن بإنقضاء السنة العاشرة التي تلي تاريخ إدراج الجدول في التحصيل، تعتبر الحصص التي لم يتم تحصيلها في حكم الملغاة بصفة آلية، ويصدر مدير الضرائب بالولاية حكم الإلغاء. إلا أن المشرع يضع شرط الاستفادة من الطلب الولائي لطلب المكلف بالضريبة التي يكون موضوعها طلبات الإبراء أو تخفيف المسؤولية، وهو أن تكون الحصص الضريبية التي تم إدراجها في كشوف الحصص غير القابلة للتحصيل ثم شطبت من هذه الكشوف.

وترجع سلطة البث في طلبات قابض الضرائب إلى المدير الجهوي للضرائب ومدير الضرائب وذلك حسب الكيفيات ودرجة الإختصاص المنصوص عليها في المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية، ويتم ذلك حسب المبلغ؛ فإذا تجاوز خمس (5) ملايين دينار جزائري فإنه ينعقد الإختصاص للمدير الجهوي للضرائب، وإذا كان المبلغ يقل أو يساوي خمس (5) ملايين دينار جزائري يعود الإختصاص للمدير الولائي للضرائب.

### الفرع الثاني: مسؤولية قابض الضرائب في حالة الإخلال بأحكام الطعن الولائي

لابد على قابضي الضرائب كأعوان الإدارة الجبائية الإلتزام بأخلاقيات المهنة، ولأنهم يتمتعون بالسلطة التقديرية في تقدير ملائمة استحقاق بعض المكلفين للإعفاءات أو التخفيضات الضريبية مما يجعل بعضهم يمنحها لغير مستحقيها ويمنعها عن مستحقيها<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> - محمد عماد عبد الوهاب السبباطي، المرجع السابق، ص 321.

لذلك نص المشرع على جنحة تحصيل ضرائب غير المستحقة أو الإعفاء منها، وهي من الجرائم التي يقوم بها أعوان الإدارة الجبائية عندما يقومون بتحصيل ضريبة غير مستحقة أو يُعفون منها بدون وجه حق أي دون أن يعفيهم القانون. وهو السبب الذي يدفع بقابض الضرائب لتقديم طلب قصد جعل الضرائب غير المحصلة في حكم عديم القيمة.

وتجدر الإشارة أن المشرع قد أعطى لحقوق الخزينة العمومية ضمانات التحصيل، فلا يمكن أن تترك عرضة لأهواء قابضي الضرائب المكلفين بالتحصيل، بل أحاطها بتحميل قابض الضرائب ليس المسؤولية المدنية أو التأديبية بل حتى الجزائية<sup>1</sup>.

لقد ألغى المشرع المادة 122 من قانون العقوبات بموجب المادة 31 من قانون 03-01 التي تحدد العقوبات المقررة لقابضي الضرائب في حالة منح أو إعطاء أمر بالاستفادة من الإعفاءات أو التخفيضات ودون ترخيص من القانون. ونظرا لخطورة هذه الجريمة على المساس بموارد الخزينة ومخالفة أحكام الدستور والمساواة بين المكلفين بالضريبة في الأداء، فإنه يعاقب قابض الضرائب في هذه الحالة بالحبس من خمس (5) إلى عشر (10) سنوات وغرامة مالية من 500.000 دج إلى 1.000.000 دج.

الملاحظ أن المشرع قد ضاعف الحد الأقصى للعقوبة المالية وعقوبة الحبس من سنتين (2) إلى خمس (5) سنوات، لذلك تحقق هذه العقوبات وظيفية ردعية تحول دون تلاعب المكلف بالضريبة بالحقوق المستحقة للخزينة العمومية، وتدعيم حماية وضمان موارد الحصيلة الضريبية.

<sup>1</sup> - المديرية العامة للضرائب، دليل أخلاقية المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب، 2015، ص 22.

نستنتج في الأخير أن الطعن الولائي هو فرصة للمكلف بالضريبة حتى لا يدفع الحقوق المدين بها للخزينة، غير أن هذه الوضعية نشأت من صفة مدين بالضريبة فهو لا ينازع في صحتها ولا قيمتها، بقدر ما يهدف للإستفادة من الإجراءات المرتبطة بالتحصيل. وإذا ما تبين أن المكلف موجود ضمن هذه الحالات مع توافر جميع الشروط، ينجر عن ذلك الإعفاء الكلي أو الجزئي.

### المبحث الثاني: عدم الدفع المرتبط بالأنظمة الجبائية الخاصة

لقد نص المشرع الجبائي على حالات لعدم دفع الحقوق الجبائية بالإستفادة من وضعيات غير تلك الخاضعة لأحكام الطعن الولائي، بل منح لها نظام خاص؛ وهي تلك التخفيضات المتعلقة بالأخطاء المادية وترتبط أخرى بالمقاصة وفي الأخير نظام التقادم.

ويرتبط الدفع في مرحلة التحصيل الجبائي بإجراء خاص يضمن من جهة الإدارة الحصول على الحقوق الدائنة بها في ذمة المكلف بالضريبة سواء حقوق أصلية أو عقوبات لاحقة بها، ومن جهة المكلف بالضريبة الإستفادة من أجل أو مهلة للدفع، تسمى هذه الوضعية بالتأجيل القانوني للدفع.

وعلى هذا الأساس، سنقسم هذا المبحث إلى مطلبين، نخصص الأول لنظام التخفيضات الخاصة ويتم التطرق للتأجيل القانوني للدفع في المطلب الثاني.

### المطلب الأول : التخفيضات الخاصة

تتعلق هذه التخفيضات الخاصة بالأخطاء الواردة في تأسيس أو تحصيل الضريبة يصطلح عليها في قانون الإجراءات الجبائية بالتخفيض التلقائي، وكذا التخفيض أو الإعفاء بموجب المقاصة وفي الأخير التقادم الضريبي كنظام سقوط الحق في المطالبة بالحقوق الجبائية، ليطم دراسة كل حالة في فرع مستقل.

## الفرع الأول: التخفيض التلقائي

يتعلق التخفيض التلقائي بمنح تخفيض لحصص أو جزء منها تتعلق بالدين الجبائي، ويعرف أيضا بأنه: " تخفيض صادر من جانب الإدارة من من دون وجود شكوى مسبقة من طرف المكلف"<sup>1</sup>. فهو ترجمة لمصطلح «Dégrèvement d'office» التخفيض الصادر بشكل رسمي. ويرجع سبب وجود هذا التخفيض للأخطاء الظاهرة المكتشفة من طرف المصالح والمرتكبة عند إعدادها، تكون في أي وقت وتلقائيا؛ أي من دون أن يطلب المكلف ذلك. فهي عكس الطعون الأخرى لا ترتبط بشكليات وأجال محددة، ونظرا لطبيعتها فهي في حكم التصحيح أو سحب لقراراتها المنعدمة.

يتولى المدير الولائي أو رئيس مركز الجوارى للضرائب حسب الحالة وكل حسب اختصاصه القيام بها. كما يمكن لكل من مفتش ضرائب وقابض الضرائب الحق في اقتراح تخفيض في الحصص الضريبية نتيجة أخطاء مادية، وتحويلها، وتقييد هذه الإقتراحات في كشوف يوجهها إلى مفتشية الضرائب من أجل التصرف في شأنها<sup>2</sup>.

ينص المشرع الجزائري في المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية المعدلة بموجب قانون المالية لسنة 2013 على أن الشكاوى يتم النظر والبت فيها من قبل المصلحة التي أعدت الضريبة فورا، والتي رفضت بسبب عيب في الشكل، مع مراعاة أحكام المادة 95-1 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص على الأخطاء المادية يتم البت فيها في أي وقت وتلقائيا.

<sup>1</sup> - <http://www.jurisconsulte.net/fr/lexique/id-159-degrevement-d-office> consulté le 04/10/2015 à 12:39 : « Dégrèvement prononcée sur l'initiative de l'administration sans réclamation préalable du contribuable ».

<sup>2</sup> - المادة 95 من ق إ ج: " يتولى المدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب ورئيس مركز الجوارى للضرائب حسب حالة، وكل حسب اختصاصه، وفي أي وقت وتلقائيا، منح تخفيض لحصص أو جزء منها والمتضمنة الضرائب والرسوم بالنسبة للأخطاء الظاهرة المكتشفة من طرف المصالح والمرتكبة عند إعدادها".

وهو نفس الإجراء الذي تبناه المشرع الفرنسي في المادتين R-211-2 و-R-211-1 من كتاب الإجراءات الجبائية بحيث اعترف لإدارة الضرائب ولإدارة الجمارك والضرائب غير المباشرة القيام بالتخفيض، وإرجاع الضرائب الغير المستحقة على المكلف بالضريبة حتى 31 ديسمبر من السنة الرابعة التي تلي تاريخ تقديم الشكوى أو الدعوى قبل صدور حكم من المحاكم الحائز لقوة الشيء المقضي فيه<sup>1</sup>.

تبعاً لذلك، للأعوان فرصة استدراك وتصحيح الأخطاء المرتكبة. فإن كان يحقق هذا الإجراء فائدة للإدارة بأن يثبت فيه بأقل شكلية وأسرع وقت، كحالة تبليغ التحصيل المشوب بعيب في الشكل فإنه يعد أيضاً ضماناً للمكلف<sup>2</sup>. غير أن المكلف في هذه الحالة ليس له الحق في دفع بالإدارة لإتخاذ هذا التخفيض بل يكون تلقائياً، وبالتالي في هذه الحالة ما هو إلا مجرد طريقة بسيطة للإدارة الجبائية فقط من أجل تقدير صحيح وملائم للضريبة<sup>3</sup>.

يلاحظ أن المشرع الجزائري في المادة 95 من قانون الإجراءات الجبائية لم ينص على إمكانية رد الضرائب المفروضة نتيجة خطأ، وهو عكس الإتجاه الذي تبناه المشرع الفرنسي عندما نص في المادة R-211-1 من كتاب الإجراءات الجبائية الفرنسي على أنه في حالة الأخطاء المرتكبة من طرف الإدارة الجبائية تمنح الإدارة إمكانية تخفيض أو إسترداد الضرائب الغير المستحقة.

ولكن استدرك المشرع الجزائري بموجب المادة 172 في فقرتها السابعة<sup>4</sup> بالنص على سلطة الإدارة عندما يتعلق الأمر بمديرية كبريات المؤسسات أن يمنح مديرها تخفيض أو إسترداد الضرائب

<sup>1</sup>- Jean Pierre CASIMIR, Contrôle fiscal (Droits, Garanties et Procédures), 7éd, Revue Fiduciaire, 2003, p417.

<sup>2</sup>- Ludovic AYRAULT, Le contrôle juridictionnel de la régularité de la procédure d'imposition, Collection finance publique, L'Harmattan, 2004, p 314.

<sup>3</sup>-Jean Pierre CASIMIR, op.cit., p 418 : « *Le dégrèvement d'office constitue une simple formalité pour l'administration qui en apprécie seules le bien-fondé ou l'opportunité* ».

<sup>4</sup> - المادة 172-7 من ق إ ج ج: "يجوز لمدير المؤسسات الكبرى وطبقاً لأحكام المادة 95 من قانون الإجراءات الجبائية، النطق تلقائياً بتخفيض أو استرداد الضرائب الناتجة عن أخطاء مادية أو تكرار في فرض الضرائب".

الناجمة عن أخطاء مادية أو تكرار في فرض الضريبة. لكن لا يتعلق الأمر برد الحقوق للمكلف بل فقط بمتابعة المكلف وردة للضرائب غير مستحق اعفاؤه منها. لذلك لا بد من أن تعدل المادة 95 من قانون الإجراءات الجبائية لتوسع سلطة ليس فقط التخفيض، بل لإسترداد وحتى رد الضرائب نتيجة أخطاء مادية من الإدارة، وحتى في حالة تكرار الضرائب.

من هذا المنطلق نجد أن التخفيض بطريقة تلقائية من طرف الإدارة الجبائية يهدف إلى تحقيق نتيجتين هامتين أولاهما تخفيض الحصص الضريبية أو أجزاء من الحصص تكون زائدة عن قدر المفروض، وثانيهما تحويل الحصص المتعلقة بالضرائب والرسوم التي نص عليها صراحة بموجب حكم تشريعي أو تنظيمي.

وفي سبيل ذلك نصت المشرع على طريقتين تتمثل الأولى في جواز منح مدير الضرائب بالولاية ورئيس مركز الضرائب كل في مجال اختصاصه، وفي أي وقت، تلقائيا تخفيضات لمبالغ الضرائب والرسوم أو أجزاء منها التي يشوبها عيب في الشكل يجعلها غير جديرة بالقبول نهائيا<sup>1</sup>. ومنحت نفس السلطة لمدير كبريات المؤسسات في حالة الأخطاء المادية أو تكرار في فرض الضرائب<sup>2</sup>.

وثانيهما تجيز لمفتشي وقابضي الضرائب أن يقترحوا تخفيضا في الحصص الضريبية المنصوص عليها وتحويلها وذلك بتقييد الإقتراحات الصادرة عن قابضي الضرائب في كشف يوجهونها إلى مفتشية الضرائب من أجل التصرف في شأنها. ويوجه مفتش الضرائب إقتراحات التخفيض أو التحويل إلى رئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء الرأي فيها، في الحالات المنصوص عليها في المادة

<sup>1</sup> - المادة 1-76 من ق إ ج ج.

<sup>2</sup> - المادة 7-172 ق إ ج ج.



1-76 من قانون الإجراءات الجبائية والمتعلقة بأنواع الضرائب والرسوم التي يتم النظر في شكاوها من قبل المفتش<sup>1</sup>.

يؤكد المشرع على شرط "الأجل" الذي لا يمكن أن يكون قد انقضى بالتقادم ما لم ينقطع<sup>2</sup>. ويثور في هذه المسألة إشكال يتعلق بمدى القيام بهذا الإجراء في أي وقت؛ بمعنى هل حتى بعد تقادم الضريبة والعقوبات المتعلقة بها؟ وفي هذه المسألة سكت المشرع الجزائري وحذا حذوه القضاء الجزائري، مما يتطلب الأمر الإستعانة بالقضاء الفرنسي المقارن، والذي قضى بوجود احترام الأجل، وذلك قبل تقادم الحقوق الضريبة<sup>3</sup>.

لم يبيّن المشرع ما إذا كان اكتشاف الأخطاء الظاهرة تتعلق بالتقدير التلقائي أو المباشر للضرائب، وما إذا كانت في أي مرحلة، مما يفهم أن النص جاء عاما، وبالتالي وسّع من الحالات التي يحصل فيها التخفيض التلقائي؛ بمعنى أن أي خطأ ظاهر شكلي كان أو موضوعي إذا ما اكتشفتها المصالح الجبائية والمرتكبة عند إعداد الضريبة تؤهل بموجبها المدير الولائي أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب للقيام بالتخفيض. غير أنه بالرجوع للمادة 76 نجده لم يلتزم بالخطأ الظاهر بل تحدث عن عيب في الشكل وفي المادة 172-7 من نفس القانون نص على الخطأ المادي، وهنا لا بد على المشرع التدخل وتوحيد الأحكام والمصطلحات بالنسبة لنفس الإجراء.

كما أجاز لمفتش وقابض الضرائب اقتراح تخفيض وتحويله للمسؤول المختص لمنح التخفيض، وفي الفقرة الثالثة من المادة 95 من نفس القانون نص على إجراء خاص بقابض الضرائب لتقييد في كشوف اقتراح تخفيض إلى مفتشية الضرائب من أجل التصرف في شأنها، ويظهر جليا أنه هناك تناقض بين الفقرة الأولى والثالثة حيث أن سلطة البث في منح القرار

<sup>1</sup> - العيد صالح، المرجع السابق، ص 123.

