



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة علي لونيسي - البليدة 2-
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم القانون العام

الضريبة العقارية في التشريع الجزائري رقم التسجيل نموذجاً

أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في الحقوق
فرع المالية العامة والتشريع الضريبي

إشراف الأستاذ الدكتور

برحمانى محفوظ

إعداد الطالب

بغني شريف

السنة الجامعية: 2018-2019



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة علي لونيبي - البليدة 2-
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم القانون العام

الضريبة العقارية في التشريع الجزائري رقم التسجيل نموذجاً

أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في الحقوق
فرع المالية العامة والتشريع الضريبي

إعداد الطالب

بغني شريف

أعضاء لجنة المناقشة

رئيساً	جامعة لونيبي علي البليدة 2	أستاذ التعليم العالي	أ.د. جبار صلاح الدين
مشرفاً	جامعة لونيبي علي البليدة 2	أستاذ التعليم العالي	أ.د. برجماني محفوظ
عضوا	جامعة يحي فارس المدية	أستاذ محاضر	د. عبد الصديق الشيخ
عضوا	جامعة لونيبي علي البليدة 2	أستاذ محاضر	د. بوحفص جلاب نغاعة
عضوا	جامعة جيلالي بونعامة خميس مليانة	أستاذ محاضر	د. بعلوج أسماء
عضوا	جامعة يحي فارس المدية	أستاذ محاضر	د. بوضياف مصطفى

السنة الجامعية: 2018-2019

وَلَكُمْ فِي الْأَرْضِ مُسْتَقَرٌّ وَمَتَاعٌ إِلَىٰ حِينٍ

↓ سورة البقرة، الآية 36 ↑

شكر وعرفان

بسم الله والصلاة والسلام على رسول الله وعلى آله وصحبه ومن والاه، والحمد لله العلي القدير الذي أنعم علي بنعمة العقل والدين، والقائل في محكم تنزيله: ﴿وَفَوْقَ كُلِّ ذِي عِلْمٍ عَلِيمٌ﴾ وقال رسول الله صلى الله عليه وسلم: "من لم يشكر الناس لم يشكر الله"، فأتوجه بالشكر والتقدير إلى الأستاذ الدكتور: برحمانى محفوظ الذي تفضل بقبول الإشراف على هذه الرسالة والذي ساهم أيضا بكل ما لديه من خبرة علمية وأكاديمية في مد يد العون لإخراج هذه الأطروحة على أكمل وجه، كما أتوجه بالشكر الخالص لأساتذتي الكرام أعضاء لجنة المناقشة لحرصهم ومجهودهم في إنماء وإثراء البحث العلمي.

أثني الثناء الحسن كذلك على السيد: كبير العيد مدير فرعي للمنازعات الضريبية بمديرية الضرائب بولاية النعامة، الذي لم يبخل علينا بوقته ونصائحه رغم مشاغله الكثيرة، وأتقدم أيضا بجزيل الشكر إلى الأستاذ بن عاشور العيد أستاذ اللغة العربية سابقا ورئيس مكتب بمديرية التربية لولاية النعامة، الذي تولى مهمة الضبط اللغوي للأطروحة.

الشكر موصول أيضا إلى كل من ساعدنا في إعداد وإخراج هذه الرسالة.

إهداء

إلى روح والديّ رحمهما الله.

إلى زوجتي وولداي محمد والشيخ أحمد ياسين.

إلى أخي وأخواتي.

إلى كل أصدقائي وزملائي.

وإلى كل من أضاء بعلمه عقل غيره.

قائمة المختصرات

أولاً: باللغة العربية

ب س ن.....	بدون سنة النشر.
ج ر ج ج.....	الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية.
ج.....	جزء.
د ج.....	دينار جزائري.
ص.....	صفحة.
ص 147-148.....	صفحة 147 و 148.
ط.....	طبعة.
ق إ ج.....	قانون الإجراءات الجبائية.
ق إ م إ.....	قانون الإجراءات المدنية والإدارية.
ق ض م ر م.....	قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
ق م ج.....	القانون المدني الجزائري.
م.....	مادة.
م ²	متر مربع.
ه.....	هجري.

ثانياً: باللغة الفرنسية

CNEP.....	Caisse Nationale d'Epargne et de Prévoyance.
EPLF.....	Entreprise de Promotion du Logement Familial.
Op.cit.....	Opère citatis (Référence précitée).
OPGI.....	Office de Promotion et de Gestion Immobilière.
P.....	Page.

مقدمة

مقدمة

تعد الضريبة ظاهرة قديمة جدا عرفها الإنسان منذ بداية نشاطه الاقتصادي، وطريقة عيشه ضمن جماعات باعتباره كائنا اجتماعيا بطبعه، ولقد عرفها بأشكال مختلفة بحسب النظام الاجتماعي الذي واكبه في الماضي، وتطور مفهوم الضرائب مع تطور نشاطه الاقتصادي، فاتخذت أطرا مختلفة، وشهدت نظاما أكثر ازدهارا حققت فيه قفزة نوعية باعتباره تشريعا سماويا منصفا ألا وهو النظام الإسلامي الذي رصها في شكل زكاة، العشور، والخراج.

كان من نتائج تطور وظائف الدولة التي كانت تقتصر على قطاع الدفاع، القضاء، الصحة والتعليم بصفتها دولة حارسة، أن اتسع نشاطها لتصير دولة متدخلة تستطيع أن تمارس كافة السلطات التي يمارسها الأفراد المكونين لها، لذلك ازدادت أهمية الضرائب وتعاظم دورها في الأنظمة المالية المعاصرة، فلم يعد تمويل الخزينة العمومية الهدف الوحيد المرتجى من الضرائب، بل غدت هدفا تقليديا تقف إلى جواره أهداف سياسية واقتصادية واجتماعية، يجنح إليها نظر الدولة عند استخدامها، وترتب عن ذلك أن أسبغ المشرع على حق الدولة في فرض وجباية الضريبة تضمين النصوص الجبائية على أحكام ردعية للمخالفين من أجل تصويب انحرافهم، وتبنيهم بالزامية احترام حكم التشريع الجبائي والتحلي بالثقافة الضريبية.

كما أسند المشرع الضريبي لإدارة الضرائب، أمر ربط الضريبة وزودها بامتيازات السلطة العامة في حدود ما يكفي لأداء المهام المنوطة بها، وفي المقابل أصدر تشريعات كفيلة بإحراز التوازن تضمن للمكلف بالضريبة حقوقه وتجيره من كل أشكال التعسف التي يحتمل أن ترتكب في حقه من قبل الإدارة الضريبية.

تعد الملكية العقارية سلطة مباشرة لشخص معين على مال معين، وتتيط له هذه السلطة حق الاستثناء بهذا المال واستعماله واستغلاله والتصرف فيه بشتى أنواعه، وتتجسد هذه الملكية العقارية غالبا في صورة الانتقال من شخص إلى آخر بطرق متعددة إما عن طريق الوفاة لانتقل من يد المالك المتوفى إلى ورثته، أو بين الأحياء بالتراضي عن طريق العقود، أو جبرا دون إرادة المالك كالأحكام والقرارات القضائية وحق الشفعة.

تتشأ علاقة تصادم في المصالح بين الإدارة الضريبية التي تطوق الضريبة بمجموعة من التدابير، تحاول من خلالها أن توازن بين مصلحتها في الإحراز على أكبر قدر من إيراد مهم للخرينة العمومية وبأقل تكلفة وبأسرع وقت، وبين مصالح المكلفين بالضريبة في عدم المساس بحقوقهم المشروعة، وعلى وجه الخصوص حق الملكية العقارية، ومن هنا نقف الضريبة في تلك المنطقة الفاصلة بين حق الشخص في التملك، وبين واجبه في المساهمة في الأعباء العامة، ليتدخل هنا النظام الضريبي ليوازن بين هاتين المصلحتين المتضاربتين، خاصة إذا علمنا أن الجزائر تتوفر على حظيرة عقارية هائلة تدر إيرادا معتبرا للخرينة العمومية.

تطبق رسوم على هذه الانتقالات للملكية من شخص لآخر، تدعى بحقوق التسجيل والتي أفرد لها المشرع الجزائري تشريعا خاصا بها في حالة ما إذا تعلق محل التصرف بعقار، إذ قضى البطلان المطلق على التصرفات العقارية التي لم تستوف الركن الشكلي المتمثل في إجراء التسجيل والإشهار العقاري، باعتبار أن الملكية العقارية ظاهرة اجتماعية أجبل البشر على حب اكتسابها بالفطرة لتحقيق الاستقرار اللازم لها تكريسا لمبدأ الثقة في المعاملات العقارية.

تعد الضريبة بمفهوم المكلف بها، عبئا عليه خاصة إذا علمنا أنه لا يوجد لها مقابل مباشر، إنما التزامه بدفعها يمليه اقتناعه بفكرة التضامن باعتباره عضوا في المجتمع، ومساهمة منه في النفقات والأعباء العامة، وعليه تتجسد فكرة التملص من الواجبات الجبائية وتقادي تحمل العبء الضريبي، لذلك يستعمل المكلف بالضريبة طرق وتقنيات مختلفة تهدف إلى تقادي دفع هذه الضريبة، ويصطلح على هذا السلوك بالغش الضريبي.

كما منح المشرع طرقا للمكلف بالضريبة، ليلجأ إليها كلما شعر بضياح حقه سواء عند تقدير وعاء الضريبة، أو أثناء عملية ربطها، متى كانت الضريبة مخالفة للقانون الجبائي، فيحق للمكلف بالضريبة الاعتراض على مختلف الإجراءات التي تمارسها الإدارة الضريبية، باعتباره طرفا ضعيفا في هذه العلاقة الضريبية، وذلك بالتقدم برفع شكوى إلى الهيئة التي أصدرت الضريبة أو اللجان المختصة لذلك، أو عن طريق اللجوء إلى الهيئات القضائية الإدارية.

إشكالية البحث

من خلال ما سبق بيانه، ولمعالجة موضوع الضريبة العقارية في التشريع الجزائري، ورسم التسجيل تحديداً، يمكن طرح الإشكالية التالية:

إذا كان للضريبة العقارية بصورة عامة، ورسم التسجيل بصفة خاصة الأثر المباشر لتزويد خزينة الدولة بإيراد معتبر، فإلى أي مدى وفق المشرع الجزائري في إرساء قواعد قانونية تكرر تنظيم هذا النوع من الضرائب؟

تتفرع عن هذه الإشكالية الرئيسية إلى مجموعة من التساؤلات الفرعية التي يمكن صياغتها على النحو التالي:

- كيف كان التطور التاريخي للضريبة العقارية في الجزائر؟
- ما المقصود بالضريبة العقارية وحقوق التسجيل؟
- ما هي الهيئة القائمة على تحصيل هذا النوع من الضرائب؟ وما هو تنظيمها الهيكلي؟
- كيف يتم تحصيل حقوق التسجيل المطبقة على التصرفات العقارية؟
- ما المقصود بالمكلف بالضريبة؟ وما هو مركزه القانوني؟
- ما مفهوم الغش الضريبي؟ وما هي الآليات الإدارية لمكافحته؟
- كيف يتم تسوية منازعات التسجيل؟

أسباب اختيار الموضوع

إن معظم الدراسات والبحوث المتعلقة بالضريبة نجدها تناقش الموضوع من الزاوية الإقتصادية لعدم خوض رجال القانون في مثل هذه المواضيع لقلة المراجع القانونية فيها من جهة، ومن جهة ثانية لتشابه هذه المواضيع مع اختصاص الاقتصاديين، الشيء الذي جعل الباحث يحاول تسليط الضوء على موضوع الضريبة وذلك للتخصص الذي يزاوله في التكوين في الطور الثالث الموسوم بعنوان المالية العامة والتشريع الضريبي من ناحية، ومن ناحية أخرى أردنا دراسة تخصص التخصص في موضوع الضريبة العقارية.

فضلا عن التباين الكبير في تطبيق حقوق التسجيل وفهم إجراءاته بين مختلف مفتشيات التسجيل والضرائب عبر كامل التراب الوطني، وإجراءات التعديل المتلاحقة لقانون التسجيل، بالإضافة كذلك إلى ضعف تكوين مستخدمي الضرائب في هذا المجال، جعل الباحث يواجه هذه التحديات، محاولا بذلك الوقوف على مواطن التفوق والضعف في التشريع الضريبي الجزائري المتعلق بالتسجيل، وكذا قواعده الإجرائية.

بالإضافة إلى أن تبعات الأزمة الاقتصادية العالمية أو ما يطلق عليها كذلك بالأزمة المالية العالمية التي كان سببها الرئيسي الاحتياك في القروض العقارية، والتي انعكست على المجتمع الدولي وخاصة دول العالم الثالث نتيجة تداعيات إنهيار أسعار النفط مما انعكس على الجباية البترولية خاصة على الدول التي تعتمد على ريع البترول على غرار الجزائر الشيء الذي يستدعي البحث عن موارد أخرى بديلة، جعل السلطة الضريبية تسعى لإصلاح النظام الضريبي وخاصة إعادة التفكير في نظام الضريبة العقارية نتيجة حركة وانتقال ملكية العقارات التي تشهدها السوق العقارية في الجزائر.

أما سبب إختيارنا لحقوق التسجيل كنموذج، هو أن الجزائر تتوفر على حظيرة عقارية هائلة تدر إيرادا معتبرا لخزينة الدولة مقارنة بباقي الضرائب العقارية الأخرى نتيجة التصرفات العقارية الواردة عليها هذا من جهة، ومن جهة ثانية لقلة المراجع الخاصة بهذا الصنف من الضرائب، الشيء الذي استهوى الباحث للخوض في غمار هذا الموضوع.

أهمية الدراسة

سبب انخفاض أو بالأحرى إنهيار أسعار النفط في الأسواق العالمية، أزمات إقتصادية للدول التي تعتمد بصفة أساسية على موارد الجباية البترولية على غرار الجزائر، والتي جعلت من السلطة الضريبية تفكر في موارد بديلة تساهم في انعاش الإقتصاد الوطني وتحقيق التنمية لتنفيذ سياستها، ولعل من أهم الضرائب نجد الضريبة العقارية التي تفرض على دخل الثروة العقارية، وبالتالي تدفع هذه السلطة إلى إيلاء أهمية قصوى لهذا المورد الذي لم يكن في وقت غير بعيد محل اهتمام الدارسين وحان الوقت لإعادة النظر فيه من خلال ارساء قواعد قانونية تتماشى وعصرنة هذا القطاع.

بالإضافة إلى أن حقوق التسجيل فضلا على أنها تدر إيرادا معتبرا للخرينة العمومية، فهي قرينة لإثبات حجية السندات العرفية أي المحررات التي يقوم بإعدادها الأطراف سواء بأنفسهم أو بواسطة كاتب من أجل إثبات تصرف قانوني واقع على عقار، ويتم توقيعها من قبل المتعاقدين وحدهم والشهود إن وجدوا، من دون تدخل موظف عام أو ضابط عمومي مختص (80) ص 15، حيث أن المشرع اعترف بهذا النوع من العقود والتي حررت قبل 1971/01/01، أي قبل سن قانون التوثيق(189)، بحيث أقرت المادة 328 من ق م ج(193) أن العقد العرفي لا يكون حجة على الغير في تاريخه إلا منذ أن يكون له تاريخا ثابتا، ويكون التاريخ الثابت ابتداء من يوم تسجيله، بالإضافة إلى تواريخ أخرى وردت على سبيل الحصر في نفس المادة.

أهداف الدراسة

إن معالجة موضوع الضريبة العقارية في الجزائر يربو الباحث من خلاله تحقيق جملة من الأهداف التي يمكن إيجازها في الآتي:

- معرفة مدى توفيق المشرع الجزائري في إرساء قواعد قانونية تنظم الضريبة العقارية.
- الإطلاع بصفة خاصة على حقوق التسجيل.
- الكشف عن خصوصية منازعة الضريبة العقارية واختلافها عن باقي المنازعات الأخرى.
- الخوض في موضوع لم يستهو الباحثين ولاسيما الجزائريين منهم لتشتت النصوص القانونية العقارية من جهة، ومن جهة أخرى لكون الضريبة العقارية لم تكن تدر إيرادات مهمة مقابل الجباية البترولية.
- محاولة تقييم الإصلاحات الجبائية التي مست الضريبة العقارية وإثرائها بما أمكن من المقترحات.
- إثراء المكتبة بدراسة قانونية في موضوع الجباية العقارية خاصة وان هذا الموضوع كان محل اهتمام الإقتصاديين على خلاف القانونيين.

منهجية البحث

لما كانت هذه الدراسة تهدف إلى إلقاء الضوء على الضريبة العقارية في التشريع الجزائري بصفة عامة، ورسم التسجيل بصفة خاصة، لما له من أهمية قصوى باعتباره إيرادا مهما يساهم في تغذية خزينة الدولة، فضلا على أنه موضوع يجمع بين النظرية والتطبيق، التأسيس النظري نلمسه في النصوص القانونية لهذا الإجراء، أما التطبيق فهو الواقع العملي الذي يتجسد في علاقة المد والجزر بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، لهذا فقد اعتمد الباحث في هذه الرسالة على المنهج الوصفي باعتباره المنهج الأمثل لدراسات مماثلة، وهذا بوصف كل ما يتعلق بمفهوم الضريبة العقارية المتمثلة في حقوق التسجيل، وعلى العموم كل ما يحيط بها، وفي إطار التكامل المنهجي سنقوم باستعمال المنهج التحليلي في تحليل التشريع الضريبي من ناحية قواعده الموضوعية المتمثلة في قانون التسجيل، والقواعد الإجرائية التي اعتمدها المشرع الضريبي في مسألة المنازعات الضريبية المنصوص عليها في ق إ ج، وفي ق إ م إ.

استعان الباحث أيضا في هذا البحث، بالمنهج التاريخي لدراسة التطور الزمني للضريبة العقارية في الجزائر، بحيث ستتصب الدراسة وتتحصر على تاريخها في الجزائر فقط، دون التطرق إلى الحضارات القديمة، وذلك عن طريق تسليط الضوء على الضريبة العقارية في زمن خضوع الجزائر للحماية التركية من الغزو الإسباني، مروراً بعهد الأمير عبد القادر، ثم مرحلة الاحتلال الفرنسي للجزائر، انتهاء إلى حقبة ما بعد الاستقلال.

لم يقتصر البحث في موضوع هذه الرسالة على نظام قانوني واحد المتمثل في النظام القانوني الجزائري، بل تناولته الباحث كذلك في ظل الأنظمة المقارنة مثل فرنسا، مصر، العراق، لبنان، تونس والمغرب، ونكون بذلك قد استعملنا أحيانا المنهج المقارن، لنبين أوجه التقاطع بين التشريع الجزائري وهذه الأنظمة المقارنة، فضلا عن تدعيم هذه الدراسة بقرارات واجتهادات كل من المحكمة العليا ومجلس الدولة، باعتبار أن موضوع البحث يندرج في مصاف القانون الإداري الذي يتسم بالتطور والتجديد.

لإلقاء المزيد من الضوء على موضوع الأطروحة، فقد استند الباحث في دراسته النظرية على ما تم استقاؤه من المؤلفات في هذا الميدان، وعلى الدراسات السابقة، والمنشورات والتعليمات الصادرة عن وزارة المالية والمديرية العامة للضرائب بوجه خاص، كما قام الباحث بزيارات ميدانية

لمفتشية الضرائب والمديرية الولائية للضرائب بولاية النعامة، وكذا المقابلات الشخصية لمسؤولي هذه الهيئات الإدارية، ومن ثم اعتمد الباحث على الأساليب التالية:

- أسلوب البحث الأكاديمي، الذي يعتمد على المراجع المختلفة على غرار الكتب والدوريات والدراسات المقدمة في هذا الموضوع.
- أسلوب تحليل التشريعات الضريبية في الجزائر، باعتبار أن تخصصنا في التكوين في الطور الثالث هو تخصص قانوني.
- أسلوب المقابلات الشخصية مع بعض المسؤولين في الإدارة الضريبية على المستوى المحلي، الذين لهم علاقة مباشرة بموضوع الرسالة، للاستفادة من آرائهم وخبرتهم، ومناقشتهم حول أي غموض يعترضنا.

صعوبات البحث

واجه الباحث خلال إعداد هذه الدراسة جملة من الصعوبات والمعوقات التي يمكن إجمالها في النقاط التالية:

- صعوبة دراسة هذا الموضوع المتعلق برسم التسجيل لتداخله وتناوله مواضيع وتخصصات متعددة على غرار علوم التسيير، العلوم القانونية، والإدارة العامة، الشيء الذي يستدعي من الباحث الذي يتناول في دراسات مماثلة، التحلي بمهارات فنية وقدرات عالية، فضلا على الإلمام بهذه التخصصات، يصعب أن تتواجد عند شخص واحد.
- عدم ثبات النصوص القانونية التي يطرأ عليها تعديلات متلاحقة في كل سنة ضمن قوانين المالية، يجعل الباحث يقع في فخ الارتباك نتيجة تضارب الأحكام الجديدة مع القديمة، مما يصعب من مأمورية البحث في هذا النطاق.
- ندرة المراجع القانونية التي تناولت موضوع رسم التسجيل، نتيجة تعقد هذا النوع من الضرائب من جهة، ومن جهة أخرى نتيجة عدم التحكم الأمثل في رسم التسجيل من قبل الإدارة الضريبية، الشيء الذي لمسناه من خلال التباين في تطبيق قانون التسجيل من قبل مفتشي التسجيل في الولاية الواحدة.
- توحيد حقوق التسجيل ورسم الإشهار العقاري في التشريعات الضريبية المقارنة، واستخلاص رسم وحيد في نظام التسجيل العيني العقاري، على خلاف المشرع الجزائري الذي

فصل بين رسم التسجيل ورسم الإشهار العقاري بالرغم من وجودهما في تشريع واحد هو قانون التسجيل، صعب من استعمال المقارنة بين النظام القانوني الجزائري والأنظمة المقارنة الأخرى.

الدراسات السابقة

يعتبر موضوع الضريبة العقارية موضوعا شاملا، لم يحض بالاهتمام من طرف الباحثين في الجزائر عكس الدول الأخرى المتقدمة منها أو النامية ولا سيما دول المشرق العربي ونخص بالذكر جمهورية مصر التي أفردت له تشريعا خاصا وهيئة خاصة تتولى تحصيل هذه الضرائب، أما في الجزائر فقد تطرقت بعض الدراسات الاقتصادية الشحيحة إلى هذا الموضوع ولكن بنظرة اقتصادية محضة ، ومن بين الدراسات التي أتيح للباحث الإطلاع عليها ما يلي:

- رسالة دكتوراه للباحث: **عبد الحكيم بلوفي** بعنوان ترشيد نظام الجباية العقارية-دراسة حالة الجزائر-، جامعة بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2012، بحيث قام الباحث بدراسة هذا الموضوع من الناحية الإقتصادية مما يستدعي منا الإحاطة بالموضوع من الناحية القانونية، حيث كانت اشكاليته تدور حول مدى إمكانية إستعمال الترشيد الضريبي لرفع حجم المعاملات في السوق العقاري كوسيلة للوصول إلى الهدف وهو زيادة عائدات الضريبة العقارية دون التقليل من أهمية الآليات الأخرى، حيث استخلص الباحث أهمية استعمال الضريبة لدفع الديناميكية الاقتصادية وخاصة قطاع السوق العقاري، إلا أن نجاح استعمال هذه الآلية مرهون باستعمال الآليات الأخرى المرافقة لها كالدولاب المالي، والإجراءات، ويبقى كذلك استعمال الضريبة في إطار السياسة الاقتصادية خاضعا لمتطلبات المرحلة التي يمر بها الاقتصاد.

- أطروحة دكتوراه للباحث: **محفوظ برحماني** بعنوان الإطار القانوني والتنظيمي للضريبة العقارية في التشريع الجزائري، جامعة البليدة، كلية الحقوق، 2007، والتي دارت اشكاليته حول الإطار القانوني والتنظيمي الذي يحكم الضريبة العقارية شكلا وموضوعا، في ظل التطور الذي تشهده الملكية العقارية، وتسائل حول إمكانية وجود نظام فعلي يحكم الضريبة العقارية ويميزها عن غيرها من الضرائب، ومدى مساهمة الأنظمة لتطور نظام الملكية العقارية، واختتم الباحث دراسته بتوصيات عدة منها تبسيط إجراءات تحصيل الضريبة العقارية لتحقيق العدالة، وزيادة مهارات موظفي الضرائب برفع مستوى التكوين في المدرسة الوطنية للضرائب، وهيكلية تنظيم الجهاز الضريبي بفتح قنوات الاتصال في الإدارة الجبائية مع المكلفين بالضريبة.

- مذكرة ماجستير للباحثة: **العمرية بوقرة** بعنوان التسجيل العقاري لدى مفتشية التسجيل والطابع، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة البليدة2، 2007، والتي ناقشت إشكالية مدى إمكانية أن تفقد العقود رسميتها، في حالة مخالفة استفاء الشكلية اللاحقة على العقد والمتمثلة في تأشير مصالح التسجيل، ومدى إمكانية الإدارة الجبائية إعادة تكييف هذه العقود، حيث أن الباحثة دعت إلى ضرورة إعادة بناء وتنظيم الإدارة الجبائية بجميع مصالحها، وإعادة النظر في القوانين الجبائية ومن بينها قانون التسجيل، وذلك من أجل تكامل التشريعات الجزائرية وعدم تناقضها وتجانسها فيما بينها.

- مذكرة ماجستير للباحث: **سليمان بوزكري** بعنوان النظام القانوني لحقوق التسجيل في الجزائر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة البليدة2، 2014، والذي ناقش إشكالية كيفية تجسيد حقوق التسجيل في التشريع الجزائري، حيث أن الباحث أحاط بالموضوع في أدق جزئياته، وخلص إلى ضرورة قيام جهاز مجلس الجبائية المستحدث بتوطيد العلاقة الضريبية للنهوض بحقوق التسجيل في كل جوانبها الفنية والقانونية لما تتميز به من أهمية، ووجوب استحداث باب أو فصل مستقل في ق إ ج يتضمن إجراءات التسجيل نتيجة خصوصيتها الإجرائية، وإعطاء العناية اللازمة لهذا النوع من الضرائب من خلال البحوث الأكاديمية وغيرها من الأبحاث في هذا المجال.

خطة البحث

وجد الباحث أن الإلمام بموضوع الضريبة العقارية في التشريع الجزائري، رسم التسجيل نموذجاً، يقتضي أن يقسمه إلى بابين، تطرق في الأول إلى تحديد الضريبة العقارية وتنفيذ إجراء التسجيل، حيث قام الباحث بتقسيم هذا الباب إلى فصلين، خصص الأول منه إلى تحديد الضريبة العقارية من خلال استعراض تاريخها في الجزائر عبر التسلسل الزمني، وصولاً إلى الإطار المفاهيمي لها وإلى رسم التسجيل، أما الفصل الثاني المعنون بتنفيذ إجراء التسجيل الذي تتمحور الدراسة فيه حول الجانب العملي لحقوق التسجيل، فينصب على رسمي التسجيل والإشهار العقاري المطبقين على التصرفات العقارية.

أما الباب الثاني المعنون بربط الضريبة، فقام الباحث بتقسيمه كذلك إلى فصلين، الفصل الأول الموسوم بآثار ربط حقوق التسجيل، تضمن المكلف بالضريبة باعتباره طرفاً في العلاقة الضريبية، وظاهرة الغش التي أصبحت آفة تنخر الاقتصاد الوطني، وتعرض الباحث في الفصل

الثاني المعنون بمنازعات حقوق التسجيل إلى المنازعة الضريبية التي ترتبط بمرحلتين، الأولى هي المرحلة الإدارية التي تتضمن مختلف الشكاوى المطروحة أمام المدير الولائي للضرائب أو مفتش التسجيل أو لجنة التوفيق، أما الثانية هي عندما تأخذ منحى آخر لي طرح النزاع أمام الجهات القضائية الإدارية المختصة التي تبث بحكم قضائي قطعي يضع حدا للنزاع، وهي المرحلة القضائية.

1- تحديد الضريبة العقارية و تنفيذ إجراء التسجيل

1-تحديد الضريبة العقارية و تنفيذ إجراء التسجيل

تستلزم دراسة الضريبة العقارية باعتبارها إيرادا مهما لإنعاش الخزينة العمومية بعد تدهور الجباية البترولية، تحديدها عن طريق الوقوف على تطورها التاريخي في الجزائر تحديدا يرشدنا إلى تبيان الإطار المفاهيمي للضريبة العقارية في الفقه والتشريع الجزائري والمقارن بصفة عامة، و رسم التسجيل بصفة خاصة باعتباره حجر الزاوية في موضوع الدراسة، وصولا إلى تنفيذ إجراء التسجيل بدراسة حقوق التسجيل المطبقة على التصرفات العقارية، وكذا رسم الإشهار العقاري، انتهاء إلى المصالح العمومية المكلفة بالتحصيل.

لدراسة كل هذه العناصر، قمنا بتقسيم هذا الباب إلى فصلين، خصصنا الأول منه إلى تحديد الضريبة العقارية من خلال استعراض تاريخها في الجزائر عبر التسلسل الزمني، وصولا إلى الإطار المفاهيمي لها وإلى رسم التسجيل، أما الفصل الثاني المعنون بتنفيذ إجراء التسجيل الذي تتمحور الدراسة فيه حول الجانب العملي لحقوق التسجيل، فينصب على رسمي التسجيل والإشهار العقاري المطبقين على التصرفات العقارية.

1-1- تحديد الضريبة العقارية

استمد الإنسان منذ القدم ثروته من خلال اكتسابه للعقارات، ففرضت أنظمة الحكم ضرائب على مالكي العقارات سواء عند استقرارها عند ملاكها أو بمناسبة نقل ملكيتها للغير، لذلك وقبل التعرض لمفهوم الضريبة العقارية، وجب استعراض التطور التاريخي لها في الجزائر من العهد العثماني إلى غاية الإصلاحات التي عرفت البلاد خلال فترات متعاقبة بلورت طبيعة هذه الضريبة المهمة التي عززتها مكانة العقار كمصدر أساسي و مهم للجباية التي اعتمدتها الدولة في تغطية نفقاتها.

يشكل العقار في الأصل، الثروة الحقيقية التي لا تزول سواء بالنسبة للأفراد أو للدول، ولحماية تلك الثروات التي تعود للأفراد، تدخلت الأنظمة القانونية على اختلافها، ومنها النظام القانوني الجزائري لحماية تعاملات الأفراد في العقار، مقابل ذلك، تستفيد خزينة الدولة من مداخل، عن طريق فرض ضرائب مفروضة قانونا، متمثلة في شكل ضرائب، ورسوم، ابتداء من إبرام العقد أمام السلطة المخولة لها قانونا إعداد هذه العقود كالموثق وإدارة أملاك الدولة، ورسوم الطابع والتسجيل المحصلة لدى مفتشيات التسجيل، وانتهاء برسوم الشهر العقاري.

لذا قسمنا دراستنا في تحديد الضريبة العقارية إلى مبحثين، نتطرق في الأول إلى التطور التاريخي لها حيث سنحصر الدراسة على الجزائر فقط انطلاقا من المرحلة التركية إلى غاية يومنا هذا، أما المبحث الثاني، فنخصصه لدراسة الإطار المفاهيمي للضريبة العقارية وحقوق التسجيل.

1-1-1- التطور التاريخي للضريبة العقارية في الجزائر

عرفت الحضارات السابقة على اختلافها تطورا كبيرا في تنظيم الضرائب ولا سيما العقارية منها نظرا للانتقالات العقارية التي شهدتها تلك الحقبة خاصة عند ممارسة نشاط الزراعة التي اهتمت بها أغلب الحضارات القديمة، فكانت الضرائب تفرض على ناتج استغلال الأراضي الزراعية وتدفع عينا من ناتج محصول هذه الأراضي بنسب متفاوتة، كما عرفت هذه الحضارات الضريبة على نقل العقار في شكل التركات والوصايا، إلا أن الغالب تعلق بالأراضي الزراعية وبدخول الثروة العقارية الناجمة من الضرائب المحصلة من ناتج المحاصيل الزراعية.

شهدت الضرائب العقارية في العصر الإسلامي نوعين أساسيين، ضرائب في شكل زكاة تفرض على أراضي العشور، وأراضي زراعية فتحها المسلمون وتركوها تحت تصرف واستغلال أصحابها هي أراضي الخراج، أما الضرائب المفروضة على العقارات المبنية والأراضي الفضاء فلم تكن معروفة في هذه الفترة ولم ترد نصوص شرعية في شأنها.

بما أن دراستنا تتعلق بالضريبة العقارية في التشريع الجزائري، فسوف نتصب ونتحصر على التطور التاريخي للضريبة العقارية في الجزائر فقط دون التعرض لتاريخها في الحضارات القديمة، فعرفت الضرائب في الجزائر عدة تحولات بحسب الأوضاع السياسية، الاجتماعية والاقتصادية التي كانت تشهدها البلاد في كل مرحلة، ولعل أهم المراحل التي انعكست على الضريبة العقارية في الجزائر، نجد مرحلتين أساسيتين، المرحلة الأولى وهي مرحلة ما قبل الاستقلال و التي خصصنا لها المطلب الأول، أما المطلب الثاني فرصدناه لدراسة الضريبة العقارية في الجزائر بعد الاستقلال.

1-1-1-1- الضريبة العقارية في الجزائر قبل الإستقلال

عرفت الجزائر الضريبة العقارية قبل سنة 1962، وبما أن هذه الأخيرة ارتبطت مفهومها بفكرة الدولة، لأنها تعبر عن السيادة، فلم يعرف المجتمع القبلي التقليدي البسيط في الجزائر نظاما ضريبيا محكما وإنما استمد قوانينه من الشريعة الإسلامية، إلى غاية خضوع الجزائر للحماية التركية لصد الغزو الإسباني، وهو ما سنستعرضه من خلال الفرع الأول من هذا المطلب، ثم سنوجه دراسة

الضريبة العقارية في فرع ثان إلى مرحلة الأمير عبد القادر الجزائري التي عرفت نظاما متطورا، لننتهي إلى مرحلة الاحتلال الفرنسي للجزائر الذي سنلقي فيه الضوء من خلال الفرع الثالث.

1-1-1-1-1- الضريبة العقارية خلال المرحلة التركية

فرضت الزكاة في المرحلة الأولى بأنواعها منها زكاة المستغلات، زكاة الثروة الزراعية وفرض الخراج، كما فرض الأتراك ضرائب عقارية أخرى منها الضريبة المفروضة على الأراضي الملك وضرائب مفروضة على أراضي البايك والعروش وكان الهدف من فرض هذه الضرائب هو تمويل خزينة الخلافة آنذاك (39) ص 280-281.

قسم الأتراك الضرائب التي استحدثوها إلى نوعين بحسب ما إذا كانت متعلقة بالعقار أو المنقول، فالأراضي كانت تقسم بكيفيتين إلى أراضي تابعة للدولة وهي أراضي البايك، بحيث تكون معفاة من الضريبة، وأراضي الوقف وهي أيضا تتميز بالإعفاء الضريبي، أما الأراضي المملوكة ملكية خاصة فكانت تخضع إلى نوعين من الضريبة حسب طبيعة الملكية الخاصة، الخراج والحكر (132) ص 22.

أ- نظرة على الضرائب الشرعية

اعتمد العثمانيون من حيث المبدأ في نظام ضرائبهم على الشريعة الإسلامية، وبالأحرى على النظام المالي العربي الإسلامي، ومن هنا كان لابد من إعطاء فكرة واضحة ولو مختصرة على ذلك.

لقد كانت أغلب الضرائب تستخلص من الأراضي، وهذه الأراضي كانت على صنفين: أراضي العشور، وأراضي الخراج، فالأولى كل أرض أسلم عليها أهلها، وبقوا مشغولين فيها بتصرف مطلق، ويخضعون لاقتطاعات محددة، وتدخل عامة في مصطلح الزكاة، التي تحمل معنى الصدقة، أما الثانية أو أراضي الخراج، فهي الأراضي التي تم فتحها عنوة وبحد السيف، وتركت في أيدي أصحابها مع أخذ ضريبة منهم، كان يتفق عليها حتى ولو انتقلت تلك الأراضي من مالك إلى آخر، بشرط احترام الالتزامات المنصوص عليها في بداية الأمر، وعندما يعتنق مالكو الأراضي الإسلام طوعية، فتصبح عندئذ أراضي عشرية، وكانت معظم أراضي الجزائر في العهد العثماني، أراضي عشرية، وذلك راجع لعدة اعتبارات أهمها أن العثمانيين لم يكونوا موجودين في كامل أراضي البلاد، وأنهم قد سلموا أو منحوا بالكامل ملكية الأراضي أو باعوا بعضها للسكان، وأن كل الأراضي التي تدعى بالملك هي أراضي عشرية، كما أن الخراج أصبح يظهر على شكل

إيجار الأراضي(126)ص163.

ب- الضرائب على أراضي الملك

تعرف أراضي الملك بأراضي الخواص، والتي يمكن أن تنتقل إلى الأشخاص عن طريق البيع، أو تقسيم الإرث، وقد كانت منتشرة في البياييك، ولا سيما في فحوص المدن، حيث كان يستغلها سكان المدن، وموظفي الباييك، ولقد توسعت هذه الأملاك في أواخر العهد العثماني، وأصبحت تشمل جميع موظفي الباييك، من الباي وحتى المالك الصغير، وأصبح فائض إنتاجها ينقل إلى المدن لتعيش منه، بل كان هناك من المرابطين من يمتلك مساحات شاسعة من الأراضي، وكان يستخلص من أراضي الخواص، العشور والزكاة وضرائب إضافية، بحسب المناسبات و الظروف(47)ص168-169.

1)العشور

العشور لغة من عشر يعشر: أخذ واحد من عشرة و عشرهم أخذ عشر أموالهم، والعشور في الاصطلاح ما يؤخذ من التاجر على أموال التجارة التي تعبر حدود الدولة الإسلامية دخولا وخروجاً، والأصل فيها اقتصارها على المحاربين التجار(109)ص165.

كانت ضريبة العشر في سلم الهيكل الضريبي، تجبى بشكل أساسي من عشر المحاصيل، ومع شساعة البلاد، وكثرة عدد الجزائريين مقارنة بالعثمانيين، وتعدد أوجه التحايل في دفع المستوجب من العشور، لم يكن بالإمكان استمرار هذا النظام البسيط، فالأراضي التي كان كل منها خاضعا لشكل معين من الملكية ولنمط خاص في استغلالها، اتبع معها العثمانيون مقاربات خاصة(126)ص165..

يعتبر العشور الضريبة الشرعية الأهم التي تخص المحاصيل الزراعية، بل إن الكمية الكبرى من الضرائب كانت ناتجة عنه، وإذا كان العشور يتم تحصيله باقتطاع عشر الإنتاج، فإن هذه الطريقة لم يعد يعمل بها في العهد العثماني، حيث حدث تغيير تم بموجبه الاستغناء عن هذا التقدير، بأسلوب آخر يعتمد على أساس "الزويجة"، وقد تعتمد العثمانيون اعتماد ذلك لسببين(26)ص106.:

-حتى لا تكون هناك أي تجاوزات أو اختلاسات، ليتم ضبط جميع مداخل الدولة.

-لكي لا يكون هناك إفراط في جمع العشور، أي لئلا يجمع الجباة أكثر من اللازم.

أصبح العشور الضريبة المهمة في كل الجزائر، وذلك لسببين أحدهما رمزي والآخر اقتصادي، ففي ظل وجوده، كان التزاما بالضرائب الإسلامية وفرضه في أغلب المناطق

أو عدمه، كان يتوقف على الوضع الخاص لتلك المنطقة، باعتبارها منطقة لها عادات خاصة أو جهة درجة معينة من الاستقلالية، وعليه فإن العشر كان يحصل بشكل منتظم في كل موسم، وبالمقابل فإنه لم يكن يجبي إلا نادرا من المناطق البعيدة، وتلك المتمتعة باستقلالها عن الحكم المركزي، ضمن ضريبة العشر يمكن إضافة، ضريبة حق الخدمة التي كان يقتطع قايد العشر وفي مقابل أدائه لمهامه الجبائية مبلغا لنفسه، أو ضريبة خاصة به (126)ص168.

(2) الزكاة

تعرف الزكاة في اللغة على أنها البركة و النماء والطهارة و الصلاح، أما اصطلاحها في الشرع فهي العبادة المالية المفروضة على كل مسلم يملك النصاب، لتطهير ماله بأداء ما عليه من حقوق الله وحقوق عباده، وهي الحصة المقدرة من المال التي فرضها الله عز وجل في مال الأغنياء للمستحقين أي مصارف محددة في القرآن (19)ص49.

إذا كانت الزكاة واجبة في الإسلام بدليل قوله تعالى ﴿وَأَقِيمُوا الصَّلَاةَ وَآتُوا الزَّكَاةَ﴾ (159)، كما أنها الركن الثالث من أركان الإسلام لهذا حافظ عليها الحكام العثمانيون ورأوا عدم إسقاطها فبسقوطها يسقط ركن أساسي من أركان الإسلام، لذلك كان باي الغرب يدفع كزكاة وعشر عن وطنه بما يقدر بعشرة آلاف صاع قمحا ومثلها شعير ويوزع على أصحاب الدولة وخدامهم ألفي صاع قمح ومثلها شعيرا والغنم ستة آلاف رأس، ويعطي العوائد في عيد الفطر وعيد الأضحى (4)ص47.

اختارت الحكومة العثمانية آنذاك، الإبقاء على الزكاة المجبأة من السكان، ضمن نصيبها الشرعي، مع إدخال بعض التغييرات الطفيفة أو بدونها، والسبب الرئيسي في ذلك، توجه لرغبة تجنب أي شكل من أشكال الفوضى والاضطراب الاجتماعي المحتمل، ولم يكن بالإمكان أيضا، توفر الإمكانات الإدارية، التنظيمية، الإحصائية، والرقابية اللازمة لدى الدولة لجباية كل المستحقات الحقيقية، ونتيجة لذلك بدأت الزكاة المفروضة تأخذ منحى آخر، وتجبي تحت دواعي متعددة وبمسميات مختلفة، إلا أن مقاييسها ومقاديرها التزمت بشكل الزكاة الشرعية، كما يظهر في العديد من النماذج للضرائب التي فرضت (126)ص168.

كانت الحكومة العثمانية تفرض الزكاة على رأس المال، أي على المواشي والأموال، وكانت الزكاة تعتبر كحق ودين للبايلك على الأفراد، وبمثابة اقتطاع إلزامي سنوي، وكان الهدف من ذلك الحد من سلطة الأغنياء كما يستدل من القرآن الكريم: ﴿كَيْ لَا يَكُونَ دُولَةً بَيْنَ الْأَغْنِيَاءِ مِنْكُمْ﴾ (159) أي عدم السماح بتركز الثروة في يد فئة قليلة من الناس.

حملت الخرفان والأبقار والجمال الناشئة عن الزكاة، إشارة البايك وطابعه، فالأبقار أو الثيران كان يتم بيع جزء منها، ويحتفظ بجزء آخر لاستعماله من قبل الخماسين بأراضي البايك، وقد كان يعتنى بكل المواشي، بحيث تعيش في المروج المعشوشبة، أما الجمال فكانت تختبئ في عنقها بختم البايك، ويتم حراستها من قبل رعاة يدعون باسم "الداوجية"، والذين كانوا يستفيدون من ألبانها وجلودها عندما تموت، ولكن في هذه الحالة كان يوجب عليهم إحضار جزء من جلدها الحامل لعلامة البايك للتحقق من موتها، أما الأغنام فكانت تحت حراسة "التشنشيرية" أو رعاة البايك، والذين كانوا مثل الداوجية يستفيدون من حليبها وصوفها، وكان يرأسهم "باش تشنشيري"، الذي يسجل بالتدقيق عدد المواليد وعدد الموتى منها، وكان كل باييك، يدفع زكاته مثلما يدفع العشور كل ثلاث سنوات(4)ص47.

ج- الخراج

يقصد بالخراج لغة ما يخرج من غلة الأرض، أما ضريبة الخراج فيقصد بها الضريبة التي تفرض على الأرض التي فتحها المسلمون عنوة مقابل إبقائها تحت تصرف أصحابها، أو الضريبة التي تفرض على الأراضي المفتوحة صلحا والتي اتفق مع أهلها على دفع ضريبة سنوية مقابل إبقائها معهم(109)ص90.

1) ضرائب وعوائد أراضي البايك

كانت تشتمل أراضي البايك(125)ص19 على أملاك مختلفة، مثل المزارع والأراضي المؤجرة للخماسة وغيرها من الأراضي، التي كان يعتمد عليها السكان في حياتهم، وأغلب هذه الأراضي تم شراؤها، لكن قسما مهما منها كان يعود إلى عمليات المصادرة من لدن القبائل العاصية، وقد كان يستخلص من هذه الأراضي الضرائب على حالتين:

- اقتطاع الأراضي

كان العثمانيون، يقسمون حصة البلاد التي يفتحونها بين العائلات التي تريد الارتباط معهم، حيث يعطى لكل واحدة منهم مشى(126)ص170 يقوم بزراعتها الفلاحون، وذلك في مساحة نسبية بحسب عدد الزووجات التي يملكونها، أما بقية سكان الدوار، فكانوا يعتمدون في معيشتهم إما على تربية قطعان الماشية، وإما من خمس محصول الأراضي التي يفلحونها، وقد كانت أراضي البايك تقتطع للفلاحين والقبائل، وبصفة خاصة لصالح قبائل المخزن، ضباط الجيش، وكبار الموظفين، لمدة غير محددة مقابل مبلغ نقدي يضاف إلى الضرائب الشرعية(126)ص170.

- كراء الأراضي الزراعية أو الحكر

تسمى كذلك بالحكر، حيث تعد ضريبة عقارية لكن ليس بالمعنى الدقيق للضريبة وإنما يقترب من بدل الإيجار أكثر منه من مفهوم الضريبة العقارية، وكانت قيمته تحصل نقدا بحيث يدفع سنويا من طرف مستغلي الأراضي التي لا يمكن أن تكون محل للتملك الشخصي، كأراضي البايك وأراضي العروش وأراضي العزال، وما يميز الحكر عن الخراج يكمن في طريقة تحصيل كل منهما، فقد كان الحكر يدفع نقدا بصفة دورية كل سنة عكس الخراج الذي كان يدفع إما نقدا أو عينا، ولا يوجد أي دليل يؤكد فيما إذا كانت البنائيات تخضع للضرائب في العهد العثماني للجزائر أم لا، إلا أن تنظيم العثمانيين لضريبة المباني أمر أكد حيث طبق في مصر على المباني الموجودة في الأراضي الزراعية و سميت بضريبة الميري أو الأموال الأميرية(132)ص23.

(2) الضرائب على أراضي المشاعة

كان العثمانيون يقومون بالاستيلاء على أجزاء من أراضي القبائل التي ترفض دفع المطالب المخزنية، ويمنحونها للقبائل التي تتحمل إيجارها، ودفع الخراج المنفق عليه، أو تمنح لفائدة قبائل المخزن أو موظفي البايك، وهذا ما نجده مثلا في أراضي سهل السمار بنواحي القلعة في بايلك الغرب(27)ص146-147 مثلا، في مساحة تقدر بحوالي 2000 هكتار والتي صادرها الباي محمد الكبير من قبيلة المحال العاصية، بين واد هليل ومينة، بين سنتي 1795 و 1805، و كان البايات يستغلونها عن طريق التفضيل بين العائلات التركية المقيمة في القلعة، ولقد كان امتياز هذه الأراضي غير دائم، وإما يتعاقد عليه وكانت أغلب هذه الأراضي غير خاضعة للبايلك وبعيدة عنها، وكانت كل قبيلة تعرف حدود أرضها، وتستغلها إما بالزراعة أو الرعي، لذلك فهي أراضي لا تشتري ولا تنتقل بالإرث، أو تتصرف فيها القبيلة بشكل جماعي، وقد كان يستخلص من هذه الأراضي عدة ضرائب(126)ص175.

(3) الضرائب على أراضي الموات

تعتبر أراضي الموات تلك الأراضي الخالية من السكان، ولا يملكها أحد و تركت بدون استغلال، أو كانت أراضي غير صالحة للزراعة، وقد جاء في كتاب القلقشندي عن هذه الأراضي ما يلي: " .. فأما الموات، فإن كان لم يزل مواتا على قديم الزمان، لم تجر فيه عمارة، ولم تثبت عليه ملك، فيجوز للسلطان أن يقطعه من يحييه ويعمره ... ثم في مذهب أبي حنيفة أن إذن الإمام شرط في إحياء الموات، وحينئذ يقوم الاقتطاع مقام الإذن..." ومن هذا القول، نجد أن الذي يقوم

باستصلاح الأراضي يملكها ملكا خاصا، لكن تفرض عليه ضريبة، هذا ولما كان العثمانيون يتبعون المذهب الحنفي، فإنهم كانوا يتفقون مع السكان لمنحهم إياها واستغلالها ودفع الخراج عليها، مثلما كان اتفاقهم مع مرابطي الحساسنة في سهل غليزان سنة 1713 (126) ص 185.

1-1-1-2- الضرائب في عهد الأمير عبد القادر

امتد حكم الأمير عبد القادر (103) ص 121 على بايلك التيطري (27) ص 147 ووهران بموجب معاهدة التافنة، وبسط نفوذه في جباية الضرائب، منها ما كان معهودا في الحكم التركي، ومنها ما اعتمدها الأمير عبد القادر في حكمه، وبما أن الأمير استمد شرعية الحكم عن طريق البيعة، فإننا نجد أن الضرائب التي اعتمدها هي تلك الضرائب المعهودة في الإسلام، والتي تتمثل أساسا في الزكاة التي تتعلق بالمواشي، والعشر المتعلق بمحصول الأرض، و نظم الأمير جباية الضرائب بجهاز إداري محكم (132) ص 24.

كما أن الدارس لنظام حكم الأمير عبد القادر، يجده كان يعتمد على مختلف موارد بيت المال، من ضرائب ورسوم، تجارة، مغامم وغيرها، لتلبية شتى حاجيات دولته الفتية، أما الباحث في النظام الضريبي الأميري، فيجد عدة أنواع من الضرائب، تمثلت بالخصوص في العشور، باستخلاص عشر المحاصيل الزراعية، والزكاة المفروضة على جميع الأملاك غير العقارية، والمعونة التي خضع لها الأفراد في الفترات العصيبة، وأخيرا الخطية التي كانت تمس قبيلة، أو عدد منها كعقاب لهم.

ونحاول دراسة كل هذه الضرائب، في النقاط التالية:

أ- أصناف الضرائب الأميرية

تعددت أصناف الضرائب في عهد الأمير عبد القادر، بحيث عرف هذا النظام تأثير كبير بالحكم العثماني، فاعتمد الأمير في الضرائب على أصناف نذكر منها:

1) العشور

اعتبرت دائما أهم الضرائب على الإطلاق، وأصبحت واجبة الأداء على كل القبائل بدون استثناء، وكانت تؤخذ على المحاصيل الزراعية، فكان الأمير يأخذها من كل القبائل الخاضعة لحكمه، من قمح وشعير، حتى أصبحت دولته ثرية جدا بالحبوب وقطعان الماشية، ففي كل قبيلة توجد مخازن أو مطامير للحبوب المجمعة من ضريبة العشور، يراقبها أحد الحراس المسؤولين، والذين هم في حماية القبيلة، وفي كل المدن الداخلية مثل سبدو، سعيدة، تازة، تأقدمات

وبوغار، حيث توجد مخازن الدولة العامة، وهذا الإجراء تيسيرا لإمكانية تصديرها إلى الخارج عن طريق موانئ الدولة، أو توزيعها على الجيش، وحفظها لأوقات الحاجة(126)ص294.

(2) الزكاة

كانت تؤخذ على الأغنام، الأبقار، الجمال والأصواف، تبعا لما هو محدد في الشريعة الإسلامية بأن يفرض شاة على كل أربعين رأسا، وبقرة على كل ثلاثين، وشاة على كل خمسة جمال، إلا أن هذه المقاييس، اجتهد فيها، منذ العهد العثماني، وأصبحت بالنسبة للأغنام: 1 %، و 3 % بالنسبة لمجموع الأبقار، أما الجمال، فـ: 2.5 % من مجموعها(113)ص23، كما أن الزكاة كانت تؤخذ على الخيول والبغال، بغية استعمالها في المعارك والحروب، تضاف إلى هذا زكاة المال، المقدرة شرعا بربع العشر، أو 2.5 % والمفروضة على النقود المسكوكة أو المضروبة، والتي كان يقوم بجمعها بعض الأشخاص، فكان كل الناس يشتركون فيها(126)ص294.

(3) المعونة

رجع فرض ضريبة المعونة في العهد العثماني، إلى عدم استيفاء ضريبتى العشر والزكاة، بمختلف نفقات الإيالة وأهمها تكاليف الجهاد وما يحتاجه من نفقات على الجيش، وهذا ما أدى بالأمير عبد القادر عندما أراد الأخذ ببعض النظم الضريبية العثمانية، ولما اقتضته الحاجة إلى المزيد من المال بعد تزايد الضغط الفرنسي عليه عقب نكث معاهدة التافنة، إلى طرح قضية المعونة على مجلس الشورى الذي اتفق على فرضها على الرعية استنادا على أسس شرعية(126)ص294.

(4) جزية اليهود

كانت مقاطعة وهران ومنذ العهد العثماني، تحتوي عددا كبيرا من اليهود في كل مدنها، متخصصين في الصناعة، ويشغلون في الحرف الذهبية والفضية، من مهاميز، سلالم، حبال صوفية وغيرها، وكانوا يبيعون الأقمشة القطنية ومختلف الملابس للجيش، والأغطية المطرزة بالحرير للنساء، وفي مقابل ممارستهم لحريتهم ومعتقداتهم، كانت تفرض عليهم الجزية التي تدفع من طريق رئيسهم(4)ص102.

(5) الغرامة و الخطية والغنائم

فرضت الغرامة نتيجة الحملات التي يقوم بها البايك على مضارب القبائل في العهد

العثماني، وفي المناطق التي لا تستخلص منها الزكاة والعشور، وهذا ما واصل به الأمير العمل في عهده، حيث كان وحلفاؤه يفرضون غرامات كثيرة على مختلف القبائل، أما الخطية فكانت تجبى في حالات المخالفات، وعند ارتكاب جرائم، وبطبيعة الحال الغنائم هي كل ما يتحصل عليه في الحروب، والحملات على القبائل العاصية وغيرها، وقد ذكر ناصر الدين سعيدوني أن مقدار الغرامات، التي فرضت على قبائل السبخة بمنطقة الشلف الأسفل، الممتنعة عن حكم الأمير، والرافضة لبسط سيطرته عليها، بفعل تحريض درقاويين لها، بلغت خمسمائة دورو (110) ص 412، وألف بندقية، ومائة حصان (125) ص 224، وبعدها بشهر فرضت غرامة أخرى على أتباع درقاوة بأعالي الشلف ونواحي الونشريس، لا تقل عن هذه الغرامة السابقة (126) ص 296.

ب) وجوه الإنفاق

كانت الموارد المهمة التي وفرتها الضرائب، لخزينة بيت مال الأمير، تتفق على مختلف مصالح الدولة، فكان الأمير ينفق كثيرا على الجيش باعتباره اليد التي تبطش الأعداء، فكان يمنح فرسانه بعض النقود، ويعطيهم الخيول والبغال، لكن لم يكن يمنحهم السلاح، الجواهر، والملابس في كل وقت، خشية ضياعها أو اختطافها منهم، أما القوات غير النظامية فلم يكن يمنحها إلا مساعدات بسيطة لاعتمادها في معيشتها على نفسها، أما مرتبات موظفي الدولة، والإعانات التي تمنح للمسافرين، الفقراء والمحتاجين، والمساعدات المقدمة لطلبة العلم وشيوخ الزوايا، فكانت نفقاتها في درجة أقل، ويأتي على رأسهم خلفاء مقاطعات الأمير الذين كانوا يتحصلون على أعلى المرتبات في الدولة، إذ كان يخصص لكل واحد منهم راتب مائة وعشرة دورو شهريا ما يعادل خمسمائة وخمسين فرنكا، إضافة إلى إعطائهم صاعا من الشعير يوميا للإنفاق على الزوار وإعانة المحتاجين، ويأتي بعد الخلفاء باقي الموظفين تنازليا ووفقا لرتبتهم ودرجاتهم الإدارية، من آغاوات، وقياد الذين كانوا يأخذون عشر الضرائب التي يستخلصونها، كما تطلبت أعمال تشييد الحصون، وبناء مصانع الأسلحة في كل من مليانة، تاقدامت وتلمسان، وشراء الأسلحة، وإنشاء معامل الألبسة والجلود في بوغار، وإقامة دار السكة في تاقدامت وغيرها، مصاريف مهمة وأموالا معتبرة ومثلت جانبا آخر لنفقات الأمير (126) ص 310.

1-1-1-3- السياسة الضريبية خلال فترة الاحتلال الفرنسي

لم يقيم الفرنسيون بمقاطعة النظام الضريبي الموجود الذي خلفه الحكم التركي، بل على العكس من ذلك استمروا في تطبيقه في بداية الغزو وبسط النفوذ، وذلك من سنة 1830

إلى سنة 1900، إلا أن محافظتهم على النظام السائد قبل الغزو لم يكن تاما، فنجد أن الغزاة اعتمدوا في الأول على أسلوب التغيير البسيط، فأدخلوا بعض التعديلات حتى يحافظوا على وضعهم كمحتلين، فمن أهم الضرائب التي أبقى عليها الاحتلال الفرنسي الضريبة المقتطعة عينا على الحبوب، رسوم الأسواق، مداخيل بوابات المدن، رسوم الذبح عن كل رأس من الماشية، والرسم على زيت الزيتون، إلى جانب هذه الضرائب والرسوم أدخل المشرع الفرنسي أنواعا جديدة أهمها حقوق التسجيل، رسم الصيد والملاحة، الرسوم على تراخيص المرور وجوازات السفر (132) ص 25، وأوكلت مهمة جباية هذه الضرائب إلى الموظفين الذين سبق لهم العمل في ظل النظام التركي، إلى جانب بعض الجزائريين الذين تم تعيينهم من طرف القادة العسكريين الفرنسيين كالقياد والشيخوخ الذين يقومون بجباية الضرائب مقابل أجرة تساوي عشر ما جمعوه (116) ص 104.

أ-الازدواجية الجبائية المتناقضة

كانت الضرائب المفروضة في العهد الاستعماري، تنقسم إلى قسمين واحد يتعلق بالضرائب التي كان يؤديها المسلمون دون غيرهم، والآخر يشتمل على الضرائب التي كان يدفعها المسلمون والفرنسيون، ويمكن دراسة ذلك في النقطتين التاليتين:

1)الضرائب ذات الأصل الإسلامي

لم يكن الجزائريون يرفضون دفع الضرائب المحصلة من قبل العثمانيين ذات الأصل الإسلامي، لأن من الواجب الديني أداؤها، لكن الضرائب ذات الأصل الفرنسي، كان من عادة السكان رفضها، وأخيرا كان هناك غياب الإمكانيات التقنية بالنسبة للفرنسيين كمسح الأراضي، وبيان دقيق بالضرائب، والأشخاص المؤهلين، وقد بدا أن الضرائب ذات الأصل الفرنسي يصعب استخدامها، وخصوصا في الأقاليم العسكرية، ففي عهد "بيجو" ومساعديه، كانت الضرائب الأساسية المحصلة، هي تلك التي كان يجيها العثمانيون من عشور، زكاة، حكور وعسة، وفي سنة 1858 أضيفت إليها اللزمة الخاصة ببلاد القبائل وسكان الجنوب، وكان العشور يحتفظ بطبيعته الأصلية، كضريبة على المحاصيل ذات الطبيعة العقارية، بناء على طريقتها التي تجبى بها (125) ص 219.

-اليهود والضرائب ذات الأصل الإسلامي

أعقب الفترة التي تلت المرسوم المالي لسنة 1845، تصريح وزاري مدقق في 5 نوفمبر 1845، أوضح بأن الأوربيين معفون من الضرائب ذات الأصل الإسلامي، لكن

اللبس بقي متعلقا باليهود، الذين كانوا مجتمعين في شكل قبائل، دخلت في الديانة اليهودية منذ القدم، وكانوا في العهد العثماني خاضعين لضريبيتي الحكور والعشور، واعتمدت الإدارة الاستعمارية على هذه الأخيرة، ولزمت اليهود الجزائريين بكل الضرائب ذات الأصل الإسلامي مما دفع أحد اليهود برفع دعوى قضائية يلتزم فيها إعفاء اليهود الجزائريين من هذه الضرائب باعتبار أن لها أصلا قرانيا، فقبل طعنه بالرفض بحجة أن فرض هذه الضرائب على كل الجزائريين باستثناء الأوروبيين، وبصدر قانون "سيناتوس كونسولت" Sénatus-consulte (95) ص 126-127 لسنة 1863، تم مشاورة المسلمين واليهود في نوعية الرعايا الفرنسيين، وأن لا يمكن تعديل النظام الأساسي الجبائي، لكن لم يظهر في أثناء التطبيق أي أثر لذلك، وإنما تم أقلمتها لتفرض على المسلمين الذين يتهبون من الضرائب ذات الأصل الإسلامي (126) ص 340.

-المسلمون الجزائريون والضريبة العقارية

ميز النظام القضائي العقاري في الجزائر، بين الأراضي التي اعتبرها، مفرسة Francisées، وغيرها من الأراضي، فالأولى كانت في نظر ذلك القانون، ذات صفة فرنسية رسمية، وتخضع لنظام القانون المدني، أما الأراضي التي كانت تابعة للمسلمين، ورغم وقوعها في حماية الفرنسيين، فإن السكان كانوا يدفعون عنها العشور لحيازتهم إياها، ولا يعتقد أن تلك الضريبة كانت عقارية محضة، لكنها ضريبة خضعت لاعتبارات الأمزجة الشخصية، ومع ذلك يلاحظ أنه كان يعفى في بعض الأحيان، المسلمون المزارعون من ضريبة العشور، في الأرض التابعة لأحد الأوروبيين، وكانت الحكور الضريبة العقارية الثانية، التي لم تكن تتعلق في أصلها، إلا بأراضي العرش والعزل، وهذه الأموال الثابتة والمستحقة الأداء، استمر العمل بمقياسها المعمول به، ولم يتم اعتمادها وأصبحت هناك العديد من أراضي العرش تابعة للفرنسيين، بحيث غدت أراضي ملك، فحالتها حسب ما جاء في قرارات Sénatus-consulte لسنة 1863 أن الإدارة تواصل جباية ضريبة الحكور، وهذا الحل أثار العديد من الانتقادات من قبل بعض الكتاب، لكن أبقى عليها في قرارات مجلس الدولة في القضية عينها (126) ص 343.

(2)الضرائب ذات الأصل الأوربي

تم إقرار بعض الضرائب المطبقة في فرنسا على التراب الجزائري، ولا سيما في شكلين أساسيين من الضرائب، وهما كل من ضريبة المهن، ورسم البحر.

-ضريبة المهن

طبق حق ضريبة المهن Patente في الجزائر، منذ اليوم الأول للاحتلال، في شهر ديسمبر 1830، ثم ضبط شكلها النهائي عن طريق مرسوم 31 جانفي 1847، الذي نص على أن كل شخص قاطن في مدن الجزائر و بلدياتها، وكل الذين يمارسون التجارة، والصناعة، أو أية مهنة خاضعون لضريبة المهن، إذن كان يدفع هذه الضريبة أرباب التجارة والصناعة وغيرهم من المهنيين، عدا الفلاحين وصيادي السمك والعملة.

-رسم البحر

يسمى كذلك مكس البحر Octroi de mer، شرع في العمل به، منذ بداية الاحتلال، فكان كرسوم يستخلص على 20/1 من أكثر الحقوق العادية، عن طريق مصلحة الجمارك، على البضائع النازلة في ميناء الجزائر، وفي بعض السنوات، كان هذا الرسم، يفرض مع رسم الأرض Octroi de terre، لكن هذا الأخير واجه بعض الموانع أدت إلى إلغائه سنة 1844 (126) ص369.

يضاف إلى هاتين الضريبتين المقررتين من طرف السلطة الإستعمارية ذات الأصول الأوروبية نجد ضرائب أخرى على غرار غرامة العقار المؤداة على المباني، وضريبة الكراء.

ب-الأحادية الجبائية

جاءت السياسة الجبائية للاستعمار الفرنسي تدريجيا بعد فترة من الاحتلال، حيث أنه بداية من عام 1882 وعن طريق الغرفة الثانية للبرلمان الفرنسي تم اتخاذ قرار إلغاء جميع الضرائب والرسوم ذات الأصل العربي الإسلامي الجزائري، ومن ثم استبدالها بنظام ضريبي فرضه الاحتلال يتضمن ضرائب على الملكية العقارية المبنية وغير المبنية زيادة على الضرائب على المداخل والأرباح الصناعية وغيرها، وكانت تتسم بعبء كبير على السكان الأصليين الجزائريين، بعد ذلك بدأ النظام الضريبي الاستعماري يتطور بتطور الزمن و تغير الظروف فبعدما تم اتخاذ قرار الاستقلال المالي للجزائر عن السلطة المركزية الفرنسية بموجب قانون صدر عام 1900، حيث ظهرت جملة من الضرائب المناسبة للفترة الاستعمارية، ولعل أهمها الضرائب على مهن الأهالي، حقوق التسجيل وغيرها، وكل ذلك من أجل تنفيذ سياسة ضريبة ذات طابع استعماري لعدم أخذ في الحسبان الوضعية الاقتصادية والاجتماعية للسكان الأصليين من الجزائريين، العكس تماما بالنسبة للمعمرين الذين يدفعون أقل ويحققون أكثر من الثروات ورؤوس الأموال والمداخل، نتيجة لتوسيع ممتلكاتهم الصناعية والفلاحية وغيرها (130) ص93.

ألغى المرسوم المؤرخ في 30 نوفمبر 1918 العشور والحكور وحافظ على الزكاة واللزمة التي كانت تطبق فقط على نخيل الجنوب الجزائري، كما تم الإبقاء على الضرائب المباشرة إلى غاية صدور المرسوم المؤرخ في 31 جانفي 1948 الذي تم بموجبه توحيد النظام الجبائي في الجزائر، والضرائب التي عرفت قبل الإستقلال هي(113)ص24:

— الضرائب العقارية، المقدمة في 1885 على الأملاك المبنية والتي تم تمديدها على الأملاك غير المبنية في 1918.

— الضريبة على أرباح الاستغلال الفلاحي، والتي كانت محددة جزافيا ، بحيث تم بداية من سنة 1945 حسابها على الربح الحقيقي.

— الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية.

— الضريبة على أرباح المهن غير التجارية.

— الرسم المعوض للضريبة على معالجة الأجور.

يلاحظ على هاته الفترة، أنه قد أدخلت أنظمة جبائية حديثة فيما يخص الضرائب بصفة عامة والضرائب العقارية بصفة خاصة، لكن هذه الأنظمة لم تقبل بشكل كامل عند تطبيقها في الجزائر، وهذا راجع لإدخال نظام أجنبي غريب على البلاد من دون أن تجرى عليه تغييرات ضرورية تجعله يتكيف مع محيطه الجديد ليقدم أحسن النتائج، إلا أن نقائص النظام الجبائي الفرنسي في الجزائر لم تكن كبيرة بعد سنة 1949 إلى غاية 1962 إلا فيما يخص تطبيق الرسم على القيمة المضافة المستحدث في فرنسا سنة 1954، والذي لم يطبق في الجزائر لأن الإمكانيات الاقتصادية المتوفرة لم تكن في المستوى الذي يسمح بتطبيق الرسم على القيمة المضافة، فاكتمل بتطبيق الرسم الوحيد العام على الإنتاج، وأهم التغييرات المتعلقة بالضريبة العقارية، هي إلغاء السنتيم الرمزي المخصص لميزانية الجماعات المحلية ليحل محله الرسم العقاري على الملكيات المبنية(132)ص27.

1-1-1-2-الضريبة العقارية في الجزائر بعد الإستقلال

تبين للسلطة السياسية الجزائرية غداة استقلال الجزائر، أنه من الضروري الإبقاء على النصوص التشريعية التي تنظم مؤسسات الدولة إلا في بنودها المنافية للسيادة الوطنية، فنظام

الميزانية المعمول به عند الاستقلال كان يتمثل في الأمر الصادر في 02 جانفي 1959 المتضمن القانون العضوي لقوانين المالية، وقد تبين أيضا لهذه السلطة أنه من الأساس وضع دستور للدولة الجزائرية المستقلة وكان ذلك مع دستور 1963/09/10 و الذي لم ينفذ إلا لفترة وجيزة بسبب المنعرج السياسي في سنة 1965 الذي أفرز نظاما جعل النصوص المتعلقة بالميزانية تصدر في شكل أوامر (111)ص42، وهو ما تجسد في التشريع الضريبي الجزائري الصادر خلال سنة 1976 والذي عرف أول تنظيم ضريبي قانوني محكم في الجزائر المستقلة إلى غاية إصلاحات سنة 1992، وهو ما سوف نسلط عليه الضوء من خلال ثلاث مراحل زمنية مقسمة على ثلاثة فروع، خصصنا في الأول الضريبة العقارية من 1962 إلى 1976، أما الفرع الثاني سندرس فيه المرحلة الممتدة بين 1976 إلى غاية 1992، لننتهي إلى الضريبة العقارية بعد إصلاحات سنة 1992 والتي خصصنا لها الفرع الثالث.

1-1-1-2-1- الضريبة العقارية من 1962 إلى غاية 1976

لم يكن النظام الجبائي سوى بقايا النظام الاستعماري نفسه، وذلك لضمان سير هياكل الدولة الجديدة من جهة ولتغطية النفقات المستعجلة من جهة أخرى إضافة إلى عدم إمكانية تغييره في المدى القصير، حيث صدر بشأنه القانون المؤرخ في 31 ديسمبر 1962 في انتظار تشريعات أخرى تتماشى والهياكل الجديدة للدولة الجزائرية المستقلة، وقد عرفت هذه المرحلة الأولى من الاستقلال تدهورا كبيرا في حصيللة الضرائب وهذا ناتج عن سببين هما (128)ص112: أولا: الفراغ الإداري نتيجة خروج الإطارات الفرنسية سنة 1962، بحيث وجدت الإدارة المالية الجزائرية نفسها تعيش فراغا كبيرا جعل النشاطات الاقتصادية الوطنية تتوقف. ثانيا: تقليص وعاء الضرائب الناتجة عن تعطل الجهاز الإنتاجي في الميدانين الزراعي والصناعي.

كان يعتمد في سن التشريعات المتعلقة بالجانب المالي، على الأمر الصادر في 02 جانفي 1959 المتعلق بقوانين المالية، والقانون الصادر في 02 جويلية 1959 المنظم للأحكام المالية التي تخص إقليم الجزائر، وأول قانون متعلق بالجانب المالي في الجزائر المستقلة، هو القانون رقم 62-155 الصادر في 31 ديسمبر 1962 المتعلق بقانون المالية لسنة 1963، لكن ما يمكن ملاحظته على الفترة التي تلت الاستقلال مباشرة، أن النظام الضريبي الجزائري كان يتصف بطابع الازدواج، بحيث يطبق النظام التقليدي في ولايات الجنوب، كالزكاة المفروضة على النخيل

أي على مداخل العقارات غير المبنية، في حين يطبق النظام الحديث في الولايات الشمالية من الجزائر خاصة المدن، وهذا ما يستنتج من المادة 22 من قانون المالية العامة لسنة 1963، والمادة 34 من قانون المالية لسنة 1964، والمادة 44 من قانون المالية لسنة 1966، التي نصت على استمرار العمل بنظام الزكاة واللزمة في المناطق الجنوبية، وكانت تفرض أيضا الضرائب على المداخل العقارية بالنسبة للعقارات الحضرية والعقارات الريفية، فالعقار الحضري يخضع للضريبة على الملكيات العقارية المبنية، أما العقار الريفي فيخضع للضريبة على العقارات غير المبنية خاصة الأرض الفضاء، أما الضريبة على انتقال رؤوس الأموال العقارية نجدها في النظامين، الأول يتعلق بنقل الأملاك العقارية بشتى الطرق باستثناء نقل الملكية عن طريق الوفاة، والثاني يتعلق بالرسم على نقل الملكيات العقارية للتركات فقط(132)ص29.

أ- الضريبة على العقارات المبنية

كانت تحسب وفق القيمة الإيجارية للمتر المربع مضروبة في معامل المنطقة، إلا أن حصيلة الضرائب على العقارات المبنية تقلصت بعد سنوات الاستقلال(116)ص121، والسبب راجع من جهة إلى خفض نسبتها التي كانت مرهقة للمكلفين الذين لا يزالون في طور إعادة التنظيم، الأمر الذي يجعل فرض مثل هذه الضرائب شديدة الوطأة ولا يمكن تحمل عبئه من أجل ذلك أعفيت الأبنية المستخدمة بالمزارع الفلاحية من الضريبة على العقارات المبنية إعفاء دائما(161)م02، ومن جهة أخرى تقلص وعاء الضريبة بسبب سياسة التأمين التي مست العقارات المبنية(132)ص29.

ب- الضريبة على العقارات غير المبنية

إن الأراضي غير المبنية أو الأراضي الفضاء، كانت تخضع لنوعين من الضرائب، ضريبة على الملكية العقارية، وضريبة على الدخل الفلاحي، إلا أن الضريبة على الملكيات العقارية غير المبنية كانت أكثر تغذية للخرينة من الضريبة على الدخل الفلاحي، فالضريبة على العقارات غير المبنية، تشمل الأراضي التي تمارس فيها الزراعات الحديثة والأراضي التي تمارس فيها الزراعات التقليدية، على العكس من ذلك فالضريبة على الدخل الفلاحي كانت أقل تغذية للخرينة العامة، لأنها تشمل الدخل الفلاحي في النظام الزراعي الحديث فقط المتمثل في المزارع المسيرة ذاتيا، و لأن حساب هذا النوع من الضريبة، لم يكن قائما على الدخل الحقيقي للأرض، وإنما يتم حسابه بالطرق الجزافية التي تقوم على أساس متوسط الدخل الصافي للهكتار في مستثمرة متوسطة، مع الأخذ بعين الاعتبار نوع الفلاحة أو الإنتاج، ويعتمد على القيمة الإجمالية للغلة

المحصل عليها والإنتاج المنجز خلال السنة التي سبقت سنة جني المحصول المفروض عليه الضريبة(162)م24.

ج- الضريبة على نقل رؤوس الأموال العقارية

تتمثل في الضريبة على نقل الأملاك العقارية والضريبة على التركات، الأولى كانت وطأتها كبيرة على كل من البائع و المشتري، الأمر الذي كان يحد و يقلل من نقل الملكية العقارية ولهذا اضطرت الحكومة في قانون المالية لسنة 1968 إلى تغيير سياستها بخفض نسبة الضريبة على نقل الملكية العقارية أو ما يسمى بحقوق التسجيل، وخاصة بالنسبة للمشتري التي تعني الأشخاص الطبيعية فقط دون الأشخاص الاعتبارية(188)م81و82و83، إلا أن البائع يبقى متحملا ثقل ضريبة أخرى وهي الضريبة على الزيادة في قيمة العقار، وهذا يبرز أن السياسة المنتهجة في المرحلة الأولى للدولة الجزائرية، هي الحفاظ على استقرار الأوضاع السائدة، أي التقليل مبدئيا من نقل الأملاك العقارية، هذا من جهة و من جهة أخرى ارتفاع نسبة الضريبة كانت تفرضه قلة الموارد العمومية لمواجهة الأعباء العامة، الأمر الذي كان يدفع المكلفين بالضريبة إلى كتمان عملية نقل الأملاك العقارية واستعمال كل وسائل التهريب من دفع الضريبة(132)ص30.

ثم دخلت الجزائر بداية السبعينات، مرحلة المخططات التنموية، ابتداء من المخطط الرباعي الأول 1970 - 1973، وكان لابد من بناء قاعدة جبائية تتلاءم مع هذه المخططات حيث أن الهدف الأساسي للمخطط التنموي كان تغيير البنية الاقتصادية للدولة التي عاشتها البلاد خلال السنوات الأولى من الاستقلال عن طريق توزيع عادل للمداخل توافقا مع زيادة القدرات المالية للدولة ومن ثم فانه لتحقيق هذا الغرض لابد من رفع الإيرادات الجبائية دون أن تمس بالتحفيز على الاستثمار والعدالة الاجتماعية ومن بين الإجراءات الضريبية التي تتلاءم مع اقتصاد يؤدي الخدمات العامة ويعمل على العدالة في إشباع الحاجات عن طريق الميل نحو الاستثمار العمومي ببناء قاعدة صناعية وفلاحية قوية، والتي تبنتها الجزائر خلال السبعينات للحرص على ربط المردودية المالية للدولة عن طريق الجباية العادية من خلال ترقية القطاع الفلاحي في إطار مخطط النهوض به من طرف السلطات الجزائرية خلال السبعينات، حيث تطلب إجراء ضريبي مفاده إلغاء بموجب قانون المالية لسنة 1963 للضرائب الفلاحية منها الضريبة على الأرباح الفلاحية والضريبة على النشاط الفلاحي وإنشاء ضريبة جزافية فلاحية التي تم تعميمها على القطاع بداية من سنة 1972 حيث كانت في البداية تساهل المستثمرات الفلاحية

ضريبة خاصة على فوائض القيمة المحققة عند التنازل عن العقارات (192)م21.

1-1-1-2-2-الضريبة العقارية من 1976 إلى غاية 1990

التنمية (130) ص 101.

أ- التشريع الضريبي الجزائري

في (113) ص 26:

-قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة(196).

-قانون الضرائب غير المباشرة (199).

-قانون الرسم على رقم الأعمال(197).

-قانون التسجيل (200).

-قانون الطابع (198).

أثر انخفاض أسعار البترول سنة 1986 على إيرادات الدولة المتأتية من الجباية البترولية، واتجهت الأنظار نحو الجباية العادية بما فيها الضرائب المفروضة على العقارات، وأصبح شعار تحسين المردود الجبائي للضرائب متداولاً بشكل كبير لتعويض التدهور في حصيللة النتائج، وفي هذا الإطار اتخذ المشروع الجبائي عدة تعديلات جبائية.

ب- التعديلات الجبائية

فرضت مرحلة ما بعد 1986 إعادة النظر في المنظومة الجبائية لمواكبة الظروف الراهنة، لذلك سنلقي الضوء على التعديلات الجبائية في هذه المرحلة وسنكتفي بتلك الخاصة بالضرائب التي تمس العقارات والتي يمكن إجمالها في (128)ص114:

- ما جاء به قانون المالية لسنة 1986 (165)م33 من فرض ضريبة جديدة على الأرباح المحققة من بيع العقارات المستعملة في السكن، وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي المحقق.

- ما جاء به قانون المالية لسنة 1987 (166)م242 من إنشاء ضريبة جديدة ICS المفروضة على البناءات الفاخرة التي يفوق سعر تكلفتها مئتي ألف دينار جزائري، ويكون الحدث المنشئ للضريبة هو الاستعمال الفعلي للمالك أو المستأجر لهذه المنشآت.

- ما جاء به قانون المالية لسنة 1990 (168)م27، إذ أحدث ضريبة سنوية للتضامن على الأملاك العقارية المطبقة على الأملاك المبنية وغير المبنية التابعة للأشخاص الطبيعيين والمعنويين. - كما أحدث قانون المالية لسنة 1990 رسماً سنوياً على الأملاك العقارية ذات الاستعمال التجاري TAPI والذي يحدد وعاءه من خلال القيمة الحقيقية للأملاك العقارية حسب عدد سكان البلدية التي تتواجد فيها هذه الأملاك (168)م50.

- كما أحدثت في قانون المالية لسنة 1990 عدة تعديلات خاصة بالرسم العقاري على الملكيات المبنية وغير المبنية، حيث غير نسب تطبيق هذا الرسم (196)م261.

بالنسبة للرسم العقاري على الملكيات غير المبنية فقد تغيرت القيمة التأجيرية الجبائية للأراضي في القطاعات العمرانية أو القابلة للتعمير وكل متر مربع في الأربع مناطق وبقي الرسم العقاري على الملكيات المبنية وغير المبنية يشهد إجراءات تعديلية في كل سنة ضمن القوانين المالية السنوية، وهذا تماشياً مع الوضع المالي والاقتصادي للبلد، بالإضافة إلى تغيرات ملحوظة

في نسب رسم التسجيل وهذا لجعل جباية التسجيل أكثر مردودية وهو ما تتطلبه الأزمة، وبالتالي فإن قوانين المالية للسنوات المذكورة سابقا قد أحدثت تعديلات معتبرة في قانون التسجيل.

1-1-1-2-3- الضريبة العقارية خلال إصلاحات سنة 1992

عرفت الجزائر في هذه الفترة تحولات في النهج الاقتصادي المتبع لعقود من الزمن، بحيث على غرار معظم الدول تحولت الجزائر إلى اقتصاد السوق، بحيث فتحت المجال أمام الملكية الخاصة والتنازل تدريجيا عن ممتلكاتها العقارية، فسنت عدة تشريعات في هذا المجال أهمها القانون المكرس للتنازل عن أملاك الدولة ودواوين الترقية والتسيير العقاري في سنة 1981(164) ، والتنازل عن حق الانتفاع للأراضي الفلاحية سنة 1987(167)، ليؤسس بعد ذلك لدستور جديد يجسد معطيات التوجه الاقتصادي والسياسي الجديد للدولة أي دستور 1989 الذي نص على حماية الملكية الفردية وتشجيعها، وبذلك تم القضاء على كل السياسات المكرسة لاحتكار الدولة للملكية العقارية، ليتم في هذه المرحلة سن ترسانة قانونية مجسدة لهذا النهج الجديد أهمها قانون التوجيه العقاري(169) الذي ألغى بموجبه قانون الثورة الزراعية(190) وأعاد الأراضي المؤممة إلى ملاكها الأصليين، وقانون الأملاك الوطنية (170) الذي أعاد نظام الإزدواجية أي الأملاك الخاصة والأملاك العامة.

ضمت الإصلاحات الجبائية لسنة 1992 المداخل الإيجارية إلى المداخل الأخرى وأخضعتها إلى الضريبة على المداخل الإجمالية لأن المداخل الإيجارية للعقارات لا تختلف عن المداخل الأخرى، ولهذا لا بد أن تغرم بنفس الطريقة وبنفس المنوال، ومن أجل تحقيق التوازن في النظام الجبائي، يرى خبراء صندوق النقد الدولي أنه من الضروري التفرقة بين طريقة تغريم المداخل وطريقة تغريم رأس المال، فالرسم العقاري من طبيعته يعتبر من الضرائب المفروضة على رأس المال، لأن العقار الذي هو ملك لشخص ما، إما أن يكون مستغلا من طرف المالك أو يكون مؤجرا لشخص آخر، وفي كلتا الحالتين هناك طريقة تفرض بها الضريبة، وتكون هذه الضريبة مهمة خاصة عندما يكون السوق العقاري حرا وهي تمس شريحة الأكثر يسرا، كما أن المالك له الحق في البيع وعند عملية البيع يفترض في معظم الحالات أنه يتحصل على قيمة زائدة عن قيمة الشراء وتعتبر هذه القيمة عبارة عن دخل كباقي المداخل الأخرى يخضع للضريبة على المداخل الإجمالية وتسمى بضريبة فائض القيمة الناتجة عن العقار المتنازل عنه، أما الرسم الخاص بالتسجيل، فإن العقار تنتقل ملكيته سواء بعوض أو بدون عوض، كما أنه يخضع لعملية

قسمة وفي كل هذه الحالات لابد أن يسجل لدى المصالح المعنية وتشهر العملية التي طرأت عليه، ويخضع إلى رسم التسجيل ورسم الإشهار العقاري وذلك بنسب مختلفة وحسب الحالات التي أدت إلى نقل الملكية(128)ص122.

