

ثانيا: حرية التسيير الجبائي وحدوده

أ) صلاحيات المؤسسات في المجال الجبائي

2- التسيير الجبائي في المؤسسة يتحرك بين قطبين هما: ¹

إعتراف الإدارة الجبائية بمبدأ الحرية في التسيير ومبدأ عدم التدخل في التسيير هذا من جهة، ومن جهة أخرى وضع حدود لهذه الحرية في نظرية التعسف في إستعمال الحق ونظرية التصرف غير عادي في التسيير.

1) مبدأ الحرية في التسيير

المسير في المؤسسة عليه التحكم في تقنيات التسيير لأنها تدخل ضمن مسؤولياته والإدارة الضريبية تقوم بفحص مدى مصداقية النتيجة الخاضعة والقواعد المحاسبية المطبقة دون إنتقاد جودة التسيير مادام أن المؤسسة لا تقوم بما يخالف القانون أي تحترمه .

2) مبدأ عدم التدخل في التسيير

ينطلق هذا المبدأ من أن الإدارة الضريبية لا يجب عليها التدخل في القرارات المأخوذة بشأن تسيير المؤسسة والتي تراه مناسب لها، حتى وان كان يؤدي إلى عدم تخفيض التكاليف الجبائية، كما يمكن الإشارة إلى أن حرية التسيير لمسير المؤسسة تسمح بالموافقة على نوعين من الرقابة على مدى نظامية التسيير دون البحث في الفرص البديلة التي قد تكون أضعفها هما:

- محافظ الحسابات من أجل المحافظة على مكاسب المساهمين.
 - الرقابة الجبائية من أجل المحافظة على مكاسب الخزينة العمومية.
- ب) نظرية التعسف في إستعمال الحق والتصرف غير العادي في التسيير

1- نظرية التعسف في إستعمال الحق ¹

لم تكن كلمة تعسف أو إساءة في إستعمال الحق معروفة لدى الفقهاء القدامى بلفظها فلم يرد هذا اللفظ في تعبيرهم واما هو تعبير وافد من فقهاء القانون المحدثين في الغرب حيث عند ترجمة كلمة فكلمة L'abus تعني إساءة، ولكن درج فقهاء القانون الغرب على إستعمال كلمة التعسف.

غير أن فكرة التعسف وبالرغم من إستقرارها في الفكر القانوني بما جرت به أقلام فقهاء وظهورها في تطبيقات قضاء المحاكم لم تلبث أن طمست معالمها وزالت آثارها في أواخر القرن التاسع عشر إثر الثورة الفرنسية التي إنتهجت وتبنت المذهب الفردي في قيامها والذي يعطي للفرد مطلق الحرية في إستعمال حقوقه، غير أنها عادت وعرفت طريقها للتشريع في قضاء المحاكم الفرنسية بعد ذلك، وذلك من خلال نشاط القضاء الذي فرض رقابة على إستعمال الحقوق، وذلك من خلال أحكام نصت بوجود منع حقوق فردية لإفضائها إلى إضرار بالغير.

وهذا من منطلق أنه لو كان الحق محورا تشريعيًا للحق الفردي الخالص دون النظر للمعنى الإجتماعي للحق لكان الحق الفردي غاية في ذاته، وإذا كان كذلك فالتصرف فيه مطلق لا يحده ما يخل بالأداب العامة، وكذلك إذا كان محور التشريع مصلحة الجماعة فحسب إذ الفرد يصبح موظف يعمل لتحقيق المصلحة العامة.

وعليه لا بد من تصرف وسطي للحق بحيث لا يجعل منه أداة في يد الفرد يتصرف فيه وفق هواه، فالفرد مسؤول عن تحصيل مصلحة نفسه وفي نفس الوقت هو مكلف برعاية مصالح الآخرين وأن لا يعيثر بمصالحهم تحت ستار ما منح له من حقوق و إلا أعتبر في حال تعسف بكونه خرج عن الغاية التي من أجلها شرع إستعمال الحق.

حيث أن المشرع الجزائري نص في القانون المدني على نظرية التعسف في المادة 41 في الحالات التالية:²

- إذا وقع يقصد الإضرار بالغير.
- إذا كان يرمي إلى الحصول على فائدة قليلة بالنظر إلى الضرر الناشئ للغير.
- إذا كان الغرض منه الحصول على فائدة غير مشروعة.

وبالتالي من خلال تحليل هذه المادة نجد أن:

- المشرع إعتد على المعيار الموضوعي حيث أن الشخص قد يعتبر متعسفا مع أن له مصلحة في إستعمال حقه إنطلاقا من كون الضرر أكبر من المصلحة.
- عدم مشروعية المصلحة كأن تكون مخالفة للنظام العام والأداب العامة.

