

تبعات السبب الأجنبي على تنفيذ الإلتزامات الضريبية

(حالة وباء كوفيد 19)

Consequences of foreign cause on the implementation of tax obligations

(covid 19 epidemic)

عديد أمينة¹¹ جامعة جيجل ، كلية الحقوق و العلوم السياسية (الجزائر)، amina.addid@univ-jijel.dz

تاريخ النشر: جويلية 2020

تاريخ القبول: 2020/07/14

تاريخ الإرسال: 2020/05/30

الملخص:

إن العلاقة القانونية التي تربط إدارة الضرائب بالمكلف تتخللها حقوق و إلتزامات متقابلة تقع على عاتق الطرفين ، و تشكل الإلتزامات الضريبية للمكلف محورا جوهريا في هذه العلاقة لكون التنفيذ السليم لهذه الإلتزامات من شأنه ضمان حسن تقدير الضريبة و استيفاء حقوق الخزينة العمومية .

و حتى يساءل المكلف عن مخالفات الإخلال بالتزاماته الضريبية و عدم أدائها في ميعادها المحدد قانونا يجب أن يكون هذا الإخلال ناتج تقصير ، إهمال أو إغفال المكلف للمواعيد المقررة قانونا خاصة و أن معظم الإلتزامات الضريبية يرتبط تنفيذها بآجال محددة ، إلا أن حدوث سبب أجنبي على غرار تفشي وباء كوفيد 19 يجعل المكلف غير قادرا على التنفيذ العادي لالتزامه ضمن المواعيد المحددة .

إن تفشي وباء كوفيد 19 و إن نجم عنه صعوبة في تنفيذ الإلتزام الضريبي ضمن آجاله القانونية إلا أن هذا لا يسقط إلتزام المكلف الذي يبقى قائما و ينفذ وفقا للتدابير و الترتيبات التي سطرته الدولة في هذا الصدد .

الكلمات المفتاحية: قوة قاهرة ، وباء ،التزام ضريبي ، تمديد الآجال ، توقف النشاط ، تخفيض ضريبي

Abstract:

The legale relation that binds the tax administration and the taxpayer has intersecting rights and obligations.

And the taxpayer is responsible for violating his tax obligation and not paying them on time if the breach of the obligation results from negligence or omission, however the occurrence of a foreign cause similar to the covid 19 epidemic makes the taxpayer unable to implement his obligation on the specified dates.

The spread of the covid 19 epidemic resulted the difficulty in implementing some tax obligations but this does not waive the obligations but remains valid and is implemented in accordance with the measure set by the state in this regard .

Key words: Force majeure, epidemic, tax obligation , extention of dealines , activity stopped , tax reduction .

المقدمة:

فرضت قوانين الضرائب جملة من الإلتزامات على عاتق المخاطبين بأحكامها و تعتبر صفة المكلف بالضريبة هي أساس التكليف بالواجبات الجبائية ، و تختلف الإلتزامات الضريبية المفروضة قانونا حسب نوعها و كذا ميعاد أدائها ، فالإلتزامات الضريبية بحسب نوعها قد تتضمن واجب أداء فعل قانوني أو مادي معين و إما الامتناع عن إتيانه .

ويعتبر المجال الضريبي من أكثر المجالات التي تقتضي تنفيذ الإلتزام ضمن آجال محددة قانونا ، إذ تكون آجال التنفيذ محل اعتبار لدى إدارة الضرائب و هذا على غرار الإلتزامات التصريحية التي تنفذ ضمن ميعاد معين و كذا الإلتزام بأداء الضريبة و الذي ينبغي أيضا إبراء ذمة المكلف منها خلال الميعاد المحدد قانونا .

إن فرض شرط الميعاد كمعيار أساسي في تنفيذ الإلتزامات الضريبية مرده إلى أن أغلب هذه الإلتزامات ترمي إلى هدف واحد و هو تسديد الضريبة أو الرسم المستحق و الذي يعد دينا لخزينة الدولة و موردا من مواردها الأساسية و أن أي إخلال بمواعيد تنفيذ الإلتزام الضريبي من شأنه إلحاق الضرر بالخزينة ، و من هذا المنطلق كان لابد من فرض احترام مواعيد تنفيذ الإلتزامات الضريبية و هذا من خلال إقرار غرامات جبائية تطبق على كل مكلف نفذ التزامه خارج الآجال القانونية .

و تعد الغرامات الجبائية آلية قانونية مكفولة قانونا لإدارة الضرائب في إطار سلطتها في توقيع الجزاء الإداري عن المخالفات الضريبية ، إلا أن الحديث عن الغرامات الجبائية كوسيلة ردع تستعملها إدارة الضرائب في ظل الظروف العادية لجبر الضرر اللاحق بالخزينة العامة نتيجة التأخر في تنفيذ الإلتزام الضريبي يقتضي البحث عن أثر السبب الأجنبي الخارج عن إرادة المكلف و الذي يجعل تنفيذ الإلتزامات ضمن آجالها المحددة قانونا أمر شبه مستحيل الأمر الذي يثير إشكالية تتعلق ب ما مدى ملاءمة الآليات و التدابير القانونية التي كرسها الدولة في إطار مواجهة انعكاسات السبب الأجنبي الذي يتجسد في صورة وباء كوفيد 19 على تنفيذ الإلتزامات الضريبية؟.