<sup>2</sup> - المادة 106 من ق إ ج.

<sup>3</sup> - Ludovic AYRAULT, op.cit., p 314.

التخفيض ترجع للمدير الولائي للضرائب ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوارى للضرائب ومفتشية الضرائب ومدير كبريات المؤسسات<sup>1</sup>.

وإن حالة التخفيض الجزئي أو الكلي ممكنة الوقوع، حيث أنه بإمكان مفتش الضرائب إكتشاف أخطاء وقعوا فيها، وبالتالي يقوم بتقديم التقارير إلى مدير الضرائب للولاية يعلمه فيها عن الخطأ المرتكب، الذي يجعل مدير الضرائب يسارع بإتخاذ قرار بالتخفيض الكلي، وهذا كثيرا ما يوجد في الواقع العملي.

كما أنه يحق لمدير الضرائب قبول الشكاية في جزء منها أو رفضها في جزء آخر، وهذا القرار يثير مشكلة من نوع خاص تتطلب الشرح، حيث أن المكلف الذي قبلت شكايته في شق ورفضت في شق آخر له الحق في رفع الأمر إلى المحكمة المختصة، وحالة التخفيض الكلي معناها قبول شكاية المكلف كليا وإعفاؤه من دفع الضرائب المباشرة المفروضة عليه، أما التخفيض الجزئي فمعناه إنقاص جزء من الضريبة المفروضة على المكلف.

وعندما يتخذ مدير الضرائب للولاية قرار بالتخفيض الجزئي أو الكلي، فإنه يأمر بالتخفيض ويحرر قرارا يوجه لقاibus الضرائب المختلفة المختص، حتى يتمكن هذا الأخير من عدم التحصيل أو إعادة مبلغ التخفيضات إذا كان المبلغ قد حصل فعلا من المكلف<sup>2</sup>. كما أنه يحق لمدير الضرائب أن يعرض النزاع على المحكمة الإدارية لتصدر حكمها في النزاع<sup>3</sup>.

كما يحق لمدير الضرائب أن يعدل قرار ربط الضريبة قبل مضي مدة التقادم، وفي هذا المجال يرى أحمد ثابت عويضة أن مصلحة الضرائب تملك سلطة سحب القرار الذي شابه خطأ في

<sup>1</sup> - المادة 95 الفقرة الأولى والثالثة وكذا المادة 172 الفقرة 7 من ق إ ج ج.

<sup>2</sup> - حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم، عنابة، 2008، ص 26.

<sup>3</sup> - المادة 82 من ق إ ج ج.

التطبيق القانوني ولو بعد فوات ميعاد الطعن؛ أي أنها تمارس رخصة سائغة لها، وليس من سبيل إرغامها إذا لم تنشأ ممارستها بعد أن ينتهي ميعاد الطعن في القرار.<sup>1</sup>

وقد نص الشرع الفرنسي لتخفيض تلقائي مؤقت لم يذكره نظيره الجزائري وتتمثل أنه في مدة 30 سنة يمكن أن تمنح الإدارة الجبائية تخفيضا تلقائيا المنصوص عليها في المادة III-1414 والمواد من A 1414 إلى 1601 من قانون العام للضرائب الخاصة برسم السكن ورسم على مصاريف غرف المهن و الحرف.<sup>2</sup>

وتجدر الإشارة إلى وجود تخفيض آخر يتعلق بميدان حساس هو المجال العقاري حيث يمكن للمكلفين بالضريبة الإستفادة من تخفيض كلي أو جزئي للرسم العقاري في حالة إتلاف عقار أو جزء من عقار غير مبني على إثر وقوع حادثة غير عادية ابتداء من اليوم للشهر الذي يلي حدوث الإتلاف.<sup>3</sup> ويتوقف هذا التخفيض على تقديم شكوى للإدارة الجبائية في أجل أقصاه 31 ديسمبر من السنة الموالية لسنة حدوث الإتلاف.<sup>4</sup>

وقد نصت المادة 102 من قانون الإجراءات الجبائية على حالات أخرى يمكن فيها للمكلفين بالضريبة الإستفادة من التخفيض في الرسم العقاري وهذه الحالات هي:

- حالة تغيير تخصيص العقار بقرار من السلطة الإدارية لأسباب مرتبطة بأمن الأشخاص وتطبيق قواعد التعمير.
- في حالة فقدان الإستعمال الكلي أو الجزئي للعقار نتيجة حادثة غير عادية.
- في حالة هدم كل أو جزء من العقار المبني ولو طوعيا وهذا إعتبارا من تاريخ الهدم.
- وفي هذه الحالات تقدم شكوى للإدارة الجبائية في أجل أقصاه 31 ديسمبر من السنة التي تلي وقوع الحادثة التي تبرر تقديم الشكوى.

<sup>1</sup> - حسين فريجة، المرجع السابق، ص 27.

<sup>2</sup> - Art R-211-2 du LPF.

<sup>3</sup> - العيد صالح، المرجع السابق، ص 120.

<sup>4</sup> - المادة 103 من ق إ ج.

## الفرع الثاني: المقاصة

تتمثل المقاصة في الشريعة العامة كأحد طرق لانقضاء الإلتزام، والتي ينصرف مفهومها إلى إسقاط دينين متقابلين بين شخصين يتحد فيهما وصفا الدائن والمدين، ومن شروطها تقابل الدينين وتشابه محلها، وأن يكونا خاليين من النزاع ومقدرين، كما أن يكونا مستحقي الأداء، وأن يكونا قابلين للحجز، ولم يتعلق بواحد منهما بحق للغير<sup>1</sup>.

وبالنسبة للمقاصة في المجال الجبائي لدين الضريبة، قد اختلفت الآراء والموقف في الأخذ بها من عدمه، إذ انقسمت الآراء بين المؤيدين والمعارضين:

فأتجاه الذي ذهب إلى إجراء المقاصة برّر موقفه من تطبيق الشروط المقررة في القانون المدني، ومنهم من شدّد في تطبيقها على نوع معين من الضرائب الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية أو الضريبة على إيرادات القيم المنقولة، ومن جانب آخر هناك من يجيزونها في دين الضريبة لكن يقتصرون تطبيقها على صنف المقاصة الإختيارية التي تتم من جانب الدولة فقط<sup>2</sup>.

أما الإتجاه الثاني المعارض فإنه استند على عدم قابلية الضريبة للحجز؛ بمعنى الدينين ليسوا من طبيعة واحدة فيما يخص قابلية الحجز، وكذا مصدر الإلتزام بدين الضريبة هو القانون، والقواعد من النظام العام التي لا يجوز الإتفاق على مخالفتها بإجراء المقاصة مع أيّ دين للمكلف مع الدولة<sup>3</sup>، فقد رفضها المشرع الضريبي الفرنسي نهائياً ما لم يكن هناك نص قانوني يجيز إجرائها<sup>4</sup>. ويرجع ذلك إلى أن الضريبة مورد من الموارد السيادية التي تمس كيان الدولة، ولذلك فإنه من الأحسن أن يكون لها كيان خاص بعيداً عن العلاقات التي يمكن أن تنشأ بين الدولة والأفراد.

<sup>1</sup> - محمد علوم محمد علي الحمود، المرجع السابق، ص 227.

<sup>2</sup> - قدرى نقولا عطية، ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها، بلا مكان طبع، 1960، ص ص 174-175.

<sup>3</sup> - ياسر حسين مهنس، المرجع السابق، ص ص 67-68.

<sup>4</sup> - Jacques GROSCLAUDE et Philippe MARCHESSOU, op.cit., p 73.

بالإضافة إلى أن مصلحة الدولة تقتضي حصولها على كافة الإيرادات المقررة في الميزانية لتمكن من الوفاء بالتزاماتها ونفقاتها العامة، ولأن إجراء المقاصة يستلزم إجراءات طويلة معقدة يؤدي إلى عدم إستقرار المراكز المالية لكل من المكلفين والدولة<sup>1</sup>.

تجدر الإشارة إلى تكريس النظام الضريبي لقاعدة الدفع ثم الاسترداد، وهي قاعدة مقررة في التشريع الضريبي حيث يلتزم المكلف بدفع دين الضريبة إلى الجهة المختصة ثم يستطيع أن يطعن في فرضها أساساً أو في مقدارها أو حتى استردادها، والغرض من ذلك استقرار المعاملات الضريبية ومراعاة مصلحة الخزينة، وحتى لا يستغل المكلفين حقهم في الطعن، ويتأخرون في دفع دين الضريبة<sup>2</sup>.

وقد جاءت المادة 56 من قانون المالية لسنة 2017 مستحدثة للمادة 144 مكرر 1 من قانون الإجراءات الجبائية بإمكانية إجراء المقاصة بين دين الضرائب والحقوق والرسوم أو الغرامات المستحقة على عاتق المكلف بالضريبة من التعويضات أو التخفيضات أو الإسترادات من الضرائب أو الحقوق أو الرسوم أو الغرامات المثبتة لصالح هذا الأخير. عندما يجري قابض الضرائب المقاصة ملزم بإعلام المكلف عن طريق إشعار يحدد فيه طبيعة وقيمة المبالغ التي تم تخصيصها لدفع الديون المثبتة في كتاباته. وقد نص المشرع في نص المادة السالف بأن المقاصة تكون وفقاً للأشكال والآجال المنصوص عليها في المادتين 153 و153 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية؛ وهي نفس الإجراءات التظلم الإداري أمام الإدارة الجبائية.

وعليه تعد المقاصة طريقة لعدم الدفع للحقوق الجبائية، لكن في الأساس إجراء لعدم إرجاع الحقوق التي لدى الخزينة والغير مستحقة وفي نفس الوقت على المكلف دين اتجاه الخزينة؛ تبعا

<sup>1</sup> - محمد عباس محرز، إقتصاديات الجباية والضرائب، المرجع السابق، ص 160.

<sup>2</sup> - المادة 157-3 من ق إ ج.

لذلك المقاصة هي وضعية قانونية لعدم الدفع المستحق المبرر لأن المكلف نفسه يقتص من الخزينة حقه.

### الفرع الثالث: نظام التقادم أحد أنظمة الإعفاء الخاصة

يقصد بالتقادم المسقط في الشريعة العامة مرور مدة زمنية على الإلتزام بموجبها يسقط الحق في المطالبة به<sup>1</sup>. وأما في المجال الجبائي فلا بد من فرض الحقوق الجبائية في الأجل المحدد وإلا تقادم الحق في المطالبة بها، وقد حدّد المشرع آجال التقادم بالنسبة لكل حق ضريبي وتاريخ سريانه وحالات وقفه<sup>2</sup>. وهو بذلك وسيلة للتخلص من الإلتزام بالنسبة للمكلف، إذ هو أحد سبل انقضاء إلتزام دفع الحقوق الجبائية.

ويستند التقادم المسقط إلى عدة مبررات تقع في مقدمتها المصلحة العامة المتمثلة في المحافظة على استقرار المعاملات المالية وتحقيق الأمن الإجتماعي ومنع إثارة النزاعات بشأن وقائع مرت عليها فترة زمنية طويلة، ومن ناحية ثانية أن هذا التقادم يؤسس على المصلحة الخاصة التي تتحدد في عدم إرهاب المدين من خلال إلزامه بأداء الديون المتراكمة عليه<sup>3</sup>، على نحو قد يسيء إلى مركزه المالي إضافة إلى حمايته وعدم تكليفه بآثبات براءة ذمة من الدين، والإحتفاظ بدليل الوفاء إلى الأبد، ومن ناحية ثالثة أن عدم مطالبة الإدارة الضريبية للمكلف بالضريبة على الحقوق الجبائية رغم مضي المدة المقررة قانوناً، إنما يدل على ضعف التنظيم الإداري وعدم الإنتظار في

<sup>1</sup> - التقادم نوعان مسقط ومكسب؛ فأما المكسب فهو الذي يؤدي إلى اكتساب الحقوق العينية بمرور الزمن، وأما المسقط فهو محل الدراسة في هذا البحث.

<sup>2</sup> - تعتبر الضرائب والرسوم المستحقة للدولة من بين الإستثناءات التي نص المشرع في القانون المدني في المادة 311 منه على تقادمها بأربع (4) سنوات، على عكس القاعدة العامة التي جاءت بها المادة 308 التي تحدد أجل تقادم الإلتزام في الشريعة العامة بخمسة عشر (15) سنة. وتعد آجال تقادم العقوبات الجبائية من بين الإستثناءات التي أقرها المشرع في القانون الجبائي.

<sup>3</sup> - محمد علوم محمد علي المحمود، المرجع السابق، ص 242.

تسيير أمور عمل الإدارة الضريبية، وخير جزاء لهذا الإهمال هو إسقاط حق الدولة في استفاء دينها الضريبي<sup>1</sup>.

وضع المشرع قواعدا حدّد فيها النطاق الزمني لمباشرة عملية تحصيل مستحقات الخزينة العمومية، وتنفيذ جدول التحصيل الضريبي وفقا للمادة 106 من قانون الإجراءات الجبائية، حيث منح لإدارة الضرائب آجالا محددة بأربعة (4) سنوات لتحصيل ديونها من المكلفين بالضريبة كأصل عام، حتى لا تكون محلا للتقادم<sup>2</sup>، باستثناء حالة وجود مناورة تدليسية تتعلق بتأسيس الضرائب والرسوم وتحصيلها أو القيام بأعمال الرقابة أو قمع المخالفات المتعلقة بالقوانين والتنظيمات ذات الطابع الجبائي<sup>3</sup>.

إن دينامكية عمل الإدارة المالية استوجبت وضع قواعد لتحديد المجال الزمني في تحصيل مستحقاتها المالية، كما وضعت قواعد أخرى لتنفيذ هذه القرارات بأساليبها القمعية القانونية<sup>4</sup>. ويحدد التشريع الجبائي عموما مدة التقادم بأربع (4) سنوات للقيام بتحصيل جداول الضريبة التي يقتضيها استدراك ما كان محل سهو أو نقص في وعاء الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أو تطبيق العقوبات الجبائية المترتبة على تأسيس الضرائب المعنية<sup>5</sup>. إن التقادم المشار إليه على النحو المتقدم، أقرته التشريعات المقارنة، مع تباين واضح في المدد المحددة له، وذلك عائد بالأساس، إلى فلسفة كل مشروع من وراء التقادم، مع أن الحكمة من وراء الأخذ بالتقادم، كوسيلة لإنقضاء الإلتزام الضريبي تبقى أساس الرغبة في عدم تراكم الديون الضريبية على المكلف بالضريبة<sup>6</sup>.

1 - ذو الفقار علي رسن الساعدي، المرجع السابق، ص 362.

2 - فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 120.

3 - المادة 39 من ق إ ج: " يحدد الأجل الذي يتقادم فيه عمل الإدارة بأربع (4) سنوات، إلا في حالة وجود مناورات تدليسية" المادة 110 من نفس القانون.

4 - العيد صالح، المرجع السابق، ص 128.

5 - المادة 1-106 من ق إ ج.

6 - ماء العينين الشيخ الكبير، المرجع السابق، ص 27.

وعليه، يتطلب لقيام تقادم حق لدولة في فرض الضريبة توفر ثلاثة شروط<sup>1</sup> وهي: نشوء الدين الضريبي، بمعنى قد خلقت بذمة الشخص الطبيعي أو المعنوي المكلف بالضريبة علاقة مديونية، وإهمال الإدارة الجبائية في تحصيله؛ إذ يقصد به عدم قيام الإدارة الضريبية بممارسة اختصاصها الأصيل المقرر بموجب القانون في استفاء حق الخزينة، وفي الأخير مرور مدة حددها القانون، وهي المدة التي كانت مسموح فيها للإدارة باتباع كل الطرق والإجراءات للمطالبة بدين الضريبة وكل ما يلحق بها من حقوق طبقاً لأحكام التشريع الضريبي.