كانت الضريبة على الممتلكات وهي ضريبة سنوية تسمى قديما بـ"ضريبة التضامن على الممتلكات العقارية"، تشمل الممتلكات العقارية المبنية وغير المبنية والحقوق الحقيقية المرتبطة بها والمملوكة لأشخاص طبيعيين من القانون الخاص، وقد عدل مجال تطبيق هذا الرسم لكي تشمل هذه الضريبة فقط الأشخاص الطبيعيين، كما تجدر الإشارة إلى أن هذا التعديل قد تم إقراره بموجب أحكام المادة 31 من قانون المالية لسنة 1993، وتدخل هذه الضريبة حاليا في إطار أحكام المواد 274 إلى 281 من ق ض م ر م، فضلا على أنها كانت هذه الضريبة المفروضة في الأصل على الثروة العقارية، معممة بموجب نفس الأحكام لتشمل الأملاك المنقولة كسفن اليخت والقطع الفنية وأحصنة السباق وغيرها، وبموجب أحكام المادة 46 من قانون المالية لسنة 1992، المعدلة للمادة 280 من ق ض م ر م، كان معدل هذا الرسم محدد بـ 1% و 2.5% حسب قيمة الممتلكات الخاضعة للضريبة، ويتراوح هذا المعدل وفق التشريع الجبائي الحالي من 0.25 إلى 1.5% (151)ص30-31.

ترتب عن هذه الإصلاحات الجديدة الخاصة بالملكية العقارية اتساع وعاء الضريبة العقارية، بحيث أصبحت ميزة الوفرة بارزة، الأمر الذي يجعل هذا النوع من الضرائب محلا للتطور من أجل مسايرة التغير الحاصل في نظام الملكية العقارية، فبقدر ما يكون النظام الضريبي فعال بقدر ما يكون له انعكاسات ايجابية على الاقتصاد، ولكي يكون كذلك عمد المشرع الجزائري إلى إصلاح النظام الضريبي لمواكبة ما استجد من تغيرات، بحيث نجد قوانين المالية الصادرة بعد سنة 1990 عدلت الكثير من أحكام التشريع الضريبي، وخاصة قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وكذلك قانون التسجيل وقانون الطابع، حيث قد راعت هذه التعديلات حقوق الخزينة سواء بزيادة نسبة ومعدل الضريبة، كما راعت حقوق المكلفين بالضريبة، وذلك بإعفاء منهم إعفاء كلي، والبعض الآخر إعفاء جزئي، كما تم استحداث ضرائب ورسوم جديدة لم تعرف من قبل، فشمّل التغيير الضرائب العقارية، وبالتحديد الضريبة العقارية التي يكون وعاءها الدخل الناتج عن إيجار الأملاك المبنية وغير المبنية، أو فوائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية، كما شمل التغيير الرسم العقاري المحصل لفائدة البلديات ورسم

التطهير، وألزم قانون المالية لسنة 1996 على إدارة الضرائب القيام بعملية الإحصاء السنوي للمكلفين بالضريبة والأمولاك العقارية المبنية وغير المبنية (132) ص 32.

بالنسبة للرسم العقاري على الممتلكات المبنية، فهذا الرسم يحصل سنويا على الممتلكات المبنية الواقعة على التراب الوطني، بحيث يحدد وعاء فرض الضريبة وفق قيمة معيارية أصبحت بعد ذلك قيمة ايجارية جبائية تؤسس على المساحة الخاضعة للضريبة، بموجب أحكام المادة 43 من قانون المالية لسنة 1992، والتي أسست المادة 261-ب من ق ض م ر م، كان معدل هذا الرسم محدد بـ 1% بالنسبة للممتلكات المبنية بأنتم معنى الكلمة و 5% بالنسبة للأراضي التابعة لها، أما حاليا فيحسب هذا الرسم بما يعادل 3% بالنسبة للممتلكات المبنية ومن 5 إلى 10% بالنسبة للأراضي التابعة لها (151) ص 28.

أما الرسم العقاري على الممتلكات غير المبنية، فيعد هذا الرسم سنويا على الممتلكات غير المبنية الواقعة على التراب الوطني، يحدد وعاء فرض الضريبة وفق قيمة إيجارية جبائية تؤسس على مساحة الملكية، بموجب أحكام المادة 43 من قانون المالية لسنة 1992، والتي أسست المادة 261-ع من ق ض م ر م، كان معدل هذا الرسم محدد بـ 5%، ويتراوح هذا المعدل من 3 إلى 10% حسب مساحة وطبيعة الأراضي، أما حاليا فيحسب هذا الرسم بما يعادل 3% بالنسبة للممتلكات المبنية ومن 5 إلى 10% بالنسبة للأراضي التابعة لها (151) ص 29.

1-1-2- الإطار المفاهيمي للضريبة العقارية وحقوق التسجيل

تسند مسألة تحديد مفهوم الضريبة العقارية في أغلب النظم القانونية إلى الفقه، واهتمت التشريعات فقط بوضع الأطر القانونية والإجرائية لهذه الضريبة التي أضحت مصدرا مهما لتغذية الميزانية العامة خاصة في ظل تداعيات الأزمة العالمية التي انعكست على الدول التي تهتم بشكل أساسي على ريع الجباية البترولية، ولقد تعرض الفقه على وضع تعاريف واسعة فضفاضة لمفهوم الضريبة بصورة عامة، كما حدد تعريف الضريبة العقارية بصورة خاصة، وبما أن دراستنا ستتحصر حول حقوق التسجيل سنحاول تسليط الضوء حول هذا المفهوم المستقل والذي أدمجته جل التشريعات المقارنة في مصاف الحقوق المترتبة على نظام الشهر العقاري، على خلاف الجزائر التي أفردت له تنظيمًا خاصًا ومستقلًا عن رسم الإشهار العقاري من خلال الهيئات المكلفة بتحصيله.

من أجل ذلك، قمنا بتقسيم الدراسة في هذا المبحث على النحو التالي:

- مفهوم الضريبة العقارية.

- تعريف تسجيل العقارات و القواعد و الشروط المتبعة فيه.

1-1-2-1- مفهوم الضريبة العقارية

سبب انخفاض أو بالأحرى إنهيار أسعار النفط في الأسواق العالمية، أزمات إقتصادية للدول التي تعتمد بصفة أساسية على موارد الجباية البترولية على غرار الجزائر، والتي جعلت من السلطة الضريبية تفكر في موارد بديلة تساهم في انعاش الإقتصاد الوطني وتحقيق التنمية لتنفيذ سياستها، ولعل من أهم الضرائب نجد الضريبة العقارية التي تفرض على دخل الثروة العقارية، وبالتالي تدفع هذه السلطة إلى إيلاء أهمية قصوى لهذا المورد الذي لم يكن في وقت غير بعيد محل اهتمام الدارسين وحن الوقت لنفض الغبار عنه وإعادة النظر فيه من خلال إرساء قواعد قانونية تتماشى وعصرنة هذا القطاع، لذلك تعد الضريبة العقارية حجر الزاوية في هذه الدراسة وهو ما سوف نستعرضه من خلال هذا المطلب الذي سنخصص فيه لدراسة الضريبة بصورة عامة، والضريبة العقارية بصفة خاصة، والذي قسمناه إلى فرعين :

- تعريف الضريبة و خصائصها.

- تعريف الضريبة العقارية و خصائصها.

1-1-2-1-1- تعريف الضريبة و خصائصها

قبل الولوج في موضوع الضريبة العقارية، وجب أولا التطرق لتعريف الضريبة كأصل عام، وتمييزها عن مفهوم مشابه لها وهو الرسم، ومن خلال ذلك التعريف الذي سنفصل فيه لاحقا، يمكننا بموجبه استخلاص خصائص الضريبة، وهو ما سوف نتطرق له في البند الثاني.

أ- التعريف العام للضريبة و تمييزها عن الرسم

تعد الضرائب من أهم الإيرادات التي تحصلها الدولة لملء الخزينة العمومية من أجل تغطية النفقات العمومية، وعليه كان من الضروري تعريف هذا الإيراد المهم وتمييزه عن مصطلح يشبهه هو الرسم.

1) تعريف الضريبة

الضريبة لغة من الضرب، ومنها ضرب عليه خراجا أي فرضه و قدره، فالضريبة لغة

هي الفريضة أو التقدير، و في الموسوعة البريطانية Britanica جاء الأصل اللغوي لكلمة ضريبة Tax بالإنجليزية و Taxare باللاتينية ، بمعنى يقوم أو يقدر وهي في الإصطلاح المالي تعني الجزء من دخل الدولة التي تحصل عليه عن طريق الفروض الجبرية والتكاليف التي تفرضها على رعاياها، وفي الإصطلاح الفرنسي يطلق على الضريبة لفظ Impot(10)ص30.

تعرف الضريبة على أنها : " مبلغ من النقود، تجبر الدولة المكلفين دفعها بصفة جبرية ونهائية وبدون مقابل لتمكينها من تحقيق منفعة عامة وفي سبيل الوصول لأهداف اقتصادية واجتماعية محددة من قبلها"(50)ص36.

تعرف كذلك على أنها: " اقتطاع يدفعه الأفراد جبرا للدولة دون مقابل وبصفة نهائية وفقا لمقدرة الأفراد التكاليفية و ذلك لتحقيق أهداف مالية و اقتصادية واجتماعية." (19)ص90.

يستخلص من هذا التعريف وجود خصائص معينة تميز الضريبة، هذا ما سوف نتطرق له في البند الثاني من هذا الفرع.

2) تميز الضريبة عن الرسم

تتفق الضريبة والرسم في كون أن كلاهما فريضة مالية تدفع بصفة نهائية نقدا للدولة، غير أن طبيعة الضريبة تختلف عن طبيعة الرسم من حيث الفلسفة أو الفن المالي المتعلق بكل منهما، فالضريبة تتميز بالطابع الإلزامي للرسم متوقف على إرادة المكلف ورغبته في الحصول على الخدمة التي يفرضها الرسم، ضف إلى أن الضريبة تفرض بقانون خلافا للرسم الذي كان محل اختلاف علماء المالية العامة حول السلطة الذي تفرضه و تحدده، فبعضهم يرى أن الجهة التي تحدده هي السلطة التشريعية ولا يترك أمر تحديده إلى السلطة التنفيذية، و يرى البعض الآخر أنه يكفي وجود قانون ينص على فرض الرسم ويبقى على عاتق السلطة التنفيذية أن تقرر، وتحدد قيمته ومقداره وطرق تحصيله عن طريق اللوائح والقرارات، غير أن الضريبة لا يمكن أن تفرض سوى عن طريق موافقة السلطة التشريعية عليها في شكل قانون(132)ص36.

ب- خصائص الضريبة

يمكن استخلاص خصائص الضريبة من التعريف السابق والمتمثلة في:

1) الضريبة تأدية نقدية

يتعلق الأمر باقتطاع نقدي، على خلاف ما كانت تفرض وتحصل فيه في النظم الاقتصادية القديمة، بحيث كانت تجبى في صور عينية نظرا للظروف الاقتصادية السائدة آنذاك عندما كان

القطاع الزراعي يمثل أهم القطاعات في تلك الحقبة، فكانت تتم بصورة عينية عن طريق اقتطاع جزء من المحصول يلتزم الأفراد بتقديمه إلى الدولة، وإما عن طريق إلزامهم بالقيام بعمل معين، وذلك لأن هذه الوضعية كانت الشائعة في ذلك الزمن نظرا لواقع المبادلات العينية وعدم انتشار استعمال النقود، لكن بعد التطور الحاصل أصبحت النقود هي الوسيلة والأداة الأساسية للتعامل الأكثر انتشارا مما أدى بصورة حتمية إلى أن تدفع الضرائب بشكل نقدي (97) ص 14، كما أن دفع الضريبة بصورة نقدية يسهل على الدولة الجباية خلافا لشكل الدفع العيني الذي يحملها نفقات كبيرة على غرار مصاريف الشحن والتخزين وإعادة البيع واحتمال إصابتها بالتلف.

2) الضريبة تفرض على الأشخاص بصورة جبرية

ليس للفرد من خيار في دفع الضريبة بل هو مجبر على دفعها للدولة بغض النظر عن استعداداته أو رغبته في الدفع، فإذا ما سولت له نفسه التهرب أو الامتناع عن دفع الضريبة وقع تحت طائلة العقاب، وحصلت الدولة على حقها بالحجز على أموال المكلف واستخدام طرق التنفيذ الجبرية، لما لدين الضريبة من امتياز على كافة أموال الممول (65) ص 183.

إن للضريبة شكلا من أشكال إبراز وإظهار سيادة الدولة، فهي توضع ثم بعد ذلك تحصل عن طريق السلطة أو الإجبار بالطرق الإدارية، وتفرض بطريقة أحادية وباستعمال الجبر بهدف إلزام المكلف بالضريبة على الدفع وفي حالة تخلفه عن أدائها ينطلق جهاز إداري لمتابعة هذا المكلف وإجباره على تخلص دينه الضريبي، مما يستتف أن مفهوم الجبر يعاكس تماما مفهوم القرض الذي هو عبارة عن فعل إرادي بحيث لا يمكن إجبار الأفراد على اكتتاب قرض عام، على خلاف الضرائب التي تجبر المواطن على أدائها بمناسبة ممارسة نشاطاته، وبالرغم من الطابع السلطوي للضريبة، فهي تشكل صورة من صور التضامن الاجتماعي المتمثل في الإشارك والمساهمة الناتج عن الرضا الجماعي لأفراد المجتمع بالضريبة ومدى ترابطهم بالدولة التابعين لها لذلك وجب أن تصدر بموجب قانون صادر من قبل ممثلي الشعب (123) ص 10.

3) تؤدي الضريبة دون أي مقابل

يدفعها الممول دون انتظار لمقابل أو منفعة مباشرة نظير أدائه لهذه الضريبة مع ضرورة تحقيق النفع العام بطريقة غير مباشرة عن طريق استخدام الضريبة في قطاع الخدمات ودعم الاقتصاد إلى غير ذلك من الأهداف غير المباشرة التي تحاول الضريبة تحقيقها، وهذا ما يميز الضريبة عن الرسم (10) ص 33.

بالتالي لا يحق للممول أن يطلب من الدولة إعطاءه نفعا خاصا مقابل دفعه للضريبة خلافا للرسوم التي يدفعها الفرد مقابل تحصيل نفع خاص، ودافع الضريبة يستفيد من النشاط العام للدولة باعتباره فردا في الجماعة وليس باعتباره ممولا دافعا للضرائب(38)ص100.

4) للضريبة صفة نهائية

يدفع الأفراد الضريبة إلى الدولة بصورة نهائية، بمعنى أن الدولة لا تلتزم بردها لهم أو تعويضهم إياها، خلافا للقرض العام الذي تلتزم فيه الدولة برده إلى المكتتبين فيه، كما تلتزم بدفع الفوائد المترتبة عن مبلغه، وعليه فالضريبة لا تدفع مقابل منفعة خاصة وإنما منفعة عامة أفرزها مبدأ أساسي هو إيراد ميزانية الدولة المتمثل في الضريبة، فهي تضمن في المقام الأول تغطية الأعباء العامة، ولكن يمكن أن تستعمل كوسيلة للتدخل في الميدان الاقتصادي والاجتماعي، والذي يحصر دور الضريبة المتعدد والمجدد من قبل الدولة في تجسيد السياسة العامة لها، وهذا ما يستشف منه قاعدة تخصيص الإيرادات والنفقات الذي يشكل مبدأ أساسيا في ميزانية الدولة (123)ص11.

5) حصيلتها تحقق النفع العام

الضريبة أداة لتحصيل الواردات العامة لتغطية النفقات وتحقيق النفع العام، و بذلك يمكن الوصول للأهداف المسطرة من قبل الدولة سواء كانت اجتماعية أو اقتصادية وحتى الأهداف السياسية، وبذلك لا يتصور تحقيق النفع الخاص بموجب أداء الضريبة وإلا كانت في مصاف الرسوم، ولكن يدفع الفرد الضريبة كمساهمة منه داخل المجتمع مقابل الخدمات التي تسخرها الدولة لفائدة فئات الشعب عن طريق الانتفاع من خدمات المرافق العامة كالدفاع والأمن والقضاء لكونه فردا من أفراد المجتمع.

أي أن دافع الضريبة لا يحصل على منفعة خاصة به مقابل ما دفعه من نفود كضريبة، ولكنه يحصل على منفعة عامة بصفته فردا في المجتمع، إذ يحصل مثلا منافع من السلع والخدمات العامة وينعم بالأمن والاستقرار والعدالة التي توفرها الدولة، وعليه يجب على الشخص دفع مقدار الضريبة بصفته عضوا في الجماعة التي يرتبط بها، وذلك بهدف تغطية النفقات العامة اللازمة لاستمرار حياة المجتمع ورفع مستوى رفاهيته، فلا وجود لصلة مباشرة بين دفع الضريبة والحصول على منفعة خاصة بالمقابل، ولا ضمان يقدم لدافع الضريبة بأن الإيرادات الضريبية لن يساء استخدامها أو الإنفاق على السلع والخدمات العامة سيكون إنفاقا أمثالا(72)ص174.

6) الضريبة تفرض وفقا لقدرة المكلفين بها

يتم دفع الضريبة وفقا للمقدرة التكلفة للفرد، أي مقدرة الأشخاص الطبيعيين والمعنويين على المساهمة عن طريق دخولهم وثرواتهم في تحمل عبء الضريبة، ويقصد بالدخل هنا الدخل الذي يحصل عليه الفرد بعد خصم نفقات الحصول عليه ونفقات المحافظة على مصدر الدخل أي الدخل الفردي الصافي وبمعنى آخر، مقدرة الفرد على الدفع بالنسبة لغيره من الأفراد وعلى تحمل الأعباء العامة، والدولة هي التي تحدد هذه المقدرة بناء على معطيات اقتصادية واجتماعية وحتى سياسية، لذلك لا بد من مراعاة الظروف الشخصية للمكلف عن فرض الضريبة لأنها تؤثر في قدرته التكلفة (97) ص 18.

1-1-2-1-2- تعريف الضريبة العقارية و خصائصها

بعد التطرق لتعريف الضريبة، وجب الانتقال بشيء من التخصيص إلى الضريبة العقارية تحديدا، من خلال الوقوف على تعريفها والخصائص التي تتميز بها الضريبة العقارية.

أ- تعريف الضريبة العقارية

تعتمد معظم التشريعات الحديثة على الضرائب على الدخل لما تحققه من عدالة أكثر وهذا لاعتمادها على ضرائب رأس المال، وعليه فدراسة الضريبة العقارية ترتكز أساسا على الضرائب المفروضة على الدخل الناتج عن العقار، سواء كان مبنيا أو غير مبني، مما يتضح للوهلة الأولى أن الضرائب العقارية تدخل في مصاف الضرائب المباشرة لأنها تتعلق بالدخل الناتج عن العقار الذي يتميز بالاستقرار النسبي، وهذا الدخل المقدر من قبل الإدارة وليس على أساس الدخل الحقيقي، كما أن هذا الدخل يتنوع بتنوع منفعة العقارات وطبيعتها، فتفرض الضرائب العقارية على القيمة المحققة بمناسبة بيع العقارات مهما كانت طبيعتها، مبنية أو أرض فضاء، كما تفرض ضرائب على القيمة الإيجارية لهاته العقارات، بالإضافة إلى الضرائب على المداخل الفلاحية للأراضي الزراعية (132) ص 38.

مما سبق يتبين أنه يوجد هناك مفهومان للضريبة العقارية، الأول واسع و يشمل مداخل أوعية العقارات مهما كانت طبيعتها، ومفهوم آخر ضيق يتعلق فقط بالضريبة المفروضة على أساس القيمة الإيجارية للعقار.

1) التعريف الواسع للضرائب العقارية

لم تحدد الدراسات الخاصة بالضريبة العقارية مفهوماً دقيقاً وواسعاً لها، وهذا على غرار الفقه العراقي الذي عرف الضريبة العقارية على أنها: "ضريبة تفرض على دخل المكلف الناتج عن العقارات كبذل الإيجار مثلاً" (133) ص 29.

لعل أحسن تعريف للضريبة العقارية يستقي من التعريفات المتعلقة بأنواع الدخل العقاري وكذا طبيعة العقار مثل:

- الضريبة على الدخل الفلاحي

تعرف الضريبة على الدخل الفلاحي على أنها: "ضريبة مباشرة سنوية و عينية بسعر نسبي تفرض على الدخل الإجمالي المقدّر للأراضي الزراعية ، كما أنها ضريبة تفرض على جميع الأراضي المزروعة فعلاً أو القابلة للزراعة على أساس الدخل السنوي" (132) ص 39.

- الضريبة على العقارات المبنية

عرفها المشرع اللبناني على أنها ضريبة مباشرة ونوعية على الدخل الصافي للعقارات المبنية، وهي عينية وسنوية فرضت على أساس القيمة البيعية للعقارات المبنية مؤجرة كانت أم غير مؤجرة (50) ص 179.

أما المشرع الجزائري، فلم يفرق في فرضه للضريبة العقارية على العقارات سواء كانت مبنية أو غير مبنية، فلقد فرض رسماً سنوياً على السكن على كل شخص يحوز أو ينتفع بعقار ذي طابع سكني أو مهني يقع في جميع البلديات مهما كانت صفته، مالكا أو مستأجراً أو شاغلاً لمحل بدون مقابل (214) م 03.

3- الضريبة على زيادة قيمة الإيجار

هي الضريبة التي تفرض على الزيادة التي تطرأ على العقار لأسباب خارجة عن إرادة مالكة، كأن تنجز الدولة طريقاً عاماً بالقرب من عقار معين فتزداد قيمة هذا العقار، ويصطلح على هذا النوع من الضرائب بالرسم على فائض القيمة، ويدرج ضمن فائض قيمة ناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية فائض القيمة المحققة فعلاً من قبل الأشخاص الذين ينتازلون خارج نطاق النشاط المهني عن عقارات أو أجزاء من عقارات مبنية وعقارات غير مبنية، وكذا الحقوق العقارية المرتبطة بهذه الأملاك.

من خلال ما سبق من التعريفات، يلاحظ أنها تتفق في مفهومها العام للضريبة كونها اقتطاع لمبلغ نقدي جبرا على المكلفين بواسطة السلطة العامة بصفة نهائية وبدون مقابل، كما تشترك هذه التعريفات في عدة عناصر، كون هذه الأنواع من الضرائب ترد على دخل العقار لا على العقار في حد ذاته، فهي ضريبة مباشرة على نوع معين من الدخل الناتج عن العقار تحصل مسبقا، مما يستتف منه أن التعريف الأنسب للضرائب العقارية هو: " أنها ضرائب مباشرة نوعية عينية تفرض نقدا على الدخل الصافي المقدر سنويا الناتج عن العقارات بدفعها جبرا المكلفين بها إلى الخزينة العمومية للدولة، وتحصل مسبقا" (132) ص 40.

2) التعريف الضيق للضريبة العقارية

تعرض الفقه المالي المقارن لتعريف الضريبة العقارية من عدة جوانب تختلف باختلاف النظام القانوني الخاضع له، وهذا ما سوف نبينه من خلال التعريف الوارد في الفقه المالي الغربي، ثم العربي، وأخيرا نسلط الضوء على الضريبة العقارية في الفقه المالي والتشريع الجزائري.

-تعريف الضريبة العقارية في الفقه المالي الغربي

تعرف الضريبة العقارية في الفقه الإنجليزي من قبل الفقيه المالي توني باريان TONY BYRNE على أنها: " ضريبة محلية تفرض بنسب معينة على العقارات والقيم غير المنقولة، والتي تأخذ طابع الإنشاءات الثابتة "، و يعاب على هذا التعريف أنه جاء شاملا للضرائب العقارية كما أنه يحدد لنا بدقة الوعاء الذي تنصب عليه الضرائب العقارية وإنما ذكر أنها ترد على كل ما هو غير منقول (133) ص 30.

أما الفقيه الفرنسي لويس تروتباس Louis Trotabas فيعرفها بأنها: " ضريبة مباشرة على الدخل العقاري مخصصا منه الأعباء"، هذا التعريف جاء شاملا لكل الضرائب الواردة على المداخل العقارية الذي لا يمكن أن يفسر على أنه لا يتضمن الضريبة على الثروة العقارية أو الضريبة على رؤوس الأموال العقارية لا على الدخل العقاري، على غرار الفقيه الفرنسي الآخر بول لويس دوري Paul-Louis Deuré في كتابه الدليل في الضرائب المحلية، على أن: "الضريبة العقارية المحلية المسماة الرسم العقاري تحصل لفائدة الجماعات المحلية عن العقارات المبنية والعقارات غير المبنية تحسب على أساس القيمة الإيجارية للعقار"، هذا التعريف الذي يعد قاصرا لأنه اقتصر على أن هاته الضرائب تحصل لفائدة الجماعات المحلية فقط وأقصى الدولة وفي حقيقة الأمر تجبى الضرائب العقارية لصالحهما معا (132) ص 41.

-تعريف الضريبة العقارية في الفقه المالي العربي

تعرف الضريبة العقارية في الفقه المالي المصري من قبل الفقيه عبد الفتاح مراد في كتابه الضريبة على العقارات المبنية على أنها: " ضريبة مباشرة نوعية على الدخل المقدر الصافي للعقارات وهي نوعية و سنوية"(63)ص22، و هو نفس التعريف الذي اعتمده الفقه اللبناني عن طريق الفقيه عباس محمد نصر الله في كتابه النظرية العامة للضريبة والتشريع الضريبي(50)ص179، وعرفها الفقه العراقي على أنها: "ضريبة مفروضة على دخل المكلف العقاري الإجمالي الذي يمثل مجموع الإيراد السنوي"(133)ص31، كما عرفها الدكتور عبد الباسط الزبيدي على أنها: "ضريبة مباشرة عينية تفرض على إجمالي الدخل السنوي من بدل الإيجار الفعلي أو المخمن من العقارات غير المعينة بصورة دائمة أو مؤقتة المملوكة وكذلك العقارات المبنية على عرصات مستأجرة في العراق، وتكون هذه الضريبة واحدة وبسعر نسبي ثابت بعد خصم نسبة ثابتة للمصاريف"(51)ص356.

يلاحظ على التعريفات السابقة أنها تشمل العقارات المبنية وغير المبنية، وأن وعاء الضريبة هو دخل المكلف بها، غير أن الدخل الإجمالي هو الوعاء الذي تطرح منه الضريبة، لكن بعد خصم الأعباء التي يتحملها المكلف، وهو المتفق عليه فقها أي أن الضريبة تفرض على الدخل الصافي(132)ص41.

- تعريف الضريبة العقارية في التشريع و الفقه المالي الجزائري

لم يتعرض الفقه المالي الجزائري إلى الضريبة العقارية من حيث التعريف سوى التعريف الذي خصه لها الأستاذ عثمان قنديل في كتابه نظرية الجباية والتطور، حين عرف الضريبة العقارية على أنها: "الضريبة التي تقع على العقارات المبنية وغير المبنية، والتي يكون الدخل الصافي المتمثل في بدل الإيجار وغلة الأرض وعاء لها وهي ضريبة ذات طابع عيني أكثر منها شخصي"، وما يلاحظ على هذا التعريف أنه يتفق مع التعريفات السابقة للضريبة العقارية في أنها تصيب الدخل العقاري ولا تطرح على الأشخاص(132)ص42.

أما بخصوص التعريف التشريعي للضريبة العقارية، فالملاحظ أن المشرع الجزائري لم يخصصها بتشريع خاص على خلاف المشرع المصري الذي سن قانونا خاصا بالضريبة العقارية رقم 196 لسنة 2008(67)ص11، و كذلك المشرع اللبناني الذي أقر كذلك قانون صادر في 17 سبتمبر 1962 المتضمن ضريبة الأملاك المبنية(50)ص335، غير أن المشرع الجزائري ضمنها من خلال قانون

الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة (196) في الباب الخامس الموسوم بالضرائب المحصلة لفائدة البلديات دون سواها، الباب الفرعي المعنون بالرسم العقاري في الفصل الأول: الرسم العقاري على الملكيات المبنية، حيث أنه عدد الأملاك المبنية الخاضعة للرسم العقاري من خلال المادة 249 منه، وكذا الأملاك غير المبنية في المادة 261- د في الفصل الثاني من هذا القانون المعنون بالرسم العقاري على الملكيات غير المبنية.

عرف المشرع الجزائري بطريقة غير مباشرة الضريبة العقارية في مفهومها الضيق بأنها رسم سنوي يدفع على العقارات المبنية وغير المبنية لفائدة الجماعات المحلية، وتحصل على أساس قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة من ناتج القيمة الإيجارية الجبائية لكل متر مربع للملكية، وعليه فإن مفهوم الضريبة العقارية بالمعنى الواسع هي ضرائب مباشرة نوعية عينية يدفعها المكلفون بها جبرا إلى خزينة الدولة، تفرض على الدخل السنوي الصافي الناتج عن العقارات، أما في معناها الضيق فهي رسوم عقارية تحصل لفائدة الجماعات المحلية، ومنه تشكل جزء من الجباية العقارية التي تمتد لتشمل جميع الاقتطاعات الجبرية المحصلة لفائدة خزينة الدولة، سواء يدفعها المكلفين إسهاما منهم في الأعباء العامة للدولة أو يدفعونها بمناسبة خدمة قدمتها لهم الإدارة كحقوق التسجيل (132) ص 43.

ب- خصائص الضريبة العقارية

تتميز الضريبة العقارية بعدة خصائص تميزها عن غيرها من الضرائب وهذا باعتبارها تفرض على دخل الثروة العقارية بصورة مباشرة والذي يعتبر أسلوبا أصيلا للإدارة في تحصيل وجباية هذا النوع من الضرائب، فهي تفرض على الدخل الذي ينتج الثروة العقارية حتى ولو لم تحقق هذا الدخل خلال السنة وهذا نتيجة خاصية العقارات التي تعتبر ثروة أو رأسمال ثابت.

و يمكن تعداد خصائص الضريبة العقارية على الشكل التالي :

1) ضريبة مباشرة عينية

يعد تقسيم الضرائب إلى مباشرة وغير مباشرة أهم تقسيمات الضرائب على الإطلاق، والتي شكلت اختلاف الكثير من الفقهاء الاقتصاديين، فهناك شبه إجماع على أن الضرائب المباشرة هي ضرائب على الدخل والثروة، بينما الضرائب غير المباشرة هي ضرائب على التداول

والإنفاق(97)ص62، كما إذا راعى المشرع ظروف المكلف بها نكون أمام ضريبة شخصية وفي الحالة العكسية تكون هنا الضريبة عينية .

-الضريبة العقارية ضريبة مباشرة

ثارت مسألة التفرقة بين الضرائب المباشرة وغير مباشرة عند علماء المالية منذ القدم، ولا تزال هاته المسألة محل نقاش لحد الساعة لما لها من فائدة في التعرف على طبيعة الضرائب وأثرها على الحياة الاقتصادية، إلا أن عدم إجماع علماء المالية العامة على معيار واحد للتفرقة يصعب على الباحث التعرف على ضريبة معينة، لهذا نجد مجموعة من المعايير يمكن اعتمادها للتفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة (132)ص45، وتتمثل هذه المعايير في:

-المعيار القانوني

يقوم هذا المعيار على أساس علاقة إدارة الضرائب بالمكلف بالضريبة من حيث التحصيل، فإذا كانت الإدارة الضريبية تقوم بفرض الضريبة و تحصيلها بناء على قوائم اسمية أو جداول تدون فيها أسماء المكلفين بها، أي أن الشخص المكلف بها هو الموضوع الضريبي، وكان التحصيل يتم كل سنة فالضريبة هنا مباشرة، نظرا للعلاقة المباشرة بين الإدارة الضريبية والمكلف بها دون أي وسيط، أما إذا كانت الضريبة تفرض دون أية علاقة مباشرة بين المكلف بها والإدارة الضريبية، عندما يتم فرضها وتحصيلها بمناسبة واقعة أو تصرف اقتصادي معين، دون ما أي اعتبار للشخص المكلف بالضريبة لعدم معرفة الإدارة الجبائية به، فالضريبة في هذه الحالة هي ضريبة غير مباشرة (97)ص63، وفي نظر الباحث يعد هذا المعيار قاصرا في التفرقة بين الضريبة المباشرة وغير مباشرة، وهذا لأن ضريبة الدخل الإجمالي IRG تعد من الضرائب المباشرة وتحصل لفائدة الإدارة دون إعداد جداول بأسماء المكلفين بها، تؤدي بصورة دورية وذلك عن طريق حجز مبلغ الضريبة من المنبع .

تقوم الإدارة الضريبية في الضريبة العقارية بإعداد جداول تكليف إسمية، ترسل إلى ملاك العقارات أو المنتفعين بها مباشرة دون وساطة، وعليه وفق هذا المعيار القانوني تكون الضرائب المفروضة على العقارات ضرائب مباشرة، كون إدارة الضرائب تعلم مسبقا من هو المالك أو المنتفع الحالي للعقار وهذا من خلال العقود المشهرة التي تخضع لإجراء التسجيل بمفتشيات الضرائب، فتقوم بإعداد تكليف اسمي مباشر للمالك أو المنتفع (132)ص46.

-المعيار الاقتصادي

يسميه البعض بالمعيار العلمي أو معيار نقل عبء الضريبة، ويتخذ أصحاب هذا المعيار من المكلف أساساً للتفريق بين الضرائب المباشرة و الضرائب غير المباشرة، و يقصد بالمكلف القانوني أي الشخص الذي عينه القانون لتأدية مبلغ الضريبة، فإذا استقرت الضريبة بصورة نهائية على عاتق المكلف دون أن يكون بالإمكان نقل عبئها إلى سواه، اعتبرت ضريبة مباشرة، أما إذا استطاع المكلف أن ينقل عبء الضريبة إلى الآخرين، أي أن يعكسها عليهم، فتعتبر عندئذ غير مباشرة(50)ص54.

من بين الانتقادات الموجهة لهذا المعيار، أن ظاهرة العبء الضريبي تخضع للعديد من العوامل الاقتصادية والاجتماعية المتداخلة التي لا يمكن التأكد منها سلفاً، فضلاً عن أن كل الضرائب قد ينتقل عبئها و قد لا ينتقل نظراً لعدم انضباط هذا المعيار في كثير من الحالات(97)ص64.

تطبيقات هذا المعيار على الضريبة العقارية، أنها تعد في قبيل الضرائب المباشرة لأنه لا يمكن للمكلف تحميلها لشخص آخر من الغير، فالمؤجر ملزم بدفع الضرائب المتعلقة بالعقار محل الإيجار ولا يمكنه تحميلها على المستأجر إلا إذا ذكر ذلك في عقد الإيجار(132)ص46.

-معيار الثبات والاستقرار

تكون الضريبة مباشرة عندما تفرض على مادة ضريبية تمتاز بالثبات والاستمرار، أما الضرائب غير المباشرة فهي تفرض على وقائع وتصرفات متقطعة وعرضية(128)ص52، ومنه ووفق هذا المعيار، فالضرائب العقارية ضرائب مباشرة، لأن واقعة الوفاة واقعة عرضية غير مستقرة ولا ثابتة، لكن نجد التشريعات تلحقها بالضرائب المباشرة(132)ص47.

لقد حاول فقهاء الاقتصاد البحث عن معايير أخرى غير المعايير الثلاثة السابقة، فهناك من استند على معيار أسلوب الإدارة في تحقيق مطرح الضريبة، وهو وصول الإدارة الضريبية إلى وعاء الضريبة فإذا وصلت إليه مباشرة وقامت بتحديد مقداره كنا بصدد ضريبة مباشرة كالضرائب على الدخل والأملاك، وإذا لم تصل إلى مطرح الضريبة مباشرة وإنما بواسطة تصرفات ووقائع معينة، كنا بصدد ضريبة غير مباشرة كضريبة رسم الطابع والرسم على القيمة المضافة(50)ص54.

لعل أنسب معيار يمكن اعتماده للتفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة ينتهي إلى اعتبار كل الضرائب التي تطرح على الثروة والدخل هي ضرائب مباشرة، أما ضرائب الإنفاق والتداول والاستهلاك(10)ص54 تعتبر من قبيل الضرائب غير المباشرة و تضاف إليها الضرائب على التركات أو ما يسمى بحقوق التسجيل.

- الضريبة العقارية ضريبة عينية

تأخذ جل التشريعات بنظام الضرائب الشخصية لما تحققه من عدالة ضريبية، فالضريبة الشخصية هي ضريبة تأخذ شخصية المكلف في الاعتبار عند فرضها حيث تراعي مركزه المالي وحالته الاجتماعية والأعباء العائلية والديون، وبالتالي فهي تعفي حد الكفاية من الضريبة، وهي تصاعدية تزيد بزيادة الدخل، أما الضرائب العينية هي ضرائب تعتبر الدخل هو وعاء الضريبة دون أخذ المكلف وظروفه الشخصية أو أعبائه العائلية بعين الاعتبار، لذلك تتميز الضريبة العينية بالبساطة(8)ص47.

الأصل أن الضريبة العقارية هي ضريبة عينية لارتكازها في كيفية فرضها على وعاء الضريبة في حد ذاته أي العقار، لكننا نجد أن التشريعات الضريبية لا تعمل بهذه القاعدة على إطلاقها، إنما تعتمد أيضا على كيفية فرضها على حالة المكلف وظروفه الشخصية(68)ص14، وتعد الضريبة العقارية من الضرائب العينية التي تعتمد بصفة مباشرة على الأموال أو الثروة العقارية كقاعدة عامة، لكن هذا المبدأ لا يعفي مراعاة حالة والمركز الشخصي للمكلف بها، و عليه كان لزاما الجمع بين الاعتبار الشخصي للمكلف والاعتبار العيني للوعاء أو مطرح الضريبة العقارية.

-الاعتبار العيني لوعاء الضريبة العقارية

تكون الضريبة عينية عندما تفرض على المادة الخاضعة للضريبة عينا، مثل الرسم العقاري على الأرض الفضاء يلحق بالدخل الذي تدره هذه الأرض، وعليه إذا أخذنا على سبيل المثال أن شخصين يملك كل منهما عقارا بنفس المواصفات والمساحة، فهما حتما مكلفان بدفع نفس الضريبة مهما كان مركزهما الشخصي، بحيث لا يعتد بالمركز الشخصي العائلي والاجتماعي لكل منهما، بل بالوعاء الخاضع للضريبة، وهي بذلك تمتاز بالبساطة والسهولة عند تطبيقها ولا تحتاج إلى إدارة ذات كفاءة عالية، فالضرائب العقارية تشمل رؤوس الأموال العقارية والدخل الناتج من رؤوس الأموال العقارية، فتقدر مثلا الضريبة على العقارات المبنية على أساس المتر المربع

الإيجاري، بغض النظر عن مالك العقار سواء كان شخصا طبيعيا أو اعتباريا مما يمس بمدى عدالة الضريبة العقارية كونها عينية لا تأبه بحالة المكلف الشخصية (132) ص 48.

- الاعتبار الشخصي للمكلف بالضريبة العقارية

بالرغم من أن معظم التشريعات الضريبية تقر بالصفة العينية للضريبة العقارية، إلا أنها بالمقابل خفضت من حدة هذه الصفة عندما أدخلت تعديلات آخذة بذلك في الحسبان الاعتبار الشخصي للمكلف بالضريبة (133) ص 31، ولقد أخذ المشرع الجزائري بالاعتبار الشخصي للمكلف بالضريبة العقارية عندما أعفى الفلاحين من دفع الضريبة العقارية على الأبنية المستخدمة بالمزارع بعد الاستقلال اعتبارا لحالة المزارعين وقتها في عدم تحملهم وطأة وعبء الضريبة، نظرا لحالتهم المالية التي أرهاقها الاحتلال (161) م 2، كما قام المشرع الجزائري بالإعفاء المحصل عليه من ناتج الإيجار والأجر الأدنى القاعدي المضمون، و عندما يكون بدل الإيجار هو المورد الوحيد لأصحابها (163) م 48.

إن القول بعينية الضريبة العقارية أي ارتكازها في كيفية فرضها على وعاء الضريبة في حد ذاته هو الأصل، لكننا نجد أن التشريعات الضريبية لم تأخذ بهاته القاعدة على إطلاقها، بل راعت حالة المكلف وظروفه الشخصية، ومرد ذلك هو الأخذ بفكرة العدالة الضريبية والتي تقوم على أساس العدالة الأفقية أو ما يسمى بالمساواة الرياضية، فيتساوى الأشخاص أمام الضريبة حتى لو اختلفت ظروفهم، وإما أن تقوم العدالة الضريبية على أساس المساواة الشخصية أي العدالة الضريبية على أساس الضريبة بين المكلفين حسب اختلاف ظروفهم (132) ص 49.

(2) ضريبة تفرض على أساس الدخل المقدر

انتقل وعاء الضريبة من الثروة إلى الدخل مع بداية النصف الأخير من القرن التاسع عشر، وذلك نتيجة التحول الاقتصادي العيني إلى الاقتصاد النقدي وهذا لتزايد أهمية الدخل الناتج عن العمل حتى أصبح أساسا لقيمة ومعياري لتحديد درجة يسر صاحبه (45) ص 131، وباستقصاء الوعاء الخاضع للضريبة العقارية، فإن هاته الأخيرة لا تفرض على ملكية العقار في حد ذاتها وإنما تفرض على الدخل الناتج عن تلك الملكية، غير أن التشريعات الضريبية تختلف حول الركيزة أو الأساس الذي في حساب الضريبة العقارية، فمنها من يركز على الدخل الصافي الناتج عن الملكية العقارية، ومنها من يحسب على أساس الدخل الإجمالي، وعليه ينبغي إبراز موقف المشرع الجزائري من هذه المسألة (132) ص 50.

- أساس حساب الدخل

اعتمد المشرع الجزائري في حساب الضريبة العقارية على الدخل الصافي من الدخل الإجمالي، والدخل المقدر كأساسا لحساب الرسوم العقارية، ويقدر الأساس الضريبي من حاصل القيمة الإيجارية الجبائية للممتلكات التي تحدد قيمها عن طريق قوانين المالية مع مراعاة طبيعة العقار والمنطقة التي يقع فيها، وقد اصطلح المشرع الجزائري على هذه القيمة بمصطلح القيمة الإيجارية الجبائية (196)م 261.

تفرض الضريبة العقارية على أساس الدخل المقدر وليس على أساس الدخل الحقيقي، بحيث أن المشرع الجزائري يكون بذلك قد حذا حذو المشرع الفرنسي في اعتماده على تقدير الضريبة العقارية والتي تدعى في صلب القانون الضريبي الفرنسي بالرسم العقاري La Taxe Foncière على أساس القيمة الإيجارية النظرية للملكية (122)ص 110 على خلاف المشرع اللبناني الذي أوجب فرض الضريبة العقارية على أساس مجموع الإيرادات الصافية الحقيقية أو المقدرة العائدة للسنة السابقة لسنة التكاليف (50)ص 343.

أما المشرع المصري فأخذ بنفس النهج الذي اعتمده المشرع الفرنسي والجزائري، أي أن الضريبة العقارية تفرض على أساس الدخل المقدر (133)ص 37.

- طبيعة الدخل

لم يقتصر معنى الدخل الناتج عن العقارات عند المشرع بالدخل النقدي، بل اتسع ليشمل المنفعة أو الخدمة التي يحصل عليها الفرد طالما يمكن تقديرها بالنقود، مثال ذلك المنفعة التي يحصل عليها مالك العقار من السكن فيه (97)ص 90، فتفرض الضريبة العقارية على الإيراد الفعلي الذي يحققه مالك العقار أو المنتفع به، فالمؤجر يحصل على بدل الإيجار دخلا لعقاره الذي أجره، والمتنازل على العقار يحصل على فائض القيمة الذي يعد دخلا فعليا للعقار المتنازل عنه، كما تفرض الضريبة العقارية أيضا على ما يمكن اعتباره إيرادا حكما، فمالك العقار الذي يستعمله للسكن يعتبر قد حصل على نفع من هذا العقار يتمثل في توفير جزء من دخله الذي كان سيدفعه لو أنه قام باستئجار عقار آخر ليسكن فيه، فيقدر الدخل في مثل هذه الحالة على أساس القيمة الإيجارية، فلا تفرض الضريبة العقارية على أساس الدخل الحقيقي وإنما على أساس الدخل المقدر، إلا أن المشرع يلزم في كثير من الحالات بوجوب التصريح بالدخل

الحقيقي، فيحسب مثلا رسم التسجيل لعقد الإيجار على أساس قيمة الإيجار المصرح بها في العقد(132)ص50.

3) ضريبة نوعية سنوية

تفرض الضرائب النوعية على فئات الدخل المختلفة، على أساس مصدر كل دخل وفي هذا النوع تتعدد الأوعية الضريبية التي تفرض على أساسها الضريبة، وبما أن الضريبة العقارية تفرض على أساس القيمة الإيجارية السنوية، فهي بالتالي ضريبة نوعية سنوية .

-الضرائب العقارية ضرائب نوعية

حدد المشرع الجزائري موقفه من تحديد الضريبة على الدخل بالأخذ بتنوع الضرائب وتعددتها بحسب تعدد مصادر الدخل، فقد تضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تنظيم الضريبة على الدخل الإجمالي الصافي للأشخاص، وهي تظهر بأنها ضريبة واحدة على الدخل، ولكن إذا أمعنا النظر إلى هذه الضريبة لوجدناها عبارة عن ضريبة مركبة تضم مجموعة من الضرائب على الدخل، بحيث يحدد كل دخل حسب صنف الإيراد تحديدا يميزه عن باقي المداخل، ويجب بطريقة خاصة حسب كل نوع من الدخل(132)ص52، بحيث تدخل الضريبة العقارية ضمن هذه الدخل وتتدرج ضمنها الإيرادات المحققة من إيجار الملكيات المبنية وغير المبنية، وكذلك فائض القيمة الناتجة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية، وعائدات المستثمرات الفلاحية(196)م2، أما الرسوم العقارية فلقد أدرجها المشرع الجزائري ضمن الضرائب المحصلة لفائدة البلديات دون سواها وأخرجها من دائرة الضرائب على الدخل الإجمالي.

-الضريبة العقارية ضريبة سنوية

تفرض الضريبة العقارية على الدخل السنوي هذا ما أسس له المشرع الجزائري من خلال قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ولا سيما المادة الأولى منه، كما أسس لرسم عقاري سنوي على الملكيات المبنية وغير المبنية(196)م248 و261-د بجميع أنواعها، وهو نفس الاتجاه الذي اتخذته معظم الأنظمة الضريبية المقارنة، على غرار المشرع المصري الذي أقر تقدير القيمة الإيجارية السنوية للعقارات المبنية طبقا لأحكام قانون الضريبة العقارية رقم 196 لسنة 2008 بموجب المادة الرابعة(68)ص15، وكذلك المشرع اللبناني بمقتضى المادة 45 من قانون 17 أيلول 1962 على أن الضريبة على الأملاك المبنية سنوية تفرض على الإيراد السنوي للعقار أو القيمة التأجيرية السنوية للبناء(50)ص180، وهو نفس الاتجاه المؤسس له من قبل المشرع الفرنسي في

الضريبة على الدخل للأشخاص الطبيعيين IRPP على أساس التصريح السنوي للمكلف بالضريبة(122)ص74 .

يستمد إذا الاقتطاع السنوي للضريبة العقارية، من مبدأ السنوية الذي يعتبر من أهم المبادئ التي تقوم عليها الضريبة، على أن تبدأ السنة المالية بداية من الفاتح من يناير إلى 31 ديسمبر من نفس السنة، تنفذ خلالها الحكومة ميزانيتها بإنفاق المبالغ المدرجة فيها وتحصيل الإيرادات المقدرة فيها، ولا ينزع عنها هذه الصفة إذا نص المشرع على استثنائها على شكل أقساط، لأنه يهدف في مثل هذه الحالة إلى تيسير الأمر على المكلفين وجعل الضريبة أكثر ملاءمة بالنسبة لهم(132)ص53.

القول بمبدأ سنوية الضريبة العقارية لا يؤخذ على إطلاقه، لأننا نجد بعض الرسوم التي تفرض بمناسبة نقل الملكية العقارية لا يخضع لمثل هذا المبدأ، فنجد رسوم التسجيل مثلا لا تحصل كل سنة وإنما تطبق على الواقعة القانونية المتمثلة في نقل العقار والتصرف فيه كما أن مبدأ سنوية الضريبة ينتفي في فرض ضريبة فائض القيمة العقارية الذي يتم عند تحصيل الضرائب بمناسبة نقل الملكية العقارية من المالك الأصلي إلى المالك الجديد، على أن يتم تحديد قيمتها بالفرق بين ثمن الشراء و ثمن البيع يخصم منه المبالغ المنفقة من قبل المالك الأصلي على سبيل التحسين أو الإصلاح.

1-1-2-2- تعريف تسجيل العقارات والقواعد والشروط المتبعة فيه

يعد حق الملكية العقارية من بين الحقوق التي كرستها معظم الدساتير على غرار الدستور الجزائري(160)م64، لذلك أولى لها المشرع الجزائري كامل الاهتمام و خصها بتشريعات على ما يرد عليها من تصرفات ومعاملات، ففرض على نقل الملكية العقارية للغير رسوما تجبى لفائدة الخزينة، تسمى برسوم التسجيل، الذي يهدف بالإضافة إلى تحصيل رسوم وحقوق لصالح الخزينة العامة للدولة، فهو يعمل على إعطاء تاريخ ثابت للتصرفات القانونية ومن بينها التصرفات الواردة على الحقوق العقارية.

سوف ندرس هذا المطلب عن طريق تسليط الضوء على تعريف تسجيل العقارات والقواعد والشروط المتبعة فيه، وذلك على النحو التالي:

- تعريف تسجيل العقارات وتمييزه عن غيره من المفاهيم.

- القواعد والشروط المتبعة في عملية التسجيل.

1-1-2-2-1- تعريف تسجيل العقارات وتمييزه عن غيره من المفاهيم

لم يعط المشرع الجزائري من خلال النصوص القانونية المتعلقة بالتسجيل، تعريفا له بل اكتفى فقط على إبراز أهميته القانونية والإجراء المتبع فيه، لذلك سوف نحاول إعطاء بعض التعاريف اللغوية والاصطلاحية للتسجيل، كما سنحاول تمييزه عن بعض المفاهيم المشابهة له.

أ- تعريف إجراء تسجيل العقارات

للإلمام بتعريف إجراء التسجيل، يجب عرض التعريف اللغوي له ثم التعريف الاصطلاحي لتسجيل العقارات، ومن ثم يمكننا التوصل لتعريف جامع له.

1) التعريف اللغوي

جاء تعريف إجراء التسجيل من خلال القواميس و المعاجم المتخصصة على النحو التالي :
يعرف إجراء التسجيل على أنه : " إجراء يتمثل في تدوين عقد في سجل رسمي يمكنه موظفو التسجيل الذين يحصلون من خلاله ذلك رسما جبائيا " (118)ص113.
يعرف أيضا على أنه : " إجراء جبائي يركز بتسجيل بعض العقود في سجلات رسمية بشرط دفع حقوق ملائمة للإدارة المكلفة بهذه المهمة " (153)ص415.

2) التعريف الاصطلاحي

هناك بعض التعريفات التي تعرضت لإجراء التسجيل والتي نذكر منها:
يعرف التسجيل على أنه: " شكلية منجزة من طرف موظف عمومي مكلف بالتسجيل حسب كفاءات متعددة يحددها القانون، يمكن أن تطبق الشكلية إما على العقود أو على التحويلات غير الناتجة عن العقد، مما يسمح بالحصول على ضريبة تسمى برسم التسجيل " (155)ص8.
كما يعرف أيضا على أنه: " عملية أو إجراء إداري يقوم به الموظف العام في هيئة عمومية، بواسطته يحفظ أو لا يحفظ أثر العملية القانونية التي تقوم بها الأشخاص الطبيعية أو المعنوية، والتي ينجم عنها دفع ضريبة إلى الموظف، هذه الضريبة تسمى بحق التسجيل " (29)ص19.

يعرف كذلك: " تلك العملية المنظمة من طرف إدارة الضرائب وفق قواعد وضوابط محددة قانونا، يتم من خلالها تأدية الرسم المستحق لحساب الخزينة العمومية، كما أنه يمثل شكلية مفروضة قانونا على معاملات محددة " (137)ص16.

يعرف أيضا على أن: " التسجيل في الأصل يرتبط غالبا بالمعاملات القانونية التي تسجل في سجل يمسه موظف عام، تطور حجم الأعمال، وتطور التشريع، والتسجيل بصفة عامة يمكن تعريفه بأنه إجراء يقوم به موظف عام وفق كفاءات محددة، ولكن مع طابع مشترك في القواعد، والتحليل الذي يحفظ الآثار أو الأحداث القانونية وعن طريق نتائج هذا التحليل، وتحصيل الضريبة يسمى بحق التسجيل"(114)ص17.

يتبين من التعريفات السابقة، أن مجمل هذه التعريفات تتقاطع في عدة عناصر، ومنه يمكننا تعريف إجراء التسجيل على أنه إجراء قانوني يدخل في صميم الوظيفة الإدارية لإدارة الضرائب يقوم به موظف عام مؤهل للقيام بهذا الإجراء بمناسبة التصرفات القانونية الواردة على العقارات مقابل تحصيل إيرادات للخرينة العامة تسمى بحقوق التسجيل .

انطلاقا مما سبق، يمكن استخلاص الخصائص القانونية للتسجيل.

(3) الخصائص القانونية للتسجيل

إذا عرفنا التسجيل على أنه إجراء إداري يقوم به موظف عمومي مقابل تحصيل إيرادات للخرينة العمومية، وهذا الإجراء ملزم ومخالفته يترتب غرامات جبائية بذلك يمكن استخلاص الخصائص القانونية للتسجيل على النحو التالي:

-إجراء إداري

يتم إجراء التسجيل من قبل إدارة عمومية هي مديرية الضرائب المنتشرة عبر كامل تراب ولايات الوطن، والتي تخضع سلميا لوزارة المالية، وهذه الإدارة لها اختصاص إقليمي تسمى بمفتشية التسجيل والطابع يشرف على تسييرها مفتش التسجيل، حيث أن في الجزائر وفي بعض الولايات يخضع هذا الإجراء الإداري في مفتشيات الضرائب، وهي ولايات محددة على سبيل الحصر طبقا للتنظيم المعمول به.

-يقوم به موظف عمومي

يقصد بالموظف العمومي، هو كل عون عين في وظيفة عمومية دائمة و رسم في رتبة في السلم الإداري(201)م4، وفي عملية التسجيل أوكلت هذه المهمة لمفتش التسجيل طبقا للمادة 180 من قانون التسجيل، ولا يجوز لأي موظف آخر ليست له صفة مفتش التسجيل القيام بهذا الإجراء، ويقع تحت طائلة البطالان في الحالة المخالفة(29)ص20.

-إجراء بمقابل

يقصد بهذه الخاصية أن مفتشي التسجيل يقومون باقتطاع نقدي بغية تغطية الأعباء العامة للدولة، والذي يحصر دور الضريبة في تمويل صناديق الخزينة العمومية ويمنحها وظيفة مالية بحثة، بحيث يرتبط بعنصر الدولة الحارسة، بالإضافة إلى تحفيز الاستثمارات و إعادة توزيع الدخل الوطني(97)ص18 مع تجسيد مبدأ العدالة و المساواة، بحيث أن كل المواطنين متساوين في أداء هذه الضريبة، وكل تحايل في المساواة بين المواطنين والأشخاص المعنويين في أدائها يعتبر مساسا بمصالح المجموعة الوطنية ويقمعه القانون(160)م78.

-ذو طابع إجباري و نهائي

تعتبر الضريبة شكلا من أشكال إبراز وإظهار سيادة الدولة، فهي توضع ثم بعد ذلك تحصل عن طريق السلطة أو الإيجار، ويفهم من لفظ الإيجار الأمر المتمثل في إجبار المكلف بالضريبة من أدائها عبر طرق إدارية، فهي تفرض بطريقة أحادية أي صادرة عن الدولة وتحصل باستعمال الجبر بتسخير جهاز كامل للجبر والعقوبات يلزم المكلف بالضريبة من أدائها، وفي حالة الرفض يتحرك هذا الجهاز لمتابعة المكلف بها وإجباره على تخليص دينه الضريبي(97)ص16، وهذا المبدأ نفسه يطبق عند إجراء التسجيل، فالقائم على هذه العملية لا ينفذ هنا الإجراء دون استفاء جميع الحقوق المترتبة على تسجيل العقارات الخاضعة لهذا الإجراء(200)م1/81.

كما أن القيم المدفوعة كضريبة لا يمكن استردادها بأي شكل من الأشكال إلا في حالة الخطأ، وهي بذلك اقتطاع نهائي عكس القرض حيث ترد الدولة للمكتتبين رأسمال وفوائد القرض(81)ص116.

يمكن أن نستخلص من تعريف التسجيل وتبيان خصائصه القانونية، أنه يطبق على التصرفات القانونية سواء كان محلها عقار أو منقول، غير أن ما يهمنا في أطروحتنا هو حقوق التسجيل الواردة على العقارات باعتبارها ضريبة عقارية.

العقار هو كل شيء ثابت و مستقر بحيزه و ثابت فيه، بحيث لا يمكن نقله دون تلف، أما الشيء الذي يمكن نقله فهو منقول(193)م683، والمشرع الجزائري قد ميزه في القانون الإجرائي المتعلق بقانون الإجراءات المدنية والإدارية، فترفع الدعاوى في المواد العقارية أمام المحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها العقار(177)م40، وهذا استنادا للصفة التي يتميز بها العقار من ثبات واستقرار، على

خلاف المواد المنقولة، فيؤول الاختصاص للمحكمة موطن المدعى عليه بحكم أنه منقول ليس له موقع ثابت بطبيعته التي تسمح بنقله من مكان لآخر (79)ص6.

التعريف الأنسب لتسجيل العقارات هو ذلك الإجراء الذي يقوم به مفتش التسجيل عند تلقيه المحررات أو التصرفات الواردة على العقارات والتي بموجبها يقبض حقوق التسجيل وهو إجراء ملزم وفي حالة مخالفته يخضع المكلف بحقوق التسجيل لغرامات جبائية (29)ص22.

ب- تمييز التسجيل عن غيره من المفاهيم

تخضع جميع العقارات والمنقولات الوارد عليها تصرفات قانونية لحقوق التسجيل والذي يهدف من ورائه أصحاب هذه التصرفات إعطاءها تاريخاً ثابتاً، غير أنه إجراء التسجيل في هذا المفهوم يتشابه مع عدة مفاهيم وذلك للتداخل الحاصل بينها.

1) تمييزه عن الشهر العقاري

بالرغم من التسجيل والشهر العقاري موضوع كلاهما هو العقار، إلا أن التسجيل يختلف عن الشهر العقاري الذي يعتبر أحد إجراءات نقل الملكية والحقوق العينية العقارية الأخرى (193)م793، حيث أن المشرع الجزائري تبني نظامين للشهر العقاري، نظام الشهر الشخصي والذي تم بموجبه وضع سجلات عامة ترصد فيها كل التصرفات المنشئة لحق عيني عقاري ويتم رصده باسم المتصرف، وتوضع لهذه السجلات فهارس منظمة بالترتيب الأبجدي لمالكها توضع في هيئة عمومية تسمى بالمحافظة العقارية، فأساس الشهر العقاري في هذا النظام هو أسماء الأشخاص بغض النظر عن العقار، الشيء الذي يجعل وظيفة إعلام الجمهور وظيفية قاصرة باعتبار أن المعلومات التي يمكن استقاؤها من عملية الشهر لا تظهر الأعباء الواردة على العقارات، لذلك تم تبني نظام آخر أكثر فعالية من سابقه وهو نظام الشهر العيني، فهو على خلاف سابقه يهتم بالعقار وما يرد عليه من تصرفات وأعباء، حيث تفرد لكل عقار صحيفة خاصة في السجل يدون فيها كل ما يرد على العقار، فلا توجد الملكية العقارية بالنسبة للمتعاقدين أو الغير إلا نتيجة القيد في السجل العقاري الذي تقيد فيه إلا الحقوق المشروعة، وهذا لضمان مبدأ الإثتمان العقاري وإعطاء الحجية المطلقة لهذه التصرفات (90)ص32.

يكنم الاختلاف بين التسجيل والشهر العقاري، ابتداء في الهيئة الموكلة لها العملية، التسجيل تقوم به مصالح الضرائب، أما الشهر العقاري فيوكل للمحافظة العقارية الموضوعة تحت وصاية المديرية العامة للأموال الوطنية، فضلا على أن التسجيل لا يعطي صفة الرسمية للعقود العرفية سوى

إعطائها تاريخا ثابتا ولا يصل لدرجة إشهار الحق، لأن نقل الملكية العقارية قبل سنة 1971 (189) لم يكن المشرع الجزائري يشترط في صحة العقود الشكل الرسمي بل كان يكتفي بالشكل العرفي، فكانت المعاملات العقارية تقوم على مبدأ الرضائية، وكانت تكسب هذه العقود تاريخا ثابتا ابتداء من يوم تسجيلها، طبقا للمادة 328 من القانون المدني الجزائري، أي من يوم تقييد الورقة العرفية بمصلحة التسجيل، فيعطي إجراء التسجيل للمحرر العرفي تاريخا أكيدا لا يمكن الطعن في هذا التاريخ إلا عن طريق التزوير (12) ص 523، و بالتالي العقود العرفية الثابتة التاريخ المحررة قبل أول يناير 1971 اكتسبت صيغتها الرسمية دون حاجة للجوء إلى الجهات القضائية لغرض إشهارها بل يكفي إيداعها لدى موثق لتحرير عقد إيداع بالمحافظة العقارية المختصة إقليميا.

فضلا على أنه يكمن الاختلاف أيضا، في أن عملية التسجيل تخضع لقانون التسجيل الصادر بموجب الأمر رقم 76-105 المذكور سابقا، أما عملية الشهر العقاري فينظمها الأمر رقم 74-75 (195) وكذا النصوص التطبيقية له (204)، باعتبار أن قانون الشهر العقاري في أي دولة لا سيما منتهجة النظام الشهر العيني يعتبر الأساس القانوني للنظام العقاري.

إلا أنه يوجد تداخل بين رسم التسجيل ورسم الإشهار العقاري، في أن كليهما يحصلان لصالح الخزينة العمومية للدولة ، لذلك نجد أن المشرع المصري جعل كلا الإجراءين أي التسجيل والشهر العقاري يتمان بمصلحة واحدة وهي مكتب أمين الرهون، خلافا للمشرع الجزائري الذي فرق بين هذين الإجراءين من خلال كل مصلحة معنية بالإجراء الخاص بها، فمفتشية التسجيل والطابع تقوم بعملية التسجيل، أما المحافظة العقارية فهي الهيئة المكلفة بعملية الشهر العقاري .

كما تجدر الإشارة إلى أن رسوم الإشهار العقاري في الجزائر لا تعرف نصا قانونيا خاصا بها، وإنما هي مدمجة في قانون التسجيل.

(2) تمييز التسجيل عن القيد

تعتبر الرهون والامتيازات الواردة على العقارات، تأمينات عينية تهدف إلى استيفاء قيمة الدين عند حلول أجله، وحتى تكون لهذه الرهون والامتيازات الحجية اللازمة في مواجهة الغير، لا بد من قيدها في المحافظة العقارية المختصة (30) ص 121.

القيد في المحافظة العقارية هو إجراء قانوني لعملية الشهر العقاري، بحيث يتم قيد التصرفات القانونية لدى إدارة الشهر العقاري، ويكون بالنسبة للحقوق العينية التبعية كالرهن الرسمي، الرهن الحيازي، حق التخصيص وحق الامتياز (90) ص 10.

حتى يحتج بالرهن أمام الغير، لابد أن يقيد بالمحافظة العقارية الدائر في اختصاصها العقار موضوع الرهن، سواء انعقد هذا الرهن بموجب عقد رسمي أو حكم، أو بمقتضى قانون(193م)883، وتكتسي عملية القيد بالمحافظة العقارية أهمية بالغة في تشجيع المعاملات العقارية وضمان ائتمانها، ولعل هذه الأسباب التي دفعت بالمشرع الفرنسي إلى تسمية المحافظة العقارية بـ : "محافظة الرهن"، وجعل من عملية قيد الرهن والامتيازات عملية إلزامية لا تستثنى منها إلا حالات خاصة، حصرها في حقوق الامتياز العامة الضامنة بمبلغ مستحق للخرينة العامة(30)ص123.

يكن الفرق بين التسجيل والقيد، في الهيئة المكلفة بهذه المهمة، فالتسجيل يوكل لصالح مصالح الضرائب، في حين أن القيد يكون على مستوى المحافظة العقارية المختصة، كما أنهما يتشابهان في أن كلا الإيرادين الناجمين عن هذين الإجراءين يحصلان لفائدة الخزينة العمومية.

(3) تمييز التسجيل عن الضريبة

الضريبة كما سبق بيانه هي مبلغ من المال تفرضه الدولة بصفة جبرية ونهائية ودون مقابل في سبيل تغطية النفقات العمومية باعتبارها تعبير عن مظهر من مظاهر سيادة الدولة، وتكون الضريبة مباشرة إذا تم اقتطاعها مباشرة من الدخل أو رأس مال، وهي غير مباشرة بمناسبة النفقات التي ينفقها الفرد من رأس ماله أو دخله، ويكون التداخل بين التسجيل والضريبة في أن كليهما يتم قبض حقوقه بصفة جبرية ونهائية ولا يمكن للمكلف بها الخيار في استيفائها، مما شكل لبسا في تصنيف حقوق التسجيل ضمن الضرائب المباشرة أو غير المباشرة، لذلك استقر الفقه المالي على أنها ضريبة غير مباشرة لأنها لا تمس المداخل والثروات، بل يتم تسديدها بطريقة غير مباشرة من طرف الشخص الذي يود استعمال الخدمات الخاضعة للضريبة، لأن العلاقة ليست مباشرة بين المكلف بالضريبة والإدارة الضريبة، بل يتم فرضها وتحصيلها بمناسبة واقعة أو تصرف معين، هذا من ناحية المعيار القانوني للفرقة، أما بالنسبة لمعيار الثبات والاستقرار فهي ضريبة غير مباشرة لأنها ظرفية ومتقطعة ولا تتميز بالثبات والاستقرار(29)ص22، وبالرغم من ذلك نجد بعض التشريعات التي تلحق رسوم التسجيل بالضرائب المباشرة.

(4) تمييز التسجيل عن التوثيق

عملية التوثيق يقوم بها ضابط عمومي يسمى الموثق، الذي يقوم بتحرير العقود التي يشترط فيها القانون الشكلية المتمثلة في الرسمية، و كذا العقود التي يرغب الأشخاص إعطاءها هذه الصبغة(174م)3.

الفرق بين التسجيل والتوثيق، يكمن في أن الأول يقوم به ضابط عمومي يتمثل في شخص الموثق، على عكس الثاني الذي يباشره موظف عمومي هو مفتش التسجيل، فضلا عن الإطار القانوني المنظم للعمليات، فالتسجيل يخضع لقانون التسجيل المذكور سابقا، أما التوثيق فنظمه المشرع الجزائري في عدة نصوص، ابتداء من الأمر رقم 70-91 المذكور آنفا، ثم ألغي بموجب القانون رقم 88-02، بحيث يقوم الموثق بإعطاء الصبغة الرسمية للعقود، التي يرغب الأشخاص إعطاءها هذه الصبغة طبقا للمادة 03 من القانون المنظم لمهنة التوثيق، أما مفتش التسجيل فيقوم بتسجيل التصرفات القانونية مقابل دفع حقوق التسجيل، فهو بذلك لا يعطي الصبغة الرسمية للعقود وإنما يعطي تاريخا ثابتا طبقا للمادة 328 من القانون المدني الجزائري(29)ص27.

كما أن كل من التسجيل و التوثيق يتقاطعان في عملية التسجيل تأتي بعد مرحلة التوثيق، بالنسبة للعقارات والتصرفات المنصبة عليها، بحيث اشترط المشرع الجزائري إفراغ العقود في الشكل الرسمي تحت طائلة البطلان طبقا للمادة 324 مكرر 1 من التقنين المدني الجزائري، كما أن مهمة الموثق هي السهر على تنفيذ الإجراءات القانونية ولاسيما إخضاع عقوده لإجراء التسجيل طبقا للمادة 10 من القانون رقم 06-02.

ضف إلى أن الموثق يعمل على تحصيل كل الحقوق والرسوم لحساب الخزينة العمومية من قبل المكلفين بها بمناسبة تحرير العقود، و يدفع هذه الحقوق مباشرة لقباضات الضرائب، بحيث يخضع للمراقبة من طرف المصالح المختصة للدولة(174)م40، وأي تأخير أو تقاعس أو أي إغفال أو تصريحات خاطئة تكلف الموثقين عقوبات جزائية متمثلة في غرامات مالية يدفعونها عن كل مخالفة مسجلة من قبلهم(200)م93.

إذا تم تحرير العقد في شكله الرسمي من قبل الموثق، فإن لهذا الأخير طلب دفع الأتعاب التي يقوم إقتطاع منها رسوم التسجيل والطابع ورسوم الإشهار العقاري ومصاريف التوثيق، بحيث تكون هذه النفقات والأتعاب على عاتق المشتري ما لم تكن نصوص قانونية تقضي بغير ذلك(193)م393.

1-1-2-2-2- القواعد والشروط المتبعة في عملية التسجيل

فضلا على أن التسجيل يدر إيرادا معتبرا لفائدة خزينة الدولة فهو يعمل على إعطاء المحررات تاريخا ثابتا لإثبات الحجية القانونية لهذه المحررات في مواجهة الغير، لذلك وضع المشرع جملة من الشروط والقواعد التي تشترط لسير هذه العملية والتي يجب أن تتوفر بالنسبة للتصرفات

الواقعة على الملكية العقارية والتي تخضع لإجراء التسجيل، من بينها إفراغ العقود في شكلها الرسمي تحت طائلة رفض التسجيل بالإضافة إلى شروط قانونية أخرى سوف نستعرضها تباعا:

أ - قاعدة الرسمية

العقد في القانون المدني الجزائري هو: " اتفاق يلتزم بموجبه شخص أو عدة أشخاص نحو شخص أو عدة أشخاص آخرين بمنح أو فعل أو عدم فعل شيء ما"(193)م54، حيث أنه طبقا للقواعد العامة يخضع العقد لثلاثة أركان أساسية هي الرضا، المحل والسبب، فإذا تخلف أحد الأركان فلن ينعقد العقد، بل يكون باطلا بطلانا مطلقا، كأن يتخلف مثلا شرط تقابل الإيجاب والقبول مع تطابقهما، كما أنه إذا كان هذا العقد من العقود الشكلية، فإن عدم إتباع الشكل الواجب، يترتب عليه الجزاء المقرر في القانون وهو البطلان المطلق، كما هو الحال في بيع العقار (36)ص28.

العقد الناقل للملكية على العقارات من بين العقود التي اشترط فيها المشرع إخضاعها لركن الشكلية(193)م324مكرر1، وذلك عن طريق إفراغ هذا العقد في الشكل الرسمي من قبل موظف عمومي أو شخص مكلف بخدمة عامة في حدود سلطته و اختصاصه(193)م324، وهو ما يسمى بقاعدة الرسمية في العقود الخاضعة للتسجيل والإشهار العقاري.

1)مدلول قاعدة الرسمية

أكدت المادة 79 / 1 من التقنين التجاري الجزائري(194) ، والمادة 324 مكرر 1 من القانون المدني الجزائري على ضرورة توفر قاعدة في كل عقد من شأنه نقل، تعديل، إنشاء أو زوال حق الملكية، وعلى كل ما يرد على الحقوق العينية الأصلية والتبعية، وذلك عن طريق إثبات هذه التصرفات في محرر ينجزه موظف أو ضابط عمومي أو شخص مكلف بخدمة عامة(30)ص34.

بالإضافة إلى نصوص قانونية أخرى اشترطت توفر هذه القاعدة، من ذلك نص المادة 71 / 2: "... و إذا اشترط القانون لتمام العقد استقاء شكل معين فهذا الشكل يطبق أيضا على الاتفاق المتضمن الوعد بالتعاقد"، أي شرط الشكلية ينصرف للوعد بالبيع إذا كان موضوع العملية العقار، وبالتالي في مفهوم هذه المادة يخضع الوعد بالبيع في هذه الحالة لإجراءات التسجيل والإشهار العقاري.

أما في مجال الترقية العقارية، فالمشرع الجزائري ألزم محرري عقود البيع على التصاميم إخضاعها لإجراءات التسجيل و الإشهار في نص المادة 34 الفقرة الأولى بقوله " يتم إعداد عقد البيع على التصاميم في الشكل الرسمي ويخضع للشكليات القانونية الخاصة بالتسجيل

والإشهار" (179)م1/34، بحيث أن البيوع المنجزة في إطار الترقية العقارية ذات الطابع السكني استثناء، فإن حقوق التسجيل يجب دفعها بين يدي الموثق بحيث تكون هي المبالغ المتبقية من ثمن البيع الذي سبق تحديده في عقد الحفظ أو / و في دفتر الشروط أو في عقد البيع على التصاميم (193)م2/71، والمستوعبة لعملية الترقية العقارية و المعدة من قبل إدارة أملاك الدولة المختصة إقليميا تخضع هذه لقاعدة الرسمية وذلك عن طريق تسجيل هذه العقود لدى مصالح الضرائب والتي تكون معفية من هذا الرسم أي بدون اقتطاع مالي طبقا للمادة 07/258 من قانون التسجيل (145)ص96.

فصل المشرع الجزائري بخصوص مسألة تسجيل العقود العرفية، فلقد منع مفتشي التسجيل من القيام بإجراء تسجيل العقود العرفية المتضمنة الأموال العقارية أو الحقوق المنقولة، أو المحلات التجارية أو الصناعية أو كل عنصر يكونها أو التنازل عن الأسهم أو الحصص في الشركات، الإيجارات التجارية أو العقود التأسيسية أو التعديلية للشركات (200)م1/351.

العقد العرفي لم يضع له المشرع الجزائري تعريفا، و إنما اكتفى بتعريف العقد الرسمي من خلال المادة 324 من التقنين المدني الجزائري، وعليه بالمعنى المخالف فإن العقد العرفي هو العقد المحرر من غير الأشخاص المذكورين في المادة السابقة، أو من طرفهم ولكن خارج أداء مهامهم طبقا للمادة 326 مكرر2 من نفس القانون في نصها: " يعتبر العقد غير رسمي بسبب عدم كفاءة أو أهلية الضابط العمومي أو انعدام الشكل، كمحرر عرفي إذا كان موقعا من قبل الأطراف "، ومن خلال هذا النص يتبين لنا توفر شرطين أساسيين في هذا العقد العرفي وهما الكتابة والتوقيع.

يستخلص بالتالي من نص المادة السابقة، أن العقد غير الرسمي متى اشتمل على مضمون العقد وتوقيعات الأطراف وفي بعض الأحيان توقيعات الشهود تحول إلى عقد عرفي وتسري عليه أحكام المحررات العرفية من حيث قوة الإثبات وشروط صحته ولا يحتاج لإبطاله الطعن بالتزوير لكن بطلبات أو دفعات تقدم أمام أي جهة قضائية مدنية (29)ص36.

2) مزايا قاعدة الرسمية

ينجم عن إخضاع العقود لقاعدة الرسمية، عدة مزايا وهذه المزايا هي التي دفعت المشرع الجزائري إلى تبني وفرض قاعدة الرسمية على الوثائق الخاضعة للتسجيل، ويمكن إرجاعها إلى:

- إن تدخل الموظف العام والضابط العمومي في تحرير العقد يزيد من قانونية المحرر وحجيته، إذ يعطينا المشرع حجية كاملة على ما تضمنته إلى أن يتم الطعن فيها بالتزوير (90)ص86.

- إن استناد عملية تحرير مختلف المحررات الرسمية إلى موظف عام، ضابط عمومي أو شخص مكلف بخدمة عامة يعد بمثابة حماية تامة للأطراف المتعاقدة والغير، و تنبيههم إلى مدى خطورة التصرف المقدمون عليه، وكذا الأحكام التشريعية والتنظيمية التي تحكمه (136)ص49.

- إن الرسمية تلزم بعض محرري العقود استلام أصول جميع العقود والوثائق من أجل الإيداع والاحتفاظ في نفس الوقت بنسخ أصلية مثلما يمليه قانون التوثيق في هذا الشأن (30)ص38.

- قاعدة الرسمية تمكن الدولة من بسط وإحكام مراقبتها على السوق العقارية، والتدخل للتقليل من المضاربة غير المشروعة في المعاملات العقارية وتمكينها من تحصيل رسوم التسجيل (90)ص87.

بعد إلقاء الضوء على مدلول قاعدة الرسمية ومزاياها، وجب التطرق إلى الأشخاص الذين منحهم القانون صفة إضفاء الرسمية على هذه العقود والمؤهلين قانونا لإعدادها.

3) الأشخاص المؤهلون قانونا لإعداد المحررات الرسمية

تمثل القاعدة الرسمية أهمية بكان في النظام القانوني الجزائري خصوصا ما يتعلق بنظام الإثبات القائم على أساس الكتابة، إلا أن هذه القاعدة أوكل لها المشرع أشخاصا عينهم القانون وهم الموظف العام، الضابط العمومي والشخص المكلف بخدمة عامة ، هذا ما سوف نتناوله تباعا على النحو التالي :

-الموظف العام

تثبت صفة الموظف العام لكل شخص عين لوظيفة عمومية دائمة، وهذا ما أكدته المادة 04 الفقرة الأولى من القانون المتعلق بالوظيفة العامة بقولها: " يعتبر موظفا كل عون عين في وظيفة عمومية دائمة ورسم في رتبته في السلم الإداري"(201).

يثبت هذه الصفة للعقود المحررة من قبل مديري أملاك الدولة، والتي تكون فيها الدولة طرفا، مثل العقود المتضمنة التنازل عن أملاك الدولة الخاصة في إطار القانون 90-30 المتعلق بقانون الأملاك الوطنية المعدل والمتمم (170)، وكذا النصوص التطبيقية له (212).

كذلك الوالي بالنسبة لإذنه بالتنازل عن الممتلكات العقارية التابعة للأمالك الخاصة للدولة التي تم إلغاء تخصيصها، وكذا رئيس المجلس الشعبي البلدي بالنسبة للعقارات التابعة للبلدية المدمجة في الاحتياطات العقارية والتي جزئت قبل صدور قانون التوجيه العقاري(139)ص50.

تجدر الإشارة إلى أن مديرية أملاك الدولة المختصة إقليميا تقوم بتحرير العقود المتعلقة بالعمليات العقارية التابعة لأمالك الدولة(208)م2/8، وتحفظ النسخ الأصلية، ولتسهيل العملية على هذه المصلحة تم إصدار قرار(218) من قبل وزير المالية بمنح بموجبه تفويض لمديري أملاك الدولة للولاية لإعداد العقود التي تتعلق بتسيير الأملاك العقارية الخاصة للدولة وإمضاءها وإعطائها الطابع الرسمي والسهر على حفظها بصفته موثق الدولة.

-الضابط العمومي

تثبت صفة الضابط العمومي لكل شخص حامل لأختام الدولة وله صلاحية إعداد مختلف المحررات حيث تكتسب بذلك صفة الرسمية، ومثالها الأوراق والمحاضر التي يعدها المحضر القضائي طبقا للمادة 14 من القانون المنظم لمهنة المحضر القضائي(175).

يلحق بصفة الضابط العمومي، الموثق حسب المادة 03 من القانون المنظم لمهنة التوثيق(174)، الذي يلزم إعداد بعض العقود والمحررات التي يشترط القانون إفراغها في شكل رسمي، أو تلك التي يريد الأطراف إعطاءها هذه الصفة، وقد اعتبر المشرع الجزائري بعض العقود الموثقة من بين السندات التنفيذية طبقا للمادة 11 من القانون المنظم لمهنة الموثق(30)ص36.

- الأشخاص المكلفون بخدمة عامة

الأشخاص الذين تكلفهم الدولة بالقيام بخدمة عامة، مثل رؤساء المجالس الشعبية البلدية، حسب ما أكدته المادة 82 من قانون البلدية(180)، وكتاب الضبط للجهات القضائية، ويشترط في العقد الرسمي الناقل للملكية العقارية أن يكون محررا بين يدي موثق، وهذا بالنسبة للعقارات المملوكة من طرف الخواص، فالوصية لا يجوز إثباتها إلا بعقد يحرره ضابط عمومي أو بحكم طبقا للمادة 191 من قانون الأسرة الجزائري، وبالنسبة للشهادات التي تقر حق الملكية مثل شهادة الحياة التي تحرر من قبل رئيس المجلس الشعبي البلدي في المناطق التي لم تمسها عملية مسح الأراضي، طبقا للمادة 40 من قانون التوجيه العقاري(169)، كما أن الأوراق المحررة من الشخص المكلف بخدمة عامة والتي يضيف عليها الصفة الرسمية، نجد التقارير التي يحررها الخبير

المعين من قبل القاضي طبقا لتقنين الإجراءات المدنية والإدارية، والمسجل في جدول الخبراء المعتمدين في القضاء.

الجدير بالذكر، أنه يجب أن يكون هذا الموظف العام أو الضابط العمومي أو الشخص المكلف بخدمة عامة، مختصا من حيث الموضوع والمكان، والمثال على ذلك رئيس المجلس الشعبي البلدي هو الشخص الوحيد الذي خول له القانون تحرير شهادة الحياة، فهو مختص من حيث الموضوع بحيث يجب أن يكون العقار محل شهادة الحياة واقعا في دائرة اختصاصه الإقليمي، عكس الموثق الذي يمتد اختصاصه على مستوى التراب الوطني(29)ص38، تطبيقا للمادة 02 من القانون رقم 06-02 المتضمن مهنة التوثيق التي تنص: "تنشأ مكاتب عمومية للتوثيق، تسري عليها أحكام هذا القانون والتشريع المعمول به، و يمتد إختصاصها الإقليمي إلى كامل التراب الوطني..."

ب- الشروط القانونية الواجب توافرها في الوثائق الرسمية الخاضعة للتسجيل

الهدف الأساسي الذي كان يرمي إليه المشرع الجزائري من خلال فرضه إجراء التسجيل على العقارات، فضلا على تحصيل إيراد لصالح الخزينة العمومية، هو تمكين المتعاملين من إعطاء تاريخ ثابت لتصرفاتهم القانونية الواردة على الحقوق العقارية، ولتحقيق هذا الهدف، كان من الضروري التأكد أن كل المعلومات التي تتضمنها الوثائق الرسمية الخاضعة للتسجيل، هي معلومات صحيحة وسليمة تعكس واقع التصرف وأطرافه.

1) الشروط المتعلقة بتعيين الأطراف

يعد الشخص ركنا أساسيا من أركان الحق، وقد وقع حوله إجماع في الأوساط الفقهية، على أن أحد أطراف العلاقة القانونية المخاطبين بنص التشريع سواء أقر القانون لهما حقوقا، أو أوجب عليهم القيام بالتزام معين نحو صاحب الحق، علما أن هناك نوعين من الأشخاص، أشخاص طبيعية وأخرى معنوية(30)ص56.

تفرض الشخصية القانونية للشخص الطبيعي أو المعنوي كطرف للحق، وعليه يقصد بتعيين الأطراف، التعيين الدقيق للأشخاص أصحاب الحقوق وتختلف هذه العملية باختلاف أشخاص الحق، ومهما يكن الأمر فتعيين الأطراف شرط ضروري وجوهري لقبول إجراء التسجيل، وفي غياب هذه البيانات يقوم مفتش التسجيل برفض الإجراء(29)ص39، وهذا ما نصت

عليه المادة 138 من قانون التسجيل: " يجب أن يذكر في أي عقد أو تصريح يقدم للتسجيل تاريخ ومكان ولادة الأطراف وجنسياتهم، وذلك تحت طائلة رفض الإجراءات.