إن دراسة موضوع تبعات السبب الأجنبي على تنفيذ الإلتزامات الضريبية سيتم بالاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي و هذا من خلال الوقوف على أهم نصوص قانونين الضرائب التي عالجت فكرة السبب الأجنبي لاسيما أحكام قانون الضرائب المباشرة ، كما سيتم الوقوف على أهم التدابير الفعلية التي تم تكريسها في مواجهة صورة من صور السبب الأجنبي ألا و هي وباء كوفيد 19 و هذا على ضوء المرسوم التنفيذي رقم 69/20 المتعلق بتدابير الوقاية من انتشار وباء فيروس كورونا و مكافحته و المرسوم التنفيذي التكميلي له رقم 70/20 و كذا بيان المديرية العامة للضرائب الجزائرية .

و سيتم تقسيم هذه الدراسة إلى فكرتين أساسيتين ، الأولى تتمحور حول تكريس السبب الأجنبي ضمن قوانين الضرائب و أثره على تنفيذ الإلتزامات الضريبية(المبحث الأول) أما الفكرة الثانية فتتصب على دراسة صورة من صور السبب الأجنبي و هو وباء كوفيد 19 و التدابير الاستثنائية المتخذة لتسهيل تنفيذ الإلتزامات الضريبية(المبحث الثاني) .

المبحث الأول : السبب الأجنبي كعائق لتنفيذ الإلتزامات الضريبية

تتعدد مواصفات و صور السبب الأجنبي إلا أنه في جمع الأحوال سبب خارج عن نطاق إرادة المكلف بالضريبة أي لا يد له فيه ، فقد يكون هذا السبب الأجنبي قوة قاهرة من شأنها أن تعيق تنفيذ الإلتزام الضريبي و سيتم التفصيل في أثر القوة القاهرة على الإلتزامات الضريبية من خلال(المطلب الأول) ، كما قد يأخذ السبب الأجنبي صورة حادث مفاجئ أو وباء على غرار وباء كوفيد 19 الذي كانت له انعكاسات على جميع الأصعدة و منها المجال الضريبي(المطلب الثاني) .

المطلب الأول : تكريس محتشم لفكرة القوة القاهرة في ظل قوانين الضرائب

تناولت قوانين الضرائب في بعض النصوص المتفرقة منها إشارة إلى فكرة القوة القاهرة كسبب من الأسباب الجدية لعدم تنفيذ الإلتزامات الضريبية ضمن المواعيد المحددة قانونا ، إن مجال تطبيق القوة القاهرة كعائق في تنفيذ الإلتزام الضريبي يخص الواجبات التي تنفذ ضمن آجال محددة على غرار الإلتزامات التصريحية(الفرع الأول) و كذا الإلتزام بسداد الضريبة في ميعادها القانوني(الفرع الثاني) .

الفرع الأول : القوة القاهرة و تنفيذ الإلتزامات التصريحية

يلزم بالتصريح الأشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي و كذا الشركات الخاضعة للضريبة على أرباحها ، إذ تعتبر كل من الضريبة على الدخل الإجمالي و الضريبة على أرباح الشركات من الضرائب التصريحية¹ .

فالنسبة للأشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي يلزمون باكتتاب و إرسال تصريحات خاصة بدخلهم حتى يتسنى إقرار هذه الضريبة و هذا خلال مدة لا تتجاوز تاريخ 30 أبريل من كل سنة على الأكثر² ، إلا أن هذا الميعاد المحدد قانونا لتنفيذ الإلتزام يرد عليه استثناء يتعلق بإمكانية إيداع

التصريحات الجبائية خارج الآجال المقررة قانونا في حالة القوة القاهرة على أن لا تتجاوز مدة تمديد آجال تقديم التصريح و الوثائق الثبوتية المرفقة به مدة شهرين (02)³ .

و الملاحظ أن المشرع الجزائري من خلال نص المادة 102 من قانون الضرائب المباشرة قد حدد مدة تمديد تنفيذ الإلتزام بالتصريح في حالة القوة القاهرة بشهرين (02) فقط و قد كانت مدة التمديد القصوى محددة بثلاثة (03) أشهر و هذا قبل تعديل المادة 102 من قانون الضرائب المباشرة بموجب المادة 05 من قانون المالية لسنة 2010 ، و قد تم تقليص مدة التمديد في حالة القوة القاهرة إلى شهرين بدلا من ثلاثة أشهر⁴ .

كما ألزمت المادة 151 من قانون الضرائب المباشرة ضمن القسم العاشر بعنوان إلتزامات الشركات التجارية هذه الأخيرة باكتتاب التصريح الخاص بالأرباح الخاضعة للضريبة قبل 30 أبريل على الأكثر من كل سنة ، إذ ورد بالمادة 151 عبارة اكتتاب التصريح دون الإشارة إلى عبارة إيداع أو إرسال التصريح مع العلم أن العبرة بميعاد الإيداع أو الإرسال و ليس فقط بمجرد اكتتاب التصريح و هذا لارتباط الغرامات الجبائية بالتأخر في إيداع التصريح أو إرساله .

إن التمديد في تنفيذ الإلتزامات التصريحية لا يخص فقط التصريحات الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي ، إذ أن الشركات الخاضعة للضريبة على أرباحها تتمتع هي الأخرى في حالة وجود قوة القاهرة تحول دون تنفيذ إلتزامها باكتتاب تصريحها قبل 30 أبريل على الأكثر من كل سنة من إمكانية تمديد أجل تقديم التصريح بناء على قرار من المدير الولائي للضرائب غير أن مدة التمديد لا يمكن أن تتجاوز أجل ثلاثة (03) أشهر⁵ .