إذ ينفي التقادم الطابع الإلزامي للدين المستحق للخزينة العمومية<sup>2</sup>؛ أي أن الضريبة المدين بها إذا مر على إستحقاقها أجل أربع (4) سنوات فإنه لا يمكن للإدارة المطالبة بها<sup>3</sup>، ولا توقع عليها أي عقوبة. فالتقادم يفقد إدارة الضرائب الحق في تحصيل الضريبة لعدم مباشرة أية متابعة ضد المكلف طيلة أربع (4) سنوات متتالية، ما لم يتم وقف التقادم بأحد الأسباب المنصوص عليها في التشريع الجبائي.

### أولاً: بداية سريان التقادم وتمديده

لقد حدد المشرع مدد التقادم، ونظم بموجب ذلك تاريخ سريانها، وكذا حالات التي يمدد فيها، باعتبار أن تلك الآجال تتغير تبعاً لها.

<sup>1</sup> - ذو الفقار علي رسن الساعدي، المرجع السابق، ص ص 364-365.

<sup>2</sup> - Michel DOUAY, Le recouvrement de l'impôt, L.G.D.J., 2005, p. 34 : « *La prescription de l'action en recouvrement fait disparaître le caractère obligatoire de la dette en privant le Trésor public...* ».

<sup>3</sup> - يعد الطعن الولائي الطريقة التي يعتمد فيها قابض الضرائب المختلفة ابتداء من السنة الخامسة التي تلي إدراج الجدول في التحصيل الذي يلتزم من الإدارة جعل الحصص غير القابلة للتحصيل في حكم عدم القيمة تطبيقاً للمادة 92 من قانون الإجراءات الجبائية.



**1- بداية سريان التقادم**

لقد حددت المادة 106 من قانون الإجراءات الجبائية قواعد حساب التقادم كما يلي:

أ- فيما يخص وعاء الحقوق البسيطة والعقوبات المتناسبة مع هذه الحقوق يبدأ أجل التقادم اعتباراً من اليوم الأخير من السنة التي اختتمت أثناءها الفترة التي تم فيها فرض الرسوم على المداخيل.

ب- وفيما يخص وعاء الغرامات الثابتة ذات الطابع الجبائي، يبدأ أجل التقادم اعتباراً من اليوم الأخير من السنة التي ارتكبت أثناءها المخالفة المعنية. غير أنه لا يمكن في أي حال من الأحوال أن يقل هذا الأجل عن الأجل المتاح للإدارة للقيام بتأسيس الحقوق المتضررة من المخالفة المعنية.

ج- كما يتاح نفس الأجل للإدارة، لكي تدرج في التحصيل، الجداول الإضافية الموضوعة في مجال الرسوم المحصلة لفائدة الجماعات الإقليمية وبعض المؤسسات. على أن يبدأ سريان هذا الأجل في هذه الحالة اعتباراً من أول يناير من السنة التي تفرض الضريبة بعنوانها.

**2- تمديد سريان التقادم**

حدد المشرع عوامل تمديد أجل التقادم بسنتين (2)، وهي التدليس، الذي وهو أهم عامل في عرقلة العمل الإداري، سواء خلال مرحلة تأسيس الوعاء الضريبي، أو أثناء مرحلة التحصيل. وفي الحالة الأخيرة يمدد أجل التقادم المنصوص عليه بأربع سنوات بمدة سنتين (2) إذا ما قامت الإدارة بعد إثباتها أن المكلف بالضريبة عمد إلى طرق تدليسية برفع دعوى قضائية ضده. كما يمكن استدراك الإغفالات الكلية أو الجزئية المسجلة في وعاء الحقوق والضرائب والرسوم، وكذا النقائص وعدم الصحة أو الأخطاء المسجلة في فرض الضريبة، من طرف إدارة الضرائب حسب الحالة ضمن الشروط والآجال المنصوص عليها في المادتين 106 و 107 من قانون الإجراءات الجبائية.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - العيد صالح، المرجع السابق، ص 130.

ضف إلى ذلك إجراء التلبس الجبائي، الذي يترتب عليه إجراء التلبس الجبائي آثار جبائية إزاء أنظمة الإخضاع الضريبي وإجراءات المراقبة وحق الإسترداد، وذلك بتمديد مدة التقادم إلى سنتين (2)، حسب ما جاء في المادة 20 مكرر 3 من قانون الإجراءات الجبائية.

### ثانياً: كيفية احتساب تاريخ سريان التقادم

يحدد كأصل عام التقادم بأربع (4) سنوات في المادة الجبائية، غير أنه يختلف تاريخ احتسابها من حق جبائي إلى آخر. ويبدأ أجل التقادم بالنسبة للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة من تاريخ وضع الجدول في التحصيل<sup>1</sup>.

وفيما يخص وعاء الحقوق البسيطة والعقوبات المتناسبة مع هذه الحقوق، يبدأ أجل التقادم من اليوم الأخير من السنة التي اختتمت أثناءها الفترة التي تم فيها الفرض، ويبدأ فيما يخص وعاء الغرامات الثابتة ذات الطابع الجبائي من اليوم الأخير من السنة التي ارتكبت أثناءها المخالفة. فبالنسبة لتقادم دعوى الإدارة في مجال الرسم على رقم الأعمال المحدد بأربع (4) سنوات فإن أجل التقادم الذي يحسب بالسنة المدنية يسري من أول يناير من السنة التي تنجز فيها العمليات الخاضعة للرسم<sup>2</sup>. ويمدد في حالة وجود مخالفات من طرف المكلف بسنتين مع رفع دعوى قضائية ضده<sup>3</sup>.

يطبق التقادم المحدد بأربع (4) سنوات فيما يخص حقوق التسجيل على الغرامات الجبائية، ويبدأ من اليوم الذي يتمكن فيه الأعوان من إثبات المخالفات، بعد الإطلاع على كل عقد خاضع للتسجيل أو من تقديم الفهارس لهم للتأشير عليها. لكن تتقادم دعوى تحصيل الحقوق

<sup>1</sup> - المادتان 106-2 و 111 من ق إ ج.

<sup>2</sup> - المادة 110 من ق إ ج.

<sup>3</sup> - المادة 111 من ق إ ج.

والغرامات المستحقة على إثر عدم صحة شهادة أو تصريح بالديون بمرور عشر (10) سنوات من تاريخ تسجيل التصريح بالتركة<sup>1</sup>.

يحدد أجل تقادم دعوى الإدارة مجال حقوق الطابع بأربع (4) سنوات، الذي يبدأ من اليوم ارتكاب المخالفات من أجل قمعها ووعاء الحقوق التي تنطبق عليها. عندما تكون هذه المخالفات قد ارتكبت بعد تاريخ الإستحقاق، لكن إذا قام المدين بالضريبة بمحاولة قصد إخفاء إستحقاق الحقوق أو أية مخالفة أخرى، فإن التقادم لا يسري إلا من اليوم الذي يتمكن فيه أعوان الإدارة من معاينة إستحقاق الحقوق أو المخالفات<sup>2</sup>.

### ثالثاً: وقف سريان أجل التقادم

يراد بوقف التقادم التوقف عن احتساب مدة التقادم بعد بدء سريانها لسبب معين، بحيث إذا زال هذا السبب عادت المدة إلى السريان من جديد، وعندئذ تضاف المدة السابقة على التوقف إلى المدة اللاحقة لزوال سبب الإيقاف<sup>3</sup>، فوقف التقادم لا يتحقق ما لم تبدأ المدة بالسريان، ويتحدد أثر رقف التقادم في عدم احتساب المدة التي وجد فيها السبب ضمن مدة التقادم دون أن يمتد إلى المدة السابقة إذ تظم الأخيرة إلى المدة اللاحقة لزوال السبب. إذ قد يوقف سريان أجل التقادم لعدة أسباب نص عليها المشرع في قوانين الضرائب وقانون الإجراءات الجبائية ليحل محله التقادم الخاضع للقانون العام.

ومن بين هذه الأسباب الطلبات المبلغة والطلب المعلل الذي يوجهه المكلف بالضريبة إلى مدير الضرائب بالولاية برسالة موصى عليها مع إشعار بالإستلام<sup>4</sup>، ودفع التسيقات على

<sup>1</sup> - المادتين 119 و122 من ق إ ج.

<sup>2</sup> - المادة 128 من ق إ ج.

<sup>3</sup> - ذو الفقار علي رسن الساعدي، المرجع السابق، ص 369.

<sup>4</sup> - المادة 108 من ق إ ج.

الحساب<sup>1</sup>، اجراء تبليغ جدول الدفع، تبليغ المكلف بالضريبة بإرسالية<sup>2</sup>، وإيداع طلب تخفيض العقوبات، وتبليغ سند التحصيل أو السند التنفيذي، واعتراف مرتكبي المخالفات، وكل عمل آخر موقف للتقادم وخاضع للقانون العام. ويعتبر المشرع الفرنسي أن رسالة التسبيب الذي ترسلها الإدارة للمكلف من أجل تسبيب العقوبة بسبب سوء النية أو العمل التدليسي تعد من الأسباب القاطعة للتقادم<sup>3</sup>.

ويتم التبليغ وفق طرق القانون العام<sup>4</sup>، وإذا إختفى المكلف أو غاب عن محل سكناه أو إقامته أو مقره فيحول ذلك دون تبليغه، كما هو الحال أيضا في حالة رفض المكلف أو وكيله المفوض للرسالة الموصى عليها المقدمة إليه. وينتج عن تاريخ التبليغ عدة آثار لاسيما المتعلقة بفتح أجل القيام بالملاحقات الناشئة عن السند التنفيذي التي يمكن مباشرتها بعد 15 يوم من تبليغه<sup>5</sup>، كما يتم قطع التقادم بواسطة تاريخ تبليغ سند التحصيل<sup>6</sup> ضد الإدارة ليحل محله التقادم التابع للقانون العام<sup>7</sup>.

<sup>1</sup> - نصت على هذا السبب كل من المواد 113 و 118 و 129 و 136 من ق إ ج، ويعد سببا مشترك بين جميع الضرائب.

<sup>2</sup> - قرار مجلس الدولة رقم 13999 الصادر بتاريخ 2004/12/21، الغرفة الثانية.

<sup>3</sup> - Gilles BACHELIER, Les sanctions fiscales dans la jurisprudence du Conseil d'Etat, R.F.F.P., n°65, L.G.D.J., 1999, p28.

<sup>4</sup> - إن التبليغ في القانون العام متعدد كالتبليغ عن طريق المحضر أو بإتباع الطريق الإداري أو عن طريق الرسالة موصى عليها مع الإشعار بالإستلام.

<sup>5</sup> - المادة 491 من ق ض غ م: "إن الملاحقات الناشئة عن السند التنفيذي يمكن مباشرتها بعد 15 يوما من تبليغ هذا السند".

<sup>6</sup> - يتعلق سند التحصيل بالضرائب والرسوم بإستثناء الضرائب المباشرة ورسوم الطابع، فلم ينظمه المشرع ضمن قانون الإجراءات الجبائية كما فعل مع جدول التحصيل الذي يستحق وفق التاريخ المذكور فيه، مما يؤدي للقول أن سند التحصيل يحصل فورا بعد منحه التأشيرة التنفيذية، فيعتبر طريقة خاصة لتحصيل الحقوق.

<sup>7</sup> - المادة 566 من ق ض غ م: "إن تبليغ السند التنفيذي المشار إليه في المادة 487 من هذا القانون يقطع التقادم الجاري ضد الإدارة ويحل محله التقادم التابع للقانون العام".

## المطلب الثاني: تأجيل الدفع القانوني للضريبة

انطلاقاً من نص المادة 833 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، فإن قرارات الإشعار بالدفع الصادرة عن إدارة الضرائب قرارات إدارية تكتسي الخاصية التنفيذية<sup>1</sup>. فإنها لا تحتاج لنص قانوني يؤكد ذلك، لكن رغم ذلك المشرع الجبائي نص في المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية وأكد على أن الطعن لا يعلق الدفع من جهة ومن جهة أخرى أوجد وضعية قانونية هي إرجاء الدفع أو التأجيل القانوني للدفع. إذ تعد طلبات منح آجال إضافية للأداء، تهدف إلى تقسيم الدين إلى أقساط<sup>2</sup>، مقابل تقديم ضمانات للدفع النهائي؛ بمعنى تتعلق بمسألة منح تسهيلات في الأداء، أي استعطاف للإدارة.

إن الملاحظ أن طلب التأجيل القانوني للدفع أثناء مرحلة التظلم الإداري المرفوعة للجهة الإدارية تنظمه أحكام المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية، أما خلال مرحلة التقاضي فتتنظمه أحكام القانون العام وذلك في غياب نصوص التشريع الجبائي، ويرجع في هذه الحالة لأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

وتجدر الإشارة إلى إمكانية منح الخزينة آجالاً للتسديد طبقاً للمادة 156 من قانون الإجراءات الجبائية بقولها: "يجوز لقاibus الضرائب في مجال التحصيل، منح كل مدين يطلب ذلك، آجال استحقاقات لدفع جميع الضرائب و الحقوق و الرسوم بمختلف أنواعها، وبصفة عامة، كل دين تتكفل به الإدارة الجبائية على أن يوافق ذلك مصالح الخزينة والإمكانات المالية لصاحب الطلب. وتطبيقاً لأحكام الفقرة أعلاه، يجوز الإشتراط من المستفيدين تقديم ضمانات كافية لتغطية مبلغ الضرائب التي يمكن أن يمنح من أجلها آجالاً للدفع. و في غياب هذه

<sup>1</sup> - المادة 833 من ق إ ج م إ: " لا توقف الدعوى المرفوعة أمام المحكمة الإدارية تنفيذ القرار الإداري المتنازع فيه، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك. غير أنه يمكن للمحكمة الإدارية بناء على طلب الطرف المعني، بوقف تنفيذ القرار الإداري".

<sup>2</sup> - ماء العينين الشيخ الكبير، المرجع السابق، ص 85.



علاوة على ذلك، تأجيل الدفع لسنة واحدة لصالح المؤسسات التي تعاني من صعوبات لسداد الديون الجبائية، تبدأ هذه الفترة من تاريخ التوقيع على إلتزام بين المؤسسة ومحصل الضرائب، وفقا للمادة 156 من قانون الإجراءات الجبائية دون تجاوز الموعد النهائي المحدد بتاريخ 2012/03/31، علاوة على أن المؤسسات التي تعهدت بتسديد الحقوق الرئيسية تستفيد من التخلي عن مجموع عقوبات التأخير الخاصة بالوعاء والتحصيل.

يستوجب علينا معرفة هذا الإجراء ضمن هذا المطلب، وذلك بإعطاء مفهوما للتأجيل القانوني للدفع مع بيان إلتزامات المكلف بالضريبة، وفي الأخير التوصل للنتائج المترتبة عن منح التأجيل القانوني للدفع.

### الفرع الأول: مفهوم التأجيل القانوني للدفع

يجوز للمكلف بالضريبة تقديم طلب يلتمس فيه تأجيل دفع المقدار المتنازع عليه من الضرائب المفروضة، غير أن هذه الأحكام لا تتعلق إلا بالطعن الإداري، وتستثنى منها باقي الطعون الأخرى.

لا بد أولا من معرفة التأجيل القانوني للدفع، ومن ثم البحث عن تحديد شروطه، وفي الأخير التعرف على النتائج المترتبة عنه.