يكون هذا البيان بالنسبة لأصحاب بطاقة التعريف الوطنية، متبوعا بذكر رقم هذه البطاقة ومكان تسلمها، فضلا عن ذلك، فإن المصرحين المولودين بالخارج يجب عليهم أن يقدموا كل وثيقة أخرى أو بيان تطلبه إدارة الضرائب".

يتضح لنا من خلال المادة السابقة، أن المشرع أوجب ذكر البيانات الخاصة بالأطراف وتعيينها بدقة تحت طائلة رفض إجراء التسجيل، إذ يعتبر التعيين الدقيق للأشخاص أصحاب الحقوق شرطا ضروريا لتنفيذ الإجراء من قبل مفتش التسجيل، وهذا حتى تتفادى إدارة الضرائب تقييد ديون مستحقة لفائدة الخزينة العمومية لأشخاص خارج التعاملات العقارية الخاضعة للضريبة من جهة، ومن جهة ثانية سعيا منها لتحديد الأوعية الضريبية مستقبلا.

-عناصر التعيين بالنسبة للأشخاص الطبيعيين

يقصد بالشخص الطبيعي، كل شخص لا تثبت له الشخصية القانونية أي اكتساب الحقوق وتحمل الالتزامات، وتثبت هذه الشخصية لكل إنسان وتبدأ بولادته حيا وتنتهي بموته الفعلي وهذا طبقا للمادة 25 من التقنين المدني الجزائري، وما يميز الشخص عن الآخر هو الحالة، الاسم والموطن(93)ص133، وبالرجوع للمادة 138 من قانون التسجيل السالفة الذكر، فكل الوثائق والمحركات والتصاريح المودعة لمفتشية الضرائب قصد تنفيذ إجراء التسجيل، يجب أن تتضمن بدقة أسماء وحالات الأشخاص وموطنهم، بالإضافة إلى بيانات الولادة من التاريخ ومكان الميلاد، مع اشتغال عند الاقتضاء مراجع ووثائق الهوية كبطاقة التعريف الوطنية أو جواز السفر بالنسبة للمصرحين المولودين خارج الوطن، أو كل وثيقة أخرى تثبت هوية الأطراف وجنسياتهم.

أما بالنسبة للشهادات التي تعد بعد وفاة أحد الأطراف، كالشهادة التوثيقية التي يحررها الموثق بطلب من أحد الورثة، فيجب الإشارة فيها إلى الحالة المدنية للمتوفي، و يقصد بذلك إسم ولقب وتاريخ ومكان وموطن وتاريخ وفاة الهالك، مع ذكر ورثته الشرعيين وتاريخ الازدياد وتاريخ زواجه، ثم تحديد الأولاد الناجمين عن هذا الزواج وتاريخ ومكان ازديادهم، ومقر سكنهم، كما تجدر الإشارة إلى أن عناصر التعيين تختلف باختلاف التصرفات القانونية باعتبار أن هذه الأخيرة إما أن تكون بإرادتين أو أكثر كالعقد الملزم لجانبين، كما أنه يمكن أن تنشأ بموجب إرادة منفردة

مثالها عقد الهبة والوصية وكل ما يتعلق بالتبرعات، وبالتالي يختلف أطراف الحق حسب طبيعة التصرف فيستطيع أن يكون طرفا واحدا أو عدة أطراف (29) ص 40.

-عناصر التعيين بالنسبة إلى الأشخاص المعنوية

إن الشخصية القانونية ليست حكرا على بني الإنسان، بل الحاجات الاقتصادية والاجتماعية وتطور الحياة أدى إلى الاعتراف بالشخصية القانونية لمجموعة من الأشخاص والأموال التي تتكاتف وتتحد، أو ترصد لتحقيق غرض معين وهدف مشروع بموجب اكتساب الشخصية القانونية طبقا للمواد 49 و 50 من القانون المدني الجزائري (93) ص 159.

نجد إلى جانب الدولة التي جاء ذكرها على رأس المادة 49 المشار إليها أعلاه باعتبارها تشكل الشخص المعنوي الأم، الولاية التي تمثل منظمة جغرافية تتمتع بالاستقلال المالي والإداري ومعترف لها بالشخصية المعنوية التي تمكنها من ممارسة مهامها والدخول في معاملات عقدية، مثلها مثل البلدية التي تعتبر الجماعة الإقليمية القاعدية تمثل البنية الأساسية في التنظيم الإداري الجزائري، وهي منظمة إقليمية مستقلة تمارس مجالها في التعاقد (75) ص 149.

خول القانون للولاية بصفقتها جماعة إقليمية ممارسة بعض المعاملات شأنها شأن الأشخاص الطبيعية، فتقوم بعمليات اقتناء الأملاك العقارية وعقود امتلاكها للعقارات سواء من طرفها أو من قبل المؤسسات العمومية التابعة للولاية وفق شروط تحددها القوانين والتنظيمات، كما تقوم بقبول الهبات والوصايا الممنوحة لها بعد البث من قبل المجلس الشعبي الولائي أو المؤسسات العمومية الولائية (181) م 133، 132 و 134، ونفس الشيء ينسحب على البلدية (180) م 82.

مما سبق، يظهر لنا جليا أن كل من الدولة وجماعاتها الإقليمية، الولاية والبلدية، يمكنها أن تكون طرفا في التصرفات القانونية العقارية، مثلها مثل الشركات المكونة للشخصية المعنوية الخاصة سواء كانت تجارية أو مدنية (193) م 1/418، حيث تبرم الشخصية المعنوية عقودا وتصرفات عن طريق شخص يمثلها أو ينوب عنها.

تجدر الإشارة إلى أن قانون التسجيل لم يتضمن صراحة في مواده شروط التعيين بالنسبة إلى الشخص المعنوي، لأنه لم يتضمن منذ صدوره أي تغيير إلا فيما يخص بعض التعديلات، فهو لم يساير التطور الاقتصادي الحاصل، فبعد تأكد مفتش التسجيل أن كل المعلومات وشروط تعيين الأطراف المذكورة في المحررات يقوم بتسجيلها وأي تغيير يطرأ عليها سواء تعلق بالتصرفات التي تتم بين الأشخاص الطبيعية أو المعنوية، لا بد أن تكون موضوع عملية تسجيل ثانية، وهذا ما يستشف

من نص المادة 3/58 من قانون التسجيل في نصها: " العقود التي تتناول تكوين شركة ومد أجلها ودمجها أو حلها وزيادة أو اهتلاك أو تخفيض رأسمالها وكذلك التنازلات عن الأسهم والحصص في الشركة"(29)ص42.

- الشروط المتعلقة بتعيين العقارات

سبق تعريف العقار على أنه ذلك الشيء المستقر الذي يشغل حيزا، لا يمكن نقله اعتبارا لثباته، وأنه يتعرض للتلف إذا تم نقله، إلا أن هذه القاعدة لا يمكن الأخذ على إطلاقها، لأن بعض المنقولات يمكن تصنيفها في مصاف العقارات، مثال ذلك الجرارات الموضوعة في الأراضي الفلاحية لغاية استعمالها في خدمة هذه الأرض، فهذا النوع من المنقولات يسمى "عقار بالتخصيص" ويعامل معاملة العقارات.

لم ينص المشرع الجزائري، وتحديدا في قانون التسجيل، صراحة في الوثائق والتصريحات الخاضعة لعملية التسجيل بيانات محددة، بل وجب على محرر العقد إعطاء وصف العقار وصفا دقيقا يشتمل على العناصر العامة التي تميز العقار الخاضع للتسجيل من حيث موقعه سواء كان في من منطقة حضرية أو ريفية، مساحته الإجمالية، العنوان، طبيعة العقار سكني كان أم تجاري، إلى غيرها من البيانات التي تساعد مفتش التسجيل من تحديد هذا العقار الذي سيشكل وعاء في المستقبل لتحصيل الضريبة، وهذا خلافا لعملية الشهر العقاري التي ألزم من خلالها المشرع محرري العقود بالتزام شروط معينة(204)م27، 21 و 66 إلى 71 و 114، لتعيين العقارات بغية إعطاء المحررات الخاضعة للشهر العقاري الحجية القانونية وضبط السجل العقاري، كما يلتزم المحررون في عملية التسجيل بتبيان طبيعة التصرف العقاري، سواء كان هبة، بيعا، وعدا بالبيع، وصية إلى غيرها من التصرفات وذلك لتحديد الرسم المطبق في كل عملية طبقا للحقوق المطبقة في قانون التسجيل، وتمكين من خلالها مفتش التسجيل من اقتطاع الرسوم المفروضة والمطبقة على الثمن أو التقويم الذي يعتبر عنصرا أساسيا في العقود والتصريحات الخاضعة للتسجيل والذي يتم بموجبه تحديد النسبة المطبقة أو الرسم الثابت المفروض، انطلاقا من الثمن المذكور في المحرر الرسمي.

كما تجدر الإشارة إلى أن القيمة الواردة في العقد لا تشكل الوعاء الحقيقي لرسم التسجيل، لأن الإدارة الضريبية تقوم بإعادة التقدير أو التقويم بالنسبة للعقارات محل التصرفات القانونية الخاضعة لإجراء التسجيل، ويتم تقييد الحقوق المطبقة من السعر الحقيقي الذي تم تقييمه من قبل أعوان الضرائب على أساس معطيات يستقيها هؤلاء الأعوان من التصرفات المشابهة والواقعة

في نفس موقع العقار المعني، مع تطبيق غرامات جبائية، وهذا طبقا للمواد من 113 إلى غاية 117 من قانون التسجيل.

نستخلص من هذا الفصل، أن الضريبة العقارية ضارية بجذورها في الجزائر من قبل الحماية التركية، وعرفت عدة تغيرات و تدنيزات خلال كل فترة، إلا أن الفترة المشرقة في تاريخها كانت في عهد الأمير عبد القادر حيث تأثرت بالفترة العثمانية في الجزائر إلا أنه أدخلت عليها بعض الإصلاحات، لتعود وتتفهر خلال فترة الاحتلال الفرنسي الذي كرس مبدأ العنصرية وسعى لإرهاق الشعب الجزائري، غير أنه غداة الاستقلال لم يكن النظام الجبائي سوى بقايا النظام الاستعماري نفسه، وذلك لضمان سير هياكل الدولة الجديدة من جهة ولتغطية النفقات المستعجلة من جهة ثانية، ولعل أهم ثورة قانونية في المجال الضريبي كانت بعد إصلاحات سنة 1992، ونشير إلى أن هذه الإصلاحات الجديدة الخاصة بالملكية العقارية ترتب عنها اتساع وعاء الضريبة العقارية، بحيث أصبحت ميزة الوفرة بارزة، الأمر الذي يجعل هذا النوع من الضرائب محلا للتطور من أجل مسايرة التغير الحاصل في نظام الملكية العقارية.

يستخلص كذلك مما سبق أن مفهوم الضريبة العقارية بالمعنى الواسع هي ضرائب مباشرة نوعية عينية يدفعها المكلفون بها جبرا إلى خزينة الدولة، تفرض على الدخل السنوي الصافي الناتج عن العقارات، أما في معناها الضيق فهي رسوم عقارية تحصل لفائدة الجماعات المحلية، أما التسجيل فهو إجراء قانوني يدخل في صميم الوظيفة الإدارية لإدارة الضرائب يقوم به موظف عام مؤهل للقيام بهذا الإجراء بمناسبة التصرفات القانونية الواردة على العقارات مقابل تحصيل إيرادات للخزينة العامة تسمى بحقوق التسجيل.

1-2- تنفيذ إجراء التسجيل

بعدما استعرضنا في الفصل الأول تحديد الضريبة العقارية من خلال الوقوف على التطور التاريخي لها في الجزائر، وكذا ماهيتها في الفقه والتشريع الجزائري والمقارن، سنقوم في هذا الفصل بالانتقال إلى الجانب العملي المتمثل في تنفيذ إجراءات التسجيل، بحيث يلتزم مفتش التسجيل بعد إيداع المحررات القانونية من قبل محرري العقود والأحكام المتعلقة بالتحويلات العقارية

سواء بعوض أو بدونه بتسجيل هذه التصرفات بصفة جبرية بعد احترام القواعد والشروط القانونية الواجب توافرها في هذه العملية وتحصيل رسم لفائدة الخزينة العمومية، حيث يقوم مفتش التسجيل باحتساب الحقوق المستحقة انطلاقاً من الثمن المصرح به في العقد.

كما سنلقي الضوء كذلك على الهيئات المكلفة بتحصيل حقوق التسجيل، ورسم الإشهار العقاري باعتباره جزء لا يتجزأ من حقوق التسجيل، كيف لا وقد تم إدراج هذا الرسم في قانون التسجيل بالرغم من أن الهيئة المكلفة بتحصيله لا تتبع للمديرية العامة للضرائب، بل تخضع للسلطة السلمية للمديرية العامة للأموال الوطنية .

من أجل ذلك قسمنا دراستنا لهذا الفصل إلى مبحثين على النحو التالي:

- حقوق التسجيل المطبقة على التصرفات العقارية.
- رسم الإشهار العقاري والمصالح المكلفة بتحصيله وتحصيل رسم التسجيل.

1-2-1- حقوق التسجيل المطبقة على التصرفات العقارية

يعد العقار من بين أكثر الأملاك التي يسعى الإنسان منذ القدم لاكتسابها، لذلك سعت معظم التشريعات لتنظيم التصرفات الواردة عليه من أجل تكريس مبدأ الائتمان العقاري واستقرار المعاملات العقارية من جهة، ومن جهة ثانية لتحصيل إيراد مهم ينعش الخزينة العمومية متمثل في حقوق التسجيل، لذلك تتعدد التصرفات العقارية منها ما يكون بعوض مثل البيع والتنازل عن الحقوق المشاعة، تحويلات حق الانتفاع والإيجار، وعقود نقل الملكية بدون عوض مثل نقل الملكية عن طريق الوفاة وعقود التبرع ممثلة في عقد الهبة.

توجد كذلك طائفة أخرى من العقود لا تقل أهمية عن سابقتها وتخضع هي أخرى لرسم

التسجيل، تتمثل في عقود المبادلات وعقود القسمة.

لذلك سنقوم بتقسيم هذا المبحث لمطلبين أساسيين:

- رسوم التسجيل بمناسبة التحويلات العقارية.
- رسوم التسجيل المطبقة على عمليات القسمات والمبادلات.

1-2-1-1-رسوم التسجيل بمناسبة التحويلات العقارية

يعتبر حق الملكية من الحقوق التي كرسها الدستور لما لها من أهمية قصوى، باعتبارها ظاهرة اجتماعية مجبول عليها البشر بالفطرة، ولعل حق التمتع والتصرف في الملكية العقارية من أهم العناصر التي نظمها المشرع الجزائري على غرار الأنظمة المقارنة خاصة إذا تعلق محل الملكية والتصرف فيها بعقار.

ستتضمن دراسة حقوق التسجيل المطبقة على التحويلات العقارية عنصرين هامين، أولها نقل الملكية بعوض الذي سنتناوله في فرع أول، وسنخصص الفرع الثاني لنقل الملكية العقارية مجانا.

1-2-1-1-1-نقل الملكية بعوض

يعد نقل الملكية العقارية بعوض من بين التصرفات الملزمة للجانبين، فيقابل الالتزام بنقل الملكية العقارية الذي يقع على عاتق أحد الأطراف التزام آخر يتمثل بإعطاء أو فعل شيء ما، ويكون نقل الملكية إما كلياً أو جزئياً، والعبرة في تحصيل رسوم التسجيل، ليس طبيعة العقد وإنما مقدار ما نقل من الملكية العقارية، فقد يكون نقل الملكية تاماً، كما قد يكون جزئياً كنقل ملكية الرقبة وحدها أو حق الاستعمال أو حق الانتفاع فقط .

أ- نقل الملكية كلياً

حدد المشرع الجزائري شروطاً لنقل ملكية العقارات بين المتعاقدين، حيث أن العقود التي تتضمن نقل ملكية عقار يجب أن تحرر تحت طائلة البطلان في شكل رسمي، كما يجب أن يدفع الثمن لدى الضابط العمومي المكلف بإعداد هذا العقد وتحريره (193م324مكرر 1، والعبرة من أن الثمن يسدد لدى محرر العقد هو استقاء حقوق التسجيل من هذه العملية فور تنفيذها. يعد عقد البيع من أهم صور نقل الملكية بعوض كلياً، كما توجد صورة أخرى تتمثل في التنازل عن الحقوق المشاعة .

1)عقد البيع

يعد عقد البيع من أكثر أنواع التصرفات التي تطرأ على العقار، ومن أكثرها شيوعاً حيث يشكل حصة الأسد لدى محرري العقود، بحيث أن أغلب التحويلات العقارية Les transactions immobilières تكون في شكل عقود بيع، لذلك وجب التطرق إلى تعريف عقد البيع، وكيفية تسجيله.

-تعريف عقد البيع

عرفه المشرع الجزائري على أنه "البيع عقد يلتزم بمقتضاه البائع أي ينقل للمشتري ملكية شيء أو حقا آخر في مقابل ثمن نقدي" (193)م351.

أخذ المشرع الجزائري نفس الاتجاه الذي أخذ به المشرع المصري بتعريفه عقد البيع في المادة 418 من التقنين المدني المصري على أنه "عقد يلتزم فيه البائع أن ينقل للمشتري ملكية شيء أو حقا ماليا آخر في مقابل ثمن نقدي" (46)ص15.

يعرفه المشرع اللبناني في المادة 372 من قانون الموجبات والعقود بأنه "عقد يلتزم فيه البائع أن يفرغ من ملكية شيء ويلتزم فيه الشاري أن يدفع ثمنه" (81)ص19.

بالرجوع إلى التعريفات الفقهية، فلقد عرف الفقيه السنهاوري عقد البيع على أنه "عقد ملزم للجانبين، إذ هو يلزم البائع بأن ينقل للمشتري ملكية شيء أو حقا ماليا آخر ويلزم المشتري أن يدفع للبائع مقابلا لذلك ثمننا نقديا" (56)ص21.

عرفه الأستاذ مصطفى أحمد الزرقا على أنه "مبادلة مال بمال بطريق الاكتساب ... وعملية البيع تتضمن في وقت واحد خروج السلعة المبيعة من ملك، ودخولها في ملك آخر" (100)ص21.

فيما يخص البيع موضوعه عقار، فلا تنتقل ملكية الشيء إلى المشتري إلا إذا روعيت بعض الإجراءات الشكلية (193)م793، من بين هذه الإجراءات الشكلية نجد إجراء التسجيل والشهر العقاري.

- تسجيل عقد البيع الواقع على عقار

عند إبرام عقد البيع العقاري بين يدي موثق، يلتزم الطرفان بدفع نصف ثمن نقل الملكية على مرأى وبين أيدي الموثق وعلى جميع العقود الموثقة المتضمنة نقلا كليا للملكية لقاء عوض أو نقل جزئي لها، وتكون جميع التحويلات بعوض معنية بإجراء التسجيل حتى وإن لم يضاف عليها طابع عقد البيع، وإنما العبرة بتحويل الملكية بعوض.

عدل المشرع الضريبي في نسبة الدفعة التي يقدمها الطرفان للموثق، حيث أن التدبير القديم كانت النسبة فيه مقدرة بخمس الثمن المصرح به في العقد، غير أنه بالرجوع لقانون المالية (185)م23 لسنة 2018 أصبحت هذه النسبة تقدر بالنصف، وتتصرف نية المشرع الضريبي من خلال رفع هذه النسبة لأنه عمليا أن الالتزام بدفع الخمس بين أيدي الموثق في حالة نقل الملكية المنصوص عليه في أحكام المادة 256 من قانون التسجيل، لا يضمن وجود خزينة كافية لصالح الدولة لغرض تغطية

احتياجاتها التمويلية حيث لا يكفي كذلك لتغطية الديون الضريبية التي لم يلتزم بها بعض المكلفين بالضريبة، ولهذا فإن زيادة المبلغ الذي سيدفع بين أيدي الموثق إلى إجمالي ثمن نقل الملكية الغرض منه ضمان:

- من جهة، السيولة اللازمة لخزينة الدولة لتحقيق تنميتها.
 - و من جهة أخرى، تحصيل فعال للضرائب و الرسوم على عاتق بعض المكلفين بالضريبة المقصرين، أي تقليص المبالغ التي لم تحصل بعد.
- يتم تحديد الوعاء الضريبي في عقد البيع عن طريق السعر أو الثمن المعبر عنه في العقد يضاف إليه جميع التكاليف وأيضا التعويضات لصالح المتنازل، غير أنه يمكن للإدارة الجبائية فرض ضريبة على القيمة التجارية إذا ظهرت أنها مرتفعة أثناء المراقبة.
- تدفع الحقوق والرسوم المتعلقة بالتسجيل خلال شهر ابتداء من تاريخ إبرام العقود(200)م58، يكون من خلالها كل من البائع والمشتري ملتزمين بالتضامن(200)م91 بدفع هذه الرسوم لمدة أربع سنوات من تاريخ علم الإدارة وتسقط بالتقادم لمدة أربع سنوات بداية من علم الإدارة الضريبة بعملية البيع(193)م311.
- تحسب حقوق التسجيل والتي تحدد الوعاء الضريبي عن طريق الثمن المصرح به في العقد يضاف إليها جميع التكاليف وكل التعويضات لصالح المتنازل، كما يمكن للإدارة الجبائية فرض ضريبة على القيمة التجارية عندما تظهر أنها مرتفعة، ومن أجل تصفية هذه الضريبة تخصم من ثمن التكاليف المفروضة عاذا على المقتني والتي يلتزم البائع بتنفيذها.
- يخضع بيع العقارات لرسم نسبي، بنسب محددة مثلما سيأتي بيانه:
- 5% من الثمن المصرح به في العقد عند نقل الملكية العقارية عن طريق البيع(200)م252.
 - 3 % بالنسبة للعقود التي تنقل ملكية عقارات توجد في بلدان أجنبية(200)م255.
- بعد تنفيذ إجراء البيع العقاري، تقوم الإدارة الضريبية بمقارنة الثمن المصرح به في العقد بالقيمة التجارية استنادا إلى أسعار السوق العقارية، وعند وجود فارق بين القيمتين تقوم إدارة الضرائب بتطبيق رسم التسجيل على الفارق في القيمة يضاف إليها العقوبات المقررة و دون المساس بالآثار التي يرتبها هذا العقد للطرفين.

- الإعفاءات

أقر قانون التسجيل بعض الإعفاءات من رسوم التسجيل بالنسبة لطائفة من العقود للملكية العقارية من خلال المادة 258 منه، وهي كالاتي:

- الإقتناءات العقارية التي يقوم بها الشباب ذوو المشاريع المؤهلون للاستفادة من إعانة "الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب" أو "الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر" أو "الصندوق الوطني للتأمين على البطالة" بغرض إنشاء نشاطات صناعية.

- كل ما تقتنيه الشركات التعاونية أو الجمعيات الثقافية والجمعيات المعترف بمنفعتها العمومية التي ترمي إلى تقديم مساعدات أو تقوم بأعمال خيرية أو تسعى للحفاظ على الصحة الاجتماعية، من عقارات لازمة لسير مصالحها.

- عمليات الشراء العقارية التي تقوم بها الجمعيات المحلية من أجل، تهيئة المناطق لتغيرها حسب الأولوية.

- عقود البيع التي يقوم بها ديوان الترقية والتسيير العقاري في الولاية للموفرين شققا موجودة في عمارات جماعية ومبنية ضمن نطاق التوفير من أجل السكن.

- العقود التي تتضمن بيع البنايات أو أجزائها ذات الطابع السكني المنجزة بعنوان عمليات الترقية العقارية ولا يستفيد الشخص من هذا الإعفاء إلا مرة واحدة باستثناء حالة إعادة استعمال حاصل البيع لشراء بناية ذات طابع سكني في إطار الترقية العقارية.

- عملية بيع الأراضي الناجمة عن عمليات التجزئة والمهياة والصالحة للبناء خصيصا لمساكن.

- عمليات بيع البنايات ذات الاستعمال السكني التي تنازلت عليها الدولة والهيئات العمومية للسكن، حسب إجراء البيع بالإيجار والسكن الاجتماعي والسكن الاجتماعي التساهمي والسكن الريفي.

- عقود نقل الملكية عن طريق التنازل عن الأملاك العقارية ذات الطابع السكني من قبل البنوك والمؤسسات المالية والمقتناة من طرفها كضمان لعمليات تمويل لاقتناء السكنات لصالح الخواص.

- عمليات نقل ملكية التجهيزات أو العقارات المهنية التي أعاد المقرض المؤجر التنازل عنها لصالح المقرض المستأجر عند استعمال هذا الأخير حق الخيار بعنوان إعادة التنازل.

- العقارات المبنية والمقرر هدمها، والبناءات المستعملة للسكن غير المتممة لأن تكون صالحة للسكن هي على عاتق الممتلك بشروط محددة في قانون التسجيل(200)م259.
- العمليات من كل نوع المنجزة بين البلديات والغير، والمتعلقة بالاحتياطات العقارية البلدية(200)م261.

أما بالنسبة للعنصر الأخير والذي يقضي بإعفاء البلديات من رسم التسجيل الخاص بنقل الملكية لصالح الخواص في إطار الاحتياطات العقارية البلدية، فيرى الباحث أن هذه المادة لم يعد لها أي صلاحية، وكان على المشرع في قانون التسجيل إلغاؤها، لأن قانون الاحتياطات العقارية(191) تم إلغاؤه بموجب المادة 88 من قانون التوجيه العقاري(169) منذ التسعينات ولا يعقل وجود حالات تسوية ليومنا الحالي.

من أجل تصفية الضريبة الواقعة على العقار، تخصم من ثمن التكاليف المفروضة على المشتري والتي يلتزم البائع بتنفيذها في المكان والزمان، ومنه يتوجب خصم من وعاء الضريبة جميع الرسوم ومصاريف ومبالغ بدل الإيجار وكل نفقات العقد أي أتعاب الموثق، ورسم التسجيل(155)ص11.

مثال

عقد بيع تم تقديمه لمفتشية الضرائب بالمشرية ولاية النعامة، للتسجيل معد من طرف الموثق الأستاذ "س" وتمت الدراسة التوثيقية بالمشرية ولاية النعامة في 07 يناير 2018 .

تعيين الأطراف

البائع : السيد / م.أحمد، المولود بتاريخ 12 فبراير 1970 بالمشرية، والساكن بالمشرية بـ 15 حي ابن باديس بالمشرية.

المشتري : السيد / ب.محمد، المولود بتاريخ 28 جوان 1981 بالنعامة، والساكن بالمشرية بـ 23 حي 05 جويلية بالمشرية.

موضوع البيع ومصدر الملكية : العقار هو موضوع البيع وتعود أصل ملكيته لديوان الترقية والتسيير العقاري.

تعيين المكان : يقع المسكن بالمشرية ولاية النعامة، حي المنظر الجميل عمارة M، وهو عبارة عن شقة تتكون من أربع غرف مساحتها 80 م² بالطابق الثاني.

تاريخ الدخول في الحيازة : ابتداء من تاريخ العقد.

التكاليف والشروط : تلتزم كل الأطراف بأن تحترم بنود وشروط عقد البيع الواجب إطلاعهم عليه.

يتكفل المشتري بالنفقات التالية :

• الأشغال الخاصة بشبكة الطرقات 2 000 دج

• الضريبة العقارية لسنة 2017 1 200 دج

أما البائع فيتحمل التكاليف التالية :

• أتعاب الموثق 15 000 دج

• العمولة المدفوعة لوكالة الإشهار 8 000 دج

الثمن : يبرم عقد البيع على أساس ثمن قدره 1 800 000 دج

أجل التسجيل : يجب أن يسجل عقد البيع في أجل أقصاه 07 فبراير 2018 أي مهلة شهر من تاريخ تحريره.

تصفية الرسوم :

يتكون أساس الفرض الضريبي من سعر العقار الذي تضاف إليه التكاليف المتزايدة للسعر أي الامتيازات غير المباشرة التي يحصل عليها البائع، وفي هذه الحالة يتعلق بالضريبة العقارية لسنة 2017، وعلى هذا الأساس يجب خصم على الأقل أتعاب الموثق لأن البائع هو الذي تحملها.

يتكون أساس الفرض الضريبي من :

$$(1\ 200 + 1\ 800\ 000) - 15\ 000 = 1\ 786\ 200 \text{ دج}$$

الضريبة المستحقة

$$1\ 786\ 200 \times 5\ \% = 89\ 310 \text{ دج}$$

إذن رسم التسجيل الواجب دفعه هو : **89 310 دج**

(2) التنازل عن الحقوق المشاعة

تكون أحيانا الملكية في شكل ملكية تامة مفرزة، وأحيانا أخرى في شكل ملكية مشاعة، لذلك سنقوم بتعريف هذه الأخيرة وكيفية تسجيل التنازل عن هذه الحقوق المشاعة.

- تعريف الملكية الشائعة

الشيوع لغة من شاع الشيء شيوعا ومشاعا إذا ظهر وانتشر وأذاعه، ويطلق عليه اصطلاحا الشيء الواحد المشترك بين عدة مالكين، يمثل نصيب كل واحد منهم، مشاع في الشيء

بكامله لا بجزء معين منه وهو بحد ذاته ليس نصيبا ماديا وإنما حصة يعبر عنها بالأرقام، ومنه فإن حق الملكية الشائعة هو أنصبة موزعة بين الشركاء المالكين أما الشيء نفسه فمشاع غير مقسوم بينهم(37)ص329.

تولى المشرع الجزائري تعريف المال الشائع من خلال المادة 713 من القانون المدني بقوله: "إذا ملك اثنان أو أكثر شيئا وكانت حصة كل منهم فيه غير مقررة فهم شركاء على الشيوع وتعتبر الحصص متساوية إذا لم يقد دليل على غير ذلك".

تناوله التشريع الجزائري من خلال القسم الرابع من الباب الأول من التقنين المدني، وذلك من المادة 713 إلى غاية المادة 742.

يجوز للشريك أن يتصرف في حصته الشائعة بجميع أنواع التصرف طبقا للمادة 714 من القانون المدني الجزائري، و يترتب على التصرف في الحصة الشائعة أن يحل المتصرف له المشتري أو الموهوب له مثلا محل الشريك المتصرف في ملكية الحصة الشائعة، ويصبح هو الشريك في المال الشائع بدلا من الشريك المتصرف، ويلاحظ أنه يجب تسجيل التصرف إذا كانت الحصة الشائعة عقارا حتى تنتقل الملكية إلى المتصرف إليه، ويستوي في ذلك أن يكون هذا العقار قائما بذاته أو داخلا في مجموع من المال كما لو تصرف الوارث في نصيبه الشائع في التركة وكانت التركة تشتمل على عقارات(58)ص844.

تتم عملية بيع العقارات المملوكة على الشيوع بعدة طرق، من بينها طريقة البيع بالمزاد إذا تعذرت القسمة عينا أو إذا كان من شأنها إحداث نقص كبير في قيمة المال المراد قسمته وهذا ما نظمته المادة 786 من ق م ج إ م إ تطبيقا للأحكام المادة 728 من ق م ج، كما يمكن أن يقتصر البيع بالمزاد على الشركاء وحدهم إذا طلبوا هذا بالإجماع، ويمكن كذلك لدائني كل شريك أن يعارضوا في أن تتم القسمة عينا أو أن يباع المال بالمزاد بغير تدخلهم طبقا للمادة 729 من ق م ج(40)ص106.

2- تسجيل عقد بيع العقار الشائع

ورد في الأمر رقم 76-105 في القسم الثالث عشر المعنون ببيع العقار المشاع، من الباب التاسع الموسوم بتحديد الرسوم ولاسيما المادتين 229 و 230 منه.

تحدد قيمة الفرض الضريبي لبيع العقار الشائع بنفس الخاصية المتعلقة بتحويل الملكية، وتطبق النسب التي يخضع لها بيع العقار المشاع تبعا للرسوم النسبية الآتية:

- رسم قدره 1,5 % بالنسبة للحصص والأنصبة المكتسبة عن طريق البيع الشائع لأموال منقولة غير قابلة للقسمة(200)م229.

- رسم قدره 3 % بالنسبة للحصص والأنصبة الشائعة لأموال عقارية مكتسبة عن طريق بيع العقار الشائع بالمزاد، ويحدد هذا الحق بمعدل 1,5% إذا حصل الشراء من أحد المشتركين في الشروع(200)م230.

ب- نقل جزء من حق الملكية العقارية

بعدما استعرضنا سابقا إجراءات التسجيل الواردة على نقل الملكية كليا والمتمثلة في عقود البيع والتصرف في الملكية الشائعة سنتطرق لحالات نقل جزء من حق الملكية العقارية.

1)تحويلات حق الإنتفاع

يعد حق الانتفاع من أهم أنواع الملكية المجزأة على غرار حق الامتياز وحق الاستغلال وحق السكن، وعليه سنقوم بتعريف هذا الحق وكيفية تسجيله.

- تعريفها

لم يتول التقنين المدني الجزائري على غرار المشرع المصري إعطاء تعريف لحق الانتفاع إنما ترك هذه المهمة للفقه، وجاء تعريفه طبقا للفقه الفرنسي على النحو الآتي: "حق الانتفاع هو الحق العيني في الانتفاع بشيء مملوك للغير، شرط الاحتفاظ بذات الشيء لرده إلى صاحبه عند نهاية حق الانتفاع، الذي يجب أن ينتهي حتما بموت المنتفع"، ويشار في هذا الصدد من التعريف إلى أنه يميز حق المنتفع عن المستأجر بعينية حق المنتفع، و يميز حق المنتفع عن المحتكر بانتهاء حق المنتفع حتما بموته، ويرجع إلى ظروف المعاملة ونية المتعاقدين لمعرفة ما إذا كان الحق حق انتفاع، أو كان حقا عينيا آخر، أو حقا شخصيا في الانتفاع بملك الغير(59)ص1201.

تعرض القانون المدني الجزائري لحق الانتفاع في الباب الثاني المعنون بتجزئة حق الملكية، في فصله الأول في المواد 844 إلى 854، بحيث أن هذا الحق يكتسب بطرق شتى من بينها التعاقد، الشفعة والتقادم وبمقتضى القانون.

- الوعاء الضريبي و التصفية

تحدد قيمة حق الانتفاع للأموال العقارية و المنقولة على النحو التالي :

- بالنسبة لنقل الملكية بعوض للأموال غير الديون، الربوع والمعاشات فإن القيمة تحدد بالثمن المعبر عنه مع إضافة جميع الأعباء لحق الانتفاع أو لملكية الرقبة(200)م53بند1، وهي

امتلاك شخص لملك ما حيث ينتفع به شخص آخر، مع الأخذ بعين الاعتبار الثمن المعلن عنه أو التقدير الذي كان أساسا لحساب الرسم النسبي أو التصاعدي إذا كان يقل عن القيمة التجارية الحقيقية لحق الانتفاع أو ملكية الرقبة، فلمصالح الضرائب سلطة إعادة تقدير قيمة الحقوق بالنسبة لجميع العقود أو التصريحات التي تثبت نقل هذه الحقوق(186)م38مكرر2.

- يكتتب، إذا توجب تطبيق معدل نسبي، ولم يتم تحديد القيمة في العقد أو القرار القضائي تصريح تقديري مصادق وموقع من قبل الطالب في الوثيقة المعدة للإشهار تحت طائلة الرفض، وتطبق على ملكية الرقبة وحق الانتفاع المقام مدى الحياة(200)م353-7 القواعد الآتية:
-يقرر حق الانتفاع، إذا كان سن المنتفع أقل من عشرين سنة كاملة بسبعة أعشار وملكية الرقبة بثلاثة أعشار من قيمة العقار.

-إذا تجاوزت المدة عشرون سنة، تنقص هذه النسبة فيما يخص حق الانتفاع وتزيد لملكية الرقبة بالعشر بالنسبة لكل فترة عشر سنوات بدون قسمة.

-اعتبارا من سبعين سنة كاملة من عمر المنتفع، يقدر حق الانتفاع بالعشر وملكية الرقبة بتسعة أعشار، يقدر حق الانتفاع المؤسس لمدة ثابتة بعشرين من قيمة العقار بالنسبة لكل فترة عشر سنوات من حق الانتفاع بدون قسمة ودون الأخذ في الاعتبار عمر المنتفع.

- نسب الفرض الضريبي

تخضع التحويلات بعوض للملكية أو حق الانتفاع لنفس الرسوم المطبقة على الأملاك(155)ص20.

مثال

أصبح السيد "علي" البالغ من العمر 63 سنة، منتفعا لمقهي بعد إبرام عقد الانتفاع مع السيد "عمر" وذلك يوم 2018/01/10 بقيمة 2 400 000 دج لمدة محددة بـ 10 سنوات.

• قاعدة الفرض الضريبي للانتفاع : $2\,400\,000 \times \frac{10}{2} = 480\,000$ دج.

• رسم التسجيل المستحق : $480\,000 \times 5\% = 24\,000$ دج.

تجدر الإشارة إلى أن مسألة تقدير نسبة الرسم، الخاصة بتسجيل التصرفات الناقلة لجزء من حق الملكية بمقابل يكون بنفس النسبة التي يحسب فيها رسم تسجيل التصرفات الناقلة للملكية التامة بعوض، ويحصل رسم التسجيل عن اتحاد ملكية الرقبة وحق الانتفاع في يد مالك واحد بعد أن

يتنازل بمقابل أحد مالكي الحق لمالك الحق الآخر، أما إذا كان الإتحاد بين هذين الحقين بدون مقابل كأن يرث أحدهما الآخر فلا يترتب رسماً على ذلك (132) ص 117.

(2) نقل ملكية الانتفاع

إن مجموع عقود نقل ملكيات الانتفاع التي تعرض لها قانون التسجيل الجزائري، تتمثل في عقود الإيجار، وكذا التنازلات وإلغاء عقود الإيجار أي التنازل عن حق الإيجار، والإيجارات الثانوية التي سوف نستعرضها تباعاً.

- عقد الإيجار

أولى التقنين المدني الجزائري اهتماماً كبيراً لعقد الإيجار حين خصص له فصلاً في الباب الثامن الموسوم بالعقود المتعلقة بالانتفاع بالشيء وعرفه على النحو التالي: " الإيجار عقد يمكن المؤجر بمقتضاه المستأجر من الانتفاع بشيء لمدة محددة مقابل بدل إيجار معلوم، يجوز أن يحدد بدل الإيجار نقداً أو بتقديم أي عمل آخر " (193) م 467.

يقابل هذا النص في التقنينات المدنية المقارنة المادة 557 من التقنين المدني المصري، والمادة 526 في التقنين المدني السوري، وفي التقنين المدني العراقي المادة 722، وفي تقنين الموجبات والعقود اللبناني المادة 533 (60) ص 4، وفي مجملها تتقاطع وتتشابه في تعريف عقد الإيجار.

- قاعدة الفرض الضريبي لعقود الإيجار

تطبق على عقود الإيجار لفترة محددة، وكذا غير محددة المدة، مدى الحياة، وطويلة الأمد.

- عقود الإيجار لفترة محددة

يعد الإيجار عقداً مؤقتاً، وهو ما يستشف من تعريفه في المادة 467 من ق م ج، وتحسب القيمة الخاضعة للرسم النسبي 5 % وهي نفسها الحقوق والرسوم المطبقة على نقل الملكية بعوض.

- عقود الإيجار لفترة غير محددة

تحسب حقوق التسجيل بالنسبة لهذا النوع من العقود على أساس 5 % من الرأسمال المكون من عشرين ضعف الربح أو الإيجار السنوي مضاف إليه الأعباء الأخرى في الرأسمال، وأما تقدير الأعباء في العقد، فتحدد جزافياً بثلاث الثمن، أما إذا اشترط دفع ثمن الإيجار عينياً أو على أساس سعر بعض المنتوجات، فإنه يحسب رسم للتسجيل على أساس قيمة المنتوجات يوم إبرام عقد الإيجار (200) م 17.

- عقود الإيجار لمدة الحياة

تحدد حقوق التسجيل في عقود الإيجار لمدة الحياة على أساس رسم يقدر بـ 5% من الرأسمال المكون من عشرة أضعاف الثمن والأعباء السنوية تضاف إليه مبلغ مدخولات النقود والأعباء الأخرى، ويتم تقدير الأعباء السنوية والأشياء العينية بنفس الطريقة المنصوص عليها في المادة 17 من قانون التسجيل (200)م18.

- عقود الإيجار طويلة الأمد

هي العقود المبرمة لمدة 18 سنة على الأقل و 99 سنة على الأكثر ويمنح بموجبها المؤجرين سعر منخفض للمستأجر الملزم بقيام بتصليحات، وتحدد القيمة الخاضعة للرسم بنفس الكيفية المطبقة على عقود الإيجار لفترة محددة (155)ص21 مثلما تم بيانه سابقا، وتكون قيمة رسم التسجيل في هذا النوع من العقود هي 5 % من قيمة بدل الإيجار (200)م350.

- النسب الأخرى المطبقة

تخضع عقود الإيجار لنسب أخرى غير المذكورة سابقا على النحو التالي:

- تخضع العقود المتضمنة إيجار محل تجاري أو محل ذي استعمال مهني تجاري لفترة محدودة لرسم نسبي قدره 2 % والذي لا يمكن أن يقل عن الرسم الثابت المنصوص عليه في المادة 208 من قانون التسجيل والمحدد بـ 1500 دج (200)م222.

- بالنسبة للعقود الناقلة للملكية أو حق الانتفاع بالعقارات الواقعة بالخارج فتخضع لرسم 3 % (200)م255.

- يمكن أن تقسم وتدفع سنويا بناء على طلب المكلف بالضريبة وعلى مدى مدة عقد الإمتياز حقوق التسجيل بمناسبة إعداد عقود الامتياز على ممتلكات الدولة في إطار التشريع الساري المفعول، وفي هذه الحالة تدفع حقوق التسجيل بـ 3 %، غير أنه يحدد هذا المعدل بـ 4 % في حالة ما إذا امتدت مدة الامتياز إلى ما يفوق 33 سنة (155)ص22.

- التنازل عن حق إيجار العقارات

التنازل عن الإيجار هو حوالة حق بالنسبة إلى حقوق المستأجر وحوالة دين بالنسبة إلى التزاماته، ولما كان من المفروض أن المؤجر أي المدين قد قبل التنازل ما دام لم يشترط في عقد الإيجار عدم جواز التنازل، فإنه إذا عرض التنازل على المؤجر تعين عليه قبوله، على أن الرأي السائد في فرنسا وفي مصر هو أن التنازل عن الإيجار، كحوالة حق، لا ينفذ في حق المؤجر

إلا من وقت إعلانه بالمتنازل، أو من وقت قبوله به(60)ص663، أما في الجزائر فلا يجوز للمستأجر أن يتنازل عن حقه في الإيجار دون موافقة المؤجر كتابيا(193)م505.

يحصل هذا الحق على مقدار المبلغ أو التعويض المشروط من قبل المتنازل لصالحه أو على القيمة التجارية الحقيقية للحق المتنازل عنه المحدد في التصريح التقديري للأطراف إذا كانت الاتفاقية لا تتناول أي شرط صريح بمبلغ أو تعويض لصالح المتنازل، أو إذا كان المبلغ أو التعويض المشروط يقل عن القيمة التجارية الحقيقية للحق المتنازل عنه، ويكون الحق المحصل عليه بهذه الصورة مستقلا عن الحق الذي يمكن أن يستحق من أجل التمتع بالأموال المؤجرة ويكون هذا الرسم بنسبة 5 % (200)م221.

(3) حق الامتياز في إطار الاستثمار

قبل الولوج لحق الامتياز وجب إلقاء الضوء على عقد الامتياز من خلال التعاريف التي تعرضت إليه، وكذا حقوق التسجيل المطبقة عليه في التشريع الجزائري.

- مفهوم عقد الامتياز

يعد عقد الامتياز من أشهر العقود الإدارية، ولعله أهمها على الإطلاق، لذلك سنتناول مفهومه من خلال التعاريف الفقهية وكذا التشريعية لعقد الامتياز.

- التعريف الفقهي

عرف الدكتور سليمان الطماوي عقد الامتياز، على انه : "عقد إداري يتولى الملتزم فردا كان أو شركة، بمقتضاه وعلي مسؤوليته، إدارة مرفق عام اقتصادي واستغلاله مقابل رسوم يتقاضاها من المنتفعين، مع خضوعه للقواعد الأساسية الضابطة لسير المرافق العامة، فضلا عن الشروط التي تضمنها الإدارة عقد الامتياز"(16)ص21.

أما الدكتور محمد فؤاد مهنا فيعرف عقد الامتياز بأنه: "عقد إداري يعهد بمقتضاه إلى شخص من أشخاص القانون الخاص بإدارة مرفق عام لمدة محدودة على أن يدير هذا الشخص المرفق ويتعهد حسن سيره في أداء الخدمات العامة التي أنشئ من أجلها بمصاريف من طرفه على مسؤوليته مقابل الحصول على الرسوم التي تفرض على من ينتفعون بخدمات المرفق"(25)ص20.

أما تعريفه من جانب الفقه الجزائري فقد عرفه الأستاذ الدكتور عمار بوضياف بأن: "عقد الامتياز هو عقد أو اتفاق، تكلف الإدارة المانحة سواء كانت الدولة أو الولاية أو البلدية، بموجبه شخصا طبيعيا أو شخصا معنويا من القانون العام أو من القانون الخاص، يسمى صاحب

الامتياز، يقوم بتسيير واستغلال مرفق عمومي لمدة محددة، ويقوم صاحب الامتياز بإدارة هذا المرفق مستخدما عماله وأمواله، ومتحملا المسؤولية الناجمة عن ذلك وفي مقابل القيام بهذه الخدمة، أي أن تسيير المرفق العام يتقاضى مقابله صاحب الامتياز مبلغا ماليا، يحدد في العقد ويدفعه المنتفعون بخدمات المرفق" (73) ص 55.

عرف الأستاذ مخلوف بوجردة عقد الامتياز بأنه: "العقد الذي تخول بموجبه الدولة مدة معينة، حق انتفاع بقطعة أرضية متوفرة وتابعة لأملكها الخاصة، شخصا طبيعيا أو معنويا يخضع للقانون الخاص، مقيما أو غير مقيم أو مؤسسة عمومية اقتصادية، لتستعمل تلك الأرض أساسا في إقامة مشروع استثماري" (99) ص 69.

يعرف كذلك بأنه: "عقد أو اتفاق، تكلف الإدارة المانحة L'administration concédante سواء كانت الدولة أو الولاية أو البلدية بموجبه شخصا طبيعيا أو شخصا معنويا من القانون العام أو الخاص يسمى صاحب الامتياز Le concessionnaire، بتسيير واستغلال مرفق عمومي لمدة محددة، ويقوم صاحب الامتياز بإدارة هذا المرفق مستخدما عماله وأمواله ومتحملا المسؤولية الناجمة عن ذلك، وفي المقابل القيام بهذه الخدمة أي تسيير المرفق العمومي، ويتقاضى صاحب الامتياز مقابل مالي Une rémunération يحدد في العقد، يدفعه المنتفعين بخدمات المرفق" (104) ص 164.

يعرف عقد الامتياز كذلك بأنه: "عقد إداري بطبيعته، يدخل باب العقود الإدارية التي تخضع لأحكام القانون الإداري، وهو من أهم العقود الإدارية الانفرادية، ينشئ علاقات قانونية بين الهيئة الإدارية والشخص المستفيد من عقد الامتياز، يتضمن شروط غير مألوفة يهدف إلى خدمة وتسيير مرفق عام، وهو شكل من أشكال تسيير الأملاك الوطنية ولا يمكن المستفيد من عقد الامتياز من تحويل ملكية الشيء والتي تبقى ملكا وطنيا" (88) ص 73.

يرى الباحث أن التعريف الأخير هو التعريف الأنسب لعقد الامتياز لأنه لا مس جميع الجوانب الفقهية والتشريعية له.

-التعريف التشريعي

المبدأ العام أن المشرع يعرض عن إعطاء تعريف للمصطلحات القانونية، تاركا هذه المهمة للفقه والقضاء، غير أنه وبالرجوع لبعض التشريعات الجزائرية نجدها قد عرفت عقد الامتياز، كالمادة 04 من القانون 10-03 على أنه: "العقد الذي تمنح بموجبه الدولة شخصا طبيعيا من جنسية جزائرية يدعى في صلب النص (المستثمر صاحب الامتياز) حق استغلال الأراضي الفلاحية التابعة للأملاك

الخاصة للدولة وكذا الأملاك السطحية المتصلة بها بناء على دفتر شروط يحدد عن طريق التنظيم لمدة أقصاها أربعين سنة قابلة للتجديد مقابل دفع إتاوة إيجارية سنوية تضبط كميّات تجديدها وتحصيلها وتخصيصها بموجب قانون المالية" (178).

أما التشريع المصري فقد عرف عقد الامتياز من خلال المادة 668 من التقنين المدني بأنه: "التزام المرافق العامة عقد الغرض منه إدارة مرفق ذو صفة اقتصادية، ويكون هذا العقد بين جهة الإدارة المختصة بتنظيم هذا المرفق، وبين فرد أو شركة يعهد إليها باستغلال المرفق فترة معينة من الزمن" (16) ص 23.

عرفه التشريع العراقي حسب المواد 891 و 899 من القانون المدني بأنه: "التزام المرافق العامة، عقد الغرض منه إدارة مرفق عام ذي صبغة اقتصادية، ويكون العقد بين الحكومة وبين فرد أو شركة يعهد إليها باستغلال المرفق لمدة محددة من الزمن بمقتضى القانون" (33) ص 32.

- تطبيق حقوق التسجيل

ابتداءً، لقد حدد المشرع الجزائري عدة صيغ لمنح الامتياز على الأراضي التابعة للأملاك الخاصة التابعة للدولة، والتي أحاطها بترسانة قانونية خضعت لعدة تعديلات، وهذا سعياً منه لتوفير المناخ الملائم للاستثمار من جهة، ومن جهة أخرى لاستقطاب رؤوس أموال المستثمرين للمساهمة في تنمية البلاد.

لعل النص القانوني الأكثر تداولاً من قبل الإدارة هو الأمر رقم 08-04 (202) المؤرخ في أول سبتمبر سنة 2008 الذي يحدد شروط وكميّات منح الامتياز على الأراضي التابعة للأملاك الخاصة للدولة والموجهة لإنجاز مشاريع استثمارية المعدل والمتمم، بالإضافة إلى القانون رقم 16-09 (183) المؤرخ في 03 غشت 2016 الذي يتعلق بترقية الاستثمار.

إن صيغة منح الامتياز عن طريق الاستثمار، وسعياً من المشرع في استقطاب المستثمرين، جعله يكرس في النصوص القانونية السابقة جملة من التسهيلات والتحفيزات من بينها إعفاء العقود الإدارية المعدة من قبل إدارة أملاك الدولة من حقوق التسجيل.

إن هذه الإعفاءات لم يتطرق إليها قانون التسجيل، إنما تضمنتها نصوص خاصة سوف

نبينها على النحو التالي:

-الإعفاءات في إطار الأمر 04-08

بالرجوع إلى أحكام المادة 60 من قانون المالية(182) لسنة 2015، والتي تقضي بإعفاء العقود الإدارية المعدة من طرف إدارة أملاك الدولة والمتضمنة منح الامتياز على الأملاك العقارية المبنية وغير المبنية، الممنوحة في إطار أحكام الأمر 04-08 المعدل والمتمم، من حقوق التسجيل، بحيث أن هذا التدبير تم إملأؤه لتحقيق مبدأ الإنصاف لفائدة المستثمرين الذين استفادوا من قطع أرضية تابعة للقطاع العمومي أو هيئات عمومية مكلفة بالعقار، ولم يلتمسوا من الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار ANDI الحصول على امتيازات(226).

- الإعفاء المقرر في القانون رقم 09-16

أقر القانون رقم 09-16 المذكور سابقا، إعفاء من حقوق التسجيل المتضمنة حق الامتياز على الأملاك العقارية المبنية وغير المبنية الموجهة لإنجاز المشاريع الاستثمارية، وهذا في شكل مزايا بعنوان مرحلة الإنجاز، والتي تطبق على المدة الدنيا لحق الامتياز الممنوح(183)م12-د.

1-2-1-2-1- نقل الملكية العقارية بدون عوض

نقل الملكية بدون عوض هي التحويلات التي لا تتضمن أي تقديم لمقابل مالي أو عيني من قبل المستفيدين منها، ينتج هذا النوع من التحويلات بطريقتين أساسيتين، إما تنتقل الملكية عن طريق الوفاة أو بين الأحياء بواسطة الهبات .

أ- نقل الملكية عن طريق الوفاة

يتم نقل الملكية عن طريق الوفاة من خلال إجراء قانوني يخضع لعمليتي التسجيل والإشهار العقاري للحقوق العقارية، يتمثل في الشهادة التوثيقية.

1(الشهادة التوثيقية

تعرف الشهادة التوثيقية بأنها: " الوسيلة والأداة الفنية لشهر حق الإرث في مجموعة البطاقات العقارية عن طريق شهادة تحرر من قبل الموثق تفيد نقل الملكية العقارية من المالك إلى الورثة أو الموصى لهم"(78)ص229.

في حالة ما إذا توفي شخص وترك تركة عقارية، فإن الورثة في غالب الأحيان يكتفون باللجوء إلى الموثق للمطالبة بتحرير عقد فريضة، اعتقادا منهم أنها الوسيلة القانونية لنقل الملكية الموروثة، لكن حقيقة الأمر أن الفريضة هي سوى عقد تصريحي هدفه تأسيس الحالة المدنية وتحديد أنصبة ذوو الحقوق، لأن الوفاة واقعة مادية يترتب على مجرد حدوثها نقل الملكية من المورث

إلى الورثة بقوة القانون(195)م2/15، إلا أن المرسوم 63-76 المؤرخ في 25 مارس 1973 المتعلق بتأسيس السجل العقاري استوجب شهر حق الإرث المترتب عن الوفاة(204)م39و91، وجعل الوسيلة الفنية لذلك هي الشهادة التوثيقية المعدة من قبل الموثق والخاضعة لإجراءي التسجيل والإشهار العقاري بالمحافظة العقارية في مجموعة البطاقات العقارية باسم جميع المالكين سواء كانوا ورثة أو موصى لهم على الشيوخ بالحصص التي تعود لكل واحد منهم، وهو ما ذهبت إليه الغرفة الأولى لمجلس الدولة في القرار رقم 206652 المؤرخ في: 2000/07/10: " لكن حيث أن المستأنفين لم يستطيعوا أن يثبتوا بعقد توثيقي رسمي نقل الملكية المزعومة للقطعة الأرضية موضوع النزاع من والدهما المتوفى إليهما كما تشترطه أحكام المادة91 من المرسوم رقم 63-76 المؤرخ في 1976/03/25.

وحيث أن هذا الشرط هو - إجراء إجباري مسبق - لإثبات نقل الملكية بصفة رسمية من صاحبها الأول عند وفاته إلى الورثين.

وحيث أن المستأنفين لم يقوموا بهذا الإجراء القانوني والإلزامي قبل رفع دعواهما المتعلقة بالاعتراف بالملكية على القطعة الأرضية المتنازع من أجلها"(80)ص36.

(2) شروط استحقاق الرسم على نقل الملكية عن طريق الوفاة

تتم انتقال أموال الهالك إلى ورثته بعد موته حقيقة أي عند مفارقة الروح للجسد، أو بموته حكما عندما يصدر القاضي حكما اجتهدا بوفاة المورث وهو الحكم الذي يكون بعد الحكم بالفقدان، وفي هذه الحالة لا تقسم أموال المفقود إلا بعد صدور حكم بموته.

(3) وعاء الضريبة

تتخذ الوصايا وتقسّم التركة بعد أن يخصم منها بعض التكاليف بموجب الترتيب الآتي(132)ص119:

- مصاريف التجهيز والدفن بالقدر المشروع، أي دون إسراف ولا تقتير، ولقد قدر المشرع الجزائري هذه المصاريف بـ 50.000 دج(200)م37، حيث لم ينص صراحة على هذا التقدير في قانون التسجيل، وإنما يستشف من نص المادة 37 من قانون التسجيل والتي تقضي بتخفيض المبلغ المذكور جزافيا من أصول التركة، أي بعد خصم الديون المتعلقة بذمة المتوفى.

- الديون الثابتة في ذمة المتوفى بصفة قانونية وقت فتح التركة بموجب نص المادة 36 من قانون التسجيل، وبحق لإدارة الضرائب الاعتراض عن دفع الديون غير المثبتة بسند قانوني، والتي يمكن أن تأول على أنها تهريب بعض أجزاء التركة من الخضوع إلى رسم التسجيل.

- وكل ما يتبقى بعد اقتطاع المصاريف السابقة يعد ميراثا، ويقسم على الورثة بموجب الفريضة.

يمس حق التحويل عن طريق الوفاة الممتلكات العقارية والمنقولة الموجودة بالجزائر على أساس مبدأ إقليمية الضريبة، وعليه فإن هذا الحق لا يطبق على الأموال التي وعائها المادي بالخارج (193م) 16.

تحتسب الرسوم المطبقة على العقارات بنفس الطريقة المعدة في المحل التجاري، أي على أساس القيمة التقديرية المقدمة من قبل الورثة، لتخضع بعد ذلك هذه القيم لمراقبة لاحقة من طرف إدارة الضرائب.

(4) تصفية الحقوق

تتضمن تصفية الحقوق بالنسبة لنقل الملكية عن طريق الوفاة، تحديد حصة كل صاحب حق، وذلك بالتزام الورثة تقديم بالإضافة إلى التصريح، عقد الفريضة محرر من قبل الموثق لدى مفتشية التسجيل حيث يحدد العقد الحصة الصافية لكل وريث، ليتم بعد ذلك حساب الضريبة بعد إجراء العمليات التالية:

- تطبيق النسب على الحصة الصافية

يتم تحصيل حق نقل الملكية بسبب الوفاة بمعدل 5 % حسب كل حصة صافية عائدة إلى كل ذي حق غير أنه يخفض إلى نسبة 3 % بالنسبة للأصول والفروع والأزواج، وتطبق كذلك هذه النسبة 3 % إذا تعلق الإرث بأصول عقارية لمؤسسة عندما يلتزم الورثة بمواصلة الاستغلال (200م) 236.

- تطبيق التخفيض

يخفض رسم التسجيل بالنسبة لنقل الملكية العقارية عن طريق الميراث الذي يستفيد منه كل وارث بنسبة 10 % عن كل ولد تحت كفالته أيا كان عدد الأولاد (200م) 238.

تطبق هذه الأحكام أيضا على أولاد الهالك القصر، حسب الشروط نفسها، غير أنه حتى تتم الاستفادة من هذا التخفيض يجب تقديم إما:

- شهادة الحياة معفاة من رسم الطابع وإجراءات التسجيل عن كل ولد حي للورثة أو الموصي لهم، أو ممثلي الذين توفوا من قبل.

- أو نسخة من شهادة الوفاة لكل ولد توفي منذ فتح التركة.

- الإعفاء من الرسوم

تعفى من رسم نقل الملكية عن طريق الوفاة، التركات المتأتية من الإيداعات لدى الصندوق الوطني للتوفير والاحتياط أو في حسابات "توفير السكن"، والمستفيد منها الأصول والفروع أو الزوج الباقي قيد الحياة(200)م236.

بعض الورثة من الأصول والفروع والزوج الباقي على قيد الحياة من دفع حقوق نقل الملكية بسبب الوفاة على المسكن الفردي الذي كان يشغله الهالك وعلى ملحقاته المباشرة أيضا(200)م236-4.

- المكلف بالتصريح

تتجزر التصفية و دفع الحقوق عن طريق تصريح مفصل مكتتب من طرف الورثة الموصى لهم على استمارة مطبوعة تقدم مجانا من طرف الإدارة الجبائية، ويحرر هذا التصريح في نسختين عندما يصل مبلغ الأصول الإجمالية أي أموال منقولة، عقارات، محل تجاري، حصة أرباح الشركات إلى مبلغ 10 000,00 دج (200)م173.

ب) الهبات

عقد الهبة هو عقد بين طرفين به يملك أحدهما الآخر شيئا بدون عوض، ويعرف شرعا بالعطاء وهي تستحق بالعقد عند مالك وأحمد بن حنبل، ولكن الشافعي وأبو حنيفة يشترطان القبض لتكون لازمة (46)ص477.

لقد أورد المشرع الجزائري تعريفا للهبة في قانون الأسرة على النحو التالي: " الهبة تملك بلا عوض.

يجوز للواهب أن يشترط على الموهوب له القيام بالتزام يتوقف على إنجاز الشرط"(53)ص156.

عليه، فقد تكفل المشرع الجزائري بإعطاء تعريف للهبة ولم يترك المسألة للقضاء والفقهاء مثل باقي العقود، التي أوكل مهمة تعريفها للفقهاء أحيانا وأحيانا أخرى للقضاء.

المشرع المصري بدوره عرف الهبة في المادة 486 من التقنين المدني على أنها: " الهبة عقد يتصرف بمقتضاه الواهب في مال له دون عوض.

ويجوز للواهب، دون أن يتجرد عن نية التبرع، أن يفرض على الموهوب له القيام بالتزام معين".

يقابل هذا النص في الأنظمة القانونية العربية المقارنة، المادة 454 من التقنين المدني السوري، والمادة 601 من التقنين المدني العراقي، وفي تقنين الموجبات والعقود اللبناني المواد 405 إلى 406 (57) ص4.

من خلال التعاريف السابقة، يتضح أن عقد الهبة يعتبر من عقود التبرع، يتصرف من خلاله أحد الأشخاص في ماله دون مقابل، ويسمى هذا الشخص بالواهب، أما الشخص الذي يقبل الهبة وتنقل الملكية إليه يسمى الموهوب له.

عقد الهبة من التصرفات القانونية الناقلة للملكية، ويستلزم المشرع فيها تحقق أهلية (14) ص177 التبرع عند الواهب وكذا مراعاة ركن الشكلية في عقود الهبة الواردة على عقارات كما تشير إليه المادة 206 من قانون الأسرة الجزائري: "تتعد الهبة بالإيجاب والقبول، وتتم الحياة، ومراعاة أحكام قانون التوثيق في العقارات والإجراءات الخاصة في المنقولات . و إذا اختل أحد القيود السابقة بطلت الهبة" (89) ص124.

يؤكد القرار الصادر بتاريخ : 1994/11/09 ملف رقم 10365 ما سبق بحيث جاء محتواه كالتالي: " من المقرر قانونا أن العقود المتضمنة نقل الملكية العقارية يجب أن تحرر في شكل رسمي، وإلا وقعت تحت طائلة البطلان، وتنص المادة 206 من قانون الأسرة، أن الهبة تتعد بالإيجاب والقبول مع مراعاة أحكام قانون التوثيق في العقارات، لذا فإن الهبة الواردة في الشكل العرفي تعد باطلة لعدم استقائها الشروط الجوهرية" (79) ص198.

أما التعريف الذي اعتمده المشرع الضريبي الجزائري للهبة فجاء على النحو الآتي: "الهبات بين الأحياء هي عقد بواسطته يقوم الواهب بتقديم دون رجعة شيء ما إلى شخص آخر يدعى الموهوب له الذي يقبله" (155) ص30.

1) استحقاق الرسم

يقوم الموثق بتسجيل عقد الهبة امتدادا لمهامه كضابط عمومي، لحساب الخزينة العمومية مسددا رسوم تسجيلها، وفي هذا الصدد عليه أن يثبت انجاز هذه العملية في عقده ولو كانت بالمجان، على أن يقوم هؤلاء الضبط العموميين بتسجيل العقود المحررة لدى مصالح التسجيل التابع لها إقليميا مكتب الموثق وعند الاقتضاء بمكتب الولاية (200) م75-1، وتلعب عملية تسجيل عقود

الهيئة إتمام وظيفتين، أولها مراقبة الإدارة للعقود شكلا، وثانيها تحصيل الرسوم الضريبية على العقود، وانطلاقا من ذلك يضطلع الموثق بمهمة تحصيل الرسوم المطلوبة قانونا على عقد هبة العقار لفائدة الخزينة العمومية بوصفه جابيا للضريبة، وعونا للإدارة مكلف بنص القانون(146)ص282.

يرتبط استحقاق رسم تسجيل نقل الملكية عن طريق عقد الهيئة أصلا بوجود عقد توثيقي، أي أن يكون هذا العقد تم إبرامه في حالة لم يكن فيها الواهب مريض مرض الموت وإلا اعتبرت الهيئة وصية(193)م204، إلا أن المشرع الضريبي الجزائري اعتبر بنص المادة 234 من قانون التسجيل أن العقود المتضمنة لتصريح صادر من قبل الموهوب له أو الاعتراف القضائي بالهبة غير الموثقة، أي عقد الهيئة المحرر عرفيا يخضع لنفس رسم تسجيل عقد الهيئة الموثق، الذي تقدر نسبته بـ 5 % من قيمة المال الموهوب(132)ص124.

يتكون الوعاء الضريبي لحقوق الهبات من قيمة الممتلكات المعطاة، غير أنه على عكس التحويلات عن طريق الوفاة فإن الأصول الصافية الخاضعة للرسم تساوي الأصول الإجمالية بدون إنقاص الخصوم(155)ص30.

(2) الإعفاء من الرسم

تخضع الهبات في الأصل العام لرسم بنسبة 5 % بدون تطبيق التخفيض، غير أن بعض الهبات معفية من رسم التسجيل على النحو التالي:

- تستفيد من الإعفاء من رسم التسجيل، الهبات بين الأحياء الواقعة بين الأصول من الدرجة الأولى وبين الأزواج(200)م231.

- الهبات و الوصايا المقدمة إلى المؤسسات العمومية الخيرية، ماعدا تلك المشار إليها في المادة 301 من قانون التسجيل، وشركات الإسعاف التعاونية وغيرها من الشركات المعترف بمنفعتها العمومية والتي تخصص مواردها إلى خدمات المساعدة(200)م239.

- الهبات والوصايا المقدمة إلى هيئات الشباب والتربية الشعبية المعترف بمنفعتها العمومية والتي تساعد الدولة.

- الهبات والوصايا الخاصة بمبالغ من النقود أو بالعقارات، المقدمة إلى المؤسسات التي لها الشخصية المدنية، مع وجوب تخصيص التبرعات للمستفيدين لشراء أشياء فنية وأثرية أو أشياء لها طابع تاريخي.

- الهبات والوصايا المقدمة إلى هيئات السكن المعتدل الكراء.

- الهبات والوصايا المقدمة إلى المؤسسات العمومية ذات النفع العمومي والتي تخصص مواردها للخدمات العلمية ذات الطابع النزيه.
- الهبات والوصايا المقدمة إلى الجمعيات الثقافية.
- الهبات والوصايا المقدمة إلى المؤسسات العمومية ذات النفع العمومي والتي تخصص مواردها للخدمات الثقافية أو الفنية المقبولة من قبل الوزير المكلف بالمالية.
- الهبات والوصايا من كل نوع المقدمة لصالح الصندوق الوطني للثورة الزراعية.
- أملاك الوقف (200)م 240.
- تعفى الولايات والمؤسسات العمومية للولايات والبلديات والمؤسسات العمومية الإستشفائية والمكاتب الخيرية و مؤسسة الحماية الاجتماعية لرجال البحر، من رسوم نقل الملكية مجانا عن طريق الهبة (200)م 301.
- تعفى هيئات التأمين الاجتماعي من دفع رسوم نقل الملكية مجانا عن طريق الهبة المقدمة إليها (200)م 302.
- تعفى كذلك من دفع الرسوم نقل الملكية مجانا الهبات المقدمة لإقامة نصب تذكارية تخليدا لحرب التحرير أو لتمجيد الجيش، مهما كانت صفة الموهوب له، مادامت إرادة الواهب هي تخليد وتمجيد الثورة التحريرية (200)م 304.

1-2-1-2- رسوم التسجيل المطبقة على عمليات القسّمات والمبادلات

- بعدما تعرضنا في المطلب السابق إلى رسوم التسجيل الواردة على التحويلات، حيث استعرضنا جملة من العقود التوثيقية المتداولة على غرار نقل الملكية بعوض على شاكلة عقد البيع، تحويلات حق الانتفاع والإيجار، وعقود نقل الملكية بدون عوض مثل انتقال الملكية عن طريق الوفاة وعقود التبرع ممثلة في عقد الهبة، أما في هذا المطلب سوف نسلط الضوء على نوع آخر من العقود وعلى الرسوم المطبقة عليها، بحيث خصصنا الدراسة على القسّمات والمبادلات.
- القسّمات.
 - التبادلات.

1-2-1-2-1 - القسّمات

لم يعرف المشرع الجزائري على غرار التشريعات العربية المقارنة عقد القسمة، إنما تعرض إلى الحالات والأسباب التي تدعو إلى الخروج من الشيوع بقسمة المال الشائع.

حيث بالرجوع للمادة 722 من التقنين المدني الجزائري والتي تقابلها 834 من القانون المدني المصري بنصها : " لكل شريك أن يطالب بقسمة المال الشائع ما لم يكن مجبرا على البقاء في الشيوع بمقتضى نص أو اتفاق .

ولا يجوز بمقتضى الاتفاق أن تمنح القسمة إلى أجل يتجاوز خمس سنوات فإذا لم يتجاوز هذه المدة نفذ الاتفاق في حق الشريك وفي حق من يخلفه " .

يتبين من هذا النص أن كل شريك، ما لم يكن في شيوع إجباري بموجب نص في القانون، وما لم يكن قد اتفق مع سائر الشركاء على البقاء في الشيوع لمدة معينة، من حقه في أي وقت ما دام الشيوع قائما أن يطلب قسمة المال الشائع، والمدة القصوى للاتفاق على البقاء في الشيوع هي خمس سنوات، حتى لا يجبر الشركاء على البقاء في الشيوع إلى مدة معقولة، فإذا حدد الشركاء المدة التي يبقون فيها على الشيوع بسنة أو بأقل أو أكثر، جاز ذلك بشرط ألا تزيد المدة على خمس سنوات، كما أنه من الجائز أن يتفق الشركاء أن يجددوا الاتفاق لمدة خمس سنوات أخرى بعد انقضاء الأولى، وثالثة وهكذا(58)ص883.

أ- القسمة العادية

تعتبر القسمة العادية من أكثر القسّمات شيوعا، لذلك سنقوم بتعريفها، تبيان شروطها، الكشف عن وعائها الضريبي، ثم النسب المطبقة عليها في إجراء التسجيل.

1) التعريف

عرفها المشرع الضريبي الجزائري بأنها تلك التي يتلقى فيها الشريك في القسمة حصته من الممتلكات التي تكون قيمتها تساوي حقوق الممتلكات المقسمة(155)ص35.

2) شروط الاستحقاق

يخضع استحقاق دفع حق التسجيل في القسمة إلى ثلاثة شروط:

- وجود عقد القسمة .
- وجود تبرير للشيوع .
- وجود قسمة حقيقية .

(3) وعاء الضريبة

تستخدم الأصول الصافية المقسمة كوعاء للرسم بالنسبة لقسمة الأموال المنقولة والعقارية بين الشركاء في الملك والشركاء في الإرث والشركاء مع الغير مهما كانت صفتها (155)ص36.

(4) النسبة المطبقة

يطبق رسم نسبي في قسمة الأموال المنقولة والعقارية قدرة 1,5 % بين الشركاء في الملك والشركاء الإرث والشركاء مع الغير مهما كانت صفتها بشرط أن تكون لها مبررات (200)م244.

ب- القسمة بفرق أو بفائض القيمة

تعد النوع الآخر من القسمات والتي سنتطرق لتعريفها، وكيفية إخضاعها لإجراء التسجيل.

(1) التعريف

هي حالة تلقي الشريك في القسمة أملاك مشاعة أعلى من قيمة حقوقه، ولتحقيق التساوي في قسمة هذه الأملاك المشاعة، على المستفيد أن يعوض الشركاء الآخرين في قسمة إما (155)ص36:

- بدفع مبلغ من مال.

- أو بتحمل حصة من الخصوم أي الديون أعلى من التي كان عليه تحملها.

(2) النسبة وتصفية الرسوم

في حالة خضوع المبالغ المسماة "الفرق" لحقوق التسجيل فإنها تخصم من الأصول الخاضعة لحق القسمة، يفسر هذا الإجراء بأن نفس المبالغ ليس عليها أن تخضع لحق القسمة وحق التحويل في آن واحد (155)ص37.

وعند الرجوع عن قسمة الأموال العقارية فيتم دفع نسبة 5 % كرسوم لحقوق التسجيل (200)م246، خلافا لحالة الرجوع عن قسمة الأموال المنقولة التي تخضع لرسم نسبي قدره 2,5% (200)م245.

1-2-1-2- التبادلات

تسمى كذلك بالمقايضة، وهي نوع آخر من التحويلات العقارية التي تخضع كذلك لإجراء التسجيل والإشهار، لذلك سنحاول تعريف هذا النوع من العقود، والتطرق إلى كيفية تسجيله.

أ- التعريف

يعرف المشرع الجزائري عقد المقايضة على أنه: "المقايضة عقد يلتزم به كل من المتعاقدين أن ينقل إلى الآخر على سبيل التبادل ملكية مال غير النقود" (193م) 413. يقابل هذه المادة في التشريع العربي المقارن، المادة 482 من التقنين المدني المصري، المادتين 450 و 451 من التقنين المدني السوري، والمادة 599 من التقنين المدني العراقي، أما في تقنين الموجبات والعقود اللبناني المواد 499 إلى 501 (56) ص 856. فعقد المقايضة أي البديل، هو عقد بين اثنين أو أكثر بخصوص مبادلة حق عيني عقاري بحق عيني عقاري آخر غير نقدي، فإذا وجد في المبادلة فرق قيمة عوض بمبلغ من النقود (193م) 414، وقد يكون العقاران متساويان في القيمة فيكون في المقايضة بدون معدل، وهو لا يكون إلا في حق عيني عقاري أصلي وليس تبعي، وقد يكون البديل في عقار مملوك ملكية تامة أي ملكية رقبة ومنفعة (46) ص 463.

يفهم من خلال المادة 413 من ق م ج، أن المبادلة لا تكون بالضرورة بين ملكيتين، وإنما يجوز أن تكون بين حقين كتنازل أحد المتعاقدين للآخر عن حقه العيني العقاري المتمثل في حق الانتفاع الدائم مثلا، أو أن يتنازل أحدهما عن حقه في ملكية الرقبة بمقابل تنازل الطرف المتعاقد معه عن حقه الشخصي في مسكن ما، والعبرة بمبادلة الشيء غير النقود، هو تميز عقد المقايضة عن عقد البيع، بالرغم من أن المشرع في المادة 415 ق م ج أخضع عقد المقايضة لنفس أحكام عقد البيع بالقدر الذي تسمح به طبيعة المقايضة (89) ص 107.

تأسيسا على نص المادة السابقة، فإن أحكام البيع تسري على المبادلة، إذ يعتبر كل مقايض بائعا للشيء الذي كان مملوكا له وقايض به، ومشتريا في الوقت ذاته الشيء الذي كان مملوكا للطرف الآخر وقايض هو عليه، وبما أن الشكلية المطلوبة في عقد البيع هي الكتابة الرسمية، فبالنتيجة عقد المقايضة يخضع بدوره للشكلية الرسمية تحت طائلة البطلان، وهو ما أكدته المحكمة العليا في القرار رقم 255411 المؤرخ في: 2002/2/06: "يحرر وجوبا عقد مقايضة العقار في الشكل الرسمي عملا بنص المادتين 324 مكرر 1 و 415 من القانون المدني تحت طائلة البطلان" (80) ص 30.

ب- تسجيل عقد المقيضة

عند إيداع محري العقود لعقد المقيضة لدى المفتش المكلف بالتسجيل، وبعد تلقيه لكل الوثائق اللازمة لهذا الإجراء يقوم بتحليل العقد من أجل استيفاء رسم التسجيل، لذلك وجب من الضروري التميز بين حالتين من حالات المبادلة:

1) مبادلة عقار بعقار

عندما يتعلق الأمر بمبادلة العقارات فيما بينها، فقد يتم مبادلة عقارات ذات القيمة المتساوية أو مبادلة عقارات ذات القيم غير المتساوية ، ففي الحالة الأولى أي في حالة تساوي القيمة، تخضع لرسم مقدر بـ 2,5 % ويحصل هذا الرسم على قيمة حصة واحدة (200م) 226، وتكون لمفتش التسجيل السلطة في تقدير الحصتين المتبادلتين وفق إجراءات محددة قانونا، والعقارات التي تم نقل ملكيتها خلال السنتين اللتين سبقتا أو صاحبنا عقد المبادلة، فالحقوق المستحقة لا يمكن أن تحسب بمبلغ نقل عن ثمن المزايدة مع إضافة جميع الأعباء النقدية ما لم يثبت بأن ما تضمنته العقارات قد طرأت عليه تغييرات خلال فترة قابلة أن تعدل فيها القيمة (200م) 2/19.

في حالة مبادلة عقارات غير متساوية القيمة أي هناك فائض في القيمة بين حصة وأخرى، فيقوم مفتش التسجيل باعتبارها مبادلة في حدود الحصة الأقل قيمة كبيع، وفي حدود الفرق بين قيمتي الحصتين طبقا لنص المادة 226 من قانون التسجيل، فيطبق رسم المبادلة في حدود الحصتين المتبادلتين، ويطبق رسم البيع فيما يخص قيمة الفرق في خارج التراب الوطني تحلل كبيعوات حسب القانون الجزائري ويطبق رسم البيع وليس المبادلة (29) ص 84.

2) مبادلة عقار بمنقول

إن الأموال العقارية هي التي تعتبر أملاكا مباحة، أما الأموال المنقولة فتكون الثمن، أما إذا كانت قيمة الأموال العقارية هي الأعلى، فإنها تستعمل كأساس لتصفية حق التحويل بعوض للعقار (155) ص 39.

ج- الإعفاءات

تطبق بعض الإعفاءات على رسم التسجيل بمناسبة عقود المقيضة في الحالات التالية:

- تعفى من حقوق التسجيل مبادلة العقارات الريفية عندما تكون العقارات التي تمت مبادلتها موجودة في نفس البلدية أو في بلديات مجاورة، شريطة أن تكون العقارات قد اكتسبها المتعاقدون بموجب عقد مسجل منذ أكثر من عامين أو تلقوها عن طريق الإرث (200م) 905.

- تعفى الدولة وجماعتها المحلية من جميع حقوق التسجيل فيما يخص العقود المتعلقة بالمبادلات وعمليات الاقتناء أو التنازل عن الأموال من كل نوع وكذا العمليات المتعلقة باقتسام هذه الأموال مع الخواص (200)م 271.

- و في حالة فسخ عقد بيع أو مقايضة فيتم إعادة كتابة العقد كاملا وينفس المعلومات ويسجل برسم ثابت، ويجب كذلك إرفاق العقود بالكشوف الإجمالية والملخصات ولا يمكن استرداد حقوق التسجيل الناجمة على عقد البيع أو المقايضة طبقا للمادة 1/190 من قانون التسجيل (29)ص 85.

1-2-2- رسم الإشهار العقاري والمصالح المكلفة بتحصيله وتسجيل رسم التسجيل

بعدما استعرضنا في المبحث الأول لرسم التسجيل المطبقة على جميع التصرفات العقارية في التشريع الجزائري، سنحاول في هذا المبحث إلقاء الضوء على رسم آخر يحصل لفائدة الخزينة العمومية على جميع طائفة العقود الخاضعة لرسم التسجيل، ألا وهو رسم الإشهار العقاري والذي يطبق بمناسبة إخضاع جميع العقود والمحركات والأحكام والقرارات القضائية لإجراء الإشهار العقاري الذي يعطي لهذه العقود صبغة الحجية المطلقة في مواجهة الغير.

كما سنقوم بتبيان المصالح التي يعهد إليها تحصيل كل من رسم التسجيل والمتمثلة في مفتشية التسجيل والطابع، والمحافظة العقارية التي توكل إليها مهمة تنفيذ إجراء الإشهار وتحصيل رسم الإشهار العقاري.

كل ذلك سيتم التطرق إليه من خلال مطلبين على النحو التالي:

- رسم الإشهار العقاري.

- المصالح المكلفة بتحصيل رسمي التسجيل و الإشهار العقاري.

1-2-2-1- رسم الإشهار العقاري

بعد عملية التسجيل التي تقوم بها مصالح التسجيل، يخضع محررو العقود، جميع المحركات والعقود والتصريحات و القرارات القضائية لإجراء الإشهار بالمحافظة العقارية، بحيث تقوم هذه المصلحة

بعد تنفيذ هذا الإجراء بتحصيل رسم يدعى رسم الإشهار العقاري الذي يطبق على هذه التصرفات والمحركات ماعدا تلك التي أعفاها القانون صراحة بموجب قانون التسجيل .

1-2-2-1-1 - مجال تطبيق رسم الإشهار العقاري

يتم قبض بمناسبة القيام بإجراء الإشهار في المحافظات العقارية، رسما يدعى رسم الإشهار العقاري على العقود و القرارات القضائية، قيد الرهون القانونية، وكتابات الاستبدال والشطب(200)353-1.

ورسم الإشهار العقاري، هو رسم يقبض لصالح الدولة، بمناسبة القيام بإجراءات شهر ونقل ملكية الأراضي لدى المحافظات العقارية حسب نسبة مقررة في قانون التسجيل، من قيمة ثمن العقار هذا ما لم يتم الإعفاء من دفع الرسم صراحة(42)ص156.

أ- العقود و القرارات القضائية

تخضع لرسم الإشهار العقاري جميع العقود والقرارات القضائية المتضمنة نقلا أو تكويننا أو تصرحا بحق ملكية عقارية أو غيرها من الوثائق الخاضعة للإشهار العقاري بموجب التشريع المعمول به، باستثناء ما أشير إليه في المادتين 353-5 و 353-6 من قانون التسجيل(200)353-1/1.

ب- قيد الرهون

يطبق رسم الإشهار العقاري كذلك على تقييد الرهون القانونية والاتفاقية و كذا حقوق التخصيص الرهنى ماعدا تلك المستثناة والمعفاة بموجب قانون التسجيل.

ج- عقود الاستبدال والتخفيض والشطب

يتم تحصيل رسم الإشهار العقاري بمناسبة تقييد بالمحافظة العقارية جميع كتابات الاستبدال والتخفيض والشطب الكلي أو الجزئي باستثناء الكتابات المعفاة بموجب القانون(185)م25.

1-2-2-2-1 - الإعفاءات

تم تحديد جملة من الإعفاءات من رسم الإشهار العقاري حددها المشرع الضريبي في قانون التسجيل على سبيل الحصر في المادتين 353-5 و 353-6 في الحالات التالية :

أ- حالات الإعفاء حسب المادة 353-5 من قانون التسجيل

تضمنت المادة 353-5 إحدى عشر حالة إعفاء من رسم الإشهار العقاري، حالات متعلقة بالشخص المكلف وأخرى متعلقة بالمال موضوع إجراء الإشهار العقاري.

1) الإعفاء بالنظر إلى الشخص المكلف

-تعفى من أداء رسم الإشهار العقاري، الدولة والولاية والبلدية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، وهذا استنادا لقواعد القانون الضريبي، حيث لا يمكن أن يكون الدائن والمدين في شخص واحد لهذا تعفى الدولة من أداء الضرائب والرسوم، حيث لا يمكن تصور أن الدولة تكلف نفسها بدفع الرسوم والضرائب أو أن تكلف المؤسسات التابعة لها والخاضعة للقانون العام(132)ص128.

-ملتمس المساعدة القضائية معفى من رسم الإشهار العقاري على كل الإجراءات المطلوبة من طرفه، وهذا الإعفاء تفرضه وضعية المكلف المالية المعسورة، بحيث أن الواقع المفروض على أن ملتمس المساعدة القضائية المعوز الذي يطلب الإعفاء من الرسوم القضائية في شكل مساعدة تقدم له، هو في منأى عن تسديد رسم الإشهار العقاري.