إلا أن الملاحظ من خلال المادتين 102 و 151 من قانون الضرائب المباشرة و اللتان كرستا فكرة القوة القاهرة كسبب لتمديد تنفيذ الإلتزامات التصريحية هو تحديد مدة تمديد تنفيذ الإلتزامات التصريحية إما بشهرين أو ثلاثة أشهر حسب الحالة رغم أن هذا يتعارض مع فكرة عدم القدرة على التنبؤ بفترة سريان و استمرار حالة القوة القاهرة ، كما أن صلاحية التمديد موزعة بين الوزير المكلف بالمالية بالنسبة للتصريحات الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي و المدير الولائي للضرائب بالنسبة للتصريحات الخاصة بالضريبة على أرباح الشركات .

الفرع الثاني : القوة القاهرة و تنفيذ الإلتزامات دفع الضريبة

يعتبر الإلتزام بدفع الضريبة من الإلتزامات الجوهرية الواقعة على عاتق المكلف بالضريبة و يفترن تنفيذ هذا الإلتزام بآجال محددة تختلف باختلاف نوع الضريبة أو الرسم فقد يكون الدفع فصليا أو ثلاثيا أو سنويا ، إلا إن المشرع قد أغفل الإشارة إلى تأثير القوة القاهرة على تنفيذ الإلتزام بالدفع رغم أن تنفيذ هذا الإلتزام هو إمداد للخزينة العمومية بمورد من مواردها الهامة .

فقد تم الإشارة إلى التأخير عن دفع الضريبة الخارج عن إرادة المكلف بموجب المادة 68 من القانون رقم 14/16 المتضمن قانون المالية لسنة 2017 و التي تنص على: "لا تستحق غرامات التأخير عندما تتعرض عمليات الدفع الإلكتروني المنجزة في الآجال المحددة لتأخير خارج عن إرادة المكلف بالضريبة و إرادة المؤسسة المالية شريطة أن لا يتجاوز هذا التأخير عشرة (10) أيام تحتسب ابتداءً من تاريخ الدفع ."

و الملاحظ في هذا الصدد أن المادة 68 من قانون المالية لسنة 2017 تخص عمليات التأخير في الدفع الإلكتروني مع العلم أن الدفع الإلكتروني و كذا التصريح الإلكتروني في الجزائر مطبق فقط على المؤسسات التابعة لمديرية كبريات المؤسسات⁶ و في ظل غياب نص قانوني يضبط أثر القوة القاهرة على تنفيذ الإلتزام بدفع الضريبة يبقى مصير باقي الشرائح الأخرى من المكلفين بالضريبة في حالة وجود تأخير في دفع الضريبة خارج عن إرادة المكلف و المؤسسة حبيس القرارات الإدارية التي تتخذ في هذا الشأن . إن من شروط تطبيق نص المادة 68 من قانون المالية لسنة 2017 أن يكون التأخير في الدفع الإلكتروني للضريبة خارج عن إرادة المكلف بالضريبة و إرادة المؤسسة المالية إن هذا الشرط و إن كان يصلح تطبيقه في حالة القوة القاهرة عموما لكونها سبب أجنبي خارج عن إرادة المؤسسة المالية و إرادة المكلف إلا أن إضافة الشرط المتعلق بإمكانية تمديد أجل تسديد الضريبة ب 10 أيام إضافية تحتسب من تاريخ الدفع الأصلي لا يتماشى و فكرة القوة القاهرة التي لا يمكن التنبؤ بمدتها بقائها إذ لا يمكن في حالة القوة القاهرة حصر مدة تمديد تنفيذ الإلتزام بعشرة (10) أيام لاستحالة توقع مدة زوال القوة القاهرة . إذ أن شرط التمديد المحدد بعشرة أيام يمكن تطبيقه في حالة الأعطاب أو السرقات التي تطال بطاقات الدفع الإلكتروني و التي تعد أسبابا خارجة عن إرادة المكلف و المؤسسة المالية ففي هذه الحالات يمكن تحديد مدة تنفيذ الإلتزام بعشرة (10) أيام إضافية من تاريخ الدفع الأصلي لأن المكلف بإمكانه اللجوء إلى الدفع النقدي للضريبة المستحقة .

و باعتبار الإلتزامات الضريبية إلتزامات مقترنة بآجال محددة قانونا للتنفيذ فإن المشرع رتب على أي تأخر في التنفيذ توقيع غرامات جبائية في ظل الظروف العادية إلا أنه في ظل الظروف الخارجة عن إرادة المكلف على غرار التأخر في الدفع الإلكتروني الخارج عن نطاق إرادة المكلف و المؤسسة المالية فقد تم إعفاء المكلف من غرامات التأخير في الدفع و بذلك يكون المشرع قد سلك بموجب المادة 68 من قانون المالية لسنة 2017 نفس الإتجاه المطبق في القواعد العامة للقانون المدني⁷ .

المطلب الثاني : أثر وباء كوفيد 19 على تنفيذ الإلتزامات الضريبية

إن الحديث عن السبب الأجنبي كعائق لتنفيذ الإلتزامات الضريبية يقودنا بالضرورة إلى الحديث عن إنعكاسات وباء كوفيد 19 الذي ضرب باقتصاديات دول العالم ، و باعتبار الجباية متصلة اتصالا وثيقا بالنشاط التجاري فإن لا بدا الوقوف على تأثير وباء كوفيد 19 باعتباره صورة من صور السبب

الأجنبي على تنفيذ الإلتزام الضريبي و تحديد طبيعة الإستحالة الناتجة عنه و هذا من خلال (الفرع الأول) كما ينبغي التفصيل في حجم هذه الإستحالة بالنظر الإلتزام و هل تمس الإستحالة كل الإلتزامات الضريبية أم جزء منها(الفرع الثاني) .