## أولاً: تعريف طلب تأجيل الدفع القانوني

يقصد بهذا الإجراء حسب المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية<sup>1</sup> تقديم طلب ثانوي مرافق للطلب الرئيسي في الدعوى الأصلية يتضمن إرجاء أي تأجيل دفع المقدار المتنازع فيه، وهذا باحترام الشروط القانونية الواجبة في المواد 72، 73، 75 و76 من قانون الإجراءات الجبائية<sup>2</sup>.

لا يعد طلب تأجيل الدفع إلا خيار بسيط للمكلف بالضريبة الذي يمكنه من إختيار تسديد مبلغ الضريبة بالرغم من دخوله في نزاع ضريبي<sup>3</sup>، وترد الإدارة الجبائية بموجب قرار منح التأجيل القانوني للدفع. فيسمح تأجيل الدفع بإرجاء دفع الحقوق وغرامات الوعاء الضريبي محل النزاع، إلى غاية صدور قرار الإدارة الجبائية، المتعلق بالشكوى النزاعية الخاصة بالمكلف، من خلال دفع المكلف بالضريبة لجزء من مبلغ فرض الضريبة محل النزاع لدى القبّاضة المختصة، موافقة لنسبة 30 % من الحصة المتنازل عليها؛ فهو بمعنى آخر تسبيق من المبلغ المستحق وتأجيل الباقي حتى يتم الفصل في الشكوى إدارياً أو قضائياً.

لذلك يمكن القول بأنه دفع جزئي للمبلغ المتنازع عليه، ليسدد الجزء المتبقى فيما بعد، ويكون الدفع الأولي محدد بقيمة معينة محددة بنسبة 20%، وتحدد الإشارة أن النسبة حددت

<sup>1</sup> - المادة 74 من ق إ ج المعدلة بموجب المادة 46 من ق المالية لسنة 2017: "يجوز للمكلف بالضريبة الذي ينازع من خلال شكوى ضمن الشروط المحددة في المواد 72 و73 و75 من هذا القانون في صحة أو مبلغ الضرائب المفروضة عليه أن يرجىء القدر المتنازع فيه من الضرائب المذكورة، إذا طلب قبل صدور القرار المتخذ بشأن هذه الشكوى الاستفادة من الأحكام المقررة في هذه المادة شريطة تقديم ضمانات حقيقية لضمان تحصيل الحقوق المحتج عليها.

وفي غياب تقديم الضمانات يمكن للمكلف بالضريبة أن يرجىء دفع القدر المتنازع فيه من خلال دفع مبلغ يساوي 30% من الضرائب المتنازع فيها لدى قابض الضرائب المختلفة".

<sup>2</sup> - فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 75.

<sup>3</sup> Contentieux fiscal, Dossier pratique Francis Lefebvre, 2002, p 223 : « La demande de sursis de paiement ne constitue qu'une simple faculté pour le contribuable. Celui - ci peut choisir, nonobstant le litige, d'acquitter le montant de l'impôt ».



سابقا بـ30% ولكن المشرع بموجب نص المادة 45 من قانون المالية لسنة 2007 خفضها في حدود 20%<sup>1</sup>، ليتراجع بدوره في قانون المالية لسنة 2017 للنسبة الأولى 30%.

وبالتالي، يمكن للمكلف بالضريبة الذي ينازع في صحة أو مقدار الضرائب المفروضة عليه، أن يطلب إرجاء الدفع إلى غاية صدور قرار إداري في الموضوع شريطة أن يبيّن طلبه على حجج مؤسسة مقابل ضمانات كفيلة بتحصيل الدين الضريبي<sup>2</sup>.

وقد نص المشرع في الفقرة من الفقرة 74 السالفة ذكر أن باقي الحقوق المقدرة بنسبة 70% يأجل تحصيلها إلى غاية صدور قرار الإدارة الجبائية ضمن الشروط المنصوص عليها في المادة 79 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص بدورها على وجوب أخذ الرأي المطابق للإدارة المركزية بالنسبة لكل الشكاوى النزاعية عندما تتجاوز مبالغها 150 مليون دينار جزائري.

### ثانيا: شروط طلب التأجيل القانوني للدفع

يجب تأكيد بأن المكلف بالضريبة لا يدفع بصفة تلقائية مبلغ التأجيل، بل عليه أن يلتمس ذلك صراحة في طلبه الفرعي اللاحق، المعد وفقا للشروط القانونية. فبالنسبة للشروط خاصة بالشكاوى الرئيسية، فيجب أن تخص فقط تلك المنصوص عليها في المواد 72 و73 و75 من قانون الإجراءات الجبائية، وهي تتعلق بالإعتراض على الرقابة على التصريحات والتحقيق في المحاسبة، بمفهوم المخالفة المنازعات الأخرى لا يمكن أن يستفيد المكلف من التأجيل القانوني للدفع؛ إذ لا يخص هذا التدبير الشكاوى الناجمة عن الضرائب المثقلة بالزيادات في حالة الغش الضريبي. ولكن اشترط المشرع أن يتم الدفع أمام قابض الضرائب ويطلب الاستفادة من التأجيل في شكواه.

<sup>1</sup> - قانون رقم 06-24 المتعلق بقانون المالية لسنة 2007 المؤرخ في 2006/12/26، ج ر رقم 85، الصادرة بالتاريخ 2006/12/27، ص13.

<sup>2</sup> - حسين فريجة، المرجع السابق، صص 111-112.

وفيما يخص شروط صحة طلب التأجيل، فإنه يجب حسب نص المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية على المكلف بالضريبة؛ تقديم طلب تأجيل الدفع ضمن شكوى، وقد أعدت مسبقا مديرية الضرائب نموذج لطلب التأجيل القانوني للدفع، وهو وثيقة تملء من قبل المكلف بالضريبة<sup>1</sup>، مع وجوب تقديم الشكوى خلال الآجال المطلوبة وتبرير دفعه 30 % من الحصة المتنازل عليها.

ويؤجل تحصيل الحقوق الباقية محل منازعة إلى غاية صدور قرار من الإدارة الجبائية. أما خلال المرحلة القضائية، لا يكون تحصيل الغرامات المفروضة إلا بعد النطق النهائي لقرار المحكمة. غير أنه يمكن الإستفادة من تأجيل الدفع خلال أجل إرجاء دفع الحقوق بالدرجة الأولى، بموجب أحكام المادة 47 من قانون المالية لسنة 2011، شريطة ضمان تحصيلها.

يجب إعداد طلب التأجيل المذكور (التأجيل الواجب تنفيذه) طبقا لأحكام المادة 834 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية. لا يوقف تأجيل الدفع سريان غرامات التحصيل المطبقة فيما يخص التسديد المتأخر لها. على أن يستمر خصم هذه الغرامات من تاريخ استحقاق فرض الضرائب محل النزاع.

وللتذكير فإن المشرع قد استحدث المادة 144 مكرر بموجب قانون المالية 2017 هو إلزام الإدارة بوجوب تقديم تذكير قبل 15 يوم من التبليغ بأول قرار متابعة في حالة عدم الدفع وغياب شكوى مرفقة بطلب التأجيل القانوني للدفع. لكنه لم يحدد الجزاء المترتب على عدم التقديم ولا حتى بعد فوات هذا الأجل، لأن مثل هذا الإجراء بمثابة ضمانات للمكلف المحتمل متابعته بعد هذا الأجل. فحضي على المشرع أن يبطل أي إجراء لا يحترم الشروط المتعلقة بالتبليغ وإعلام المكلف المخالف وغير مستفيد من الإرجاء الدفع القانوني.

<sup>1</sup> -Recueil des circulaires fiscales de la loi de finances pour 2005, Circulaire n° 09,08/10/2005.

## الفرع الثاني: إلتزامات المكلف بالضريبة لطلب التأجيل القانوني للدفع

تتعلق إلتزامات المكلف بالضريبة المتعلقة بإمكانية الحصول على تأجيل للدفع القانوني، بتقديم ضمانات كفيلة بتحصيل الضريبة وأخرى تخص عدم تضييعها، تهدف في مجملها تأمين حقوق الخزينة العمومية. فبعد تقديم الضمانات الكفيلة لضمان تحصيل حصة الضرائب المقررة، يستفيد المكلف بالضريبة من تأجيل الدفع، وإن كان المشرع الجزائري قد أغفل تحديد قيمة المبلغ الأدنى لتقديم طلب التأجيل القانوني، فإن نظيره الفرنسي قد حدد مبلغ 4500 أورو فأكثر من أجل الإستفادة من التأجيل بالدفع. ويجب على قابض الضرائب طلب ضمانات أكثر من مبلغ الحقوق المتنازع فيها. وإذا اعتبر المحاسب المكلف بالتحصيل أن الضمانات المقدمة غير كافية أو لم تقدم أصلاً، يمكنه أخذ التدابير التحفظية اللازمة<sup>1</sup>. لأنه سيكون الإرجاء القانوني للدفع الممنوح محل إنهاء من قبل السلطة المختصة في حالة ظهور أحداث من شأنها تهدد تحصيل الدين الضريبي موضوع الإرجاء<sup>2</sup>.

وتعد متابعة المكلف بالضريبة الذي طالب الإستفادة من تأجيل الدفع عن طريق البيع للجزء المتنازع فيه من الضمانات، حتى وإن كان القرار المتعلق بشكواه قد أخذ نهائياً من قبل مدير الضرائب للولاية<sup>3</sup>، هذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2005/03/08<sup>4</sup>. كما

<sup>1</sup> -Aucune garantie n'a à être présentée dans le cas où l'imposition contestée est inférieure à ce montant (art. R277-7 du Livre des procédures fiscales.)

Et voir aussi le site web, http :

//www.impots.gouv.fr/portal/dgi/public/popup;jsessionid=HRUCLJT44DC0ZQFIEIPFFA?espId=2&typePage=cpr02&docOid=documentstandard\_510 visite le 09/10/2015 à 12 :48.

<sup>2</sup> - المادة 74-4 من ق إ ج.

<sup>3</sup> - فضيل كوسة ، المرجع السابق، ص 77.

<sup>4</sup> - قرار مجلس الدولة رقم 024184 الصادر بتاريخ 2002/03/08: " حيث أن المستأنف عليها رفعت دعوى أمام الغرفة الإدارية لمجلس قضاء تلمسان ملتمسة من خلالها إرجاء تحصيل الضريبة إلى حين الفصل في دعوى الموضوع التي رفعتها. حيث توجهت هذه الدعوى بعد صدور الأمر المستأنف فيه حالياً الذي أمر بتأجيل تحصيل الضريبة إلى حين الفصل في دعوى الموضوع من جهة ومن جهة أخرى أن أموال الشركة تشكل ضمانات كافية لتغطية الضريبة.

أن المشرع الفرنسي من جهته يعتبر من الضمانات الكفالة البنكية، سندات لدى الخزينة، القيم المنقولة وكذا الرهن العقاري<sup>1</sup>. وبناء على هذه الضمانات يقوم قابض الضرائب بتبليغ المكلف بالضريبة بقرار رفض طلب تأجيل التسديد، أو عند احترامه لها يمنح له التأجيل القانوني للدفع.

وقد جاء في تعليمة صادرة عن المديرية العامة للضرائب بأن التأجيل لا يمنح بصفة تلقائية إلا إذا تم التأكد من كفاية الضمانات بالنسبة لتحصيل الحقوق لاحقاً<sup>2</sup>، وهو ما ذهبت إليه الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى في قضية المدير الفرعي للضرائب بورقلة ضد شركة طوطال الجزائر<sup>3</sup>؛ بحيث ترجع حيثيات القضية إلى قيام البنك الخارجي الجزائري بتقديم كفالة في حدود نصف أصل الدين وغرامات التأخير وكذا تقديم المقر الذي لم تحدد قيمته التعاملية، فقضت الغرفة الإدارية بأن هذه الضمانات غير كافية نظراً لأهمية مبلغ الدين والغرامات وأن المكلف بالضريبة في هذه الحالة - شركة طوطال الجزائر - كما يبدو من ملف القضية في وضعية غير سديدة للإستفادة من تأجيل الضرائب المتابعة من أجلها.

على أساس هذا الإجراء تقوم مصلحة قباضة الضرائب بالتنسيق مع نيابة المديرية المكلفة بالمنازعات بالنظر في طلب تأجيل الدفع، يأخذ قابض الضرائب كل المقاييس النافعة، لتكوين

لكن حيث يجب التذكير في هذا الصدد أن للإستفادة بإرجاء تحصيل الضريبة يجب احترام أحكام المواد 397، 398 و 399 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وأن كل طلب إرجاء تحصيل الضريبة موهون بإحترام شرطين (تقدم طلب أولاً إلى مدير الضرائب للولاية وتقدم ضمانات كافية لتغطية أصل الدين الضريبي) وبالتالي ليس هناك ما يفيد أن المستأنف عليها تقضت أمر الشرطين. حيث خلافاً لما ورد في الأمر المستأنف فإن أموال الشركة لا تشكل أبداً ضمانات طالما لم يتم رهنها لفائدة الإدارة الجبائية وأن حق امتياز الخزينة العمومية الواردة في المادة 380 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لا يمارس إلا في حالة وجود نزاع بين الغير على هذه الأموال وأن هذا الإمتياز ليس حقاً للمكلف بالضريبة لتأجيل تحصيل الضريبة وإنما مزايًا حولها المشرع للإدارة قصد تحصيل الضريبة وبالتالي فإن الأمر المستأنف قد خالف أحكام المادة 98 من قانون الإجراءات الجبائية مما يتعين إلغاؤه".

<sup>1</sup> - CMB Bureau Francis Lefebvre, Etude fiscale, , Réclamations au service des impôts, 10 – 15 décembre, n°15 2008, p23, publié sur le site <http://www.cms-bfl.com/Hubbard.FileSystem/files/Publication/26c71185-f86c-41e7-ba3b-06d7590770cd/Presentation/PublicationAttachment/4759d5f1-cb64-48d8-a744-Odd6799e8292/sf1508.pdf>, visite 05/10/2015 à 12 :51.

<sup>2</sup> - Circulaire n° 12F/DEL/1986, du 23 janvier 1986.

<sup>3</sup> - قضية رقم 43995، بتاريخ 12-10-1985، المجلة القضائية 1989، عدد 4.

ضمانات خاصة لضمان تحصيل الضريبة، التي يكون دفعها مؤجلاً<sup>1</sup>، ويأخذ في الحسبان وضع والتزام وسلوك الشاكي إزاء إدارة الضرائب من حيث تسديده للضرائب في آجالها، واحترامه لجدول التسديد بالتقسيم الممنوحة له، ويكون للمدير الولائي للضرائب مهمة أربعة (4) أشهر للفصل في الشكوى حسب ما جاء في المادة 76-2 من قانون الإجراءات الجبائية، ويعلم قابض الضرائب كي يتمكن من تحصيل الضرائب المباشرة<sup>2</sup>.

وفي هذا الصدد صدر عن مجلس الدولة قرار رقم 022979 الصادر في 2005/03/08: " حيث أن المستأنف عليه يهدف من دعواه إلى وقف تنفيذ سند تحصيل الضريبة. حيث أنه طبقاً لأحكام المادة 198 من قانون المالية لسنة 2002 أو المادة 158 من قانون الإجراءات الجبائية أنه يتعين على المكلف بالضريبة تقديم ضمانات كفيلة بضمان تحصيل الدين الضريبي على أن يعرضها أولاً على إدارة الضرائب فيقوم قابض الضرائب المختص إقليمياً بتقدير طبيعتها وقيمتها فيتخذ بشأنها قراراً بالرفض أو القبول.