-تعفى الجمعيات التضامنية من رسم الإشهار العقاري بمناسبة شهر العقود التي تبرمها، ويعود سبب الإعفاء إلى كون الجمعيات لا تسعى إلى تحقيق ربح وإنما تهدف إلى تحقيق أغراض خيرية، اجتماعية في الوسط الذي أسست فيه، فهي بالتالي تساهم بطريق غير مباشرة في التكفل بجانب النفقات العامة التي هي في الأساس من وظائف الدولة كتقديم المساعدات والإعانات إلى المحتاجين(132)ص128.

-شركة الكهرباء والغاز بالنسبة للعقود المتعلقة بتأسيس الارتفاق لمد أسلاك الكهرباء وتمير أنابيب الغاز، بالرغم من أن شركة الكهرباء والغاز كأصل عام تدفع للخزينة العمومية أو الميزانية المحلية رسوما وضرائب، أما في وظيفتها في حالة تأسيس حق ارتفاق في توصيل أسلاك الكهرباء، وأنابيب الغاز فهي تؤدي خدمة معفية عقودها المتعلقة بحق الارتفاق من رسوم الإشهار العقاري.

2) الإعفاء بالنظر إلى المال الذي يكون موضوع إجراء الإشهار

-العقود المحررة والإجراءات المنجزة تكييفاً للتشريع المتعلق بالأوقاف(171) ، تعفى من رسم الإشهار العقاري، ويرجع سبب الإعفاء إلى طبيعة هذا المال باعتباره يؤول إلى الوقف.

-تعفى كذلك من رسم الإشهار العقاري، العقود المحررة والإجراءات المنجزة في إطار التشريع المتعلق بنزع الملكية من أجل المنفعة العمومية(172) ، وهذا نتيجة الطابع الذي تكتسبه هذه العملية التي تهدف إلى تحقيق المنفعة العمومية هذا من جهة، ومن جهة ثانية لأن في هذه العملية يتم نقل الملكية جبرا من الخواص إلى الدولة، ولا يتصور تطبيق رسم على عاتقها.

-إجراءات التسجيل والاستبدال والتخفيض والشطب الخاصة بالامتيازات القانونية، معفاة من رسم الإشهار العقاري .

-العقود المتعلقة باقتناء العقارات من قبل البنوك والمؤسسات المالية، الخاضعة للأمر رقم 11-03 المؤرخ في 26 غشت 2003 والمتعلق بالنقد والقرض المعدل والمتمم، في إطار الإيجار العقاري أو أي قرض عقاري موجه لتمويل الاستثمارات المنجزة من قبل المتعاملين الاقتصاديين للاستعمال التجاري أو الصناعي أو الفلاحي أو لممارسة مهنة حرة.

-العقود التي تتضمن اقتناء المرقبين العقاريين العموميين أو الخواص لأراضي موجهة لإنجاز برامج السكن المستفيدة من دعم الدولة، تعفى من رسم الإشهار العقاري، وغالبا من تشكل هذه الأوعية العقارية موضوع عملية الاقتناء من الأملاك الخاصة التابعة للدولة(145)ص96، ويرجع سبب الإعفاء لتشجيع المرقبين العقاريين للخوض في عملية الترقية العقارية لامتناس أزمة السكن وتحقيق الدولة لسياستها السكنية.

-العقود المتضمنة بيع محلات ذات استعمال سكني جديدة منجزة من قبل المرقبين العقاريين العموميين أو الخواص في إطار برامج السكن المستفيدة من دعم الدولة، تعفى من رسم الإشهار العقاري حتى لا ينعكس ذلك على ثمنها الذي سيرهق كاهل المستفيدين من هذا النوع من السكنات.

-عقود الحلول الاتفاقية في حقوق الرهن لفائدة البنوك والمؤسسات المالية في إطار عمليات إعادة تمويل الرهن، معفاة من رسم الإشهار العقاري.

ب- حالات الإعفاء حسب نص المادة 353-6 من قانون التسجيل

الحالات التي تضمنتها هذه المادة بخصوص الإعفاء من رسم الإشهار العقاري هي:

-شهر القيود والتشطيبات الخاصة بالرهون القانونية المعدة لفائدة البنوك و المؤسسات المالية ضمان للقروض الممنوحة للفلاحين المنتجين لتمويل نشاطاتهم الفلاحية، هي معفية من رسم الإشهار العقاري، كون هذه القروض موجهة للفلاحين لمساعدتهم في الإنتاج تكريسا لسياسة الدولة في دعم ومرافقة النشاط الفلاحي.

-شهر القيود والتشطيبات الخاصة بالرهون القانونية المعدة لفائدة البنوك والمؤسسات المالية، ضمانا لقروض بناء المساكن الممنوحة للخواص فرادى أو منظمين ضمن تعاونيات عقارية،

هي معفية من رسم الإشهار العقاري، غير أن الرسم يحصل تلقائيا في حالة إعادة التنازل عن العقار على حاله دون إنجاز هذه البناءات.

-شهر العقود المتضمنة بيع المساكن من قبل الهيئات العمومية المختصة إلى المدخرين، والمبنية في إطار الإدخار السكني، معفاة من رسم الإشهار العقاري، وذلك راجع لتشجيع الهيئات المختصة في بناء مساكن للمدخرين وتكريس سياسة الدولة في امتصاص أزمة السكن.

-شهر عقود المبادلات المتعلقة بالأراضي الفلاحية أو ذات الوجهة الفلاحية، تعفى من رسم الإشهار العقاري، شخصا للفلاحين في الاستثمار في المجال الفلاحي.

-شهر عقود التنازل بين الشركاء في الشيوخ المتضمنة الأراضي الفلاحية أو ذات الوجهة الفلاحية، تعفى من رسم الإشهار العقاري وهذا لتمكين الشركاء في الشيوخ من فرز الوحدة العقارية ووضعها في يد مالك واحد الشيء الذي يسهل من الاستغلال الأمثل للأراضي الفلاحية وزيادة الإنتاج.

-شهر العقود المتعلقة بنقل الملكية، التي حررتها المؤسسات والهيئات العمومية على أساس التسوية في إطار تطهير الملكية العقارية، معفاة من رسم الإشهار العقاري، كون هذه العملية أبرمتها الدولة ومؤسساتها العمومية من جهة، ومن جهة ثانية تهدف إلى تطهير الملكية العقارية.

-شهر العقود المعدة، طبقا للمادة 86 من القانون رقم 90-25 المؤرخ في 18 نوفمبر 1990 المتضمن التوجيه العقاري، المعدل و المتمم لتسوية العمليات المبادر بها في إطار الأمر رقم 74-26 المؤرخ في 20 فبراير 1974 والمتضمن تكوين احتياطات عقارية لفائدة البلديات، تعفى من رسم الإشهار العقاري لأن الأوعية العقارية المدمجة لفائدة البلديات في إطار الأمر المذكور سابقا تكتسي طابعا اجتماعيا.

-شهر عقود التنازل عن الأملاك العقارية ذات الاستعمال السكني المنجزة في إطار المرسوم التنفيذي رقم 03-269 المؤرخ في 07 غشت 2003 الذي يحدد شروط و كفيات التنازل عن الأملاك العقارية التابعة للدولة ولدواوين الترقية و التسيير العقاري الموضوعة حيز الاستغلال قبل أول يناير سنة 2004 المعدل والمتمم معفاة من رسم الإشهار العقاري، وهذا لكون العملية ذات طابع اجتماعي تسعى من ورائها الدولة التنازل عن حظيرتها العقارية لفائدة المؤجرين.

-شهر عقود التنازل عن أصول المؤسسات العمومية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري المنحلة لفائدة العمال وكذا تلك المنجزة في إطار عملية الخصخصة، تعفى من رسم الإشهار العقاري ، وهذا لتطهير الأصول العقارية والمنقولة وتحويلها لصالح العمال.

-شهر عقود الملكية المبرمة، في حالة عملية جماعية للتحقيق العقاري في إطار القانون 02-07 (176) معفاة من رسم الإشهار العقاري، وهذا تكريسا لتسوية الأراضي والعقارات المحازة من طرف الحائزين لهذه العقارات ولم تخضع لعمليات مسح الأراضي العام.

-يعفى من رسم الإشهار العقاري، الإجراء الأول الذي يتم في السجل العقاري والمتعلق بالمحلات ذات الاستعمال السكني الممسوحة والتابعة لدواوين الترقية والتسيير العقاري والقابلة للتنازل في إطار المرسوم التنفيذي رقم 03-269 المؤرخ في 07 غشت 2003 المعدل والمتمم لسالف الذكر.

1-2-2-3- حساب رسم الإشهار العقاري

حدد المشرع الجزائري كيفية حساب رسم الإشهار العقاري من خلال المادة 353-2 من قانون التسجيل، وكذا النسب المطبقة على عملية شهر العقود والقرارات القضائية والتصريحات في الشكل الآتي:

أ- الرسوم النسبية

يتم احتسابها من قيمة العقار المصرح بها في العقود والتصريحات والقرارات القضائية، وحددها المشرع في نسبتين هما:

1) رسم قدره 1 %

يطبق رسم نسبة 1% من قيمة العقار عند عملية شهر تتعلق بـ:

-العقود حتى ولو كانت مثقلة بشرط واقف المتضمنة نقل أو تأسيس الحقوق العقارية مشاعة أو غير مشاعة.

-عقود الوعد بالبيع التي يجب أن يذكر فيها، تحت طائلة الرفض، سعر البيع المتفق عليه والأجل المحدد من قبل الأطراف لإتمام هذا البيع.

-الأحكام القضائية المتضمنة أو المعاينة بين الأحياء.

2) رسم قدره 0,5 %

يتم تطبيق رسم يقدر بـ 0,5 % من قيمة العقار عند كل عملية شهر تتعلق بما يلي:

-العقود والقرارات القضائية التصريحية.

-القسمات والإيجارات والوصلات والتنازلات عن أجور الكراء.

-المزارعة التي لم تبلغ حدها.

ب - الرسوم الثابتة

تحدد جزافيا بإحدى القيمتين 6.000 دج و 2.000 دج على النحو التالي:

(1) رسم ثابت قدره : 6.000 دج

يحصل رسم ثابت قدره 6.000 دج عند كل عملية شهر عقاري متعلقة بما يلي:

-قيد الرهون القانونية أو الإتفاقية أو حق التخصيص الرهني وتجديدها.

-عقود الإستبدال و التخفيض و الشطب الكلي أو الجزئي.

(2) رسم ثابت قدره : 2.000 دج

يحصل رسم ثابت يقدر بـ 2.000 دج عند كل عملية شهر متعلقة بما يلي:

-شهادات نقل الملكية عن طريق الوفاة.

-التصريحات أو الاختيار بالمزايدة الحقيقية أو التصديق والتملك بمزاد طارئ بعد رسو سابق

وبالمزايدات.

-عقود التقسيم المثبتة لتخصيص ممتلكات سبق تملكها مع وعد بالتخصيص ورخص التجزئة

وشهادات التقسيم والجداول الوصفية للتقسيم و أنظمة الملكية المشتركة .

-شهادات الحياة المعدة طبقا لأحكام المادة 39 من القانون رقم 90-25 المؤرخ في

18 نوفمبر 1990 المتضمن قانون التوجيه العقاري.

(3) رسم يحسب على أساس مساحة العقار و طبيعته

يطبق هذا الرسم بمناسبة الإجراء الأول لإشهار الحقوق العينية في السجل العقاري للعقارات

الممسوحة و التي تشمل ترقيما مؤقتا أو نهائيا على النحو التالي:

-العقارات الممسوحة المرقمة مؤقتا أو نهائيا لفائدة ذوي الحقوق وسندات الملكية المعدة

تطبيقا للقانون رقم 07 - 02

يطبق رسم على الحصص المبنية التابعة لعقار في ملكية مشتركة، كذلك على الأراضي

المبنية وغير المبنية، والأراضي الفلاحية، وذلك على النحو التالي:

- حصص مبنية تابعة لعقار مشترك

المساحة	الرسم المطبق
- أقل من 100 م ²	3.000 دج
- من 100 م ² إلى 200 م ²	4.500 دج
- أكثر من 200 م ²	6.000 دج

- أراضي غير مبنية أو مبنية

المساحة	الرسم المطبق	
	أراضي غير مبنية	أراضي مبنية
- أقل من 1000 م ²	3.000 دج	6.000 دج
- من 1000 م ² إلى 3000 م ²	4.500 دج	9.000 دج
- أكثر من 3000 م ²	6.000 دج	12.000 دج

- أراض فلاحية

المساحة	الرسم المطبق
- أقل من 5 هكتارات	3.000 دج
- من 5 هكتارات إلى 10 هكتارات	6.000 دج
- أكثر من 10 هكتارات	9.000 دج

- العقارات الممسوحة المرقمة نهائيا لفائدة صاحب عقد الملكية المشهر

تطبق على القطع المبنية التابعة لعقار في ملكية مشتركة، وكذا الأراضي المبنية وغير المبنية،

بالإضافة إلى الأراضي الفلاحية، وهذا على النحو التالي:

– قطع مبنية تابعة لعقار مشترك الملكية

المساحة	الرسم المطبق
– أقل من 100 م ²	750 دج
– من 100 م ² إلى 200 م ²	1.500 دج
– أكثر من 200 م ²	2.250 دج

– أراضي غير مبنية أو مبنية

المساحة	الرسم المطبق	
	أراضي غير مبنية	أراضي مبنية
– أقل من 1000 م ²	750 دج	1.500 دج
– من 1000 م ² إلى 3000 م ²	1.500 دج	2.250 دج
– أكثر من 3000 م ²	2.250 دج	3.000 دج

– أراضي فلاحية

المساحة	الرسم المطبق
– أقل من 5 هكتارات	750 دج
– من 5 هكتارات إلى 10 هكتارات	1.500 دج
– أكثر من 10 هكتارات	2.250 دج

– رسم ثابت قدره 1.500 دج

يحصل رسم ثابت قدره 1.500 دج عند تسليم شهادة التقييم العقاري المؤقت المطلوبة بناء على طلب المعنيين، خلال فترة التقييم المؤقت، إثر الإجراء الأول في السجل العقاري.

لا يحصل سوى رسم نسبي واحد على العقد الرئيسي ولواحقه المحتملة، والتي لا يترتب عليها رسم نسبي بمبلغ أعلى، كما لا يمكن تحصيل مبلغ أقل من 2.000 دج، بالنسبة للإجراءات التي لا ينتج عنها رسم نسبي بمبلغه 2.000 دج، كما يخضع العقد المتضمن تكملة أو تفسيراً أو تصحيحاً لأخطاء مادية أو قبولاً أو تخلياً بلا قيد أو شرط أو تأكيداً أو موافقة أو تصديقاً أو تصحيحاً أو إلغاء لشروط موقفة أو تحقيق وعد بالبيع إن لم يكن يحتوى على إجراء يخضع لرسم ثابت قدره 2.000 دج (200م) 3-353، ويدفع المحررون غرامات مقدرة بـ 1.000 دج إن لم يودعوا العقود المحررة في الآجال الآتية (200م) 4-353:

- شهادات نقل الملكية بعد الوفاة ، ثلاثة أشهر، ابتداء من تاريخ تحرير العقد، يمدد إلى خمسة أشهر، إذا كان أحد المعنيين مقيماً بالخارج، و يمكن أن تقوم المسؤولية المدينة للمالكين الجدد للحقوق العينية، إذا طلب من محرر العقد إعداده بعد ستة أشهر من الوفاة .
- بالنسبة للأحكام القضائية، ثلاثة أشهر من اليوم الذي أصبحت فيه نهائية.
- بالنسبة للعقود الأخرى والوثائق، ثلاثة أشهر من تاريخ تحريرها.
- في حالة وجوب القيام بالإشهار في محافظتين عقاريتين أو أكثر، تمدد الآجال المذكورة أعلاه إلى خمسة عشر يوماً كاملة، بالنسبة لكل محافظة عقارية فضلاً عن الأولى.

1-2-2-2-المصالح المكلفة بتحصيل رسمي للتسجيل والإشهار العقاري

علمنا سابقاً أن حقوق التسجيل المتمثلة في رسم التسجيل ورسم الإشهار العقاري يشكلان إيرادات مهما في ميزانية الدولة، لذلك رصد لهما المشرع هيئات عمومية مكلفة بمتابعة تحصيلها هما مفتشية التسجيل والطابع والمحافظة العقارية على التوالي، وهو ما سوف نستعرضه من خلال فرعين، خصصنا الفرع الأول لمفتشية التسجيل والطابع، أما الفرع الثاني يتضمن المحافظة العقارية المكلفة بتحصيل رسم الإشهار العقاري.

1-2-2-2-1- مفتشية التسجيل والطابع

توكل مهمة تسجيل العقارات لمفتشية التسجيل والطابع، وعليه سوف نسلط الضوء على هذه الهيئة القائمة على عملية التسجيل من خلال تعريفها وسرد مراحل بنشأتها وطبيعتها القانونية، ثم نبين تنظيمها الهيكلي والسلطة الوصية عليها.

أ - مفهوم مفتشية التسجيل و الطابع

قبل التطرق إلى هذا الجهاز الإداري الذي توكل له مهمة تسجيل مختلف العقود والأحكام القضائية الخاضعة لعملية الشهر العقاري التي يكون بطبيعة الحال محلها عقارا، وجب تعريف هذه الهيئة، وتطورها التاريخي في الجزائر، ثم تبيان طبيعتها القانونية.

1) تعريفها

لتعريف مفتشية التسجيل والطابع وجب الوقوف عند مدلولها اللغوي والاصطلاحي على النحو

التالي:

- المدلول اللغوي

مفتشية التسجيل مكونة من لفظين:

- مفتشية INSPECTION بمعنى مراقبة، تفتيش، وظيفة مفتش.

- التسجيل ENREGISTREMENT بمعنى سجل، يسجل، تسجيلا، تدوين في مدونة، والقائم

بعملية التسجيل هو مفتش التسجيل، مفتش، مراقب، ملاحظ INSPECTEUR ENREGISTREMENT^D (29)ص47.

- المدلول الاصطلاحي لمفتشية التسجيل

تعرف على أنها: " مصلحة عمومية ذات طبيعة إدارية جبائية تابعة لوزارة المالية وظيفتها تسجيل جميع التصرفات التي أخضعها القانون لإجراء التسجيل أو التي أراد أصحابها إعطاءها تاريخا ثابتا و تسجيل الأحكام القضائية تحت إشراف مفتش التسجيل ".

2) مراحل نشأة مفتشية التسجيل والطابع

بعد خروج المستدمر الفرنسي، وجدت الإدارة الجزائرية نفسها أمام فراغ قانوني وإداري، فتم إصدار القانون رقم 62-157 المؤرخ في 31 ديسمبر 1962 الذي مدد التشريع المعمول به قبل هذا التاريخ باستثناء القوانين التي تتعارض والسيادة الوطنية إلى غاية سن قوانين جزائرية، من بينها ما يتعلق بتنظيم التسجيل وكذا الهيئات القائمة عليه، فكانت مصالح التسجيل والطابع تتلقى دفاتر تحتوي على كل العقود قصد التأشير عليها وقبض حقوق التسجيل، وبقيت على هذا الحال إلى غاية صدور المرسوم رقم 71-259 المؤرخ في 19 أكتوبر 1971 (203)، فكانت مفتشية التسجيل والطابع تابعة للمديرية العامة للضرائب وهذه الأخيرة قسمت إلى ثلاث مديريات جهوية تابعة لكل من الجزائر، وهران وقسنطينة، وكانت

توجد في كل مديرية جهوية من هذه المديريات مديرية التسجيل وقضايا أملاك الدولة، وكل هذه المديريات تحت وصاية وزارة المالية(29)ص48.

إلا أنه وبعد صدور القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 12/09/1975(216) المتضمن تحديد شروط تنظيم وتسيير مديرية المصالح المالية التابعة للولاية، جرى تعديل في مصالح التسجيل والطابع فأصبحت في شكل مديريات فرعية في كل من الجزائر، وهران وقسنطينة، أما باقي الولايات فكانت هناك أربع مديريات فرعية، ومصلحة التسجيل والطابع كانت في شكل مكتب تابع إلى المديرية الفرعية للضرائب، وبصدور المرسوم رقم 87-212 المؤرخ في 29 سبتمبر 1987(205)، جاء ما يعرف بمفتشية التنسيق للمصالح الخارجية للوزارة على المستوى الولائي ويباشر مهامه بتفويض من الوالي ويشرف على المصالح المحلية والخارجية من بينها المفتش العميد للتسجيل والطابع، ثم أنهيت صلاحيات المفتش المنسق في سنة 1991، وتم إنشاء نظام المديريات الجهوية والولائية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91-60 المؤرخ في 23 فيفري 1991(207)، حيث عرفت مفتشيات الضرائب بموجبه تغييرات، وكذا بموجب المقرر المؤرخ في 09 فيفري 1994 الذي جاء لتنظيم المفتشيات المتعددة الاختصاصات بعد إلغاء نظام المفتشيات المتخصصة.

يقصد بنظام المفتشيات المتعددة الاختصاصات إدماج مفتشيات الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وكذلك الضرائب غير المباشرة والرسم على رقم الأعمال، ومفتشية التسجيل والطابع في شكل مفتشية موحدة أطلق عليها اسم "المفتشية المتعددة الاختصاصات للضرائب"، وهذه الأخيرة أصبحت على مستواها مصالح وكانت في هذه المرحلة مفتشية التسجيل والطابع عبارة عن جزء تابع لمصلحة الجباية العقارية ضمن المفتشيات المتعددة الاختصاصات تحت إشراف رئيس مفتشية الضرائب(29)ص50. بعد تلاشي مفتشية التسجيل والطابع نتيجة تقليصها ودمجها ضمن مصلحة الجباية العقارية في إطار المفتشية المتعددة الاختصاصات، ونظرا كذلك لتعدد المعاملات خاصة فيما يتعلق بمواد التسجيل بخصائص تميزها عن باقي المواد الجبائية فإن الإدارة المركزية لاحظت نقصا كبيرا في إيرادات الدولة، وارتأت أن إعادة الاعتبار لهذه المصالح ضرورة لا مفر منها، فقررت استحداث مصالح التسجيل ضمن النظام الهيكلي الموجود، ولهذا الغرض صدر القرار الوزاري رقم 312 المؤرخ في 14 جويلية 1999(220) المتضمن إنشاء مفتشيات التسجيل والطابع والتركات والبطاقية وتحديد اختصاصها الإقليمي. أصبحت هناك مفتشية التسجيل والطابع ومفتشية التركات والبطاقية في كل المديريات الولائية للجزائر، وهران وقسنطينة، وفي باقي المديريات الولائية، وفي الولايات الأخرى توجد مفتشية التسجيل

والطابع والتركات والبطاقية، ماعدا ولاية : سعيدة، تمنراست، إليزي، البيض، النعامة وتندوف، فإجراءات تسجيل العقود مهما كانت طبيعتها وكذا التصريحات الخاصة بالمواريث والعقود الأخرى المتعلقة بها وعمليات المراقبة وإعادة التقييم للممتلكات محل نقل تبقى مؤقتا من اختصاص مفتشية الضرائب المتعددة الصلاحيات المختصة إقليميا(29)ص51.

(3) الطبيعة القانونية لمفتشية التسجيل و الطابع

بالرجوع لنص المادة الأولى من القرار المؤرخ في 1999/07/14 التي تنص على: "تحدث مفتشية التسجيل والطابع ضمن مديريات الضرائب"، يلاحظ أن المشرع لم يبين الطبيعة القانونية لمفتشية التسجيل، غير أنه يمكن تحديد طبيعتها القانونية باعتبار أنها محدثة على مستوى المديريات الولائية للضرائب، وهي خاضعة للتبعية الإدارية يشرف عليها مفتش التسجيل الذي يخضع بدوره للتسلسل الإداري فهو يخضع للقانون اللاتحي وعلاقته مع مفتشية التسجيل هي علاقة قانونية، وعليه يمكن القول أن مفتشية التسجيل مصلحة عمومية مكلفة بعملية التسجيل، وهي موضوعة تحت وصاية المديرية العامة للضرائب التابعة لوزارة المالية، فهي خاضعة للتسلسل الإداري، تقوم بمهامها تحت الرقابة المباشرة للمديرية الولائية للضرائب، هذه الأخيرة بدورها تخضع بالتبعية إلى المديرية الجهوية الموجودة في نطاقها الإقليمي.

ب- تنظيم مفتشية التسجيل والسلطة الوصية عليها

تضطلع مفتشية التسجيل والطابع بمهمتها المتمثلة في عملية التسجيل بموجب القرار رقم 312 المؤرخ في 14 جويلية 1999، وكذا التعليم رقم 443 الصادرة في 2001/07/14 المتضمنة هيكلية وتنظيم وصلاحيات مفتشيات التسجيل والطابع(223)ص1 والصادرة عن المديرية العامة للضرائب.

(1) التنظيم الهيكلي لمفتشية التسجيل والطابع

تم هيكلية مفتشية التسجيل والطابع بموجب القرار 312 السالف الذكر المتضمن إحداث مفتشيات التسجيل والطابع والمواريث والبطاقية وتحديد اختصاصها الإقليمي على الشكل الآتي:

- بالنسبة لولايات الجزائر ووهران وقسنطينة

نظرا للكثافة السكانية في هذه الولايات الثلاث، فهي تحتوي على مفتشيتين، مفتشية التسجيل والطابع التي تحتوي على مكتبين: مكتب التسجيل ومكتب الطابع، أما المفتشية الثانية فهي: مفتشية التركات والبطاقية التي تتكون بدورها من مكتبين: مكتب التركات ومكتب البطاقية، وتجدر الإشارة أنه في كل مفتشية من هذه المفتشيات يوجد رئيس مفتشية للتسجيل والطابع، ورئيس مفتشية التركات والبطاقية(29)ص54.

- بالنسبة للولايات الأخرى

تحتوي مفتشية التسجيل والطابع في باقي الولايات على مكاتب، مكتب التسجيل والتركات والبطاقية، ومكتب آخر هو مكتب الطابع، ويشرف عليها مفتش التسجيل، غير أنه استثناء ونظرا لظروف خاصة تتمثل في بعد المسافة بين مقر محري العقود ومقر الولاية بالنسبة لبعض ولايات الجنوب فإن مصلحة التسجيل بقيت على مستوى مفتشية الضرائب المتعددة الاختصاصات أي تابعة للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والضرائب غير المباشرة والرسم على رقم الأعمال ضمن مفتشية الضرائب المتعددة الاختصاصات.

(2) السلطة الوصية على مفتشية التسجيل والطابع

تخضع مفتشية التسجيل والطابع إلى وصاية المديرية العامة للضرائب التابعة لوزارة المالية، حيث بعد أن أعيد لها الاعتبار بناء على القرار المؤرخ في 14/07/1999، فهي تابعة إلى المديرية الولائية للضرائب التي يسيروها مدير الضرائب الولائي، ويباشر سلطته على كل مفتشيات الضرائب من بينها مفتشية التسجيل والطابع، وتحتوي المديرية الولائية على خمس نيابات مديريات من بينها نيابة مديرية العمليات الجبائية التي تحتوي على أربعة مكاتب من بينها مكتب التسجيل والطابع، الذي يقوم بمراقبة أعمال مفتشية التسجيل والطابع، حيث يقوم بتقويم أعمال المفتشية وتقديم الاقتراحات التي من شأنها تحسين مهامها ويقوم كذلك بالسهر على مسك بطاقة الأملاك العقارية وأحزمة ملخصات العقود وجدول الوفيات ومتابعة التصريحات بالوفيات مع المجالس الشعبية البلدية، بالإضافة إلى مجموعة المهام الأخرى (29) ص 68.

تخضع المديرية الولائية للضرائب إلى النظام التدريجي، حيث تتبع للمديرية الجهوية للضرائب المتواجد في نطاقها الإقليمي، فتوجد تسع مديريات جهوية على المستوى الوطني، وتلتزم المديريات الولائية للضرائب بإرسال كل الجداول الإحصائية الدورية المنصوص عليها في التنظيم الساري المفعول، وكل المحاضر أو التقارير المتعلقة بسير المصالح أو تطبيق التشريع أو التنظيم الجبائيين إلى المديرية الجهوية للضرائب التي تخضع لها، كما تلتزم المديريات الولائية للضرائب بالرد على كل طلبات الاستفسار الصادرة من المديرية الجهوية وبصفة عامة تضع تحت تصرفها كل المعلومات التي تسمح لها بممارسة اختصاصها، وتخضع أيضا المديرية الجهوية إلى المديرية العامة للضرائب، بحيث تحتوي على نيات مديريات مثل المديرية الولائية، فتقوم عن طريق نياية المديريات الجبائية بالاشتراك في تحديد أهداف الوعاء والتحصيل حسب المعايير التي تحددها المديرية العامة للضرائب، وتعد تقارير دورية تتعلق بمراقبة

الأنشطة، ومعالجة وتصديق وتثبيت المعلومات المحصل عليها وضمان إرسالها إلى المديرية العامة للضرائب(219)م22و32، وبالتالي فإن مفتشية التسجيل والطابع خاضعة لنظام التدرج السلمي وتخضع لسلطة المديرية العامة للضرائب(29)ص70.

1-2-2-2-2- المحافظة العقارية

أراد المشرع الجزائري من وراء تبنيه لنظام الشهر العيني تثبيت الملكية العقارية وإحاطتها بثقة كاملة تدفع عنها الريب وتؤمنها من المنازعات، ولذلك خلق المشرع المحافظة العقارية كآلية لتكريس سياسته العقارية، وذلك من خلال ضمانها تطبيق قواعد الحفظ العقاري واحترام الشروط القانونية الواجب توافرها في الوثائق الخاضعة للشهر.

أ- مفهوم المحافظة العقارية

تعتبر المحافظة العقارية إحدى الآليات المهمة التي تضمن تطبيق قواعد الحفظ العقاري، واحترام الشروط القانونية الواجب توافرها في الوثائق الخاضعة للحفظ، حتى يكون لها الحجية المطلقة في مواجهة الغير بما يضمن حماية حقوق الغير من التعدي.

1) تعريف المحافظة العقارية

تسهر على عملية الحفظ العقاري في التشريع الجزائري مصلحة إدارية عمومية هي المحافظة العقارية، يشرف على تسييرها محافظ عقاري يضطلع بمجموعة من المهام، ولتعريف المحافظة العقارية سوف نستعرض مدلولاتها اللغوية والاصطلاحية.

-المدلول اللغوي

استمدت المحافظة العقارية تسميتها من المدلول اللغوي، وهي مقسمة لكلمتين أساسيتين:

-المحافظة بمعنى حفظ، صيانة، إنحفاظ، أمانة وبيت الأمين، والقائم على عملية الحفظ فيها يطلق عليه تسمية المحافظ العقاري والمحافظ يعني الذاب عن المحارم وهو موظف إداري فوق القائم مقام من يحافظ على قديم الأشياء من تقاليد ونحوها، كما يطلق على المحافظ أمين الرهون حيث تنحصر مسؤوليته في تنفيذ الإجراءات المقررة لأجل شهر الامتيازات والرهون وحفظها بالقيود ولأجل شهر الملكية العقارية وحفظها بالتسجيل وتحصيل الرسوم المقررة لتنفيذ هذه الإجراءات(139)ص67.

- العقارية أصل لكلمة عقار وهو كل شيء يشغل حيز ثابت لا يمكن نقله.

-المدلول الاصطلاحي

أما المعنى الاصطلاحي للمحافظة العقارية فهي مصلحة عمومية، وظيفتها الأصلية تتمثل في حفظ العقود ومختلف المحررات الخاضعة للشهر المتضمنة نقل، أو إنشاء أو تعديل حق من حقوق الملكية، والحقوق العينية الأخرى سواء كانت أصلية، أو تبعية وذلك بعد شهرها، وقيدتها في مجموعة البطاقات العقارية وتعرف كذلك باسم محافظة الرهون La conservation des hypothèques (30)ص77.

2)مراحل نشأة المحافظة العقارية

مرت المحافظة العقارية بعدة مراحل، حيث أنه بعد الاستقلال في 05 جويلية 1962 مدد العمل بالنصوص التشريعية الفرنسية الصادرة في العهد الاستعماري بموجب القانون الصادر في 1962/12/31 باستثناء ما يتنافى مع مبادئ الثورة التحريرية وقيم الشعب، إلا أن المشرع الجزائري لم يبين كيفية تطبيق أحكام الشهر العقاري الفرنسية المتعلقة بالرهون العقارية لا سيما منها القانون رقم 59-41 المؤرخ في 1959/01/30 المعدل والمتمم بالقانون رقم 59-1486 المؤرخ في 1959/12/28 الصادر في هذا المجال، بحيث أنه لم يستحدث أي هيئة إدارية خاصة تتولى الشهر العقاري كما فعل ذلك المشرع الفرنسي بواسطة محافظة الرهون التي استحدثتها بموجب التقنين المدني الصادر سنة 1804(136)ص8.

إلا أن هذا السكوت لم يعمر طويلا ذلك أنه بصدور الأمر رقم 75-74 تم تأسيس هيئة إدارية عمومية أطلق عليها تسمية المحافظة العقارية بموجب المادة 20 من هذا الأمر، يسيروها محافظون عقاريون مكلفون بمسك السجل العقاري وإتمام الإجراءات المتعلقة بالإشهار العقاري، وذلك من أجل الشروع في نظام الإشهار الجديد ألا وهو نظام الشهر العيني(139)ص69.

بالرجوع إلى المرسوم رقم 76-63 (204) المؤرخ في 1976/03/25 المتعلق بتأسيس السجل العقاري الذي صدر تنفيذا للأمر رقم 75-74 نجد بأن المادة الأولى منه تنص على: "تحدث لدى المديرية الفرعية للولاية لشؤون أملاك الدولة والشؤون العقارية محافظة عقارية يسيروها محافظ عقاري"، وعليه وطبقا لهذه المادة من نفس المرسوم فإن المحافظة كانت في شكل مكتب تابع للمديرية الفرعية للولاية لشؤون أملاك الدولة والشؤون العقارية تحت وصاية وزارة المالية.

أما في نص المادتين 20 و21 من الأمر رقم 75-74 المؤرخ في 1975/11/12 المتضمن إعداد مسح الأراضي وتأسيس السجل العقاري، أوكلت مهمة تنظيم المحافظات العقارية وقواعد سيرها وشروط تعيين المحافظين العقاريين إلى الجهة الوصية المتمثلة في وزارة المالية، أما

عن عملية تنشيط عمل المصالح المالية الموجودة على مستوى الولايات وبلدياتها ومتابعتها وتنسيقها وكيفية جمعها في مستوى كل ولاية فانه حسب المرسوم رقم 87-212(205) المؤرخ في 29 /09/ 1987 الذي يحدد كيفية تنشيط أعمال الهياكل المحلية التابعة لإدارة المالية وتنسيقها وكذلك جمعها على مستوى الولاية يتولاها مفتش منسق للمصالح الخارجية والخزينة ومفتشيات أملاك الدولة وقباضتها ومسح الأراضي، وباعتبار المحافظات العقارية مكتب من المكاتب التابعة للمديرية الفرعية للولاية لشؤون أملاك الدولة والشؤون العقارية كما سبق بيانه، فان تنسيق هذه المكاتب على مستوى الولاية تدخل ضمن الصلاحيات المخولة للمفتش المنسق للمصالح الخارجية لوزارة المالية الذي يعمل تحت وصاية الوالي في إطار الاختصاص الإقليمي المحدد له (139)ص69.

غير أنه بموجب المرسوم التنفيذي رقم 91-65(208) المؤرخ في 02/03/1991 المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للأملاك الدولة والحفظ العقاري المعدل والمتمم، أصبحت المحافظة العقارية مصلحة عمومية تابعة لمديرية الحفظ العقاري على مستوى الولاية تحت وصاية المديرية العامة للأملاك الوطنية على مستوى وزارة المالية، حيث أوكلت لمديرية الحفظ العقاري مهمة مراقبة أعمال المحافظات العقارية الدائرة في اختصاصها الإقليمي والسهر على حفظ العقود والتصاميم وجمع الوثائق المودعة على مستواها (30)ص79.

- طبيعتها القانونية

لم يحدد المشرع الجزائري صراحة الطبيعة القانونية للمحافظة العقارية، بل اكتفى بذكر مختلف المهام الموكلة إليها، من خلال العديد من النصوص القانونية، حيث أن المحافظات العقارية يسيروها محافظون عقاريون مكلفون بمسك السجل العقاري، وإتمام الإجراءات المتعلقة بالإشهار العقاري (195)م20، كما تم الإقرار بأن المحافظة العقارية مرتبطة بالمديرية الفرعية للولاية لشؤون أملاك الدولة والشؤون العقارية (204)م1، كما اعتبرت المحافظة العقارية مصلحة عمومية موضوعة تحت وصاية وزارة المالية ويشرف عليها محافظ عقاري، وتتبع لمديرية الحفظ العقاري على مستوى الولاية بحيث تنص المادة الثانية من المرسوم 91-65 السالف الذكر على ما يلي:

" تتبع المصالح الخارجية للأملاك الدولة والحفظ العقاري للمديرية العامة للأملاك الوطنية وتتضمن :

- على مستوى الولاية: - مديرية للأملاك الدولة في الولاية.

- مديرية الحفظ العقاري في الولاية.

ينسق أعمال هاتين المديريتين على مستوى الولاية، الناحية، مفتش جهوي لأمالك الدولة والحفظ العقاري.

- على مستوى البلدية: - مفتشية لأمالك الدولة.

- إدارة الحفظ العقاري " (208)م2.

تعتبر المحافظة العقارية مصلحة مكلفة بمسك السجل العقاري حيث تودع لديها نسخ

لجميع الوثائق الخاصة بمسح الأراضي، ونسخ تأسيس البطاقات العقارية (195)م10 و13.

أحدثت المحافظات العقارية خصيصا بهدف إشهار التصرفات الواردة على الأملاك العقارية سواء تعلقت بحقوق عينية أصلية أم تبعية، ولا يوجد أي هيئة أخرى يمكن أن تؤدي الدور المنوط بالمحافظة العقارية، ولا يمكن إتمام عملية الإشهار العقاري إلا على مستواها باعتبارها مرصد العقود وحافطة المستندات العقارية، خلافا لما يعتقد بعض عموم الناس بأنه بالإمكان قيد الحق العقاري أو تسجيله بمصالح البلدية أو لدى مديرية أملاك الدولة التي بحكم طبيعتها ونظامها القانوني يختلفان اختلافا جوهريا مع الأداء المنوط بالمحافظة العقارية، كما لا يمكن إطلاقا الاعتقاد بأن إشهار أي عقد عن طريق النشر بجريدة وطنية أو محلية، يومية كانت أو أسبوعية أو شهرية أو غيره، بمثابة إشهار لتصرف عقاري صحيح، فالإشهار العقاري بمفهومه القانوني لا يمكن أن يتم في إطار هذه الهيئة الإدارية، أما نشر العقود في المجلات أو في الجرائد فلا يترتب عليه أي أثر قانوني من حيث نشأة الحقوق العقارية سواء فيما بين الطرفين المتعاقدين أو في مواجهة الغير (88)ص123.

ب- التنظيم الداخلي للمحافظة العقارية والسلطة الوصية عليها

بالرجوع للمرسوم التنفيذي رقم 91-65 المؤرخ في 02 مارس 1991 المتضمن تنظيم المصالح الخارجية لأمالك الدولة و الحفظ العقاري ولا سيما المادة 17 منه التي تنص على أن: "يبين التنظيم الداخلي لمفتشيات أملاك الدولة والم محافظات العقارية في شكل أقسام، وشروط سيرها بقرار من الوزير المكلف بالمالية"، فقام وزير المالية بإصدار القرار المؤرخ في 04 جوان 1991، والذي تم بموجبه تحديد التنظيم الداخلي لمفتشيات أملاك الدولة والم محافظات العقارية.

1) التنظيم الداخلي للمحافظة العقارية

أحدثت المحافظات العقارية بمقتضى المادة 20 من الأمر رقم 74-75، ويتمثل غرض إنشائها في مسك السجل العقاري وإتمام الإجراءات اللازمة المتعلقة بالإشهار العقاري، وحسب المادة الأولى من المرسوم رقم 63-76 "تحدث لدى المديرية الفرعية للولاية لشؤون أملاك الدولة والشؤون العقارية محافظة عقارية يسيورها محافظ عقاري"، وبناء على نص المادة 17 من المرسوم التنفيذي رقم 65-91 المؤرخ في 1991/03/02 المتضمن تنظيم المصالح الخارجية لأملاك الدولة والحفظ العقاري الذي جاء فيه مايلي: "يبين التنظيم الداخلي لمفشيات أملاك الدولة والمحافظات العقارية في شكل أقسام وشروط سيرها بقرار من الوزير المكلف بالمالية".

قام وزير المالية بإصدار القرار المؤرخ في 1991/06/04 والذي تم بموجبه تحديد التنظيم الداخلي لمفشيات أملاك الدولة والمحافظة العقارية.

- مكتب المحافظ العقاري

طبقا للمادة 20 من الأمر رقم 74-75 المذكور سابقا، والمادة 04 من المرسوم رقم 63-76 يتضح أن مهمة تسيير المحافظة العقارية أوكلت للمحافظ العقاري باعتباره المسؤول الأول في عملية حفظ الوثائق العقارية إلا أنه يشترط في ذلك أن تثبت له هذه الصفة، وتتحقق في شخصه كل الشروط القانونية الواجبة التي إشتراطها المرسوم التنفيذي رقم 116/92 (209) المؤرخ في 1992/03/14 المحدد لقائمة الشروط والقبول في تعيين المناصب العليا للمصالح الخارجية لأملاك الدولة والحفظ العقاري (30) ص 89.

طبقا للمادة الثالثة من المرسوم 63-76 السالف الذكر توكل للمحافظ المهام التالية:

- يقوم المحافظ بإعداد ومسك مجموعة البطاقات العقارية كاملة.
- ينفذ الإجراءات اللازمة لطلبات إشهار العقود.
- يفحص العقود ومختلف الوثائق الخاضعة للشهر.
- يؤشر على السجلات العقارية الخاصة بالحقوق العينية والتكاليف العقارية المؤسسة على العقارات الخاضعة للإشهار وجميع الشكليات اللاحقة لهذا الإشهار.
- يحافظ على العقود والمخططات، وجميع الوثائق المتعلقة بعملية الشهر.
- يقدم المعلومات للجمهور عند طلبها.

- أقسام المحافظة العقارية

من خلال استقراء المادة 04 من القرار (217) المؤرخ في 1991/06/04، يتضح أن المحافظة العقارية تتكون من ثلاثة أقسام تسير من قبل رئيس يعين من بين الموظفين وفق شروط معينة يحددها التنظيم.

- قسم الإيداع و عمليات المحاسبة

يعد هذا القسم من بين أهم أقسام المحافظة حيث يعتبر الخلية التي بواسطتها تتم مباشرة الإجراءات الأولية الخاصة بالشهر العقاري وعلى مستوى هذا القسم تتم عملية قبول أو رفض إيداع الوثائق الخاضعة للحفظ العقاري (30) ص 93.

يشير المرسوم رقم 92-116 الذي يحدد قائمة شروط القبول والتعيين في المناصب العليا المصالح الخارجية لأملاك الدولة والحفظ العقاري إلى أن هذا القسم يسير من بين الموظفين الذين توفر فيهم الشروط القانونية المنصوص عليها في المادة 08 منه وهي: أن يكون المرشح لهذا المنصب من بين المفتشين أو المراقبين المثبتين بهذه الصفة الذين لهم أقدمية خمس سنوات على الأقل داخل إدارة أملاك الدولة أو الحفظ العقاري، وتعتبر الأعمال الموكلة لهذا القسم بمثابة الإجازة الأولى لعملية حفظ الوثائق العقارية فهو مكلف بفحص العقود والوثائق المودعة بعد تسجيلها في سجل الوصول الخاص بذلك، لتأتي بعد ذلك مرحلة الدراسة الشكلية لها فإذا استوفت كامل الشروط المتطلبة قانوناً فإن الإيداع يقبل ليشرع بعد ذلك في الدراسة الموضوعية وفي حالة اكتشاف أي نقص أو خلل من الناحية الشكلية في هذه المرحلة فإن الإيداع يرفض، كما يقوم هذا القسم بمتابعة تحصيل الرسوم الخاصة بعملية الشهر ومسك سجل الإيداع والبطاقات الخاصة بالضباط العموميين أو بقية المحررين (35) ص 98.

- قسم مسك السجل العقاري و تسليم المعلومات

يتولى هذا القسم مهام ترتيب وتنظيم مختلف العقود والوثائق المشهورة في مصنفات الأحجام الخاصة، إضافة إلى مسك السجل العقاري وتحيينه واستيفائه حتى يصبح دليلاً مادياً وقانونياً لكل المعاملات الواردة على الملكية العقارية أو الحقوق العينية الأخرى، ويوجد سجل عقاري على مستوى كل محافظة عقارية يتضمن نوعين من البيانات، النوع الأول يتمثل في الحالة الوصفية للعقار من موقع ومساحة وطبيعة، والثاني يتجسد في الحالة القانونية للعقار، ويشمل على كامل التصرفات القانونية الواردة عليه، كما يعمل هذا القسم على تسليم المعلومات للمواطنين في صورة

شهادة عقارية تثبت وجود أو عدم وجود التصرف العقاري وإعداد مستخرجات على الوثائق المشهورة عن طريق نسخها مقابل دفع رسوم ثابتة، ويشرف على تسيير هذا القسم رئيسا يعين بنفس الأشكال التي يعين بها رئيس قسم الإيداع طبقا للمادة 08 من المرسوم التنفيذي 92-116 السالف الذكر مثلما سبق بيانه (136) ص 17.

- قسم ترقيم العقارات الممسوحة

هذا القسم لا يقل أهمية عن سابقه، خاصة وأن الجزائر بصدد مسح أراضيها، وتحديد كل الملكيات التي هي بدون سند قانوني، ويشرف على هذا القسم رئيس يخضع في تعيينه لنفس الشروط القانونية السابقة الذكر، ويقوم هذا القسم بمتابعة إيداع الوثائق المسحية، والمساهمة في التحقيقات العقارية المنجزة أثناء عمليات إعداد مسح الأراضي، مع متابعته للمنازعات الناتجة عن عمليات الترقيم العقاري ناهيك عن دوره في إعداد و تسليم الدفتر العقاري لأصحابه بعد الانتهاء من عمليات المسح المحدثة بموجب المرسوم رقم 76-62 المؤرخ في 25/03/1976 المتضمن إعداد مسح الأراضي (30) ص 98.

تجدر الإشارة إلى أنه وضعت المحافظات العقارية تحت وصاية المديرية العامة للأموال الوطنية على المستوى المركزي، وتخضع للسلم الرئاسي لمديريات الحفظ العقاري المنتشرة عبر كامل ولايات الوطن.

(2) السلطة الوصية على المحافظة العقارية

إلى غاية أواخر التسعينات كانت المحافظة العقارية تحت وصاية المديرية العامة للضرائب والتسجيل التابعة لوزارة الاقتصاد (206)، ثم وضعت تحت وصاية المديرية العامة لأموال الدولة والشؤون العقارية، لتصبح تحت وصاية المديرية العامة للأموال الوطنية التابعة لوزارة المالية وذلك لمراقبة أعمالها في مجال الحفظ، هذا ويمكن تحديد بعض مهام مديرية المحافظة العقارية ومسح الأراضي في مجال الوصاية والتدخل على مستوى المحافظات العقارية بناء على المرسوم التنفيذي رقم 07-364 (210) المؤرخ في 28/11/2007 وتكلف بما يلي:

-تنفيذ النشاطات المتعلقة بمسح الأراضي العام والسجل العقاري والإشهار العقاري.

-السهر على تنظيم وتنسيق معالجة قضايا المنازعات المتعلقة بالأموال الوطنية.

و تتكون من ثلاث مديريات فرعية:

-المديرية الفرعية للإشهار العقاري.

-المديرية الفرعية لمسح الأراضي والتوثيق العقاري.

-المديرية الفرعية للمنازعات العقارية ومسح الأراضي.

إن ما يمكن استخلاصه من دراسة تنفيذ إجراءات التسجيل جملة من النتائج متمثلة في الآتي:

-جميع التصرفات العقارية بشتى أطرافها، سواء بعوض أو بغيره تخضع لإجراء التسجيل.

-رسم الإشهار العقاري من بين الحقوق التي تحصلها الدولة بمناسبة إخضاع العقود والمحركات والأحكام القضائية لإجراء الإشهار العقاري، بالرغم من أن هذا الرسم لا يوجد في شأنه تشريع خاص، وإنما مدمج في قانون التسجيل.

-أعفى المشرع الجزائري بعض العقود من رسمي التسجيل والإشهار العقاري مراعيًا بذلك طبيعة العقد الخاضع لهذين الإجراءين.

-أنشأ مصالح عمومية تتولى مهتمتي التسجيل والإشهار تتبع لوزارة المالية، وأحاطهما بترسانة قانونية محكمة.

تعد دراسة تحديد الضريبة العقارية من خلال التعرض لتطورها التاريخي في الجزائر تحديًا، ابتداء من خضوعها للحماية التركية مرورًا إلى عهد الاستعمار الفرنسي انتهاءً إلى عهد الحرية والاستقلال، ناقشنا فيه تطور الضريبة العقارية في هذه المراحل المختلفة، ثم بينا مفهومها بصفة عامة وتعريف حقوق التسجيل باعتبارها موضوع الأطروحة، حيث أنه فضلًا على أنه يدر إيرادا معتبرا لفائدة خزينة الدولة فهو يعمل على إعطاء المحررات تاريخًا ثابتًا لإثبات الحجية القانونية لهذه المحررات في مواجهة الغير.

كما أن تنفيذ إجراء التسجيل، والذي فصله قانون التسجيل من خلال تبيان جميع العقود والمحركات والأحكام القضائية الخاضعة للتسجيل والإشهار العقاري والنسب المطبقة عليها، بحيث أن وعاء الضريبة يستخلص من تصريحات أطراف العقد، جعل المتعاملين يتمصون من دفع حقوق التسجيل الحقيقية وهو شكل من أشكال التهرب الضريبي، كما أن هذه الممارسات أصبحت محل منازعات أمام أروقة المحاكم الإدارية، وهذا النوع من المنازعات الضريبية يختلف عن غيره من المنازعات الإدارية، وهو ما سوف نقوم بدراسته في الباب الثاني من هذه الأطروحة.

2- ربط حقوق التسجيل

2- ربط حقوق التسجيل

يقتضي فرض حقوق التسجيل وجود علاقة بين الإدارة الضريبية والمكلفين بدفع الضريبة، فتعتبر الدولة صاحبة الدين العام والمكلف بالضريبة هو المدين بها، فتقوم الإدارة الجبائية بربط الضريبة عن طريق تحديد المبلغ الذي يتعين على المكلف تسديده بعد تحقق الإدارة من أن كافة شروط فرض الضريبة تنطبق على المكلف بها، وتتحقق هذه الشروط من توفر الحادثة المنشئة للضريبة مع التأكد من قيمة المادة الخاضعة للضريبة وتحديد قيمتها المستحقة للخرينة، وتقدير عناصر الوعاء الضريبي.

تعد الواقعة المنشئة للضريبة، الظرف أو العمل المادي الذي يترتب القانون على وقوعه استحقاق الضريبة، فبعد تحقق هذه الواقعة المنشئة لدين الضريبة، يأتي دور الإدارة الضريبية في ربط الضريبة على الممول وإعلامه بها، حيث يشكل الربط أهمية قصوى في الوصول إلى المبالغ الضريبية المستحقة على المكلفين.

إن هذا الإجراء الذي تقوم به الإدارة الضريبية جعل جل المكلفين بالضريبة يحاولون التملص من دفعها كليا أو جزئيا للخرينة العمومية مما جعل الإدارة الجبائية تتصدى لهذه السلوكيات السلبية عن طريق آليات خولها إياها القانون للحد من ظاهر الغش الجبائي.

أمام تضارب المصالح بين الإدارة الضريبية التي تحاول تعزيز حجم الضريبة ومقدارها سعيا منها لتدعيم خزانة الدولة بإيراد مهم متمثل في حقوق التسجيل، ومصلحة المكلف بالضريبة الذي يحاول التخلص والتملص من دفع هذه الحقوق، وأمام السلطة التي خولها القانون لها في إعادة التقدير، ينشأ نزاع بين الطرفين بالرغم من عدم التكافؤ بينها باعتبار الدولة لها امتيازات السلطة العامة، حيث حف المشرع الجزائري منازعات حقوق التسجيل بخصوصية ميزها عن باقي المنازعات الإدارية الأخرى.

وعليه نقسم الدراسة في هذا الباب إلى فصلين على النحو التالي:

- آثار ربط حقوق التسجيل.

- منازعات حقوق التسجيل.

2-1- آثار ربط حقوق التسجيل

تبنى الضريبة بصفة عامة وحقوق التسجيل بصفة أخص على قواعد أساسية، تقتضي على المشرع الضريبي أن يسترشد بها عند وضع هذه القواعد، وتستهدف هذه المبادئ تحقيق مصلحة الدولة من ناحية، ولا ترهق المكلف من ناحية ثانية، ومن بين هذه القواعد قاعد العدالة الضريبية والتي تقتضي إعمال مبدأ العدالة في توزيع الأعباء العامة، وقاعدة الوضوح عندما تكون الضريبة محددة بصورة واضحة وينصرف ذلك إلى كل ما يتعلق بوعاء الضريبة، معدلها، طريقة دفعها، وأجل الوفاء بها، انتهاء إلى قاعدة الملاءمة في الدفع التي تستوجب تنظيم أحكام الضريبة على نحو يتلاءم مع ظروف المكلفين الشخصية.

وتقوم علاقة مديونية أي دائن ومدين بين الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة، فتكون الأولى في موقع دائن يمتاز بامتيازات السلطة العامة، والثاني في مرتبة دنيا مدين، فحرص المشرع الضريبي على إعمال التوازن بين طرفي العلاقة الضريبية، فمنح المكلف بالضريبة حقوق وضمانات تحميه من تعسف الإدارة الجبائية والتزامات محددة يتوجب عليهم من خلالها الوفاء بالدين الضريبي من أجل تحقيق الهدف الأسمى من فرض الضرائب وتحصيلها في المواعيد المقررة لها، كما منح الإدارة الضريبية سلطات واسعة أثناء قيامها بمهامها المتمثلة في الرقابة والتحقيق في الوضعية الجبائية للمكلف بالضريبة.

كما أن الالتزامات المفروضة على المكلف بالضريبة جعلته يتملص من دفعها باستعمال طرق تدليسية للتخلص من عبء الضريبة، الشيء الذي يؤثر سلبا على الحصيلة الضريبية مما يؤدي إلى تأسيس عائق أمام تحقيق التنمية التي ترسمها السياسة المالية للدولة، مما جعل المشرع الضريبي يخلق آليات بموجبها يتم الحد من ظاهرة الغش الضريبي وضمان تحصيل أكمل للحقوق المستحقة.

لذلك نتناول الدراسة في هذا الفصل في مبحثين على النحو التالي:

- المكلف بالضريبة.

- الغش الجبائي.

2-1-1-المكلف بالضريبة

تنشأ علاقة ضريبية بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية وتستمد أساسها من الدستور ولا سيما المادة 78 منه، والتي كرست مبدأ مساواة كل المواطنين في أداء الضريبة، حيث يستوجب أن يشارك كل المواطنين في تمويل التكاليف العمومية، وذلك حسب القدرة الضريبية لكل مكلف، ومبدأ عام يتم تأسيس الضريبة بناء على العناصر المقدمة من طرف المكلف بالضريبة عند اكتبته لتصريحاته، وهو ما يسمى بالنظام التصريحي(156)ص4.

عمدت معظم التشريعات الضريبية إلى توطيد العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة، وذلك عن طريق تحديد حقوق المكلف بالضريبة وحمايتها حماية دستورية وقانونية، حتى يتعامل المكلف بالضريبة مع الإدارة الجبائية بثقة وأمان، وبالمقابل فرضت نفس النصوص القانونية التزاما على عاتق المكلف بالضريبة والتي ترتب عقوبات جبائية وأخرى جزائية جراء عدم الخضوع لها. إلا أن الفكر الضريبي الغربي الحديث استطاع أن يوفق بين الحقوق والتزامات المكلف بالضريبة، لتحقيق العدل والمساواة بين طرفي العلاقة الضريبية، حيث انتقلت هذه العلاقة من علاقة رضوخ وإذعان إلى علاقة مشاركة ضريبية من خلال تكريس مبدأ المواطنة، هذا الفكر الذي لازال بعيدا في منظومتنا القانونية في الدول العربية عامة وفي الجزائر خاصة.

لمعالجة هذا المبحث، قسمناه إلى مطلبين:

- المقصود بالمكلف بالضريبة.

- المركز القانوني للمكلف بالضريبة.

2-1-1-1-المقصود بالمكلف بالضريبة

تقوم العلاقة الضريبية بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة على أساس فكرة المديونية، حيث أن الإدارة الضريبية هي طرف قوي وممتاز لما لها من امتيازات السلطة العامة، مقارنة بالمكلف بالضريبة الذي يكون في موقع الطرف الضعيف والمذعن، بحيث يكون مطالبا وملتزمًا بدفع الحقوق المستحقة لصالح الخزينة العمومية إسهاما منه في تمويل التكاليف العمومية.

وبما أن المكلف بالضريبة يمثل أحد طرفي العلاقة الجبائية، وجب التعرض للمقصود بهذا المكلف، وذلك عن طريق تبيان مفهومه في فرع أول، أما الفرع الثاني فخصصناه لأنواع المكلفين بالضريبة.

2-1-1-1-1- مفهوم المكلف بالضريبة

للقوف على مفهوم المكلف بالضريبة وجب استعراض كل من التعاريف الفقهية التي أتى بها فقهاء المالية، والتعاريف التشريعية للمكلف بالضريبة، كما وجب تبيان الشروط الواجب توافرها في المكلف بالضريبة وذلك على النحو التالي:

أ- تعريفه

أسندت مهمة تعريف المكلف بالضريبة لكل من الفقه المالي الضريبي وكذا التشريع الضريبي، مثلما سيأتي بيانه:

1) التعريف الفقهي

تولى الفقه تعريف المكلف بالضريبة العقارية، فلقد عرفه البعض على أنه: " الشخص الذي يساهم في تمويل الأعباء العامة، وهو الذي يحدده المشرع الضريبي كمدين بالضريبة "، ويعاب على هذا التعريف أنه اقتصر على اعتبار أن المكلف هو من حدده المشرع كمدين بالضريبة دون ما يأخذ بعين الاعتبار دخل المكلف ولا ظروفه الشخصية(102)ص141.

نفس هذا التعريف اعتمده الفقه المصري بقوله: "المكلف بالضريبة هو الشخص الطبيعي أو المعنوي الذي يعنيه القانون بدفع الضريبة، والذي يكون عليه واجب الالتزام بالمساهمة في الأعباء العامة التي تتحملها الدولة"(34)ص10.

يعرفه البعض الآخر على أنه: "الشخص الذي تربط الضريبة باسمه عن إيراد يحصل عليه من العقار أيا كان"(133)ص116، حيث أن هذا التعريف كذلك يعد قاصرا، لأنه في بعض الأحيان تربط الضريبة العقارية باسم المالك ويتحمل عبئ دفعها المستأجر.

يعني المكلف بالضريبة كذلك، بأنه: "دافع الضريبة الذي يكون عليه واجب الالتزام بدفع الضريبة نتيجة قيامه بنشاط محدد أو نتيجة الأرباح أو الفوائد التي يتحصل عليها من رؤوس أمواله، غير أنه يجب التأكيد على أن المكلف بالضريبة يتحدد بالقانون والضريبة أيضا تحدد بموجبه والتي يلتزم بدفعها هذا الأخير، بمعنى أن المكلف بالضريبة ككل شخص ملزم بدفع المساهمات الضريبية من رسوم وضرائب والتي يكون تحصيلها مصرح به وفقا للقانون"(129)ص19.

يعرف المكلف بالضريبة أيضا، بأنه: "أي شخص يقوم بتزويد سلع أو خدمات خاضعة للضريبة بصورة مستقلة، ومنتظمة أثناء ممارسة نشاطه الاقتصادي في أي مكان وأيا كان الغرض من هذا النشاط ومهما كانت محصولته، ويدخل في نطاق الضريبة المنتجون، التجار ومقدمو الخدمات، قطاع الزراعة والتعدين والأنشطة المهنية أو أي شخص يمارس هذه الأنشطة بشكل موسمي يعتبر أيضا خاضعا للضريبة" (140) ص 11.

يعرف كذلك المكلف بالضريبة بأنه: "الشخص المأمور بها سواء ذلك الذي تخرج من ذمته المالية، ويسمى هنا المكلف الاقتصادي أو الحقيقي، أو الذي يقوم بقبضها ودفعها لصندوق الخزينة العمومية، ويسمى المكلف القانوني" (137) ص 136.

يلاحظ في هذا التعريف تحديدا، أنه قد اقترب كثيرا من إعطاء تعريف دقيق للمكلف بالضريبة ولا سيما في مادة التسجيل.

من جانبنا، ومما سبق يمكن أن نعرف المكلف بالضريبة العقارية في مجال التسجيل، بأنه: كل شخص طبيعي أو معنوي يلزمه القانون بدفع الضريبة سواء كان في شكل المكلف الاقتصادي أو المكلف القانوني، وذلك بمناسبة إجراء التصرف القانوني في العقار.

(2) التعريف القانوني

أعرض المشرع الضريبي الجزائري عن إعطاء تعريفا للمكلف بدفع الضريبة بل قام بتحديد الأشخاص الخاضعين لها، أو بعض الأنشطة التي يمارسها الأشخاص وتكون خاضعة لنوع معين من الضرائب، فنجد في ضريبة الدخل أنه يخضع لها المواطنون من جنسية جزائرية أو أجنبية والذين يتحصلون على أرباح أو مداخيل بالجزائر أي أن الوعاء الضريبي يكون بالجزائر و هو ما نصت عليه صراحة المادة 04 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ويلاحظ في هذا التعريف أنه حصر المكلف بالضريبة سوى في من يمارس نشاطا اقتصاديا يدر ربحا يشكل وعاء ضريبي، ويكون بذلك قد أقصى المكلفين الذين يخضعون لقانون التسجيل والذين يدفعون حقوقا بمناسبة إخضاع عقودهم المتضمنة تصرفات قانونية على العقارات لإجراء التسجيل والإشهار العقاري، من أجل إكسابها الحجية في مواجهة الغير.

هذا على خلاف المشرع المصري من خلال قانون الضريبة العقارية رقم 196 لسنة 2008 في المادة الثانية والمعدلة بالقانون رقم 103 لسنة 2012 بقوله: "المكلف بأداء الضريبة هو الشخص الطبيعي أو الاعتباري الذي له الحق في ملكية العقار أو الانتفاع به و استغلاله، ولو كان سند حقه

غير مشهر، ويكون الممثل القانوني للشخص الاعتباري أو للشخص الطبيعي غير كامل الأهلية مكلفاً بأداء الضريبة نيابة عن من يمثله".

يتحمل كل من المالك وصاحب حق الانتفاع، طبقاً لصراحة النص السابق، الالتزام بأداء دين الضريبة، حيث قضت محكمة النقض المصرية في ظل قانون الضريبة العقارية السابق بأن: "الأصل في الضريبة العقارية على العقارات الضريبية وملحقاتها المفروضة بالقانون رقم 56 لسنة 1954 أن يلتزم بها من يستفيد من إيراد العقار وهو المالك الذي يظل مسؤولاً قبل الإدارة الضريبية عن أدائها في حدود علاقته بها"، بيد أن تعديل سنة 2012 ألزم كذلك صاحب حق الانتفاع أو حق الاستغلال ولو كان سند حقه غير مشهر (67) ص 50.

ب- شروط المكلف بالضريبة

من خلال التعريفات السابقة يمكن تحديد شروط المكلف بالضريبة على الشكل التالي:

1) أن يكون للمكلف الشخصية القانونية

يعترف للمكلف بالضريبة العقارية بالشخصية القانونية، إما طبيعية مثل الأفراد بغض النظر عن جنسيتهم وموطن إقامتهم، كما يمكن أن يكون شخصاً اعتبارياً كالشركات بصرف النظر عما إذا كانت تجارية أو مدنية، خاصة أو عامة كانت، ذات طبيعة تجارية أو صناعية، وفي الغالب يكون التكليف بالضريبة العقارية موجهاً إلى شخص واحد لكن في بعض الحالات يمكن أن يوجه التكليف إلى مجموعة من الأشخاص، مثل ملاك العقار على الشيوع كحالة الورثة الذين يرثون عقار المكلف ضريبياً، ويلزمون بدفع الضريبة بينهم بالتضامن وعلى إدارة الضرائب أن تعود على أي واحد منهم لتحصيل دين الضريبة، ولمن دفع الضريبة حق الرجوع على باقي الورثة كل حسب نسبته من العقار، لأن الضريبة تشكل ديناً في ذمة المورث يخصم من أصل التركة قبل توزيع أنصبة الورثة، وهذا بمقتضى المادة 38 من قانون التسجيل (132) ص 187.

2) أن يكون للمكلف علاقة مباشرة بوعاء الضريبة

تنتقل الملكية العقارية إلى شخص آخر بصورتين، إما تنتقل مطهرة من كل الحقوق التي تنقلها، أو مثقلة بها بما فيها حق الخزينة العمومية من الضرائب، فالورثة للعقار ملزمون بالتضامن بدفع الضريبة المفروضة على عقار مورثهم مع حقوق التسجيل حتى تنتقل إليهم الملكية غير مثقلة بدين الضريبة، فالتضامن بين الورثة في دفع الضرائب و الرسوم المتعلقة بالعقار يضمن حقوق الخزينة في مواجهة الورثة بحيث يمكنها لتحصل على حقها بالرجوع على أحد الورثة

غير المعفي من دفع الضرائب والرسوم، وعلى هذا الأخير أن يرجع على باقي الورثة كلا حسب حصته من الميراث بما دفعه للخرينة (200م) 85 و 86، وعدم تصفية التركة لا يؤثر على الضريبة أو دفعها وهو ما قضت به المحكمة العليا في قرارها الصادر بتاريخ: 16 جوان 1990 تحت رقم 74573، لأن موضوع الضريبة متعلق بالعقارات وليس بالشخص الذي كلف بها لأول مرة، كما يكون مالكو المبنى ملكية مشتركة مسؤولين بالتضامن عن دفع الضريبة عن الأجزاء المشتركة للبناء (132) ص 143.

في حالة التضامن تكون محددة بموجب القانون و تكون في مواجهة ممثلي المكلف بالضريبة أو في مواجهة خلفه، حيث أن التضامن الضريبي بين المكلف بالضريبة و المدين يجنب الخزينة الخسارة التي تنتج عن إفسار المكلف كذلك في حالة الغش الذي قد يحدث بين المكلف بالضريبة وبعض الأشخاص للتخلص من عبء الضريبة، و مثال ذلك ما نص عليه المشرع الفرنسي حينما أسس التضامن بين الزوج و الزوجة لضمان دفع الضريبة الواجب دفعها، أما حالة الحجز من المنبع فإن الإدارة الضريبية و من أجل التبسيط في تحصيل دين الضريبة تلزم شخصا آخر غير المكلف بالضريبة القانوني وهو المدين بالدخل لكي يخصم مبلغ الضريبة من الدخل مباشرة فهو إذن المدين بالدخل وهو المدين بالضريبة أما المستفيد بالدخل أو صاحب الدخل فهو المكلف بالضريبة هنا (129) ص 20.

3) أن يكلف فعلا بالضريبة

يجب أن يخاطب المكلف بالقانون الضريبي، أي يجب أن لا يكون معفيا من أداء الضريبة العقارية إعفاء مؤقتا أو كليا، لكن لا يكفي أن يكون مخاطبا بالقانون الضريبي بل يجب أكثر من ذلك أن يكلف قانونا بدفع الضريبة، بواسطة جداول تكليف تعدها إدارة الضرائب يحدد فيها هوية المكلف وعاء الضريبة ومقدارها، كما يحدد تاريخ إدراجها في التحصيل والإنذارات التي توجه للمكلف (186) م 143، فالقانون الضريبي يخاطب المكلف بالضريبة على أنه المدين بها والملتزم بأدائها بموجب القانون الضريبي وقرار الإدارة الذي يحدد مقدار ما هو مدين به، ويخاطب أيضا الغير عندما تستدعي الضرورة تخلي هذا الغير لضمان تحصيل الضريبة (132) ص 144.

2-1-1-2 - أنواع المكلفين بالضريبة

بعد تبيان مفهوم المكلف بالضريبة العقارية، وجب التعرض لأنواع المكلفين بها، بحيث أن خصوصية حقوق التسجيل أن المكلف لا يكون في كل الأحوال مالكا العقار، فقد يتعدى اختصاص

التكليف بهذه الحقوق لمحري العقود الذين يقبضون أثمان التصرفات العقارية ويودعون لحساب الخزينة العمومية جزء من هذه الأثمان لاقتطاع الديون الضريبية التي تشكل حق الامتياز لصالح الدولة.

ولقد أشار قانون التسجيل إلى نوعين من المكلفين بالضريبة دون أن يسميهما، بل أن معظم الأحكام المتعلقة بهؤلاء المكلفين لم تميز أحدهما عن الآخر بل جاءت عامة بصيغة " المكلف بالضريبة "، ولكن يستشف من خلال ذلك وجود صنفين للمكلفين بها، وهما كالآتي:

أ - المكلف الحقيقي وأوضاعه

يعرف المكلف الحقيقي Le contribuable réel بأنه: "ذلك الشخص الذي يدفع المبلغ المستحق من أمواله الخاصة سواء بين يدي الموثق كالمتعاقدين أو مباشرة إلى قابض الضرائب، وهو ما يشكل حقوق التسجيل" (29) ص 94.

يسمى كذلك بالمكلف الفعلي وهو: "الذي يقوم بدفع الضريبة فعليا ويسمى حامل العبء، ويعرف بأنه هو من يتحمل الضريبة وتستقر عليه في نهاية انعكاساتها من واحد إلى آخر، وقد يكون واحدا أو متعددا وهو الشخص الذي تنتهي عنده سلسلة انتقال العبء الضريبي وهو ما يتحقق في الضرائب على الاستهلاك، وكذلك في حالة الاقتطاع من المصدر" (140) ص 12. بالرجوع إلى قانون التسجيل نجد أن المشرع الضريبي في قانون التسجيل لم يتعرض لمصطلح المكلف الحقيقي أو الاقتصادي، بل استعمل في غالب الأحيان مصطلح المكلف بالضريبة.

تتعدد صور المكلف الحقيقي في قانون التسجيل، حيث يكون في شكل المتعاقد الذي أنشأ التزامات تعاقدية على حقوق عينية عقارية في حالة التحويلات التي ترد على العقارات بمقابل على اختلاف أنواعها، وبالتالي تسديد الثمن إلى الموثق أي مبدأ التضامن بين المدينين (200) م 91، أو على شكل مباشر لخصومة قضائية، أو حالة ذوي الحقوق في التركات المفتوحة وغيرها، وفي الأصل أن المكلف الاقتصادي هو أساس العلاقة الضريبية المنشأة على حقوق التسجيل، إلا أن المشرع لم يفرض أن يكون المكلف هنا شخصا طبيعيا، بل قد يتعدى الأمر إلى أن يكون شخصا معنويا مثلما هو الحال في الشركات التي يخضع رأسمالها و طبيعة نظامها القانوني إلى العديد من لرسوم المقررة كحقوق التسجيل، كما قد لا يكون المكلف الشخص الذي أنشأ المعاملة، بل قد يمتد الدين الضريبي في بعض الحالات إلى ورثته ليحلوا محله (200) م 85 مهما كان، ولو أن هنا الدين معلق بالتركة في حد ذاتها، و يمثل دينا ممتازا على مكوناتها (137) ص 136.

ب- المكلف القانوني و أوضاعه

يعتبر المكلف القانوني Le contribuable juridique: "كل من يوجب عليه القانون القيام بتحصيل حقوق التسجيل و دفعها لقابض الضرائب في الآجال المحددة دون أن تكون له صفة الموظف أو التابع لسلطة الإدارة الجبائية، ويسمى المكلف القانوني، كونه يقوم بهذه المهمة بموجب نص قانوني وليس بموجب عقد عمل يربطه بالإدارة الجبائية، وفيما يخص قانون التسجيل يعتبر المكلف الموثق الذي يقوم بتحصيل حقوق التسجيل من المتعاقدين وإيداعها بصندوق قابض الضرائب المختص إقليميا وفق الآجال القانونية"(29)ص96.

يرى الباحث أن هذا التعريف حينما اعتبر المكلف القانوني هو الموثق، يكون بذلك قد أقصى فئة أخرى أوكل لها القانون مهمة تحرير العقود التي تكون الدولة وجماعتها المحلية طرفا فيها، وهم الموظفون العموميون مثل مدراء أملاك الدولة، وكتاب الضبط الذين يتولون كذلك تحصيل حقوق التسجيل وتحويلها لحساب مفتش التسجيل.

يعرف المكلف القانوني كذلك بأنه: "هو الذي فرضت عليه الضريبة ويسمى حامل العبء القانوني، وهو الذي يؤدي الضريبة إلى صندوق الخزينة وتعيينه سهل جدا وواضح في التشريعات الضريبية إذ يكون محددا تحديدا كافيا بنص القانون"(140)ص12.

يتولى الموثق بصفته ضابط عمومي مفوض من السلطة العمومية، تحرير العقود التي يشترط فيها القانون تحريرها في الشكل الرسمي تحت طائلة البطلان، كعقود نقل الملكية العقارية والمحلات التجارية، وكذا العقود المتضمنة تأسيس الشركات وتعديلها، كما يختص بتحرير العقود التي يرغب الأشخاص في إعطائها الصبغة الرسمية، من أجل إثبات حق معين، ويتم تسجيل العقود التي يحررها مقابل دفع حقوق للخزينة العامة يكون أطراف العقد مدينين بقيمة هذه الحقوق، إلا أن تحصيل هذه الرسوم لا يكون بشكل مباشر من أطراف العقد وإنما يكون عن طريق الموثق، وعليه عمل الموثق لا ينتهي بمجرد توقيع الأطراف المتعاقدة على أصل العقد، وإنما هناك إجراءات يقوم بها خلال الآجال القانونية المحددة لذلك، وتختلف هذه الإجراءات من عقد إلى آخر، إلا أن كل العقود التوثيقية تشترك في كونها تخضع لرسوم التسجيل، إلا أنها تختلف من حيث القيمة من عقد إلى آخر(150).

يقوم الموثق إذا بتحصيل كل الحقوق والرسوم لحساب الخزينة العمومية من طرف الملزمين بتسديدها بمناسبة تحرير العقود ويدفع مباشرة لقبضات الضرائب المبالغ الواجبة على الأطراف بفعل الضريبة، ويخضع في ذلك لمراقبة المصالح المختصة للدولة وفقا للتشريع المعمول به، وينبغي

على الموثق زيادة على ذلك، فتح حساب ودائع لدى الخزينة العمومية تودع فيه المبالغ التي يحوزها(174)م40، ويحظر على الموثق الاحتفاظ ولو في حالة الاعتراض بالمبالغ الواجبة الدفع إلى الخزينة العمومية وقباضات الضرائب(174)م24.

إن دفع رسوم التسجيل من قبل الموثق ليس نتيجة تضامن الموثق مع أطراف العقد وإنما مصدر هذا الالتزام هو نص القانون، الذي يلزم الموثق إدراج رسوم التسجيل مع تكاليف العقد يتحملها أطراف العقد نظير وصل إبراء يسلم لهم من قبل الموثق(211)، حيث يعتبر أن الموثق في هذه الحالة عون من أعوان التحصيل الجبائي، يقوم بربط الضريبة وحسابها وتحصيلها من المكلفين بها ودفعها إلى الخزينة العامة، فيعد هذا الإجراء من الضمانات القوية التي تحمي حقوق الخزينة وتحول دون التهرب من دفع رسوم التسجيل، وقد ذهب المشرع المغربي في مدونة التحصيل إلى اعتبار كل من الموثق والعدول وكل من يمارس مهنة التوثيق متضامنا في دفع الضرائب العقارية مع المكلف بها عندما لا يطلب من أصحاب العقارات شهادة تثبت أداء الضريبة(150).

2-1-1-2-المركز القانوني للمكلف بالضريبة

بعد تسليط الضوء على المقصود بالمكلف بالضريبة، وجب الآن الكشف عن المركز القانوني له، ويقصد بالمركز القانوني للمكلف بالضريبة العقارية، الحقوق أو الضمانات التي يخولها إياه القانون، والالتزامات المفروضة عليه، فينشأ للمكلف بالضريبة مركزا قانونيا اتجاه إدارة الضرائب بنشأة الالتزام الضريبي، ويؤسس هذا الأخير في ذمة المكلف بتحقيق الواقعة المنشئة للضريبة، ويزول المركز القانوني بانقضاء الالتزام الضريبي.

لدراسة المركز القانوني للمكلف بالضريبة العقارية، وخاصة في مادة التسجيل، قمنا بتقسيم هذا المطلب إلى فرعين:

- الضمانات القانونية للمكلف بالضريبة

-الالتزامات المكلف بالضريبة

2-1-1-2- الضمانات القانونية للمكلف بالضريبة

منح المشرع الجبائي المكلف بالضريبة ضمانات تحميه من تعسف الإدارة الجبائية حين قيامها بتأدية مهامها المنوطة بها، وهذا لخلق جو من التفاهم والتراضي بين المكلف والمراقب الجبائي، وتتمثل هذه الضمانات في صورتين:

أ- الضمانات العامة

تقرر الضمانات العامة بالضمانات المتعلقة مباشرة دون أن يكون للمكلف بالضريبة يد فيها، بل هي من النظام العام ترتب متى توفرت شروطها، وتتمثل هذه الضمانات العامة فيما يلي:

1) الحق في الإعلام

يعد مبدأ وجوب إعلام المكلف بالضريبة، من المبادئ التي أسس لها المشرع الضريبي كأهم ضمانات المكلف بالضريبة، ذلك أنه منذ دفع الحقوق الأولية التي تصاحب إجراء التسجيل، التي تكون فيها العلاقة مباشرة بين محري العقود والإدارة، فإن ما يلحق بها من إجراءات يكون تحت طائلة البطلان مرتبطاً بوجوب الإعلام، فالإشعار في الأمر بالدفع من وسائل التدخل التي تلجأ إليها الإدارة، وإن كان أقل درجة حيث لا يترتب أثره القانوني لكونه متبوعاً بالعديد من الإجراءات، غير أن إجراءات إعادة تقدير الوعاء تبدأ من وجوب تبليغ المعني برأي لجنة التوفيق، وقد اعتبر مجلس الدولة عدم وجود ما يدل على استدعاء الطاعن من الإدارة خرقاً لقانون التسجيل، وبالتالي أبطل الزيادة التلقائية، هذه الأخيرة التي لا يقوم بها المفتش تحت طائلة بطلانها ما لم يثبت تبليغها للمكلف بموجب رسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام (186)م 19.

كما أنه يجب تبليغ سند التحصيل وكل العقود التي تستوجب تبليغاً لقرارات ورخص المتابعة التي تتم بعدها بما فيها تبليغ الجداول وكشوف الرسوم، فقانون الإجراءات المدنية والإدارية قد أخضعها إما لأعوان المتابعة أو لمقتضيات القواعد العامة (200)م 358.

فحق الإعلام إذن بشتى صوره كالتبليغ، الإشعار، الإنذار، والتكليف بالحضور يترتب على عدم الالتزام به بطلان كل أعمال الإدارة المتعلقة بتبليغ السندات التنفيذية، وكذلك بطلان كل التصحيحات التي تقوم بها لأسس الوعاء بعد إعادة تقديره، وأوجبه المشرع من أجل ضمان حق آخر للمكلف يترتب عليه، وهو حق الدفاع و الوجاهية والمتابعة لحقوقه (137)م 148.

2) حق الاستعانة بمستشار

أعطى المشرع ضماناً للمكلف بالضريبة، في إمكانية تصحيح التصريحات من قبل المفتش، تحت طائلة بطلان إجراءات الإخضاع الضريبي، أن يبلغ المكلف بالضريبة بإمكانية استعانهه بخدمات مستشار من اختياره، وهو ما نصت عليه صراحة المادة 5/19 من ق إ ج، بحيث أن هذا لإجراء مستحدث بموجب قانون المالية لسنة 2018 (185)، لأن إمكانية الاستعانة بمستشار في

تصحيح التصريحات لم يكن يعمل بها في السابق، وحسنا فعل المشرع الضريبي بإدراج تعديل في هذه المادة وإعطاء ضمانات أكثر للمكلف بالضريبة.

(3) الالتزام بالسر المهني

قبل الولوج إلى هذه الضمانة، وجب ابتداء تعريف السر المهني ثم تبيان حدوده القانونية، والعقوبات المقررة جزاء مخالفته.

-تعريف السر المهني

تعد المادة الجبائية إحدى أبرز المجالات التي تشهد صراع تجاذب الإدارة الضريبية والمكلف بالضريبة حول المعلومات التي تكتسي صبغة سرية و الراجعة لهذا الأخير أو للغير، ويعرف السر لغويا: بأنه ما يكتم و يخفى، فهو كل خبر يقتصر العلم به على عدد محدود من الأشخاص، وهو كل معلومة مقرر لها أن تكون مكتومة، أو هو الشيء الذي يعرفه شخص واحد أو قلة من الناس ويكون بمعزل و منأى عن الغير(140)ص112.

يلاحظ على التعريفات السابقة أنها تدور حول كتمان وقائع وأخبار تصل لعلم شخص آخر وتتطلب طبيعتها أن تبقى مكتومة إما برغبة صاحب السر وهو الأعم، أو بحكم الوظيفة التي تقضي بذلك كحالة موظفي الإدارة الضريبية الذين يطلعون على أمور مالية وتجارية تخص المكلف بالضريبة، ويرتبط السر أساسا بحق الإنسان في كفالة حرمة الشخصية وهي حرية مقدسة في التشريعات والدساتير، ودون أدنى شك فإن من الحرية الشخصية للفرد الحفاظ على أسرارته المختلفة(98)ص23.

لم يرد في القانون تعريف لسر المهنة، ذلك أن تحديد السر مسألة نسبية تختلف باختلاف الظروف، وما يعتبر سرا بالنسبة لشخص قد لا يعتبر كذلك بالنسبة لآخر، وما يعتبر سرا في ظروف معينة قد لا يعتبر في أخرى، وبوجه عام يعد سرا كل ما يعرفه الأمين أثناء أو بمناسبة ممارسة وظيفته أو مهنته وكان في إفشائه حرج لغيره(3)ص279.

أما من ناحية التشريع الضريبي، فلقد ألزمت المادة 65 من ق إ ج أعوان الإدارة الضريبية تحت طائلة تسليط عقوبات مقررة في المادة 301 من قانون العقوبات(187)، على كل شخص أثناء ممارسة وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضرائب والرسوم.

بالتالي فالسر المهني يعد من أخلاقيات المهنة، ويتوجب على كل موظف بالإدارة الضريبية مهما كانت رتبته في السلم الإداري، بأن يتحلى بروح المسؤولية ويلتزم بحفظ الأسرار التي مكنته وظيفته الإدارية بالإطلاع على أملاك وأموال المكلفين بالضريبة، وهذا حفاظا على مصداقية الإدارة الضريبية وسمعتها.

-حدود السر المهني

يجوز في بعض الحالات للمصالح الجبائية مخالفة أحكام الالتزام بالسر المهني والقيام بتبليغ معلومات مفيدة إلى بعض الهيئات والأشخاص المحددة بموجب القانون، وهذا حفاظا على السير الحسن للإدارة الجبائية ومراعاة ضرورات المصلحة العامة، وتتمثل هذه الحالات فيما يلي:

-تبليغ لجان الطعن المذكورة في المادة 81 مكرر من ق إ ج، كل المعلومات المفيدة لتمكينها من الفصل في النزاعات المعروضة عليها، بما في ذلك عناصر المقارنة المستمدة من تصريحات المكلفين بالضريبة، حسب المادة 2/65 من ق أ ج.