الفرع الأول : الإستحالة المؤقتة في تنفيذ الإلتزامات الضريبية في ظل وباء كوفيد19

في مجال القواعد العامة إذا نشأ الإلتزام ممكنا إلا أنه طراً ما يجعل تنفيذه مستحيلا ، و كانت الإستحالة التي تعترض التنفيذ ليست دائمة و إنما قد تكون مؤقتة ففي الحالة التي يعترض تنفيذ الإلتزام قوة قاهرة مؤقتة فإنه لا يعفى المدين من تنفيذ إلتزامه و إنما يوقف سريان العقد لحين زوال المانع المؤقت طالما كان ذلك ممكنا .

فإذا كانت الإستحالة تنسم بطابع التأقيت فليس هناك ما يمنع أن تؤدي إلى وقف العقد دون انقضائه بالإفساخ و هكذا تكون الإستحالة المؤقتة سببا لوقف العقد ينجر عنها إبقاء العقد حتى تزول تلك الإستحالة باعتبارها مؤقتة و مصيرها الزوال⁸ .

و قد سارت محكمة النقض الفرنسية في اجتهاداتها المشهورة من أن القوة القاهرة لا تمنع تنفيذ الإلتزام إلا إذا حالت بين المدين و بين إعطاء أو عمل ما هو ملتزم بإعطائه أو عمله و من ثم لا يبرأ المدين إذا كان المانع مؤقتا ، بل يكون تنفيذ الإلتزام موقوفا إلى حين زوال القوة القاهرة⁹ .

و باعتبار إدارة الضرائب من الإدارات الأكثر تعاملًا مع الجمهور خاصة و أن معظم الإلتزامات الضريبية هي إلتزامات محددة الآجال تقتضي من المكلف الإنتقال إلى إدارة الضرائب من أجل تنفيذها على غرار إيداع التصريحات الجبائية و دفع الضرائب ، و إن كانت بعض الإلتزامات الأخرى يمكن تنفيذها عن طريق الإرسال بالبريد و هو الأمر الذي يتطلب أيضا من المكلفين الإنتقال إلى مصالح البريد و بما أن الدولة وضعت تدابير الحجر الكلي أحيانا و الحجر الجزئي أحيانا أخرى بهدف التقليل من تواجد و تجمع الأشخاص للحد و الوقاية من نقشي وباء كوفيد 19 فإن تنفيذ بعض الإلتزامات الجبائية خلال هذه الفترة يعد مستحيلا إستحالة مؤقتة و هذه الإستحالة مرتبطة بفترة معينة في انتظار تطورات الوضع الصحي في البلاد و طالما الإستحالة الناتجة عن وباء كوفيد 19 هي استحالة مؤقتة و ليست دائمة فإنه يترتب عنها وقف تنفيذ الإلتزام مؤقتا إلى حين زوالها و لا ينقضي الإلتزام الضريبي فإذا زالت عاد الإلتزام إلى السريان مرة أخرى .

الفرع الثاني : الإستحالة الجزئية لتنفيذ بعض الإلتزامات الضريبية في ظل كوفيد19

تتعدد الإلتزامات التي تفرضها قوانين الضرائب على المكلفين و تنقسم إلى إلتزامين أساسيين هما الإلتزام بعمل و الإلتزام بالإمتناع عن عمل ، فاكتتاب التصريح و تقديمه يعد من قبيل الإلتزام بعمل قانوني أما الإمتناع عن إتلاف السجلات و الدفاتر قبل انقضاء مدة التقادم فإنه يحضر على أي شخص خاضع لهذا الإلتزام ارتكابه و إذا ارتكبه كان آثما¹⁰ .

إن الحديث عن أثر وباء كوفيد 19 في حجم الإستحالة يقودنا للبحث في أحكام الإستحالة الجزئية ، إذ نكون أمام استحالة جزئية في تنفيذ الإلتزام إذا انصبت الإستحالة على جزء أو أجزاء منها دون سائر الأجزاء الأخرى فيكون الجزء الذي وقع عليه المانع هو المستحيل فقط أما الأجزاء الأخرى فتكون قابلة للتنفيذ إذ يبقى المدين ملتزماً بالوفاء بما تبقى من التزامه الذي لم تطرأ عليه الإستحالة و لا ينتفي عنه هذا الواجب¹¹ .

فالمكلف بالضريبة إذا كان يتعذر عليه في ظل نقشي وباء كوفيد 19 القيام ببعض إلتزاماته الضريبية كواجب تقديم تصريحه الجبائي أو واجب تسديد قيمة الضريبة المستحقة عليه لما ينطوي عليه تنفيذ هذه الإلتزامات من خطورة انتقال العدوى إليه بحكم أن تنفيذ هذه الإلتزامات يقتضي تنقل المكلف إلى إدارة الضرائب فإن هذا لا يمنعه من تنفيذ بعض الإلتزامات الأخرى تقييد معاملاته التجارية في الدفاتر و السجلات أو الإلتزام بتحرير فواتير عن معاملاته .

إن الإلتزامات الضريبية تكمل بعضها البعض إلا أنها ليست مترابطة بشكل يستحيل معه تنفيذ الإلتزام إذا لم ينفذ الآخر ، ففي هذه الحالة لا يجوز للمكلف الإمتناع أو عدم قيامه بالإلتزامات الممكنة بحجة انتشار وباء كوفيد19 لكون الإستحالة في التنفيذ قد مست أجزاء من الإلتزامات الضريبية و ليست كلها .

