

الصبغة القانونية للعقوبات الجبائية الإدارية في التشريع الجزائري -التأرجح بين التعويضات المدنية والعقوبات القمعية-

الأستاذة: بن عمور عائشة
أستاذة مساعد قسم أ
معهد الحقوق والعلوم السياسية
المركز الجامعي تيسمسيلت

الملخص باللغة العربية:

تقسم عموما العقوبات في المادة الجبائية إلى نوعين هما عقوبات جبائية وعقوبات جزائية. تعد الأولى عقوبات مالية تفرض من قبل الإدارة تطبيقا للقانون الجبائي وتحت رقابة القاضي. وتتخذ إما شكل غرامات جبائية أو الزيادات في الحقوق أو غرامات التأخير. وترتبط الثانية بالجرائم الضريبية. علاوة على ذلك، المكلف بالضريبة الذي لا يسوي دينه الجبائي في التاريخ المحدد يجب عليه تعويض الإدارة الجبائية، فغرامات التأخير ما هي إلا مجرد تعويضات نقدية على خلاف الغرامات الجبائية. أما الزيادات في الحقوق فإنها جزاءات مرتبطة بالحقوق تكتسي طبيعة مبهمة فهي بين التعويض والردع، تختلف تبعاً لارتباط تطبيقها بالأعمال التدليسية، فكل زيادة في الحقوق التي ليس لها طابع تعويضي تتخذ بالضرورة شكل عقوبة ردعية.

Le résumé:

Concernant les sanctions applicables en matière fiscale, elles sont classées, généralement en deux catégories : les sanctions fiscales et les sanctions pénales. Les premières sont des sanctions pécuniaires appliquées par l'administration en vertu de la loi et sous le contrôle du juge. Sous forme des amendes fiscales, les majorations de droits et les intérêts de retard. Les secondes consistent en des peines correctionnelles.

Et outre, Le contribuable qui ne règle pas sa dette fiscale à la date fixée devra indemniser l'administration fiscale, les intérêts de retard sont donc des simples réparations pécuniaires par opposition aux amendes fiscales. Toutefois les majorations sont des sanctions proportionnelles appliquées sur des droits, d'ambiguë nature, à la fois indemnitaire et répressive. Sur des majorations fiscales pour manœuvre frauduleuse ayant le caractère de punition. C'est-à-dire toute majoration qui n'a pas ce caractère réparateur a nécessairement le caractère d'une sanction fiscale.

المقدمة:

توقع الإدارة الجبائية عقوبات جبائية بخصوص المخالفات المرتكبة من قبل الخاضعين للضريبة، ويحكم القاضي في القضايا المدنية بالتعويض المدني لجبر الضرر، بغض النظر عن طريقة تقديره سواء أكانت جزافية أو قانونية أو قضائية⁽¹⁾. وفي المقابل يوقع القاضي الجزائي العقوبة القمعية لردع المخالف، غير أن الطبيعة القانونية للعقوبات الجبائية تطرح جدلاً قضائياً وفقهياً واسعاً في الجزائر ولا سيما أن الإدارة الجبائية صاحبة الاختصاص في توقيعها.

وقد نص المشرع الجزائري على عدة أنواع من العقوبات الجبائية وهي الغرامات الجبائية، الزيادات في الحقوق وعقوبات التأخير، فهل لهذه الأنواع الثلاثة في التشريع الجزائري نفس الطبيعة القانونية أم أن لكل واحدة طبيعتها القانونية الخاصة؟

ولإجابة على هاته الإشكالية يجب التمييز بين الطبيعة القانونية لعقوبات الوعاء من جهة ولعقوبات التحصيل من جهة أخرى في مبحثين مستقلين.

المبحث الأول: الطبيعة القانونية لعقوبات الوعاء

تعد مرحلة الوعاء الضريبي⁽²⁾ المرحلة الأولى لتأسيس الضريبة، ولأن النظام الجبائي الجزائري يقوم على التلقائية في التصريح سواء تعلق بالتصريح بالوجود أو بالتنازل أو التوقف عن النشاط أو بتحقيق مداخيل أو أرباح أو عمليات تخضع للضريبة أو الرسم. فلا بد من منح المكلف بالضريبة فرصة التصريح. بما يشاء مع تقديم جميع الوثائق الثبوتية للدلالة على صدق البيانات المقدمة تكريسا من جهة للنظام التصريحي، ومن جهة أخرى لخلق جو من الثقة المتبادلة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية⁽³⁾.