-تبادل الإدارة الجزائرية المعلومات مع الإدارات المالية للدول التي أبرمت مع الجزائر اتفاقيات التعاون المتبادل في مجال الضرائب، طبقا للمادة 3/65 من ق إ ج.

-لصالح الدولة أو الولايات أو البلديات بالنسبة لطلبات التعويض، أو التعويض عن الأضرار المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة، وفي هذه الحالة لا تنقيد الإدارة الضريبية بالسر المهني إزاء هؤلاء الهيئات السابقة فقط، و لكن ذلك اتجاه الخبراء المدعويين لتقديم تقرير حول الاحتجاجات المقدمة من قبل الخاضعين للضريبة والمتعلقة بالتعويض، طبقا للمادة 3/66 من ق إ ج.

-لصالح الإدارات في حالات الاقتناء لأغراض المنفعة العمومية، وفق الشروط التي أقرتها مختلف إجراءات نزع الملكية، وكذا في الحالة التي تواصل منها الإدارة استرجاع فوائض القيمة الناتجة عن تنفيذ أشغال عمومية، حسب المادة 4/66 من ق إ ج.

-لدى قاضي التحقيق الذي يستتطق أعوان الإدارة الجبائية حول الوقائع موضوع الشكوى التي تقدمها الإدارة الضريبية ضد مدين ما، وفق ما قضت به المادة 67 من ق إ ج.

-إزاء الموظفين المكلفين بوظائف ممثلي الدولة لدى منظمة المحاسبين والخبراء المحاسبين المعتمدين للفصل بكل دراية في الطلبات و الشكاوى المعروضة عليها و المتعلقة بدراسة الملفات التأديبية أو ممارسة إحدى المهن التابعة للمنظمة، طبقا للمادة 1/68 من ق إ ج.

-الأعوان المعتمدين والمحلفين التابعين لأجهزة الضمان الاجتماعي وصناديق التعاضدية ومفتشي العمل والضباط والأعوان المحلفين للشؤون البحرية والنقل، يمكن لهم الحصول على كل المعلومات والوثائق الضرورية من الإدارة الجبائية، من أجل تأدية مهامهم المتمثلة في محاربة العمل غير المصرح به، حسب المادة 2/68 من ق إ ج.

-العقوبات المقررة على مخالفة السر المهني

نظرا لأهمية الأسرار المهنية وارتباطها بالحياة الشخصية للمكلف بالضريبة، رتب المشرع الجزائي عقوبات إدارية وجنائية على أعوان الإدارة الضريبية في حالة إفشائهم لأسرار مهنية، وتتمثل فيما يأتي:

-العقوبات الإدارية التأديبية

يرتب إفشاء الأسرار المهنية، خطأ من الأخطاء التي تؤسس لعقوبات تأديبية، ويصنف هذا الخطأ في الدرجة الثالثة، ويقابله عقوبة من الدرجة الثالثة (201)م 163 و 180، وتتمثل فيما يلي:

- التوقيف عن العمل من أربعة أيام إلى ثمانية أيام.

- التنزيل من درجة إلى درجتين.

- النقل الجبري.

-العقوبة الجزائية

إفشاء السر المهني جنحة آنية Délit instantané لا تختلف عن باقي جرائم الاعتبار من حيث متابعتها لا تخضع لأي إجراء خاص، وتعاقد المادة 301 من قانون العقوبات التي أحالتنا إليها المادة 65 من ق إ ج، على جنحة إفشاء السر المهني بالحبس من شهر إلى ستة أشهر، وبغرامة من 20.000 دج إلى 100.000 دج، كما يجيز قانون العقوبات، بوجه عام، الحكم على الشخص المدان لارتكابه جنحة إفشاء السر المهني بالعقوبات التكميلية الاختيارية (3)ص 288.

4)التقادم

يقصد به تقادم حقوق التسجيل، ومنه يسقط استحقاقها للخزينة العمومية، ويثار هنا التقادم الذي يقع في مصاف القانون العام والذي يكون في مواجهة الطرفين، غير أنه يأخذ نطاقا واسعا بالنسبة للحقوق أي في مواجهة الإدارة (114)ص 172، وذلك على النحو التالي:

-تقادم الوعاء

طبقا للمادة 118 من ق إ ج، فالحالات المتعلقة بتقادم الوعاء وفقا لأجلها هي كالاتي:

-الحقوق الناتجة عن عقود التصرفات العقارية و التحويلات بمقابل والتي يظهر بصفة كافية إستحقاقية هذه الحقوق دون أن يكون من الضروري اللجوء فيما بعد إلى تحريات لاحقة تتقادم في أجل أربع سنوات، ابتداء من يوم تسجيل عقد أو وثيقة أخرى أو تصريح.

-بالنسبة للتركات، تتقادم الحقوق بعد عشر سنوات ابتداء من يوم تسجيل التصريح بالتركة، إذا تعلق الأمر بإغفال أموال في تصريح بتركة، ونفس المدة ابتداء من يوم فتح التركة بالنسبة للتركات غير المصرح بها، ويخفض هذا الأجل إلى أربع سنوات، في حالة تسجيل محرر أو تصريح يبين بالضبط تاريخ ومكان وفاة المورث وكذا اسم وعنوان أحد ذوي الحقوق على الأقل.

-تتقادم الغرامات الجبائية بعد أربع سنوات من تاريخ إثبات المخالفات من قبل أعوان الإدارة الضريبية، بعد الإطلاع على كل عقد خاضع للتسجيل، أو من يوم تقديم الفهارس لهم للتأشير عليها، طبقا للمادة 119 من ق إ ج.

-تتقادم دعوى تحصيل الحقوق والغرامات المستحقة على إثر عدم صحة شهادة أو تصريح بديون بعد عشر سنوات، ابتداء من يوم تسجيل التصريح بالتركة، وفي نفس الأجل تتقادم دعوى إثبات صورية دين(186)م122و123.

-تتقادم بمرور عشر سنوات ابتداء من يوم تسجيل العقد أو التصريح، دعوى تحصيل الحقوق البسيطة و الزائدة المستحقة على إثر بيان غير صحيح فيعقد هبة بين الأحياء أو في تصريح بنقل الملكية عن طريق الوفاة، لرابطة أو درجة القرابة بين الواهب أو المورث والموهوب لهم أو الورثة أو الموصى لهم، وكذلك لكل بيان غير صحيح لعدد أولاد المورث أو الوارث أو الموهوب له أو الموصى له، كما تتقادم في نفس المدة دعوى استخراج حق الانتفاع من الملكية تدخل ضمن التركة(186)م124و125.

-بالنسبة لدعوى استرداد المبالغ المقبوضة بدون حق أو بطريقة غير قانونية، نتيجة خطأ ارتكبته الأطراف أو الإدارة، تتقادم بمرور أربع سنوات، اعتبارا من يوم الدفع، ويؤجل هذا الأجل إلى اليوم الذي حصل فيه الحدث اللاحق لدفع الحقوق القابلة للاسترداد، طبقا للمادة 126 من ق إ ج.

ويوقف التقادم المنصوص عليه سابقا، وهذا طبقا للمادة 118 من ق إ ج عند توفر

الحالات الآتية:

-الطلبات المبلغة ودفع التسبيقات على الحساب والمحاضر و الاعتراف بالمخالفة الموقع من قبل المخالفين، وإيداع العريضة بتخفيض العقوبات وعلى أي عمل آخر موقف للتقادم وخاضع للقانون العام.

-تبليغ السند التنفيذي المشار إليه في المادة 356 من قانون التسجيل، يوقف التقادم الجاري ويحل محله التقادم الخاضع للقانون العام.

-عند تاريخ أول تقديم للرسالة الموصى عليها أو للسند التنفيذي، إما عند العنوان الأخير للمدين بالرسم نفسه أو إلى وكيله المفوض، بغض النظر عن المخالفات المنصوص عليها في المادة 358 من قانون التسجيل.

- يوقف التقادم بالنسبة لدعوى الاسترداد، بطلب معلل يرسله المكلف بالضريبة إلى مدير الضرائب بالولاية، بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، طبقاً للمادة 3/126 من ق إ ج.

-تقادم إجراءات التحصيل

بعد تفصيل حالات تقادم الوعاء في حقوق التسجيل، سنخرج على تقادم إجراءات التحصيل، الخاصة بكل الأعمال التي تقوم بها الإدارة الضريبية من أجل تحصيل حقوق التسجيل بدء من تبليغات الأوامر بالدفع، إشعارات الزيادة التلقائية، تبليغ السند التنفيذي، انتهاء إلى عقود المتابعات، فتتعرض كل هذه الإجراءات و الأعمال للتقادم وفق ما نصت عليه المادة 159 من ق إ ج، والتي قضت بسقوط حق المتابعة وكل دعوى يباشرها القابضون ضد المكلفين بالضريبة، والذين لم يباشروا أية متابعة ضد هؤلاء المكلفين بالضريبة، طيلة أربع سنوات متتالية اعتباراً من يوم وجوب التحصيل.

توقف الاستفادة من الإرجاء القانوني للدفع المنصوص عليه في المواد 74 و 2/80 و 3/80 من ق إ ج، تقادم الأربع سنوات، إلى غاية الفصل في الطعن النزاعي.

ب- الضمانات الخاصة

خلافاً للضمانات العامة التي تعد ضمانات حقيقية مقررة قطعياً بالقانون، فالضمانات الخاصة تعتبر ضمانات تخضع لسلطة الإدارة الجبائية على سبيل الجواز، وتتمثل فيما يلي:

1) التأجيل القانوني للدفع

القاعدة العامة هي أن الضرائب تدفع فوراً عند استحقاقها، وحقوق التسجيل بصفة خاصة تدفع مقدماً قبل إجراءات التسجيل، إلا أن بعض حقوق الوعاء التي تسدد أو تنتج لاحقاً كحالة

التسديد الجزئي، أو على الحساب مثلاً، أو تلك التي يتم اكتشافها بالمراقبة تشكل ديناً على المكلف بها فضلاً على الغرامات و الرسوم الزائدة، والتي احتمالاً تشكل إرهاقاً لوضعية المكلف، وعليه يطالب المكلف بالضريبة تأجيلها (154) ص 7، وبالموازاة مع تقديم شكوى إلى المدير الولائي للضرائب، أتاح المشرع للمشتكي فرصة تقديم طلب يتضمن تأجيل دفع المقدار المتنازع عليه من الضرائب المفروضة من قبل الإدارة الجبائية.

-تعريف طلب تأجيل الدفع

يقصد بهذا الإجراء حسب نص المادة 74 من ق إ ج، تقديم طلب ثانوي مرافق للطلب الرئيسي في الدعوى الأصلية يتضمن إرجاء دفع المقدار المتنازع فيه، وهذا باحترام الشروط القانونية الواجبة (83) ص 89.

-شروط صحة طلب تأجيل الدفع

أجازت المادة 74 من ق إ ج المكلف بالضريبة بأن يرجئ القدر المتنازع فيه من الضرائب المفروضة وفق الشروط التالية:

- أن تكون الشكوى مقدمة وفق الشروط المحددة في المواد 72، 73 و 75 من ق إ ج.
- أن يكون هذا الطلب قبل صدور القرار المتخذ بشأن الشكوى.
- تقديم ضمانات حقيقية لضمان تحصيل الحقوق المحتج عليها.
- في حالة تعذر تقديم ضمانات، يكون الإرجاء مقابل دفع 30 % من الضرائب المتنازع فيها، لدى قابض الضرائب المختص.
- يتم الإرجاء فقط بخصوص الشكاوى الناجمة عن المراقبات الجبائية، وتستثنى الشكاوى المتعلقة بالضرائب المثقلة بالزيادات المطبقة في حالة الغش الضريبي.

(2) الإعفاء أو التخفيض من الحقوق بسبب العوز

يرتب إجراء منح تخفيض أو تخفيف في الرسوم المستحقة أو في العقوبات المترتبة، مسؤولية شخصية للسلطة الضريبية باعتبار أن هذا الإجراء خطير من شأنه أن يفوت الفرصة على الإدارة من أجل استحقاق حقوق التسجيل لفائدة الخزينة العمومية، ونفس الإجراء يخص وقف أو العمل على إيقاف التحصيل، واستثنى المشرع الضريبي من خلال المادة 2/184 من قانون التسجيل حالة الغش الضريبي الاستفادة من إجراء التخفيض أو الإعفاء، وذلك بناء على طلب المكلفين بالضريبة

فقد أعطى المشرع إمكانية للإدارة الجبائية منح تخفيض أو تخفيف في الغرامات الجبائية المترتبة في مادة التسجيل وفق أحكام المادة 93 من ق إ ج.

-مجال تطبيق الإعفاء أو التخفيض

طبقا للمادة 1/93 من ق إ ج، أجاز المشرع للمكلفين بالضريبة أن يلتمسوا الإعفاء من الضريبة المفروضة قانونا أو التخفيف منها في حالة العوز أو ضيق الحال التي تضعهم في حالة عجز عن إبراء ذمتهم نحو الخزينة العمومية، كما يمكن لهم أن يلتمسوا كذلك الإعفاء أو التخفيض في الضرائب أو الغرامات الجبائية الناجمة عن عدم خضوعهم للنصوص القانونية. بالإضافة إلى أن هذا الإجراء يمكن أن يشمل طلبات المكلفين بالضريبة الرامية إلى تخفيف الغرامات أو الزيادات الضريبية، بصيغة تعاقدية بين الإدارة و المكلفين بالضريبة، طبقا للمادة 93 مكرر/1.

يلاحظ في هذا الإجراء، أن المشرع اعتمد الطرق التحفيزية التي من شأنها دفع المكلفين بالضريبة حقوق الخزينة العمومية المستحقة، مقابل أن يلتزموا بجدول أو تعهد بدفع باقي الحقوق على شكل دفعات، مما سيؤدي حتما من درء أي نزاع محتمل بين الإدارة الجبائية والمكلفين بالضريبة حول الحقوق والغرامات، وذلك بشكل ودي.

-الإجراءات المتبعة

يجب التمييز بحالتين في الإجراءات المتبعة بالنسبة لطلبات الإعفاء أو التخفيف من الضريبة، وبين حالة طلبات الإعفاء أو التخفيف في من الغرامات والزيادات الجبائية.

- بالنسبة لطلبات الإعفاء أو التخفيف من الضريبة

يكون الإجراء المتبع في طلبات الإعفاء أو التخفيف من الضريبة على الشكل التالي:
-يجب إيداع الشكاوى إلى مدير الضرائب بالولاية بكل الوسائل، والذي تتبع له فرض الضريبة مع إرفاقها بالإنذار، وفي حالة عدم تقديم هذا الإنذار، يذكر في الإرسال رقم المادة من الجدول الذي سجلت فيه تحتها الضريبة المقصودة بهذه الشكاوى.
-يمنح هذا الامتياز أي الإعفاء أو التخفيض إلى المدين حسن النية تبعا لعناصر يجب تقصيها من خلال مواظبته العادية مقارنة بالالتزامات الجبائية، وجهوده المبذولة لتصفية ديونه.
-يستثنى من إجراء الإعفاء أو التخفيض الأشخاص الذين يثبت في حقهم حالة الغش الضريبي.

-بالنسبة لطلبات الإعفاء أو التخفيف في من الغرامات والزيادات الجبائية

يتم تقديم طلب كتابي من قبل المكلف بالضريبة لدى السلطة المختصة، يلتمس من خلاله التخفيض المشروط، حيث تقوم الإدارة الجبائية بتبليغ المكلف بالضريبة باقتراح التخفيض المشروط عن طريق رسالة موصى عليها مقابل إشعار بالاستلام في أجل أقصاه ثلاثون يوما، ويبين فيه المبلغ المقترح للتخفيض وكذا الجدول الزمني لتسديد الدين الجبائي.

يمنح للمكلف بالضريبة أجل ثلاثين يوما من أجل إبداء قبوله أو رفضه، وفي حالة قبوله، يبلغ بقرار التخفيض عن طريق رسالة موصى عليها مقابل إشعار بالاستلام. لا يمكن اتخاذ أي إجراء نزاعي أو إعادة السير فيه من أجل إعادة النظر في الغرامات والعقوبات موضوع التخفيض، عندما يصبح التخفيض المشروط نهائيا.

- السلطة المكلفة بالبحث في الطلبات

تخول هذه السلطة إلى:

-المدير الجهوي المختص إقليميا، بعد أخذ رأي اللجنة التي يتم إحداثها لهذا الغرض على المستوى الجهوي، عندما يفوق المبلغ المطلوب للتخفيض أو التخفيف 5.000.000 دج.

-لمدير الضرائب بالولاية، عندما يكون المبلغ المطلوب للتخفيض أو التخفيف أقل أو يساوي 5.000.000 دج وذلك بعد أخذ رأي اللجنة التي يتم إحداثها لهذا الغرض على المستوى الولائي.

ويتم إحداث اللجان المذكورة سابقا وكيفية تشكيلها و سيرها بموجب قرار من المدير العام للضرائب.

كما يمكن الطعن في قرارات مدير الضرائب بالولاية أمام المدير الجهوي للضرائب المختص إقليميا، وتبلغ هذه القرارات للمعنيين وفق الشروط المحددة في المادة 292 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

(3) حق استرداد الحقوق غير المؤسسة

أشرنا سابقا أن إجراء التسجيل يكسب العقود العرفية تاريخا ثابتا يعطي الرسمية لهذه العقود ويكسبها الحجية المطلقة في مواجهة الغير، غير أنه أحيانا يطعن في التصرفات العقارية بعد خضوعها لإجراء التسجيل و الشهر العقاري، مما يطرح إشكالية استرداد حقوق التسجيل ورسم الإشهار العقاري بعد إسقاط عقود هذه التصرفات.

-مجال تطبيق حق الاسترداد

أقر المشرع الضريبي ضمن قانون التسجيل عن وسيلة الاسترداد لحقوق التسجيل المدفوعة دون بقاء وعائها، إلا أن حق التسجيل وإجراءاته يتلازمان في مجال تطبيق واسع، وهو المجال المنصوص عليه في المادة 58 من قانون التسجيل أي نطاق تحويل الحقوق في العقود الرسمية سواء عقود مدنية، إدارية وعقود قضائية، وبالتالي يكون مبدئياً هذا المجال هو الذي يمكن تطبيق حق الاسترداد عليه، ذلك أنه لا يعقل أن يسترجع حق تسجيل دعوى قضائية، أو إيداع أو غير ذلك من التصرفات التي لا تتحمل ركن الرسمية أو حتى اعتبارها وسيلة للإثبات، وعليه فالعقود المسند إليها في استخلاص حق التسجيل قد يطرأ عليها طارئ، فهي قد تبطل بطلاناً مطلقاً، أو يتم فسخها، أو تعديلها، أو غير ذلك، وكل هذا يؤثر على الالتزامات التي تتضمنها وبالتالي حقوق المستحقة عليها(137)ص155.

-شروط حق الاسترداد

حذف قانون التسجيل إجراء حق الاسترداد بجملة من الشروط لصحته، وتتمثل في:
-وجود حكم أو قرار حائز لقوة الشيء المقضي فيه، يقرر إلغاء أو فسخ أو إبطال العقد(200)ص190.

-بالنسبة لنزع الملكية من أجل المنفعة العامة، تسترد رسوم التسجيل المحصلة على الاكتسابات الودية التي تمت قبل التصريح بالمنفعة العمومية وذلك عندما يثبت بأن العقارات المكتسبة المذكورة في هذا التصريح بالمنفعة العمومية أو في قرار التنازل، ويطبق استرداد الرسوم إلا على قسم العقارات التي يعترف بأنها ضرورية لتنفيذ الأشغال(200)م191.

-في حالة الانتفاع بالميراث لغياب المورث، يتم استرداد حقوق التسجيل إذا عاد هذا الغائب المورث، طبقاً للمادة 194 من قانون التسجيل، وإعمالاً بمبدأ استرجاع ما بقي عينا من أموال الغائب أو قيمة ما بيع منها حسب المادة 115 من قانون الأسرة.

-في حالة الخطأ في حساب سن المنتفع الاحتمالي في حالة حقوق الانتفاع المتتالية، وعندما يتم فتح حق الانتفاع الاحتمالي، يمكن لمالك الرقبة استرداد مبلغ يساوي المبلغ الذي دفعه بالنقصان، طبقاً للمادة 195 من قانون التسجيل.

2-2-1-1-2- التزامات المكلف بالضريبة

لقد حمل قانون التسجيل المكلف بالضريبة بجملة من الالتزامات المفروضة عليه، سواء كان في مركز المكلف الحقيقي أو القانوني.

أ- التزامات المكلف الحقيقي

فرض قانون التسجيل ولا سيما في المادة 136 منه، على الموثق أن يتلو في مجلس العقد على الأطراف الأحكام الجزائية التي يتضمنها قانون التسجيل وقانون العقوبات في حالة الإخفاء أو الغش، لذلك يجب على المكلف الاقتصادي بأن يلتزم بالتصريح الدقيق بكل ما يخص الوعاء الضريبي.

1) التصريح بالثمن الحقيقي

ألزم المشرع أطراف العقد التصريح بالثمن الحقيقي للعقار موضوع عملية التصرف وهذا من أجل تبيان وعاء الضريبة الذي على أساسه يتم تطبيق حقوق التسجيل، حيث أوجب أن يكون التصريح و التقدير مفصلين تفصيلا دقيقا، وذلك في جميع الحالات التي تحصل فيها الرسوم حسب تصريح تقديري للأطراف طبقا للمادة 55 من قانون التسجيل، و في غياب المبالغ والقيم في العقد أو الحكم، و التي يتم على أساسها تطبيق حقوق التسجيل، يلتزم المتعاقدان بتلافي النقص قبل التسجيل عن طريق تصريح تقديري مصدق في أسفل العقد حسب المادة 56 من نفس القانون. أما في حالة نقل الملكية عن طريق الوفاة، فيلتزم الورثة بتوكيد الصدق في التصريح بعبارة إلزامية تكون في ذيل هذا التصريح، وهو ما نصت عليه صراحة المادة 133 من قانون التسجيل.

2) الالتزام بالتصريح بالحدث المنشئ للضريبة

القاعدة أن لا ضريبة دون أن يكون هناك حدث ينشئها، فضلا على إلزامية قانونيتها، ولئن كان أغلب نطاق الوعاء أحداثه المنشئة إنما تقوم على العقود التي تخضع للتسجيل، و بالتالي تكون واقعة التسجيل هي الحدث المنشئ لحقوقه، إلا أن بعض المعاملات لا يقترن حدثها بالتسجيل، وإنما يقترن بالتصريح، لذلك ألزم المشرع الأطراف أن يقوموا بالتصريحات بالحدث المنشئ للضريبة في الآجال القانونية المقررة، ومن بين هذه الحالات، حالة نقل الملكية بسبب الوفاة التي يترتب عليها حقوق التسجيل في التركة، فعلى الورثة أو الموصى لهم أن يقوموا بالتصريح بالوفاة ومخلفات الهالك المالية (137) ص 138.

3) الالتزام بالتصريح بكامل الوعاء ومكوناته

تلتزم الأطراف المتعاقدة بالتصريح بجميع مكونات الوعاء، دون إخفاء لجزء منه أو تملص، أو تحويل لشروط العقد لإسقاطها على شروط أقل استخلاصا لحقوق التسجيل، وهو ما نصت عليه المادة 57 من قانون التسجيل والتي شبهت الجرد التي يقوم بها الموثقون هي مماثلة للجرد المشار إليها في المادة 1/32 من نفس القانون، والشروط الواجب توفرها في عقود نقل الملكية عن طريق الوفاة، كما رتب جزاءات تصل إلى غرامات مضاعفة عندما يثبت أن الطابع الحقيقي لشروط العقد أو الاتفاق قد تم إخفاؤه تحت مظهر شروط تعطي الحق في رسوم أقل ارتفاعا، وهذا طبقا للمادة 117 من قانون التسجيل.

ب- التزامات المكلف القانوني

يلتزم المكلف القانوني بعدة التزامات أوجبها عليه قانون التسجيل، وتتمثل في مسك الوثائق، ثم حفظها، كما ألزمه كذلك بحفظ حقوق الخزينة العمومية عن طريق إيداع جزء من ثمن التصرف الواقع على العقار لممارسة حق التتبع، وهو ما سوف نوضحه فيما يأتي:

1) مسك الوثائق وفقا للتشريع

يقوم المكلف القانوني بمسك وجوبا ثلاث وثائق رئيسية وتتمثل في:

- مسك الفهارس

يلتزم كتاب الضبط ومختلف المحررين الخاضعين للقانون، بمسك فهارس عندما يؤشرون على العقود الخاضعة لعملية التسجيل، هذه الفهارس يجب أن تقدم للإطلاع في كل وقت لدى أعوان الإدارة، والتي يجب أن تخضع للتأشير الدورية من قبل مفتش التسجيل، فهي تسمح بمتابعة العمليات التي تؤسس لجزء مهم للعقود الخاضعة لإجراء التسجيل (114) ص 166.

نصت المادة 154 من قانون التسجيل على أنه : " يمسك الموثقون و المحضرون القضائيون ومحافظو البيع بالمزايمة وكتاب الضبط وأعوان التنفيذ التابعون لكتابات ضبط وكتابات الإدارات، فهارس ذات أعمدة يكتبون فيها يوما بعد يوم من دون ترك بياض ولا فصل بين السطور، وحسب الأرقام، ما يأتي:

1) بالنسبة للموثقين جميع الوثائق والعقود التي يتلقونها في شكل نسخ أصلية أو براءات تحت طائلة غرامة مالية قدرها 25.000 دج عن كل إغفال.

(2) بالنسبة لكتاب الضبط، جميع العقود والأحكام التي يتعين تسجيل نسخها الأصلية بمقتضى أحكام هذا القانون.

(3) بالنسبة لأعوان التنفيذ التابعين لكتابات الضبط، جميع العقود و الأوراق التي يتلقونها أو يبلغونها.

(4) بالنسبة للكتاب، عقود الإدارات الواردة في المادتين 58 و 61 أعلاه.

(5) بالنسبة للمحضرين، كل العقود و أوراق التبليغ التي يتلقونها أو يبلغونها، تحت طائلة غرامة قدرها 2.500 دج عن كل إغفال.

(6) بالنسبة لمحافظي البيع بالمزايدة، كل المحاضر المسلمة و كل العقود المسجلة حسب المبيعات، تحت طائلة غرامة قدرها 25.000 دج عن كل إغفال.

تثبت كل مخالفة بموجب محضر".

وتتضمن الفهارس، الرقم، تاريخ العقد، نوع المادة، وألقاب وأسماء الأطراف ومسكنهم، بيان الأموال ومكانها و ثمنها، وعلاقة التسجيل، كما ألزم القانون الموثقين بأن يذكروا في فهارسهم فضلا عن ما سبق، شكل العقد أيا كان نوعه نسخة أصلية أم محتفظة، والمبلغ المسلف أو المتنازل عنه أو المنقول، حسب المادة 155 من قانون التسجيل.

أما المادة 160 من نفس القانون، فلقد فرضت على الموثقين و كتاب الضبط وأعوان التنفيذ التابعين لكتابات الضبط بأن يرقموا فهارسهم ويوقعها رئيس المحكمة المختصة التابعة لنطاقها الإقليمي لهؤلاء الموظفون العموميون، أما الفهارس الخاصة بكتابات الإدارات فيرقمها و يوقعها رئيس الإدارة. وتقدم هذه الفهارس إلى مفتش التسجيل التابع لمقر إقامتهم خلال الأيام العشرة الأولى من شهر يناير وأبريل ويوليو وأكتوبر من كل سنة، ليؤشروا عليها طبقا للمادة 158 من قانون التسجيل.

كما يلتزم محررو العقود كذلك بمسك فهرس آخر في سجل غير مدموغ يرقمه و يوقعه رئيس المحكمة حسب نفس الكيفيات، بالنسبة لجميع الوثائق والعقود والأوراق والأحكام والقرارات المعفية من إجراءات التسجيل طبقا للمادة 161 من قانون التسجيل، مع الإشارة إلى أن كل مادة من هذا الفهرس تشمل رقمها، تاريخ العقد، نوعها، و ألقاب وأسماء الأطراف ومسكنهم، مع إلزامية كتابة على الفهرس الرقم الترتيبي لكل عقد، ويقدم هذا الفهرس إلى مفتش التسجيل من أجل التأشير

عليه ويذكر في تأشيرته رقم العقد الأخير المسجل، في أول يوم من كل شهر حسب المادة 162 من قانون التسجيل.

- مسك الدفاتر

يلتزم المكلف القانوني حسب قانون التسجيل، بمسك نوعين من الدفاتر هما:

- دفتر اليومية

يعد دفتر اليومية وثيقة نص عليها القانون التجاري حينما فرض على كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر بأنه ملزم بمسك دفتر اليومية، يقيد فيه يوما بيوم العمليات المقامة، شرط أن يحفظ هذا الدفتر وكل المستندات التي تسمح بالتحقيق في هذه العمليات يوما بيوم، ويجب أن يقدم هذا الدفتر عند كل طلب من الإدارة الجبائية، كما أن غياب هذا الدفتر يشكل سببا كافيا لإلغاء ورفض محاسبة المكلف بالضريبة(43)ص62.

أما بخصوص دفتر اليومية المتعلق بعملية التسجيل، فيذكر فيه يوما بيوم وحسب ترتيب التاريخ من دون ترك بياض ولا نقصان ولا نقل على الهامش: أسماء الأطراف، المبالغ التي هي في حوزة الموثق والجهة المخصصة لها، وهذا بمقتضى المادة 02/157 من قانون التسجيل.

- دفتر الإيداع

يذكر في دفتر إيداع السندات والقيم يوما بيوم وحسب ترتيب التواريخ ومن دون ترك بياض ولا نقصان ولا نقل على الهامش على الخصوص، باسم كل زبون، دخول وخروج السندات والقيم لحاملها أو الإسمية مع بيان أرقامها وتسجيلها(200)م3/157. يخضع كل من دفتر اليومية ودفتر الإيداع لتأشيرة مفتش التسجيل وفق نفس شروط تأشيرة الفهارس المنصوص عليها في المادة 158 من قانون التسجيل.

- مسك سجلات أعمال الوساطة العقارية

يلتزم كل شخص طبيعي أو معنوي يقوم بعملية الوساطة من أجل شراء عقارات أو محلات تجارية أو بيعها، أو يشتري عادة باسمه نفس الممتلكات، لتصبح ملكه، لإعادة بيعها بأن يمسك فهرسين بأعمدة، غير خاضعين للطابع، يحدد شكلهما عن طريق التشريع الساري المفعول، ويكتب فيهما يوما بيوم من دون ترك بياض ولا فصل بين السطور وحسب ترتيب الأرقام كل الحوالات وعود بالبيع والعقود الناقلة للملكية وعموما كل العقود المرتبطة بمهنة الوسيط أو بصفته كمالك، ويخصص أحد الفهرسين لعمليات الوسيط والآخر للعمليات الممارسة بصفة المالك(200)م162مكرر.

كما يلتزم بالتصريح في مدة شهر، ابتداء من بداية العمليات المذكورة سابقا، في مكتب التسجيل مكان مقر إقامته أو أحد فروعه أو إحدى وكالاته عند الاقتضاء، ويلتزم كذلك بأحكام قانون الإجراءات الجبائية من أجل ممارسة أعوان الإدارة الجبائية بحق الإطلاع. إن هذا الالتزام إنما اقتضته قواعد فرض الضريبة، فالقاعدة أن كل التحويلات العقارية ومن في حكمها تخضع لحقوق التسجيل، ويبقى إلزام الوسيط ضروريا وإجباريا لمراقبته، وكذلك مراقبة المبيعات التي يقوم بها للغير الخاضع لها(137)ص141.

(2)الالتزام بحفظ الوثائق

تعد الوثائق التي سبق ذكرها وسيلة للحصول على وعاء الضريبة الخاضع لإجراء التحصيل، لذلك أوجب المشرع الضريبي على غرار القانون التجاري(194) ولا سيما المادة 12 منه على ضرورة الاحتفاظ بالدفاتر و الوثائق لمدة عشر سنوات، وهو نفس الاتجاه الذي سلكه قانون الإجراءات الجبائية من خلال المادة 64 منه، والتي كرست إلزامية الاحتفاظ بهذه الدفاتر والوثائق المحاسبية وكذا الوثائق الثبوتية والتي يمارس عليها حق المراقبة و الاطلاع و التحقيق لمدة عشر سنوات ابتداء من آخر تاريخ للكتابة فيما يخص الدفاتر، وتاريخ تحريرها فيما يخص الوثائق الثبوتية.

(3)حفظ حقوق الخزينة العمومية

لم يقتصر التزام المكلف القانوني بمسك الفهارس الدفاتر والسعي لاتخاذ جميع التدابير لحفظها، بل تعدى الأمر إلى أن يمثل الخزينة العمومية عن طريق حفظ حقوقها من كل وسيلة للتملص أو الغش الضريبي، وهذا عندما ألزمهم المشرع بإيداع جزء من ثمن التصرف الوارد في العقد، وهذا ما يسمح للإدارة الضريبية بالتحري عن أطراف العقد ووضعيتهم الجبائية لتتمكن من ممارسة حق التتبع الذي يترتب حق إمتياز عام(17)ص399، وبالرجوع للمادة 256 من قانون التسجيل، فلقد ألزمت محري العقود بأن يدفعوا لزوما نصف الوعاء للمعاملات مهما كانت طبيعتها سواء نقل الملكية بعوض أو لملكية الرقبة أو حقا لانتفاع لعقارات أو حقوق عقارية وكذلك المحلات التجارية أو الزبائن، وذلك بمراى وبين يدي الموثق محرر العقد، ماعدا العقود التي لا يترتب عليها تدفق مالي نقدي فهي غير معنية بأحكام هذه المادة.

أما إذا كان الثمن أو جزء منه قابلا للدفع عند أجل معين، فيتم الدفع عند حلول كل أجل بين يدي الموثق محرر العقد إلى غاية تشكيل نصف ثمن نقل الملكية.

وفي حالة عدم حصولهم على رد على الوضعية الجبائية للبائع في أجل ثلاثين يوما، يمكن للموثقين التخلي عن الأموال المودعة في حساباتهم ودفعها من جديد للبائع، حيث يسري هذا الأجل ابتداء من التاريخ الذي يودع فيه على مستوى مديرية الضرائب للولاية طلب الوضعية الجبائية، الذي يجب أن يودع مقابل وصل استلام في أجل عشرة أيام بعد إبرام العقد، وتسلم نسخة من الطلب إلى البائع بناء على التماسه.

2-1-2- الغش الجبائي

تشكل الضريبة عبئا يثقل كاهل المكلف بها، فيدفعها الأفراد دون الحصول على مقابل مباشر وإنما يدفعونها بصفقتهم أعضاء متضامنين في المجتمع، وذلك مساهمة منهم في النفقات العامة، لذلك ترسخت لدى هؤلاء الأفراد فكرة التملص من دفع الضريبة باستعمال كل الطرق للتخلص من عبئها جزئيا أو كليا، وهو ما يصطلح عليه بظاهرة الغش الضريبي *La fraude fiscale*. تسعى الإدارة الضريبية إلى تحقيق حصيلة ضريبية وفيرة، بهدف تأمين الأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة، لذلك تعتمد على اختيار الوعاء الضريبي المناسب، وفرض معدلات ضريبية معتدلة، كما هو الشأن في حقوق التسجيل إلا أن المكلف بالضريبة يرى أنها تشكل إجحافا في حقه وتثقل كاهله، فيهدف إلى التخلص منها، وبالمقابل تعمل الإدارة الضريبية على التصدي لهذا السلوك ومكافحة ظاهرة الغش الجبائي وذلك بآليات إدارية خولها إياها القانون، عن طريق ممارسة سلطات هذه الإدارة الضريبية.

تعد ظاهرة الغش الضريبي، ظاهرة عالمية لا تنحصر فقط في الجزائر، فالمنتبع للحياة الاقتصادية لأي بلد مهما كانت درجة التقدم فيه، إلا ونجد أن هذه الظاهرة قد استفحلت فيه وهذا نتيجة أن المكلفين بالضريبة من خلال استعمال هذه الطرق يخيل إليهم أنهم استعملوا عبقريتهم والتباهي باستقوائهم على الدولة عملا بالقاعدة الفرنسية: "إن من يسرق من الدولة لا يعد سارقا *Voler l'état n'est pas voler*".

لبحث موضوع الغش الضريبي، نعتمد في تقسيم هذا المبحث على مطلبين على النحو

التالي:

- مفهوم الغش الضريبي.

- الآليات الإدارية لمكافحة الغش الضريبي.

2-1-2-1- مفهوم الغش الضريبي

تؤدي الضريبة دورا هاما في المجال الاقتصادي و الاجتماعي، حيث تعتبر مصدرا أساسيا لتمويل الخزينة العمومية، وتساهم في صياغة السياسة التنموية لأي بلد، لذا أولت لها الدول عناية كاملة وحفتها بترسانة قانونية بهدف حمايتها من ظاهرة الغش الجبائي الذي طال هذا المصدر الجبائي المهم، حيث أضحى أهم انشغال للمشروع للحد من هذه الظاهرة التي يترتب عليها انعكاسات سلبية تضر بالاقتصاد الوطني.

ليست ظاهرة الغش الضريبي وليدة اليوم، بل هي ضاربة بجذورها منذ القدم، وارتبط وجودها بوجود الضريبة نفسها، كما أنها ظاهرة عالمية تعرفها كل الدول دون استثناء، حيث عرفت تطورا كبيرا وسريعا نتيجة النمو السريع للنشاط الاقتصادي للدول.

من خلال هذا المطلب، سنقوم بالكشف عن تعريف هذه الظاهرة السلبية المتمثلة في الغش الجبائي في فرع أول، وخصصنا الثاني لأنواع الغش الضريبي، أما في الفرع الثالث خصصناه للفرقة بين الغش الجبائي والتهرب الضريبي، وتعرضنا في الرابع إلى أسباب الغش الجبائي وانتهينا في الفرع الخامس إلى صور الغش الضريبي في مادة حقوق التسجيل.

2-1-2-1- تعريف الغش الجبائي

يشكل الغش الضريبي صورة غير مشروعة من صور التهرب من أداء الضرائب إلى خزينة الدولة، لذلك تعددت تعاريف هذه الظاهرة إلا أنها تتقاطع في أنها وسيلة سلبية تستخدم فيها طرق احتيالية للتملص من دفع الضريبة، لذلك سنقوم بالبحث عن التعريف الفقهي لهذه الظاهرة، ونظرة المشرع الضريبي لها وكيف عرفها، أم أسند مهمة التعريف للفقهاء المالي.

أ- التعريف الفقهي

تعددت آراء وتعاريف الباحثين في الغش الضريبي، إذ من الصعب إعطاء تعريف شامل يحظى بإجماع واسع لفقهاء المالية نظرا لاختلاف الزاوية التي ينظر إليها كل باحث وهذا لتباين التشريعات الجبائية من دولة لأخرى، لكنها تصب في سياق واحد حيث تستعمل فيه وسائل التحايل والتدليس لمخالفة القانون الجبائي ومن هذه التعاريف نذكر:

1) في الفقه الغربي

فلقد عرف الفقيه ميشال بوفيه Michel BOUVIER الغش الضريبي لأنه: "هو عبارة عن مخالفة قانونية مرتكبة تهدف إلى التملص النهائي من الضريبة أو تخفيض المبلغ" (122) ص 194. عرفه الفقيه لوسيان مال lucien mehl يعرفه بأنه: "مخالفة القانون الجبائي بهدف التخلص من فرض الضريبة وتخفيض قاعدة الوعاء الضريبي" (115) ص 16. أما الفقيه كاميل روزي camille rosier فعرف الغش الضريبي بأنه: "يشمل كل الحركات والتدابير أو المناورات التي يلجأ إليها المكلفون أو الغير للتخلص من الضرائب والمساهمات" (43) ص 9. كما عرفه ماركيراز أوندرى Margairaz André "بأنه التخلص من الضريبة بتقديم عرض خاطئ للواقع أو تفسير مضلل" (66) ص 215.

2) في الفقه العربي

حاول فقهاء المالية العرب إعطاء تعريف للغش الضريبي، على النحو التالي:
فلقد عرفه الأستاذ جامع احمد بأنه: "محاولة الشخص عدم دفع الضريبة المستحقة عليه بإتباع طرق وأساليب مخالفة للقانون وتحمل طابع الغش وغيره" (101) ص 6.
أما الدكتورين حسن عواضة وعبد الرؤوف قطيش فيريان أن: "الغش الضريبي يتخذ عدة صور كأن يخفي المكلف نشاطه أو يمتنع عن تقديم أي تصريح يكون مجبرا قانونا على تقديمه، أو تقديم تصريحات مخالفة للواقع، ليحول دون استفادة الخزينة العامة للدولة من الضرائب المفروضة عليه" (91) ص 60.
كما يعرف أيضا: "الغش الضريبي هو إقدام المكلف على وسائل الغش والتدليس من أجل الإفلات من دفع الضريبة المقررة عليه" (52) ص 39.

من جانبنا، نعرف الغش الجبائي في مادة التسجيل بأنه: كل وسيلة غير مشروعة يتخذها المكلف بالضريبة من أجل التملص من دفع حقوق التسجيل المفروضة عليه جراء إجراءات عملية التصرف في العقار، والتي يهدف من خلال هذا السلوك تخفيض وعاء الضريبة .

ب- التعريف التشريعي

المشرع الجزائري على غرار باقي التشريعات المقارنة لم يتعرض لتعريف الغش الضريبي وإنما ترك هذه المهمة للفقه، بل أشار إليه من خلال معاقبة كل من يقوم بأعمال تدليسية حيث نجد أن المادة 1/119 من قانون التسجيل تعرضت لتفصيل الأفعال التي تدخل ضمن الأعمال التدليسية

والعقوبات المسلطة عليها في نصها: " 1- فضلا عن العقوبات الجبائية المطبقة، يعاقب كل من تملص أو حاول التملص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة أو تصفيتها أو دفع الضرائب أو الرسوم التي هو خاضع لها باستعماله طرق تدليسية، بغرامة جزائية تتراوح من 5.000 دج إلى 20.000 دج، وحبس من سنة إلى خمسة (05) سنوات، أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط" (200)م1/119.

2-1-2-1-2- أنواع الغش الضريبي

يوجد عدة تصنيفات للغش الضريبي، فيمكن تصنيفه حسب عدة معايير، حسب معيار المشروعية، من حيث درجة التعقد وحسب معيار الحدود الجغرافية، وسنتطرق إلى كل تصنيف على حدا.

أ- حسب معيار المشروعية

ويعرف هذا المعيار نوعين: غش مشروع وغش غير مشروع.

1) الغش الجبائي المشروع

يقصد بالغش الجبائي المشروع، تخلص المكلف من أداء الضريبة كليا أو جزئيا نتيجة استفادته من الثغرات الجبائية الموجودة بفعل تعقد النظام الجبائي أو النقص الذي يكتسي نصوصه، فهذا ما يفسح المجال إلى العديد من التأويلات، حيث أن هذه الاستفادة لا تعد مخالفة للقانون ما دام يتصرف في إطار قانوني جعلها له المشرع من خلال سلسلة من الإعفاءات والتخفيضات أو خدمات قد تعود عليه بنتائج أكثر امتيازاً ومن أمثلة ذلك كأن تلجأ بعض شركات الأموال إلى توزيع أرباحها على شكل أسهم مجانية لصالح مساهميها بصورة رواتب وأجور ومخصصات لأعضاء مجلس الإدارة، فمن المعلوم أن معدلات الضريبة على أرباح شركات الأموال أعلى من معدلات الضريبة على الرواتب والأجور وما يليها (86)ص274.

2) الغش الجبائي غير المشروع

يقصد بالغش الجبائي غير المشروع، التخلص من أداء الضريبة بالمخالفة الصريحة للقوانين، فهو بذلك ينتهك روح القانون وإرادة المشرع، باستخدام كل الطرق الاحتيالية والتدليسية للتخلص من عبئ الضريبة، ومن أمثلته كأن يمتنع المكلف عن تقديم التصريح الضريبي أو تعمد

الكذب في مضمون هذه التصريحات وتقديم بيانات خاطئة عن قيمة الوعاء الضريبي أو حقيقة مركزه المالي أو التمسك بمحتوى سجلات محاسبية غير قانونية أمام المصالح الضريبية(97)ص266.

ب- حسب معيار الشكل

نجد حسب هذا التصنيف غش بسيط وغش مركب، وهما كالتالي:

1) الغش البسيط

عرفه j.c.martinez "كل تصرف أو حذف بسوء نية لأجل التخلص من الضريبة"، فهو يتمثل في كل محاولة متعمدة من طرف المكلف بالضريبة لدفع أقل ضريبة واجبة الدفع وهذا باستعمال طرق كالإقرار بالتصريحات الناقصة تتضمن بيانات خاطئة أو مزورة حيث أن هذا الفعل يقدم عليه المكلف بسوء نية من أجل مخادعة الإدارة الجبائية وقد يتأخر ويتماثل في تقديم هذه التصريحات أو يغفل عنها نهائيا، وهذا كله من أجل التخلص والتملص من دفع الضريبة(49)ص96.

2) الغش المركب أو المعقد

هو مرادف عبارة الطرق التدليسية، فعنصر القصد يجب أن يضاف إلى العنصر المادي المتمثل في الطرق التدليسية، ومن هنا يمكن تعريف الغش المركب على أنه ذلك النوع من الغش البسيط المقرون بممارسات تدليسية من أجل تجسيد إرادة تجنب الضريبة، وهذا باستعمال أساليب ماهرة تمكنه من التخلص من الضريبة وكذلك مسح كل الآثار التي تؤدي إلى كشف مغالطاته، فهذا النوع من الغش يجمع بين عناصر الجريمة فهو يحتوي على عنصر القصد وهذا بدراية المكلف على عدم مشروعية الفعل المقدم عليه وسوء نيته، وكذلك توفر العنصر المادي المتمثل بتخفيض أساس الضريبة وتوفر عنصر التدليس بمسح كل الأدلة والآثار ترقبا لأي مراقبة محتملة(121)ص19.

ج- حسب معيار الحدود الجغرافية

يكون الغش الضريبي حسب معيار الحدود الجغرافية، في شكلين: غش محلي وآخر دولي.

1) الغش المحلي

عندما يقوم المكلف بالضريبة بالتخلص من دفع الضريبة بطريقة غير قانونية داخل حدود البلد الذي ينتمي إليه، فهو يخضع لقانون جبائي واحد وملزم باحترام كل القوانين التشريعية الجبائية لبلده .

(2) الغش الدولي

يتمثل هذا النوع من الغش في عدم دفع الضرائب داخل البلد الذي ينتمي له المكلف حيث يتم تحويل المداخل إلى بلد آخر يتميز بجبائية جذابة، وهذا بغية التقليل من المبالغ المقتطعة، وهذا الغش يرجع لنتيجة تطور التبادلات الاقتصادية والتجارية بين الدول والارتفاع الكبير في حركة رؤوس الأموال، ويستعمل في هذا الغش النصوص التشريعية والقانونية فالمكلف لديه كل حرية في فتح مقرات في كل بلد توجد فيه تسهيلات جبائية وبذلك تؤسس شركات أو فروع لها في البلدان المضط الجبائي الضعيف كالشركات الخيالية والوهمية (49)ص97.

2-1-2-1-3- التفرقة بين الغش الجبائي والتهرب الضريبي

التهرب الضريبي هو ظاهرة يحاول المكلف بالضريبة عدم دفعها كليا أو جزئيا بعد تحقق واقعته المنشئة، والتهرب قد يكون مشروعاً والذي يطلق عليه تجنب الضريبة، وهو الذي لا يتضمن مخالفة قانونية، أو تهرباً غير مشروع وهو الذي يتضمن مخالفة قانونية، وهو الذي يقصد به في الدراسات المالية بالغش الضريبي (48)ص123.

وبهذا يتضح جوهر الفرق بين هاتين الظاهرتين في أن التهرب تكون فيه إرادة المكلف متجهة نحو تخفيف العبء الضريبي منتهجا سلوكاً مشروعاً، فهو يمارس حقاً من حقوقه القانونية والاقتصادية ليحقق هدفاً مشروعاً بالنسبة له، وبالتالي لا يوقع عليه أي عقاب، فالتهرب بهذه الصورة يتوفر فيه العنصر المعنوي المتمثل في سوء النية دون العنصر المادي الذي هو استعمال طرق تدليسية (138)ص55.

في حين أن الغش الضريبي تكون فيه إرادة المكلف متجهة نحو تخفيف أو إسقاط العبء الضريبي منتهجا سلوكاً غير مشروعاً يصل به إلى حد التدليس والاحتيال، ومن ثم يستوجب سلوكه مؤاخذه قانوناً مما يتوجب ملاحقته على جريمته، فالغش يتوفر فيه العنصر المعنوي والمادي معاً (134)ص79.

يمكن أن يتحول التهرب الضريبي إلى غش ضريبي، فالغش الضريبي يعد تصرفاً غير مشروع ويمثل عدم احترام إرادي لأنه انتهاك لروح القانون، وإرادة المشرع، باستخدام طرق احتيالية وتدليسية من طرف المكلف بالضريبة بقصد التخلص من عبء الضريبة، ومن صور الغش الضريبي، الامتناع عن تقديم التصريح الضريبي، وتعمد الكذب في مضمون هذا التصريح، وتقديم بيانات غير صحيحة عن قيمة الوعاء الضريبي، أو حقيقة المركز المالي للمكلف

بالضريبة، أو التمسك بمحتوى سجلات محاسبية غير دقيقة أو غير قانونية، أمام المصالح الضريبية، أو إخفاء وعاء الضريبة إخفاء ماديًا، كما هو الحال بشأن السلع المهربة من الخارج والمناطق الحرة(106)ص11.

بهذا يتعين عدم الخلط بينهما فالتهرب يمثل العام والغش يمثل الخاص فهو حالة خاصة من حالات التهرب الضريبي المتمثلة في التهرب من الضريبة بانتهاك القانون، وكلتا الظاهرتان تتسببان في آثار سلبية على الخزينة العمومية وكذا حرمانها من مبالغ هامة من الإيرادات الجبائية، كما أنهما تؤديان إلى الإخلال بمبدأ العدالة في توزيع الأعباء العامة ولذلك فإن الدولة تسهر جاهدة على مكافحتهما سواء داخليا أو خارجيا(44)ص210.

من خلال ما سبق، يمكننا القول بأن التهرب الضريبي يجمع بين مصطلحين هما الغش الضريبي *La fraude fiscale* وهو تهرب غير مشروع يعتمد على مخالفة القانون باستعمال طرق احتيالية للتخلص من عبء الضريبة جزئيا أو كليا، والمصطلح الآخر هو التجنب الضريبي *L'évasion fiscale* وهو تهرب بوسائل مشروعة من الناحية القانونية، كأن يحصل التجنب بالامتناع عن القيام بالعمل أو التصرف الذي يستوجب دفع الضريبة كما هو الحال عندما يقلع المكلف عن استيراد سلعة من الخارج لتجنب دفع الضرائب الجمركية.

يلاحظ أن المشرع الضريبي في قانون التسجيل، قد استعمل مصطلح الغش الجبائي، وفي نظرنا أنه أصاب إلى أبعد الحدود، لأنه لا يتصور استعمال التجنب الضريبي في تسجيل العقارات، لأن هذا الإجراء إلزامي ولا يمكن للمكلف بالضريبة سوى الانصياع لهذا الإجراء وإخضاع عقده المتضمن التصرف في العقار للتسجيل وإلا يكون بذلك قد فقد هذا العقد الحجية أمام الغير، لذلك بالمقابل يقوم المكلف بالضريبة بإخفاء جزء من ثمن البيع أي إخفاء وعاء الضريبة على الإدارة الجبائية لتخفيض حقوق التسجيل، ونكون بذلك أمام غش ضريبي.

2-1-2-4- أسباب ظاهرة الغش الضريبي

إن البحث عن الأسباب التي تؤدي إلى ظاهرة الغش الضريبي، لا يعني بالضرورة حصرها في أسباب عديدة تختلف من بلد لآخر، نتيجة لاختلاف الأوضاع الداخلية والخارجية التي عاشتها وتعيشها كل دولة، حيث أنه من أسباب تنامي هذه الظاهرة غياب الوعي الضريبي وضعف الإدارة الضريبية نتيجة تدني المستوى التعليمي لموظفيها إلى جانب أسباب أخرى متعلقة بالظروف الاقتصادية والسياسية للدولة، وهذا ما سوف يتم التطرق إليه من خلال البنود التالية(96)ص69:

أ- أسباب متعلقة بالمكلف بالضريبة

غالبا ما تعود أسباب الغش الضريبي إلى المكلف في حد ذاته والتي تتدرج في إطار اعتبارات نفسية، أخلاقية ومالية ومن هذه الأسباب نذكر ما يلي:

1) ضعف المستوى الخلقي

إن ضعف المستوى الخلقي يتناسب عكسيا مع الشعور الوطني في مصلحة المجتمع ورعايته، ومع الشعور بتحمل المسؤولية من تضحيات مادية تعين الدولة على مواجهة ما يلقي عليها من أعباء، فهذا الضعف يحفز الأفراد على التهرب من أداء واجبهم المالي إزاء الدولة المتمثل في دفع الضريبة (138) ص 58.

2) ضعف الوعي الضريبي

يرجع ضعف الوعي الضريبي إلى عوامل منها المحيط الاجتماعي الذي يلعب دورا هاما في ترسيخ ظاهرة الغش الضريبي وشيوعها وبين شعور بعض المكلفين بعدم عدالة النظام الضريبي وبالظلم الواقع عليهم من فرض الضريبة بالإضافة إلى نظرة المجتمع للمكلفين الذين يمارسون الغش والتحايل للتهرب منها نظرة إعجاب وافتخار فهو سارق شريف لأنه يسرق الدولة، وهي شخص معنوي وبالتالي لا يضر بالآخرين، وكذلك الاعتقاد الديني حول عدم شرعية الضريبة لأنها لا تستند على منطلقات عقائدية بعكس الزكاة التي تعتبر من أركان الإسلام (105) ص 155.

تجدر الإشارة إلى أن الوعي الضريبي له تأثير مباشر على مستوى الضغط الجبائي، حيث أنه بتوفر عناصر الوعي الضريبي المتمثلة في فهم القصد من الضريبة عند فرضها والافتناع بالزاميتها وعدم السعي من التهرب من أدائها، فهنا تزداد الحصيلة الضريبية مما ينعكس بالإيجاب على نتيجة الضغط الجبائي (101) ص 70.

ب- أسباب متعلقة بالإدارة الضريبية

تعتبر الإدارة الجبائية أداة لتنفيذ النظام الضريبي، وكذا الوسيط بين السلطة التشريعية الجبائية والمكلف، حيث تعمل على تطبيق القانون الجبائي، فكلما كانت هذه الإدارة ضعيفة الكفاءة والنزاهة كلما سهل الغش الضريبي والعكس صحيح، ويرجع عدم كفاءة الإدارة الضريبية إلى قلة الوسائل المادية والإمكانات البشرية وهذا ما سوف نفضله كالتالي (101) ص 62:

1) محدودية الإمكانيات المادية

إن تعدد نشاطات الإدارة الجبائية المتمثلة بإحصاء المكلفين والبحث عن المادة الخاضعة للضريبة وتحديد معدلها وتحصيلها، بالإضافة إلى عمليات التفتيش والرقابة لمختلف الملفات المعنية بالمراقبة، يقتضي توفر مقرات مجهزة بالمرافق الضرورية للعمل ووسائل إعلام آلي متطورة وهذا من أجل المتابعة الجيدة للملفات ومعالجة المعلومات في وقت قصير ومراقبة جميع المكلفين، وتحديد كل مصادر الثروة ومساعدة أعوان الإدارة في تحديد وعاء الضريبة وتحصيلها وسهولة الكشف عن الوضعيات الاحتيالية، كما انه عملية تتيح اكبر قدر ممكن من المعلومات في مساحات صغيرة وعدم ضياعها وبالتالي تحسين عملية الرقابة، لذلك عمدت الإدارة الجبائية أمام انتشار ظاهرة الغش الضريبي على تجهيز مصالحها بالإعلام الآلي رغم وجود بعض الحدود والنقائص والتي تتمثل في (101) ص 64 :

- حصر أجهزة الإعلام الآلي على المعلومات التي تتوفر عليها فقط لذلك يتوقف إمكانيته في مكافحة الغش الضريبي على صحة تلك المعلومات.
- يتطلب استخدام الإعلام الآلي وجود كفاءات تقنية تقوم بترجمة القوانين والتعليمات الضريبية إلى معادلات رياضية يفهم رموزها الجهاز المستعمل.
- ضرورة توفير وسائل النقل ومتطلبات العمل الإداري والمكتبي لأعوان الإدارة الجبائية من أجل التحكم الجيد في الملفات.
- تدني المستوى المعيشي للموظف بالإدارة الجبائية ودرجة تكوينه تجعله عرضة للإغراءات الكثيرة المقدمة من طرف التجار مما يمس بكفاءتهم ونزاهتهم فتستفحل ظاهرة الغش الضريبي.

2) محدودية الإمكانيات البشرية

تتمثل في الجانب العددي المتمثل في وجوب تناسب عدد الموظفين مع عدد المكلفين أو الملفات المطروحة للمعالجة أو المراقبة، هذا من جهة ومن جهة أخرى تتمثل في الجانب التأهيلي حيث أن الدول النامية التي كابدت ويلات الاحتلال وجدت نفسها غداة الاستقلال بدون كفاءات وهو ما انعكس سلبا على فعالية النظام الضريبي، كذلك الاعتماد على سياسة ضريبية لا تعطي الكفاءة والمهارة للقيام بالدور الفعال في الميدان، بالإضافة إلى انعدام العناصر الفنية والإدارية القادرة

على تحمل المسؤوليات في تطبيق أحكام قوانين الضرائب هي مدعاة للمكلفين إلى التهرب الضريبي .

وكما أن غياب المعارف المهنية والإهمال وقلة الإدراك من طرف الموظفين للمخطط الوطني للمحاسبة تشكل بالنسبة لهم إعاقة كبيرة من ناحية عملية الدراسة المعمقة للوثائق المحاسبية لمؤسسة ما، أما المؤهلون منهم وبعد تلقيهم تكوينا واكتسابهم للخبرة المهنية اللازمة يتركون إدارة الضرائب لعدم تحفيزهم ماليا والتنقل لقطاعات أكثر تحفيزا وإغراءات مالية أو يمارسون مهنا حرة، وبذلك يشكلون درعا واقيا للمكلفين الذين يلجؤون إليهم بهدف إفادتهم وتوجيههم للطرق الاحتمالية للغش الضريبي(141)ص66.

ج-أسباب اقتصادية وسياسية

تساهم ظروف البيئة الضريبية التي يجري فيها تشريع الضريبة وتحقيقها وتحصيلها، إسهاما واضحا في عمليتي الغش والتهرب من أداء المكلفين للضريبة حيث أن الوضع الاقتصادي لأي دولة والأهداف السياسية المرجوة تعد من الأسباب التي تدفع بالمكلفين التهرب والغش الضريبي وهذا ما سوف نتناوله فيما يلي(86)ص278 :

1) أسباب اقتصادية

تلعب الأسباب الاقتصادية والوضعية الشخصية للمكلف دورا في ظاهرة الغش الضريبي، فكلما كانت حالة المكلف الاقتصادية متدهورة إلى جانب الحالة الاقتصادية العامة كلما كان الغش الجبائي كبيرا والعكس صحيح.

لهذا نجد بعض الدول تنتهج أسلوب الاقتطاع من المصدر وهذا لإعفاء ذوي الدخل المنخفضة من دفع الضريبة، والجزائر تعفي الدخل من الضريبة على الدخل ابتداء من مبلغ محدد قانونا كحد أدنى مع مراعاة نوع الشرائح الاجتماعية التي ينتمي إليها هذا الشخص، فضلا عن تطبيق تخفيض قدره 40 % على المرتبات(43)ص16.

ففي الوضعية الاقتصادية للمكلف يظهر سلوك المكلف اتجاه الضريبة بشكل واضح في أوقات الأزمات التي تشهدها الدولة حيث تتخفض دخول المكلفين وتصبح الضريبة تشكل عبئا ثقيلا على المكلفين مما يدفعهم إلى تجنبه، أما في حالة الرخاء والانتعاش الاقتصادي حيث تزيد المداخل فقد يدفع المكلف بالضريبة ما عليه اتجاه الخزينة ليظهر مظهر المواطن الصالح، أما في الوضعية الاقتصادية العامة ترتفع دخول الأفراد في فترة الإنعاش الاقتصادي، وترتفع بذلك قدرتهم

الشرائية فيتحمل بذلك المستهلك النهائي الضرائب التي يجمعها منهم المكلف ويسددها إلى الخزينة مما يؤدي إلى تقليل الغش الضريبي، أما في فترات الركود الاقتصادي والكساد تنتشر السوق الموازية ويؤدي إلى اختلال في بنية الاقتصاد الوطني وازدياد حجم الظاهرة، بينما في الاقتصاد الذي يغلب عليه النشاط الصناعي والتجاري والذي يتصف بالمرونة فهو يكون اقتصادا نقديا يتميز بالسيولة المالية مما يؤدي إلى انخفاض مستوى الغش الضريبي(141)ص62.

(2) أسباب سياسية

عندما يشعر الأفراد بثقل وطأة الضرائب المفروضة عليهم ويظهر ذلك جليا في حالة عدم استئثارهم للمردود الاقتصادي والاجتماعي للضرائب المدفوعة(52)ص40. من العوامل المساعدة على تفاقم هذه الظاهرة في المجال السياسي نجد العوامل التالية(43)ص18:

-الاختيار الإيديولوجي والسياسي الذي اعتمدته السلطات العمومية غداة الاستقلال والمتمثل في النظام الاشتراكي، مما كان له تأثير على السياسة الجبائية التي لم تقم بأدوارها حتى تلك المتعلقة بتوزيع المداخل.

-وجود موارد هامة من المحروقات جعلت السلطات العمومية تعتبر موارد الضرائب ثانوية، مما أدى إلى نوع من التراخي والتفاس في صياغة الاقتطاعات الجبائية، ومحاربة الغش الضريبي لم تكن من الأولويات الدولة.

2-1-2-1-5 صور الغش الضريبي في مادة حقوق التسجيل

تنتج المادة الخاضعة للضريبة عموما في مادة حقوق التسجيل، عن توضيحات الأطراف التي تعطي محلا لاشتراط ثمن تخضع مبدئيا لحقوق نسبية أو تصاعدية على أساس الثمن المتفق عليه، وعندما لا يتضمن التصرف دلالة على قيمة الوعاء الخاضع لرسم التسجيل، فيجب على الأطراف إتمامه بتصريح تقديري مفصل، ويتم التملص من دفع حقوق التسجيل بطريقتين أساسيتين، هما إما إخفاء الثمن أو عدم كفايته.

أ- إخفاء الثمن

يعد كل اتفاق يهدف إلى إخفاء جزء من ثمن بيع عقارات أو تنازل عن محل تجاري أو زبائن وكل جزء من فارق ناتج عن تبادل أو قسمة ب كله أو بجزء منه يتضمن أموالا عقارية أو محلا تجاريا أو زبائن، يكون باطلا وعديم الأثر(200)م1/113.

يتمثل إخفاء الثمن في الواقع، في نقل عن قصد في تصرف ما ثمن أقل من الحقيقي، والفرق يدفع من اليد إلى اليد، هذه الممارسة منتشرة بكثرة وخطيرة، مما يعني أن الثمن المذكور في التصرف أو العقد، لا يتطابق مع الثمن الحقيقي للمعاملة، كما هو متفق عليه بين الأطراف، فهناك مبلغ تم دفعه إضافة إلى ذلك المشار إليه في التصرف، ولإثبات إخفاء الثمن والحصول على تحصيل الحقوق المستحقة عاديا، يجب على الإدارة أن تبين بأن الثمن الحقيقي المتفق عليه هو أعلى من ذلك المحدد في التصرف، والحال أن هذا الدليل يمكن أن ينكشف بصعوبة أو يكون غير ممكن وإن كان قليلا من الأطراف يؤخذ حد أدنى من الاحتياطات، وهذا يمكن أن يجر الإدارة إلى الاعتقاد بإخفاء جزء من الثمن، والاستعانة بعدم كفاية الثمن، هذا الإجراء الأكثر فعالية والأكثر استعمالا من قبل الإدارة(6)ص114.

يمكن إثبات إخفاء الثمن بثبوت وسائل الإثبات المقبولة في مادة التسجيل(200)م2/113، ويقع عبء الإثبات على الإدارة الضريبية التي تتخذ كل التدابير للكشف عن أي إخفاء يطال التصرفات المنصبة على العقارات، إلا أن الواقع أثبت أنه من الصعوبة بمكان إثبات إخفاء الثمن، إلا إذا اكتشفت حركات أموال لمبالغ مماثلة على الحسابات البنكية للبائع والمشتري، وهذا الإجراء معمول به في فرنسا على خلاف الجزائر التي لا تراقب أرصدة المتعاقدين على العقارات، وفي حالة اكتشاف الإخفاء يعاقب بغرامة تساوي ضعف الحقوق والرسوم المتملص منها دون أن تقل هذه الغرامة عن 10.000 دج(200)م3/113.

عندما يعترف بصفة ودية أو يثبت قضائيا بأن الطابع الحقيقي لشروط العقد أو الاتفاق قد تم إخفاؤه تحت مظهر شروط تعطي الحق في رسوم أقل ارتفاعا، فيترتب رسم زائد مضاعف، ويتحمل هذه العقوبة جميع الأطراف المتعاقدة بصفة تضامنية(200)م117، وهذا ما أكدته مجلس الدولة في قراره رقم 010950 الصادر بتاريخ 2003/12/16 والذي جاء في إحدى حيثياته: " حيث وبناء على أحكام المادة 112 من قانون التسجيل فإن المبالغ المستحقة نتيجة إعادة التقييم المترتب عن نقص في التصريح تفرض على طرفي العقد التوثيقي المتضمن النقص في التصريح بالتضامن فيما بينهما"(6)ص115.

ب- عدم كفاية الثمن

يكون هناك نقص في ثمن التصرف أي في العقد، عندما يكون الثمن المحدد في التصرف أقل من القيمة النقدية الموضوعية للمال، وتثبت الإدارة الضريبية باستعمال طرق مختلفة أن الثمن

المحدد في العقد هو أقل من القيمة النقدية للثروة وقت إجراء التصرف، وليس أقل من الثمن الحقيقي المحدد، وبالتالي لا يطبق الرسم الزائد إلا إذا كان النقصان في تقدير الأموال المصرح بها ناتجا عن عقد سابق للتصريح وذلك بالنسبة للأموال التي يجب أن تحدد قيمتها طبقا للمادة 32 من قانون التسجيل، وإذا كان العقد لاحقا لهذا التصريح فإنه لا يحصل إلا رسم بسيط على الفرق بين تقدير الأطراف والتقدير الموجود في العقود(200)م109.

هناك فروق جوهرية بين عدم كفاية الثمن وإخفائه، لذلك لا يجب الخلط بينهما، فلكي تطالب الإدارة بحقوق تكميلية بخصوص عدم كفاية الثمن، يجب عليها أن تؤسس فقط بأن الثمن المحدد في العقد هو أقل من القيمة النقدية للثروة المحولة، وفي المقابل، لإثبات بأنه هناك إخفاء للثمن فيجب على الإدارة أن تثبت بأن الثمن الحقيقي هو أعلى من ذلك الذي حددته الأطراف في العقد، ففي مادة حقوق التسجيل تعتمد الحقوق على القيمة المصرح بها من قبل المكلف بالضريبة، وتقوم الإدارة بفحص القيمة المصرح بها وتكشف الحقوق المتلاعب بها، هذه القيمة هي المصرح بها في التصرفات والتي يجب أن تقدر وفقا للقيمة النقدية الحقيقية وقت التحويل، فلما تؤسس بأن القيمة المصرح بها هي أقل من القيمة النقدية الحقيقية، يحق للإدارة الحصول على الحقوق حسب هذه القيمة الأخيرة(6)ص116.

منح القانون للإدارة الجبائية أجل إثبات عدم كفاية الأثمان المعبر عنها والتقدير المقدمة في العقود أو التصريحات الخاضعة للرسم النسبي أو الرسم التصاعدي، وهو أربع سنوات ابتداء من تاريخ تسجيل العقد أو التصريح(186)م121.

تجدر الإشارة إلى أن الحقوق والرسوم والعقوبات المترتبة على نقصان الأثمان أو التقدير المسجلين على نقل ملكية عقارات أو حقوق عقارية لقاء عوض، وعلى نقل ملكية محل تجاري وزبائن لقاء عوض، تستحق على أطراف العقد بصفة مشتركة و بالتضامن(200)م112.

2-1-2-2- الآليات الإدارية لمكافحة الغش الجبائي

باعتبار أن الإدارة الضريبية أوكل لها القانون مهمة تحصيل ومتابعة الضرائب بجميع أصنافها، ولا سيما حقوق التسجيل، لذلك سمح لها القانون باستخدام وسائل قانونية للتقصي ومراقبة التصريحات والمستندات المقدمة من قبل المكلف بالضريبة، حيث تمارس اختصاصها في التحقق

من صحة التصريحات ومدى مصداقيتها، وقد منح المشرع الجزائري للإدارة الجبائية سلطات عديدة ليتسنى لها تحصيل الضريبة على أكمل وجه، وهو ما سوف نستعرضه من خلال الفرع الأول الذي خصصناه لسلطة الرقابة وحق الإطلاع، أما الفرع الثاني سنخصصه لحق إعادة التقدير وحق الشفعة.

1-2-2-1-2- سلطنة الرقابة و حق الاطلاع

تعتبر حقوق التسجيل من بين الضرائب التصريحية، أي تؤسس انطلاقا من التصريحات التي يقدمها المكلفون بها للإدارة الجبائية، وتهدف الرقابة الجبائية إلى التحقق من أن هذه التصريحات قد اعتمدت فيها المصادقية والدقة والأمانة، والأصل العام أن تصريحات المكلفين بالضريبة حقيقية عملا بمبدأ حسن النية، إلا أن ذلك لا يمنع الإدارة الضريبية من ممارسة سلطة الرقابة وحق الإطلاع.

أ- سلطة الرقابة

يفترض في البيانات التي يتضمنها التقرير الضريبي أنها صحيحة، وعليه يستند التقرير قوته في الإثبات من هذه الضريبة التي يمكن إثبات عكسها، وتقتضي العدالة الضريبة الصدق وسلامة هذه البيانات، ومن هنا جاء حق الإدارة الضريبية وسلطتها في فحص صحة هذه التصريحات والبيانات حتى يتم الفرض الضريبي على أساس العدالة.

1) تعريف الرقابة

تعتبر الرقابة بشكلها العام وفي نطاقها الواسع، الوسيلة المجدية لمعالجة الاختلالات والانحرافات في شتى الأنظمة، ففي العصر الحديث أصبح لعنصر الرقابة أهمية بالغة، لذلك عرفها فايول: "الرقابة تقوم على التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقا للخطة المرسومة والتعليمات الصارمة والقواعد المقررة، أما موضوعها فهو بتبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها" (43) ص 47.

أما الرقابة الجبائية فتعرف بأنها: "مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصادقية التصريحات المكتتبه من طرف المكلفين لغرض اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمي إلى التملص والتهرب من دفع الضريبة وتقويمها" (137) ص 114.

المشرع الضريبي الجزائري لم يعرف الرقابة الجبائية، ولكن حدد ضوابطها والهيئة المكلفة بها، وذلك من خلال المادة 18 من قانون الإجراءات الجبائية لقوله: "1- تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوة.

كما يمكنها أن تمارس حق الرقابة على المؤسسات والهيئات التي ليست لها صفة التاجر والتي تدفع أجورا وأتعابا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها ..."

2) أهداف الرقابة الجبائية

حدد المشرع الضريبي للرقابة الجبائية أهدافا معينة ومحددة، فاعتبر أنها وسيلة إستراتيجية أكثر تخصصا التي تملكها الإدارة لتحقيق من مطابقة التصريحات للقوانين والقواعد الضريبية بهدف محاربة الغش والتهرب الضريبي، ومن بين الأهداف التي تبنى عليها الرقابة الجبائية نجد:

-الهدف المالي و الاقتصادي

حسب الأستاذ مارك لاراي Marc LERAY تهدف الرقابة الجبائية إلى المحافظة على الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكالها بغرض الحفاظ على إيرادات الخزينة العمومية بالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق مما يؤدي إلى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع، إذ أن الأهداف الاقتصادية للرقابة الجبائية موجودة ضمن العلاقة المركبة بين الاقتصاد والجبائية(43)ص48.

- الهدف القانوني

يتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للمكلفين بالنسبة للقوانين والأنظمة، لذا حرصا على سلامة هذه الأخيرة تركز الرقابة الجبائية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين بالضريبة على أية إنحرافات أو مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم الجبائية(102)ص29.

بالإضافة إلى ترسيخ مبدأ العدالة الضريبية أي اعتبار جميع المكلفين بالضريبة على قدم المساواة فيما يخص الالتزام بدفع الضرائب المفروضة عليهم عن طريق المنافسة بين المكلفين مما يدعوهم إلى أداء واجباتهم الجبائية(148)ص286.

- الهدف الإداري

تؤدي الرقابة الجبائية دورا هاما للإدارة الجبائية من خلال الخدمات والمعلومات التي تقدمها والتي تساهم بشكل حيوي وكبير في زيادة الفعالية والأداء، ويمكن تحديدها في النقاط التالية(43)ص49:

-تساعد الرقابة الجبائية على التنبيه إلى أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها، مما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الإجراءات التصحيحية.

- تحديد الانحرافات وكشف الأخطاء يساعد الإدارة الجبائية في المعرفة والإلمام بأسبابها وتقييم آثارها، وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك.

- تسمح عملية الرقابة الجبائية بإعداد الإحصائيات مثل نسب التهرب الضريبي.

- ضمان وتماسك واستمرارية النظام التصريحي، بحيث أن معظم الاقتطاعات الجبائية تؤسس على قواعد مصرح بها من طرف العناصر الجبائية، وإذا تميزت هذه التصريحات بالدقة والصحة، وكانت الأخطاء والاعفالات فيها قد ارتكبت عن حسن نية فهذا يؤدي إلى غياب أي رقابة على هذه التصريحات، وهو الأمر الذي يؤدي في النهاية إلى القضاء السريع على فلسفة النظام التصريحي.

- الهدف الاجتماعي

يتمثل في (102) ص 29:

- منع ومحاربة انحرافات المكلف بمختلف صورها مثل السرقة و الإهمال أو تقصيره في أداء وتحمل واجباته اتجاه المجتمع.

- تحقيق العدالة الجبائية بين المكلفين بالضريبة وهذا بإرساء مبدأ أساسي في الاقتطاعات والمتمثل في وقوع جميع المكلفين على قدم المساواة أمام الضريبة.

(3) صورها

إن كثرة التصريحات التي تتلقاها الإدارة الضريبية من قبل المكلفين بالضريبة، جعل الإدارة الجبائية تفكر في وضع آليات وأشكال للرقابة تساعد في مهمتها.

- الرقابة الداخلية

هي تلك الرقابة التي تتم من قبل أعوان الإدارة الجبائية المكلفة بتحصيل الضريبة، بناء على الوثائق والتصريحات التي يقدمها المكلفون بها إلى هذه المصلحة، حيث تتمثل رقابة مفتشية التسجيل و الطابع في شكلين هما:

- الرقابة الشكلية

تعتبر الرقابة الشكلية هي أول إجراء يتولى عون الرقابة القيام به، ويتعلق بمجموع التدخلات التي لها صلة بتصحيح الأخطاء المادية الظاهرة في التصريحات والملاحظة من طرف المراقبين الجبائيين، أثناء فحصهم لتصريحات المكلف بالضريبة، فهذه الرقابة تهتم بالشكل وكيفية التصريحات دون التأكد من صحتها (148) ص 288.

تعد رقابة حقوق التسجيل، كلها رقابة شكلية، فهي تقوم على إتمام إجراءات التسجيل، التي تتطلب العديد من الإجراءات والشكليات بدء من طبيعة المحررات ونوعيتها، تم آجال واختصاص الإيداعات، إلى نوعية خاصة من التصريحات.

في حالة نقل الملكية عن طريق الوفاة، مع الفحص الجدي للبيانات اللازمة المطلوبة قانوناً ثم الإجراء الذي يقوم به المفتش والمتمثل في التأشير عليها دلالة على إنهاء التسجيل، وهذه الشكلية المقامة على مبدأ المراقبة والتفحص، الغرض منها استدراك النقائص أو الخطأ في دفع حقوق التسجيل التي استخلصها المأمورون به والتأكد من سلامة تكييفها(137)ص115.

- الرقابة على الوثائق

يتجلى دور هذه الرقابة في مجموعة الأعمال والفحوصات الدقيقة التي تتم على مستوى المكتب، والتي تقوم من خلالها الإدارة بمقارنة المعلومات المصرح بها من طرف المكلف، والمعلومات المتحصل عليها وفي حقوق التسجيل نميز بين رقابتين:

- المراقبة الدورية

توكل مهمة الرقابة الدورية لمفتش التسجيل المختص إقليمياً على الفهارس المنصوص عليها من المادة 154 من قانون التسجيل يلزم على محرري العقود خلال الأيام العشرة الأولى من شهر يناير و أبريل و يوليو و أكتوبر من كل سنة، أن يقدموا إلى مفتشي التسجيل التابعين لمقر إقامتهم، فهارسهم ليؤشروا عليها ويذكروا في تأشيراتهم عدد العقود المسجلة، وفضلاً عن الفهارس التي يقدمها محررو العقود، يخضع دفتر اليومية ودفتر الإيداع إلى تأشيرة مفتش التسجيل والطابع(200)م175،154و158.

- الرقابة الاعتيادية

تتعدد صور هذه الرقابة لأنها تتطلب مبدأ الاعتیاد، ومن ضمنها الحقوق المسجلة على الحساب ومقارنتها بالبنود المفتوحة لذلك، وتلك التصريحات المقدمة بسبب الوفاة، ومقارنتها بجداول الإحصاء الدورية التي تصل مفتش التسجيل من رؤساء المجالس الشعبية البلدية المرفقة بشهادات الوفاة المسجلة في الحالة المدنية، وكذا جداول الأقساط المحررة لفائدة المقرر والممنوح لهم رخصة بتجزئة الدفع الجزئي، كذلك المتابعة للتصريحات المقدمة من الأشخاص الذين يقومون بنشاط شراء العقارات من أجل إعادة بيعها، والأشخاص الذين يمنح لهم مؤقتاً تأجيل الإخضاع لحقوق

التسجيل، كحال البناءات المهدمة لإعادة بنائها من جديد، والبناءات التي هي في طور الإنجاز(137)ص116.

- الرقابة الخارجية

ينحصر أساسا دور مفتش التسجيل في الرقابة الداخلية، غير أن هناك بعض الصور التي خوله إياه القانون والتي ترخص لأعوان التسجيل بأن ينتقلوا إلى جميع الأماكن التي يجري فيها البيع العلني بالمزاد، وأن تقدم لهم محاضر البيع ونسخ التصريحات المسبقة، ويحررون محاضر المخالفات التي تعرفوا عليها وأثبتوها(200)م168.

إلا أن الإدارة الجبائية الرئيسية لها هذا الدور خاصة في مجال المعاينات الإجبارية الميدانية التي تقوم لها عن طريق أعوانها المؤهلين بقصد إعادة التقدير للتأكد من صحة القيم المصرح بها كأساس لحقوق التسجيل، وبالتالي فالرقابة هنا تأخذ شكل المعاينة الميدانية لمحل التحويلات الخاضعة للضريبة، وهي معاينة تقنية أكثر منها بحث و تحقيق(137)ص117.

ب- حق الاطلاع

بالإضافة إلى حق الرقابة التي منحها المشرع الضريبي للإدارة الجبائية لمنع التهرب الضريبي، هناك سلطة أخرى لا تقل أهمية أن سابقتها، ألا و هي حق الإطلاع Droit de Communication على كل الوثائق التي تسمح لها بحسن إدارة التدقيق، كما يمكنها البحث عن المعلومات التي تسمح لها بمراقبة الوثائق لدى المكلفين بالضريبة أو لدى الغير.

1)تعريف حق الإطلاع

حق الإطلاع هو "حق ممنوح للإدارة الجبائية والتي بواسطته سمح لها بجمع المعلومات المتعلقة بوضعية المكلف بالضريبة لضمان صحة التصريحات"(122)ص125.

كما يعرف على أنه: "الحق الذي يمكن الإدارة الجبائية من تحصيل المعلومات من مصادر خارجية مهما كانت وسيلة حفظها، وذلك قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، كما أنه يعد الإمكانية الشرعية المتاحة للإدارة، وهذا للتعرف على مجمل الوثائق المحاسبية المسوكة من طرف المكلف بالضريبة أو الشركاء، للتحقق من صحة الضرائب، وتصريحات المكلفين الآخرين"(61)ص30.

أما المشرع الجزائري فلم يعط تعريفا لحق الاطلاع إنما أشار إليه في المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية وذلك بقوله: "يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية، قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، بتصفح الوثائق والمعلومات المنصوص عليها في المواد المذكورة أعلاه".

من خلال التعاريف السابقة، نستخلص أن حق الإطلاع هو سلطة قانونية ممنوحة للإدارة الضريبية، تسمح لها بالإطلاع على الوثائق والتصريحات المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة قصد تحديد الوعاء الضريبي بدقة من خلال الحصول على المعلومات والوثائق اللازمة وبالتالي الكشف عن مختلف المخالفات.

(2) تمييز حق الإطلاع عن الرقابة

بالرغم من أن حق الإطلاع وسلطة الرقابة، كلاهما سلطة قانونية مخولة للإدارة الضريبية هدفهما واحد هو استدراك الوعاء وإخضاعه لحقوق التسجيل، إلا أن هناك فروقا جعلت المشرع يفصل بينهما ويعددها فيما يلي(137)ص116:

- وسيلة حق الإطلاع هي البحث والتحري بشكل واسع وغير مباشر، بينما الرقابة يقتصر نطاقها الضيق المحصور في الوثائق والسجلات والدفاتر التي يمسكها المكلفون بالضريبة، وهي تأتي للتأكد من تصريحاته المقدمة له بشكل مباشر.

- يمارس حق الإطلاع لدى هيئات ومؤسسات ليست ضمن العلاقة الضريبية، كما أنها ليست ملزمة بواجبات معينة اتجاه إدارة الضرائب بحسب طبيعتها ومهامها، بينما تمارس الرقابة لدى المكلفين بالضريبة.

- تعد الرقابة واجبة التنفيذ من قبل أعوان الجبائية، وخاصة تلك الدورية التي تدخل في صميم مهامهم، بينما يبقى حق الإطلاع وسيلة يلجأ إليها بشكل تلقائي من طرفهم في مرحلة البحث والتحري.

(3) مجالات حق الإطلاع

يمارس حق الإطلاع أمام الجهات و الهيئات الآتية:

- الإطلاع لدى الإدارات و المؤسسات العمومية

يخضع لهذا الحق كل إدارات الدولة بما فيها البلديات والولايات وكل الشركات الخاضعة لرقابة الدولة، والمؤسسات العمومية والهيئات المختلفة الموجودة تحت رقابة السلطة الإدارية والتي يجب عليها أن تطلع إدارة الضرائب بناء على طلبها على الوثائق المتعلقة بها دون أن تتحجج بتعارضها مع السر المهني(186)م46-1.