المبحث الثاني : التدابير الإستثنائية لتنفيذ الإلتزامات الضريبية في ظل وباء كوفيد 19

إن إدارة الأزمات تقتضي وضع الآليات و التدابير الكفيلة بمواجهة الظروف الإستثنائية التي قد تجعل التنفيذ العادي للإلتزام أمر شبه مستحيل ، و في إطار الوقاية و مكافحة وباء كوفيد 19 عملت الدولة على إرساء ترسانة من التدابير في جميع المجالات بهدف ضبطها و منها المجال الضريبي إذ تم إقرار تسهيلات للمكلفين في سبيل تنفيذ إلتزاماتهم الضريبية(المطلب الأول) ، إلا إن هذه التسهيلات تبقى غير كافية خاصة في ظل تدبب العديد من الأنشطة التجارية و تأرجحها بين التوقف الكلي و التوقف الجزئي الأمر الذي يقتضي وجوب إقرار تدابير خاصة لتقدير الضريبة عن فترة سريان وباء كوفيد19 (المطلب الثاني) .

المطلب الأول : إقرار تسهيلات لتنفيذ الإلتزامات الضريبية

كانت المديرية العامة للضرائب من الإدارات السبابة إلى اتخاذ تدابير استثنائية في ظل سريان وباء كوفيد 19 و ذلك راجع إلى أن معظم الإلتزامات الضريبية يرتبط تنفيذها بميعاد محدد قانوناً و أن أي تأخر في التنفيذ يترتب عليه توقيع غرامات جبائية .

فقد أصدرت المديرية العامة للضرائب بيان تضمن جملة من التسهيلات تتعلق خصوصاً بتمديد مواعيد تنفيذ الإلتزامات الضريبية(الفرع الأول) مع التأكيد على التنفيذ الإلكتروني لبعض الإلتزامات الضريبية(الفرع الثاني) .

الفرع الأول : تمديد مواعيد تنفيذ الإلتزامات الضريبية

في إطار دعم المؤسسات تنفيذًا للبرنامج الوطني لمكافحة خطر تفشي وباء فيروس كورونا و تخفيفا من الإنعكاسات المالية السلبية للأزمة الصحية على المؤسسات بادرت المديرية العامة للضرائب بتمديد مواعيد إيداع العديد من التصريحات .

فالبنسبة للتصريحات الجبائية الشهرية و الفصلية فإن التصريح G50 لشهري فيفري و مارس و الخاص بالمكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الربح الحقيقي و المهن الحرة فقد تم تمديد أجل إيداعه إلى غاية يوم 20 ماي 2020 ، كما تم تمديد أجل إيداع التصريح الفصلي لسلسلة G50 TRE و الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي أجور لشهر جانفي ، فيفري، مارس إلى غاية 20 ماي 2020 .

أما التصريحات السنوية فقد تم تمديد أجل إيداع التصريح السنوي الخاص بالنتائج الخاص بالشركات التابعة لمديرية كبريات المؤسسات إلى غاية 31 ماي 2020 ، أما التصريح G01 الخاص بمستغلي المؤسسات الفردية و المتضمن التصريح السنوي بالمداخيل الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي و محل الإقامة فقد تم تمديد آجال إيداعه إلى غاية يوم 30 جوان 2020 .

و فيما يتعلق بالإلتزام بدفع الضريبة فقد تم إقرار تسهيلات في دفع الضريبة على الدخل الإجمالي و كذا الضريبة على أرباح الشركات و هذا عن طريق تمديد دفع القسط الوقتي الأول للضريبة إلى غاية يوم 20 جوان 2020 ، كما كرست المديرية العامة للضرائب إمكانية إفادة المكلفين بالضريبة الذين يعانون من وضعية مالية صعبة من وضع جدول زمني¹² أو ما يعرف بالرزنامة و من خلال هذا الجدول الزمني يمنح المكلف بالضريبة أجل للدفع بالتقسيط و تسوية ديونهم المستحقة لفائدة الخزينة العمومية .

إن العمل بالجدول الزمني ليس تدبير إستثنائي خاص بفترة تفشي وباء كوفيد 19 و إنما كان مطبقا من قبل إذ كرسه المشرع بموجب المادة 90 من قانون المالية لسنة 2017 كإجراء يمكن تطبيقه على المؤسسات التي تواجه ضائقة مالية و التي تقدم المبررات الكافية عن ذلك إذ يتم جدولة ديونها الجبائية لمدة قد تصل إلى 36 شهر مع إعفاء كلي و مسبق لغرامات الوعاء و التحصيل في حالة ما إذا احترمت المؤسسات المعنية إلتزامها المبرم مع قابض الضرائب و المتعلق باحترام آجال الإستحقاق¹³ ، و من ثم فإن الأمر يتعلق بتفعيل العمل بهذه الآلية في ظل الظروف الصحية الراهنة .

الفرع الثاني : إمكانية التنفيذ الإلكتروني لبعض الإلتزامات الضريبية

عمل المشرع الجزائري على إرساء نظام التصريح الإلكتروني و هذا في سياق توجه إدارة الضرائب من الإدارة الورقية إلى الإدارة الإلكترونية ، و قد تم تكريس التصريح و الدفع الإلكتروني كخطوة أولى

بالنسبة للمؤسسات و الشركات التابعة لمديرية كبريات المؤسسات و هذا بموجب المادة 58 من قانون المالية لسنة 2018 التي استحدثت المادة 169 مكرر 02 من قانون الإجراءات الجبائية¹⁴ ، حيث أصبحت هذه الفئة من المكلفين بالضريبة بإمكانهم اكتتاب تصريحاتهم الجبائية و إرسالها إلكترونيا و هذا عبر موقع جبايتك الذي أستحدث لهذا الغرض ، إلا أن الملاحظ في هذا الصدد أن تطبيق إجراء التصريح و الدفع الإلكتروني في الجزائر جاء متأخر مقارنة بباقي الدول المجاورة علة غرار تونس التي قطعت أشواط كبيرة في هذا المجال كما أنه تطبيقه يخص حاليا شريحة ضيقة فقط من المكلفين و هم المؤسسات و الشركات التابعة لمديرية كبريات المؤسسات و في ظل الوباء الراهن تم التأكيد على العمل بنظام التصريح عن بعد ، إلا أن باقي فئات المكلفين غير معينين بالتصريح الإلكتروني الذي لم يتم تعميم تطبيقه بعد .