فيتعرض المكلف بالضريبة الذي يخرق التزامات الوعاء إلى ثلاثة أصناف من العقوبات التي تتمثل في: الغرامات الجبائية والزيادات في الحقوق وفي الأخير غرامة الإيداع المتأخر لهذه التصريحات. وفيما يلي دراسة الطبيعة القانونية لكل عقوبة.

المطلب الأول: الغرامات الجبائية

يستخلص من أحكام القانون الجبائي الجزائري وجود نوعين من الغرامات الجبائية⁽⁴⁾، تتعلق الأولى بمخالفات محددة والثانية مخصصة للإيداع المتأخر للتصريح. وتعتبر الغرامات الجبائية 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⁽⁵⁾ أو أن ترتكب مخالفات بصفة متكررة كإغفال أو إخفاء وثائق طلبتها الإدارة⁽⁶⁾. فلم يقترن المشرع الجزائري 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 الجزائري الطبيعة القانونية للغرامة الجبائية، ولكن تبين القضاء الجزائري موقفا في قرار صادر بتاريخ 1996/10/07 "عن غرفة الجناح 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 التعويض ومن ثمة لا يجوز الحكم بها إلا بناء على طلب إدارة الضرائب"⁽⁷⁾. يتبين أن الغرامات الجبائية ذات طبيعة مزدوجة مع تغليب الطابع العقابي. وفي قرار آخر صدر بتاريخ 1995/01/29⁽⁸⁾، اعتبرت المحكمة العليا الغرامة الجمركية ذات طبيعة مختلطة نتيجة الطابع المزدوج للدعوى الجبائية التي تهدف إلى تطبيقها.

تبعاً لذلك، يتبين أن 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 أن الغرامات الجبائية التي تصدر عن إدارة الضرائب لم يحدد طبيعتها القانونية لا المشرع ولا القضاء الجزائريين.

مما يستدعي الاستعانة بالقضاء المقارن في ظل غياب موقف القضاء الجزائري بخصوص الغرامات الجبائية، ولاسيما القضاء الفرنسي الذي أصدر العديد من الاجتهادات 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⁽⁹⁾ تطبق على كل عقوبة إدارية ذات طبيعة عقابية، باستثناء في المجال الجبائي الزيادات في الحقوق وفوائد التأخير التي تتسم بطابع إصلاح مالي⁽¹⁰⁾.

فلا تهدف الغرامات الجبائية إلى تعويض أي ضرر، بل يتحقق من فرضها ردع المخالف بصفة شخصية، وتمتد لتحقيق ردعها عاما لكل الأفراد وإلا يلحقهم نفس الجزاء. ولأن الغرامة الجبائية الإدارية تختلف عن الغرامة الجبائية الجزائية التي يحكم بها القاضي الجزائي والتي منحت لها المحكمة العليا في الجزائر الطابع المختلط مع التغليب الطبيعية 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 بالضريبة، 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 التزامه بتقديم الوثائق المطلوبة وليس تعويض عن الضرر، لذلك فإن فرض الغرامات الجبائية يحقق ردعا خاصا للمكلف.

المطلب الثاني: الزيادات في الحقوق

تعتبر 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 المنظمة⁽¹¹⁾ 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.

تعد الزيادة في الضرائب عقوبة تعتمد على قيمة نسبية تفرض على الحقوق الجبائية⁽¹²⁾، وتكون هذه النسبة إما محددة القيمة أو تصاعدية إلى غاية حد أقصى، وتوقع بمناسبة وجود مبلغ متملص منه أو التأخر عن الأجل المحدد لتقديم التصريح أو بعد توجيه الإدارة إنذار بتسوية وضعية المكلف بالضريبة بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، وتتراوح نسبتها بين 10% و100%، وتفرض بحسب المخالفة المرتكبة، لذلك لا بد من تحليل الطبيعة القانونية للزيادة بالنسبة لكل مخالفة.