حيث بالرجوع إلى الملف لا يظهر بأن المستأنف عليه عرض على الإدارة الضمانات المذكورة حتى تقوم هي بتقديرها فتقبلها أو ترفضها بينما يظهر بأنه عرضها أمام القاضي الإستعجالي للدرجة الأولى حسب ما هو ظاهر من الأمر، زيادة على ذلك إن الضمانات التي تعرض على الإدارة يجب أن تقدم لها حتى لا يتصرف فيها المستأنف عليه وإلا فلا يمكن اعتبارها كضمان لتسديد الدين. حيث بناء على ذلك إن قاضي الدرجة الأولى يكون قد أخطأ عندما استجاب لطلب المستأنف عليه، مما يتعين عليه إلغاء الأمر المستأنف والفصل من جديد برفض الطلب الأصلي للمستأنف عليه".

<sup>1</sup> - فضيل كوسة ، المرجع السابق، ص 77.

<sup>2</sup> - العيد صالح، المرجع السابق، ص 89.

وهنا تثار مسألة تتعلق بالمكلف بالضريبة الذي يطلب تأجيل الدفع، أن يتقدم باعتراض خلال أربعة (04) أشهر من استلام تبليغ الإشعار بالدفع، ويكون الاعتراض معللاً ومسبباً مع إرفاقه بالتكليف بالحضور أمام المحكمة الإدارية، وفقاً لأحكام المادة 158 من قانون الإجراءات الجبائية. هل المشرع يقصد في هذه الحالة أن تتعلق طبيعة النزاع بخصوص كفاية أو عدم كفاية الضمانات، وهل الفصل يكون استعجالياً أم الفصل على أساس دعوى مطروحة في الموضوع؟

وفي هذا الصدد الأجل المحدد بمدة أربع (4) أشهر المقررة للمكلف لتقديم الشكوى أمام المدير الولائي للضرائب والرد على الشكوى وطرح النزاع أمام المحمة الإدارية وليس أمام رئيسها، يُفهم منها أنه لا يقصد الدعوى الإستعجالية، وهو ما يتعارض مع الطابع الإستعجالي لهذا النزاع<sup>1</sup>. وهنا يقترح الأستاذ فضيل كوسة تقليص آجال أربع (4) أشهر ضمن تعديل لأحكام قانون الإجراءات الجبائية.

ويقصد بالتزام عدم تبديد ضمانات الخزينة بالإمتناع عن أي إجراء من شأنه أن يبدد ضمانات الخزينة في التحصيل ابتداءً من تاريخ منحه التأجيل القانوني للدفع، وبالمقابل تمتنع الإدارة عن ملاحقة المكلف بالضريبة من تاريخ منحه التأجيل، إلا في حالة قيامه بأي إجراء من شأنه تنظيم إعساره أو التنازل عن النشاط أو تصفية المؤسسة، وكذلك حالة متابعة المكلف بالضريبة عن طرق شكوى لإرتكابه أعمال تدليسية<sup>2</sup>.

### الفرع الثالث: النتائج المترتبة عن التأجيل القانوني للدفع

يقدم التأجيل القانوني للدفع إيجابيات وسلبيات، ينتج عن الإيجابيات منح تأجيل بدفع جزء من المبلغ إلى غاية صدور القرار القضائي، فالمكلف يجب عليه إرفاق شكوى عند طلب

<sup>1</sup> - فضيل كوسة، المرجع السابق، ص 80.

<sup>2</sup> - Recueil des circulaires fiscales de la loi de finances pour 2005, Circulaire n° 09,08/10/2005.

التأجيل القانوني للدفع لدى الإدارة الجبائية من أجل إعادة تقديم هذا الطلب عند المحكمة في حالة الرفض من قبل الإدارة. ففي حالة غياب هذا الطلب لا يمكن للمكلف بالضريبة إلتماس هذا الإجراء لدى الجهة القضائية.

وتتمثل السلبيات في خطورته على المكلف بالضريبة فإن التأخير في الدفع الفوري لضرائبه يربط تعرضه لعقوبات تتعلق بالدفع المتأخر، سواء زيادات أو غرامات، تبقى سارية إلى غاية صدور القرار النهائي القضائي<sup>1</sup>. فالمكلف الذي ينازع في صحة أو مقدار الضريبة، لا يعفى من الدفع لكامل الحقوق في أجلها القانونية. ومن ثم انتظار القرار الصادر بخصوص النزاع، فإذا ما حصل الملتمس على نتيجة إيجابية لا يدفع الضريبة، وإن خسر دعواه حكم عليه بتسديد الضرائب والرسوم وجميع الحقوق المرتبطة بهما<sup>2</sup>.

وتجدر الإشارة في الأخير أن المشرع بموجب الفقرة الخامسة من قانون الإجراءات الجبائية منح المكلف بالضريبة طلب الإرجاء الدفع للضرائب المتنازع فيها نتيجة فرض ضريبي مزدوج أو أخطاء مادية تم إثباتها من قبل الإدارة إلى غاية صدور القرار النزاعي دون أن يكون المكلف بالضريبة مضطر إلى تقديم ضمانات أو دفع مبلغ 30% من الضرائب المتنازع فيها.

ويلاحظ أن جل التشريعات المعاصرة، نصت على هذه الإمكانية نظرا لفوائدها الجمة، فمن تلك الفوائد، الحفاظ على الإستقرار المالي للمدين، ومنها تحسين العلاقة بين المدين والخزينة، كما أحاطت تلك التشريعات على إلزام المحاسب المكلف بالتحصيل، بالتأكد من حسن نية الملتزم، وأنه في ضائقة مالية يصعب معها الوفاء بكامل دينه، خلال الأجل القانوني المحدد له<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> -Banque National d'Algérie, op.cit., p 498.

<sup>2</sup> - المديرية العامة للضرائب، التعليم رقم 9، الصادرة بتاريخ 2005/10/08، ص 1.

<sup>3</sup> - ماء العينين الشيخ الكبير، المرجع السابق، ص 85.

نخلص في الأخير للنظر في جميع الحالات التي تدخل ضمن حالات عدم الدفع، تتنوع بين تأسيس الضرائب واستحداثها وبين تلك المرتبطة بالتحصيل الجبائي. وتم التوصل إلى تعدد هذه الحالات فمن جهة قد ترتبط بإرادة الدولة كالتحفيزات الجبائية أو التجنب الضريبي الذي يتم بإرادة المكلف بالضريبة. ويستغل حتى الحالة تكون فيها غياب تنسيق أو منافسة ضريبية على المستوى الوطني أو الدولي.

كما أن المشرع قد نظم في مرحلة التحصيل عدة وضعيات لعدم الدفع، لاعتبارات معينة قد ترجع لظروف إقتصادية مالية، أو لإعتبارات منطقية، أو لخصوصيات بعض الأوعية. وتبنى نظام تسهيل الدفع، وهو تقسيم الدين إلى قسم يعجل دفعه وقسم يؤجل قانونا دفعه، وهو التأجيل القانوني للدفع.

نستنتج في الأخير المكلف بالضريبة قد لا يدفع ما عليه من حقوق جبائية ولا يتعرض للجزاءات سواء بإرادة سياسية أو لأسباب اقتصادية واجتماعية فرضتها الظروف، لكن قد يحتال المكلف ويستعمل ذكاؤه لعدم الدفع، وفي هذه الحالة لا بد على المشرع القيام بخطوات جدية وملموسة لمنع استنزاف موارد الدولة.

فيعد من الضروري اتخاذ الإجراءات اللازمة لسد الثغرات والقصور الموجود في التشريعات الضريبية حتى لا يستغلها المكلفين في التهرب من أداء الضريبة، ومن ناحية أخرى يجب العمل على تحقيق الإستقرار للتشريع الضريبي وعدم تعديله حتى يقل العبء النفسي للضريبة، ويتم إتاحة فرصة لكل من العاملين بالإدارة الضريبية والمكلفين لتفهم القانون واستيعابه، ويمكن تحقيق ذلك من خلال الدراسة المتأنية للتشريع الضريبي من جميع الأطراف المعنية قبل إقراره.



يتبين من خلال هذا البحث أن المكلف الضريبة الملزم بأداء واجب الدفع في النظرية الجبائية، يقع عليه دفعها كاملة وفي آجالها القانونية، ووفقا للشروط والضوابط التي وضعها المشرع، وإلا اعتبر في حالة مخالفة القانون، وللإدارة في سبيل تأمين الوفاء بها كل الضمانات، لأنها تعتبر من موارد الخزينة العمومية، فأئى حرق لها، ينجر عنه خلل في سلسلة من الأنظمة الاقتصادية.

و إذا كان واضحا أن من خالف هذا الواجب يتعرض للمسؤولية الجبائية نتيجة التحايل على أحكام التشريع الضريبي، وأجمع في المقابل جمهور الفقهاء والقضاء على عدم تحميل المستفيد المسؤولية، بل يعد من الناحية القانونية من تدبر أموره وخطط بفعل ذكائه الضريبي أو إستعان بأهل الإختصاص.

تم التوصل في ختام هذا البحث إلى حصر الوضعيات القانونية التي يتواجد فيها المكلف بالضريبة الملزم بتسديد ما عليه من الحقوق الجبائية إلى وضعيتين؛ وضعية نظم أحكامها القانون بأن من خالفه سيلحقه الجزاء يتنوع بدوره حسب التكييف الذي يمنح للمخالفة بين المخالفة الجبائية الإدارية التي لا يعاقب عليها إلا بالعقوبات المالية في صورة الزيادات في الحقوق أو الغرامات الجبائية أو غرامات التأخير. وأما الوضعية الثانية ينظمها التشريع الضريبي أو بمناسبته، و هو ما يخلق تبرير لعدم دفع المكلف لديونه الضريبية، وبدورها تتموقع في مجموعتين إما أن لا يدفع في مرحلة التأسيس الضريبي أو أن لا يدفع في مرحلة التحصيل الضريبي.

بالنسبة للوضعية الأولى والتي استهلينا بها بحثنا والمتمثلة في وضعية الملزم بالدفع والمعتبر مخالف لأحكام التشريع الضريبي، خلصنا إلى أن المخالف يتعرض للجزاء، إذا ما قام بأفعال تعد من قبيل المخالفات الجبائية الإدارية التي تتعلق بالوعاء أو التحصيل والتي تهدف في مجملها لعدم الدفع.

إذ لاحظنا أن المشرع الجزائري وعند تنظيمه لهذه المخالفات اعتبرها في الحالة العادية مخالفات بمجرد عدم دفع العقوبات المتعلقة بها ، تتحول في الكثير من الحالات لمخالفات صريحة لأحكام

قانون العقوبات الضريبي. وبخصوص الأفعال التي اعتبرها المشرع من الجرائم الضريبية فقد حدد أركانها وطرق المتابعة فيها والجزاءات المقررة لها. وتتخذ صورة الجريمة الضريبية، ولعل من أهم وأشهر وأخطر الجرائم هي جريمة الغش الضريبي.

وعليه في كلتا الحالتين، ونظرا لخصوصية الحق المعتدى عليه يتعرض المخالف للجزاء المالي أو الجزائي، لأن جميع الإلتزامات الجبائية ترتبط بطريقة مباشرة أو غير مباشرة بدفع الضريبة، بغض النظر عن مرحلة وجوب القيام بها وعاءا كانت أو تحصيلها، فإن كان المشرع قد حدد التصرفات المعتبرة طرقا تدليسية على سبيل المثال فإن الأمر متروك للإدارة الجبائية في تقدير الأفعال المعتبرة كذلك، وتوقيع عليها الجزاء أو حتى تقديم شكوى أمام الجهة القضائية.

قد سمح التشريع الجزائري باقرار نظام الجمع بين العقوبات الإدارية والجزائية ولعل المغزى من هذا الجمع هو كما قرره المشرع قمع المخالفات المتعلقة بإمتناع المكلف عن السداد ما عليه من الحقوق الجبائية، وهو ما خالفه التشريع الفرنسي تطبيقا لقاعدة لا يعاقب الشخص على نفس الفعل مرتين، ولكن في المقابل تجاهل مشرعنا الصلح الذي نادى به عدة تشريعات مقارنة كالمشرع الفرنسي نظرا للنتائج التي حققها بخصوص انتهاء النزاع بحلول ترضي الطرفين، بالرغم من تبني نظام آخر عند المشرع المصري وهو العفو الضريبي، والذي حاول المشرع الجزائري اقتباس الغرض الذي خلق من أجله، ألا وهو توريد الحقوق المتهرب من دفعها للخزينة بكل طرق ولو عن طريق عدم معاقبة المخالف تحت عنوان الامتثال الجبائي الارادي الذي لم ينجح كثيرا في الواقع في اقناع المخالفين لأن يكونوا تحت غطاء النظاميين.

وأما الوضعية التي يتواجد فيها المكلف في حالة عدم الدفع بموجب استفادته من أحكام التشريع الضريبي، فإنها حقيقة تعد من المجالات التي تحرق العدالة الضريبة أو تتذرع بها لتحقيقها. تتنوع بين تلك المتعلقة بمرحلة فرض الضريبة وأما الثانية فلها علاقة بالتحصيل الضريبي. وبالنسبة لوضعية المكلف بالضريبة الذي لا يدفع الحقوق المدين بها للخزينة إما أن يكون مستفيد من نظام

قانوني أو أنه يرجع السبب لغياب التنسيق بين التشريعات الضريبية باعتباره ضحية ازدواج ضريبي أو أن يسعى لعدم الدفع في إطار استفادته من التنافس الضريبي الضار المتمثل في بحثه عن طريق للإستثمار في دول الملاذات الضريبية. فإن كانت الوضعية الأولى تتعلق بتمتع المكلف بعدم الدفع بسبب ارادة الدولة فإن الثانية تتعلق بحالة عدم الدفع الراجع لسيادة الدولة الضريبية.

ويبقى في إطار وضعية المستفيد من عدم الدفع في مرحلة التحصيل الضريبي تمتعه بأنظمة جبائية تخص مرحلة السداد تتمثل في الطعن الولائي أو كما يسمى الطعن المجاني، وتوجد إلى جانبها أنظمة جبائية أخرى كالتخفيضات الخاصة و المقاصة والتأجيل الدفع القانوني، والتي لا تعد وضعيات عدم الدفع بل وضعيات تجعل المتأخر عن الدفع في وضعية قانونية لغاية إيجاد حل له إما بالالتزام بما اتفق عليه مع الإرادة الجبائية، أو بارجاعه للحالة التي كان عليها قبل استفادته من هذا النظام.

مما سبق قد توصلنا إلى النتائج التالية:

- لا يتحمل المكلف بالضريبة مسؤولية المخالفات التي يرتكبها إلا من تاريخ اكتسابه صفة المكلف مبدئيا التي آلت إليه بموجب تحقق الواقعة المنشئة لدين الضريبة، وبغض النظر عن السبب الذي أدى به لدفع الحقوق الجبائية، ونظرا للخاصية الذاتية لدين الضريبة يمكن أن يلحق حتى الغير كالورثة والأزواج والمسييرين والمتنازل لهم عن محال تجارية المسؤولية الجبائية بخصوص التصريح والدفع.

- أن المكلف بالضريبة ليس بالضرورة أن يكون مخالف لإلتزام دفع الضريبة كامل وفي الآجال القانونية ووفقا للنصوص التي تنص على أحكامه، بل إن كل فعل من شأنه ان لا يؤدي لدفع الضريبة أو المرتبطة بها يعد مخالفة يرتب عليها المشرع جزاء.