المطلب الثاني : ضرورة إقرار تدابير خاصة لتقدير الضريبة عن فترة سريان وباء كوفيد 19

يتوقف حجم الحصيلة الضريبية على طريقة تحديد الوعاء الضريبي أو تقدير قيمة الدخل الخاضع للضريبة وهناك طرق مختلفة لتقدير قيمة المادة الخاضعة للضريبة التي قد تلجأ إليها الدولة في سبيل تقدير دخل المكلف الخاضع للضريبة¹⁵ ، إن عملية تقدير الضريبة تعتبر من أعقد المهام الموكلة لإدارة الضرائب في ظل الظروف العادية ، إلا أن عملية التقدير تحتاج إلى دقة أكثر في ظل وجود ظروف إستثنائية من شأنها التأثير على نشاط المكلفين بالضريبة و مداخيلهم .

و من أهم مميزات فترة سريان وباء كوفيد 19 لجوء الدولة إلى فرض حجر كلي في بعض المناطق و جزئي في مناطق أخرى و يعد توقيف بعض الأنشطة التجارية من أهم المظاهر السائدة خلال هذه الفترة مما يتعين الوقوف على أثر توقف النشاط التجاري على حساب الضريبة(الفرع الأول) إن هذا التوقف الإرادي للنشاط يقتضي ضرورة مراعاة الظروف المالية للمكلفين و هذا عن طريق إقرار إعفاءات و تخفيضات في قيمة الضرائب المفروضة(الفرع الثاني) .

الفرع الأول : أثر التوقف الإرادي للنشاط التجاري على حساب الضريبة

قد يحصل أن يقرر الشخص التوقف عن نشاطه الخاضع للضريبة بمحض إرادته أو نتيجة لأسباب موضوعية أو قانونية تتعلق به، إن توقف المكلف عن العمل قد يكون توقفا جزئيا أو كليا¹⁶ ، فالتوقف الجزئي هو إنهاء المكلف لبعض أوجه النشاط أو لفرع أو أكثر من الفروع التي يزاولها أما التوقف الكلي فهو إنهاء المكلف لكل أوجه نشاطه¹⁷ .

و يلزم المكلف بالضريبة في حالة التوقف الإرادي عن النشاط بتقديم تصريح بالتوقف ضمن أجل عشرة (10) أيام¹⁸ ، و يشكل التصريح بالتوقف عن النشاط في حقيقة الأمر ضمانا أساسية للمكلف بالضريبة من تحك إدارة الضرائب و استمرارها في فرض الضريبة عن فترة التوقف عن النشاط .،

إذ أن التصريح بالكف عن النشاط يترتب عنه عدم الإخضاع الضريبي و هذا ما أكده مجلس الدولة في قراره رقم 011888 الصادر في 2004/06/15، إذ جاء في تسبيب هذا القرار "أنه لا يمكن لإدارة الضرائب أن تستمر في فرض الضريبة على التاجر الذي توقف عن نشاطه¹⁹ ."

و من بين التدابير الوقائية التي اتخذتها الجزائر في إطار الحد من انتشار فيروس كوفيد 19 توقيف بعض الأنشطة التجارية ، فقد تضمنت المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 69/20 المؤرخ في 21 مارس 2020 النشاطات محل التعليق و في مقدمتها نشاطات النقل الجوي ، البري ، النقل بالسكك الحديدية ، النقل الموجه بالميترو و الترامواي و النقل بالسكك الحديدية ، النقل الجماعي بسيارات الأجرة²⁰، و لا يقتصر تعليق النشاط على النقل و إنما تم غلق كل محلات بيع المشروبات و مؤسسات و فضاءات الترفيه و التسلية و العرض و المطاعم باستثناء تلك التي تضمن خدمة التوصيل إلى المنازل²¹ .

و قد اقتصر توقيف النشاط التجاري في بداية الأمر على المدن الكبرى²² باعتبار أن المدن الكبرى تكون فيها الكثافة السكانية مرتفعة و يكثر فيها الإزدحام إلا أن إجراء الغلق تم تعميم تطبيقه على كافة التراب الوطني كما تم توسيع مجال النشاطات التجارية المعنية بالغلق إذ أصبحت جميع أنشطة التجارة بالتجزئة معنية بإجراء الغلق باستثناء تلك التي تضمن تموين السكان بالمواد :

- الغذائية(المخابز ، الملبينات ، محلات البقالة ، الخضرو الفواكه ، اللحوم) .

- الصيانة و التنظيف .

- الصيدلانية و شيه الصيدلانية²³ .

فإذا كان التوقف الإرادي عن النشاط التجاري في ظل الظروف العادية يترتب عليه محاسبة المكلف عن فترة نشاطه فقط و عدم احتساب فترة التوقف فإن هذه الأحكام تسري عن فترة التوقف عن النشاط بقوة القانون في ظل الظروف الصحية الراهنة ، إذ لا يمكن محاسبة المكلف المتوقف عن نشاطه التجاري في فترة سريان وباء كوفيد19 و في هذا الصدد ينبغي الأخذ بعين الإعتبار فترة التوقف الخارج عن نطاق إرادة المكلف عند تقدير الضريبة المستحقة عليه .