الفرع الأول: مخالفة عدم تقديم التصريح

مادامت الإدارة في مرحلة التأسيس الضريبي، ولم يتم بعد تحديد المبلغ الحقيقي للضريبة فإنها تلجأ إلى الفرض التلقائي للضريبة، كما أنه يترتب على عدم تقديم التصريح السنوي دفع زيادة على مبلغ الحقوق بنسب معينة.

وعلاوة على ذلك، لم يستعمل المشرع عبارة "يعاقب" كما نظم الغرامات الجبائية، بحيث استخدم مصطلحات⁽¹³⁾ مثل "يضعف" أو "يزاد" أو "تنزل" التي تفيد في مجملها على أنها مبالغ تضاف إلى الضريبة التي فرضتها الإدارة تلقائيا بالنسبة للتصريح السنوي، مما يدل على عدم الجزم بطابعها العقابي، فإن لم يكن لها طابع عقابي فيحتمل منحها إذا إما طابعا تعويضا أو أن تكتسي طبيعة قانونية خاصة.

الفرع الثاني: مخالفة النقص أو عدم صحة معلومات التصريح

تفرض الزيادة في هذه الحالة بسبب الإنقاص أو عدم إدراج المعلومات الصحيحة في التصريح، يكون الغرض منها إما التملص أو الإخلال بمبلغ الحقوق⁽¹⁴⁾ أو انعدام الثقة في الوثائق المحاسبية والإثباتات المقدمة أو القيام بأعمال غش. ويتبين من عبارة "النقص أو عدم صحة المعلومات" وجود علاقة بين نية المكلف بالضريبة والتصريح الذي

بموجبه يتم تأسيس الضريبة. فإن كانت النية الحسنة للمكلف مفترضة، فهذا لا يعفي الإدارة من توقيع زيادات قد تكون قيمتها ثقيلة في حالة إثبات العكس.

وتطبق زيادة موافقة لنسبة الإخفاء قدرها 100% ولا يمكن أن تقل عن زيادة 50% وعندما لا يدفع أي حق تحدد النسبة بـ 100%⁽¹⁵⁾. في حين جاء في المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة قبل التعديل اعتماد المشرع في تنظيمه لمخالفة النقص في التصريح على المبلغ المتملص منه، فإذا كان هذا المبلغ يتجاوز 200 ألف دج فلا تتعدى الزيادة 25%، ولكن إذا حاول التملص بأعمال تدليسية ترفع الزيادة لـ 100% إذا لم يتجاوز المبلغ 5 ملايين دج، وإذا تجاوز هذا المبلغ يصبح ملزم بزيادة قدرها 200%، ونظرا لقيمة هذه العقوبة قد تراجع المشرع عن إعمالها لأنها لا تردع المخالف بل تجعله في بحث دائم عن أساليب للتهرب المشروع أو المحظور.

الفرع الثالث: مخالفة التأخر في تقديم التصريح أو كشف رقم الأعمال

تفرض الزيادة على مخالفة التأخر في تقديم التصريح أو كشف رقم الأعمال على أساس وجود التأخر عن الأجل القانوني في تقديم التصريح⁽¹⁶⁾، والمقدرة بنسبة مئوية من المبلغ المدين به، إلا أنه يوجد استثناء يتعلق بالمكلفين بالتصريح والذين تحمل تصريحاتهم عبارة "لا شيء" والمستفيدين من إعفاء جبائي وعلى نتائج عاجزة، إذ يدفع هؤلاء غرامات جبائية ثابتة القيمة بالنظر إلى مدة التأخر، لأن الزيادة تتعلق بالضريبة ففي ظل غيابها توقع الغرامة الجبائية.

ويلاحظ أن قيمة غرامة الإيداع المتأخر عبارة عن نسبة مئوية على خلاف الغرامة الجبائية المحددة بمبلغ نقدي ثابت القيمة أو المحصور بين قيمتين، ولم يسميها زيادة بل استعمل مصطلح "الغرامة"⁽¹⁷⁾، وترتبط في الأساس بالتأخر عن الأجل القانوني لتقديم التصريح وتوجيه الإدارة للمدين بالضريبة أعدارا تلزمه بتسوية وضعيته في أجل³⁰ يوما، وبالمقابل لم يقرن المشرع توقيعها بفرض تلقائي للضريبة.