وبالنسبة لتعسف في إستعمال الحق في القانون الجبائي، تطرق المشرع الجزائري من خلال المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الصادر سنة 1976، إلى مفهوم التعسف في إستعمال الحق، حيث أكد على أن كل العمليات المبرمة على شكل عقود أو أي عمل قانوني والتي تخفي تحقيق أو تحويل

أرباح أو مدخولات مباشرة عن طريق أشخاص طبيعيين أو شركات بسيطة، هي ليست ملزمة لإدارة الضرائب التي من حقها أن تعيد للعملية صيغتها الحقيقية.

وبالتالي إذا نظرنا للجانب القانوني (المعيار الشخصي) نجد أن التعسف في استعمال الحق لا يدخل في إطار الغش الضريبي لأنه يتحرك في إطار قانوني، وإذا نظرنا للجانب الموضوعي فيجب على المؤسسة أن تثبت أن هذا الترتيب يشكل مصلحة اقتصادية لها فإنه يصبح ملزماً لإدارة الضرائب ولا يمكن تأسيس التعسف في استعمال الحق.

من خلال ما سبق ذكره من مفهوم التعسف في استعمال الحق، يمكن أن ينظر إلى أي محاولة من المسير للتخفيض من العبئ الضريبي بأنه تعسف، فما هو مجال التيسير الجبائي في هذه الحالة؟ ولهذا فإن تعيين الحد الفاصل بين التيسير الجبائي والتعسف في استعمال الحق أمر مهم للغاية.

ويكون التفريق بين مفهومين بالإستناد إلى معيارين هما: الخيار الجبائي والفرق بين قيمة الضريبة المدفوعة من طرف المؤسسة والقيمة القانونية المثلى لها.¹

أ) الخيار الجبائي والتعسف في استعمال الحق

إن الخيارات الجبائية التي يمنحها المشرع هي إحدى الوسائل التي تستعملها الدولة من أجل تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية عن طريق توجيه نشاط المؤسسة التي تحاول الاستفادة من مختلف الامتيازات والاختيارات الجبائية المتاحة لها عندما تكون في وضعية قانونية معينة.

فالمشكل ليس في تطبيق خيار جبائي ينتج إمتيازاً ضريبياً للمؤسسة، بل هو في مدى التوافق الموجود بين حقيقة العملية والتأهيل الضريبي الممنوح للإجراءات المتبعة في تحقيق هذه العملية.

كما أن إشكالية الخيار الجبائي والتعسف في استعمال الحق لا تطرح إطلاقاً عندما يكون هناك تركيب بين عدة خيارات جبائية تؤدي في النهاية إلى نفس النتيجة الاقتصادية التي كان بالإمكان الحصول عليها بتطبيق خيار آخر بمفرده.

لذا يجب التفريق بين الحالات التالية :

- تطبيق خيار جبائي يتمشى والطبيعة الحقيقية للعملية والذي ينتج عنه تخفيض للضريبة، هذا الإجراء لا يمكن أن يكون تعسفياً مادام ليس جزءاً من تركيب قانوني هدفه تجنب الضريبة.

- التركيب بين جملة من الخيارات الجبائية المختلفة لها نفس النتيجة الإقتصادية لتطبيق خيار آخر بمفرده لكن أثرها الضريبي حيادي أو أكثر كلفة على المؤسسة، هذه الحالة كذلك ليست تعسفا بل هو سوء في التسيير لا تهتم به إدارة الضرائب.
- الحالة الأخيرة والتي يمكن للإدارة الجبائية أن تأهلها لأن تكون تعسفا وبالتالي خطرا جبائيا على المؤسسة، هي تلك التي تتشكل من عدة إجراءات تخفي الطبيعة الحقيقية للعملية والتي لها أثر ضريبي إيجابي على المؤسسة.

(ب) الفرق بين القيمة المدفوعة والقيمة القانونية المثلى للضريبة¹

يسمح هذا المعيار الثاني للتفريق لتوضيح أكبر للحد الفاصل بين التسيير الجبائي والتعسف في إستعمال الحق. يتمثل هذا المعيار في أن يضع المسير الجبائي للمؤسسة دومانصب القيمة القانونية المثلى للضريبة الناتجة عن أي عملية ستقوم بها المؤسسة.

فأي مؤسسة عادة ما تكون في إحدى الوضعيتين التاليتين:

إما أنها تدفع أكثر من القيمة القانونية المثلى، وهذا يعني سواءا في التسيير ناتج عن جهل المسير لمختلف الامتيازات التي يمنحها المشروع في هذا المستوى يتدخل التسيير الجبائي لتحقيق هدف الفعالية وذلك بأمثلة الخيارات الجبائية للمؤسسة.

الهوامش :

- 1 - صابر عباسي، أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الإقتصادية، دراسة تحليلية قياسية بعينة من المؤسسات في ولاية بسكرة، الجزائر، 2012، ص:15.
- 2 - محمد عادل عياض، مرجع نفسه، ص: 18.