الفرع الثاني: وجوب إقرار تخفيضات و إعفاءات عن فترة التوقف عن النشاط

إن التخفيف من الآثار السلبية لوباء كوفيد19 الذي مس جميع الدول و القطاعات يقتضي وضع استراتيجية للتخفيف من العبء الضريبي على المكلفين بالضريبة خاصة في ظل التوقف الكلي لبعض الأنشطة و التوقف الجزئي للبعض الآخر منها ، إلا أن الحديث عن حتمية إقرار إعفاءات و تخفيضات في الضرائب يستوجب وضع الآليات القانونية الكفيلة بضمان العدالة الضريبية بين المكلفين .

إن المعاملة الضريبية العادلة تقتضي في هذه الظروف الصحية التي شهدتها البلاد إلزامية التفرقة بين ثلاث أصناف من المكلفين بالضريبة ، الفئة الأولى هي الفئة التي لم تتوقف عن النشاط ، الفئة الثانية هي التي شهدت توقفاً كلياً عن النشاط ، أما الفئة الأخيرة فهي التي عرفت تدبداً في النشاط.

فبعض الأنشطة التجارية عرفت خلال فترة سريان كوفيد 19 إزدهار ملحوظاً وحققت مداخيل و أرباحاً معتبرة و لم تعرف أي توقف على غرار الأنشطة التموينية للسكان بالمواد الغذائية و الصيدلانية و الشبة صيدلانية ففي هذه الحالة لا يمكننا الحديث عن إعفاءات و تخفيضات و إنما تفرض الضريبة على الأرباح الحقيقية المحصلة .

إلا أن البعض آخر من الأنشطة التجارية عرف توقفاً كلياً للنشاط على غرار أنشطة النقل بأنواعه المحددة بالمادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 69/20 فالنسبة لفئة الناقلين الخواص للأشخاص فإن الدولة ينبغي تمكينهم من بعض التخفيضات في قيمة الضرائب المستحقة عليهم و أن تراعي خلال عملية تقدير الضريبة مدة التوقف عن النشاط .

كما أن هناك فئة من الأنشطة التجارية عرفت تدبداً في نشاطها و هي تلك الأنشطة التجارية التي عدتها المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 69/20 و هي محلات بيع المشروبات و العرض و المطاعم فالأصل فيها توقيف النشاط و غلق المحل إلا أن المشرع أضاف عبارة باستثناء تلك التي تضمن خدمة التوصيل للمنازل فمن خلال هذه العبارة يتضح أن هذا النوع من الأنشطة التجارية يمكن الإستمرار في مزاولته في ظل تفشي وباء كورونا بشرط ضمان خدمة التوصيل إلى المنازل ، و الجدير بالذكر أن نشاط التجارة الإلكترونية مع ضمان خدمة التوصيل إلى المنزل يطرح إشكالية المعاملة الضريبية العادلة التي تقتضي وضع المكلفين الذين يمارسون نفس النشاط على قدم المساواة فمن غير المنطقي مثلاً إفادة ممارسي نفس النشاط التجاري بنفس التخفيضات في حين أن أحدهم كان في حالة توقف كلي عن النشاط في حين الآخر بقي يزاول نشاطه بالطريق الإلكتروني مع ضمان خدمة التوصيل .

الخاتمة:

نظراً لأهمية الإلتزامات الضريبية فقد أحاطها المشرع بترسانة من النصوص القانونية التي تضبط التنفيذ السليم لهذه الإلتزامات في ظل الظروف العادية ، إلا أن المكلف قد تعترضه ظروف خارجة عن إرادته الكوارث الطبيعية أو الأوبئة على غرار ما يشهده العالم حالياً من جراء تفشي وباء كوفيد 19 الأمر الذي قد يعيق تنفيذ الإلتزامات المفروضة على المكلف بالضريبة .

و من خلال دراسة موضوع تبعات السبب الأجنبي المتمثل في وباء كوفيد 19 على عملية تنفيذ الإلتزامات يمكن الوقوف على النتائج التالية :

- إن أغلب الإلتزامات الضريبية هي الترتامات يجب تنفيذها خلال آجال محددة قانونا لذلك فقد ضبط المشرع كيفية تنفيذ هذه الإلتزامات و الآثار المترتبة عن مخالفة الآجال في ظل الظروف العادية ، إلا أنه في مقابل ذلك لم يولي أهمية للأسباب الأجنبية التي قد تعيق تنفيذ الإلتزامات في ميعادها المحدد .
- تم الإشار إلى فكرة القوة القاهرة كعائق لتنفيذ الإلتزامات الضريبية ضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة دون أي أحكام تفصيلية تتعلق بكيفية التعامل مع هذه القوة القاهرة .
- رتب المشرع على وجود حالة القوة القاهرة المنصوص عليها بالمادتين 102 و 151 من قانون الضرائب المباشرة تمديد آجال إيداع التصريحات الجبائية الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي بشهرين(02) و التصريحات الخاصة بالضريبة على أرباح الشركات إلى ثلاثة(03) أشهر إلا أن هذا التحديد في آجال التمديد يتعارض مع فكرة عدم إمكانية توقع مدة سريان القوة القاهرة .
- إن وباء كوفيد 19 يعد سببا من الأسباب الأجنبية الخارجة عن إرادة المكلف و التي جعلت تنفيذ بعض الإلتزامات الضريبية مستحيلة استحالة جزئية و وقتية و ثم فإن الإلتزام الضريبي يبقى قائما و لا يسقط و ينفذ إذا ما توافرت الشروط و الظروف الملائمة لتنفيذه .
- نتجه إدارة الضرائب بوتيرة بطيئة نوعا ما نحو تجسيد إدارة إلكترونية يقوم في ظلها المكلف بتنفيذ الترتاماته بالشكل الإلكتروني الأمر الذي عرقل في فترة الوباء الحالي تنفيذ الكثير من الإلتزامات التي كان من الممكن تنفيذها إلكترونيا على غرار الإلتزامات التصريحية .
- و من بين التوصيات التي يمكن تقديمها في هذا الصدد
- التسريع في تعميم تنفيذ الإلتزامات الجبائية التصريحية إلكترونيا و كذا الدفع الإلكتروني للضريبة بحيث يشمل كافة المكلفين بالضريبة على المدى القريب .
- عدم احتساب الضريبة عن فترة التوقف لا إرادي عن النشاط ، إلا أن هذا الإجراء لا ينبغي يشمل جميع الأنشطة التجارية .
- منح إعفاءات بنسب متفاوتة تختلف من نشاط تجاري إلى آخر ، مع وضع آليات و معايير تسمح بالتطبيق العادل لهذه التخفيضات من فئة إلى أخرى .