وقد التزم المشرع الجزائري الصمت حيال موضوع الطبيعة القانونية للزيادات في الحقوق، بالرغم من طرحها للعديد من الإشكاليات وحذا حذوه القضاء الجزائري. غير أن 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⁽¹⁸⁾، 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"⁽¹⁹⁾. فللزيادة إذا طابع إصلاحي مادامت لا تفرض بسبب ارتكاب المكلف بالضريبة لأعمال تدليسية، وهذا ما أدى بالأستاذ "باشولي" "BACHELIER" للقول: "كل زيادة ليس لها طابع تعويض إصلاحي فلها بالضرورة طابع عقوبة جبائية"⁽²⁰⁾؛ 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 الأساس بالتعويض المحدد قانونا ويسمى بالتعويض الجزائي، إذ أن الضرر الذي يصلحه التعويض المقرر للخزينة العامة يعد ضررا مباشرا وحالا وغير محتتمل. ومن أجل تحديد العلاقة بين الضرر والزيادة، نفترض وجود مكلفين بالضريبة أحدهما تأخر بيوم واحد عن الأجل القانوني والثاني تأخر لمدة شهر مثلا، لنفرض 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 تتجاوزته أو لا تغطيه أصلاً.

ويستخلص مما سبق، أن الطبيعة القانونية للزيادة في الحقوق لها طابع مزدوج فتهدف من جهة لتحقيق إصلاح ضرر لاحق بالخزينة فتكتسي طابعاً تعويضياً، ومن جهة أخرى إذا ما أثبتت أن المكلف بالضريبة قد ارتكب عملاً تدليسياً فتكيف طبيعتها القانونية بالعقوبة القمعية. وهذا ما أدى بالفقيه "بوفيه" "BOUVIER" للقول التالي: "تطرح العقوبة الجبائية طبيعة مبهمة فمن جهة تصلح ومن جهة أخرى تردع"⁽²¹⁾.

المبحث الثاني: الضريبة القانونية لعقوبات التحصيل⁽²²⁾

يجب على المتأخر في الدفع تسديد غرامة تقدر بـ 10%، وإذا تجاوز أجل التأخير 30 يوماً تدفع هذه الغرامة بإلزام مالي شهري قدره 3%، والذي يعد غرامة تهديدية حسب المادة 402 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. وإذا لم يدفع الضريبة أصلاً تطبق عليه عقوبة 10% وإذا أرسلت الإدارة إنذاراً بالدفع له أجل 30 يوماً للدفع وإلا تعرض لغرامة 25%، لذلك يجب التطرق أولاً إلى غرامة التحصيل ومن ثم للغرامة التهديدية.

المطلب الأول: غرامة التحصيل

ترتبط غرامة التحصيل بالدفع سواء تأخر المكلف بالضريبة عن دفع الدين الجبائي أو لم يدفعه أو كان دفعه ناقصاً، وتقدر قيمتها بين 10% و 25%، فالذي لا يسوي دينه الجبائي في الوقت المحدد يجب عليه تعويض الخزينة⁽²³⁾. فتنوع تبعاً لذلك غرامات التحصيل إلى غرامات التأخير وغرامات عدم الدفع.

الفرع الأول: غرامات التأخير

لم يذكر المشرع الجزائري مصطلح "فوائد التأخير" ولكنه استعمل عدة عبارات لها نفس المعنى وهي "العقوبات المقررة للتأخير"⁽²⁴⁾ أو "عقوبات التأخير"⁽²⁵⁾، كما ربط تطبيق غرامة التأخير بالغرامة التهديدية بالنسبة لجميع الضرائب باستثناء الضرائب غير المباشرة حسب المادة 540 من قانون الضرائب غير المباشرة⁽²⁶⁾ 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 تحدّد بـ 10% من مبلغ الحقوق المتأخر دفعها وتستحق من اليوم الذي لي تاريخ استحقاق تلك الحقوق".