- دين الضريبة وإن كان حقا للخرينة العمومية وإلتزام يقع على المكلف به، فهو حق مقدس في المادة الضريبية، لأنه أكثر من مجرد مبلغ مالي يؤول لذمة الدولة بل تعتمد هذه الأخيرة عليه في إعداد

الموازنة العامة السنوية، لذلك وفرت له الحماية القانونية اللازمة لضمان أدائه، باستعمال الرقابة السابقة واللاحقة ومختلف الضمانات الشخصية والعينية وحتى الإستعانة بجهات القضاء المتخصصة.

-من المتوصل إليه في هذه الرسالة أن المكلف المتابع من قبل الإدارة الجبائية تتأرجح وضعيته بين المرتكب مخالفة جبائية أو جريمة ضريبية موضوعها عدم دفع الحقوق الجبائية، وينجر عن هذه الوضعيات اختلاف في طبيعة المخالفة والجهة الموقعة للجزاء وكذا نوعيته.

-فبالنسبة للمخالفات الجبائية الموقعة للجزاءات الجبائية، بالرغم من كونها مخالفة إلا أنها تختلف عن المخالفة الجزائية من حيث العقوبة المقررة التي تتجاوز مبلغ 20.000 دج في المخالفة الجبائية، مما يعني أن المخالفة الجبائية ليست من نفس نوع طبيعة المخالفة الجزائية ليس فقط من حيث الجهة الموقعة للعقوبة بل حتى في نوعية ومبلغ العقوبة المفروضة.

-إطا كان مشرعنا قد تجاهل أنظمة ضريبية تتماشى مع المخالفات الخاصة بعدم الدفع، فإنه حاول أن يستدرك ذلك ولو متأخرا بتكريسه لنظام المصالحة الضريبية بموجب المادة 104 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية والتخفيض المشروط والعفو الضريبي المتجسد في الإمتثال الجبائي الإرادي.

-لكن في المقابل ليس المكلف مجتهد دائما في إيجاد حالة لعدم الدفع بل قد تكون الدولة نفسها من تشجعه على عدم الدفع عن طريق التحفيزات الضريبية لأسباب تقدرها السياسة الضريبية للدولة أو نتيجة تعارض قوانينها على المستوى المحلي أو الدولي، مما يستدعي الأمر إلى بذل مجهود مكثف لمحاربة الخزينة العمومية عن طريق عقلنة منح التحفيزات والتناسق الضريبي.

-لتبقى وضعية المستفيد من عدم الدفع تخضع لمبدأ سلطة الإدارة المقيدة ومبدأ المشروعية فلا يعقل أن تتسامح الإدارة بخصوص الديون التي يوفر لها التشريع الضريبي حماية قانونية وقضائية لتقوم الإدارة بإعفاء المكلف منها، لذلك لا عبرة بالإعفاء الكلي أو الجزئي، الدائم أو المؤقت إلا إذا تم منحه وإعماله وفقا للتشريع المعمول به.

ومما نوصي به من خلال هذا البحث:

- أن هدف أي نظام ضريبي مطبق في الدولة، يجب أن يراعي الظروف الاقتصادية والاجتماعية والدولية، حتى يواكب الغاية المرجوة منه، وبالتالي لا لوم على المكلف إذا ما ساعده النظام الضريبي على الدفع، فلا بد من إدخال إصلاحات تتماشى والواقع المعاش، وليس استيراد لأنظمة تصلح في بلدانها الأصلية ولا تصلح على المجتمع الجزائري.

- وللقضاء على ظاهرة التجنب الضريبي التي تتسبب فيها التشريعات عن طريق الإهمال أو سوء صياغة القاعدة القانونية، أو عدم تطبيق نفس الحكم على نفس المخالفة إذا ما تغيرت فقط الحقوق الجبائية، فلا بد من جعل دور التشريع الضريبي كأساس قانوني للحقوق الجبائية وليس منحة لإعفاء المكلفين المتحايلين.

- و يجب أن الدولة للحد من التسرب في موارد خزينتها، أن تدخل إصلاحات نوعية على الإدارة الجبائية، وتكوين إطارها باستمرار، وخلق جانب رلأعوانها قصد محاربة التهرب ، ومكافحة الفساد الإداري عن طريق الرفع من رواتب والمنح والعلوات لأعوان إدارة الضرائب بسد أبواب الحصول على المغريات المالية من الساعين في تنظيم عملية عدم الدفع للحقوق الضريبية.

- لا بد على الإدارة الجبائية أن تشجع المكلفين الملتزمين بالدفع، وعدم السماح بأن يتساوى المخالف مع الملتزم القانوني لتجسيد العدالة الضريبية، لأن الملتزم لو خالف مرة واحدة توقع عليه العقوبة والمخالف لو اتبع طريقة عدم الدفع فلا يتعرض للعقاب، كما أنه كلما كان مبلغ العقوبة ثقيلًا شجع المتهربين على الدفع أكثر، فهو يحقق علاقة عكسية لذلك لا بد على المشرع اصلاح النظام الضريبي بما يتماشى وتحقيق سياسة تأمين موارد الخزينة وتحقيق ردع حقيقي ذو فعالية.

- إذ تفترض الطبيعة الخاصة للجرائم الضريبية أن يتم وضع قانون عقوبات ضريبي، وأن يكون القاضي الجنائي المتخصص في المجال الضريبي، يث بسرعة في المنازعات لتحقيق المصلحة العامة

وخلق الثقة بين المكلفين، لاسيما أن الضريبة بما تحمله من جانب تقني وقانوني يصعب فهمه وتفسيره إلا من أهل الإختصاص.

-و لا بد من اعادة الإعتبار لسياسة التحفيز الضريبية، خاصة فيما يتعلق ببعض الأنشطة المحددة بأجال للإستفادة، التي تسهر الدولة على تشجيع عدم الدفع لأن يقوم بعض المكلفين باستثمار لمدة التحفيز ومن ثم قفل النشاط أو تعرضه لخسارة كبيرة، وبعد مدة يتم فتح استثمار آخر متمتعاً بتحفيز آخر سواء في منطقة أخرى أو ممارسا لنشاط آخر يستفيد بدوره من الامتيازات الضريبية.

- إذا كان المكلف حر في القيام بالتصرفات، فلا يتوقع منه أن يسلك السبل التي توفر الموارد للتحزينة العمومية، بل له كل الحق في التخطيط الضريبي قصد تفادي أعباء أكثر، لكنه إذا ما استعمل طرقا قصد الإضرار أو التملص فإنه يدخل في إطار محاولة التهرب غير المشروع المترتب عنه المتابعة الإدارية أمام جهات القضاء الجزائي.

- ومن أجل محاربة ظاهرة عدم الدفع لعدة اعتبارات على الصعيد الدولي، يجب على الدول أن تتظافر جهودها لاسيما أن العديد من المكلفين بتهربهم لهذه الملاذات تفقد خزائن دولهم موارد مستحقة لها، وبالفعل كان لتوصيات منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية حلول للظاهرة، لكن يبقى التقاعس في الاستجابة لهذه الحلول بالأخص الشفافية وكشف هوية المالكين للحسابات والشركات في هذه الدول، إذ يعد استنزاف الموارد المشروعة للدول بحجة التنافس الضريبي ظاهرة سياسة جبائية دولية وباطنه إجرام في حق الدول وشعوبها.

- كما يقع على عاتق المشرع التقيد بتوحيد المصطلحات الضريبية ولاسيما بالنسبة لنفس الأنظمة الضريبية، والتخلي عن نظام الاحالة بين النصوص لما له من سلبيات تخص الإحالة على نصوص ملغاة أو محولة لقوانين أخرى قصد إضفاء نوع من الهبة للنصوص القانونية.

لنخلص في الأخير أن المخالف تلميذ مجتهد فهو في سعي دائم في ابتداع طرق لعدم الدفع، لكنه أقل ذكاء من المكلف المستفيد من أحكام التشريع الضريبي لعدم الدفع. وما على الدولة في هذه الحالة قصد تأمين مواردها إلا أن تكون أكثر اجتهاد من المكلف المخالف، وأكثر ذكاء من المستفيد حتى تتمكن من المحافظة على أموال خزيتها المالية. لأن هذه اللعبة كان لها ضرب من تاريخ فلا تزول هذه الظواهر لأنها تتعلق بالمال المرتبط بوجود وزينة الحياة وغريزة الفرد في التملك، فهو لا يتفانى ولا يتردد إذا ما تواجد في وضعية قانونية حتى لا يدفع بطريقة مشروعة أو مخالفة، إذا ما أحس بغياب العدالة الضريبية.

• القرآن الكريم

• القواميس

1. ابن منظور، لسان العرب المحيط، م ج2، دار لسان العرب، بيروت، بدون سنة نشر.
2. الفيومي، المصباح المنير، الجزء2، المكتبة العلمية، بيروت، بدون سنة نشر.

• الكتب العامة:

1. أحسن بوسقيعة، المصالحة في المواد الجزائرية بوجه عام وفي المادة الجمركية بوجه خاص، دار هومة، الجزائر، 2013.
2. أحسن بوسقيعة، المنازعات الجمركية في ضوء الفقه واجتهاد القضاء الجديد في قانون الجمارك، دار الحكمة، الجزائر، 1998.
3. أحمد خلف حسين الدخيل، تجزئة القاعدة القانونية في التشريع الضريبي، المؤسسة الحديثة للكتاب، لبنان، 2012.
4. أحمد فنيديس، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، المكتبة المصرية للنشر والتوزيع، القاهرة، 2014.
5. إكرامى بسيوني عبد الحي خطاب، المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2012.
6. أنور العمروسي، شرح قوانين الجمارك والاستيراد والتصدير والنقد، ط1، دار الكتب الجامعية، القاهرة، 1972.
7. جمال سايس، المنازعات الضريبية في الإجتهد القضائي الجزائري، ط1، منشورات كليك، الجزائر، 2014.
8. حسن عوضة، المالية العامة (دراسة مقارنة)، دار النهضة العربية، بيروت، بدون سنة نشر.
9. حمدي أحمد العناني، إقتصاديات المالية العامة في ظل نظم المشروعات الخاصة، الدار المصرية اللبنانية، القاهرة، 1987.
10. خالد خضر الخير، قانون الضرائب والإعفاء منها، المؤسسة الحديثة للكتاب، لبنان، 2014.
11. خضر الشويكي، منازعات الوعاء الضريبي (الأصول الإجرائية وطرق الطعن)، المؤسسة الحديثة للكتاب، لبنان، 2013.
12. ذو الفقار علي رسن الساعدي، الضريبة على القيمة المضافة وتطبيقاتها في التشريعات المقارنة، ط1، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2015.
13. رضا خلاصي، النظام الجبائي الجزائري الحديث، جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، ج1، دار هومة، الجزائر، 2005.
14. رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2014.
15. سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد، الجزائر، 2011.
16. سوزي عدلي الناشد، قانون الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين رقم 91 لسنة 2005، دار المطبوعات الجامعية، القاهرة، 2011.
17. شيماء فارس محمد الجبر، الوسائل الضريبية لحماية البيئة-دراسة قانونية مقارنة-، دار الحامد، الأردن، 2015.



18. صباح نعوش، الضرائب المباشرة في المغرب، الإصلاح الضريبي، ج2، شركة النشر والتوزيع المدارس، الدار البيضاء، المغرب، 1987.
19. صلاح الدين محمد حسن النمراوي، الضريبة على الدخل غير المشروعة (في الشريعة الإسلامية مقارنة بالإقتصاد الوضعي)، ط1، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، مصر، 2013.
20. عادل أحمد حشيش، الوسيط في الضرائب على الدخل، دار الجامعات المصرية، بدون سنة نشر.
21. عبد الباسط علي جاسم الحجيشي، وعاء ضريبة الدخل في التشريع العراقي، دار الحامد، الأردن، 2008.
22. عبد الفتاح مراد، موسوعة شرح إتفاقيات منع التهرب والإزدواج الضريبي، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، بدون سنة نشر.
23. عبد الله أوهابية، شرح قانون العقوبات الجزائري، القسم العام، موفم للنشر، الجزائر، 2011.
24. عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، منشأة المعارف، الإسكندرية، بدون سنة نشر.
25. عماد حمدي محمد محمود، الزكاة والضريبة - الأساس العلمي والتطبيق العملي دراسة فقهية اقتصادية-، ط1، مكتبة الوفاء القانونية، الاسكندرية، مصر، 2014.
26. غازي عناية، الاقتصاد الاسلامي- الزكاة والضريبة- دراسة مقارنة، ط1، دار احياء العلوم، بيروت، لبنان، 1995.
27. قدرى نقولا عطية، ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها، بلا مكان طبع، 1960.
28. ماء العينين الشيخ الكبير، الآجال في تحصيل الديون الضريبية (شروح عملية ومقارنة)، مكتبة الرشاد، المغرب، 2014.
29. محمد إبراهيم محمد صباح، الإمتناع الإرادي عن الواجبات المالية وأثره في الفقه الإسلامي، ط1، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، مصر، 2013.
30. محمد همو و منور أو سرير، محاضرات في جباية المؤسسات، مكتبة الشركة الجزائرية، 2009.
31. محمد عباس محرز، اقتصاديات الجباية والضرائب، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.
32. محمد علوم محمد علي الحمود، الطبيعة القانونية والمالية لدين الضريبة وتطبيقاتها في التشريعات الضريبية المقارنة، ط1، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2010.
33. محمد عماد عبد الوهاب السنباطي، الإصلاح الضريبي مع التطبيق على الإدارة الضريبية - دراسة تحليلية مقارنة-، ط1، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، مصر، 2014.
34. مروان الدزيري، التكلفة الجبائية لإنشاء وتسيير المؤسسة في الجزائر، دار بلقيس، الجزائر، 2011.
35. مصطفى رشدي شبيحه، التشريع الضريبي (ضرائب الدخل)، الدار الجامعية، بيروت، لبنان، 1986.
36. منصور بن اعمارة : إجراءات الرقابة المحاسبية والجبائية، دار هومة، الجزائر، 2011.
37. منصور بن اعمارة، ضريبة على أرباح الشركات، ط2، دار هومة، الجزائر، 2011.
38. منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، المؤسسة الفنية للطباعة والنشر، القاهرة، 2004.
39. ناصر مراد، الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة 1992-2003، منشورات بغداددي، بدون سنة نشر.
40. نصيرة بوعون مجاوي، الضرائب الوطنية والدولية، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2010.
41. يوسف حاشي، في النظرية الدستورية، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2009.

42. يونس أحمد البطريق والمرسي السيد حجازي، النظم الضريبية، الدار الجامعية، بلا مكان النشر، 2004.
43. يونس أحمد البطريق، إقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعية، مصر، 1985.
44. يونس أحمد البطريق، عبد الكريم صادق بركات وحامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، الدار الجامعية، مصر، 1987.
45. يونس أحمد البطريق، مقدمة في النظم الضريبية، المكتب المصري الحديث للطباعة والنشر، الإسكندرية، 1972.