إن مجال تطبيق هذا الحق يشكل مجالا واسعا، باعتباره يستعمل في مواجهة كل الوثائق المصلحية، وكذا في مواجهة كل الهيئات الموجودة تحت سلطة الدولة، وخاصة المؤسسات العمومية، وأيضا لأنه يمكن لإدارة الضرائب أن تحصل على الوثائق المحجوزة من قبل الأعوان

المؤهلين من طرف مديرية المنافسة والأسعار أو مصالح الشرطة القضائية أو من قبل إدارة الجمارك، حيث يلتزم هؤلاء بإخطار مصلحة الضرائب عن أي نشاط تجاري أو صناعي أو مهني يخالف المهنة الأساسية لأي شخص يثبت لها مزاولته سواء بتصريحه أو نتيجة لمباشرة اختصاصها، ويعتبر الموظف المختص بكل جهة من الجهات مسؤولاً عن الضرائب التي لم تحصل نتيجة علمه وعدم إخطاره إدارة الضرائب(6)ص50.

-الإطلاع لدى الغير

أوردت المادة 58 من قانون الإجراءات الجبائية أنه: "يتعين على كل شخص أو شركة تقوم بعملية الوساطة من أجل شراء أو بيع عقارات أو محلات تجارية أو تشتري بصفة اعتيادية، باسمها، نفس الممتلكات التي تصبح مالكة لها لإعادة بيعها، أن تقيّد، قصد ممارسة أعوان التسجيل لحق الإطلاع، بأحكام المادة 52 أعلاه، وهذا تحت طائلة تطبيق العقوبات المنصوص عليها في المادتين 62 و 63 أدناه".

كما أن المادة 59 من نفس القانون خولت لأعوان التسجيل سلطة الإطلاع على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المنضوين تحت شركة الأسهم والممارسين لمهنة التجارة لمراقبة دفعهم للضرائب المستحقة عليهم أو على الغير.

-حق الإطلاع أمام الهيئات القضائية

لم ينص المشرع الجزائري على حق الإطلاع في الملفات القضائية على سبيل الوجوب، بل ورد النص على سبيل الجواز من خلال المادة 47 من ق إ ج ، والتي يستشف من خلال المادة السابقة الإجراءات والأحكام المتعلقة بحق الإطلاع كما يأتي:

-تقديم طلب إلى النيابة العامة قصد الإطلاع على عناصر الملفات موضوع متابعة من طرف الإدارة الضريبية.

-في حالة ترخيص النيابة العامة، يجب على السلطة القضائية أن تطلع الإدارة المالية على كل المعلومات التي يمكن أن تتحصل عليها والتي من شأنها أن تسمح بافتراض وجود غش مرتكب في المجال الجبائي، أو أية مناورة كانت نتائجها الغش أو التملص من دفع الضريبة، سواء كانت الدعوى مدنية أو جزائية.

-في هذه الحالة تبقى الوثائق مودعة لدى كتابة الضبط تحت تصرف الإدارة الضريبية خلال الخمسة عشر يوما تحسب ابتداء من تاريخ إيداع المحضر، وتخفض المدة إلى عشرة أيام فيما يخص القضايا الجنائية.

-إستعمال الأرشيف

طبقا للمادة 48 من قانون الإجراءات الجنائية فإن الأحكام الخاصة بحق الإطلاع على الملفات المحفوظة في الأرشيف والسندات العمومية فهي على الشكل الآتي(83)ص67:

-يتعين على كل من أودعت لديه سجلات الحالة المدنية أو جداول الضرائب، وكل الموظفين المكلفين بالأرشيف، وإيداع السندات العمومية أن يقدموها عند كل طلب إطلاع من دون نقلها إلى أعوان التسجيل، ويطبق كذلك هذا الحكم على الموثقين والمحضرين القضائيين، وكتاب الضبط، وكتاب الإدارات المركزية والمحلية.

-السماح للأعوان بأخذ المعلومات والمستخرجات والنسخ اللازمة لهم من أجل حماية مصالح الخزينة وذلك دون دفع مصاريف.

-في حالة الرفض، يثبت ذلك بمحضر يقوم عون التسجيل رفقة عون برتبة مفتش بتحرير لدى الحائزين المودع لديهم المعنيين بالأمر.

-حدد المشرع مجالا زمنيا لإجراء هذا الإطلاع، حيث لا يمكن طلب حق الإطلاع أيام العطل، أما في الأيام الأخرى فإن حصص الإطلاع من طرف الأعوان داخل المستودعات، لا يمكن أن تتجاوز أربع ساعات يوميا.

-تستثنى من أحكام هذه المادة الوصايا والهبات المعدة من قبل الموصين وهم على قيد الحياة.

2-1-2-2- حق إعادة التقدير وحق الشفعة

بعد ممارسة الإدارة الضريبية لسلطانها القانونية المتمثلة في حق الرقابة وحق الاطلاع، تأتي مرحلة أخرى لا تقل أهمية عن سابقتها ألا وهي سلطة إعادة تقدير الوعاء وفق معايير قانونية، وإجراء آخر استثنائي وخطير يعد من وسائل اكتساب الملكية العقارية للدولة ألا وهو حق الشفعة.

أ- حق إعادة التقدير

منح القانون لإدارة الضرائب الحق في إعادة التقدير، وهذا بعد اكتشافها لإخفاء الأطراف المتعاقدة لجزء من الثمن الحقيقي للعقار محل التعاقد، أو لعدم كفاية الثمن.

1) تعريف حق إعادة التقدير

يعرف حق إعادة التقدير على أنه: "سلطة قانونية مخولة لأعوان الإدارة الجبائية تتضمن إعادة تقدير المادة الخاضعة وإخضاع الفرق في أساسها للضريبة، مع الغرامات المقررة عليها، وتمارس عند اكتشافهم وجود عدم كفاية في ثمنها المصرح به، أو عدم ضبطها أو وجود تضارب في التصريحات والمعلومات المطلع عليها، أو عدم تطابق عناصرها التي تم إخضاعها والمعدلات المقررة لتصفية الحقوق" (137) ص 122.

ومن خلال هذا التعريف يمكن استخلاص العناصر التي يقوم عليها حق إعادة التقدير في النقاط التالية (137) ص 122:

- وجود عدم كفاية الثمن، وهذه الحالة تظهر خصوصا في التحويلات التي تتم بمقابل وبموجب عقود خاضعة للتسجيل، ذلك أن المأمور بالتسجيل وكذا مفتش التسجيل يستطيع قبل إجراء التسجيل ملاحظة أي إغفال وارد على الوعاء ماعدا التقدير الصحيح للثمن.
- إسقاط جزء من عناصر الوعاء، وهذا يظهر عند محاولة ضبط التركة، حيث تعتمد التصريحات إلى إخفاء جزء منها مخالفا لما جاء ضمن أحكام المواد 133 وما يليها من قانون التسجيل، وبالأخص تلك التي تثار حول المنقولات، ومسألة تطهير أساس الوعاء من الديون العالقة.
- تضارب التصريحات والمعلومات المجمعة من حق الاطلاع السابق ذكره.
- عدم تطابق المعدلات المطبقة على عناصر الوعاء محل إعادة التقدير، وهذه تحدث كثيرا بالنسبة للعقود التي تسجل على الفهارس، وكذلك تلك التي هي غير خاضعة لإجراء التسجيل.

2) معايير القيمة الحقيقية لإعادة التقدير

لقد أسس المشرع الضريبي للقيمة التجارية *La valeur vénale* كوسيلة ناجعة لتحديد القيمة الحقيقية للعقار وبالتالي أداة أساسية لإعادة التقدير.

-تعريف القيمة التجارية

القيمة التجارية هي: " تلك القيمة التي تحدد اعتبارا من سعر الملك الذي بموجبه يستخلص بعد التفاوض لضبطه حسب دراسة السوق، والتي تمثل الأساس القانوني لتصفية الحقوق المستحقة على التصرفات بعوض، وبدون مقابل عندما تفوق السعر المعبر عليه من قبل أطراف العقد" (221).

تعرف كذلك بأنها: "الثمن الصافي الحقيقي الذي يمكن أن يحصل عليه المالك في سوق معينة خلال فترة محددة مقابل خروج ممتلك من ذمته حسب قانون العرض والطلب" (112) ص 135.

-عوامل التقييم

تتعدد عوامل تقييم العقار، وعادة ما تتحدد في ثلاثة عوامل(137)ص123:

-العوامل الفيزيائية

تتعلق بالعقار في حد ذاته مثل مساحته، تركيبه ومقوماته، مدى انتظام شكله، مستوى أو غير مستوى، مبني أو غير مبني، المنافذ التي يطل عليها، البناء والمواد التي تقيمه وخصائصها التي يستخلص منها عوامل اهتلاك البناء، وسنة الإنجاز لمعرفة عمر العقار، وعوامل الصيانة وغيرها من العوامل المتعلقة بالعقار.

-العوامل القانونية

تستخلص العوامل القانونية المؤثرة في قيمة العقار من الوضعية القانونية التي تسري عليه، والتي قد تتعلق بكيفية شغله هل هو عقار حر، أو عقار محل الإيجار، عقار جماعي كما هو الحال في الملكية المشتركة، عقار فردي، عقار ملك على الشيوع أو عقار مفرز، ثم معاينة القيود القانونية التي تنقله مثل المطال، الارتباط بارتفاق المرور، عقار مقيد بحق الارتفاق لخدمة عقار آخر، وغيرها من العوامل التي تؤثر بقيمته.

-العوامل الاقتصادية

تحدد هذه العوامل انطلاقا من المحيط الاقتصادي الذي يقع فيه العقار، أي أن الموقع هنا هو محور هذه العوامل، فقد يكون العقار في مناطق راقية ذات نوعية لاستعاب نشاطات اقتصادية، أو ضمن مناطق سكنية وغيرها، لذلك فإن بعض التنظيمات تعتمد على تقسيم المناطق الجغرافية إلى مناطق مرجعية حسب تجميع بعض العوامل والاعتماد عليها مباشرة.

- طرق إعادة التقدير

بعد استعراض العوامل التي على أساسها يتم استنباط قيمة الملك من السوق العقارية، تتطلب البحث عن القيمة التجارية عن طريق استخدام طرق إعادة التقدير التالية(221):

- وضع إطار مرجعي

يتم في طريقة وضع إطار مرجعي Mise en place du cadre référentiel الأخذ بعين الاعتبار القيم المصرحة وذلك بالمعرفة التامة لتطورات السوق العقارية على الصعيد المحلي، والتي تتطلب متابعة دائمة للعقارات المسجلة لجميع التصرفات العقارية واستخراج القيم المسيطرة، وهذه المعلومات يجب أن تتم بمعطيات حديثة مفروضة من قبل الوكالات، الشركات،

الدواوين الناشطة في الميدان العقاري كبناء وبيع الأراضي المعدة للبناء، محلات سكنية وذات الطابع التجاري، ويتعلق الأمر بـ:

- البيوع المنجزة من قبل الهيئات والمؤسسات العمومية والخاصة والتي تستلزم نشاطاتها إنجاز و بيع الأملاك الخاصة بهيئات: EPLF-CNEP-OPGI والمقرين العقاريين في القطاع الخاص والعالم، وكذا البيوع بالمزاد العلني عن طريق إدارة أملاك الدولة.

- التحويلات العقارية المنجزة من قبل الأفراد لفائدة الإدارة، المنشآت والهيئات العمومية التي غالبا ما توافق القيم الحقيقية للأملاك.

- القيم والأسعار المستخدمة من قبل الإدارة المكلفة بالتعمير، البناء والسكن على المستوى المحلي، للمشاريع المتعلقة بالبناء أي قيمة المتر المربع المبني للعقار الفردي والجماعي وكذا المعاملات المحينة للصفقات.

- الأسعار المطبقة من قبل الوكالات العقارية المعلنة دوريا والمنشورة في أعمدة الصحف أو وكالات الإشهار المتخصصة.

- وكالات التنظيم والتسيير العقاري الحضري المنتشرة عبر ولايات الوطن، بالنسبة لعمليات التنازل عن قطع أرضية معدة للبناء.

وعليه، فإن عملية جمع المعطيات المتخصصة من قبل كل مديرية ولائية للضرائب، يمكن من تكوين قاعدة مرجعية تسمح بإعادة تقدير القيمة المصرح بها.

-التقييم بتطبيق الحساب المرجعي

تسمح طريقة التقييم بتطبيق الحساب المرجعي Estimation par application des termes de référence بحساب القيمة التجارية لعقار بتطبيق الحساب المرجعي المستخلص من الهيئات، المؤسسات و الإدارات المذكورة أسفله، والأسعار المطبقة تحسب انطلاقا من تقسيم العقارات المبنية والقطع الأرضية القابلة للبناء، وفق التقسيم الآتي:

-بلدية مقر الولاية.

-بلدية مقر الدائرة.

-باقي البلديات.

القيم المستخلصة من قاعدة المعطيات يجب أن تستند إلى شوكة الأسعار La fourchette باتخاذ نسبة محددة بين قيمة دنيا وأخرى قصوى، وهذا من أجل مراعاة العناصر التي من شأنها التأثير

في القيمة التجارية للملك، وكذا العناصر التي تساهم في التخفيض القانوني المبرر والمعاین من قبل المصلحة:

-إهلاك العقار.

-الأضرار الخاصة أي الربط الفردي الملوث، الطرق السريعة والطرق كثيفة الحركة، المناطق الصناعية، الأسواق إلى غيرها.

تحیین المعطيات يجب أن يتم دوريا كل سنتين، وهذا لتقادي تسجيل أي صعوبات للتقدير، وكذا لمتابعة تطور السوق العقارية.

نموذج البطاقيّة يتضمن التصرفات المرجعية الناتجة عن التصنيف التالي:

-منطقة سكنية ووسط المدينة.

-منطقة الضاحية.

-منطقة بعيدة جدا.

في كل منطقة مذكورة أعلاه، يتم تصنيف الأملاك حسب طبيعة كل صنف مهما كانت عمليات التصرف كالبيع، الهبة، المبادلة، القسمة إلى غيرها على الأشكال التالية:

-فيلات، بنايات فردية، شقق إجتماعية.

-شقق نصف جماعية، سكنات محسنة، مساكن ذات طابع اجتماعي.

-محلات تجارية أو ذات طابع مهني.

-قطع أرضية موجهة للبناء.

ويتم استخراج القيم التجارية بتطبيق معاملات محددة قانونا في المنشور الوزاري رقم 812

المؤرخ في 2000/12/09 المذكر سابقا، مع مراعاة مساحة العقار وكل العناصر المذكورة سلفا.

-طريقة التقييم بالمقارنة

تعني هذه الطريقة التقدير عن طريق المصلحة المقيمة الأسعار المصرحة المرجعية لنفس التصرفات المشابهة المقارنة في فترة حديثة بين سنة وسنتين، على مستوى نفس الموقع، للحي أو الشارع، يتم استخراج قيمة العقار بالاستعانة بعناصر المقارنة المنشئة لعملية البيوع للعقارات المتطابقة أو على الأقل المتشابهة، هذه الطريقة تتطلب متابعة السوق المحلية من أجل إحصاء البيوع الأكثر تعبيرا، ويتم التقييم بالمقارنة باعتماد مبدئيا القيمة المصرحة من قبل الأطراف المتعاقدة

والمعتمدة من طرف المصلحة بناء على إعادة التقدير المقبول من أحد أطراف التصرف، انتهاء إلى السعر الموقوف من قبل لجنة التوفيق La commission de conciliation.

وتمر هذه العملية على مراحل ثلاث:

- البحث عن بيوع عقارات ذات طبيعة مشتركة في الصنف، والقطاع الجغرافي.
- إختيار العناصر المرجعية المعبرة: إختيار البيوع العقارية مع العقار المقوم باحتساب أكثر النقاط المتشابهة.

- تحليل السعر المصرح لتجريب واستنباط القيمة التجارية بالبحث واستعمال العناصر المرجعية كوحدة مقارنة.

-البنائات غير المتممة

القيمة التجارية للعقارات غير المكتملة يمكن أخذها عن طريق تحديد النفقات المخصصة لتشييدها وتهيئتها، والتي تتضمن كلفة اقتناء الأرضية، وكلفة البناء ومختلف التهيئات حسب حالة تقدم الأشغال فيها بما فيها تنفيذ الأشغال، والأعمال الكبرى، أما كلفة إنجاز مختلف هياكل الدولة فيستخرج عن طريق التقرب من المصالح المحلية للتعمير.

تحدد القيم بتطبيق معامل 1,1 إلى 1,5 لتحيين كلفة البنائات ومن أجل مراعاة تطور السوق العقارية.

(3) إجراءات إعادة التقدير

عندما تكتشف الإدارة الضريبية إخفاء الأطراف جزء من الثمن، أو عدم كفايته لأساس وعاء حقوق التسجيل، تقوم بسلطتها المخولة لها قانونا بإعادة التقدير وفق الإجراءات التالية (29)ص109:
-يقوم مكتب التحقيقات وإعادة التقويم باستدعاء المالك الأخير الذي بحوزته الأموال العقارية.

-الانتقال لمعاينة العقار الذي هو محل إعادة التقويم ويتم الاستناد بدراسة العوامل المتعلقة بالعقار محل التقييم سواء كانت عوامل مادية، أو اقتصادية، أو عوامل قانونية مثلما سبق بيانه.
-تدوين نتيجة التقييم الإداري الجديد الذي يحدد من خلاله ضبط القيمة التجارية الحقيقية، ثم تحديد الفرق والحقوق المقررة عليه والعقوبات المقررة على شكل زيادة تلقائية.
-تبليغ المكلف عن طريق إشعار بالقيمة الحقيقية التجارية للعقار والحقوق الواجبة الدفع.

في حالة اقتناع وقبول المعني بالأمر بهذا التقويم لا يثور نزاع، فيمضي على تعهد قانوني اعترافا بإعادة التقويم وتعهد يحزر في ثلاث نسخ بكل نسخة طابع جبائي، ويقدم له كشف الدفع وبذلك يتم تسديد الحقوق الإضافية، أما في الحالة العكسية وعند عدم اقتناع المكلف ورفضه لإعادة التقويم ليس أمامه في هذه الحالة سوى الطعن أمام لجنة المصالحة أو التوفيق.

عند عدم استجابة المكلف للإستدعاء، وعدم تمكين الإدارة الجبائية من المعاينة يتم التقويم التلقائي للضريبة (186م)44، وفي كل الأحوال يجب على الإدارة أن تلتزم بأحكام قانون الإجراءات الجبائية خاصة فيما يتعلق بعملية تبليغ التقويم التلقائي للضريبة، حيث أن المشرع الضريبي قرر بطلان الإجراءات في حالة عدم تبليغ المكلف بها، طبقاً لأحكام المادة 19 من ق إ ج (137) ص 127.

ب- حق الشفعة

تشكل الشفعة مصدراً من مصادر اكتساب الملكية العقارية وذلك بضم العقار المبيع إلى ملك الشفيع، فهي صورة من صور تملك مال الغير دون رضاه، الأمر الذي جعلها تثير الكثير من الإشكالات، لذلك سنسلط الضوء على تعريفها، شروطها، آجالها وإجراءاتها.

1) تعريف حق الشفعة

مدلول الشفعة اللغوي عند ابن منظور: "الشفع خلاف الوتر، وهو الزوج، نقول كان وترًا فشفعته شفعا، وشفع الوتر من العدد شفعا صيره زوجا، وسئل أبو العباس عن اشتقاق الشفعة في اللغة، فقال الشفعة الزيادة وهو أن يشفعك فيما تطلب حتى تضمه عندك فتزيده و تشفعه بها" (1) ص 134.

أما المشرع الجزائري، فعرفها في القانون المدني: "الشفعة رخصة تجيز الحلول محل المشتري في بيع العقار ضمن الأحوال والشروط المنصوص عليها في المواد التالية" (193م) 794.

يقابل هذه المادة في القانون المدني المصري المادة 935 التي تنص على أن: "الشفعة رخصة

تجيز في بيع العقار الحلول محل المشتري في الأحوال وبالشروط المنصوص عليها بالمواد التالية:

إن الشفعة هي قدرة أو سلطة أو مكنة تخول أن يقوم به سبب من أسبابها الحلول في بيع العقار محل المشتري إذا أظهر إرادته في ذلك، وهذا الحلول هو حلول في كافة حقوق المشتري والتزاماته الناشئة عن عقد البيع، أو المترتبة عليه، وبذلك تنتهي الشفعة إلى اكتساب ملكية العقار المبيع أو اكتساب الحق العيني عليه ولو جبرا على المشتري، فمن يعلن رغبته في الأخذ بالشفعة يحل

في عقد البيع محل المشتري دون توقف على رضاه و يمتلك العقار المبيع فيضمه إلى عقاره الأصلي" (5)ص19.

حق الشفعة إصطلاحاً هو رخصة أو إمتياز يجيز للدولة أي الخزينة العمومية، استعمال حق الشفعة على العقارات التي تكون محل نقل الملكية وتحل بذلك محل المشفوع منه عندما ترى أن ثمن البيع غير كافي مع دفع مبلغ هذا الثمن مزيدة فيه العشر لذوي الحقوق في أجل سنة واحدة ابتداء من تسجيل العقد أو التصريح (29)ص101.

المشرع الجزائري خول لإدارة الضرائب في المجال الجبائي استعمال حق الشفعة لفائدة الخزينة بمقتضى المادة 38 مكرر 3 من ق إ ج، في شكل ما اصطلح عليه بحق المزيدة بالعشر، ويتجسد هذا الحق في حلول الدولة محل كل شخص طبيعي أو معنوي في شراء المال العقاري الذي يكون ثمنه المصرح به عقد البيع أقل بكثير من قيمته النقدية الحقيقية، فاستعمال حق الشفعة لفائدة الخزينة لا يعتبر وسيلة لاكتساب الدولة عقارات بقيم منخفضة، بل هدفه جبائي وردعي يتمثل في قمع الإخفاء والإنقاص في الثمن المصرح به في عمليات نقل الملكية والحقوق العقارية، وبالتالي فإن الهدف من ممارسة الدولة لحق الشفعة في المجال الجبائي هو المحافظة على الحقوق المستحقة لفائدة الخزينة العمومية من الإيرادات الجبائية، المرتبطة بتسجيل عقود التصرفات العقارية (144)ص304.

من خلال استقراء المادة 38 مكرر 3 من ق إ ج، يتضح لنا أن ممارسة حق الشفعة هو أمر جوازي ممنوح لإدارة التسجيل حين تستعمل هذا الحق لصالح الخزينة وذلك على العقارات أو الحقوق العقارية أو المحلات التجارية أو حق الإيجار أو الاستفادة من وعد بالإيجار على العقار كله أو جزء منه.

(2) مبادئ ممارسة الدولة لحق الشفعة

يعد تأسيس الدولة لحق الشفعة، الحرص على استدراك كل محاولة للغش التي ستعكس سلباً على تحصيل حقوق التسجيل المرصودة على عمليات التصرفات العقارية بعوض، ومعالجة هذه الممارسات التي تضر بمصالح الخزينة العمومية.

-مجال التطبيق

بالرجوع لنص المادة 38 مكرر 3 من قانون الإجراءات الجبائية، نجد أن حق الشفعة يمارس تحديداً على العقارات، الحقوق العقارية، المحلات التجارية أو الزبائن، حق الإيجار أو الاستفادة من وعد بالإيجار على العقار أو جزء منه.

و يعفى من هذا الإجراء(222):

-نقل الملكية مجانا كالهبات والتركات.

-القسمات والمبادلات بفارق أو دون فارق الأنصبة.

-الأملك المباعه عن طريق المزايدات الإرادية أو القضائية.

-إذا وقع البيع بين الأصول والفروع، أو بين الأزواج، أو بين الأقارب إلى غاية

الدرجة الرابعة، أو بين الأصهار إلى غاية الدرجة الثانية(193)م798.

-القيود الواردة على ممارسة حق الشفعة

بالرجوع للمنشور الوزاري رقم 01 الصادر بتاريخ 12 أوت 2009 عن وزارة المالية والمتعلق بممارسة حق الشفعة للدولة، لا يمكن ممارسة حق الشفعة إلا في الحالات التي يكون فيها التصريح بالثمن غير كافي، أو تم الاتفاق على تخفيضه بما لا يدع مجالا للشك، وكذا على الأملك التي تكون قيمتها كبيرة نسبيا، والتي يتم انتقاؤها على أساس معايير موضوعية مثل:

-مبلغ القيمة المعاد تقديرها الذي يجب أن يكون مساويا أو يفوق أربعة ملايين دينار جزائري بالنسبة للعقارات المبنية، وثلاثة ملايين دينار جزائري بالنسبة للمحلات التجارية.

-الفرق بين القيمة المصرح بها والمعاد تقديرها الذي يجب أن يزيد على 50 % من القيمة المصرح بها.

- السلطة التقديرية لإدارة الضرائب لممارسة حق الشفعة للدولة

نجد أنه باستقراء المادة 38 مكرر 3 من ق إ ج، التي تتيح لإدارة الضرائب استعمال حق الشفعة لفائدة الخزينة العمومية، لم تلزم الإدارة بهذا الإجراء فقد جاء في نصها " تستطيع إدارة الضرائب ..."، وهذا يعني أنه يجوز لإدارة الضرائب نزع ملكية شخص بعينه وتجاوز هذا الإجراء على شخص آخر رغم معاينتها لنقص الثمن المصرح به في كلتا الحالتين، وهذا ما أكدته المنشور الوزاري السالف الذكر، الذي أشار صراحة إلى أن إدارة الضرائب غير ملزمة بممارسة حق الشفعة لفائدة الدولة، وإنما هو حق مخول لها تمارسه بكل حرية حسب الظروف الخاصة بكل عملية بموجب سلطتها التقديرية.

إذا كانت أغلب النظم القانونية مستقرة على الاعتراف للإدارة بالسلطة التقديرية، إلا أنه بشأن ممارسة حق الشفعة وما يترتب عنه من نزع ملكية الأفراد، كان يتعين أن تتولى السلطة التشريعية تحديد أحوال وضوابط ممارسة حق الشفعة لفائدة الخزينة بنفسها على نحو دقيق وواضح، دون أن

تترك أي هامش للسلطة التقديرية للإدارة في هذا المجال، وبما لا يدع أي مجال لإمكانية التعسف أو الانتقائية من قبلها، بحيث تكون ملزمة بممارسة حق الشفعة بمجرد معاينة توفر هذه الأحوال، بما يكفل مساواة جميع المواطنين في تحمل الأعباء العامة دون تمييز (144)ص307.

3) إجراءات تطبيق حق الشفعة

تتم اجراءات تطبيق حق الشفعة على النحو التالي:

-إحصاء و تعيين الأموال

يجب على مصالح التسجيل، أولا القيام بعملية إحصاء الحالات التي يبدو فيها تقليل الثمن واضحا، وهذا من خلال العقود التي تقدم لإجراءات التسجيل، ثم بعد ذلك تقوم بتكوين ملفات كاملة لتمكين مدير الضرائب بالولاية بدراستها بطريقة موضوعية، بحيث يستوجب أن تتضمن الملفات بصفة خصوصية، المعلومات التالية(222):

-مكان موقع العقار بذكر الولاية والبلدية.

-طبيعة ومكونات العقار بالتفصيل.

-المساحة.

-خصوصية المال.

-المبلغ المصرح أثناء البيع.

-التقييم المنجز من قبل المصالح على أساس القيمة النقدية الحقيقية للمال.

-مبلغ عدم الكفاية.

بمجرد تكوينها ترسل هذه الملفات إلى السيد المدير الولائي للضرائب، بعد دراسة الملفات المحصاة، يقرر مسؤول إدارة الضرائب في شأن الأموال التي يجب إخضاعها لحق الشفعة، في أجل أقصاه شهران، بدء من تاريخ إيداع العقد الناقل للملكية لدى مفتشية الضرائب، كما يسهر المدير الولائي للضرائب بدقة على إتمام هذه الإجراءات في الآجال المحددة، من أجل تفادي نسيان أي ملف من الملفات المحتمل أن تكون موضوع ممارسة حق الشفعة، وهذا ما قد يلحق أضرارا معتبرة بالموضوعية والعدالة التي يجب أن تتميز بصفة دائمة، ممارسة هذا الحق، الذي قد يصبح غير عادل إن لم يكن تطبيقه شاملا.

-إحالة المعلومات

طبقا للمنشور الوزاري السالف الذكر، تقوم مصالح التسجيل بتسجيل عملية نقل الملكية الخاضع موضوعها لحق الشفعة، والتي يكون وعاؤها المادي خارج اختصاصها الإقليمي، ملزمة بإرسال المعلومات المعتادة، في أجل لايتعدى عشرة أيام، لمفتشية التسجيل المختصة إقليميا، للقيام بالإجراءات اللازمة بالشفعة.

-الآجال

يمنح للإدارة الجبائية مدة سنة ابتداء من تاريخ تسجيل العقد المشوب بعدم كفاية ثمن البيع، لتبليغ ذوي الحقوق بقرار ممارسة حق الشفعة، حيث لا يمكن توقيف هذا الأجل أو تمديده، ويترتب عليه وجوب إتمام الإجراءات المذكورة أعلاه في مدة سنة لتجنب بطلان العملية أي سقوطها والتي تؤول نتائجها إلى المسؤولية الشخصية للأعوان المعنيين(222).

-تبليغ المشتري أو ذوي الحقوق

يتعين على الإدارة الجبائية تبليغ المشتري أو ذوي الحقوق بمقرر ممارسة حق الشفعة عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، مرسلة من قبل المدير الولائي للضرائب، ويجب أن يتضمن هذا المقرر، التزام الإدارة بدفع الثمن المصرح به مضاف إليه العشر من الثمن المصرح به.

-إكتساب الدولة للمال العقاري موضوع الشفعة

توكل مهمة إتمام إجراءات اكتساب المال العقاري موضوع الشفعة لإدارة أملاك الدولة، إذ يكلف مدير أملاك الدولة بالولاية التي يقع في دائرة اختصاصها المال موضوع الشفعة بالأمر بصرف الثمن المحدد وكذا بإعداد العقد الإداري للشراء على أساس الملف المرسل إليه من نظيره بإدارة الضرائب، يستتبع تكملة هذا الملف بالعقد الإداري لاكتساب الملك العقاري، قيام مدير أملاك الدولة بتحرير أمر بالدفع بالمبلغ المحدد أي الثمن المصرح به مضاف إليه العشر، يدفع لدى صندوق أمين خزانة الولاية المعني، وبعد المراقبة اللازمة، يقوم هذا المحاسب بقبول دفع المبلغ بعنوان "نفقات يتم تحويلها لأمين الخزانة الرئيسية لحساب شراء أملاك عقارية ومحلات تجارية مشفوعة من طرف الدولة"، ويدمج كل مال مشفوع ومكتسب، حسب الشروط المذكورة سلفا في الأملاك الخاصة للدولة ويخضع لقانون الأملاك الوطنية(144)ص305.

4)جزاء الإخلال بالإجراءات

لم ينص المشرع الجزائري صراحة عن الجزاء المترتب عن الإخلال بالإجراءات المذكورة سابقا في قانون الإجراءات الجبائية ولا في قانون التسجيل، والمتعلقة بممارسة حق الشفعة ولكن بالرجوع إلى القواعد العامة نجد أن المشرع من خلال المادتين 801 و 802 من القانون المدني الجزائري، التي حددتا الجزاء المترتب عن الإخلال بهذه الإجراءات و المتمثلة في البطلان والسقوط، وهذا ما سنوضحه فيما يلي(147)ص154:

-البطلان

يخص هذا الجزاء مرحلة تبليغ قرار الأخذ بالشفعة بحيث رتب المشرع الجزائري بطلان الإجراءات إذا كان تبليغ قرار الأخذ بالشفعة لم يتم عن طريق المحضر القضائي أو رسالة موصى عليها مع الإشعار بالاستلام، وبهذا يكون المشرع أخذ بهذا الجزاء حماية لذوي الشأن حتى تكون الإجراءات على بينة من أمرهم وحتى يمكنهم الدفاع عن مصالحهم أمام الجهات القضائية.

أما البيانات التي يتضمنها الإعلان بالرغبة، فلم يشر المشرع الجزائري إلى الجزاء المترتب عنها ومن ثم فلا يمكن الطعن بالبطلان في تخلف تلك البيانات، لأن البطلان جزاء والجزاء لا يقع إلا بنص.

-السقوط

أما السقوط فيخص المرحلة القضائية بحيث يجب على مديرية الضرائب أن تقوم بإجرائين تحت طائلة سقوط حقها الأخذ بالشفعة، وهذان الإجراوان هما:

-إيداع ثمن البيع في أجل ثلاثين يوما من تاريخ توجيه التبليغ المتضمن قرارها الأخذ بالشفعة لكل من البائع والمشتري.

-أن يكون إيداع المبلغ قبل رفع الدعوى، أما إذا رفعت الدعوى ثم قامت مديرية الضرائب بإيداع المبلغ فتتعرض دعواها شكلا، لأن الإيداع إجراء شكلي يجب القيام به قبل رفع الدعوى وليس أثناء وبعد الفصل فيها.

خلاصة لما سبق يمكن القول، أن على الإدارة الضريبية البحث عن كل التدابير والطرق لتعزيز العلاقة الضريبية بينها وبين المكلف بالضريبة، وذلك عن طريق تقريب المسافة بين الطرفين وإزالة كل العقبات التي تحول دون تكريس فكرة الاطمئنان والثقة للمكلف الذي يقوم بدفع الحقوق

المفروضة عليه عن طيب خاطر، وبالتالي تجسيد فكرة المواطنة الضريبية التي تتحول فيها العلاقة من نظام التزام و إذعان إلى نظام مشاركة وتضامن هذا من جهة.

ومن جهة أخرى، يجب على الإدارة الضريبية دحض كل محاولة غش جبائي لما له من آثار سلبية على الخزينة، وذلك بتفعيل كل الآليات الردعية على غرار الرقابة الجبائية وممارسة حق الشفعة المخول للدولة قانونا والذي لحد الساعة لم نسجل أي عملية شفعة من قبل الإدارة الضريبية بالرغم من أنه طريقة استثنائية لاكتساب الملكية الخاصة للدولة والجماعات المحلية.

2-2-منازعات حقوق التسجيل

أوكل التشريع الضريبي مهمة ربط الضريبة وتحصيلها، للإدارة الجبائية التي تمارس هذه السلطة التي تتولد عن تطبيق قانون الضرائب، إلا أنه غالبا ما ينشأ نزاع بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية بمناسبة تحديد وعاء حقوق التسجيل أو عند تحصيلها، فقد تنشأ المنازعة الضريبية بمجرد احتجاج واعتراض المكلف بالضريبة بتقدير الوعاء أو عملية حساب الضريبة، لذا منح المشرع سبلا لهذا المكلف ليلجأ إليها كلما أحس بضياح حقه سواء عند ربط الضريبة أو عند تحصيلها متى كانت هذه الضريبة غير شرعية ومخالفة للقانون.

من الثابت أن العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلف بها تكون فيها الإدارة طرفا ممتازا، لما لها من امتيازات السلطة العامة يجعلها في كثير من الأحيان كطرف مدعى عليه، بمقتضاه ينعقد الاختصاص بالنظر في المنازعة الضريبية للقاضي الإداري المكلف بالفصل في هذا النوع من المنازعات.

تكتسي المنازعة الضريبية أهمية بالغة في القضاء الإداري إن لم نقل أنها من بين أكثر المنازعات المثارة في أروقة المحاكم الإدارية ومجلس الدولة، حيث وبالنظر في خصوصية هذه المنازعات أنها تتعدد مصادر القواعد التي تحكمها، فتطبق بشأنها القوانين الخاصة علاوة على القواعد العامة الواردة في قانون الإجراءات المدنية والإدارية والقانون المدني، مما يتعين على المكلف بالضريبة والقاضي مراعاتها، مما يعطي طابع خاص لدراسة هذه المنازعة التي تتميز عن باقي المنازعات الإدارية.

ترتبط المنازعة الضريبية بمرحلتين، الأولى هي المرحلة الإدارية التي تتضمن مختلف الشكاوى المطروحة أمام المدير الولائي للضرائب أو مفتش التسجيل أو لجنة التوفيق، أو تأخذ منحى آخر لي طرح النزاع أمام الجهات القضائية الإدارية المختصة التي تبث بحكم قضائي قطعي يضع حدا للنزاع.

عليه تكون دراسة هذا الفصل ضمن مبحثين على النحو التالي:

- المقصود بالمنازعة الضريبية.

- تسوية منازعات حقوق التسجيل.

2-2-1- المقصود بالمنازعة الضريبية

تعد الضريبة من أهم إيرادات الدولة، فبالإضافة إلى أنها تساهم في تعبئة الخزينة العمومية، فهي تعبير عن مظهر لسيادة الدولة وواجب دستوري يفرض على المواطنين مساهمة منهم في الأعباء العامة، ونظرا للأهمية التي تكتسيها الضريبة أوكل المشرع الجبائي للسلطة العامة ممثلة في إدارة الضرائب، مهمة ربطها وتحصيلها وأحاط هذه الهيئة بمجموعة من السلطات والامتيازات العامة لأداء الوظيفة المنوط بها.

كما يلاحظ أن السلطة التشريعية تتدخل باستمرار ودوريا في تعديل التشريع الضريبي من خلال قوانين المالية لكل سنة مما جعل القوانين المتعلقة بالضريبة تعرف نوعا من التعقيد وصعوبة التفسير على أعوان الإدارة الضريبية والمكلفين بالضريبة على حد سواء، مما يدفع الإدارة الجبائية إلى إصدار تعليمات لتفسير هذه التشريعات وكيفية تطبيقها، الشيء الذي يتصادم مع الممولين مما يرتب خلافا بين الطرفين ومن ثم قيام نزاع ضريبي.

بما أن الإدارة الضريبية تمتاز بامتيازات السلطة العامة، لذلك وضعها القانون في مرتبة طرف قوي في العلاقة التي تجمعها مع المكلف بالضريبة، فيثور النزاع بين طرفي العلاقة الضريبية وتكون فيه الإدارة الجبائية في غالب الأحيان مدعى عليها ويقف الممول في موقف المدعى، ومن هنا وجب الكشف عن المقصود بالمنازعة الضريبية باعتبارها تختلف عن باقي المنازعات الإدارية الأخرى، لتكون بذلك الدراسة في هذا المبحث من خلال مطلبين على النحو التالي:

- مفهوم المنازعة الضريبية.

- أنواع وأسباب المنازعة الضريبية.

2-2-1-1-1- مفهوم المنازعة الضريبية

أثناء مباشرة الإدارة الضريبية سلطتها في ربط الضريبة وتحصيلها، تنشأ علاقة متبادلة بين هذه الهيئة والمكلف بالضريبة، فتنتمتع الإدارة الجبائية في هذه العلاقة بصلاحيات وامتيازات السلطة العامة، ونظرا لتشعب مجالات التشريع الضريبي وخضوعه للعديد من التعديلات يجعل الإدارة الضريبية تقع في أخطاء في حساب الضريبة أو تتعسف في استعمال إجراءات المتابعة والتحصيـل مما يدفع بالممول لرفض هذه الأعمال الإدارية ويقاومها، الشيء الذي يترتب قيام نزاع ضريبي. عليه كان من الضروري قبل الخوض في إجراءات تسوية المنازعة الضريبية، الوقوف على المفاهيم التي تعرضت لهذا النوع من المنازعات الإدارية والذي يشكل أكثر المنازعات المتداولة في أروقة المحاكم الإدارية ومجلس الدولة.

لمعالجة الدراسة في هذا المطلب ، قسمناه إلى فرعين:

- تعريف المنازعة الضريبية.

- طبيعة المنازعة الضريبية.

2-2-1-1-2- تعريف المنازعة الضريبية

المنازعة لغة من نزع الشيء نزعه نزعا، فهو منزوع ونزيع، ومنازعة الكأس معاطاته، قال الله تعالى: **يَتَنَازَعُونَ فِيهَا كَأْسًا لَا لَغْوٌ فِيهَا وَلَا تَأْتِيمٌ**، يتعاطون والأصل فيها يتجادبون، والتنازع التخاصم، وتنازع القوم أي اختصموا، وبينهم نزاع أي خصومة في الحق(2)ص99. تعرف المنازعة الضريبية في الفقه المالي على النحو التالي:

أ- التعريف الفقهي

تتعدد معاني وتعريف المنازعة الضريبية عند فقهاء المالية على الشكل التالي:

1) في الفقه الفرنسي

يعرف الأستاذ لويس تروتاباس Louis TROTABAS المنازعة الضريبية على "أنها مجموعة الخلافات التي تنشأ بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة عندما تمارس الإدارة صلاحياتها والقواعد القانونية للفصل فيها، حيث أن هذه القواعد يجب تقتصر خصوصا على الإجراءات الضريبية دون أن تتجاوزها إلى القواعد العامة في الإجراءات الادارية"(120)ص548.

يعرفها الأستاذ أندري هارتي André HEURTE بقوله: "أن المنازعات الضريبية تشمل مجموع النزاعات المتولدة عن تطبيق قانون الضرائب" (21) ص 8.

أما الأستاذ جون لمارك Jean LAMARQUE فيرى : "أن المقصود بالنزاع الضريبي بمفهومه الواسع ذلك الخلاف الناشئ عن نشاط الإدارة الجبائية وجملة الإجراءات القانونية الكفيلة بحله" (119) ص 3.

يرى الأستاذان جاك كروسكلود Jaques Grosclaude وفيليب مارشوسو Philippe Marchessou أن المنازعة الضريبية هي : "أعمال مجموعة القواعد التي تنظم صلاحيات الإدارة والضمانات التي يتوفر عليها المكلف بالضريبة طوال عملية فرض الضريبة، من تحديد الوعاء الضريبي إلى التحصيل مروراً بتصنيفاتها، أي أعمال الإجراءات الجبائية للعلاقات القائمة بين المكلف بالضريبة والإدارة" (142) ص 9.

أما الأستاذ ميشال بوفيه Michel BOUVIER أن المنازعة الضريبية: "تحويل عدوانية المشاكسة إلى علاقة فكرية، وهو أمر لا مفر منه بالتأكيد، وهذا ابتداء لأن قانون الضرائب بسبب تعقيده المتزايد، يؤدي إلى مشاكل في التفسير أكثر صعوبة في بعض الأحيان" (122) ص 147.

2) في الفقه العربي

يعرفها الأستاذ زكريا محمد بيومي: "المنازعة الضريبية هي المنازعة التي تتنازع في صحة أو شرعية ربط الضريبة المباشرة، ومهمة القاضي في هذا الصدد هي البحث عما إذا كانت الضريبة محل النزاع، قد ربطت وفقاً للقانون واللوائح، أو لم تربط وفقاً لها، وفي حالة ما إذا تبين عدم صحة أو شرعية ربط الضريبة، فإنه يحكم برفعها كلية أو جزئياً" (84) ص 8.

أما في الفقه الجبائي الجزائري، فيرى الأستاذ سعد بن سحلي في تعريفه للمنازعة الضريبية "أنها مجموعة القواعد المطبقة على التنازعات التي تعترض المصالح الضريبية مع المكلفين، والناجمة عن نزاعات حول مسائل قانونية تتعلق بتحديد وتغطية الضريبة من جهة والبحث والتحقيق في المخالفات من جهة أخرى" (21) ص 8.

يرى الدكتور محفوظ برحمان أن "المنازعة الضريبية هي الخلاف الذي يثور بين الإدارة الضريبية والغير، بمناسبة قيامها بوظائفها التي كفلها لها القانون الجبائي" (91) ص 186.

كما عرف الأستاذ محمد عاشور المنازعة الضريبية بأنها: "مجموعة الإجراءات القانونية العادية وغير العادية المعمول بها في النزاعات القائمة بين المكلف بالدفع وإدارة الضرائب، بمناسبة عمليات مراقبة الوعاء أو التحصيل الضريبي المفروض على المكلف بالضريبة" (84) ص 9.

من جانبنا، يمكن تعريف المنازعة الضريبية على أنها ذلك الخلاف الذي ينشأ بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة بمناسبة قيام إدارة الضرائب بربط الضريبة والتصفية، نتيجة امتناع المكلف بها عن دفع المبالغ المستحقة عليه، أو في حالة استعماله طرق تدليسية للتملص من دفع الضريبة المفروضة عليه.

من خلال استقراء التعاريف السابقة، يمكن القول أن هناك مفهومين للمنازعة الضريبية، مفهوم واسع لها يتمثل في الخلاف الذي يثور بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة، عندما تقوم هذه الإدارة بمهامها المنوطة بها وفق القانون الضريبي، ومفهوم آخر ضيق يتمثل في ذلك الخلاف الذي تكون الإدارة الضريبية طرفاً فيه ويتعلق بحصر المكلفين، وربط الضريبة وتحصيلها وفق قانون الضرائب الذي تعهد لهذه الهيئة سلطة تطبيقه.

على ضوء التعاريف السابقة، فإن الدوافع المحركة للنزاع الضريبي يمكن حصرها في الأمور التالية (84) ص 9:

- حالة امتناع المكلف بالضريبة عن تسديد المبلغ المفروض على عاتقه.
- تنشأ المنازعة في حالة تهرب المكلف بالضريبة، واستعماله طرق الغش والتدليس الضريبي.
- ينشأ النزاع بخصوص المطالبة باستدراك الأخطاء، في حالة قيام إدارة الضرائب بعمليات تحديد الوعاء والتصفية، ترتكب أخطاء مادية أو مبالغية في تقدير المبلغ المستحق، فيلتمس المكلف بالضريبة بموجب شكوى مراجعة واستدراك الأخطاء، وفي حالة الرد أو رفض الشكوى، يلجأ المكلف بالضريبة إلى القاضي الإداري.

ب- موقف المشرع الجزائري من تعريف المنازعة الضريبية

لم يعط المشرع الجزائري تعريفاً للمنازعة الضريبية وترك هذه المهمة للفقهاء، غير أنه تطرق لشروطها وإجراءاتها، حيث خصص للمنازعات الضريبية الباب الأول من الجزء الثالث المعنون بالإجراءات الخاصة بالمنازعات، في المواد من 70 إلى 142 من ق إ ج، حيث أن المشرع الضريبي ولج مباشرة إلى أن الشكاوى تدخل في اختصاص الطعن النزاعي، المتعلقة بالضرائب والرسوم المعدة

من قبل الإدارة الجبائية عندما يكون الغرض من هذه الشكاوى استدراك الأخطاء المرتكبة في تحديد وعاء الضريبة، وهو ما أشارت إليه صراحة المادة 70 من ق إ ج.

من خلال استقراء المادة السابقة والمادتين 92 و 93 من نفس القانون، يتجلى أن المشرع الضريبي الجزائري، أخذ بالمفهوم الواسع للمنازعة الضريبية حيث اعتبر أن طلبات التخفيض المقدمة من طرف المكلفين إلى المصالح الضريبية المختصة والتي تتعلق بالإعفاء من الضريبة المفروضة عليهم قانوناً أو التخفيف منها نتيجة حالة العوز أو ضيق الحال والتي تؤدي بهم إلى العجز عن إبراء ذمتهم تجاه الخزينة، أو حتى تلك التي يكون مضمونها الإعفاء والتخفيض من الزيادات والضرائب والغرامات الجبائية تكون من خلال تقديم شكوى إلى مدير الضرائب الولائي الذي يتبع له مكان فرض الضريبة بشرط إرفاقها بنسخة من الإعذار الصادر من الإدارة الضريبية أو ذكر رقم المادة من الجدول التي سجلت تحتها الضريبة المعنية بهذه الشكوى، وعند النظر في هذه الشروط نجدها تتوافق مع الشروط المحددة لمنازعة الوعاء أو حتى التحصيل، إذ يشترط المشرع الجزائري وجوب تقديم شكوى أو تظلم إلى المصالح الضريبية صاحبة الاختصاص، كما يظهر من خلال مضمون المادة 93 من قانون الإجراءات الجبائية المشار إليها أعلاه أن التشريع الجزائري يقصد في هذا الخصوص أنه على المكلف أن ينازع الإدارة الضريبية بخصوص حالة العوز التي حلت به والتي أدت إلى عدم قدرته على الوفاء بديونه أن يقدم شكوى إلى الجهة الضريبية ذات الاختصاص من أجل النظر في طلباته ومحاولة تخفيف العبء الضريبي عليه الناتج إما عن عدم القدرة على التسديد أو عدم القدرة على مجازات الزيادة الحاصلة في الغرامات المفروضة على عدم التسديد (158) ص 71.

عرفت المديرية العامة للضرائب المنازعة الضريبية على أنها: "مجموعة القواعد القانونية التي تحكم معالجة المنازعات الناشئة أثناء تأسيس الضريبة أو تحصيلها" (224).

2-2-1-1-2- طبيعة المنازعة الضريبية

تأصيل طبيعة المنازعة الضريبية يقودنا مباشرة إلى الكشف عن القواعد القانونية الواجب تطبيقها في حالة النزاع الجبائي، وبالتالي فالقانون الضريبي يستمد الكل منه صلاحياته وسلطاته وليس القانون العام مثل باقي المنازعات الأخرى، فالإدارة الجبائية عند ربط الضريبة وتحصيلها وحتى عند النظر في الشكاوى المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة تتقيد بالنصوص الموضوعية والإجرائية للقانون الضريبي، وكذلك المكلف بالضريبة فمركزه القانوني الذي يبين من خلاله حقوقه وواجباته مصدرها

القانون الضريبي، بل الأمر يتعدى إلى القاضي الذي ينظر في الدعوى الضريبية فمصدر سلطته القضائية نابع تحديداً من القانون الجبائي.

أ- العلاقة الضريبية بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة

لم تعد العلاقة الضريبية بين المكلف والإدارة الضريبية مبنية على الفكرة التعاقدية التي تقوم على أن الالتزام بدفع الضرائب مرتبط بالحصول على خدمات، وبالتالي فالعلاقة الضريبية يجب أن تبنى على معرفة كاملة بخصائص الضريبة والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، ومن ثم وضع علاقة قانونية تخضع لكل المعايير والضوابط التي تكفل نجاحها، كما أن سلطة الإدارة الضريبية في ربط الضرائب وتحصيلها مستمدة من طبيعة الضريبة التي لم تقم على رابطة عقدية بين الإدارة والمكلف، وإنما نصوص القوانين التي تفرضها، وقد اتفقت غالبية التشريعات على ذلك، ومن الخصائص السياسية للمنظومة القانونية الضريبية أنها توفر للإدارة الجبائية معلومات مستمرة، وكذا جعلها تتمتع بصلاحيات واسعة، وامتيازات كبيرة في مواجهة المكلف الذي يبقى الطرف الأضعف في العلاقة الضريبية (143) ص 20.

لا يكفي لاعتبار المنازعة الضريبية وجود طرف متمثل في الإدارة الجبائية، بل يجب أن تتعلق مباشرة بممارسة اختصاصها كسلطة ضريبية، وبالتالي فإن الدعوى التي يقيمها مالك العقار ضد الإدارة الضريبية لإخلائها من المبنى الذي تشغله وتزاول فيه سلطاتها لا تعد منازعة ضريبية لأن موضوعها هو مجرد نزاع على شغل الإدارة الضريبية للعين التي يملكها المدعي، أما إذا كانت المنازعة الضريبية تشمل الخلافات التي تنشأ بين الممول و الإدارة الجبائية حين تباشر تلك الأخيرة اختصاصها كسلطة ضريبية، فإن تلك الخلافات هي موضوع المنازعة الضريبية وتتعدد تلك الخلافات بتعدد العمليات الضريبية المتعاقبة التي تقوم بها الإدارة الضريبية من حصر لممولى الضريبة إلى ربط للضريبة إنتهاء إلى تحصيلها، ومن ثم فالمنازعة الضريبية تشمل المنازعات الناشئة عن العملية الضريبية بأكملها سواء أكانت في مرحلة الحصر أو الفحص أو تحصيل الضريبة، أما الحقوق التي ترصدها المرافق العامة الصناعية والتجارية والمهنية، أو مقابل تأدية الخدمات أي الأتاوى التي تستخدم حصيلتها في تمويل نفقات المرفق الذي يؤدي الخدمة سواء مقابل الانتفاع باستعمال الدومين العام أو رسوم النقابات المهنية، فلا تعتبر المنازعات المتعلقة بها من قبيل المنازعات الضريبية ما لم يقرر المشرع صراحة خلاف ذلك، وما لم تتوافر فيها صفة المنازعة الإدارية وليس الضريبية (87) ص 118.

ب- القانون الواجب التطبيق على المنازعة الضريبية

تتميز المنازعة الضريبية عن غيرها من منازعات الأفراد بأن القانون الواجب التطبيق عليها هو القانون الضريبي وهو أحد فروع القانون العام، وبالتالي تغلب عليه اعتبارات القانون العام في التوفيق بين المصلحة العامة واستخدام وسائل السلطة والقهر من ناحية، وبين حماية الأفراد من ناحية ثانية.

بالتالي حتى نكون أمام منازعة ضريبية، يجب أن يكون المرجع فيها القانون الضريبي أي أن الخلاف الناشئ بين طرفي المنازعة حول تفسير قانون الضريبة أو تأويله أو تطبيقه على الوجه الصحيح، ومن ثم لا تعتبر منازعة ضريبية تلك التي تتعلق بتفسير قوانين أخرى ولو كانت مرتبطة بالأعمال الضريبية التي تختص بها الإدارة الضريبية، كالمنازعة بين الإدارة والممول على إصداره شيكا لصالحها بدون رصيد، أو المنازعة بينهما على إصدار قرار إداري معيب يؤثر على المركز الضريبي للممول كقرار تعيين موقع المفتشية المختصة بمحاسبته، أو تكليف موظف معين لفحص ملفه الضريبي، أو قرار نقل المفتشية من المقر القريب من سكنه إلى مكان آخر، أو تعديل اختصاصها، أما التعليمات والمنشورات الإدارية التي تصدرها الإدارة الضريبية لموظفيها، فهي وإن كانت غير ملزمة من حيث الأصل إلا لهؤلاء الموظفين وحدهم، دون الممولين وممثليهم، ومن ثم فللممول أو ممثله أن يقدر الضريبة على خلاف هذه المنشورات أو التعليمات إذا رأى أنها لا تتفق مع صحيح القانون، أما إذا رأى فيها إنقاصا لحقوقه، أو ترتب عليه التزاما لا يقرره القانون، فله الحق في أن يطعن فيها أمام القضاء، كما لا يهم أن يكون الطرف الثاني في المنازعة الضريبية الممول، أي الشخص الخاضع للضريبة، وإنما يمكن أن يكون شخصا آخر، فردا أو جهة له مصلحة مباشرة في هذه المنازعة، كجهة العمل التابع لها الموظف حين تدخل طرفا في منازعة ضريبية بسبب خطأ الإدارة الجبائية في حساب ضريبة المرتبات على هذا الموظف باعتبارها الجهة التي يكلفها القانون الضريبي بحجز ضريبة المرتبات وتوريدها للمأمورية المختصة (91)ص190.

ج- القضاء المختص بالنظر في المنازعة الضريبية

يرجع الفضل لإسناد مهمة النظر في المنازعات الضريبية للقضاء الإداري إلى التشريع الفرنسي، فمن خلال استقرار تطور سلطة القاضي الإداري الفرنسي، نجد أنه أسندت منازعات الضرائب المباشرة في البداية إلى ما يسمى بمجالس الأقاليم *Les conseils des préfectures* حيث كانت تلك المجالس بمثابة المحاكم ذات الولاية العامة في النظر للمنازعات المتعلقة بالضرائب

المباشرة، ثم صدر بعد ذلك في 28 ديسمبر 1959 قانون تم بمقتضاه إسناد اختصاص تلك المجالس إلى المحاكم الإدارية، وللممول الحق في الطعن في أحكام تلك المحاكم أمام مجلس الدولة الفرنسي، والذي كان بمثابة محكمة ثاني درجة أو محكمة الاستئناف، حيث تقف سلطة المحاكم الإدارية في الفصل في منازعات الضرائب والرسوم في بحث موضوع المنازعة، دون أن تمتد سلطتها إلى البحث والرد في الدفوع الفرعية المنبثقة عنها، إذ يجب إحالة تلك الدفوع إلى المحكمة العادية للفصل فيها وبوقف الفصل في المنازعة المعروضة على المحاكم الإدارية لحين فصل المحاكم العدلية في تلك الدفوع(87)ص168.

عليه، فمسألة تحديد جهة الاختصاص بالفصل في منازعات الضرائب أمر بالغ الأهمية من حيث كون هذه النزاعات تمس من جهة مصالح الخزينة العامة ومن جهة أخرى مصالح الأشخاص المكلفين بالضريبة، وعلى أساس أن النزاع الضريبي في الأصل فرع من فروع النزاع الإداري بوجه عام، فمن التشريعات من أرجعت الاختصاص بالفصل فيه للقضاء الإداري، ومن بينها التشريع الجزائري، ومنها من وزع الاختصاص في هذا المجال بين القضاء العادي والإداري على غرار التشريع الفرنسي مثلما سبق بيانه، ومن التشريعات من أحال الاختصاص في ذلك إلى جهات قضائية متخصصة مستقلة يرأسها قضاة متخصصون يقومون بالفصل في هذا النوع من النزاعات كمحاكم استئناف قضايا الدخل بالأردن، وقد تباينت أسباب هذا الاختلاف، ولكن أغلبها تمحور على أساس نوع النزاع الضريبي(143)ص22.

بالتالي إذا كانت النزاعات متعلقة بأساس القاعدة الضريبية أو تحصيلها في مادة الضرائب المباشرة، هنا نكون أمام منازعة من اختصاص الجهات الإدارية، وذلك عن طريق النظم الإداري الذي يتقدم به المكلف، وإذا أخذت المنازعة الصفة الجزائية في التهرب أو الغش الضريبيين، تكون من اختصاص القضاء الجزائي الذي تمثله المحاكم الجزائية، أما إذا كان موضوع المنازعة متعلقا بالضريبة غير المباشرة فإن اختصاص الفصل فيها يكون للمحاكم العادية، ولما كانت الضرائب المباشرة أكثر أنواع الضرائب إثارة للنزاع بين المكلفين وإدارة الضرائب نتيجة التدخل المستمر لهذه الأخيرة، فضلا عن عدم استقرار النصوص القانونية، حيث تخضع للتعديل المستمر، وهذا ما يتولد عنه نزاع بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة(91)ص192.

تأثر المشرع بالمشرع الفرنسي حينما اعتبر أن المنازعة الضريبية من قبيل المنازعات الإدارية وذلك عملا بالمعيار العضوي، لأن الدولة طرف في النزاع، فقد نصت المادة 1/82

من ق إ ج على ما يلي: "1- يمكن أن ترفع القرارات الصادرة عن مدير الضرائب بالولاية ورئيس مركز الضرائب ورئيس المركز الجوّاري للضرائب والمتعلقة بالاحتجاجات موضوع النزاع والتي لم ترض بصفة كاملة المعنيين بالأمر، و كذلك القرارات المتخذة بصفة تلقائية فيما يخص نقل الحصص، طبقاً لأحكام المادة 95 أدناه، أمام المحكمة الإدارية..."

أما في المغرب فقد كان يعهد للقضاء العادي ممثلاً في المحاكم الابتدائية صلاحية الفصل في منازعات الضرائب المباشرة وغير المباشرة بموجب الفصل 24 من ظهير 22 نوفمبر 1924، وبقي الأمر على حاله إلى غاية 1990 أين تم تبني الإزدواجية القضائية بموجب القانون 41-90 المتضمن إحداث المحاكم الإدارية ومنح فيه اختصاص الفصل في المنازعات الضريبية إلى المحاكم الإدارية بموجب المادة 08 بقولها: "تختص المحاكم الإدارية بالنظر في النزاعات الناشئة عن تطبيق النصوص التشريعية والتنظيمية والمتعلقة بالضرائب والبت في الدعاوى المتعلقة بتحصيل الديون المستحقة للخزينة العامة"، وعليه فهي تتمتع باختصاص شامل في منازعات الضرائب على أن يتم استئناف أحكامها أمام الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى، وبذلك يكون المشرع المغربي هو الآخر قد تبني المعيار العضوي في تحديد القضاء المختص للفصل في المنازعة الضريبية، أما في تونس فالوضع مخالف تماماً لما هو سائد في الجارتين، فقد منح المشرع التونسي اختصاص الفصل في المنازعات الضريبية للقضاء العادي ممثلاً في المحاكم العدلية وهو حال العديد من المنازعات الإدارية في الواقع القضائي التونسي، إلى جانب تدخل المحكمة الإدارية في ممارسة رقابة التعقيب على أحكام هذه المحاكم، وما تجدر الإشارة إليه أن دور القضاء في المنازعة الضريبية في تونس مر بعدة أطوار تميز فيها بتذبذب وعدم استقرار إلى غاية صدور مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية (127) ص 99.

2-2-1-2-أنواع وأسباب المنازعات الضريبية

عند الإمعان في العلاقة الجبائية، نجد أن المكلف بالضريبة هو الحلقة الأضعف في هذه العلاقة، وفي المقابل الإدارة الضريبية تحكم من قبضتها من خلال ممارستها لسلطاتها المخولة لها القانون والمتمثلة في امتيازات السلطة العامة عن طريق تحديد وحصر وعاء الضريبة وتحصيلها، وبالتالي يقع التصادم مثلما سبق بيانه بين هذين الطرفين مما يشكل نزاعاً ضريبياً.

تعرف المنازعة الضريبية نوعين أساسيين، منازعة وعاء التسجيل، وأخرى تتعلق بالتحصيل ولكل منهما صور وأساس قانوني يخضعان له، كما تتعدد أسباب قيام المنازعة الضريبية، فمنها ما هو متعلق بالتشريع الضريبي، وأسباب ترتبط بالإدارة الضريبية وأخرى متعلقة بالمكلف بالضريبة في حد ذاته.

لمعالجة هذا المطلب قسمناه إلى فرعين:

-أنواع المنازعات الضريبية.

- أسباب المنازعة الضريبية.

2-2-1-2-1-أنواع المنازعات الضريبية

تعرف المنازعة الضريبية نوعين أساسيين، هما منازعة الوعاء ومنازعة التحصيل، واللذان يختلفان عن بعضهما مثلما سيأتي بيانه على النحو التالي:

أ- منازعة وعاء التسجيل

قبل الخوض في منازعة وعاء التسجيل وجب تعريف منازعة الوعاء، وتبيان صور هذا النوع من المنازعات، ومبررات وجود منازعة وعاء التسجيل.

1) تعريف منازعة الوعاء

إن تعريف منازعة الوعاء Le contentieux de l'assiette بالرغم من أن أغلب المنازعات المطروحة في أروقة المحاكم الإدارية ومجلس الدولة، متعلقة بمنازعات الوعاء بحيث أن سلطة القاضي ودوره خلالها واسع، لذلك تفتح أمامه باب الاجتهاد لتجاوز الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي، إلا أن الفقه لم يعط العناية الكاملة في تعريف منازعات الوعاء، لذلك نجدها شحيحة.

عرف الأستاذ خضر الشويكي منازعات الوعاء بأن: " النزاع في الوعاء هو نزاع في أساس الضريبة، أي النزاع الذي يخول الجهة التي تبت فيه صلاحية البحث فيما إذا كانت الضريبة قد تأسست مطابقة للمقتضيات التشريعية، وفي حالة ما إذا تبين لها العكس فمن سلطتها أن تقرر إسقاطا جزئيا لهذه الضريبة"(31)ص15.

ويمكن القول بأن منازعات الوعاء هي المنازعة التي تثار بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة، حول القواعد التأسيسية للضريبة وتطبيقها.

فالنزاع في الوعاء لا يخلو من احتمالين اثنين(86)ص285:

-إما أن المكلف لا ينازع مبدأ خضوعه للضريبة، وإنما ينازع في العناصر الواقعية التي اعتمدتها الإدارة أو اللجنة الضريبية كأساس لتحديد الضريبة، وهنا يطالب بإسقاط جزئي لمبلغها ونكون هنا أمام نزاع في الوقائع.

-وإما أن المكلف ينازع مبدأ خضوعه للضريبة، أي يعتبر وضعه غير مشمول بنطاق تطبيقها، وهنا يطالب بإسقاطها كلياً ونكون أمام نزاع قانوني.

(2) صور منازعة الوعاء

باستقراء المادة 70 من ق إ ج التي تنص على أن: "تدخل الشكاوى المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات المعدة من قبل مصلحة الضرائب، في اختصاص الطعن النزاعي، عندما يكون الغرض منها الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي"، يمكن تعداد صور منازعة الوعاء على الشكل التالي:

-استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء التسجيل

تعتبر هذه الصورة من أهم صور منازعات التسجيل الخاصة بالوعاء، لما يركز غالباً عليها المكلفون بالضريبة لإلغاء الضريبة أو جزء منها، وتشكل الأخطاء المرتكبة في وعاء التسجيل عدة أشكال، منها ما تقوم به الإدارة الضريبية بفرض نسب على تصرفات عقارية أكثر مما يحدده قانون التسجيل، وهي بالتالي أخطاء مادية يمكن استدراكها من قبل الإدارة.

يكون الغرض منها إما تصحيح الخطأ المادي البسيط، بحيث يقوم هنا المكلف بالضريبة بعرض الأسباب بصفة موجزة مع إبراز الخطأ المرتكب من قبل الإدارة الضريبية، ويطلب تصحيحه مع تقديم توضيحات أكثر بشأن الضريبة المتنازع عليها ويمكن له تدعيم طلباته بوثائق ثبوتية، مثل مستخرجات من سجل المحاسبية، نسخ من الرسائل، شهادات مختلفة، أو كل وثيقة من شأنها أن تبين بجلاء الغموض الذي تضمنته الضريبة المفروضة على المكلف، أو طلب تصحيح الخطأ المرتكب في مكان فرض الضريبة، وعموماً هو مكان إقامة المكلف، وهو ما أكدت عليه الغرفة الإدارية للمحكمة العليا في قرارها رقم 62575 الصادر بتاريخ 1991/01/27 في قضية "ك م" ضد نائب مدير الضرائب لولاية غرداية ونائب مدير الضرائب لولاية الأغواط: "...من المقرر قانوناً أنه إذا كان للمكلف بالضريبة محل إقامة وحيد فإن الضريبة تؤسس في مكان محل الإقامة، ومن ثم فإن القضاء بما يخالف هذا المبدأ يعد خرقاً للقانون..." (142)ص17.

-استدراك الأخطاء الواردة في حساب حقوق التسجيل

نادرا مع ما يقع أعوان الإدارة الضريبية في مادة حقوق التسجيل في أخطاء في حساب هذه الحقوق لأن الوعاء الضريبي محدد سلفا في عقود التصرفات العقارية الخاضعة لإجراء التسجيل، بحيث يستخرج هذا الوعاء من الثمن المذكور في العقد المتضمن التصرف الوارد على العقار محل المعاملة الخاضعة للتسجيل، وما على هؤلاء الأعوان سوى تطبيق النسب المحددة في قانون التسجيل.

-الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي

لا يتعلق موضوع المنازعة هنا إطلاقا بالوعاء، إنما يتعلق بتطبيق قواعد الإعفاء أو التخفيض الضريبي وما شابه ذلك، فقد تكون الواقعة صحيحة والرسوم الناتجة عنها مطبقة بالشكل الصحيح، لكن يوجد نص تشريعي ساري المفعول يعفي المكلف من الضريبة، كحال السمسار العقاري فهو لا يخضع لضريبة التسجيل، في العقارات والأراضي التي يعيد بيعها كوسيط، بينما يخضع لتطبيق حقوق التسجيل في حقه إذا كان البيع لمصلحته وأصبح هو المالك النهائي، فتخلط الإدارة هنا بين وضعيتي هذا المكلف، ومثله موضوعا حالة العقود المعلقة على شرط واقف وتثبيتها، فيحكم القانون لا تخضع الأولى لرسوم التسجيل، وفي كل الأحوال فإن التعديلات المستمرة لنصوص سواء التشريعية أو التنظيمية تجعل من هذا النوع من المنازعات كثير الحدوث، وفي الغالب فإن طلبات المكلف تنطوي في هذه الحالة على الإلغاء الكلي للضريبة لمخالفتها مقتضيات التشريع الضريبي(137)ص159.

(3) مبررات وجود منازعة الوعاء حول حقوق التسجيل

يثار غالبا التساؤل عن إمكانية وجود منازعة الوعاء حول حقوق التسجيل، مع العلم أن حقوق التسجيل يتم دفعها مسبقا إلى الإدارة قبل تنفيذ إجراء التسجيل وإلا يتم رفض هذا الإجراء من قبل الإدارة الجبائية عند رفض تسديد الحقوق المترتبة على التصرف العقاري الخاضع للتسجيل، وبالتالي كيف لنا أن نتصور وجود منازعة في الوعاء وحقوقها تدفع مسبقا، ولكن بالرجوع للمادة 70 من ق إ ج السالفة الذكر، نجدها لم تميز بين وعاء حقوق التسجيل والأوعية الضريبية الأخرى، بل النص جاء على عموميته وإطلاقه.

لا ينحصر وعاء التسجيل فقط في جزئه الذي يخضع وجوبا لشكلية التسجيل، بل يمتد لتلك المعاملات التي تسجل بالتأشير على الجداول لاحقا، وتلك التي هي معفية من التسجيل، ورغم ذلك

تكون خاضعة لرسمه، أو تلك التي تؤسس على التصريحات مثل التركات، ويثار حولها الكثير من النزاعات خاصة في حصر وعاء الحقوق وتقييمه، كذلك مسألة الديون، إنه حتى في الحقوق التي تحصل بإتمام شكلية التسجيل، تحدث فيها أخطاء من قبيل الفرض الجبائي لوقائعها حول حقوق التسجيل، رغم أن هناك نصوصا تعفي منها أو تطبق رسوم غير مطابقة للتدابير الخاضعة لحقوق التسجيل(137)ص160.

بإسقاط المادة 70 السالفة الذكر على منازعة وعاء التسجيل، ولا سيما في فرضية ارتكاب الإدارة الجبائية لأخطاء أثناء تأسيس الضريبة نجد أن هذه الحالة نادرا إن لم نقل مستحيلا أن تقع الإدارة في خطأ في تأسيس حقوق التسجيل لأنه كما أشرنا سابقا يستخرج الوعاء الضريبي من الثمن المعبر عنه من قبل الأطراف المتعاقدة في العقد المتضمن التصرف العقاري الخاضع لشكلية التسجيل، وبالتالي فحالات منازعة الوعاء في هذا المجال وبموجب نفس المادة يكون في حالة إعادة التقدير نتيجة وقوع المكلف بالضريبة وليس بارتكاب الإدارة لخطأ في تقدير الوعاء، أو بتعمد إخفاء جزء من الثمن نتيجة تملصه من دفع الضريبة وهو ما يعبر عنه بالغش الجبائي مثلما رأينا سابقا، وفي كل الأحوال يكون الخطأ من قبل المكلف بالضريبة وبالتالي نجد أنفسنا أمام غموض وتناقض في تطبيق المادة 70 من ق إ ج على منازعة وعاء حقوق التسجيل.

ب- منازعة التحصيل

إذا كان الوعاء الضريبي يتمثل في تأسيس الضريبة، فالتحصيل هو إجراء استخلاص الضريبة من المكلف بها وتحويلها للخرينة العمومية للدولة بشتى الطرق القانونية المتاحة، التي تصل إلى التحصيل الجبري باعتبار أن الإدارة الضريبية تمارس اختصاصها في تحصيل الضريبة باستعمال امتيازات السلطة العامة.

1) الأساس القانوني لمنازعة التحصيل

لم يعرف المشرع الضريبي منازعة التحصيل Le contentieux de recouvrement وإنما تعرض لأساسها من خلال المادة 153 من ق إ ج والتي تنص على: " 1- يجب أن ترسل الشكاوى المتعلقة بتحصيل الضرائب والرسوم المعدة من طرف الإدارة الجبائية، حسب الحالة، إلى مدير كبريات المؤسسات أو المدير الولائي للضرائب التابع له القابض الذي مارس المتابعات.

2- وتكتسي هذه الشكاوى:

-إما شكل اعتراض على إجراء المتابعة عن طريق الاحتجاج الحصري على قانونية شكل
أجراء المتابعات.

-وإما شكل اعتراض على التحصيل الجبري عن طريق الاحتجاج على وجود إلزام دفع مبلغ
الدين واستحقاق المبلغ المطالب به أو غيرها من الأسباب التي لا تمس بالوعاء وبحساب الضريبة." ومن خلال هذه المادة يتضح أن منازعة التحصيل تكون الشكاوى فيها في شكل اعتراض
يمس بالإجراء ولا يتعلق البتة بأساس الضريبة أي لا يشمل الوعاء، فهو يهاجم الإجراءات المتبعة
من قبل الإدارة الضريبية في متابعة التحصيل وفي قانونية هذا الإجراء من عدمها دون أن ينحصر
في الوعاء هذا من جهة، ومن جهة ثانية يمكن أن تكون منازعة التحصيل في شكل اعتراض
على التحصيل الجبري وذلك عن احتجاج المكلف بالضريبة على وجود إلزام جبري في دفع حقوق
المرتبة عليه وكذا الإجراء المتبعة من قبل الإدارة الضريبية في ممارسة هذا الإجراء الذي يعكس جليا
مبدأ امتيازات السلطة العامة التي أقرها القانون للإدارة لتحصيل الديون المستحقة للخزينة
العمومية، ولا يمكن بتاتا الطعن في التحصيل الجبري في حد ذاته لأنه اختصاص أصيل
للإدارة الجبائية.

(2) صور منازعة التحصيل

تتنوع منازعة التحصيل وتتخذ الصور التالية:

-منازعة التحصيل الجبري

تعتبر الضريبة إجبارية على المكلف بها، الذي ليس له الخيار في دفعها أو تركها، والدولة
بما لها من سيادة تعطي لها الطابع الإلزامي، بالإضافة إلى ذلك فإن الدولة تتفرد بوضع النظام
القانوني للضريبة، دون اتفاق مع المكلف بالضريبة، ويترتب على التحصيل الجبري بعض
المنازعات، عندما تلجأ إدارة الضرائب إلى وسائل التنفيذ الجبري للجدول (83)ص116، التي يدخلها
حيز التنفيذ الوزير المكلف بالمالية أو ممثله، ويحدد تاريخ إدراج هذه الجداول في التحصيل وكذا
الإنذارات الموجهة للمكلف بالضريبة، إذ منح المشرع من خلال إ ج لإدارة الضرائب إجراءات جبرية
تقوم بها لاستقاء ديون الخزينة العمومية (85)ص19.

تعرف منازعة التحصيل الجبري بأنها تلك المنازعة التي يلجأ فيها المدعي إلى القضاء
بمناسبة شروع مصلحة الضرائب في اتخاذ إجراءات التنفيذ ضده طالبا في تلك المنازعة إما الحكم
في موضوع الحق أو إجراء وقتي قامت به مصلحة الضرائب يتعلق بتحصيل الضريبة، ومنازعة التنفيذ

هي تلك التي يبيدها الممول أمام القضاء معترضاً على قيام مصلحة الضرائب باتخاذ إجراء من إجراءات التنفيذ ضده لتحصيل دين الضريبة سواء كان ذلك الاعتراض منصبا على إجراء وقتي أو موضوعي، فمنازعة التنفيذ التي تتعلق بالإجراءات التي تقوم بها مصلحة الضرائب لتحصيل دين الضريبة لا تتصور إلا في مرحلة التحصيل الضريبي (87) ص 196.

تتعدد صور منازعات التحصيل الجبري وتتخذ أشكالا أخرى من بينها الغلق المؤقت للمحلات، الحجز الإداري، وبيع المحجوزات، كل هذه الصور نص عليها بالتفصيل قانون الإجراءات الجبائية.

-منازعة إيقاف التحصيل

خول المشرع سلطة تحصيل الضرائب والحقوق والرسوم الضريبية، لقبض الضرائب المختلفة في اختصاص إقليمه الولائي، بعد التبليغ الرسمي للمكلف بالضريبة وفقا لأحكام المادة 612 من ق إ م (177)، بما تضمنه السند التنفيذي، ويجب أن يشتمل التكليف على البيانات المعتادة وفقا لأحكام المادة 613 من ق إ م إ، ف ضمان التحصيل الجبري يعتبر من امتيازات السلطة العمومية المعترف بها لإدارة الضرائب، إذ قبل كل إجراء من إجراءات التحصيل الجبري، يجب أن تكون الرسوم والحقوق المستحقة مؤسسة قانونا، وعليه فالمكلف بالضريبة الذي لم يتحرر من دينه الجبائي المستحق، يتابع بكل أشكال المتابعات التي تبدأ مباشرة ووجوبا بتبليغ سند إجراء المتابعة ثم الحجز ثم بيع أملاكه، وبالمقابل منح المشرع للمكلف بالضريبة حق الاعتراض، وذلك بطرح النزاع أمام القاضي الإداري في الأمور المستعجلة، كتدبير وقتي إلى غاية الفصل في موضوع الدعوى الضريبية (85) ص 73.

يجوز للمكلف بالضريبة بطلب تأجيل الدفع وفقا لأحكام المادة 156 من ق إ ج ، كما خول له القانون الحق في الاعتراض على المتابعات، كالاعتراض على سند المتابعة، أو طلب إيقاف التسديد، كما يمكن للمكلف بالضريبة الاعتراض على التحصيل مثلما هو منصوص عليه في المادة 154 من ق إ ج.

2-2-1-2-2- أسباب المنازعة الضريبية

الأصل أن العلاقة الضريبية التي تجمع بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة، يجب أن يسودها الود والتفاهم لأن كلا الجانبين يخضعان لسلطة التشريع الضريبي السائد في البلد، إلا إنه بالرجوع إلى أروقة المحاكم الإدارية نجد أن المنازعات الضريبية تشكل حصة الأسد في هذه الهيئات

القضائية لتعدد القضايا في هذا الميدان، مما يجعلنا نبحث عن أسباب النزاع الضريبي، ويمكن إرجاع الأسباب المؤدية إلى قيام المنازعة الضريبية للأسباب التالية:

أ- أسباب مرتبطة بالتشريع الضريبي

إن التشريع الضريبي لما يميزه عن غيره من التشريعات أنه يمتاز بالمرونة، حيث نجد أن التعديلات تمسه كل سنة من خلال قوانين المالية التي تعدل وتتم نصوص التشريعات الضريبية على أنواعها، فمثلا قانون التسجيل لا تخلو قوانين المالية البتة من مواد تعدل نصوص هذا القانون وتتممها، مما يربك نوعا ما المكلف بالضريبة ويجعله يقع في فخ غموض النصوص وسوء تفسيرها ويوقع الإدارة في صعوبة تطبيق هذا التشريع، الشيء الذي يرتب قيام منازعات بين الإدارة الضريبية والمكلف بها، ويمكن إرجاع أسباب المنازعة الضريبية المرتبطة بالتشريع إلى:

1) المخالفات الدستورية في التشريع الضريبي

يكون ذلك عن طريق مخالفة التشريع الضريبي لمبدأ من المبادئ الدستورية التي تنظم المجال الضريبي، أو خروج هذا التشريع وانحرافه على القواعد الدستورية المنظمة للمسائل الضريبية على غرار مخالفة التشريع الضريبي لمبدأ العدالة الضريبية الأمر الذي يؤدي إلى عدم المساواة بين المكلفين في تحمل العبء الضريبي ويجعل التشريع الضريبي ينحرف عن الغاية والهدف الأساسي من تشريع الضريبة وهو مساهمة جميع الأشخاص في تحمل العبء الضريبي كل حسب قدرته التكليفية، هذا السبب قليل الحدوث وإن حدث لن يكون في التشريع العادي أو ما يسمى القانون الصادر عن السلطة التشريعية، لأنه لا يمكن تصور إصدار قانون من طرف السلطة التشريعية ويكون مخالفا للقواعد الدستورية الموجودة ويصبح ساري المفعول، ولكن قد ترتبط مخالفة القواعد الدستورية بمختلف اللوائح التنظيمية والتفسيرية التي تسهم في تطبيق التشريع الضريبي (158) ص 74.

- إهدار الحماية الدستورية لحق الملكية

يمكن إسقاط هذا العنصر على التشريع الجزائري من خلال حق الملكية الخاصة المكفول دستوريا (160) م 64 والذي تضمنه جميع الدساتير الجزائرية، إلا أننا نجد بالمقابل أن الإدارة الضريبية ترتب جزاء الحجز العقاري على المالك في حالة عدم دفعه للحقوق المترتبة والمستحقة عليه، مما يشكل مخالفة دستورية لحق الملكية.

أما على صعيد التشريع المصري، فلقد نصت المادة 34 من الدستور المصري على أن: "الملكية الخاصة مضمونة، ولا يجوز فرض الحراسة عليها إلا في الأحوال المبينة في القانون وبحكم

قضائي، ولا تنتزع الملكية إلا للمنفعة العامة، ومقابل تعويض وفقا للقانون، وحق الإرث مكفول"، كما قررت المادة 36 منه على أن: "المصادرة العامة للأموال محظورة، ولا تجوز المصادرة الخاصة إلا بحكم قضائي"، ومن ثم فإن إخضاع المكلف بأداء الضريبة العقارية على منزله أو متجره أو عيادته أو مكتبه الذي يمارس فيه نشاطه ويتكسب منه يعد مخالفة واضحة لنص المادتين السابقتين من الدستور المصري(10)ص60.

-مخالفة العدالة الاجتماعية

تقتضي النصوص الدستورية المتعلقة بالضريبة أن كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة، بحيث يلتزم كل واحد بالمشاركة في تمويل التكاليف العمومية، حسب قدرته الضريبية(160)م78، إلا أننا نجد في الواقع أن الموظفين هم أكثر دافعي الضرائب مقارنة بالتجار، بالرغم من الاختلاف الشاسع في الوعاء الضريبي لكليهما، فالموظف يخضع لضريبة الدخل الإجمالي والتي تقتطع من المنبع، على خلاف شريحة التجار الذين يدفعون ضرائب أقل وطأة من الموظفين ويدفعون بمحض إرادتهم وهم أكثر المتهربين الضريبيين، وبذلك تختلف القدرة الضريبية للموظف عن التاجر إلا أن الموظف يدفع ضرائب أكبر من التاجر.

يعد القانون الضريبي كأحد فروع القانون بصفة عامة، انعكاسا للظروف الاقتصادية داخل المجتمع، ومن ثم فإن التشريع الضريبي يجب أن يبتغي تحقيق مصلحة عامة مشروعة من وراء نصوصه، وتلك المصلحة العامة ينبغي موازنتها بمصلحة الأفراد، فلا يكون الغرض من فرض الضريبة مجرد تنمية موارد الدولة، دون النظر لمصلحة الأفراد الخاضعين لهذا التشريع، فليس هناك ثمة مصلحة مشروعة ترتجى من وراء إقرار تنظيم تشريعي يتوخى مجرد تنمية موارد الدولة من خلال تقرير ضريبة تقتصر إلى قوالبها الشكلية أو لا تتوافر في أركانها ودوافعها الأسس الموضوعية التي ينبغي أن تقوم عليها، ذلك أن جباية الأموال في ذاتها لا تعتبر هدفا يحميه الدستور، بل يتعين أن تكون هذه الجباية وفق قواعده وبالتطبيق لأحكامه(10)ص53.

-تعقيد النظم الضريبية المعاصرة

يتميز النظام الضريبي بتعدد وكثرة معدلاته واختلاف مواعيد تحصيله يعد نظاما معقدا يؤثر على العلاقة القائمة بين المكلف والإدارة المسؤولة لأنه يصعب من مهمة موظفي إدارة الضرائب مما يؤدي إلى كثرة المنازعات، كما أن النظام الضريبي القائم على ضرائب نوعية لا تراعي الوضعية العامة للمكلف لا يعبر عن القدرة الحقيقية بما يجعله بعيدا عن المقاييس العادلة لفرض

الضريبة، فاستحدثت أي جباية يتطلب درجة من البناء على مستوى التصور والتقنيات والتطبيق، خصوصا أن هناك ازدواجا في تخفيض تأثير الاقتطاعات على رأسمال المنتج من جهة وتطوير درجة العدالة في النظام الضريبي من جهة أخرى، وهذه الأهداف تبدو متناقضة لاقتصاد العرض ولجباية العرض المتضمنان في برنامج الإصلاح الجبائي الذي يهدف إلى إلغاء النظام النوعي وضمان أفضل توزيع للعبء الجبائي عن طريق توسيع القاعدة وتخفيض الأسعار وأيضا تقوية ضمانات المكلفين بالضريبة(127)ص34.