ويؤدي الحديث عن الطبيعة القانونية لغرامة التأخير إلى معرفة ما إذا كانت فعلاً عقوبة قمعية أو مجرد تعويض عن الضرر اللاحق بالخزينة العمومية، ففي مجال غرامة التأخير يدفعها المكلف بالضريبة الذي يعد مسؤولاً عن تأخره إتجاه الدولة بالنظر إلى العلاقة التي تربط الفرد بالسلطة العامة⁽²⁷⁾. ويستقرّ من المادة 141 من قانون الرسوم على رقم الأعمال أنّ المشرع الجزائري قد منح غرامة التأخر طابع التعويض المدني، لاسيما عند استعماله مصطلح "Pénalité" الذي يفيد الجزاء، وليس العقوبة القمعية ويدل على هذا الإتجاه أيضاً تحديد العقوبة القصوى في هذه الحالة بنسبة 25% مهما زادت مدة التأخر.

فلم يحدد المشرع العلاقة بين حجم الضرر والغرامة، إذ أنّ غرامة التأخير تبني على نسبة جزافية لا تعكس بالضرورة حجم الضرر الحقيقي، لكن يلاحظ أنّ 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.

ولأن عنصر الزمن في أي نظام جبائي جوهري. لذلك فأي تأخير في الوفاء بالدين يؤدي إلى تعرض الخزينة للضرر وهو ما يُوجب التعويض. 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"⁽²⁸⁾، فلا يراعى حسن نية المكلف بها لأن غرامات التأخير لها طابع إصلاحي، ولو تم اعتبار غرامات التأخير ذات طبيعة عقابية لثم الأخذ بظروف ارتكاب المخالفة ولم يعتمد المشرع مجرد التأخر في الدفع عن الأجل القانوني كأساس لفرضها. وفي هذا المقام لا نجد أي موقف للقضاء الجزائري، مما يستدعي الأمر الاستعانة بمجلس الدولة الفرنسي الذي أصدر قرار بتاريخ 1988/11/9 يُقر فيه: "... ليس لفوائد التأخير طابع عقابي"⁽²⁹⁾. فتعد "ببساطة تعويضات مالية تتعارض مع العقوبة الجبائية"⁽³⁰⁾.

إلا أن جانباً من الفقه في فرنسا يرى بأن طبيعة ووزن فوائد التأخير محل جدل قائم حالياً⁽³¹⁾، فترى الأستاذة "فاباي" "VAPAILLE" بالاستناد 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 بالخرينة"⁽³²⁾.

وعليه، فإن الاتجاه 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 إجراءات شكلية تتعلق في الأساس بالالتزام التسيب.

الفرع الثاني: عقوبات عدم الدفع الكلي أو الجزئي

فيما يتعلق بعدم دفع الضريبة أو الرسم، يدفع المخالف الزيادات بنسب ثابتة تقدر بين 10% و 25% حسب الإجراء المتبع من قبل الإدارة، إلا أن الطبيعة القانونية لها غير محددة فإن كانت تصلح الضرر اللاحق بالخرينة من جراء عدم الدفع أو النقص فيه باستعمال ممارسات تدليسية، فإنها تهدف أيضاً لردع المخالف بمتابعته جزائياً في حالة عدم الدفع الذي يحاول التملص من الضريبة بممارسة عمل تدليسي.

المطلب الثاني: الغرامة التهديدية

تعرف الغرامة التهديدية على أنها ذلك "الجزء الذي يصدر عن الهيئة القضائية التي تبث في المسائل المدنية بناء على طلب الإدارة"⁽³³⁾، ففي مجال التأخر في دفع الضرائب تطبق غرامة التأخر بالغرامة التهديدية التي أطلق عليها تسمية "الإلزام المالي" بمعنى "astreinte"، والتي تدفع بالاعتماد 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 إقليميا... ويقوم قابض الضرائب بتحصيل الغرامة والتلجئة. ويظهر 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 إقليميا. 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 بـ100 دج عن كل يوم تأخير وليس لها حد أقصى، ولا يتوقف فرضها إلا إذا تمكنت الإدارة من الحصول على حق الإطلاع على الوثائق المعنية.

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، ولا ينفي منح المشرع تسميتها "بالغرامة" الطابع التعويضي.