• الكتب الخاصة:

1. أحمد فتحي سرور، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1990.
2. حسني الجندي، القانون الجنائي الضريبي، ج1، ط1، دار النهضة العربية، القاهرة، 2005.
3. حسين السيد حسين محمد القاضي، غياب الوعي الضريبي وآثاره السلبية على أداء الإقتصاد في البلدان النامية، دار النهضة العربية، القاهرة، 2008.
4. رابع بن زارع، المسؤولية الجبائية لمسيري الشركات، دار العلوم للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2014.
5. رمضان صديق، التجنب الضريبي بين الإباحة والحظر في التشريع المقارن والمصري، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2011.
6. سوزي عدلي الناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثرها على إقتصاديات الدول النامية، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2008.
7. صخر عبد الله الجندي، نحو قانون عقوبات ضريبي يواجه تحديات العصر، ط1، دار الثقافة، 2005 عمان، الأردن.
8. طالب نور الشرع، الجريمة الضريبية، ط1، دار وائل للنشر، الأردن، 2008.
9. عاطف محمد موسى، العدالة الضريبية في التشريع المصري بين النظرية والتطبيق (دراسة مقارنة)، دار النهضة العربية، القاهرة، 2011.
10. عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى، الجزائر، 2012.
11. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، العدالة الضريبية (دراسة مقارنة)، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2014.
12. مجدي محمد علي الخولي، الموسوعة في جرائم التهرب الضريبي في التشريع المصري، الضريبة الموحدة، الضريبة العامة على المبيعات، بدون دار للنشر، 1995.
13. محمد نجيب جادو، ظاهرة التسرب الضريبي وآثارها المالية والإقتصادية (دراسة تطبيقية في مصر)، ط1، دار النهضة العربية، القاهرة، 2004.
14. محي محمد سعد، الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، مكتبة الإشعاع القانونية، القاهرة، 1998.
15. نبيل صقر، الجريمة الضريبية والتهريب، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2013.
16. وجدي شفيق فرج، المفيد في التهرب الضريبي والجرائم الضريبية، يونيتد للإصدارات القانونية، مصر، 2008.

17. ياسر حسين بجنس، الجرائم الضريبية، مركز الدراسات العربية، 2015، القاهرة، مصر، ص111.

• المقالات:

1. أحسن بوسقيعة ، المخالفة الضريبية (الغش الضريبي)، المجلة القضائية، العدد 1، سنة 1998.
2. أسامة دياب- المبادرة المصرية للحقوق الشخصية-، السياحة الضريبية مسمار جديد في نعش العدالة الإجتماعية، ط1، ماي 2015 .
3. زهرة حبو وإلياس نجمة، التهرب الضريبي الدولي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية، المجلد 27، العدد1، 2011.
4. سالم الشوابكة، الإزدواج الضريبي في الضرائب على الدخل وطرائق تجنبه مع دراسة تطبيقية مقارنة، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية، المجلد 21، العدد2، 2005 .
5. عائشة بن عمور، الطبيعة القانونية للعقوبات الجبائية الإدارية - التأرجح بين التعويضات المدنية والعقوبات الجزائية-، مجلة المعيار، المركز الجامعي تسمسيت، العدد12، 2015.
6. عبد العزيز أمقران، عن الشكوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة مجلس الدولة، العدد الخاص، 2003.
7. فريد النجار، النماذج الأساسية للتنسيق الضريبي لتنمية الاستثمار الدولي ورقة عمل مقدمة إلى ورشة عمل التنسيق المنعقدة بجامعة الدول العربية، القاهرة ، 1993 .
8. ناصر مراد، واقع التهرب الضريبي في الجزائر، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والإقتصادية والسياسية، 2008.
9. هيثم علي محمد، علاقة الأزواج الضريبي بالاستثمار بين إعادة التكييف والتغير في النظام الضريبي العراقي، مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية، العدد35، 2013.
10. صالح مرزاق، التجارة الالكترونية واشكالية إخضاعها للضرائب التحديات المستقبلية للسياسة الجبائية)، مجلة العلوم الإنسانية، عدد23، جوان2005.
11. محمد بودالي، جرائم الغش الضريبي (دراسة مقارنة مع التشريع الفرنسي)، مجلة العلوم القانونية والإدارية، جامعة الجيلاي اليابس، سيدي بلعباس، 2009.
12. حازم حسن، التجنب الضريبي، مجلة المحاسب، جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، العدد 42، 2013.

• الرسائل والمذكرات:

- رسائل الدكتوراه

1. جمال فوزي شمس، ظاهرة التهرب الضريبي (مكافحتها ودور الشرطة في ملاحقتها)، رسالة الدكتوراه غير منشورة، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، 1982.
2. عثمان سلمان غيلان، مبدأ قانونية الضريبة، اطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة النهريين، العراق، 2003.

### - مذكرات الماجستير

1. إيمان بوقروة، كيفية تفادي الازدواج الضريبي الدولي في إطار الاتفاقيات الجبائية الدولية- دراسة حالة الاتفاقية الجزائرية الفرنسية-، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1956، سكيكدة، 2009.

2. عائشة بن عمور، العقوبات الجبائية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في قانون المؤسسة، القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة وهران، 2011.

### • أهم النصوص القانونية والتنظيمية:

#### -القوانين:

- قانون رقم 17/84 المؤرخ في 07 جوان 1984 المتعلق بقوانين المالية، ج.ر رقم 28، الصادرة بتاريخ 10 جوان 1984.

- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

- قانون الضرائب غير المباشرة

- قانون الرسوم على رقم الاعمال

- قانون التسجيل

- قانون الطابع

- قانون الإجراءات الجبائية

- قانون العقوبات

- القانون المدني

- قانون المالية 04-21 المؤرخ في 29 ديسمبر 2004 المتضمن قانون المالية لسنة 2005 ج ر عدد 85 بتاريخ 2004/12/30

- قانون رقم 06-24 المتعلق بقانون المالية لسنة 2007 المؤرخ في 26/12/2006، ج ر رقم 85، الصادرة بالتاريخ 2006/12/27.

- قانون رقم 15-18 الصادر بتاريخ 30/12/2015 المتعلق بقانون المالية لسنة 2016، ج ر عدد 72.

- قانون رقم 16 - 01 المؤرخ في 6 مارس 2016، ج.ر. عدد 14 الصادرة بتاريخ 7 مارس 2016 المتعلق بالتعديل الدستوري.

- القانون رقم 16-19 المتعلق بترقية الإستثمار الصادر بتاريخ 3 أوت 2016، ج ر عدد 46، الصادرة بتاريخ 3 أوت 2016.



2. العرب الأسبوعي، " الجناات ضريبية لائحة سوداء ب 50 منطقة تتحول الى كبش فداء للأزمة المالية" المنشور بتاريخ 2009-03-14.

3. جريدة الخبر، سعيد بشار "الحد من زيف العملة إلى الخارج"، تاريخ النشر 03/08/2015.

### • المداخلات على شبكة الأنترنت:

1. التوفيق شهبوب، "الصلح في المخالفات الجبائية الجزائرية"، ملتقى القاضي الجبائي ليومي 03 و 04 جانفي 2002، الجمعية التونسية للقانون الجبائي. والمنشور على شبكة الأنترنت على الموقع التالي: المتصفح يوم 2015/12/09 الساعة 11:35 [www.ism-justice.nat.tn/ar/for\\_continue/fiscalite.pdf](http://www.ism-justice.nat.tn/ar/for_continue/fiscalite.pdf)
2. عبد الرحمان بوراس، التقرير التمهيدي للدورة الدراسية حول النزاع الجبائي أمام المحاكم بتاريخ 30 جانفي 2003 بمقر المعهد الأعلى للقضاء التونسي ( قاضي بالمحكمة الابتدائية بتونس) والمنشور على شبكة الأنترنت على الموقع التالي: المتصفح يوم 2015/12/09 الساعة 11:35 [www.ism-justice.nat.tn/ar/for\\_continue/fiscalite.pdf](http://www.ism-justice.nat.tn/ar/for_continue/fiscalite.pdf)
3. بوعلام ولهي، نحو إطار مقترح لتفعيل آليات الرقابة الجبائية للحد من آثار الأزمة - حالة الجزائر - ، ملتقى الأزمة المالية والإقتصادية الدولية والحكومة العالمية أيام 20 - 21 أكتوبر 2009، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، سطيف.
4. رمضان صديق محمد، نظرية التنسيق الضريبي ومدى امكانية تطبيقها في واقع النظم الضريبية العربية نقلا عن بركات عبد الكريم مقال في التنسيق الضريبي في الأسواق المشتركة ، معهد الدراسات المعرفية، الإسكندرية. المنشور على الأنترنت: بتاريخ 2015/10/10 على 20:45. [http://www.arab-api.org/images/publication/pdfs/139/139\\_j5-1.pdf](http://www.arab-api.org/images/publication/pdfs/139/139_j5-1.pdf)
5. أسامة دياب، السياحة الضريبية على شواطئ الكاريبي، المنشورة على الموقع التالي بتاريخ 2015/04/08 المتصفح <http://www.madamasr.com/ar/sections/economy> على 16:06.

### باللغة الفرنسية:

#### • Ouvrages généraux :

1. Agnès CHAUTARD- ANGOTTI, Bonne foi, mauvaise foi, manœuvres frauduleuses; intérêt de la distinction, in Les sanctions administratives fiscales : Aspects de droit comparé, ouvrage collectif, Coll. Finances publiques, Harmattan, 2006.
2. Christian de LAUZAINGHEIN et Marie-Hélène Stauble-de LAUZAINGHEIN, Droit fiscal, Dalloz, 14 édition, 2009.
3. Christian LOPEZ, Sanctions fiscales et facturations de complaisance, in Les sanctions administratives fiscales: Aspects de droit comparé, (ouvrage collectif), Coll. Finances publiques, Harmattan, 2006.
4. Contentieux fiscal, Dossier pratique Francis Lefebvre, 2002 .

5. Documentation fiscale, Contrôle fiscal, Editions Francis Lefebvre, 1992.
6. GDY FONTE, Contrôle fiscal, DUNOD, 1995.
7. Georges LATIL, Contentieux fiscal, Encyclopédique, éd. Francis Lefebvre, 2002.
8. Gérard LEGRAND, Hugues MARTIN et Perrine DE LAGARDE, Le recouvrement de l'impôt, 2<sup>ème</sup> édition, Précis fiscal, LexisNexis, 2014.
9. Jacques GROSCLAUDE et Philippe MARCHESSOU, Procédures fiscales, Dalloz, 1998.
10. Jean Michel DOCARMO SILVA, Laurent GROSCLAUDE, DSLG1, Gestion Juridique, fiscale et sociale, Manuel et application, DUNOD, 2014-2015.
11. Jean-Pierre CASIMIR, Contrôle fiscal (Droits, garanties et procédures), Groupe Revue Fiduciaire, 7<sup>ème</sup> édition, 2000.
12. Jean-Yves Mercier et Bernard Plagnet, Les impôts en France, Traité de fiscalité, éd. Francis, Lefebvre 1997.
13. Karim Sidi AHMED, Droits fondamentaux du contribuable et procédures fiscales, étude comparative, T1, Coll. F P, Harmattan, Juin 2008.
14. Laurence VAPAILLE, L'intérêt de retard: le prix du temps, in Les sanctions administratives fiscales: Aspects de droit comparé, (ouvrage collectif), Coll. Finances publiques, Harmattan, 2006.
15. Les Dictionnaires Pratiques RF, Groupe Revue Fiduciaire, Fiscal 2012, 2012, 27<sup>ème</sup> édition., 2012.
16. Ludovic AYRAULT, Le contrôle juridictionnel de la régularité de la procédure d'imposition, Collection finance publique, L'Harmattan, 2004.
17. Michel DOUAY, Le recouvrement de l'impôt, L.G.D.J., 2005.
18. Michel BOUVIER, Introduction au droit fiscal général et la théorie de l'impôt, 6<sup>ème</sup> éd., L.G.D.J., 2004.
19. Ministère de l'Economie des Finances et de l'Industrie, Précis de fiscalité, T2, 1999.
20. Patrick SERLOOTEN , Droit fiscal des affaires, 8<sup>ème</sup> éditions Dalloz, Paris, 2009.
21. Patrick SERLOOTEN, Le statut fiscal des dirigeants de sociétés, Litec fiscal, 2002.
22. Thierry LAMBERT, Contrôle fiscal, Droit et pratique, P.U.F, 1999.

**Ouvrage spéciaux :**

1. Emmanuelle MIGNON, Cumul des sanctions pénales et fiscales, in La facturation de complaisance dans les entreprises (ouvrage collectif), Harmattan, 2001.
2. Jérôme Lasserre CAPDEVILLE, Fraude et évation fiscales : état des lieux et moyens de lutte-Pratique des affaires-, JOLY éditions, 2015.

3. Philippe THIRIA, Le point de vue des entreprises, in Droits du contribuable, Etat des lieux et perspectives, Coll. Entreprise et perspectives, Economica, 2002.
4. Philippe DEROUIN, Définitions et distinctions de la fraude et de l'évasion fiscales, in Fraude et évation fiscales : état des lieux et moyens de lutte-Pratique des affaires-, JOLY éditions, 2015.
5. Pierre di MALTA, Droit fiscal pénal, Coll. Fiscalité, P.U.F., 1992.
6. Thierry LAMBERT, Redressement fiscal, Economica, 1988.
7. Yann de GIVRE La nature juridique des sanctions, in Droits du contribuable, Etat des lieux et perspectives, Coll. Entreprise et perspectives, Economica, 2002.
8. Yohann BERNARD, Principes constitutionnels et régime juridique des sanctions fiscales : deux exemples de dialogue constructif entre juge constitutionnel et juge de l'impôt, ouvrage collectif sous la direction de Thierry LAMBERT, Harmattan, 2006.
9. Yves SAINTE-AURE, Paiement et recouvrement de l'impôt, éd. Liaisons, 1999

#### Les revues:

1. Ahmed SADOUDI, Fraude fiscale et Evasion fiscal : Interet de la distinction, Annales de la faculté de droit, Actes du Colloque International- Attractivite et evasion fiscal-, Faculte de Droit, N<sup>0</sup> spécial2013, Du 7-8décembre 2011.
2. Banque Nationale d'Algérie, Groupe de fiscalité, Fiscalité de l'entreprises, 1992.
3. Christian Chavagneux, Richard Murphy et Ronen Palan, Les paradis fiscaux: entre évation fiscale, contournement des règles et inégalités mondiales, L'Economie politique, n<sup>0</sup>42, Avril, Mai, Juin 2009.
4. Agnès BEASSAY –QUERE et Lion FONTAGNE, La lettre du CEPII, juillet-out 2001,n<sup>0</sup>203.
5. Fatiha TALEB, Blanchement d'Argent et fraude fiscales, Annelles de faculté de droit, Actes du Colloque International Attractivité et évation fiscales, Du 7 et 8 décembre 2011, LEJEP, n<sup>0</sup> spécial, 2013.
6. Gilles BACHELIER, Les sanctions fiscales dans la jurisprudence du Conseil d'Etat, R.F.F.P., n<sup>0</sup> 65, L.G.D.J., 1999.
7. Jacques Le Cacheux, Les français et l'impôt, La documentation française, avril 2008.
8. Jean François FLAUSS, Sanctions fiscales et Convention européenne des droits de l'homme, R.F.F.P., L.G.D.J., n<sup>0</sup> 65, 1999.
9. Jean Pierre CASIMIR, Contrôle fiscal (Droits, Garanties et Procédures), 7éd, Revue Fiduciaire, 2003.
10. Michel BOUVIER, « Le contrôle fiscal en France et ses conséquences », R F F P, n<sup>0</sup> 132, Novembre 2015.



11. Pierre-François RACINE, La notion d'Impôt et ses conséquences juridiques, Revue Conseil d'Etat, N<sup>o</sup> spécial, 2003.
12. Samuel Laurent, « L'épais maquis des niches fiscales », Le Monde, 09/04/2010.