تعد من عناصر تبسيط النظام الجبائي، أن يشمل هذا النظام الضريبي على عدد قليل من الضرائب وأن يكون لكل ضريبة عدد قليل من الأسعار، والإعفاءات المحدودة، مع توسيع وعاء الضريبة وإقرار معاملة ضريبية مماثلة لمختلف الأنشطة والأفراد عند تشابه ظروفهم الاقتصادية، أما فيما يخص واقع الإصلاح الضريبي في دول المغرب العربي، فقد كانت المملكة المغربية هي السبّاقة في ذلك، حيث قدمت الحكومة مشروع قانون يتضمن الإصلاح وتمت المصادقة عليه أمام البرلمان ودخل حيز التطبيق سنة 1988 ومجمل ما جاء به ما يلي(127)ص37:

- إقامة نظام ضريبي مرّن يستجيب للمتغيرات التي قد تحدث.
- مشاركة الأعوان الاقتصاديين في إعداد مشروع الإصلاح.
- القيام بحملة إعلامية واسعة مست الجمهور.
- توفير الكتب والدلائل المتضمنة لهذه التدابير.

أما في تونس فقد بدأ الإصلاح فيها هي الأخرى سنة 1988 ويهدف إلى ما يلي:

-تبسيط النظام الضريبي.

-تخفيض المعدلات الضريبية.

-توسيع الوعاء الضريبي.

-تحسين شفافية ومردودية النظام الضريبي.

أما في الجزائر فقد شكلت لجنة وطنية للإصلاح الضريبي سنة 1987 وقدمت تقريرها سنة

1989 ودخل حيز التنفيذ سنة 1992 ويهدف إلى ما يلي:

-تجديد إيرادات مالية كافية لتمويل وظائف الدولة.

-التوزيع الفعال للموارد.

-عدالة النظام الضريبي.

-تبسيط النظام الضريبي حتى ينسجم مع بقية النظم في الدول الأخرى.

3) تعارض نصوص التشريع الضريبي

إن التناقض في النصوص التشريعية الضريبية ، يفتح المجال لتفسيرات متضاربة بين الإدارة والمكلف، و يمكن أن يأخذ هذا التناقض شكلين اثنين(157)ص30:

-الشكل الأول

يطلق عليه التعارض الداخلي للنصوص، وهو الذي يقع بين نصين ضريبيين ضمن نفس القانون الضريبي، ينشأ هذا نتيجة تداخل في صلاحيات هيئات الإدارة الضريبية.

-الشكل الثاني

يطلق عليه التعارض الخارجي للنصوص ويكون هذا ما بين نظامين ضريبيين مختلفين، وهذا ما يقودنا إلى ظاهرة ضريبية تدعى بالازدواج الضريبي، أي يدفع المكلف بالضريبة على نفس الوعاء أكثر من مرة لأكثر من إدارة ضريبية، وهذا يحدث نتيجة عدم وجود تنسيق بين القوانين الضريبية لأكثر من دولة وكذا تمسك كل دولة بمبدأ السيادة الضريبية.

بالإضافة إلى مغالاة التشريع الضريبي في الاعتماد على النظام الجزافي لتقدير قيمة الوعاء الضريبي، فنظام الإخضاع هذا مبني على التقدير التقريبي للوعاء الضريبي، وبالتالي قد يكون هناك تعنت من طرف أعوان الإدارة الضريبية للمغالاة في تضخيم قيمة الوعاء الضريبي الخاص بالمكلف، الأمر الذي يؤدي إلى عدم رضى المكلف بما تم تحديده من طرف أعوان الإدارة الضريبية ما ينجر عنه الوقوع في المشاكل الضريبية(158)ص75.

ب-أسباب مرتبطة بالإدارة الضريبية

تلعب الإدارة الضريبية دورا مهما في ربط الضريبة وتحصيلها، إلا أنها في نفس الوقت تكون سببا من أسباب نشوب المنازعة الضريبية، هذه الإدارة المنوط بها متابعة المكلف بالضريبة والرقابة الجبائية عليه، يجعلها تكون على قدر من المسؤولية والكفاءة الشيء الذي يقلل من الأخطاء الواردة من قبل هذه الإدارة لربط الضريبة، كما يلزم أن تعطي هذه الإدارة الجبائية العناية اللازمة للعنصر البشري من خلال تكوينه وتحفيزه المادي حتى تتفادى وقوع جرائم الفساد من قبل هؤلاء الموظفين، وعلى العموم يمكن حصر أسباب المنازعة الضريبية المرتبطة بالإدارة الجبائية فيما يلي:

1) السلطة التقديرية لإدارة الضرائب

حين يترك القانون للإدارة حرية تقدير الظروف وتكييف الوقائع المعروضة أمامها ولا يلزمها بإصدار قرار محدد بمضمون معين خلال مدة معينة، فهي في هذه الحالة تتمتع بسلطة تقديرية، غير أن تمتع الإدارة بقدر معين من الحرية لا يعني تفردا بشكل مطلق باتخاذ القرار وأن لا رقيب عليها، ذلك أن السلطة المطلقة لا تولد إلا تعسفا، ثم أن مفهوم دولة القانون يفرض إخضاع مجموع قرارات الإدارة من حيث الأصل إلى رقابة القضاء إلا إذا قدر القضاء أن بعض الأعمال تخرج عن ولاية رقابته (76) ص 36.

تمارس الإدارة الضريبية في التشريع الجزائي سلطتها التقديرية من خلال مراقبتها لتصريحات المكلفين بالضريبة، حيث منح القانون هذه السلطة للمفتشين حتى أنهم يملكون سلطة تصحيح هذه التصريحات مع ضرورة إتباعه لإجراءات قانونية محددة تحت طائلة بطلان إجراءات الإخضاع الضريبي، وهو ما أكدته المادة 19 من ق إ ج.

أما المشرع التونسي فقد منح هو الآخر لإدارة الضرائب سلطة تقديرية في إجراء المراقبة الجبائية وتصحيح التصريحات المقدمة من طرف المطالب بالأداء على ضوء ما ثبت عندها من قرائن قانونية، ووفقا لما جاء في الفصل 06 من مجلة الحقوق والإجراءات الجبائية، وبالمقارنة نجد أن المشرع المغربي كان صريحا في منح السلطة التقديرية للإدارة الجبائية في ممارسة عملها فيما يتعلق بالرقابة على تصريحات المطالب بالأداء وذلك بوضع المادة 213 تحت عنوان "سلطة الإدارة التقديرية" الواردة في المدونة العامة للضرائب، كما منحت المادة 236 من نفس النص للإدارة الجبائية في حدود ما يسمح به القانون، صلاحية الإسقاط الكلي أو الجزئي لمبلغ الضريبة (127) ص 39.

فضلا على أن طريقة تحديد الوعاء الضريبي تلعب دورا كبيرا في زيادة وانخفاض النزاعات الضريبية، حيث نجد أنه كلما كان نظام تحديد الوعاء الضريبي يتم من خلال التحديد الإداري أو الجزافي كلما كان ذلك مدعاة لانتشار المنازعات بين الإدارة الضريبية والمكلفين، حيث في ظل هذين النظامين يتم تحديد الوعاء الضريبي بطريقة تقريبية، وقد ينجم عن ذلك تقدير الوعاء الضريبي بأكثر من قيمته الحقيقية، وعلى هذا تتجه أغلب النظم الضريبية إلى النظام الحقيقي لتحديد الوعاء الضريبي الذي يعتمد على التصريحات المقدمة من طرف المكلف بالضريبة بمجموع مداخله وأرباحه وكذا العمليات الخاضعة للضريبة وتلك المعفية منها، وإن كان في ظل هذا النظام تحتفظ الإدارة

الضريبية بحقها في إخضاع المكلف لإجراءات الرقابة متى كان هناك شك في وجود تهرب من طرف المكلف بالضريبة(158)ص77.

(2) الفساد الإداري والمالي

يعتبر العمل الجبائي مجالا خصبا لانتشار ظاهرة الفساد، الشيء الذي يعد من أهم الأسباب التي جعلت المكلفين بالضريبة يفقدون الثقة في الإدارة الجبائية ويقومون باستعمال كل الوسائل للتملص من دفع الضريبة، أو اتخاذ الذرائع لمنازعة الإدارة الضريبية، حيث أن هذه الظاهرة لم ترتبط بتاتا بدول العالم الثالث، فهي واسعة الانتشار في كل المجتمعات باختلاف ثقافتها وخصوصياتها.

وتتمثل دوافع الفساد الضريبي في(127)ص45:

- ضعف رواتب موظفي إدارة الضرائب، فكلما دخل شخص في معاملات مالية وفي ظل غياب الوازع الخلقي فقد تزين له نفسه وتسول له السمو والارتقاء إلى معيشة أفضل من التي هو عليها بما يشجعه على طلب أو قبول الرشاوى والهبات.

- ضعف مستوى الرقابة على الموظفين في الإدارة الضريبية خاصة في ظل ما يتمتعون به من حرية كبيرة في التصرف في المجال الضريبي.

- تمتع العديد من كبار المكلفين بحماية من الجهات السامية في الدولة مما يشجعهم على الضلوع في عمليات رشاوى للاستفادة من تخفيض الضرائب المفروضة عليهم.

وتجدر الإشارة إلى أن الفساد الضريبي يلحق أضرارا بالغة بالمجال الضريبي من عدة نواحي(127)ص46:

- يؤدي الفساد الضريبي إلى نقص الإيرادات العامة للدولة عما هو الحال في ظل انعدام الفساد، وهو ما يؤثر سلبا على مجالات أخرى للإنفاق العام بما قد يحمل إلى الاقتراض.

- الفساد الضريبي يخل بمبدأ العدالة لأنه يحمل الدولة على فرض ضرائب إضافية تنقل من أعباء المكلفين لتعويض النقص الناتج عن الفساد، كأن تقوم الإدارة برفع الدين الضريبي على فئة من المكلفين لتغطية النقص الذي أحدثته فئة المكلفين المتواطئين في عمليات الفساد خاصة في ظل ما تتمتع به من سلطة تقديرية في فحص وتصحيح التصريحات، ما يعني الخلل بمبدأ التوازن الضريبي ومبدأ العدالة في فرض الضريبة، أي أن فئة من المواطنين ستمتع بدخلها دون اقتطاع كلي أو جزئي مقارنة مع غيرهم مما يفقد الثقة بين المكلفين والإدارة الضريبية.

-للفساد الضريبي انعكاس سلبي على حجم الاستثمارات المنتجة لأنه يعطي إشارات غير جيدة للمستثمرين الراغبين في إقامة استثماراتهم داخل الدولة فلا يمكنهم تحمل العبء المالي للرشاوى المقدمة للإدارة الضريبية لأمد طويل.

-كما يؤثر الفساد الضريبي سلبا على ميزان المدفوعات في الدولة وعلى حصيلتها في النقد الأجنبي، لأنه يشجع على تهريب الموال إلى الخارج فيزيد الطلب على العملة الأجنبية لتمويل المبالغ المهربة بالعملة الوطنية إلى عملة البلدان الأجنبية المتجهة إليها.

و للفساد الضريبي أربعة مظاهر هي(157)ص33:

- الانحرافات التنظيمية

ويقصد به تلك المخالفات التي تصدر عن الموظف في أثناء تأديته لمهام وظيفته والتي تتعلق بصفة أساسية بالعمل، ومن أهمها:

-عدم احترام العمل

صور ذلك، التأخر في الحضور صباحا، الخروج في وقت مبكر عن وقت الدوام الرسمي، النظر إلى الزمن المتبقي من العمل بدون النظر إلى مقدار إنتاجيته، قراءة الجرائد واستقبال الزوار، التنقل من مكتب إلى آخر، إلى غير ذلك.

-امتناع الموظف عن أداء العمل المطلوب منه

صور ذلك، رفض الموظف أداء العمل المكلف به، عدم القيام بالعمل على الوجه الصحيح، والتأخير في أداء العمل، إلى غير ذلك.

-التراخي

صور ذلك، الكسل، الرغبة في الحصول على أكبر أجر مقابل أقل جهد، وتنفيذ الحد الأدنى من العمل، إلى غير ذلك.

-عدم الالتزام بأوامر وتعليمات الرؤساء

صور ذلك، العدوانية نحو الرئيس، عدم إطاعة أوامر الرئيس، والبحث عن المنافذ والأعذار لعدم تنفيذ أوامر الرئيس، إلى غير ذلك.

-السلبية

صور ذلك، اللامبالاة، عدم إبداء الرأي، عدم الميل إلى التجديد والتطوير والابتكار، العزوف عن المشاركة في اتخاذ القرارات، الانعزالية، عدم الرغبة في التعاون، عدم تشجيع العمل الجماعي، وتجنب الاتصال بالأفراد، إلى غير ذلك.

-عدم تحمل المسؤولية

صور ذلك، تحويل الأوراق من مستوى إداري إلى آخر، والتهرب من الإمضاءات والتوقعات لعدم تحمل المسؤولية، إلى غير ذلك.

-إفشاء أسرار العمل

صوره، تقديم معلومات للممولين للتهرب من دفع الضريبة، وإطلاعهم على الحيل القانونية للتملص من أدائها، إلى غير ذلك.

- الانحرافات السلوكية

يقصد بها تلك المخالفات الإدارية التي يرتكبها الموظف وتتعلق بمسلكه الشخصي وتصرفه ومن أهمها :

-عدم المحافظة على كرامة الوظيفة

صور ذلك، ارتكاب الموظف لفعل مغل بالحياء في العمل كاستعمال المخدرات أو التورط في جرائم أخلاقية، إلى غير ذلك.

-سوء استعمال السلطة

صور ذلك، تقديم الخدمات الشخصية وتسهيل الأمور وتجاوز اعتبارات العدالة الموضوعية في منح أقارب أو معارف المسؤولين ما يطلب منهم، إلى غير ذلك.

-المحسوبية

يترتب على انتشار ظاهرة المحسوبية شغل الوظائف العامة بأشخاص غير مؤهلين مما يؤثر على انخفاض كفاءة الإدارة في تقديم الخدمات وزيادة الإنتاج.

-الوساطة

يستعمل بعض الموظفين الوساطة شكل من أشكال تبادل المصالح.

- الانحرافات المالية

يقصد بها المخالفات المالية والإدارية التي تتصل بسير العمل المنوط بالموظف وتتمثل هذه المخالفات فيما يلي:

- مخالفة القواعد والأحكام المالية المنصوص عليها داخل المنظومة

ذلك باستخدام جميع الوسائل المتاحة للتملص من الانصياع للقواعد القانونية التي تسيّر المنظومة.

-فرض المغارم

تعني قيام الموظف بتسخير سلطة وظيفته للانتفاع من الأعمال الموكلة إليه في فرض الأتاوى على بعض الأشخاص أو استخدام القوة البشرية الحكومية من العمال والموظفين في الأمور الشخصية في غير الأعمال الرسمية المخصصة لهم.

-الإسراف في استخدام المال العام

صوره، تبديد الأموال العامة في الإنفاق على الأبنية والأثاث، المبالغة في استخدام المقتنيات العامة في الأمور الشخصية، إقامة الحفلات والدعايات عن طريق الدعاية والإعلان والنشر في الصحف والمجلات في مناسبات التهاني والتعازي والتأييد والتوديع ، إلى غير ذلك.

- الانحرافات الجنائية

من أكثر صورها، الرشوة ،اختلاس المال العام ،التزوير .

يؤدي الضغط المفروض من طرف المسؤولين على أعوان الإدارة الجبائية في المطالبة بنتائج أحسن إلى ارتكاب أخطاء عديدة في مجال تحديد الضريبة قد تؤدي إلى نشوب نزاعات ما بين المكلف و الإدارة من جهة، كما تلعب المكافآت المقدرة على حساب النتائج المحققة أثر سلبي على الإدارة إذ هذه المكافآت تدفع أعوان الإدارة الجبائية إلى فرض ضرائب مرتفعة تؤدي إلى خلافات قد تعود بالسلب على الإدارة من خلال التخفيضات الممنوحة جراء الطعون المقدمة.

ج- أسباب متعلقة بالمكلف

إن المكلف يعتبر حلقة مهمة ضمن مكونات النظام الضريبي ويسهم بدور كبير في فعالية هذا النظام الضريبي من عدمه، إن الواقع والتطبيق العملي يؤكد على وجود عدائية بين المكلفين بالضريبة والإدارة الضريبية الساهرة على تطبيق التشريع الضريبي، فالمكلف يحاول دائما التملص من الوفاء بالتزاماته الضريبية تجاه الإدارة اعتقادا منه بأن الإدارة الضريبية تحاول دوما إلى نهب

أمواله وتأخذ منها نسب مرتفعة، ويمكن إرجاع أسباب النزاع الضريبي الذي ينشأ بين الإدارة الضريبية والمكلف والتي يكون لهذا الأخير يدا فيها في(158)ص77:

نقص الوعي الضريبي لدى المكلف بالضريبة، الأمر الذي يؤدي به إلى عدم الوفاء بالتزاماته تجاه الدولة، نقص الوعي هذا مرده نقص الثقافة المالية لدى المكلف بصفة خاصة والمواطن بصفة عامة، فالثقافة المالية تبرز من خلال إدراك المواطن للحقوق والواجبات المالية تجاه الدولة، وفي المجال الضريبي يتجلى نقص الثقافة المالية والوعي الضريبي في الإهمال الذي يجابه به المكلف التزاماته الضريبية، ونقص الوعي الضريبي هذا يتجلى في:

-عدم الاهتمام بما تلزمه التشريعات الضريبية في حق المكلف، فنجد عادة أن المكلف لا يقوم بالتصريحات الخاصة به في الوقت المحدد، الأمر الذي يجبر الإدارة الضريبية إلى طريقة التحديد الإداري للوعاء الضريبي.

-إهمال مسك الدفاتر المنتظمة التي يفرضها القانون على المكلف، هذا الإهمال يتجلى في عدم التنظيم، وكذلك عدم مطابقة هذه الوثائق للشروط القانونية المطلوبة، الأمر الذي يؤدي إلى عدم اعتراف الإدارة الضريبية بهذه الوثائق حتى وإن كان التسجيل فيها للعمليات يتم وفق القانون.

-التأخر في دفع الحقوق الضريبية تجاه الخزينة، الأمر الذي يؤدي إلى فرض الغرامات الناتجة عن التأخير ما يؤدي إلى تثاقل العبء الضريبي على المكلف ما يجعله غير قادر على سداد هذه الديون، وطالما أن الدين الضريبي هو دين امتيازي ولا يكن سقوطه إلا بالتقادم فتنشأ النزاعات الضريبية.

ومن أجل رفع الوعي الضريبي للمكلف لابد من إتباع العديد من الإجراءات، لعل من أهمها تبسيط التشريع الضريبي و كذا النشر الواسع لمختلف الإجراءات الواجب إتباعها في هذا المجال من طرف المكلف بالضريبة، ويتم ذلك من خلال توفير الإدارة الضريبية للكتيبات والنشرات الخاصة بالتزامات المكلف، ناهيك عن عقد الندوات و المحاضرات التي تبين انعكاسات عدم إيفاء المكلف بالضريبة لالتزاماته الضريبية.

2-2-2- تسوية منازعات حقوق التسجيل

تقوم الإدارة الضريبية في إطار المهام المخولة لها في إطار القانون بتحديد وعاء التسجيل أو عملية حساب الضريبة وربطها، وقد تحيد الإدارة الضريبة عن الطريق المسطر لها قانونا كوقوعها في أخطاء ترهق كاهل المكلف بالضريبة، أو قد تتعسف في استعمال الامتيازات الممنوحة لها على غرار امتيازات السلطة العامة، لذلك وضع القانون الإداري قيودا تردها إلى حظيرة القواعد التي تكفل حريات وحقوق المواطنين بممارسة عملية الرقابة القضائية على الإدارة الضريبية عن طريق محاكم مستقلة، لزيادة فاعلية هذه الإدارة الجبائية.

منح المشرع الضريبي طريقا للمكلف بالضريبة، ليلجأ إليه كلما شعر بضياح حقوقه، متى تبين له عدم شرعية الضريبة أو مخالفتها للقانون، كما ألزم المكلف بالضريبة المرور بإجراء إلزامي تجاوزه في المنازعات الإدارية الأخرى، ألا وهو شرط التظلم الإداري المسبق أمام الإدارة الجبائية، وتكون فيه التسوية ودية قبل اللجوء إلى القضاء، وتعرف هذه المرحلة بالتسوية الإدارية، لتليها مرحلة أخرى يلجأ فيها المكلف إلى جهات القضاء الإداري عندما تكون الشكوى غير مجدية وينتج عنها رفض طلبات المكلف بالضريبة، وتسمى بالتسوية القضائية.

نعالج الدراسة في هذا المبحث من خلال مطلبين:

- التسوية الإدارية.

- التسوية القضائية.

2-2-2-1- التسوية الإدارية

خول المشرع الجبائي للمكلف بالضريبة المتضرر من قرارات الإدارة الضريبية في مادة التسجيل وغيرها من الضرائب الأخرى والرسوم، اللجوء إلى الجهة مصدرة القرار طالبا إياها بالعدول عن قرارها الذي سبب ضررا له عن طريق إجراء تظلم إداري مسبق أو شكوى، التي تعد آلية ناجعة لفض النزاع الضريبي في مجال التسجيل، كما يعد هذا الإجراء إلزاميا وإلا رفضت الدعوى شكلا أمام المحكمة الإدارية.

أولت الإدارة المركزية للضرائب التسوية الإدارية من خلال مراسلاتها المتعددة لمصالحها الخارجية، تحثهم من خلالها على الابتعاد قدر المستطاع عن المنازعات أمام القضاء، لتعقد إجراءات المنازعات الضريبية أمام الهيئات القضائية التي تتسم بطول أمد النزاع الشيء الذي ينعكس سلباً على الحصول على إيراد مهم لتغذية ميزانية الخزينة العمومية.

لدراسة هذا المطلب، قسمناه لفرعين على النحو التالي:

- منازعة وعاء التسجيل.

- منازعة إعادة التقدير.

2-2-2-1-1-2 - منازعة وعاء التسجيل

يقوم هذا النوع من المنازعات بمناسبة تحصيل حقوق التسجيل من قبل مفتش التسجيل عن طريق الهيئة الموكلة لها هذه المهمة أي مفتشية التسجيل، وتكون في حالة وقوع مفتش التسجيل في خطأ أو تجاوز أو سوء تقدير الحقوق، خاصة وأن له السلطة الكاملة في إعادة تكييف العقد أو المحرر من أجل استقاء الرسوم اللازمة، وبالنسبة للمنازعات المتعلقة بالوعاء فيما يخص الإجراءات فهناك إجراءات إلزامية يجب أن يتبعها المكلف وفي حالة عدم احترامها ترفض الدعوى شكلاً، كما أن هناك إجراءات أخرى اختيارية يتم ترك الأمر للمعني بالضريبة القيام بها أو تركها ورفع الدعوى للقضاء (77)ص31.

أ - الإجراءات الإلزامية

يتوجب على المكلف اتباع إجراءات معينة من أجل الوصول إلى حل للمسألة التي يعترض عليها أمام إدارة الضرائب، وإن لم يرضه الحل أو رد الإدارة، تسمح له هذه الإجراءات اللجوء إلى القضاء، حيث يدخل في اختصاص الطعن النزاعي، الشكاوى المتعلقة بالضرائب أو الرسوم أو الحقوق أو الغرامات التي توضع من قبل مصلحة الضرائب عندما يكون الغرض منها الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو في حسابها، وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي، ويتم ذلك عن طريق تقديم شكوى من طرف المكلف بالضريبة إلى مدير الضرائب بالولاية أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوارى للضرائب حسب الحالة مقابل تسليم وصل للمكلف بالضريبة من قبل الإدارة وهو ما نصت عليه صراحة المادة 71 من ق إ ج (91)ص194.

1)التظلم الإداري المسبق

أوجب المشرع الضريبي اللجوء إلى التظلم الإداري المسبق في إطار المادة 71 من المذكورة أعلاه، بغرض استدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها أو الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي، لذلك سنقوم بتعريف الشكوى الضريبية أو التظلم الإداري المسبق، ثم سنخرج على محتواه، لننتهي إلى شروطه.

-تعريفه

يعتبر التظلم الإداري وسيلة لفض المنازعات، بحيث أن التظلم هو عبارة عن "طلب يتقدم به صاحب الشأن إلى الإدارة لإعادة النظر في قرار إداري يرى أنه مخالف للقانون"، كما يقصد بالتظلم الإداري أن يصدر قرار معيب فيطعن فيه المتظلم إلى الجهة التي أصدرته أو إلى جهة رئاسية، طالبا سحبه أو تعديله، والتظلم عبارة عن شكاية يتقدم بها المتظلم إلى الإدارة مصدرة القرار أو الجهة التي تعلوها مباشرة يطلب فيها إعادة النظر في القرار الإداري بسحبه أو تعديله قبل اللجوء إلى القضاء(22)ص359.

يعرف كذلك التظلم الضريبي بأنه مجموع القواعد القانونية التي تضم نص المنازعة الضريبية خلال مرحلتها الإدارية أمام الإدارة الضريبية وكيفية الفصل فيها، فلا يكتفي المشرع الضريبي بإلزام المكلف بالضريبة بعرض منازعته على الإدارة الجبائية قبل اللجوء إلى القضاء، وعندما يضع القواعد القانونية المنظمة لذلك سواء من حيث السلطة المختصة بقبول التظلم أو ميعاد وإجراءات تقديمه وإجراءات نظره والفصل فيه، وهي قواعد آمرة يترتب على مخالفتها عدم قبول التظلم، وفي معظم الحالات يمكن القول بأن ثمة إجراءات للتظلم الضريبي كمقابل لإجراءات الدوى القضائية بالالتزام بتقديم التظلم الضريبي ويجد مصدره في نصوص التشريع الضريبي، فلا يجوز للمكلف بالضريبة اللجوء إلى القضاء مباشرة وإنما يتعين عليه أن يتقدم ابتداء بالتظلم إلى الإدارة الجبائية وهو التزم ذو طابع إجرائي(131)ص138.

يدعى في صلب ق إ ج بالشكوى، وهو عبارة عن رسالة عادية توجه من طرف المكلف بالضريبة إلى مدير الضرائب بالولاية، مكتوبة على ورق عادي، يشار فيها إلى طبيعة الضريبة المتنازع عليها ورقم المادة في الجدول الذي قيدت فيه ومبلغ الحقوق، وإذا كان الشاكي أميا لا يحسن القراءة والكتابة أو غير قادر على الإمضاء، فبإمكانه تقديم الشكاية عن طريق محام أو شخص يمكنه

التصرف قانونا باسم المكلف أو ممثله القانوني أو الوصي لحساب القاصر أو للأب لحساب ابنه القاصر أو الوارث لحساب الهالك(20)ص10.

عند تقديم الشكوى أمام المدير الولائي للضرائب، وجب على المتظلم أن يحدد فيها نوع الطلب سواء كان طلب تخفيض أو الرفض أو تصحيح أخطاء مادية، ويدرج ذلك على شكل طلبات ودفع، مصاغة بشكل واضح وبسيط، والهدف من التظلم حل النزاع بطريق ودي قبل أن يعرض على العدالة، حيث تمنح الفرصة للإدارة في مراجعة أعمالها والتأكد من صحتها، ويجب أن يرفع التظلم في أجل لا يتعدى 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكوى طبقا للمادة 71-1 من ق إ ج(91)ص195.

تجدر الإشارة إلى أن التظلم الإداري المسبق يعد إجراء جوهريا في مادة الضرائب ومن النظام العام، فلا يمكن رفع دعوى قضائية دون المرور بهذا الإجراء، وإلا رفضت الدعوى شكلا، وبالتالي فالتظلم الإداري إجراء وجوبي على خلاف بعض التظلمات الإدارية الأخرى فهي جوازية.

-مضمون الشكوى

يجب أن تحتوي الشكوى على عرض موجز عن الأسباب التي جعلت المكلف لا يقبل بالضريبة ويعترض على تسديدها كأن يدفع أن الضريبة جاءت مرهقة ومبالغ فيها أو أن حسابها خاطئ لا يتناسب ووضعية المكلف ونشاطه، كما يلتزم المكلف في نهاية الشكاية بتوضيح طلباته، كأن يلتزم تخفيض الضريبة أو إعفائه منها كليا إن وجد نص قانوني يعفي المكلف من الحقوق المفروضة عليه، ويوقع الشاكي بيده في الأخير(20)ص11، ويجب أن تحتوي الشكاية على ما يلي:

-عرض الدفوع

يجب التفرقة بين الطلبات التي يكون موضوعها تصحيح أخطاء بسيطة وبين تلك التي يكون موضوعها إعادة النظر في تقييم مقدار الوعاء الضريبي، ففي حالة الخطأ المادي البسيط يمكن أن يكون عرض الأسباب موجزا لظهور الخطأ بصفة جلية، حيث يتقدم المكلف بطلبه ويوضح الخطأ المرتكب من طرف الإدارة الجبائية ويطلب تصحيحه، أما في منازعة الترتيب في إحدى المذكرات أو البيانات يكون من فائدة المشتكي أن يتقدم بتوضيحات أكثر ذات أهمية للعمليات التي يقوم بها، وأهمية تلك العمليات تمكنه من تدعيم شكايته بوثائق إثباتية مثل مستخرجات من سجل

المحاسبة، نسخ من الرسائل، شهادات وكل وثيقة من شأنها أن ترفع اللبس والغموض الذي يكتنف الضريبة المفروضة على المكلف (21) ص 17.

- عرض الوسائل والطلبات

يقصد بالوسائل تبيان المبررات والحجج القانونية، التي يقدمها المكلف بدفع الضريبة بهدف تصحيح الخطأ سواء كان ماديا بسيطا أم لا، والذي وقع في حقه من طرف الإدارة الجبائية، فيعرض بإيجاز أسباب ظهور الخطأ بصفة جلية موضحا طبيعة الخطأ المرتكب من قبل الإدارة الضريبية حتى يتسنى تصحيحه لاحقا، ومن فائدة المشتكي أن يتقدم بتوضيحات ذات أهمية بالعمليات التي قام بها، أما الطلبات فتخص المنازعات الواقعة سواء في التحصيل أو في الوعاء، فعلى المكلف بالضريبة أن يحدد طلباته بوضوح ودقة، بتحديد الوضعية والحالة الحقيقية للأموال التي استعملت كقاعدة لوعاء الضريبة في طلباته، أو تحديد الاعتراض على إجراءات المتابعة، كما عليه أن يتطرق إلى إجراءات فرض الضريبة ومدى احترام القواعد المقررة لفرضها من طرف مصلحة الوعاء بالإدارة الجبائية معطيا عرضا موجزا لوجهة نظره، كما يمكن للمكلف بالضريبة أن يبين في طلبه أن الضريبة المفروضة عليه مرتفعة بأكثر مما يجب أن تكون عليه هذه الضريبة (91) ص 196.

- شروط الشكوى

لكي تقبل الشكوى النزاعية في مادة التسجيل من قبل الجهة المختصة التي تقدم إليها والتي تكون في غالب الأحيان متمثلة في المدير الولائي للضرائب، لا بد من توفر جملة من الشروط واحترام آجال محددة قانونا، تحت طائلة عدم قبول الشكوى النزاعية في غياب هذه العناصر.

- الشروط الواجب توافرها في الشكوى

عددت المادتين 73 و 75 من ق إ ج جملة من البيانات الواجب توافرها في الشكوى تحت طائلة عدم قبولها، وتتمثل في بيانات عامة وخاصة.

- البيانات العامة

تتضمن الشكوى طلبات ودفع المشتكي المتمثل في المكلف بالضريبة والتي يعبر من خلالها عن رفضه للوعاء الضريبي المفروض عليه من قبل الإدارة الجبائية، وعليه وجب أن تكون هذه الشكوى مكتوبة وبالتالي استبعاد جميع الشكاوى الشفهية، ومن أجل ذلك أعفى المشرع الضريبي هذه الشكوى من حق الطابع (186) م 73-2، وعليه يكفي تحريرها على ورق عادي غير مدموغ.

يجب كأصل عام، أن تكون الشكوى فردية إلا أنه وكاستثناء، فيما يخص الضرائب التي تمس ملكيات على الشيوع، فيجوز أن تكون الشكاوى جماعية، وهو ما ينعكس على الشهادات التوثيقية والملكيات المشاعة والتي لا يصرح مالكوها على الثمن الحقيقي، فيجوز لذوي الحقوق والمالكين على الشيوع تقديم شكوى جماعية إلى الإدارة الجبائية في مادة التسجيل.

تتضمن الشكوى لزوما، ذكر الضريبة المعترض عليها ورقم المادة في الجدول التي سجلت تحتها هذه الضريبة وإن تعذر استظهار الإنذار، وفي الحالة التي لا تستوجب فيها الضريبة وضع جدول، ترفق الشكوى بوثيقة تثبت مبلغ الاقتطاع أو الدفع، كما يجب توقيع الشكوى بخط محررها الذي يلتزم بتحديد اسمه ولقبه وعنوانه مع إثبات سبب تغيير العنوان في حالة ما إذا كان العنوان الجديد غير العنوان المثبت لدى إدارة الضرائب، مع تضمين الشكوى لعرض ملخص لوسائل واستنتاجات الطرف المشتكي بصفة واضحة ودقيقة، ويؤدي عدم الالتزام بذكر هذه المعلومات أو عدم إرفاق نسخ منها إلى رفض إدارة الضرائب هذا الطلب طبقا للمادة 73-4 من ق إ ج.

يجب أن يتوفر المشتكي على وكالة في حالة تقديم شكوى باسم الغير، وتحرر هذه الوكالة وجوبا على ورق مدموغ ومسجل، إلا أنها لا تشترط على المحامين المسجلين في نقاباتهم، ولا على الأشخاص الذين يستمدون من وظائفهم أو من صفاتهم حق التصرف باسم المكلف بالضريبة، كالمسيرين في حالة الشركات ذات المسؤولية المحدودة أو الرؤساء المدراء العاميين في حالة شركات المساهمة، وكذا مجموع المستخدمين الحاملين لصفة مدير، مدير فرعي، مدير مالي، أو الوصي على القصر (98)ص 198.

منحت الإدارة الجبائية للمكلف بالضريبة أجل ثلاثين يوما لتصحيح شكواه إذا شابها عيب من العيوب الشكلية عن طريق إعلامه بموجب رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، وفي حالة تخلفه عن الإجابة يتاح للمكلف بالضريبة إما اللجوء إلى لجنة الطعن أو اتخاذ الطريق القضائي باللجوء إلى المحكمة الإدارية المختصة طبقا للمادة 73 الفقرة الأخيرة من ق إ ج.

-البيانات الخاصة-

تتحصر البيانات الخاصة في وجوب اختيار الشاكي المقيم في الخارج، موطن له في الجزائر، فعلى الشخص المقيم بالخارج أن يختار موطن له في الجزائر حتى تقبل شكواه بخصوص الضرائب المفروضة عليه في الجزائر، أو أن يقوم بتعيين مقيم في الجزائر بالنسبة للشركات التي ليس لها مقر دائم في الجزائر (186)م 4/75، ويكون شرط اختيار موطن في الجزائر متوفرا في نظر الفقه

القانوني في حالتين، عند اختيار الشاكي موطنه بمكتب محاميه، أي أن المكلف بالضريبة المقيم بالخارج قد قدمت شكوى باسمه من طرف محاميه، والحالة الثانية عند تقديم الشكوى من طرف الوكيل أي هي قرينة على اختيار الموطن بعنوان الموقع، أما يعد المكلف بالضريبة قد اختار موطنه بإحدى مراكز مصالحه بالداخل، في حالة ما إذا صدرت الشكوى من شخص طبيعي أو معنوي مقيم بالخارج، وله في الداخل مركز أو عدة مراكز ومصالح (91) ص 199.

3) الآجال

نظم المشرع الجزائري طريقة تقديم الشكاوى، والمهل الممنوحة لها، حيث أقر قانون الإجراءات الجبائية ضرورة تقديم الاحتجاجات والاعتراضات على الحقوق المفروضة على المكلف بالضريبة من قبل الإدارة الجبائية في آجال محددة، كما منح للمكلف إمكانية طلب تأجيل الدفع.

- آجال تقديم الشكوى

رتب المشرع مواعيد معقولة يمكن من خلالها للمكلف بالضريبة أن يتقدم بشكواه النزاعية إلى الإدارة الجبائية، وهي كمبدأ عام تقدر بسنة غير أن هذا المبدأ ترد عليه استثناءات بموجب المادة 1/72 من ق إ ج، حيث أنه تقبل الشكاوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي سنة إدراج جدول التحصيل أو حصول أحداث توجب تقديم الشكوى وهنا يقصد المشرع أسباب موضوعية تبرز تقديم شكوى نزاعية، غير أنه وحسب الفقرة الثانية من نفس المادة فإنه وفي 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تلي السنة التي استلم خلالها المكلف بالضريبة إنذارات جديدة في حالة أو إثر وقوع أخطاء في الإرسال ويقصد هنا المشرع بعض الأخطاء التي يمكن أن تقع فيها الإدارة الجبائية، تستوجب على هذا الأخير تقديم شكوى لتدارك خطأ هذه الهيئة، وينقضي الأجل كذلك في 31 ديسمبر من السنة الثانية التي تأكد فيها المكلف بالضريبة من وجود ضرائب مطالب بها من دون أساس قانوني نتيجة تكرار أو وقوع في أخطاء (131) ص 143.

أما بالنسبة لأجل قبول شكوى الطعن النزاعي لحقوق التسجيل، هو 31 ديسمبر من السنة التي يكتشف فيها المكلف بالضريبة وجود أخطاء أو بدون وجه حق في تطبيق حقوق التسجيل طبقا للمادة 72 من ق إ ج، وذلك باستقراء جميع فقرات هذه المادة التي يستخلص منها أجل الشكاوى المتعلقة بحقوق التسجيل.

-التأجيل القانوني للدفع

أتاح المشرع الجزائري للمشتكي بالموازاة مع تقديم شكوى إلى المدير الولائي للضرائب، فرصة تقديم طلب يتضمن تأجيل دفع المقدار محل النزاع.

- تعريف طلب تأجيل الدفع

يقصد بطلب تأجيل الدفع أو إرجائه بمفهوم المادة 74 من ق إ ج، تقديم طلب ثانوي مرافق للطلب الرئيسي في الدعوى الأصلية، يتضمن إرجاء دفع المقدار المتنازع فيه وهذا باحترام الشروط القانونية الواجبة(83)ص89.

-شروط صحة طلب الإرجاء

نصت المادة 74 من ق إ ج على جملة من الشروط الواجب توافرها لصحة قبول طلب التأجيل القانوني للدفع، يمكن إجمالها في النقاط التالية:

- إلزامية أن تكون الشكوى مقدمة ضمن الشروط المنصوص عليها في المواد 72، 73، 75، و76 باعتبار هذا الطلب المتضمن التأجيل القانوني، هو مجرد طلب ثانوي مرافق للطلب الأصلي المتضمن الشكوى.

-يجب أن يكون هذا الطلب قبل صدور القرار المتخذ من قبل الإدارة الجبائية بشأن الشكوى.

- تقديم الضمانات الحقيقية لضمان تحصيل الحقوق المحتج عليها.

-دفع مبلغ يساوي 30% من المبالغ المتنازع فيها لدى قابض الضرائب المختص، عند تعذر المكلف بالضريبة من تقديم ضمانات حقيقية.

تجدر الإشارة أن هذا الامتياز الذي تقدمه الإدارة الضريبية للمكلف بالضريبة المتمثل في التأجيل القانوني للدفع، ينتقي في حالة الشكاوى المتعلقة بالضرائب المثقلة بالزيادات المطبقة في حالة الغش الجبائي.

يترتب على منح الإرجاء القانوني للدفع تأجيل تحصيل الحقوق المتبقية إلى غاية صدور القرار النزاعي، أما في حالة ظهور أحداث من شأنها تهديد تحصيل الدين الجبائي موضوع الإرجاء، يمنح للإدارة الضريبية سلطة إنهاء تأجيل الدفع.

يرجأ تحصيل الضرائب المتنازع فيها نتيجة اكتشاف أخطاء مادية تم إثباتها من قبل السلطة الجبائية أو فرض ضريبي مزدوج، إلى غاية صدور القرار النزاعي دون أن يلتزم المكلف بالضريبة بتقديم ضمانات أو الدفع الأولي المقدر بـ 30% من الحقوق المتنازع فيها.

3)الجهة المختصة بالبث في الشكوى

خلا قانون الإجراءات الجبائية الجزائري من أي إشارة إلى الجهة المختصة في الفصل في الطعن النزاعي المتعلق بوعاء التسجيل، ذلك أن المواد 77، 78، و79 من ق إ ج لم توضح ذلك، وبدا من أحكامها نقطتين أساسيتين، إحداهما أن الاختصاص الرئيسي للفصل في الشكاوى يعود للمدير الولائي للضرائب، أو مدير المؤسسات الكبرى، وإن كان يلتزم بالرأي الموافق للإدارة المركزية متى كان ذلك من اختصاصها، وتفويض اختصاصه لبعض موظفيه، أما النقطة الثانية فتتمثل في أن مسألة تفويض الاختصاص تركز على قيمة المبالغ المطعون فيها بموجب الشكاوى المودعة، لا على طبيعة الضريبة، ولما كان أمر الطعن في وعاء التسجيل ليس من صلاحية كل من رئيس مركز الضرائب أو المركز الجواني للضرائب، تكون صلاحية البث في هذه الشكاوى من اختصاص المدير الولائي للضرائب، مهما كان المبلغ المطعون فيه، مع التماسه الرأي المطابق للإدارة المركزية إذا كان المبلغ يتجاوز مائة وخمسين مليون دينار جزائري(186)م1/79، تطبيقا للأحكام المادة 77 من القانون الإجرائي الضريبي، وله أن يمارس سلطة التفويض المخولة له بموجب أحكام المادة 78 من نفس القانون(137)ص161.

4)التحقيق في الشكوى والرد عليها

يأمر المدير الولائي للضرائب بعد استقاء الشكوى للشروط الشكلية والموضوعية، بالتحقيق في التظلم الإداري المسبق المقدم من قبل المكلف بالضريبة المتعلقة بحقوق التسجيل، حيث منح القانون لهذا المدير سلطة إصدار قرار بالرفض الكلي أو الجزئي أو بقبولها جملة واحدة، ويقوم بالرد على المشتكي بموجب قرار.

-أجل البث

يفضي استقراء المادة 76 من ق إ ج إلى أنه يتم النظر في الشكاوى المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة إلى الجهة المختصة، وهي الجهة التي أعدت الضريبة المفروضة، ويتساءل الباحث عن جدوى تكليف الجهة التي أسست الضريبة بالتحقيق في الشكوى موضوع الحقوق المتنازع فيها طبق للفقرة الأولى من نفس المادة في القانون الإجرائي الضريبي، وهو مفتش التسجيل وكان من الأجدى تكليف عون آخر يتبع للإدارة الجبائية يمتاز بالحياد للتحقيق في الوعاء الضريبي مما سيعطي مصداقية وموضوعية أكثر ويجعل الإدارة الضريبية في منأى عن وقوع في أخطاء محتملة، وفي مادة التسجيل ومثلما سبق بيانه فإن المدير الولائي للضرائب هو صاحب الاختصاص

في هذا النوع من الضرائب، حيث من خلال المادة السابقة منح القانون لهذا المسؤول أجل ستة أشهر من تاريخ استلام الشكوى للفصل فيها، يمدد هذا الأجل إلى ثمانية أشهر إذا كانت هذه الشكاوى تخضع للرأي الإلزامي المطابق للإدارة المركزية للضرائب إذا تجاوزت هذه الحقوق العتبة المحددة المقدّر بمائة وخمسين مليون دينار جزائري.

يجوز للمدير الولائي للضرائب بالرد فوراً على الشكاوى المشوبة بعيوب في الشكل يجعلها غير جديرة بالقبول نهائياً، وهذا مع مراعاة أحكام المادة 95-1 من ق إ ج المتعلقة بالتخفيض التلقائي لحصص أو جزء من الحقوق بالنسبة للأخطاء الظاهرة المكتشفة من طرف المصالح والمرتبكة عند إعدادها.

-التحقيق في الشكوى والرد عليها

إن الاعتراض الإداري أمام الدائرة المالية المختصة وفقاً لقانون الإجراءات الضريبية الفرنسية، لا يعد بمثابة درجة من درجات التقاضي، بل مرحلة غايتها استصدار قرار إداري من الدائرة صاحبة الاختصاص يخالف إدعاءات المكلف بالضريبة، فهنا لا تتدخل الدائرة المالية باعتبارها قاضي أول درجة في منازعات الضرائب، ولكن باعتبار رئيس الدائرة المالية رئيساً إدارياً يقوم بفحص اعتراضات المكلفين، ومن ثم يشترط أن يصدر قرار الدائرة المالية المختصة في مواجهة الخصوم، وبالتالي ليست ملزمة بأن تدعو المكلف صاحب الاعتراض للمثول أمامها أو الإطلاع على الملف أو أن يقدم ملاحظاته أو دفاعه فضلاً عن أن قرارها لا يحوز حجية القضية المحكوم فيها(31)ص85.

نفس التوجه أخذ به المشرع الجزائري، حينما أوجب على الإدارة الضريبية التحقيق في الشكاوى المرسلة من طرف المكلفين من حيث الشكل والمضمون وهذا عن طريق مفتش التسجيل قبل أن يتخذ المدير الولائي للضرائب القرار، وبعد عملية التحري والتحقيق من طرف مفتش التسجيل يعود الملف إلى مدير الضرائب للولاية ليصدر قراراً نهائياً إما بالرفض الكلي أو الجزئي أو القبول الكلي أو الجزئي، ويقوم هذا الأخير بتبليغ القرار للمكلف مهما كانت طبيعته سواء كان قرار بالرفض أو القبول، إلى موطن المكلف أو الوكيل حسب الآجال المذكورة سابقاً، وعند تجاوز الآجال المحددة قانوناً في الرد، يعتبر رفضاً ضمنياً(29)ص107 وللمعني بالأمر الاختيار بين أمرين، إما اللجوء إلى طرق الطعن الاختيارية أي لجان الطعن وهو إجراء غير إلزامي ولكن عند اللجوء إلى هذه اللجان

فالآراء التي تصدرها تشبه تماما القرار الإداري، وعند عدم الاقتناع برأيها يمكن اختيار الطريق الآخر وهو طريق القضاء(77)ص34.

ب- الإجراءات الاختيارية

يقصد بالإجراءات الاختيارية بأنها تلك الإجراءات التي تترك فيها الحرية للمكلف في إتباعها أو عدم إتباعها وهي اللجوء إلى مختلف لجان الطعن(77)ص33 المنصوص عليها في المادة 80 من القانون الإجرائي، حيث تبت هذه اللجان في طلبات التخفيض من الضريبة أو استدرك الأخطاء في تأسيس وعاء الضريبة أو حسابها أو من أجل الاستفادة من بعض الإعفاءات المقررة قانونا، وتكون قرارات هذه اللجان ملزمة(91)ص201.

يمكن للمكلف بالضريبة الذي لم يرض بالقرار المتخذ بشأن شكواه من طرف المدير الولائي للضرائب، اللجوء إلى لجنة الطعن المختصة في أجل أربعة أشهر ابتداء من تاريخ استلام القرار من الإدارة الجبائية، حيث أن هذا الطعن لا يعلق دفع الحقوق، ولكن يمكن للشاكي دفع أولي يقدر بـ 20 % من الحقوق والعقوبات محل النزاع، كما يحرم المشتكي من اللجوء إلى هذه اللجان إذا قام برفع دعوى قضائية أمام المحكمة الإدارية(186)م80.

ينحصر مجال اختصاص لجان الطعن في إبداء رأيها حول طلبات المكلفين بالضريبة الرامية إما إلى تصليح الأخطاء المرتكبة في الوعاء أو في حساب الضريبة، وإما الاستفادة من حق ناجم عن حكم تشريعي أو تنظيمي، حيث تلتزم هذه اللجان بإصدار قراراتها حول الطعون المودعة إليها المتضمنة القبول أو الرفض صراحة في أجل أربعة أشهر من تاريخ إيداع الطعن لدى رئيس اللجنة، ويعبر عن صمت اللجنة بعد انتهاء الأجل الممنوح لها بالرفض الضمني للطعن، مما يعطي للمكلف إمكانية رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية المختصة في أجل أربعة أشهر ابتداء من تاريخ انقضاء الأجل الممنوح للجنة لكي تفصل في الطعن(186)م81-1و2.

يجب أن تغل هذه اللجان آراءها مع تحديد المبالغ والتخفيضات في حالة عدم المصادقة على تقرير الإدارة، وتبلغ إلى المكلف بالضريبة إثر انتهاء اجتماع اللجنة عن طريق الرئيس، أما الجهة المقدم إليها الشكوى فتتولى تبليغ المكلف بالضريبة رأي اللجنة المختصة في أجل شهر واحد من تاريخ استلام رأيها، حيث تعتبر آراء اللجان نافذة ماعدا الآراء المخالفة للقانون، وتجدر الإشارة إلى عهدة أعضاء لجان الطعن المقدرة بثلاث سنوات قابلة للتجديد باستثناء ممثلي إدارة

الضرائب، ويتقاضى أعضاء هذه اللجان تعويضا لقاء الحضور والمشاركة تحدد قيمته وكيفية منحه عن طريق مقرر يصدره وزير المالية(186)م 81-4،3 و5.

شرعت هذه اللجان لغاية مهمة تتمثل في إيجاد حلول للخلافات المحتملة بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة، وحماية المكلف من تعسف الإدارة، والتقليل من عرض المنازعات في مجال الضرائب على القضاء(132)ص 274، من أجل ذلك نص المشرع على تنظيم ثلاث لجان للطعن:

1) اللجنة الولائية للطعن

يجوز للمكلف بالضريبة أن يلجأ إلى لجان الطعن لاستدراك الأخطاء المرتكبة في تأسيس وعاء الضريبة أو حسابها، وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.

-تشكيل اللجنة

تتشكل اللجنة الولائية للطعن(186)م 81مكرر من:

-محافظ حسابات يعينه رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات رئيسا.

-عضو من المجلس الشعبي الولائي.

-ممثل واحد عن المديرية الولائية للتجارة برتبة رئيس مكتب على الأقل.

- ممثل واحد عن المديرية الولائية للصناعة برتبة رئيس مكتب على الأقل.

-ممثل واحد عن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

-ممثل واحد عن غرفة التجارة والصناعة للولاية.

-ممثل واحد عن الغرفة الجزائرية للفلاحة الكائن مقرها بالولاية.

-المدير الولائي للضرائب أو رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجوّاري للضرائب

حسب الحالة، أو ممثليهم الذين لهم رتبة نائب مدير أو رئيس مصلحة رئيسية.

- إذا اقتضت الحاجة، يمكن للجنة ضم خبير موظف يكون له صوت استشاري.

-عون واحد برتبة مفتش رئيسي للضرائب، يعين من قبل المدير الولائي للضرائب، يتولى

مهمة الأمين والمقرر.

يتم القيام بتعيينات جديدة، في حالة الوفاة أو استقالة أو إقالة أحد أعضاء اللجنة.

-مهامها

يخضع أعضاء اللجنة الولائية للطعن للالتزام بالسري المهني طبقا للمادة 65

من ق إ ج، حيث تبدي هذه اللجنة رأيها حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يكون مجموع

مبالغها من الحقوق والغرامات أقل أو يساوي عشرين مليون دينار جزائري والتي سبق أن أصدرت بشأنها الإدارة الجبائية قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي.

-سير عمل اللجنة الولائية للطعن

تجتمع اللجنة الولائية للطعن بناء على استدعاء من رئيسها مرتين في الشهر، شريطة توفر النصاب القانوني المتمثل في حضور أغلبية أعضائها، حيث تستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة أو موكلهم لسماع أقوالهم وذلك قبل عشرين يوما على الأقل من تاريخ انعقاد الاجتماع عن طريق تبليغهم بموجب استدعاء، ويجب الموافقة على آراء اللجنة الولائية للطعن بأغلبية الأعضاء الحاضرين وفي حالة تساوي الأصوات يرجح صوت الرئيس، ويتولى الكاتب تبليغ هذه الآراء التي يوقع عليها الرئيس إلى المدير الولائي للضرائب خلال أجل عشرة أيام من تاريخ اختتام أشغال اللجنة.

(2) اللجنة الجهوية للطعن

تتشأ على مستوى كل مديرية جهوية للضرائب، لجنة جهوية للطعن تحدد تشكيلتها، مهامها، وكيفية سير عملها كالاتي:

-تشكيلها

تتشكل اللجنة الجهوية للطعن من:

- خبير محاسب يعينه رئيس المصف الوطني للخبراء المحاسبين رئيسا.
- المدير الجهوي للضرائب أو ممثله، برتبة نائب مدير.
- ممثل واحد عن المديرية الجهوية للخرينة، برتبة نائب مدير.
- ممثل واحد عن المديرية الجهوية للتجارة برتبة رئيس مكتب على الأقل.
- ممثل واحد عن المديرية المكلفة بالصناعة في الولاية التي تحتضن مقر وضعية المديرية الجهوية للضرائب، برتبة رئيس مكتب على الأقل.
- ممثل واحد عن غرفة التجارة والصناعة في الولاية التي تحتضن مقر وضعية المديرية الجهوية للضرائب.
- ممثل واحد عن الغرفة الفلاحية في الولاية التي تحتضن مقر وضعية المديرية الجهوية للضرائب.

-ممثل واحد عن المصف الوطني للخبراء المحاسبين.

- إذا اقتضت الحاجة، يمكن للجنة ضم خبير موظف يكون له صوت استشاري.

-عون واحد برتبة مفتش رئيسي للضرائب، يعين من قبل المدير الجهوي للضرائب، يتولى مهمة الأمين والمقرر.

يتم القيام بتعيينات جديدة، في حالة الوفاة أو استقالة أو إقالة أحد أعضاء اللجنة.

-مهامها

يخضع أعضاء اللجنة الجهوية للطعن للالتزام بالسر المهني طبقا للمادة 65 من ق إ ج، حيث تبدي هذه اللجنة رأيها حول الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يفوق مجموع مبالغها من الحقوق والغرامات عشرين مليون دينار جزائري ويقل أو يساوي مبلغ سبعين مليون دينار جزائري والتي سبق أن أصدرت بشأنها الإدارة الجبائية قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي.

-سير عمل اللجنة الجهوية للطعن

تجتمع اللجنة الجهوية للطعن بناء على استدعاء من رئيسها مرتين في الشهر، شريطة توفر النصاب القانوني المتمثل في حضور أغلبية أعضائها، حيث تستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة أو موكلهم لسماع أقوالهم وذلك قبل عشرين يوما على الأقل من تاريخ انعقاد الاجتماع عن طريق تبليغهم بموجب استدعاء، ويجب الموافقة على آراء اللجنة الجهوية للطعن بأغلبية الأعضاء الحاضرين وفي حالة تساوي الأصوات يرجح صوت الرئيس، ويتولى الكاتب تبليغ هذه الآراء التي يوقع عليها الرئيس إلى المدير الولائي للضرائب خلال أجل عشرة أيام من تاريخ اختتام أشغال اللجنة.

3)اللجنة المركزية للطعن

تنشأ على مستوى وزارة المالية، لجنة مركزية للطعن تحدد تشكيلتها، مهامها، وكيفية سير عملها كالآتي:

-تشكيلها

تتشكل اللجنة المركزية للطعن من:

- الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المفوض قانونا، رئيسا.
- ممثل واحد عن وزارة العدل، برتبة مدير على الأقل.
- ممثل واحد عن وزارة التجارة، برتبة مدير على الأقل.
- ممثل واحد عن وزارة الصناعة، برتبة مدير على الأقل.
- ممثل واحد عن المجلس الوطني للمحاسبة، برتبة مدير على الأقل.
- ممثل واحد عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة .

-ممثل واحد عن الغرفة الوطنية للفلاحة .

-مدير كبريات المؤسسات أو ممثله برتبة نائب مدير .

- إذا اقتضت الحاجة، يمكن للجنة ضم خبير موظف يكون له صوت استشاري.

-المدير الفرعي المكلف بلجان الطعن للمديرية العامة للضرائب، بصفته مقررا للجنة.

تتكفل بأمانة اللجنة مصالح المديرية العامة للضرائب، ويعين المدير العام

للضرائب أعضائها.

يتم القيام بتعيينات جديدة، في حالة الوفاة أو استقالة أو إقالة أحد أعضاء اللجنة.

-مهامها

تبدي هذه اللجنة رأيها حول الطعون التي يقدمها المكلفون بالضريبة التابعون لمديرية كبريات المؤسسات، والتي سبق أن أصدرت هذه الأخيرة بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي، وتبدي اللجنة المركزية كذلك رأيها في الطلبات المتعلقة بالقضايا النزاعية التي يفوق مبلغها الإجمالي من الحقوق والغرامات مبلغ سبعين مليون دينار جزائري والتي سبق أن أصدرت بشأنها الإدارة الجبائية قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي.

-سير عمل اللجنة المركزية للطعن

تجتمع اللجنة المركزية للطعن بناء على استدعاء من رئيسها مرتين في الشهر، شريطة توفر النصاب القانوني المتمثل في حضور أغلبية أعضائها، حيث تستدعي اللجنة المكلفين بالضريبة أو موكلهم لسماع أقوالهم وذلك قبل عشرين يوما على الأقل من تاريخ انعقاد الاجتماع عن طريق تبليغهم بموجب استدعاء، كما يمكن لهذه اللجنة أن تستمع لأقوال المدير الولائي للضرائب المعني حتى يتم تزويدها بكل التفسيرات اللازمة لمعالجة القضايا محل النزاع التابعة لاختصاصه الإقليمي، ويجب الموافقة على آراء اللجنة المركزية للطعن بأغلبية الأعضاء الحاضرين وفي حالة تساوي الأصوات يرجح صوت الرئيس، ويتولى الكاتب تبليغ هذه الآراء التي يوقع عليها الرئيس إلى المدير الولائي للضرائب المختص إقليميا أو إلى مدير كبريات المؤسسات خلال أجل عشرين يوما من تاريخ اختتام أشغال اللجنة.

2-2-2-1-2-2 - منازعة إعادة التقدير

تختلف منازعة إعادة التقدير عن منازعة وعاء التسجيل في عدة نواحي، وفي إجراءات

الفصل فيها، وعليه سنسلط الضوء على تحديد مجال منازعة إعادة التقدير وكيفية البت فيها.

أ- حدود منازعة إعادة التقدير

تعرف منازعة إعادة التقدير بأنها: "تلك المنازعة التي تنشأ من ممارسة حق الإدارة في تصحيح الأخطاء التي ارتكبها المكلف بالضريبة في تقديراته، وتصريحاته الخاطئة في أثمان المادة الخاضعة للضريبة، والتي تكون نتيجة عمل الرقابة والمعاينة الذي تقوم به الإدارة الجبائية المخول لها سلطة ذلك، وينتج عنها في الغالب الزيادات التلقائية في الرسوم فضلا عن الغرامات وعقوبات عدم الدفع" (137) ص 164، كما ميز المشرع الجزائري هذه المنازعة تحديدا حين لم يربطها وجوبا بتحقيقات الإدارة والنظر في شكوى الطعن النزاعي، فهي لا تخضع لنظام الشكوى مثلما ألزمته المادة 70 من ق إ ج، بل تخضع للجنة أنشأها القانون لهذا الغرض هي لجنة التوفيق.

ب- لجنة التوفيق

إن لجنة التوفيق La commission de conciliation هي هيئة إدارية مؤسسة على مستوى كل مديرية ولأية للضرائب، وتتولى مهمة التوفيق بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة في حالة الاختلاف حول ثمن تقويم ملك مكتسب من قبل المكلف، ففي مادة التسجيل عندما يكون ثمن إعادة التقدير مؤسس على تحصيل حقوق نسبية أو تصاعدية أقل من القيمة التجارية الحقيقية للملك المتصرف فيه، تقوم الإدارة الجبائية بإعادة التقويم على كل عقود التصرفات العقارية أو التصريحات (124) ص 136.

نظم المشرع العراقي هذا الإجراء وسماه بالتسوية الصلحية في المادة 59 مكررة من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1983، حيث اعتبر التسوية تصرفا قانونيا يتحتم لقيامه تلاقى إرادة طرفين هما السلطة المالية ومرتكب الفعل المخالف، ويكوم بذلك قد خلع الصفة العقدية على التسوية الصلحية (28) ص 30.

1) تشكيلها

تتشكل لجنة التوفيق من (186) م 38 مكرر 2:

- مدير الضرائب على مستوى الولاية، رئيسا.

- مفتش التسجيل، كاتباً للجنة ويحضر الجلسات بصوت استشاري.

- مفتش الشؤون الخاصة بالأموال الوطنية والعقارية.

- قابض الضرائب المختلفة.

- مفتش الضرائب المباشرة.

-موثق يعينه رئيس الغرفة الجهوية للموثقين المعنية.

-ممثل عن إدارة الولاية.

2) سير الجلسات

يعرض النزاع على لجنة التوفيق التي تقوم باستدعاء المكلفين بالضريبة المعنيين خلال عشرين يوما على الأقل قبل الاجتماع عن طريق تكليف بالحضور موصى عليه مع إشعار بالاستلام الذي هو قاطع للتقادم يجب أن يرسل خلال أجل أربع سنوات من تاريخ تسجيل العقد أو التصريح، وذلك من أجل المثول أمام اللجنة للإدلاء بأقوالهم أو إرسال ملاحظاتهم المكتوبة، كما يمكنهم الاستعانة بمستشار يختارونه أو يعينوا وكيلا مؤهلا قانونا، حيث تجتمع هذه اللجنة بدعوة من رئيسها المدير الولائي للضرائب بعد بلوغ النصاب القانوني المتمثل في خمسة أعضاء على الأقل بما فيهم الرئيس وإلا اعتبرت مداوات اللجنة غير صحيحة، وتحاول اللجنة في أول وهلة التوصل إلى اتفاق مع المكلف بالضريبة، فإذا توصلت إلى اتفاق يتم التوقيع على تعهد يصادق عليه المدير الولائي للضرائب بصفته رئيسا للجنة ويصبح نافذا في مواجهة الأطراف(124)ص137.

في الحالة العكسية، عند عدم الاتفاق بين المكلف أو عدم حضوره أو لم يرسل دفعه مكتوبة تصدر اللجنة رأيا يبلغ إلى المكلف بالضريبة بواسطة رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، ويمكن أن يكون التقدير المقدم من قبل المكلف موضوع زيادة تلقائيا في أجل عشرين يوما من تاريخ تبليغ رأي لجنة التوفيق، وإن لم يدفع المكلف بالضريبة الرسوم والغرامات المطالب بها خلال عشرة أيام، يحزر في حقه سند تحصيل وفق الكيفيات المنصوص عليها في المادة 354 وما يليها من قانون التسجيل(186)م38مكرر2هـ مع تطبيق عقوبة مقدرة بـ 25% وفي حالة النقصان في الثمن أو في التقدير تضاف إلى مبلغ الحقوق المتملص منها وتتراوح بين 10% و 25%(186)م38مكرر2و.

2-2-2-2-التسوية القضائية

عهد المشرع الجزائري على غرار باقي التشريعات الضريبية المقارنة، لإدارة الضرائب أمر فرض وتحصيل الضريبة وزودها بامتيازات السلطة العامة بما يكفي لأداء وظيفتها، وفي المقابل سن تشريعات كفيلة بتحقيق ضمانات واسعة للخاضعين بالضريبة لحمايتهم من كل خطأ مرتكب احتمالا أو تعسفا تمارسه الإدارة الجبائية نتيجة التعديلات المتلاحقة للتشريعات الضريبية.

يلتمس المكلف بالضريبة من الإدارة الجبائية بموجب شكوى، مراجعة واستدراك الأخطاء في تقدير المبلغ المستحق، فمصير الشكوى يتقرر إما على مستوى مصالح إدارة الضرائب عن طريق التسوية الإدارية بشكل ودي مثلما سبق بيانه، أو يأخذ منعرجاً آخر لي طرح أمام الجهة القضائية المختصة التي تبت فيه وفق أحكام ق إ ج وكذلك ق إ م إ، فيصبح بذلك نزاعاً قائماً بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية، فيطرح النزاع أمام القاضي الإداري لفحص صحة إجراءات الدعوى الضريبية من الناحية الشكلية ومناقشة مشروعية تأسيس موضوعها.

لدراسة هذا المطلب، تم تقسيمه إلى فرعين:

- رفع الدعوى الضريبية.

- سير الخصومة.

2-2-2-2-1-رفع الدعوى الضريبية

ترفع الدعوى الضريبية فردياً أو جماعياً، ممن لم يرض بقرار المدير الولائي للضرائب، بموجب عريضة مستوفية للشروط العامة ووفقاً لأحكام المادة 13 من ق إ م إ، حيث أن القانون الإجرائي 08-09 ذكر شرطين لقبول الدعوى وفقاً لنفس المادة السابقة، وهما الصفة (70) ص 92 والمصلحة القائمة (24) ص 52 أو المحتملة التي تعتبر من النظام العام، وألغى شرط الأهلية واعتبرها شرطاً لصحة الإجراءات مرتباً بإنعدامها بطلان الإجراءات من حيث موضوعها، وحسناً ما فعل، إذ أخذ بالنظرية الحديثة بخصوص قبول الدعوى، كما حددت المادة 1/82 و 3 من ق إ ج الأطراف المؤهلين لرفع الدعوى، وخصت كلا من المكلف بالضريبة أو وكيله أو إدارة الضرائب الممثلة من طرف المدير الولائي للضرائب، بالإضافة إلى ذلك فإن الفقه والقضاء الإداريين اتفقا على اعتبار الشكوى والمواعيد وشكل العريضة ومحتواها من الشروط الأساسية لقبول الدعوى الضريبية، ويتضح الأمر أكثر في قرارات مجلس الدولة، التي تستوجب أن تكون الدعوى مرفوعة من ذي صفة، وأن تسبق بشكوى تطرح أمام المدير الولائي للضرائب، في الآجال المحددة لرفعها، كما ألزم المشرع على رافع الدعوى احترام جملة من الشروط الشكلية والموضوعية وهو ما سنبيّنه فيما يلي:

أ- الشروط الشكلية للدعوى الضريبية

تسمى الشروط الشكلية كذلك بشروط قبول الدعوى، وهي من المواضيع الأساسية في قانون المنازعات الإدارية بصفة عامة، والدعاوى الإدارية بصفة خاصة، وعليه فمتى روعيت واستوفى المدعون شروطها، فإنها تسمح للقاضي الإداري بالنظر في الموضوع، وتجد هذه الشروط أساسها

القانوني في ق إ م إ والقانون العضوي رقم 98-01، والقانون 98-02، ثم القوانين الخاصة منها قانون الضرائب، وعليه يستتبع من ذلك أن هناك شروط عامة مشتركة بين أنواع الدعاوى وأخرى خاصة بالمنازعة الضريبية.

1) الشروط العامة

يقصد بالشروط العامة لرفع الدعوى أمام القضاء تلك الشروط التي تثبت قيام الحق في الدعوى، أي الشروط التي تساعد في الحصول على الحكم في موضوع الدعوى، أو كما يسميها البعض بشروط سماع الدعوى، وتحكم الدعوى الضريبية القواعد العامة التي تحكم الدعاوى بصفة عامة وهناك من الفقه من يرى بأن الشروط اللازمة لقبول الدعوى أمام القضاء ثلاثة، الصفة والمصلحة والأهلية، والبعض الآخر يرى بأنه يكفي لقبول الدعوى توافر شرطين، المصلحة والصفة، وعليه يؤخذ بالرأي الأخير وتستبعد الأهلية كشرط لرفع الدعوى باعتبار صاحب الدعوى ليس هو بالضرورة من يقوم برفعها، فقد ينوب عن المكلف بالضريبة العقارية شخص آخر في رفع الدعوى (132) ص 286.

-الصفة والمصلحة في الدعوى الضريبية

يقصد بالمصلحة الفائدة المرجوة من رفع الدعوى القضائية، نصت عليها المادة 13 من ق إ م إ، وتطبيقا لقاعدة "لا دعوى بدون مصلحة"، فإن الدعوى الضريبية لا تقبل إلا إذا كانت للمدعي فائدة مادية أو معنوية يرجوها من خلال لجوئه إلى القضاء، ويشترط أن تكون مشروعة قانونا، مباشرة وكافية، وأكيدة، والأصل فيها أن تكون شخصية تخص فردا واحدا، كما يمكن أن تكون جماعية كما هو الحال في الدعوى الضريبية المتعلقة بحقوق التسجيل الخاصة بالورثة (7) ص 156.

بغض النظر عن الخلاف الفقهي حول علاقة شرط الصفة بشرط المصلحة، إلا أن الاتجاه السائد فقها وقضاء يذهب لاندماج مدلول الصفة في شرط المصلحة في نطاق الدعوى الإدارية، بحيث تتوافر الصفة كلما وجدت مصلحة شخصية مباشرة لرافع الدعوى الضريبية (94) ص 145، وبالرجوع للمادة 13 المذكورة أعلاه، نصت على وجوب توفر شروط التقاضي وجمعت في طياتها على كل من الصفة والمصلحة، كما أشارت إلى أن القاضي يثير انعدام الصفة في المدعي أو المدعي عليه من تلقاء نفسه وفي أي مرحلة كانت عليها الدعوى، لأنها من النظام العام (82) ص 61.

-وجوب التمثيل بمحام

ينبغي أن ترفع الدعوى وجوبا في المادة الإدارية تحديدا على يد محام طبقا للمادتين 815 و 826 من ق إ م إ، ويشترط فيه الاعتماد لدى مجلس الدولة إذا تعلق الأمر بنزاع معروض أمام هذه

الهيئة العليا، وإذا كان شرط رفع الدعوى عن طريق محام لا يثير أدنى خلاف إن كان النزاع معروضا أمام مجلس الدولة، فإن اشتراط محام في المادة الإدارية على سبيل الوجوب في كل الدعاوى الإدارية يفتح بابا من الخلاف حول هذا الشرط سيما وأنه يحمل المتقاضى أعباء مالية، حيث أن المشرع الجزائري فرض هذا الشرط بهدف تمكين مؤسسة الدفاع من أن تلعب دورها في تأسيس وتطوير أحكام القانون الإداري، وتمتع الخصام والنزاع في المادة الإدارية بطابع خاص يفترض في رافع الدعوى أن يكون مؤهلا من الناحية القانونية حتى يستطيع توجيه الدعوى في إطارها السليم وتحقيق الهدف من إقامتها، كما أن المادة 827 من نفس القانون الإجرائي أعفت الهيئات المذكورة في المادة 800 من نفس القانون من شرط تقديم العريضة بواسطة محام(76)ص93.

يرى الباحث أنه بالرغم من أن المحام يعتبر لسان الدفاع وأبرز الضمانات التي خولها المشرع لصالح المكلفين بالضريبة عند عرض النزاع أمام القضاء، إلا أنه في الجانب المالي وتحديدًا في المنازعات الضريبية نجد معظم المحامين يفتقرون لأصول التشريع الضريبي حيث أنهم يرتكبون بعض العيوب الإجرائية التي تؤدي إلى رفض الدعوى شكلا، مما يفوت الفرصة على المكلفين بالضريبة لاستقاء حقوقهم، نتيجة غياب التخصص الضريبي في تكوين المحامين، مما يستدعي إدراج مقياس المنازعات الضريبية في تكوينهم خاصة أن هذه الدعاوى تتميز بخصوصية تميزها عن باقي الدعاوى الأخرى.

(2) الشروط الخاصة

تتميز الدعوى الضريبية في موضوعها عن باقي الدعاوى الإدارية، بخضوعها لبعض الشكليات الخاصة والتي تضمنتها أحكام القانون الإجرائي الضريبي، والتي سوف نتناولها على النحو التالي:

- ميعاد رفع الدعوى

يجب أن ترفع الدعوى الجبائية أمام المحكمة الإدارية في غضون أربعة أشهر عملا بالمادة 82/2 من ق إ ج، ابتداء من يوم استلام الإشعار الذي من خلاله يبلغ مدير الضرائب للولاية المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه، سواء كان التبليغ قبل أو بعد انتهاء الآجال المشار إليها في المادة 76-2 من ق إ ج المتعلقة بآجال البت في الشكوى.

تعلق الدعوى الجبائية على رد مدير الضرائب على الشكوى أي أن الدعوى تكون سابقة لأوانها في حالة إقامتها قبل انقضاء الأجل المقرر لرد مدير الضرائب بالولاية، كما يجب احترام الأجل

الممنوح لرافع الدعوى المحددة بأربعة أشهر وإلا رفضت دعواه(41)ص616، حيث أن مجلس الدولة أقر ذلك في قراره رقم 186070 الصادر بتاريخ 2000/01/17: "حيث أن المستأنف قدم تظلماً لإدارة الضرائب المستأنف عليها في 14/08/1995 وأنه رفع دعواه أمام مجلس قضاء وهران في 03/06/1996 أي بعد مضي 08 أشهر خرقاً للمادة 337 من ق ض م ر م التي تشترط أن رفع الدعوى أمام القضاء ينبغي أن يقع خلال 08 أشهر التالية لتظلمه المقدم في 14/08/1995 وأنه مادام لم يحترم الآجال المنصوص عليها قانونياً فإن قضاة أول درجة كانوا قد أصابوا عندما قرروا عدم قبول دعواه من الناحية الشكلية"(20)ص22.

في حالة سكوت الإدارة عن الرد لشكوى المكلف بالضريبة في الآجال المذكورة سابقاً في المادة 76-2 من ق إ ج، فيجوز له أن يرفع دعواه خلال الأربعة أشهر التي تلي هذا الأجل، طبقاً للمادة 82-2، كما تسري نفس الآجال إذا كان الطعن مرتبطاً برد لجان الطعن التي منح لها القانون أجل أربعة أشهر من تاريخ تقديم الطعن إلى رئيس اللجنة المعنية، للرد بالقبول أو الرفض صراحة، فإذا لم تبد رأيها خلال هذه المدة فيعبر عن سكوت هذه اللجان بالرفض الضمني للطعن، ويجوز للمكلف بالضريبة رفع دعوى قضائية أمام المحكمة الإدارية المختصة في أجل أربعة أشهر ابتداء من تاريخ انقضاء الأجل الممنوح للجنة لكي تثبت في الطعن، وهو ما جاء في أحكام المادة 81-2 من ق إ ج.

حدد المشرع آجال الطعن في دعاوى إلغاء قرارات رفض الاعتراضات على التحصيل الجبري والمتابعات، بشهرين من تاريخ تبليغ القرارات المطعون فيها، حيث بالرجوع للمادة 153 مكرر 1 الفقرة الثالثة من ق إ ج، نجدها أعطت إمكانية للمشتكي في حالة عدم صدور قرار في أجل شهرين من تاريخ تقديم الشكوى، الممنوح لمدير كبريات المؤسسات والمدير الولائي للضرائب للبت فيه، أو إذا لم يرض المشتكي بالقرار الصادر منهما، أن يرفع دعوى أمام المحكمة الإدارية في أجل شهرين ابتداء من تاريخ تبليغ قرار الإدارة أو انقضاء أجل الشهرين الأولى الخاصة بالبت في القرار.

- العريضة ومحتواها

تخضع عريضة الدعوى الضريبية كسائر الدعاوى القضائية لأحكام المواد 14، 15 و 815 من ق إ م إ، والمادة 83 من ق إ ج، حيث يستوجب إيداع عريضة كتابية لافتتاح الدعوى، ولا بد أن تتضمن البيانات الأساسية تحت طائلة عدم قبول الدعوى شكلاً، هذه البيانات نصت عليها المادة 15 من ق إ م إ، ونصت المادة 83 المقطع 01 و 02 من ق إ ج على الشروط الشكلية، ولم تتطرق

إلى خصوصية هامة في هذا الشأن، عدا وجوب توقيع العريضة وذكر عرضا صريحا للوسائل(137)ص182.

ب-الشروط الموضوعية للدعوى الضريبية

بعد أن يتحقق القاضي الإداري من توافر الشروط الشكلية للدعوى الضريبية أي شروط قبولها التي ذكرناها سابقا، ينتقل إلى فحص موضوع الدعوى، حيث يبحث فيما إذا كان القرار المسبق موافقا للقانون أو مخالفا للقانون، فضلا عن بعض الشروط الأخرى التي سوف نتناولها بالدراسة على الوجه التالي:

1)إيداع القرار المسبق أو ما يثبت الطعن

تعد الدعوى الضريبية في الأصل أنها دعوى إلغاء لقرارات الإدارة الجبائية الراضية لشكوى الطعن النزاعي الرامية إلى التخفيض الكلي أو الجزئي للضرائب والرسوم والغرامات، وأنه يتوقف عن هذه القرارات ما يستدل بأن التظلم أو اللجوء إلى الإدارة قد تم بالفعل، وأنها أصدرت قرارها في الطعن، كما يستدل به على الآجال المقررة للطعن القضائي، وبالتالي يكون وجوبا تقديم نسخة من القرار الصادر عن الإدارة أو نسخة من الرأي الصادر عن لجان الطعن، وعند الاقتضاء تقديم نسخة عن وصل إيداع الشكوى(137)ص183، أما فيما يخص إرفاق العريضة بالقرار المطعون فيه فإن كانت القاعدة العامة في المادة 819 من ق إ م إ قد اشترطت تقديم القرار الإداري المطعون فيه ما لم يوجد مانع مبرر في كل من دعاوى الإلغاء والتفسير وفحص المشروعية، وعلى العموم في دعاوى القضاء الكامل، وبالرجوع للمادة 83-2 من ق إ ج يتضح أن المشرع الجزائري لم يلزم المكلف بالضريبة المدعي بإرفاق العريضة بالقرار الأصلي وإنما الاكتفاء بإرفاقها بإشعار يتضمن تبليغ رد مدير الضرائب بالولاية في حالة رده على التظلم.

2)أن تتضمن الدعوى عرضا صريحا للوسائل

نصت المادة 83-02 من ق إ ج، على وجوب أن تتضمن كل عريضة دعوى على عرض صريح للوسائل، وعند الاقتضاء إذا جاءت على إثر قرار صادر من المدير الولائي للضرائب، فألزم المشرع ضرورة إرفاقها بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه.

3)أن تتضمن العريضة نفس الطلبات والدفع المقدمة في الشكوى

بالرجوع للمادة 83-3 من ق إ ج، ألزمت المكلف بالضريبة المدعي أمام الإدارة الجبائية أن يقدم في عريضته نفس الطلبات والدفع التي سبق وأن أبداهها في الشكوى المودعة أمام الإدارة

الضريبية، حيث لا يجوز له الاعتراض أمام المحكمة الإدارية سوى على الحصص الضريبية الواردة في شكواه، باستثناء أن يقدم طلبات جديدة في حدود التخفيض الملتزم في البداية، أيًا كانت شريطة أن يعبر المكلف بالضريبة عنها صراحة في عريضة افتتاح الدعوى.

يتساءل الباحث عن سبب إدراج المشرع الجزائري للشروط الموضوعية للدعوى الضريبية المذكورة أعلاه في القانون الجبائي الإجرائي في صورة شروط شكلية حيث عنونها بـ "شروط متعلقة بالشكل"، وفي نظرنا أن الشروط الشكلية تم تبيانها سابقا ولا علاقة لها بالشروط التي بينها المشرع في نصوصه الإجرائية على أنها شروط تتبع لشكل الدعوى بل هي شروط موضوعية للدعوى الضريبية مثلما استقر عليه الفقه والقانون المقارن.

2-2-2-2-2 سيرة الخصومة

يعبر في كثير من الأحيان عن الخصومة بالدعوى، لاعتبارها مجموعة الإجراءات التي يسلكها صاحب الحق أو مدعيه أمام القضاء، إلا أنه لا تستند دائما الخصومة إلى حق وليست كل خصومة متوفرة حتما على شروط الدعوى، فالقضاء ينظر في كل الطلبات التي تقدم إليه بصرف النظر عن كون مزاعم المدعي مؤسسة على حق أم لا، لأن مسؤولية المدعي تقتصر على دفع المصاريف القضائية ما لم تكن هذه الخصومة كيدية (132) ص 291.

تقضي القاعدة أن كل قاضي يلتزم بالفصل في النزاع المطروح أمامه وذلك بتطبيق أولا النص التشريعي، فإن لم يجد اتجاه صوب المصادر الأخرى القانونية، مراعيًا الترتيب الذي رسمه المشرع (193) م 1، وعلى غرار بقية الدعاوى، لا يمكن للقاضي الإداري الامتناع إصدار حكم في الخصومة الضريبية، بحجة عدم وجود قاعدة قانونية وإلا عد ناكرا للعدالة، بل يجب عليه أن يبتكر القاعدة القانونية للفصل في النزاع الضريبي باجتهاده وإبداعه، حيث أن افتتاح الخصومة الضريبية ينطلق من تسجيل عريضة افتتاحية مكتوبة أمام أمانة ضبط المحكمة الإدارية (7) ص 388، وفقا للشروط السابق ذكرها، ويقوم القاضي الإداري بالتحقيق في الخصومة الضريبية، مستعينا بمختلف وسائل الإثبات (84) ص 62 في التحقيق، ثم يقوم بالفصل في النزاع المطروح أمامه.

أ- الإجراءات الخاصة بالتحقيق

يأمر القاضي الإداري المعروض أمامه النزاع الضريبي بجملة من الإجراءات التي تمكنه من التقصي والتحقيق في الخصومة الضريبية، على غرار مراجعة التحقيق الذي أسند إلى أعوان

الضرائب غير زملاتهم الذين قاموا بالمراقبة الأولى، والخبرة، وهو ما جاء في نص المادة 85 من ق إ ج (184)م 49.

1)مراجعة التحقيق

يتم اللجوء إلى إجراء مراجعة التحقيق Contre vérification أو الفحص المضاد، إذا تبين للقاضي ضرورة لمراجعة التحقيق فإنه يأمر بهذا الإجراء، وبذلك يلاحظ أن المشرع الجزائري لم يحصر أسباب لجوء القاضي الإداري لمراجعة التحقيق، وإنما يترك لسلطته التقديرية متى رأى ضرورة لذلك، ولكن حف هذا الإجراء بشروط لإضفاء الشفافية والمساواة من بينها أن تتم هذه العملية بحضور الشاكي أو وكيله، كما اشترط أن يقوم أحد أعوان الضرائب بهذا الإجراء غير العون الذي قام بالمراقبة الأولى طبقا للمادة 85-3 الفقرة الأولى من ق إ ج.

يرى الباحث أن المشرع عندما قام بتكليف عون آخر بإجراء مراجعة التحقيق بدل العون الذي وكل بالقيام بالمراقبة الأولى كان يهدف من وراء تحقيق المساواة والشفافية بين أطراف الخصومة الضريبية، فهو في نظرنا لن يبلغ هذا المسعى لأن مراجعة التحقيق تتم في نفس الإدارة الضريبية ولا يمكن بأي حال أن تناقض الإدارة نفسها رغم تكليف عون آخر للقيام بمراجعة التحقيق، لذلك كان من الأجدى تكليف طرف آخر محايد للقيام بهذه العملية، يكون شخصا غير موظف بالمحكمة ويتقن فنيات الضريبة ويكون محلفا.

يتم تعيين العون المكلف بالتحقيق من قبل المدير الولائي للضرائب، ويقوم القاضي الإداري عن طريق حكم، بتحديد المهام الموكلة لهذا العون، حيث يحدد كذلك من خلاله المدة التي يجب على عون الضرائب أن يجري من خلالها مهمته، حيث يعد تقريرا عن العملية الموكلة إليه ويضمن فيه ملاحظات الشاكي ونتائج المراقبة التي توصل إليها، كما يقوم بإبداء رأيه حول المراقبة الأولى التي قام بها زميله في السابق، ليقوم بعد ذلك المدير الولائي للضرائب بإيداع التقرير لدى كتابة الضبط بالمحكمة الإدارية التي أمرت بإجراء مراجعة التحقيق طبقا للمادة 85-3 من ق إ ج.