الختامة

إن الطبيعة القانونية للعقوبة الجبائية الإدارية في التشريع الجزائري حسب الطرح السابق تتأرجح بين التعويضات المدنية والعقوبات القمعية. وتتحدد تبعاً لكونها عقوبات الوعاء أو عقوبات التحصيل. فبالنسبة لعقوبات الوعاء، لم يتعرض لا المشرع ولا القضاء الجزائريين لطبيعة الغرامات الجبائية، في حين منحها القضاء الفرنسي المقارن طبيعة "العقوبة القمعية". أما الزيادات في الحقوق فهي عقوبة جبائية إدارية توقع على مخالفات محددة كالنقص في التصريح أو عدم التصريح أو التأخر في تقديم التصريح. وتبعاً لنوع المخالفة تتحدد طبيعتها القانونية؛ فمثلاً إذا ما ارتبطت بالأعمال التدليسية تكتسي طابعاً عقابياً، وإذا لم تقترب بهذه الأعمال تعد مجرد إصلاحاً مالياً للضرر الذي لحق بالخزينة العمومية. غير أن عقوبات التحصيل تتنوع بين غرامة التحصيل والغرامة التهديدية، إذ أن الأولى إما أن تكون فائدة التأخير أو كما قيل ثمن للتأخر، أو أن تتخذ شكل عقوبة عدم الدفع الكلي أو الجزئي للحق المدين به للخزينة العمومية. فإن منحنا فائدة التأخير طابعاً تعويضياً لتبقى الطبيعة القانونية لعقوبة عدم الدفع تتأرجح بين التعويض والطابع العقابي القمعي.

الهولميش

- حدد المشرع تعويضا جزافيا في حالة الأضرار التي تسببها حوادث المرور، ويمكن أن يتفق الأطراف في العقد بوضع مبلغ كتعويض عن عدم التزام أحد الأطراف بالعقد وهو ما يسمى بالشرط الجزائي، وقد يمنح المشرع للقاضي سلطة تقدير التعويض عن الأضرار وفي هذه الحالة يصطلح عليه بالتعويض المقدر قضائيا.
- 2-نظم المشرع العقوبات الجبائية الخاصة بمرحلة الوعاء الضريبي (المواد من 192 إلى 194 من ق.ض.م. والمادتين 523 و524 من ق.ض.غ.م. و 114 إلى 116 من ق.ر.ر.أ. وفي ق. التسجيل حددتها المادة 107 والمادتين 19 و106 من ق. الطابع).
- 3-المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلف بالضريبة، 2014، ص. 14.
- 4-كمخالفة محددة بذاتها مثل عدم تقديم التصريح (المادتين 194 و192-2 من ق.ض.م).
- 5-المادة 194 من ق.ض.م: " يعاقب...الذي لم يقدم تصريحا بالوجود ... بدفع غرامة جبائية ..".
- 6-المادة 192 -2 من ق.ض.م.
- 7 -أحسن بوسقيعة ، المخالفة الضريبية (الغش الضريبي)، المجلة القضائية، العدد 1، سنة 1998، ص.33.
- 8 -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، الطبعة 11، دار الحكمة، الجزائر، 2011، ص.337.
- 9- 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.
- 10-Décision n0 82-155 du 30 décembre 1982, Loi de finances rectificative pour 1982 cité par de GIVRE(Y), La nature juridique des sanctions, in Droits du contribuable, Etat des lieux et perspectives, Coll.Entreprise et perspectives, Economica, 2002, p. 97.
- 11-المواد 192 و193 و 322 من ق.ض.م. والمادة 114 من ق.ر.ر.أ. والمادة 19 من ق. الطابع.
- 13..LAMBERT (Th) , Les sanctions administratives fiscales, Coll. Finances publiques, Harmattan, 2006, p12-
- 13-المادة 1-322 من ق.ض.م: "...تترل نسبة الزيادة بقدر 25% ... إلى 10%....".
- 14- المادة 1-193 من ق.ض.م.
- 15-المادة 8 من قانون المالية لسنة 2012 المعدلة للمادة 193 من ق.ض.م.
- 16- لاسيما المواد 192 و193 و1-322 من ق.ض.م.
- 17- المادة 114 من ق.ر.ر.أ. والمادة 19 من ق. الطابع.
- 18-AUSTRIA(S),« Les sanctions administratives en matière fiscales » ,A.J.D.A., 20 octobre 2000, n0 spécial, p.53.
- 19-CE : 31/03/1995 (SARL – Autos- Meric), cité par Y. de GIVRE, op.cit., p 97 .
- 20-BACHELIER(G), "Les sanctions fiscales dans la jurisprudence du Conseil d'Etat", R.F.F.P., n 65,L.G.D.J, 1999, p.19.
- 21-BOUVIER(M), Introduction au droit fiscal général et la théorie de l'impôt,3.éd., L.G.D.J., 2000 , p. 113 .
- 22- نظم المشرع مرحلة التحصيل الجبائي في عدة مواد وهي على وجه الخصوص المواد 134 و360 و402 من ق.ض.م. والمادة 540 من ق.ض.غ.م. والمادة 140 من ق.ر.ر.أ. والمادة 93 من ق. التسجيل والمادة 19-2 من ق. الطابع.
- VAPAILLE(L),L'intérêt de retard: le prix du temps, in Les sanctions administratives fiscales: Aspects de 23^e droit comparé, (ouvrage collectif), Coll. Finances publiques, Harmattan, 2006,p.107: «...Le contribuable qui ne règle pas sa dette fiscale à la date fixée devra indemniser l'Etat...».
- 24- المادة 402-5 من ق.ض.م.
- 25-المادة 34 -3 من ق. التسجيل.
- 26- المادة 35 من ق. المالية لسنة 2009 المعدلة للمادة 540 من ق.ص.غ.م.
- 27-VAPAILLE(L), op.cit., p.107.
- 28-LAMBERT (Th), Redressement fiscal, Economica, 1988, p. 126.
- 29-CE Plén. 9 novembre 1988 GRISONI n0 68965 ; RJF 2/89 n0 179, cité par LAMBERT(Th), Contrôle fiscal, Droit et pratique, P.U.F.,1999, p. 185.
- 30-MERCIER(Y) et PLAGNET(B), Les impôts en France, Traité de fiscalité, éd .Francis, Lefebvre, 1997, p. 541.
- 31-THIRIA(Ph), Le point de vue des entreprises, in Droits du contribuable, Etat des lieux et perspectives, Coll. Entreprise et perspectives, Economica, 2002, p. 90.
- 32-VAPAILLE(L), op.cit., p.112.