الهوامش:

- 1- خلاصي رضا ،النظام الجبائي الجزائري الحديث : جباية الأشخاص الطبيعيين و المعنويين ، الجزء الأول ، دار هومة ، الجزائر ، 2006 ، ص 29 .
- 2- المادة 99 من الأمر رقم 101/76 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 ، يتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، المعدل و المتمم ، ج ر عدد 102 ، مؤرخ في 22 ديسمبر 1976 .
- 3- المادة 05 من قانون رقم 09/09 مؤرخ في 2009/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 2009 ، ج ر عدد 78 مؤرخ في 31 ديسمبر 2009 و التي عدلت الماد102 من الأمر رقم 101/76 المتضمن قانون الضرائب المباشرة .
- 4- تنص المادة 102 من قانون الضرائب المباشرة لسنة2009 على : "في حالة القوة القاهرة فإن ميعاد إيداع التصريحات السنوية المرفقة بالوثائق الوجوبية يمكن أن يمدد بقرار من الوزير المكلف بالمالية إلا أن هذا التمديد لا يمكن أن يتجاوز مدة ثلاثة(03) أشهر" .
- 5- المادة 151 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة .
- 6- المادة 58 من قانون رقم 11/17 المؤرخ في 27 ديسمبر 2017 يتضمن قانون المالية لسنة 2018 ، ج ر عدد 76 مؤرخ في 28 ديسمبر 2017 .
- 7- تنص المادة 127 من الأمر رقم 58/75 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون المدني / المعدل و المتمم على : " إذا أثبت الشخص أن الضرر قد نشأ عن سبب لا يد له فيه كحادث مفاجئ أو قوة القاهرة أو خطأ صدر من المضرور أو خطأ من الغير كان غير ملزم بتعويض هذا الضرر ، ما لم يوجد نص قانوني أو اتفاق يخالف ذلك " .
- 8 -حامي حياة ، " استحالة تنفيذ الإلتزام المؤقتة" ، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية و السياسية و الإقتصادية ، كلية الحقوق ، جامعة بن يوسف بن خدة ، عدد 02 ، 2017 ، ص 215 .
- 9- بلحاج العربي ، أحكام الإلتزام في القانون المدني الجزائري: دراسة مقارنة ، دار هومة ، الجزائر ، 2013 ، ص ص 633-634 .
- 10- منتصر سعيد حمودة ، الجرائم الإقتصادية ، دار الجامعة الجديدة ، الإسكندرية ، مصر ، 2010 ، ص ص 213-214 .
- 11- حامي حياة ، مرجع سابق ، ص 214 .
- 12- بيان المديرية العامة للضرائب الجزائرية WWW.MFDGI.GOV.DZ
- 13- المادة 90من قانون رقم 14/16 مؤرخ في 28 ديسمبر 2016 ، يتضمن قانون المالية لسنة 2017 ، ج ر عدد 77 مؤرخ في 29 ديسمبر 2016 .
- 14- المادة 58 من قانون رقم11/17 المتضمن قانون المالية لسنة 2018 ، مرجع سابق .
- 15- يونس أحمد البطريق ، النظم الضريبية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 2003 ، ص 58 .
- 16- سنية أحمد يوسف ، الإطار القانوني للملف الضريبي ، دار الجامعة الجديدة ، الإسكندرية ، مصر ، 2004 ، ص 22 .

- 17- محي محمد مسعد ، الإصلاح الضريبي بين الواقع و المأمول ، دار رؤية ، الإسكندرية ، مصر ، 2008 ، ص 89 .
- 18- المادة 195 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، مرجع سابق .
- 19- قرارا مجلس الدولة رقم 011888 مؤرخ في 15/06/2004 ، بين (ب.م) و مديرية الضرائب لولاية جيجل ، نشرة القضاة ، عدد 60 ، 2006 ، ص 401 .
- 20- المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 69/20 المؤرخ في 21 مارس 2020 يتعلق بتدابير الوقاية من انتشار وباء فيروس كورونا(كوفيد 19) ، ج ر عدد 15 ، مؤرخ في 21 مارس 2020 .
- 21- المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 69/20 المتعلق بتدابير الوقاية من انتشار وباء كورونا .
- 22- نفس المرجع .
- 23- المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 70/20 المؤرخ في 24 مارس 2020 يحدد تدابير تكميلية للوقاية من انتشار وباء فيروس كورونا(كوفيد 19) و مكافحته ، ج ر عدد 16 ، مؤرخ في 24 مارس 2020 .