### Législatives et les règlements:

- **Les Codes:**

1. CIDTA
2. CPF
3. DGI
4. Code pénal français
5. Code civil français
6. CGI
7. LPF

- **les règlements**

1. CMB Bureau Francis Lefebvre, Etude fiscale, , Réclamations au service des impôts, 10 – 15 décembre, n<sup>o</sup>15 2008.
2. D.G.I., Documentation fiscale, Contrôle fiscal, éd. Francis Lefebvre, 1992.
3. D.G.I., Calendrier fiscal, 2015.
4. D.G.I., Guide pratique de la T.V.A, Coll. Fiscalité, éd. Sahel, 2006.
5. D.G.I., Instruction générale de la taxe sur la valeur ajoutée, O.P.U., 04 -92.
6. La lettre de DGI, Bulletin d'information de la Direction Générale des Impôts, n<sup>o</sup>74/2014.
7. MF/DGI/DRV, Guide du Vérificateur de comptabilité, 2001.
8. Ministère des finances, Direction générale des impôts, Guide fiscal de l'investisseur, 2015.
9. Recueil des circulaires fiscales de la loi de finances pour 2005, Circulaire n<sup>o</sup>09,08/10/2005. Circulaire n<sup>o</sup> 12F/DELF/1986, du 23 janvier 1986.
10. CMB Bureau Francis Lefebvre, Etude fiscale, , Réclamations au service des impôts, 10 – 15 décembre, n<sup>o</sup>15 2008.
11. D.G.I., Documentation fiscale, Contrôle fiscal, éd. Francis Lefebvre, 1992.
12. D.G.I., Calendrier fiscal, 2015.
13. D.G.I., Guide pratique de la T.V.A, Coll. Fiscalité, éd. Sahel, 2006.
14. D.G.I., Instruction générale de la taxe sur la valeur ajoutée, O.P.U., 04 -92.
15. Circulaire n<sup>o</sup> 12F/DELF/1986, du 23 janvier 1986.
16. MF/DGI/Circulaire n<sup>o</sup> 135, du 15/02/2002.
17. D.G.I., Bulletin d'information fiscales, n<sup>o</sup> 01/2010 « Régime fiscal des dirigeant de sociétés ».

**Les sites web :**

1. <http://www.jurisconsulte.net/fr/lexique/id-159-degrevement-d-office> consulté le 04/10/2015 à 12:39
2. [http://www.oecd.org/document/29/0,2340,%20en\\_2649\\_34897\\_33933853\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/document/29/0,2340,%20en_2649_34897_33933853_1_1_1_1,00.html) consulte le 30/03/2016 à 17 :21.
3. [https://fr.wikipedia.org/wiki/Niche\\_fiscale](https://fr.wikipedia.org/wiki/Niche_fiscale) le 12/10/2015 à 10:58.
4. <http://www.mfdgi.gov.dz>
5. [http://www.toupie.org/Dictionnaire / Bouclier\\_fiscal.htm](http://www.toupie.org/Dictionnaire/Bouclier_fiscal.htm) le 01/04/2016 à 09 :16.
6. - [http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/10/TT\\_Introduction\\_Ar.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/10/TT_Introduction_Ar.pdf) visite le 03-02-2017 à 12 :37.

أ- ل	مقدمة
1	الباب الأول: الوضعية القانونية للممتنع عن الدفع المخالف لأحكام التشريع الضريبي
2	الفصل الأول: النظام القانوني لإلتزام دفع الحقوق الجبائية
3	المبحث الأول: الإلتزام الضريبي المرتبط بدفع الحقوق الجبائية
4	المطلب الأول: مفهوم الإلتزام الضريبي المرتبط بدفع الحقوق الجبائية
4	الفرع الأول: أساس فرض الضريبة
5	أولا: نظرية المنفعة والعقد الإجتماعي
7	ثانيا: نظرية التضامن الإجتماعي
11	الفرع الثاني: مصادر الإلتزام الضريبي
12	أولا: مبدأ قانونية الضريبة
18	ثانيا: مصادر الإلتزام بدفع الضريبة
22	الفرع الثالث: أنواع الإلتزامات الجبائية
24	أولا : الإلتزامات الجبائية المتعلقة بالوعاء
46	ثانيا: الإلتزامات الخاصة بالتحصيل
53	المطلب الثاني: صفة المكلف بالضريبة المخالف لأحكام التشريع الضريبي
53	الفرع الأول: المسؤولية الشخصية للمكلف بالضريبة
54	أولا: الشخص الخاضع للضريبة
58	ثانيا: مبدأ شخصية الضريبة
60	الفرع الثاني: مسؤولية الغير
60	أولا: المسؤولية المرتبطة بطبيعة بعض العلاقات
61	ثانيا: مسؤولية المكلف بالمحاسبة
62	المبحث الثاني: ضمانات أداء الإلتزامات الجبائية
63	المطلب الأول: ضمانات ممارسة الرقابة الجبائية
63	الفرع الأول: مفهوم الرقابة الجبائية
66	الفرع الثاني: أشكال و ضمانات الرقابة الجبائية
66	أولا: أشكال الرقابة الجبائية

79	ثانيا: ضمانات المكلف بالضريبة الممارس في حقه الرقابة الجبائية
86	المطلب الثاني: ضمانات أداء إلتزام دفع الحقوق الجبائية
86	الفرع الأول: الضمانات العينية
87	أولا: حق إمتياز الخزينة لتحصيل الضريبة
90	ثانيا: الرهن القانوني
92	الفرع الثاني: المسؤولية التضامنية
95	أولا: المسؤولية التضامنية على أساس العلاقات التعاقدية
101	ثانيا: المسؤولية التضامنية بسبب الروابط العائلية
105	الفصل الثاني: المسؤولية الجبائية للمكلف بالضريبة المخالف
106	المبحث الأول: المخالفات الجبائية الإدارية
106	المطلب الأول: مخالفات الوعاء الضريبي
107	الفرع الأول: مخالفة عدم تقديم التصريح
110	الفرع الثاني: مخالفة التأخر في تقديم التصريح
112	الفرع الثالث: مخالفة النقص في التصريح أو عدم كفايته
113	أولا: النقص في التصريح بدون ارتكاب أعمال تدليسية
114	ثانيا: النقص في التصريح بوجود أعمال تدليسية
116	المطلب الثاني: مخالفات التحصيل الضريبي
116	الفرع الأول: مخالفة التأخر في دفع الضريبة
121	الفرع الثاني: مخالفات عدم الدفع أو النقص في الدفع
125	المطلب الثالث: الطبيعة القانونية للعقوبة الجبائية الإدارية
125	الفرع الأول: الغرامات الجبائية
127	الفرع الثاني: الزيادات في الحقوق
129	الفرع الثالث: غرامات التأخير
133	الفرع الرابع: الجمع بين العقوبات الجبائية الإدارية
135	المطلب الثالث: المخالفات الجبائية الإدارية الخاصة
135	الفرع الأول: المخالفات المنصوص عليها في نصوص خاصة

136	ثانيا: إجراء التلبس الجبائي
139	المبحث الثاني: المسؤولية الجبائية الجزائية
139	المطلب الأول: مفهوم جريمة الإمتناع عن دفع الحقوق الجبائية
140	الفرع الأول: تعريف الجريمة الضريبية
143	الفرع الثاني: المسؤولية الجزائية للمكلف بالضريبة
143	أولا: المسؤولية الجزائية للشخص الطبيعي
145	ثانيا: المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي
148	الفرع الثالث: الجرائم الضريبية المرتبطة بعدم دفع الحقوق الجبائية
149	أولا: محاولات تقسيم الجرائم الضريبية
150	ثانيا: علاقة عدم دفع الحقوق الجبائية بالجرائم الضريبية
152	ثالثا: مفهوم الغش الضريبي
156	الفرع الرابع: أركان جريمة الغش الضريبي
157	أولا: الركن المادي
165	ثانيا: الركن المعنوي
168	المطلب الثاني: المتابعة والجزاء
169	الفرع الأول: المتابعة الجزائية
169	أولا: الأشخاص المؤهلون لإثبات الجريمة الضريبية
177	ثانيا: مباشرة المتابعات
183	الفرع الثاني: العقوبات الجزائية
183	أولا: العقوبات الأصلية
193	ثانيا: العقوبات التكميلية
196	ثالثا: الأحكام الخاصة بالنظام العقابي
213	الباب الثاني: الوضعية القانونية للممتنع عن الدفع المستفيد من أحكام التشريع الضريبي
214	الفصل الأول: الإمتناع عن الدفع المرتبط بمرحلة فرض الضريبة
215	المبحث الأول: الإمتناع عن الدفع المشروع قانونا

216	المطلب الأول: التحفيز الجبائي
217	الفرع الأول: تعريف التحفيز الجبائي
217	أولا: المقصود بالتحفيز الجبائي وخصائصه
220	ثانيا: أسباب إنتهاج سياسة التحفيز الجبائي
225	ثالثا: التحفيز الجبائي وسيلة لتحقيق العدالة الضريبية
233	رابعا: مقومات ومعوقات التحفيز الضريبي
240	الفرع الثاني: أشكال التحفيز الجبائي
241	أولا: الإعفاءات الضريبية
253	ثانيا: التخفيض الضريبي
257	الفرع الثالث: الإخلال بشروط الإستفادة من التحفيزات الضريبية
257	أولا: الجزاءات الموقعة على المخالف لشروط التحفيز الجبائي
259	ثانيا: موقف القضاء من التحفيزات الجبائية
262	الفرع الرابع: تقييم التحفيزات الجبائية
262	أولا: التحفيز الجبائي وعلاقته بالتجنب الضريبي
262	ثانيا: تكلفة التحفيزات الجبائية
266	المطلب الثاني: تجنب دفع الحقوق الجبائية
267	الفرع الأول: التجنب الضريبي
267	أولا: مفهوم التجنب الضريبي
271	ثانيا: الفرق بين التجنب الضريبي والمفاهيم المشابهة له
276	ثالثا: صور التجنب الضريبي
282	رابعا: موقف المشرع والقضاء من التجنب الضريبي
284	الفرع الثاني: تجنب العبء الضريبي
284	أولا : من يتحمل العبء الضريبي؟
288	ثانيا: صور نقل عبء الضريبة
292	الفرع الثالث: آثار التجنب الناقل وغير الناقل للحقوق الجبائية
294	المبحث الثاني: الإمتناع عن الدفع بين غياب التنسيق والمنافسة الضريبة

295	المطلب الأول: الإزدواج الضريبي
295	الفرع الأول: مفهوم الإزدواج الضريبي
296	أولاً: تعريف الإزدواج الضريبي
299	ثانياً: شروط الإزدواج الضريبي
304	ثالثاً: أنواع الإزدواج الضريبي
310	الفرع الثاني: أسباب انتشار ظاهرة الإزدواج الضريبي
310	أولاً: بالنسبة للإزدواج الداخلي
312	ثانياً: بالنسبة للإزدواج الضريبي الدولي
314	الفرع الثالث: آثار الإزدواج الضريبي
316	الفرع الرابع: أساليب معالجة الإزدواج الضريبي
316	أولاً: أسلوب تنظيم الضريبة
318	ثانياً: اتفاقيات الخاصة بين الدول
322	المطلب الثاني: التنافس الضريبي الضار
325	الفرع الأول: خصائص الجناح الضريبية
327	الفرع الثاني: الفرق بين المنافسة الضريبية والملاذات الضريبية
336	الفرع الثالث: الآثار السلبية لدول التنافس الضريبي الضار على النظم الضريبية
339	الفرع الرابع: الإهتمام الدولي بمكافحة التنافس الضريبي الضار
339	أولاً: منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية
342	ثانياً: الإتحاد الأوروبي
344	الفصل الثاني: الإعفاء من الدفع المشروع في مرحلة التحصيل الضريبي
345	المبحث الأول: الطعن الولائي
345	المطلب الأول: التخفيض والإعفاء الصادر بالإرادة المنفردة
346	الفرع الأول: مفهوم التخفيض والإعفاء
346	أولاً: تعريف الإعفاء والتخفيض في إطار الطعن الولائي
348	ثانياً: أسباب طلب المكلف بالضريبة للإعفاء أو التخفيض
349	الفرع الثاني: الإجراءات الخاصة بالإعفاء أو التخفيض في إطار الطعن الولائي

350	أولاً: طلبات المكلف بالضريبة
354	ثانياً: دراسة الطلب والطعن في نتائجه
358	المطلب الثاني: تدبير التخفيض المشروط
358	الفرع الأول: مفهوم التخفيض المشروط
360	أولاً: التعريف بالتخفيض المشروط
360	ثانياً: الفرق بين التخفيض المشروط والتدابير الأخرى المشابهة
363	الفرع الثاني: الطبيعة القانونية للتخفيض المشروط
364	الفرع الثالث: نطاق تطبيق التخفيض المشروط
365	أولاً: العقوبات والغرامات الجبائية القابلة للتخفيض المشروط
365	ثانياً: العقوبات المستثناة من أحكام التخفيض المشروط
366	الفرع الرابع: طرق منح التخفيض المشروط
366	أولاً: الطلب الشكلي للمكلف بالضريبة
367	ثانياً: فحص طلب التخفيض المشروط
370	المطلب الثالث: طلبات قابضي الضرائب
371	الفرع الأول: الشروط المتعلقة بطلبات قابض الضرائب
371	الفرع الثاني: مسؤولية قابض الضرائب في حالة الإخلال بأحكام الطعن الولائي
373	المبحث الثاني: عدم الدفع المرتبط بالأنظمة الجبائية الخاصة
373	المطلب الأول: التخفيضات الخاصة
374	الفرع الأول: التخفيض التلقائي
380	الفرع الثاني: المقاصة
382	الفرع الثالث: نظام التقادم أحد أنظمة الإعفاء الخاصة
384	أولاً: بداية سريان التقادم وتمديده
386	ثانياً: كيفية احتساب تاريخ سريان التقادم
387	ثالثاً: وقف سريان أجل التقادم
389	المطلب الثاني: تأجيل الدفع القانوني للضريبة
391	الفرع الأول: مفهوم التأجيل القانوني للدفع



392	أولاً: تعريف طلب تأجيل الدفع القانوني
393	الثانياً: شروط طلب التأجيل القانوني للدفع
395	الفرع الثاني: إلتزامات المكلف بالضريبة لطلب التأجيل القانوني للدفع
398	الفرع الثالث: النتائج المترتبة عن التأجيل القانوني للدفع
401	الخاتمة
408	الملاحق
425	قائمة المراجع
436	الفهرس

## الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى التعريف بالوضعيات القانونية للمكلف بالضريبة الممتنع عن دفع الحقوق الجبائية.

والتي تتمثل في وضعيتين؛ تتعلق الأولى بوضعية المخالف لأحكام التشريع الضريبي، التي يترتب عليها المسؤولية الجبائية الإدارية أو الجزائية. والثانية تخص وضعية المكلف المستفيد من أحكام التشريع الضريبي سواء تتعلق الأمر بمرحلتي الوعاء أو التحصيل.

الكلمات المفتاحية: الضرائب، التهرب، الغش الضريبي، التجنب الضريبي، المخالف، المستفيد، الجزاءات الجبائية، العدالة الضريبية.

## Résumé :

Cette étude vise à déterminer la situation juridique du contribuable qui refuse de payer les droits fiscaux.

On trouve donc deux situations dont la première concerne le contribuable qui refuse de payer les droits fiscaux. Celui-ci se trouve face à la responsabilité fiscale administrative et pénale. La deuxième situation concerne le bénéficiaire des droits législatifs fiscaux dont il sera exonéré de payer à l'étape d'assiette ou recouvrement fiscal.

**Mots clés :** les impôts, fraude fiscale, évasion fiscale, Infractions, bénéficiaire, les sanctions fiscales, Justice fiscale.

## Abstract:

This study aims at determining the juridical situation of the taxpayer which refuses to pay tax laws.

They find therefore two situations the first one of which concerns the taxpayer who refuses to pay tax laws. That has is facing administrative and criminal fiscal responsibility. The second situation concerns the beneficiary of rights legislative fiscal.

**Keywords:** taxes, tax evasion, tax evasion, Offences, beneficiary, tax penalties, Tax Justice.