33-أحسن بوسقيعة، المنازعات الجمركية في ضوء الفقه واجتهاد القضاء الجديد في قانون الجمارك، المرجع السابق ذكره، ص. 337.

قائمة المراجع: باللغة العربية:

- 1- قوانين الضرائب.
- 2- قوانين المالية.
- 3- المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلف بالضريبة، 2014.
- 4- أحسن بوسقيعة، "الغش الضريبي"، المجلة القضائية، العدد 1، سنة 1998.
- 5- أحسن بوسقيعة، المنازعات الجمركية في ضوء الفقه واجتهاد القضاء الجديد في قانون الجمارك، الطبعة 11، دار الحكمة، الجزائر، 2011.

باللغة الفرنسية:

- 1 -AUSTRY(S), Les sanctions administratives en matière fiscale, A.J.D.A., 20 octobre 2000, n0 spécial.
- 2- BACHELIER (G), "Les sanctions fiscales dans la jurisprudence du Conseil d'Etat", R.F.F.P., n 65,L.G.D.J, 1999.
- 3- BOUVIER(M), Introduction au droit fiscal général et la théorie de l'impôt, 3.éd., L.G.D.J., 2000.
- 4-De GIVRE (Y), La nature juridique des sanctions, in Droits du contribuable, Etat des lieux et perspectives, Coll. Entreprise et perspectives, Economica, 2002.
- 5-LAMBERT (Th), Redressement fiscal, Economica, 1988.
- 6-LAMBERT(Th), Contrôle fiscal, Droit et pratique, P.U.F., 1999.
- 7-LAMBERT(Th), Lessanctions administratives fiscales, Coll. Finances publiques, Harmattan, 2006.
- 8-MERCIER(Y) et PLAGNET(B), Les impôts en France, Traité de fiscalité, éd .Francis, Lefebvre, 1997.
- 9-THIRIA(Ph), Le point de vue des entreprises, in Droits du contribuable, Etat des lieux et perspectives, Coll. Entreprise et perspectives, Economica, 2002.
- 10- VAPAILLE(L),L'intérêt de retard: le prix du temps, in Les sanctions administratives fiscales: Aspects de droit comparé, (ouvrage collectif), Coll. Finances publiques, Harmattan, 2006.