تجدر الإشارة كذلك إلى طريقة تعيين العون المكلف بمراجعة التحقيق من قبل المدير الولائي للضرائب الذي هو نفسه طرفا في النزاع، والتي في نظرنا تبقى بعيدة عن الموضوعية والمصادقية، لذلك كان لزاما على المشرع تضمين القانون الضريبي الإجرائي نصوص تقرر رد الفحص المضاد إذا تبين للقاضي أو المكلف بالضريبة تحيز العون المكلف بهذه العملية لإدارته الجبائية.

2) الخبرة

تعتبر الخبرة من طرق الإثبات في المنازعة الضريبية، وهي إجراء جوازي للقاضي يأمر به من تلقاء نفسه أو بناء على طلب المكلف بالضريبة أو الإدارة الجبائية وفقا لأحكام المادة 86 من ق إ ج، كما أن المادة 89 منه أحالت على أحكام المواد ذات الصلة الواردة في ق إ م إ، ويتعلق الأمر بالمادة 125 إلى غاية المادة 145 منه (84)ص249.

-تعريف الخبرة

عرف المشرع الجزائري الخبرة L'expertise من خلال ق إ م إ بأنها "توضيح واقعة مادية تقنية أو علمية محضة للقاضي" (177)م125، فاللجوء إلى الخبرة لا يكون إلا في المسائل التي تتجاوز المعارف العلمية والتقنية للقاضي، فالقاعدة العامة أن اللجوء إلى الخبراء يعود للسلطة التقديرية للقاضي، حيث يجوز له أن يأمر بالخبرة في أي مسألة فنية تعرض عليه للفصل فيها، وفي بعض الدعاوى على غرار الخصومة الضريبية يستحيل على القاضي الفصل فيها دون الاستعانة بالخبراء (32)ص258.

أخذت المحكمة العليا في الجزائر بتعريف مشابه لتعريف محكمة النقض المصرية على النحو التالي: "أن الخبرة عمل عادي للتحقيق الذي يندرج في القانون العام، وأنه يحق لكل جهة قضائية الأمر بإجرائها، عملا بالمبدأ الذي يخول بموجبه اللجوء إلى كافة الوسائل الكفيلة بتتويرهم، في إطار ما ليس ممنوعا قانونا" (84)ص253.

عرف الأستاذ الدكتور أحمد خليل الخبرة بأنها "العمليات والتقارير التي يقوم بها الخبير المعين من طرف المحكمة في مسألة فنية يأنس القاضي من نفسه الكفاية العلمية أو الفنية للقيام بها" (31)ص36، والخبير هو شخص غير موظف بالمحكمة له معلومات فنية خاصة فيستعين القضاء برأيه في المسائل التي تستلزم تحقيقها هذه المعلومات، يعني أن الخبراء هم مساعدو القاضي وينتدبون لحل نقاط التحقيق الغامضة التي يمكنهم وحدهم تقديرها (71)ص7.

كان التدبير القديم في التشريع الجزائري، يوكل مهمة الخبرة لعون الضرائب المباشرة طبقا للمادة 341 من ق ض م ر م، ولكن بعد التعديل في سنة 1992 من خلال المادة 57 من قانون المالية لسنة 1992، وجهت الخبرة لخبير يعين من قبل المحكمة الإدارية، وهذا لضمان الحياد في الخبرة فضلا عن الوصول لنتائج جدية وموضوعية لأنها تعد من قبل خبير في الجبائية (124)ص91.

-شروط تعيين الخبراء

تتم الخبرة على يد خبير واحد تعينه المحكمة الإدارية، غير أنه في حالة طلب أحد طرفي النزاع ذلك يتم إسنادها إلة ثلاثة خبراء حيث يعين كل طرف خبيره، وتعين المحكمة الخبير الثالث، وتضمنت النصوص الإجرائية الأحكام الخاصة بالخبير في النقاط التالية(83)ص110:

-من لا يجوز تعيينهم كخبراء

منع القانون بعض الأشخاص الذين يتعذر عليهم ممارسة الخبرة وهذا لضمان الحياد والمساواة بين طرفي الخصومة الضريبية، وهم:

-الموظفون الذين شاركوا في تأسيس الضريبة المعترض عليها.

-الأشخاص الذين أبدوا رأيا في القضية المتنازع عليها.

-الأشخاص الذين تم توكيلهم من قبل أحد الطرفين أثناء التحقيق.

تجدر الإشارة أنه في حالة ما إذا رفض الخبير المهمة المسندة إليه أو لم يؤديها يعين خبير آخر بدلا عنه.

-رد الخبير

يجوز لكل طرف أن يطلب رد الخبير الذي عينته المحكمة الإدارية أو خبير الطرف الآخر ويتولى مدير الضرائب بالولاية تقديم الرد باسم الإدارة، وفي هذه الحالة يوجه الطلب إلى المحكمة الإدارية في أجل ثمانية أيام كاملة، اعتبارا من اليوم الذي تسلم فيه الطرف تبليغ اسم الخبير الذي يتناوله بالرد، وعلى الأكثر عند بداية إجراء الخبرة، وبيت في هذا الطلب بتا عاجلا بعد رفع الدعوى على الطرف الخصم(186)م4-86.

-إجراء الخبرة

يقوم الخبير الأصلي الذي عينته المحكمة بتحديد يوم وساعة بدء العمليات، وإعلام المصلحة الجبائية المعنية وكذا المشتكي، وعند الاقتضاء الخبراء الآخرين قبل عشرة أيام على الأقل من بدء العمليات، يتوجه بعد ذلك الخبراء إلى مكان إجراء الخبرة بحضور ممثل عن الإدارة الجبائية وكذلك المشتكي و/أو ممثله، حيث يقومون بتأدية المهمة المنوطة بهم من قبل المحكمة الإدارية طبق للمادة 86-7 من ق إ ج.

يسمح الخروج الميداني والإطلاع بالتحقيق الدقيق في موضوع النزاع، بتحرير محضر من قبل العون الإداري يضيف فيه رأيه، ويقوم الخبراء بتحرير إما تقرير مشترك أو تقارير

منفردة، ويتوجه عون الإدارة والخبراء بعد تمام الخبرة إلى كتابة ضبط المحكمة الإدارية لإيداع المحضر وتقارير الخبرة، حيث يمكن للأطراف التي تم إبلاغها بذلك قانوناً، أن تطلع عليها خلال مدة عشرين يوماً كاملة (186)م 8-8.

يأمر القاضي الإداري الخصوم بدفع مبلغ التسيقات لدى أمانة الضبط في الأجل الذي يحدده في الحكم المعين للخبير، والذي يكون مقارباً قدر الإمكان للمبلغ النهائي لأتعاب ومصاريف الخبير، وهذا قبل بدء الخبراء المهام المنوطة بهم، ويحدد القاضي أتعاب الخبير النهائية بعد إيداع التقرير بأمانة ضبط المحكمة الإدارية التي عينته، مراعيًا في ذلك مجموعة من المعايير لتحديد هذه الأتعاب، مثل المساعي المبذولة من الخبير في إنجاز المهمة المكلف بها، وكذا احترام الآجال المحددة للخبير، وكذلك جودة العمل المنجز من قبل الخبير، ثم يأذن رئيس الجهة القضائية لأمانة الضبط بتسليم المبالغ المودعة لديها في حدود المبلغ المستحق مقابل أتعابه (177)م 129 و 143.

إذا رأت المحكمة الإدارية أن الخبرة كانت غير سليمة أو غير كاملة، يجوز لها أن تأمر بخبرة جديدة تكميلية تتم ضمن الشروط السابقة المذكورة أعلاه.

يرى الباحث أن اللجوء إلى الخبرة في المادة الضريبية أصبح إلزامياً في نظر القضاة، فالقاعدة العامة هي أنه يؤخذ بالخبرة على سبيل الاستئناس في إصدار أحكامهم، ولكنهم يبنون تلك الأحكام على مضمون الخبرة لأنهم يجهلون المبادئ التشريعية الضريبية التي لا تدخل في تكوينهم في المدارس العليا للقضاء، وحتى إن وجدت لا يعطي لها الأهمية البالغة، لهذا أصبحت الخبرة تستعمل بإفراط من قبل القضاة مما يكبد أطراف النزاع مصاريف زائدة.

ب- الفصل في النزاع

أحال المشرع الضريبي في سياق القانون الإجرائي، إجراءات التقاضي صراحة إلى قانون الإجراءات المدنية والإدارية، متمسكاً ببعض خصوصيات الإجراءات الجبائية، وعلى أساس ق إ م إ سنقوم بدراسة الفصل في الخصومة الضريبية في المحكمة الإدارية ابتداء من الجدولة، سير الجلسة، انتهاء إلى صدور الحكم، ثم إجراءات الطعن أمام مجلس الدولة.

1) الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية

تعد المحكمة الإدارية جهة الولاية العامة في المنازعات الإدارية بما فيها المنازعات الضريبية، حيث تختص بالفصل في أول درجة، بحكم قابل للاستئناف في جميع القضايا التي تكون

الإدارة الضريبية طرفا في النزاع، ويكون بذلك قد اعتمد المشرع على المعيار العضوي وهذا تطبيقا للمادة 800 من ق إ م إ، وتنتج المحكمة الإدارية أحكامها متبعة الإجراءات التالية:

-الجدولة

يحدد رئيس تشكيلة الحكم جدول كل جلسة أمام المحكمة الإدارية، و يقوم بإبلاغ محافظ الدولة بذلك(177)م874، ويتم إخطار جميع الخصوم بتاريخ الجلسة الذي ينادى فيه على القضية من طرف أمانة الضبط بعشرة أيام على الأقل قبل تاريخ الجلسة، ويجوز في حالة الاستعجال تقليص هذا الأجل إلى يومين بأمر من رئيس تشكيلة الحكم(177)م876.

-سير الجلسة

يقوم القاضي المقرر بتحرير تقرير يسرد فيه الوقائع التي تتضمنها الدعوى الضريبية ويبني أوجه دفاع الأطراف مع ملخص لطلباتهم، كما يجوز للخصوم تقديم ملاحظاتهم الشفوية تدعيما لطلباتهم الكتابية، فضلا على أنه يمكن لرئيس تشكيلة الحكم الاستماع إلى أعوان الإدارة الضريبية أو دعوتهم لتقديم توضيحات، وكما يمكن أيضا وخلال الجلسة وبصفة استثنائية أن يطلب توضيحات من كل شخص حاضر يرغب أحد أطراف النزاع في سماعه، ويتناول المدعي عليه الكلمة أثناء الجلسة بعد المدعي، وذلك عندما يقدم المدعي ملاحظات شفوية(177)م884و887، أما بخصوص دور محافظ الدولة، فإن القاضي المقرر يحيل وجوبا ملف القضية مرفقا بالتقرير والوثائق الملحقة به إلى محافظ الدولة لتقديم تقريره المكتوب في أجل شهر واحد من تاريخ استلامه الملف، ويجب عليه إعادة الملف والوثائق المرفقة به إلى القاضي المقرر بمجرد انقضاء أجل الشهر، ويقوم محافظ الدولة بعرض تقريره المكتوب والذي يضمنه عرضا عن الوقائع والقانون والأوجه المثارة ورأيه حول كل مسألة مطروحة، وكذا الحلول المقترحة للفصل في النزاع، ويختتم هذا التقرير بطلبات محددة، ويقدم محافظ الدولة أيضا خلال الجلسة ملاحظاته الشفوية حول القضية قبل غلق باب المرافعة(177)م998،997و899.

-صدور الحكم

يصدر القاضي الإداري قراره بإقفال باب المرافعة بعد الانتهاء من دراسة الدعوى الضريبية ووقائعها، ويصدر الحكم بأغلبية الأصوات، كما يمكن أن يتم النطق بالحكم في الجلسة أو في تاريخ لاحق ويبلغ الخصوم بتاريخ النطق بالحكم في حالة التأجيل(177)م271، ويتم النطق بالحكم بعد المداولة بين أعضاء المحكمة الإدارية وهي مداولة سرية لا يشترك فيها إلا القضاة الذين سمعوا

المرافعة، ولا يشترك فيها محافظ الدولة لأنه ليس من أعضاء المحكمة، وبعد ذلك يتم النطق بالحكم في القضية بتلاوته في جلسة علنية(177)م272.

يترتب على النطق بالحكم من قضاة المحكمة الإدارية خروج الدعوى من ولايتها وبالتالي لا تملك بعد ذلك العدول عما قضت به أو تعديله، وإن كان لها أن تفسره وأن تصحح ما وقع به من أخطاء مادية أو كتابية وفقا لـ ق إ م إ (177) م891، وبالنظر إلى طبيعة الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية وخاصة إذا تعلق الأمر بدعوى الإلغاء والآثار التي تحدثها هذه الدعوى على نشاط الإدارة ومراعاة لمبدأ الفصل بين السلطات وما يقتضيه هذا المبدأ من ضرورة أن تقف سلطات القاضي عند حد معين، بحيث لا يتحول دوره إلى سلطة رئاسية إدارية فلا يجوز له أن يواجه أمر للإدارة الجبائية بالتصرف على نحو معين، أو يقوم بنفسه باتخاذ تصرف باسمها(76)ص166.

يجب أن يتضمن حكم المحكمة الإدارية تحليلا لطلبات الأطراف، ويستند القاضي في حكمه إلى طلبات الأطراف وهو غير ملزم بالإشارة إلى جميع الطلبات، ويستند القاضي في اتخاذ القرار على جميع الوثائق المرفقة وأن يشمل أسماء الخصوم وطلباتهم وبيان المستندات التي تقدموا بها وخلاصة ما استندوا إليه من نصوص قانونية وتاريخ قفل باب التحقيق، وعند الاقتضاء تاريخ إعادة فتحه وتوضيح ما إذا كان الخصوم أو وكلاؤهم قد حضروا الحكم أو تغيبوا، ويجب الإشارة أيضا إلى الاستماع إلى القاضي المقرر وإلى محافظ الدولة وإلى شخص تم سماعه بأمر من الرئيس(177)م889.

يختلف منطوق الحكم في الدعوى الضريبية حسب نوع النزاع، فإذا كان النزاع يدور حول وعاء الضريبة، فإن منطوق الحكم قد يكون برفض الدعوى شكلا أو لعدم التأسيس، وهذا ما تكون نتيجته بقاء مبلغ الضريبة على عاتق المكلف بها، وليس بإمكان القاضي أن يحكم على المكلف بتسديد الضريبة أو دفعها أو أن يأمر إدارة الضرائب بإعادة فرض الضريبة، وأما إذا قبل القاضي دعوى المكلف شكلا ونظر في موضوعها، وكان هذا الأخير مؤسسا فإنه ينطق بالإعفاء أو التخفيض من الضرائب المتنازع فيها، وفي هذه الحالة وعند الاقتضاء تحدد أسس جديدة لفرض الضريبة أو يحدد مبلغ التخفيض بدقة في منطوق الحكم(143)ص182.

2) إجراءات الطعن أمام مجلس الدولة

أقر المشرع الضريبي في القانون الإجرائي الجبائي، على مبدأ جواز الطعن في الأحكام الصادرة عن الجهات القضائية الإدارية أمام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف، حيث أحال مرة

أخرى إلى ق إ م إ في الإجراءات المتبعة والشروط الواجبة في هذا النوع من الطعون طبق للمادة 90 من ق إ ج.

-تعريف الاستئناف

يعرف الاستئناف بأنه: "طريق طعن عادي في الأحكام الصادرة عن محاكم الدرجة الأولى، يرفع إلى محكمة أعلى درجة من بين محاكم الدرجة الثانية بهدف تعديل الحكم أو إلغائه، ويسمى الطاعن بالمستأنف ويسمى المطعون ضده بالمستأنف عليه، والاستئناف هو الوسيلة التي يطبق بها المشرع عملاً مبدأ التقاضي على درجتين، بإتاحة الفرصة أمام المتقاضين للحصول على حكم أكثر عدالة، وهو لا يجوز إلا مرة واحدة تجنباً لإطالة أمد التقاضي ووضع حداً للمنازعات"(107)ص334.

ينصب الاستئناف باعتباره طعناً عادياً، على الأحكام والأوامر الاستعجالية الصادرة عن المحاكم الإدارية بمفهوم المادة 10 من القانون العضوي 98-01 المتعلق بمجلس الدولة(55)ص507 ونص المادة 902 من ق إ م إ.

-إجراءاته

ترفع عريضة الدعوى الضريبية الاستئنافية من أحد أطراف الخصومة الضريبية الحاضرين أو المستدعين الصادر فيها حكم حضوري عن المحكمة الإدارية، ويجب أن تودع عريضة الدعوى الاستئنافية لدى أمانة ضبط مجلس الدولة في أجل شهرين متتالين من يوم التبليغ الرسمي للحكم محل الاستئناف، وفي نفس الآجال من تاريخ انقضاء أجل المعارضة عندما يكون الحكم المستأنف صادراً غيابياً عن المحكمة الإدارية، أما فيما يخص الأمور الاستعجالية الصادرة عن المحكمة الإدارية يجب أن يرفع الاستئناف في ظرف خمسة عشر يوماً من تاريخ التبليغ الرسمي للأمر، فضلاً عن وجوب أن تتضمن عريضة الاستئناف الموضوعي أو الاستعجالي كافة الشروط الشكلية وسائر الإجراءات القانونية مع تحديد الأسس الموضوعية والقانونية للاستئناف(23)ص276.

-أنواع الاستئناف

تتعدد أنواع الاستئناف، حيث بالرجوع لـ ق إ م إ وكذا الفقه الإداري نجد عدة أنواع نذكر منها:

-الاستئناف الأصلي والاستئناف الفرعي

الاستئناف الأصلي هو الاستئناف الذي يقدمه الطاعن الأول أي المستأنف، وهو عادة المحكوم عليه كلياً أو جزئياً، وهو حق مقرر لجميع أطراف الخصومة على مستوى محكمة الدرجة الأولى أو لذوي حقوقهم، وللمتدخلين أو المدخلين في الخصومة، بشرط توفر المصلحة في من يمارس هذا الحق(32)ص320.

أما الاستئناف الفرعي هو الاستئناف الذي يرفعه المستأنف عليه بمناسبة الاستئناف الأصلي أي المذكرة الجوابية، حيث نصت عليه المادة 951 من ق إ م إ ، حيث يجوز للمستأنف عليه أن يقدم استئنافاً فرعياً للحكم المستأنف حتى وإن فاته الأجل في رفع استئناف أصلي، لكن إذا فات أجل الاستئناف ولم يستأنف القرار أصلاً، فلا يجوز تقديم الاستئناف الفرعي(69)ص163.

-الاستئناف المقابل والاستئناف الجزئي

فضلاً عن الاستئناف الأصلي والاستئناف الفرعي، فلقد أقر الفقه الإداري نوعين آخرين هما(23)ص278:

الاستئناف المقابل هو أن يستأنف كل من الطرفين القرار، في الأجل المحدد بعريضتين، يعني هناك ملفين فيأمر بضمهما ويسمى الملف الأسبق بالاستئناف الأصلي والتالي له استئناف مقابل، ومن نتائج الاستئناف المقابل أنه إذا قبل الاستئناف الأصلي يلغي القرار المستأنف فيه ويلغي تلقائياً الاستئناف المقابل، وإذا رفض الاستئناف الأصلي يتأكد القرار المستأنف فيه وينظر في الاستئناف المقابل.

أما الاستئناف الجزئي هو الاستئناف الذي يجريه أحد الطرفين لقرار الدرجة الأولى، ولكن في جزء منه فقط، وبالتالي فيشترط في كل من الاستئنافين أن يحصلوا في الأجل القانوني وبعريضة تودع وتكليف بالحضور.

-آثار الاستئناف

ليس للاستئناف أي أثر موقوف لتنفيذ الحكم الجبائي الصادر عن المحكمة الإدارية المطعون فيه(177)م908، غير أن لمجلس الدولة اختصاص النظر في طلبات توقيف الأحكام الصادرة عن المحكمة الإدارية، إذا كان تنفيذها من شأنها تعريض المستأنف لخسارة مالية مؤكدة لا يمكن تداركها، أو عندما تبدو الأوجه المثارة في الاستئناف من شأنها أن تبرير إلغاء القرار المستأنف، أو عندما تبدو من التحقيق الجدية، ويجوز لمجلس الدولة في جميع الحالات وفي أي وقت أن يرفع حالة وقف التنفيذ

بناء على من يهيمه الأمر (177)م 913 و 914، يصدر مجلس الدولة في الطعن بالاستئناف قرارا نهائيا، لأنه هيئة الدرجة الثانية والأخيرة في القضاء الإداري (74)ص 375.

يرى الباحث أنه من خلال المادة 90 من ق إ ج أن المشرع الضريبي حصر الطعن في أحكام المحكمة الإدارية عن طريق الاستئناف ضمن الشروط والإجراءات المنصوص عليها في ق إ م إ، متجاهلا بذلك طرق الطعن الأخرى سواء كانت عادية أو غير عادية، مخالفا بذلك الأحكام العامة التي تسير دعاوى الإدارية، على خلاف ما هو الحال عليه في الميدان، حيث يرى أن الطعن في المادة الضريبية يتضمن جميع طرق الطعن المتاحة قانونا سواء كانت عادية على شاكلة المعارضة، الاستئناف، دعوى تصحيح الخطأ المادي، الدعوى التفسيرية ودعاوى الاستعجال، أو غير عادية مثل الطعن بالنقض، التماس إعادة النظر، اعتراض الغير الخارج عن الخصومة.

نخلص من دراسة هذا الفصل إلى أن المنازعة الضريبية تختلف عن باقي المنازعات الإدارية الأخرى من حيث المفهوم والإجراءات، حيث أن المشرع الجزائري حفاها بمجموعة من الشروط الإلزامية التي تعكس حرصه على تقديم ضمانات للمحاكمة العادلة لفائدة المكلف بالضريبة، بدء من طرح شكواه أمام الإدارة الجبائية المختصة، وطعنه أمام لجان الطعن المتاحة، انتهاء إلى إمكانية رفع دعواه أمام القاضي الإداري.

كما يلاحظ من خلال التعمق في المنازعة الضريبية، أنها تتميز بكثرة التعديلات المتعاقبة التي تطرأ على الأحكام الجبائية سواء في التشريع الموضوعية أو الإجرائي، مما يربك كل من الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة معا، كما يعيق القاضي الإداري المسؤول عن النظر في قضايا المنازعة الضريبية، فضلا عن عدم تحكمه في المادة الجبائية، بسبب عدم إعطاء العناية الكافية لهذه المقاييس في برنامج تكوين القضاة، صف إلى لجوئهم المفرط لتدبير الخبرة، حتى في المسائل غير الفنية، والذي أصبح عرفا في المنازعة الضريبية، عندما أضحي القاضي الإداري لا يستغني عن هذا التدبير الذي يكبد لا محالة مصاريف إضافية ترهق كاهل المكلف بالضريبة، ناهيك عن طول الإجراءات وتعقده من ناحية ثانية.

نستنتج من دراسة هذا الباب أن ربط الضريبة العقارية المتمثلة في حقوق التسجيل من قبل الإدارة الجبائية، تشكل أهمية قصوى في الوصول إلى المبالغ الضريبية المستحقة على المكلفين، فتقوم الإدارة الضريبية بربط الضريبة عن طريق تحديد المبلغ الذي يتعين على المكلف تسديده بعد تحقق الإدارة من أن كافة شروط فرض الضريبة تنطبق على المكلف بها، وتتحقق هذه الشروط من توفر الحادثة المنشئة للضريبة مع التأكد من قيمة المادة الخاضعة للضريبة وتحديد قيمتها المستحقة للخرينة، وتقدير عناصر الوعاء الضريبي، هذا الربط الذي ينعكس على سلوكيات المكلفين الذين تغيب عنهم ثقافة المواطنة التي تقتضي تحمل الأعباء العامة والتضامن من أجل المصلحة العامة للأفراد داخل المجتمع، من خلال التملص من دفع الضريبة كليا أو جزئيا للخرينة العمومية مما جعل الإدارة الجبائية تتصدى لهذه السلوكيات السلبية عن طريق آليات خولها إياها القانون للحد من ظاهرة الغش الجبائي.

كما حاولنا إبراز الوسائل القانونية المتاحة للمكلف بالضريبة عند عدم رضاه بربط حقوق التسجيل، فله أن ينازع هذه الإدارة المالية عن طريق إجراءات مختلفة عن المنازعات الإدارية الأخرى ضمانا لتوازن المصالح بين الطرفين سواء الإدارة الضريبية أو المكلف بالضريبة، واحتمال فض النزاع في مرحلته الإدارية لتخفيف الضغط عن المحاكم الإدارية التي تعج أروقتها بقضايا المنازعات الضريبية، فضلا عن تعقد المادة الجبائية وتشنت نصوصها القانونية في مجال المنازعات بين القواعد الموضوعية للتشريعات الضريبية أو الإجرائية وبين ق إ م إ، مما ينعكس على قضائنا في هذا المجال ويفرض واقع التأكيد على ضعف العمل القضائي عموما في المادة الضريبية، وغياب الاجتهاد القضائي في هذا النوع من المنازعات باعتباره نوعا من القضاء الإداري.

خاتمة

خاتمة

تمت الإحاطة قدر الإمكان بمختلف جوانب موضوع الضريبة العقارية، وتحديدًا برسم التسجيل الذي يعد إيرادا يحصل كليا لفائدة الدولة، ونظرا لأهمية هذا المورد الذي يساهم بشكل كبير في تغذية الخزينة العمومية إن أحسن استخدامه، عن طريق بذل الجهود من قبل الدولة للحفاظ على هذا المورد الأساسي وترقيته من خلال إحكامه بمنظومة تشريعية متينة ومستقرة، خاصة إذا علمنا أن الجزائر تتوفر على حظيرة عقارية هائلة بشتى الأنماط، تعرف حركية مستمرة عن طريق الانتقالات الواردة على هذه العقارات من قبل مالكيها سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أو أشخاصا اعتبارية.

فضلا على أن حقوق التسجيل من أنها تدر إيرادا لصالح الخزينة العمومية حيث أنها تلعب دورا اقتصاديا مهما في تحقيق التوازن وتحفيز الاستثمار، فهي كذلك قرينة إثبات العقود العرفية والتي تكون حجة على الغير في تاريخها إلا منذ أن يكون لها تاريخا ثابتا، ويكون تاريخ العقد ثابتا ابتداء من يوم تسجيله بمصالح التسجيل والطابع، مثلما أقرته نصوص القانون المدني الجزائري.

منح المشرع الجزائري للإدارة الجبائية سلطات عديدة ليتسنى لها تحصيل الضريبة على أكمل وجه، باعتبار أن أوكل لها القانون مهمة تحصيل ومتابعة الضرائب بجميع أصنافها، ولا سيما حقوق التسجيل، لذلك سمح لها القانون باستخدام وسائل قانونية للتقصي ومراقبة التصريحات والمستندات المقدمة من قبل المكلف بالضريبة، حيث تمارس اختصاصها في التحقق من صحة التصريحات ومدى مصداقيتها، عن طريق ممارسة حق الرقابة وحق الاطلاع، لتأتي مرحلة أخرى لا تقل أهمية عن سابقتها ألا وهي سلطة إعادة تقدير الوعاء وفق معايير قانونية، وإجراء آخر استثنائي وخطير يعد من وسائل اكتساب الملكية العقارية للدولة المتمثل في حق الشفعة.

تنشأ علاقة متبادلة بين السلطة الضريبية والمكلف بالضريبة، فتتمتع الإدارة الجبائية في هذه العلاقة بصلاحيات وامتيازات السلطة العامة، ونظرا لتشعب مجالات التشريع الضريبي وخضوعه للعديد من التعديلات يجعل الإدارة الضريبية تقع في أخطاء في حساب الضريبة أو تتعسف في استعمال إجراءات المتابعة والتحصيل مما يدفع بالمولود لرفض هذه الأعمال الإدارية

ويقاومها، الشيء الذي يرتب قيام نزاع ضريبي، يتميز عن باقي المنازعات الإدارية بإجراءات إلزامية وأخرى اختيارية.

تحصل هذه الحقوق من قبل هيئة إدارية تدعى بمفتشية التسجيل مثلما رأينا، والتي رصدت لها الدولة اعتمادات مالية طائلة من أجل إنشاء مقرات جديدة وعتاد متطور لتسهيل المهمة على مستخدمي الضرائب وتوفير لهم الجو الملائم للعمل، من أجل بدل المزيد من المجهودات لجباية أكبر قدر من الحقوق المرصودة لعملية التسجيل وباقي الضرائب الأخرى، إلا أننا مازلنا نسجل بعض العقبات التي تحول دون التحصيل الأمثل لهذا الإيراد والتي تتمثل في:

- التعديل المستمر للتشريع الضريبي وعدم الإلمام بهذه التعديلات المتلاحقة والاطلاع عليها من قبل موظفي الأجهزة الجبائية والمكلفين بالضريبة، جعل كلا طرفي العلاقة الضريبية في حالة ارتباك مستمر، مما يؤدي إلى اختلاف في تطبيق فرض الضريبة من قبل الإدارة الضريبية، وغموض وضبابية من طرف المكلف بالضريبة.

- عدم تحيين القوانين الجبائية، حيث مازال المشرع يستعمل مصطلحات قديمة خاصة في ق إ ج مثل قرارات الغرفة الإدارية، بالرغم من أنه تم استحداث المحاكم الإدارية التي تصدر أحكاما في شأن المنازعات الضريبية.

- قلة دورات التكوين لمستخدمي إدارة الضرائب بالرغم من التعديلات المستمرة في التشريعات الضريبية، وذلك من أجل تحيين هؤلاء الموظفين لمعلوماتهم، فضلا عن تطوير مهاراتهم في مجال الجباية.

- يتساءل الباحث عن سبب إقرار المشرع الضريبي في ق إ ج إلى طرق الطعن في أحكام المحكمة الإدارية والمتمثلة في طريق واحد وهو الاستئناف، ويكون بذلك قد تغاض عن طرق الطعن الأخرى، بالرغم من أنه أحال إلى ق إ م إ الذي يقر هذه الطعون باعتبارها حق من حقوق التقاضي.

- فرق المشرع الضريبي الجزائري بين إجراءي التسجيل والإشهار العقاري عندما أفرد لكليهما مصلحة تعهد إليها هذه المهام وهما كل من مفتشية التسجيل والمحافظة العقارية، على خلاف المشرع المصري الذي تبنى مبدأ التداخل بين الإجراءين، حيث أنه توجد مصلحة واحدة توكل لها هاتين المهمتين هي مكتب أمين الرهون، ويكون المشرع الجزائري بذلك قد أثقل كاهل محرري العقود باللجوء

إلى مصلحتين مستقلتين لتحصيل حقوق واحدة تقيد في النهاية بخزينة الدولة وتعد من الإجراءات الإدارية وتستهلك مدة طويلة.

كما يطرح الباحث بعض التوصيات التي توصل إليها من خلال هذا البحث والمتمثلة في:

- يجب إيلاء أهمية قصوى من طرف الدولة الرسم التسجيل، باعتبار أن استغلاله الأمثل وإعطائه العناية اللازمة من طرف السلطة الضريبية سيدير حتما بإيراد معتبر لإنعاش الخزينة العمومية، وبالتالي تطبيق السياسة العامة للدولة المتمثلة في تقديم خدمات عالية الجودة للمواطن.

- تحفيز مستخدمي إدارة الضرائب بتعويضات مالية مناسبة تضمن العيش الكريم للموظف، وكذلك لدرأ أي أنواع الرشاوي التي طالت هذه الإدارة وانعكس على مردودها، حيث أصبحت الإدارة الجبائية توصف بثتى أنواع الفساد الإداري.

- التأطير الأنسب للجانب البشري وتعزيزه بالإمكانات المادية، فضلا عن التكوين المكثف لأعوان مفتشية الضرائب والإدارة الضريبية على حد سواء، وتحسيسهم بالاهتمام اللازم بعملية التسجيل، وضبط مهام كل من هؤلاء الموظفين، بغرض تحقيق التناسب اللازم، وتذليلا للصعوبات الموجودة في الميدان للنهوض بهذا الإيراد المهم وخدمة للصالح العام.

- تجميع النصوص الضريبية في قانون واحد، سيما الإجراءات المتعلقة بالمنازعات الجبائية، تذليلا للصعوبات المتلقاة حال الفصل في النزاع الضريبي من قبل القاضي الإداري الفاصل في الخصومة.

- الحرص على تسجيل العقود والأحكام والقرارات القضائية في الآجال المنصوص عليها، الشيء الذي يقلل من الصعوبات والعراقيل التي تمارسها الإدارة الضريبية في حق محري العقود.

- عصنة الإدارة الضريبية بخلق آليات معالجة إلكترونية بين مصالح التسجيل ومكاتب التوثيق، تسجل من خلالها العقود وتسدد رسومها آليا وعن بعد، مواكبة للعقد الإلكتروني الذي أعلنت الغرفة الجهوية لموثقي ناحية الغرب تجسيده وتكريسه.

- ممارسة مفتشية التسجيل لاختصاصها المتمثل في تسجيل العقود وتحصيل الرسم المناسب فقط، والابتعاد عن كل مظاهر البيروقراطية المتمثلة في الرقابة الممتدة إلى موضوع العقد والتي لا تدخل في صميم مهام هذه الهيئة، بل أن هذا الإجراء الرقابي للعقود الناقلة للملكية العقارية

وغيرها، تدخل في صلب اختصاص محرر العقد والمحافظة العقارية المختصة، أما دور مصالح التسجيل فينحصر في تسجيل العقد المودع لديها وتحصيل رسومه.

- سن قوانين ردعية في حق المتهربين بالضريبة للحد من هذا السلوك المشين الذي يكبد الدولة خسائر معتبرة نتيجة الغش الجبائي، ونشر الوعي الضريبي بإدراجه في المقررات المدرسية لتنشئة جيل يقدر فكرة التضامن في المجتمع عن طريق دفع الحقوق الضريبية المترتبة عليه، وربط هذا السلوك بفكرة المواطنة.

- تحسيس المكلفين بالضريبة بالمنشورات والكتيبات وتخفيف الإجراءات عليهم، لإعطائهم أكثر أريحية عند دفع ضرائبهم.

- ترشيد النفقات العمومية حتى يحس المكلف بالضريبة أن ضرائبهم ترصد لمشاريع اجتماعية تساهم في تطوير المجتمع، والابتعاد عن كل تبذير وإسراف يctal المال العام، مم ينعكس على سلوك المكلف بالضريبة في الامتناع أو التملص من دفع الضرائب المستحقة.

- تفعيل حق الشفعة في حق المتملصين عن أداء حقوق التسجيل، فبالرغم من أن حق الشفعة يعد من بين طرق اكتساب الدولة للملكية العقارية، ويعتبر وسيلة ردعية للحد من الغش الضريبي في مجال حقوق التسجيل، فلم تسجل مديرية الضرائب لولاية النعامة وجل المديريات المنتشرة عبر القطر الوطني لحد الساعة أي عملية شفعة، والتي تبقى مجرد حبر على ورق تستبعد من التطبيق رغم أن ظاهرة الغش الضريبي نخرت مجتمعنا وتفشيت فيه.

قائمة المراجع و المصادر

قائمة المراجع والمصادر

1. المراجع

الكتب باللغة العربية

- 1- ابن منظور، لسان العرب، ضبطه خالد رشيد القاضي، ج 6، دار الأبحاث، الجزائر، ط1، 2008.
- 2- ابن منظور، لسان العرب، ضبطه خالد رشيد القاضي، ج 14، دار الأبحاث، الجزائر، ط1، 2008.
- 3- أحسن بوسقيعة، الوجيز في القانون الجزائري الخاص، ج1، دار هومة، الجزائر، ط18، 2015.
- 4- أحمد توفيق المدني، مذكرات الحاج أحمد الشريف الزهار 1754-1830م، الشركة الوطنية للنشر والتوزيع، الجزائر، 1974.
- 5- أحمد خالدي، الشفعة بين الشريعة الإسلامية والقانون المدني الجزائري، دار هومة، الجزائر، ط2، 2008.
- 6- أحمد فنيديس، الرقابة الجبائية في الجزائر، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2018.
- 7- أحمد محيو، المنازعات الإدارية، ترجمة فايز أنجق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1982.
- 8- إكرامي بسيوني عبد الحي خطاب، القاضي الدستوري ورقابته للتشريعات الضريبية، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2012.
- 9- إكرامي بسيوني عبد الحي خطاب، المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2012.
- 10- إكرامي بسيوني عبد الحي خطاب، المخالفات الدستورية في قانون الضريبة العقارية، المكتب الجامعي الحديث، مصر، ط1، 2012.
- 11- جمال بوشنافة، شهر التصرفات العقارية في التشريع الجزائري، دار الخلدونية، الجزائر، 2006.
- 12- جمال سايس، الاجتهاد الجزائري في القضاء العقاري، ج1، منشورات كليك، الجزائر، ط2، 2013.

- 13- جمال سايس، الاجتهاد الجزائري في القضاء العقاري، ج2، منشورات كليك، الجزائر، ط2، 2013.
- 14- جمال سايس، الملكية العقارية في الاجتهاد القضائي الجزائري، ج1، منشورات كليك، الجزائر، ط1، 2014.
- 15- جمال سايس، الملكية العقارية في الاجتهاد القضائي الجزائري، ج2، منشورات كليك، الجزائر، ط1، 2014.
- 16- جهاد زهير ديب الحرازين، الآثار المترتبة على عقد الامتياز، دار الفكر والقانون، مصر، ط1، 2015.
- 17- الجيلالي عجة، مدخل للعلوم القانونية، نظرية الحق، ج 2، برتي للنشر، الجزائر، 2009.
- 18- جيلاني ضيف، الأمير عبد القادر الجزائري بين الدولة والأمة، دار أسامة، الجزائر، 2015.
- 19- حسين سمحان ومحمود الوادي وإبراهيم خريس وزياذ الذبيبة، المالية العامة من منظور إسلامي، دار صفاء، عمان، ط 1، 2010.
- 20- حسين طاهري، المنازعات الضريبية شرح لقانون الإجراءات الجبائية، دار الخلدونية، الجزائر، ط3، 2016.
- 21- حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008.
- 22- حسين فريجة، المبادئ الأساسية في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط2، 2013.
- 23- حسين فريجة، شرح المنازعات الإدارية، دار الخلدونية، الجزائر، 2011.
- 24- حسين مصطفى حسين، القضاء الإداري، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط3، 1987.
- 25- حمادة عبد الرزاق حمادة، منازعات عقد إمتياز المرفق العام، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2012.
- 26- حمدان بن عثمان خوجة، المرأة، تقديم وتعريب وتحقيق الدكتور محمد الزبيري، منشورات ANEP، الجزائر، 2006.
- 27- حنيفي هلايلي، أوراق في تاريخ الجزائر في العهد العثماني، دار الهدى، الجزائر، ط1، 2008.

- 28- حيدر وهاب عبود العنزي، التسوية الصلحية في قانون الضريبة على الدخل، المركز القومي للإصدارات القانونية، مصر، ط1، 2016.
- 29- خالد رمول وآسيا دوة، الإطار القانوني والتنظيمي لتسجيل العقارات في التشريع الجزائري، دار هومة، الجزائر، ط3، 2011.
- 30- خالد رمول، المحافظة العقارية كآلية للحفاظ العقاري في التشريع الجزائري، قصر الكتاب، الجزائر، 2001.
- 31- خضر الشويكي، منازعات الوعاء الضريبي، المؤسسة الحديثة للكتاب، لبنان، ط1، 2013.
- 32- خليل بوصنوبرة، الوسيط في شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، ج1، نوميديا للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2010.
- 33- درع حماد عبد، عقد الامتياز دراسة في القانون الخاص، مكتبة السنهوري، العراق، ط1، 2011.
- 34- رابح رتيب، الممول والإدارة الضريبية، دار النهضة العربية، مصر، 1991.
- 35- ريم مراحي، دور المسح العقاري في إثبات الملكية العقارية في التشريع الجزائري، منشورات بغداد، الجزائر، 2009.
- 36- زاهية حورية سي يوسف، الوجيز في عقد البيع، دار الأمل، الجزائر، 2008.
- 37- زهدي يكن، شرح مفصل جديد لقانون الملكية العقارية والحقوق العينية غير المنقولة ج1، دار الثقافة، لبنان، ط3، 1990.
- 38- زهير أحمد قدورة، علم المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاته، دار وائل للنشر، الأردن، ط1، 2012.
- 39- زوليغة سماعيل، تاريخ الجزائر من فترة ما قبل التاريخ إلى الاستقلال، دار دزاير أنفو، الجزائر، ط1، 2013.
- 40- سليمان بوقندورة، البيوع العقارية الجبرية والقضائية، دار هومة، الجزائر، ط2، 2015.
- 41- سليمان محمد الطماوي، قضاء الإلغاء، دار الفكر العربي، مصر، ط4، 1967.
- 42- سماعيل شامة، النظام القانوني الجزائري للتوجيه العقاري، دار هومة، الجزائر، 2002.
- 43- سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار المفيد، الجزائر، 2011.
- 44- سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2009.
- 45- سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، 2000.

- 46- السيد عبد الوهاب عرفه، المرجع في العقود الناقلة للملكية والمنشئة لها، مكتبة الوفاء القانونية، مصر، ط 1، 2017.
- 47- صالح فركوس، تاريخ الجزائر من ما قبل التاريخ إلى غاية الاستقلال، دار العلوم، الجزائر، 2005.
- 48- عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، ط1، 2008.
- 49- عباس عبد الرزاق، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار الهدى للطباعة والنشر، الجزائر، 2012.
- 50- عباس محمد نصر الله، النظرية العامة للضريبة والتشريع الضريبي، منشورات زين الحقوقية، لبنان، ط1، 2015.
- 51- عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، التشريع الضريبي، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، ط1، 2015.
- 52- عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، العدالة الضريبية، المكتب الجامعي الحديث، الأردن، 2015.
- 53- عبد الحفيظ بن عبيدة، إثبات الملكية العقارية والحقوق العينية العقارية في التشريع الجزائري، دار هومة، الجزائر، 2004.
- 54- عبد الرحمن الجيلالي، تاريخ الجزائر العام، ج4، دار الأمة، الجزائر، ط2009.
- 55- عبد الرحمن بريارة، شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، منشورات بغدادية، الجزائر، ط2، 2009.
- 56- عبد الرزاق السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني، ج 4، العقود التي تقع على الملكية البيع والمقايضة، دار إحياء التراث العربي، لبنان، ب س ن.
- 57- عبد الرزاق السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني، ج5، العقود التي تقع على الملكية الهبة والشركة والقرض والدخل الدائم والصلح، دار إحياء التراث العربي، لبنان، ب س ن.
- 58- عبد الرزاق السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني، ج8، حق الملكية مع شرح مفصل للأشياء والأموال، دار إحياء التراث العربي، لبنان، ب س ن.
- 59- عبد الرزاق السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني، ج9، أسباب كسب الملكية، دار إحياء التراث العربي، لبنان، ب س ن.

- 60- عبد الرزاق السنهوري، الوسيط في شرح القانوني المدني، ج 6، العقود الواردة على الانتفاع بالشيء الإيجار والعارية، دار إحياء التراث، لبنان، ب س ن.
- 61- عبد الرزاق عباس، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، دار هومة، الجزائر، 2012.
- 62- عبد العزيز الجوهري، القضاء الإداري، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1983.
- 63- عبد الفتاح مراد، الضريبة على العقارات المبنية، دار الكتب و الوثائق المصرية، مصر، 2002.
- 64- عبد القادر عدو، المنازعات الإدارية، دار هومة، الجزائر، 2012.
- 65- عبد الكريم بركات وحامد دراز ويونس البطريق، المالية العامة، الدار الجامعية، لبنان، 1986.
- 66- عبد المجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، الجزائر، ط1، 2011.
- 67- عبد الناصر عبد الله أبو سمهدانة وحسين إبراهيم خليل، شرح قانون الضريبة العقارية، المركز القومي للإصدارات القانونية، مصر، ط1، 2014.
- 68- عبد الهادي مقبل، دراسة تحليلية انتقادية لقانون الضريبة على العقارات المبنية رقم 196 لسنة 2008، دار النهضة العربية، مصر، ط1، 2010.
- 69- عطاء الله بوحميده، الوجيز في القضاء الإداري، دار هومة، الجزائر، 2011.
- 70- علي الشيخ إبراهيم ناصر المبارك، المصلحة في دعوى الإلغاء، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2009.
- 71- علي عوض حسن، الخبرة في المواد المدنية والجنائية، دار الفكر الجامعي، مصر، 1997.
- 72- علي محمد خليل و سليمان أحمد اللوزي، المالية العامة، دار زهران، الأردن، 1999.
- 73- عمار بوضياف، الصفقات العمومية، جسر للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008.
- 74- عمار بوضياف، المرجع في المنازعات الإدارية، القسم الأول، جسر للنشر والتوزيع، الجزائر، ط1، 2013.
- 75- عمار بوضياف، الوجيز في القانون الإداري، جسر للنشر والتوزيع، الجزائر، ط2، 2007.
- 76- عمار بوضياف، دعوى الإلغاء في قانون الإجراءات المدنية والإدارية، جسر للنشر والتوزيع، الجزائر، ط1، 2009.
- 77- عمار معاشو وعبد الرحمان عزاوي، تعدد مصادر القاعدة الإجرائية في المنازعات الإدارية في النظام الجزائري، دار الأمل، الجزائر، ط2، 1999.
- 78- عمر حمدي باشا وليلى زروقي، المنازعات العقارية، دار هومة، الجزائر، 2014.

- 79- عمر حمدي باشا، القضاء العقاري، دار هومة، الجزائر، 2002.
- 80- عمر حمدي باشا، حماية الملكية العقارية الخاصة، دار هومة، الجزائر، ط 10، 2014.
- 81- عمر حمدي باشا، نقل الملكية العقارية في ضوء آخر التعديلات والاجتهادات وأحدث الأحكام، دار هومة، الجزائر، 2001.
- 82- عمري بوفليجة، قضاء الإلغاء في الجزائر، المكتبة المصرية، مصر، ط1، 2010.
- 83- العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2014.
- 84- فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2015.
- 85- فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة، الجزائر، 2011.
- 86- فوزي عطوي، المالية العامة النظم الضريبية وموازنة الدولة، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2003.
- 87- مجدي الشامي، المنازعات الضريبية بين اختصاص القضاء العادي والإداري في القوانين المصرية والفرنسية، مكتبة الوفاء القانونية، مصر، ط1، 2016.
- 88- مجيد خلفوني، العقار في القانون الجزائري، دار الخلدونية، الجزائر، ط 2012.
- 89- مجيد خلفوني، شهر التصرفات العقارية في القانون الجزائري، دار هومة، الجزائر، ط3، 2017.
- 90- مجيد خلفوني، نظام الشهر العقاري في الجزائر، الديوان الوطني للأشغال التربوية، الجزائر، ط1، 2003.
- 91- محفوظ برحمان، التشريع الضريبي الجزائري، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2018.
- 92- محفوظ برحمان، الضريبة العقارية في القانون الجزائري، دراسة مقارنة، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2009.
- 93- محمد الصغير بعلي، المدخل للعلوم القانونية، دار العلوم، الجزائر، 2006.
- 94- محمد الصغير بعلي، الوجيز في المنازعات الإدارية، دار العلوم، الجزائر، 2005.
- 95- محمد بليل، تشريعات الاحتلال الفرنسي في الجزائر وانعكاساتها على الجزائريين بين 1881 و1914، دار سنجاق الدين للكتاب، الجزائر، 2013.

- 96- محمد حمو ومنور اوسرير، محاضرات في جباية المؤسسات، مكتبة الشركة الجزائرية، الجزائر، ط1، 2009.
- 97- محمد عباس محرز، إقتصاديات الجباية والضرائب، دار هومة، الجزائر، ط5، 2013.
- 98- محمد عبد الودود أبو عمر، المسؤولية الجزائرية عن إفشاء السر المصرفي، دار وائل، الأردن، 1999.
- 99- مخلوف بوجردة، العقار الصناعي، دار هومة، الجزائر، ط3، 2009.
- 100- مصطفى أحمد الزرقاء، عقد البيع، دار القلم، سوريا، ط 2012.
- 101- مصطفى عوادي ونصر رجال، الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة سخري، الجزائر، 2011.
- 102- منصور بن عمارة، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، دار هومة، الجزائر، ط 2، 2016.
- 103- ناصر الدين سعيدوني، عصر الأمير عبد القادر، دار بني مزغنة، الجزائر، 2016.
- 104- ناصر لباد، الأساسي في القانون الإداري، دار المجدد، الجزائر، ط1، 2011.
- 105- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.
- 106- نبيل صقر، الوسيط في شرح العقوبات الخاصة، الجريمة الضريبية والتهريب، دار الهدى، الجزائر، 2013.
- 107- نبيل صقر، الوسيط في شرح قانون الإجراءات المدنية والإدارية، دار الهدى، الجزائر، 2008.
- 108- وليم سبنسر، الجزائر في عهد رياس البحر، تعريب وتقديم عبد القادر زبادية، دار القصبة للنشر، الجزائر، 2007.
- 109- ياسين محمد أحمد غادي، الأموال العامة في الإسلام وحكم الاعتداء عليها، مؤسسة رام، العراق، ط1، 1994.
- 110- يحي بوعزيز، مع تاريخ الجزائر في الملتقيات الوطنية والدولية، دار البصائر، الجزائر، ط2، 2009.
- 111- يحي دنيدي، المالية العمومية، دار الخلدونية، الجزائر، ط 2، 2014.
- 112- يحيي الصافي، الوجيز في نظرية و تطبيق ضريبة التسجيل بالمغرب، سلسلة القانون والمجتمع، المغرب، 1991.

- 113- Abdelkader BOUDERBAL, La fiscalité à la portée de tous, 3eme édition, la maison des livres, Alger, 1987.
- 114- Amar GUELIMI , Fiscalité de l'enregistrement, office des publications universitaires , Algérie , Réimpression 1992.
- 115- André MARGAIRAZ, La Fraude Fiscale et ses succédanés, imprimerie Vaudoise, Suisse, 1977.
- 116- Athmane KANDIL, Théorie fiscale et développement – l'expérience algérienne-, SNED, Algérie, 1970.
- 117- Béatrice et Francis GRANDGUILLLOT, La Fiscalité Française 2016, Lextenso Edition, France, 21^{ème} édition, 2016.
- 118- Ibtissam GARAME, Terminologie juridique dans la législation algérienne, Palais des livres , Algérie.
- 119- Jean LAMARQUE, Répertoire du contentieux administratif-contentieux fiscal-, Dalloz, France, 1995.
- 120- Louis TROTABAS, Finances publiques, Dalloz, France, 1970.
- 121- Maurice COZIAN, Précis de la fiscalité des entreprises, édition litec, France, 1990.
- 122- Michel BOUVIER, Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt, Lextenso Edition, France, 10^{ème} édition, 2010.
- 123- Mohammed Abbas MAHERZI, Introduction à la fiscalité, ITCIS édition, Algérie, 2010.
- 124- Yahia DENIDENI, Etudes de droit fiscal Algerien, Dar el Khaldounia, Algérie, 2013.

الرسائل الجامعية

رسائل الدكتوراه

- 125- أحمد سيساوي، البعد البايكلي في المشاريع السياسية الاستعمارية الفرنسية من فالي إلى نابليون الثالث 1838-1871، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإنسانية والاجتماعية، قسم التاريخ، جامعة قسنطينة2، 2014.
- 126- توفيق دحماني، الضرائب في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإنسانية والاجتماعية، قسم التاريخ، جامعة بن يوسف بن خدة، الجزائر، 2008.
- 127- ريم عبيد، منازعات الضرائب المباشرة في تشريعات دول المغرب العربي، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر ببسكرة، الجزائر، 2015.
- 128- عبد الحكيم بلوفي، ترشيد نظام الجباية العقارية دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر ببسكرة، الجزائر، 2012.
- 129- فاطمة زعزوعة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد بتلمسان، الجزائر، 2013.
- 130- فريد حداد، أفاق السياسة الجبائية في دعم التنمية الاقتصادية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2012.
- 131- مالك عليان، الدعوى الضريبية في النظام القانوني الجزائري، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، 2009.
- 132- محفوظ برحمان، الإطار القانوني والتنظيمي للضريبة العقارية في التشريع الجزائري، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة سعد دحلب بالبليدة، الجزائر، 2007.
- 133- محمد جمال الذنبيات، الضريبة على العقارات المبنية، رسالة دكتوراه، الدار العلمية للنشر، الأردن، 2002.
- 134- محمد عباس محرز، نحو تنسيق ضريبي في إطار التكامل الاقتصادي المغربي، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2005.

مذكرات الماجستير

- 135- حسان كشرود، رواتب الجند وعامة الموظفين وأوضاعهم الاجتماعية والاقتصادية بالجزائر العثمانية من 1659م إلى 1830م، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الإنسانية والاجتماعية، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2008.
- 136- زهرة بن عمار، دور المحافظة العقارية في نظام الشهر العقاري ومنازعاته أمام القضاء الجزائري، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة عنابة، الجزائر، 2011.
- 137- سليمان بوزكري، النظام القانوني لحقوق التسجيل في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2014.
- 138- شريف محمد، السياسة الجبائية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي حالة الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة ابو بكر بلقايد، تلمسان، 2010.
- 139- فاطمة الزهراء دريلو، المحافظة العقارية كأداة قانونية للسياسة العقارية في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2009.
- 140- فريدة زناتي، العلاقة القانونية بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة امحمد بوقرة ببومرداس، الجزائر، 2012.
- 141- محمد فلاح، الغش الجبائي وتأثيره على دور الجبائية في التنمية حالة الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1997.
- 142- منصف ذيب، الآليات الإدارية لتسوية المنازعة الضريبية في النظام القانوني الجزائري، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الوادي، الجزائر، 2014.
- 143- يحي بدائرية، الإطار القانوني لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر بباتنة، الجزائر، 2012.

المقالات المنشورة

- 144- توفيق زيداني، إستعمال حق الشفعة لفائدة الخزينة في مجال الجبائية العقارية، مجلة الباحث للدراسات الأكاديمية، الجزائر، العدد 09، جوان 2016.
- 145- شريف بغني، إجراءات الإستفادة من الأوعية العقارية التابعة للأموال الوطنية الخاصة، مجلة القانون العقاري، مخبر القانون والعقار، جامعة البليدة 2، الجزائر، العدد 04، 2017.

- 146- عبد الرحمان خلادي، إشكالات توثيق عقد هبة العقار في التشريع الجزائري، مجلة القانون والعلوم السياسية، المركز الجامعي صالحى أحمد بالنعامة، الجزائر، العدد 4، جوان 2016.
- 147- عيسى زرقاط، حق الشفعة في المادة الإدارية، مجلة الميزان، مخبر الجرائم العابرة للحدود، المركز الجامعي صالحى أحمد بالنعامة، الجزائر، العدد الأول، 2016.
- 148- وفاء شيعاوي، الرقابة الجبائية وضمانات المكلف بالضريبة، مجلة بحوث، ج2، جامعة الجزائر، العدد 11، ب س ن.

المداخلات

- 149- راضية عباس، خصوصية الطعن الإداري في منازعة الجبائية العقارية، مداخلة غير منشورة، الملتقى الوطني حول الجبائية العقارية، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2015.
- 150- محفوظ برحمانى، أثر فرض الضريبة العقارية بالنسبة للغير، مداخلة غير منشورة، الملتقى الوطني حول الجبائية العقارية، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2015.
- 151- مصطفى زكاره، التطورات الحديثة للجبائية المحلية، مداخلة منشورة بأشغال اليوم البرلمانى الموسوم بالجبائية المحلية في الإصلاح الجبائى المنعقد يوم 22 أبريل 2013، لجنة المالية والميزانية، المجلس الشعبى الوطنى، الجزائر، جوان 2013.

المطبوعات الإدارية والجامعية

- 152- Code civil, Institut français d'Information juridique, France.
- 153- Le petit Larousse illustré, Paris, 2007.
- 154- INSTRUCTION GENERALE SUR LES PROCEDURES CONTENTIEUSES (CONTENTIEUX DE L'ASSIETTE DE L'IMPOT-PROCEDURES DE RECOURS GRACIEUX), DIRECTION GENERALE DES IMPOTS, 2012.
- 155- المديرية العامة للضرائب، الدليل الجبائى للتسجيل، 2016.
- 156- المديرية العامة للضرائب، ميثاق المكلفين بالضريبة، 2010.
- 157- رضوان دوداح، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الأولى تخصص مالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2017.

158- يوسف قاشي، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الأولى
ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند أولحاج بالبويرة،
الجزائر، 2015.

المصادر الشرعية والقانونية

159- القرآن الكريم

التشريع الأساس

160- دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

التشريع العادي

-القوانين

161- قانون رقم 64-361 مؤرخ في 31 ديسمبر 1964، يتعلق بمالية سنة 1965، ج ر ج ج العدد
الأول الصادر في 1965/01/01.

162- قانون رقم 68-654 مؤرخ في 30 ديسمبر 1968، يتضمن قانون المالية لسنة 1969، ج ر
ج ج عدد 106 الصادر في 1968/12/31.

163- قانون رقم 77-02 مؤرخ في 31 ديسمبر 1977، يتضمن قانون المالية لسنة 1978، ج ر ج ج
عدد 83 المؤرخة في 1977/12/31.

164- قانون رقم 81-01 مؤرخ في 07 فيفري 1981، يتضمن التنازل عن الأملاك العقارية ذات
الاستعمال السكني أو المهني أو التجاري أو الحرفي التابعة للدولة و الجماعات المحلية ومكاتب
الترقية والتسيير العقاري والمؤسسات والهيئات و الأجهزة العمومية(الملغى)، ج ر ج ج عدد 06
الصادرة في 1981/02/10.

165- قانون رقم 85-09 مؤرخ في 26 ديسمبر 1985 يتضمن قانون المالية لسنة 1986، ج ر ج ج
عدد 56 الصادرة في 1985/12/29.

166- قانون رقم 86-15 مؤرخ في 29 ديسمبر 1986، يتضمن قانون المالية لسنة 1987، ج ر ج ج
ج عدد 55 الصادرة في 1986/12/30.

- 167- قانون رقم 87-19 مؤرخ في 08 ديسمبر 1987، يتضمن ضبط كيفية استغلال الأراضي الفلاحية التابعة للأمالك الوطنية و تحديد حقوق المنتجين و واجباتهم(الملغى)، ج ر ج ج عدد 50 الصادرة في 1987/12/09.
- 168- قانون رقم 89-26 مؤرخ في 31 ديسمبر 1989، يتضمن قانون المالية لسنة 1990، ج ر ج ج العدد الأول الصادرة في 1990/01/03.
- 169- قانون رقم 90-25 مؤرخ في 18 نوفمبر 1990، يتضمن التوجيه العقاري المعدل والمتمم، ج ر ج عدد 49 الصادرة في 1990/11/18.
- 170- قانون رقم 90-30 مؤرخ في 01 ديسمبر 1990، يتضمن قانون الأملاك الوطنية المعدل والمتمم، ج ر ج ج عدد 52 الصادرة في 1990/12/02.
- 171- قانون رقم 91-10 مؤرخ في 27 أبريل 1991، يتعلق بالأوقاف المعدل و المتمم، ج ر ج ج عدد 21 الصادرة بتاريخ 1991/05/08 .
- 172- قانون رقم 91-11 مؤرخ في 27 أبريل 1991، يحدد القواعد المتعلقة بنزع الملكية من أجل المنفعة العمومية المعدل و المتمم، ج ر ج ج عدد 21 الصادرة بتاريخ 1991/05/08.
- 173- قانون عضوي رقم 98-01 مؤرخ في 30 مايو 1998، يتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله المعدل والمتمم، ج ر ج ج عدد 37 المؤرخة في 1998/06/07.
- 174- قانون رقم 06-02 مؤرخ في 20 فيفري 2006، يتضمن تنظيم مهنة الموثق، ج ر ج ج عدد 14 المؤرخة في 2006/03/08.
- 175- قانون رقم 06-03 مؤرخ في 20 فيفري 2006، يتضمن تنظيم مهنة المحضر القضائي، ج ر ج ج عدد 14 المؤرخة في 2006/03/08.
- 176- قانون رقم 07-02 مؤرخ في 27 فبراير 2007، يتضمن تأسيس إجراء لمعينة حق الملكية العقارية وتسليم سندات الملكية عن طريق تحقيق عقاري، ج ر ج ج عدد 15 الصادرة بتاريخ 2007/02/28.
- 177- قانون رقم 08-09 مؤرخ في 25/02/2008، يتضمن قانون الإجراءات المدنية و الإدارية ، ج ر ج ج عدد 21 المؤرخة في 2008/04/23 .
- 178- قانون رقم 10-03 مؤرخ في 15 أوت 2010، يتضمن شروط و كفايات استغلال الأراضي الفلاحية التابعة للملاك الخاصة للدولة، ج ر ج ج عدد 46 المؤرخة في 2010/08/18.

- 179- قانون رقم 11-04 مؤرخ في 17 فيفري 2011، يحدد القواعد التي تنظم نشاط الترقية العقارية،
ج ر ج ج عدد 14 المؤرخة في 2011/03/06.
- 180- قانون رقم 11-10 مؤرخ في 22 يونيو 2011، يتعلق بالبلدية، ج ر ج ج عدد 37 المؤرخة
في 2011/07/03.
- 181- قانون رقم 12-07 مؤرخ في 21 فبراير 2012، يتعلق بالولاية، ج ر ج ج عدد 12 المؤرخة
في 2012/02/29.
- 182- قانون رقم 14-10 مؤرخ في 30 ديسمبر 2014، يتضمن قانون المالية لسنة 2015، ج ر ج
ج عدد 78 المؤرخة في 2014/12/31.
- 183- قانون رقم 16-09 مؤرخ في 03 غشت 2016، يتعلق بترقية الاستثمار، ج ر ج ج عدد 46
المؤرخة في 2016/08/03.
- 184- قانون رقم 16-14 مؤرخ في 28 ديسمبر 2016، يتضمن قانون المالية لسنة 2017، ج ر ج
ج عدد 77 المؤرخة في 2016/12/29.
- 185- قانون رقم 17-11 مؤرخ في 27 ديسمبر 2017، يتضمن قانون المالية لسنة 2018، ج ر ج
ج عدد 76 المؤرخة في 2017/12/28 .
- 186- قانون الإجراءات الجبائية.

الأوامر

- 187- أمر رقم 66-156 مؤرخ في 08 يونيو 1966، يتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم، ج ر
ج ج عدد 49 المؤرخة في 1966/06/11.
- 188- أمر رقم 67-290 مؤرخ في 30 ديسمبر 1967، يتضمن قانون المالية لسنة 1968، ج ر ج
ج عدد 107 المؤرخة في 1967/12/30.
- 189- أمر رقم 70-91 مؤرخ في 15 ديسمبر 1970، يتضمن تنظيم التوثيق (الملغى)، ج ر ج ج
عدد 107 المؤرخة في 1970/12/25 .
- 190- أمر رقم 71-73 مؤرخ في 08 نوفمبر 1971، يتضمن الثورة الزراعية (الملغى)، ج ر ج ج
عدد 97 المؤرخة في 1971/11/30.
- 191- أمر رقم 74-26 مؤرخ في 20 فبراير 1974، يتضمن تكوين إحتياطات عقارية لصالح البلديات
(الملغى)، ج ر ج ج عدد 19 المؤرخة في 1974/03/05.

- 192- أمر رقم 74-116 مؤرخ في 31 ديسمبر 1974، يتضمن قانون المالية لسنة 1975، ج ر ج ج عدد 105 المؤرخة في 31/12/1974.
- 193- أمر رقم 75-58 مؤرخ في 26 سبتمبر 1975، يتضمن القانون المدني المعدل و المتمم، ج ر ج عدد 78 المؤرخة في 30/09/1975 .
- 194- أمر رقم 75-59 مؤرخ في 26/09/1975، يتضمن القانون التجاري المعدل و المتمم، ج ر ج ج عدد 101 المؤرخة في 19/09/1975 .
- 195- أمر رقم 75-74 مؤرخ في 12 نوفمبر 1975، يتضمن إعداد مسح الأراضي العام و تأسيس التسجيل العقاري المعدل و المتمم، ج ر ج ج عدد 92 المؤرخة في 18/11/1975.
- 196- أمر رقم 76-101 مؤرخ في 09 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدل و المتمم، ج ر ج ج عدد 102 المؤرخة في 22/12/1976.
- 197- أمر رقم 76-102 مؤرخ في 09 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الرسم على الأعمال المعدل والمتمم، ج ر ج ج عدد 103 المؤرخة في 26/12/1976.
- 198- أمر رقم 76-103 مؤرخ في 09 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الطابع المعدل و المتمم، ج ر ج عدد 39 المؤرخة في 15/05/1977.
- 199- أمر رقم 76-104 مؤرخ في 09 ديسمبر 1976، يتضمن قانون الضرائب غير المباشرة المعدل و المتمم، ج ر ج ج عدد 70 المؤرخة في 02/10/1977.
- 200- أمر رقم 76-105 مؤرخ في 09 ديسمبر 1976، يتضمن قانون التسجيل المعدل و المتمم، ج ر ج ج عدد 81 المؤرخة في 18/12/1977.
- 201- أمر رقم 06-03 مؤرخ في 15 يوليو 2006، يتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية، ج ر ج ج عدد 46 المؤرخة في 16/07/2006 .
- 202- أمر رقم 08-04 مؤرخ في أول سبتمبر سنة 2008، يحدد شروط و كفاءات منح الامتياز على الأراضي التابعة للأملاك الخاصة للدولة والموجهة لإنجاز مشاريع استثمارية المعدل والمتمم، ج ر ج ج عدد 49 المؤرخة في 03/09/2008.

التشريع الفرعي

- 203- مرسوم رقم 71-259 مؤرخ في 19 أكتوبر 1971، يتضمن تنظيم الإدارة المركزية لوزارة المالية، ج ر ج ج عدد 90 المؤرخة في 05/11/1971.

- 204- مرسوم رقم 76-63 مؤرخ في 25 مارس 1976، متضمن تأسيس التسجيل العقاري المعدل والمتمم، ج ر ج ج عدد 30 المؤرخة في 13/04/1976 .
- 205- مرسوم رقم 87-212 مؤرخ في 29 سبتمبر 1987، يحدد كفاءات تنشيط أعمال الهياكل المحلية التابعة لإدارة المالية و تنسيقها وكذلك جمعها على مستوى الولاية، ج ر ج ج عدد 40 المؤرخة في 30/09/1987.
- 206- مرسوم رقم 90-189 مؤرخ في 23 جوان 1990، محدد لصلاحيات وزير الاقتصاد (الملغى)، ج ر ج ج عدد 26 المؤرخة في 28/06/1990.
- 207- مرسوم تنفيذي رقم 91-60 مؤرخ في 23 فيفري 1991، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية و صلاحياتها ، ج ر ج ج عدد 09 مؤرخة في 27/02/1991.
- 208- مرسوم تنفيذي رقم 91-65 مؤرخ في 02 مارس 1991، متضمن تنظيم المصالح الخارجية لأمالك الدولة و الحفظ العقاري المعدل و المتمم، ج ر ج ج عدد 10 المؤرخة في 06/03/1991.
- 209- مرسوم تنفيذي رقم 92-116 مؤرخ في 14 مارس 1992، يحدد قائمة شروط القبول و التعيين في المناصب العليا للمصالح الخارجية لأمالك الدولة و الحفظ العقاري، ج ر ج ج العدد 92 المؤرخة في 21/12/1992.
- 210- مرسوم تنفيذي رقم 07-364 مؤرخ في 28 نوفمبر 2007، متضمن يتضمن الإدارة المركزية في وزارة المالية، ج ر ج ج عدد 75 المؤرخة في 02/12/2007.
- 211- مرسوم تنفيذي رقم 08-243 مؤرخ في 03 غشت 2008، يحدد أتعاب الموثق، ج ر ج ج عدد 45 المؤرخة في 06/08/2008.
- 212- مرسوم تنفيذي رقم 12-427 مؤرخ في 16 ديسمبر 2012، يحدد شروط و كفاءات إدارة و تفسير الأملاك العمومية و الخاصة التابعة للدولة ، ج ر ج ج عدد 69 المؤرخة في 19/12/2012 .
- 213- مرسوم تنفيذي رقم 15-211 مؤرخ في 11 غشت 2015، يعدل ويتم المرسوم التنفيذي رقم 03-269 المؤرخ في 07 غشت 2003 الذي يحدد شروط و كفاءات التنازل عن الأملاك العقارية التابعة للدولة و دواوين الترقية التسيير العقاري المستلمة أو الموضوعة حيز الاستغلال قبل أول يناير 2004، ج ر ج ج عدد 44 المؤرخة في 19/08/2015 .

214- مرسوم تنفيذي رقم 16-160 مؤرخ في 30 مايو 2016، محدد لكيفيات تطبيق الرسم السنوي على السكن، ج ر عدد 33 المؤرخة في 2016/06/05 .

215- مرسوم تنفيذي رقم 18-153 مؤرخ في 04 يونيو 2018، يحدد شروط وكيفيات التنازل عن الأملاك العقارية التابعة للدولة و الأملاك المسيرة من طرف دواوين الترقية والتسيير العقاري، ج ر ج ج عدد 33 المؤرخة في 2018/06/06.

216- قرار وزاري مشترك مؤرخ في 19 سبتمبر 1975، متضمن تحديد شروط تنظيم وتسيير مديرية المصالح المالية التابعة للولاية، ج ر ج ج عدد 87 المؤرخة في 1975/10/31.

217- قرار مؤرخ في 04 جوان 1991، متضمن التنظيم الداخلي لمفتشيات أملاك الدولة والمحافظات العقارية، ج ر ج ج عدد 38 المؤرخة في 1991/08/14.

218- قرار مؤرخ في 20 يناير 1992، يتضمن منح تفويض لمديري أملاك الدولة في الولاية لإعداد العقود التي تهم الممتلكات العقارية التابعة للأملاك الخاصة للدولة، ج ر ج ج عدد 30 المؤرخة في 1992/04/22.

219- قرار رقم 484 مؤرخ في 12 جويلية 1998 ، متضمن تحديد النطاق الإقليمي و تنظيم اختصاصات المديرية الجهوية والمديريات الولائية للضرائب المعدل و المتمم.

220- قرار وزاري رقم 312 مؤرخ في 14 جويلية 1999، متضمن إحداث مفتشية التسجيل والطابع والمواريث و البطاقية و تحديد اختصاصها الإقليمي ، ج ر ج ج عدد 54 المؤرخة في 1999/08/11.

221- CIRCULAIRE N°812 DU 09/12/2000, PORTANT LE CONTROLE DES PRIX DES TRANSACTIONS IMMOBILIERES, DIRECTION GENERALE DES IMPOTS.

222- CIRCULAIRE N°01 DU 12/08/2009, PORTANT L'EXERCICE DU DROIT DE PREEMPTION DE L'ETAT, MINISTERE DES FINANCES.

223- LA NOTE N°443 DU 14/07/2001, DETERMINANT LE FONCTIONNEMENT ET LES ATTRIBUTIONS DES INSPECTIONS DE L'ENREGISTREMENT ET TIMBRE, DIRECTION GENERALE DES IMPOTS.

224- L'INSTRUCTION N°04 DU 06/06/2012, PORTANT L'INSTRUCTION GENERAL SUR LES PROCEDURES CONTENTIEUSES-VERSION 2012, DIRECTION GENERALE DES IMPOTS .

225-تعليلة رقم: 00502 مؤرخة في 2014/01/16 ، تحدد كيفية حساب حقوق التسجيل ورسم الإلهار العقاري وأتعاب أملاك الدولة المتعلقة بعقود منح حق الامتياز في إطار الإستثمار، مجمع النصوص، المديرية العامة للأملاك الوطنية، 2014.

226-تعليلة رقم: 01615 مؤرخة في: 2015/02/17، متضمنة تطبيق أحكام المادة 60 من قانون المالية لسنة 2015، المديرية العامة للأملاك الوطنية.

الفهرس

الفهرس

2	مقدمة
13	1-تحديد الضريبة العقارية و تنفيذ إجراء التسجيل
14	1-1-تحديد الضريبة العقارية
15	1-1-1-التطور التاريخي للضريبة العقارية في الجزائر
15	1-1-1-1-الضريبة العقارية في الجزائر قبل الإستقلال
16	1-1-1-1-1-الضريبة العقارية خلال المرحلة التركية
16	أ-نظرة على الضرائب الشرعية
17	ب-الضرائب على أراضي الملك
17	1)العشور
18	2)الزكاة
19	ج- الخراج
19	1)ضرائب وعوائد أراضي البايلك
20	- كراء الأراضي الزراعية أو الحكر
20	2) الضرائب على أراضي المشاعة
20	3) الضرائب على أراضي الموات
21	1-1-1-2-الضرائب في عهد الأمير عبد القادر
21	أ- أصناف الضرائب الأميرية
21	1)العشور
22	2)الزكاة
22	3)المعونة

- 22 _____ (4) جزية اليهود
- 22 _____ (5) الغرامة و الخطية والغنائم
- 23 _____ (ب) وجوه الإنفاق
- 23 _____ 1-1-1-3- السياسة الضريبية خلال فترة الاحتلال الفرنسي
- 24 _____ أ-الازدواجية الجبائية المتناقضة
- 24 _____ (1) الضرائب ذات الأصل الإسلامي
- 25 _____ (2) الضرائب ذات الأصل الأوربي
- 26 _____ ب-الأحادية الجبائية
- 27 _____ 1-1-1-2- الضريبة العقارية في الجزائر بعد الإستقلال
- 28 _____ 1-1-2-1- الضريبة العقارية من 1962 إلى غاية 1976
- 29 _____ أ- الضريبة على العقارات المبنية
- 29 _____ ب- الضريبة على العقارات غير المبنية
- 30 _____ ج- الضريبة على نقل رؤوس الأموال العقارية
- 31 _____ 1-1-2-2- الضريبة العقارية من 1976 إلى غاية 1990
- 31 _____ أ- التشريع الضريبي الجزائري
- 32 _____ ب- التعديلات الجبائية
- 33 _____ 1-1-2-3- الضريبة العقارية خلال إصلاحات سنة 1992
- 35 _____ 1-1-2- الإطار المفاهيمي للضريبة العقارية وحقوق التسجيل
- 36 _____ 1-1-2- مفهوم الضريبة العقارية
- 36 _____ 1-1-2-1- تعريف الضريبة و خصائصها
- 36 _____ أ- التعريف العام للضريبة و تمييزها عن الرسم
- 36 _____ (1) تعريف الضريبة

- 37 (2) تميز الضريبة عن الرسم _____
- 37 ب- خصائص الضريبة _____
- 37 (1) الضريبة تأدية نقدية _____
- 38 (2) الضريبة تفرض على الأشخاص بصورة جبرية _____
- 38 (3) تؤدي الضريبة دون أي مقابل _____
- 39 (4) للضريبة صفة نهائية _____
- 39 (5) حصيلتها تحقق النفع العام _____
- 40 (6) الضريبة تفرض وفقا لقدرة المكلفين بها _____
- 40 1-1-2-2- تعريف الضريبة العقارية و خصائصها _____
- 40 أ- تعريف الضريبة العقارية _____
- 41 (1) التعريف الواسع للضرائب العقارية _____
- 42 (2) التعريف الضيق للضريبة العقارية _____
- 44 ب- خصائص الضريبة العقارية _____
- 44 (1) ضريبة مباشرة عينية _____
- 48 (2) ضريبة تفرض على أساس الدخل المقدر _____
- 50 (3) ضريبة نوعية سنوية _____
- 51 1-1-2-2- تعريف تسجيل العقارات والقواعد والشروط المتبعة فيه _____
- 52 1-1-2-2-1- تعريف تسجيل العقارات وتمييزه عن غيره من المفاهيم _____
- 52 أ- تعريف إجراء تسجيل العقارات _____
- 52 (1) التعريف اللغوي _____
- 52 (2) التعريف الاصطلاحي _____
- 53 (3) الخصائص القانونية للتسجيل _____

- ب- تمييز التسجيل عن غيره من المفاهيم _____ 55
- 1) تمييزه عن الشهر العقاري _____ 55
- 2) تمييز التسجيل عن القيد _____ 56
- 3) تمييز التسجيل عن الضريبة _____ 57
- 4) تمييز التسجيل عن التوثيق _____ 57
- 1-1-2-2-2- القواعد والشروط المتبعة في عملية التسجيل _____ 58
- أ- قاعدة الرسمية _____ 59
- 1) مدلول قاعدة الرسمية _____ 59
- 2) مزايا قاعدة الرسمية _____ 60
- 3) الأشخاص المؤهلون قانوناً لإعداد المحررات الرسمية _____ 61
- ب- الشروط القانونية الواجب توافرها في الوثائق الرسمية الخاضعة للتسجيل _____ 63
- 1) الشروط المتعلقة بتعيين الأطراف _____ 63
- الشروط المتعلقة بتعيين العقارات _____ 66
- 1-2- تنفيذ إجراء التسجيل _____ 67
- 1-2-1- حقوق التسجيل المطبقة على التصرفات العقارية _____ 68
- 1-1-2-1- رسوم التسجيل بمناسبة التحويلات العقارية _____ 69
- 1-1-1-2-1- نقل الملكية بعوض _____ 69
- أ- نقل الملكية كلياً _____ 69
- 1) عقد البيع _____ 69
- 2) التنازل عن الحقوق المشاعة _____ 74
- ب- نقل جزء من حق الملكية العقارية _____ 76
- 1) تحويلات حق الإنتفاع _____ 76

78	(2) نقل ملكية الانتفاع
80	(3) حق الامتياز في إطار الاستثمار
83	1-2-1-1-2- نقل الملكية العقارية بدون عوض
83	أ- نقل الملكية عن طريق الوفاة
83	1) الشهادة التوثيقية
84	(2) شروط استحقاق الرسم على نقل الملكية عن طريق الوفاة
84	(3) وعاء الضريبة
85	(4) تصفية الحقوق
86	ب) الهبات
87	1) استحقاق الرسم
88	(2) الإعفاء من الرسم
89	1-2-1-2- رسوم التسجيل المطبقة على عمليات القسّمات والمبادلات
90	1-2-1-2-1- القسّمات
90	أ- القسمة العادية
90	(1) التعريف
90	(2) شروط الاستحقاق
91	(3) وعاء الضريبة
91	(4) النسبة المطبقة
91	ب- القسمة بفرق أو بفائض القيمة
91	(1) التعريف
91	(2) النسبة وتصفية الرسوم
91	1-2-1-2-2- التبادلات

- أ- التعريف _____ 92
- ب- تسجيل عقد المقايضة _____ 93
- (1) مبادلة عقار بعقار _____ 93
- (2) مبادلة عقار بمنقول _____ 93
- ج- الإعفاءات _____ 93
- 1-2-2-1- رسم الإشهار العقاري والمصالح المكلفة بتحصيله وتحصيل رسم التسجيل _____ 94
- 1-2-2-1- رسم الإشهار العقاري _____ 94
- 1-1-2-2-1- مجال تطبيق رسم الإشهار العقاري _____ 95
- أ- العقود و القرارات القضائية _____ 95
- ب- قيد الرهون _____ 95
- ج- عقود الاستبدال والتخفيض والشطب _____ 95
- 1-2-2-1-2- الإعفاءات _____ 95
- أ- حالات الإعفاء حسب المادة 353-5 من قانون التسجيل _____ 95
- (1) الإعفاء بالنظر إلى الشخص المكلف _____ 96
- (2) الإعفاء بالنظر إلى المال الذي يكون موضوع إجراء الإشهار _____ 96
- ب- حالات الإعفاء حسب نص المادة 353-6 من قانون التسجيل _____ 97
- 1-2-2-1-3- حساب رسم الإشهار العقاري _____ 99
- أ- الرسوم النسبية _____ 99
- (1) رسم قدره 1 % _____ 99
- (2) رسم قدره 0,5 % _____ 99
- ب- الرسوم الثابتة _____ 100
- (1) رسم ثابت قدره : 6.000 دج _____ 100

100	(2) رسم ثابت قدره : 2.000 دج
100	(3) رسم يحسب على أساس مساحة العقار و طبيعته
103	1-2-2-2-المصالح المكلفة بتحصيل رسمي للتسجيل والإشهار العقاري
103	1-2-2-2-1- مفتشية التسجيل والطابع
104	أ- مفهوم مفتشية التسجيل و الطابع
104	(1) تعريفها
104	(2) مراحل نشأة مفتشية التسجيل والطابع
106	(3) الطبيعة القانونية لمفتشية التسجيل و الطابع
106	ب- تنظيم مفتشية التسجيل والسلطة الوصية عليها
106	(1) التنظيم الهيكلي لمفتشية التسجيل والطابع
107	(2) السلطة الوصية على مفتشية التسجيل والطابع
108	1-2-2-2-2- المحافظة العقارية
108	أ- مفهوم المحافظة العقارية
108	(1) تعريف المحافظة العقارية
109	(2) مراحل نشأة المحافظة العقارية
111	ب- التنظيم الداخلي للمحافظة العقارية والسلطة الوصية عليها
112	(1) التنظيم الداخلي للمحافظة العقارية
114	(2) السلطة الوصية على المحافظة العقارية
117	2- ربط حقوق التسجيل
118	2-1- آثار ربط حقوق التسجيل
119	2-1-1- المكلف بالضريبة
119	2-1-1-2- المقصود بالمكلف بالضريبة

- 120 _____ 2-1-1-1-1- مفهوم المكلف بالضريبة
- 120 _____ أ- تعريفه
- 120 _____ (1)التعريف الفقهي
- 121 _____ (2)التعريف القانوني
- 122 _____ ب- شروط المكلف بالضريبة
- 122 _____ (1)أن يكون للمكلف الشخصية القانونية
- 122 _____ (2)أن يكون للمكلف علاقة مباشرة بوعاء الضريبة
- 123 _____ (3)أن يكلف فعلا بالضريبة
- 123 _____ 2-2-1-1-1- أنواع المكلفين بالضريبة
- 124 _____ أ- المكلف الحقيقي وأوضاعه
- 125 _____ ب- المكلف القانوني و أوضاعه
- 126 _____ 2-2-1-1-2- المركز القانوني للمكلف بالضريبة
- 126 _____ 2-1-2-1-1- الضمانات القانونية للمكلف بالضريبة
- 127 _____ أ- الضمانات العامة
- 127 _____ (1)الحق في الإعلام
- 127 _____ (2)حق الاستعانة بمستشار
- 128 _____ (3)الالتزام بالسر المهني
- 130 _____ (4)التقادم
- 132 _____ ب- الضمانات الخاصة
- 132 _____ (1)التأجيل القانوني للدفع
- 133 _____ (2)الإعفاء أو التخفيض من الحقوق بسبب العوز
- 135 _____ (3)حق استرداد الحقوق غير المؤسسة

137	2-2-1-1-2-التزامات المكلف بالضريبة
137	أ- التزامات المكلف الحقيقي
137	1) التصريح بالثمن الحقيقي
137	2) الالتزام بالتصريح بالحدث المنشئ للضريبة
138	3) الالتزام بالتصريح بكامل الوعاء ومكوناته
138	ب- التزامات المكلف القانوني
138	1) مسك الوثائق وفقا للتشريع
141	2) الالتزام بحفظ الوثائق
141	3) حفظ حقوق الخزينة العمومية
142	2-1-2-الغش الجبائي
143	2-1-2-1-2-مفهوم الغش الضريبي
143	2-1-2-1-1-تعريف الغش الجبائي
143	أ- التعريف الفقهي
144	1) في الفقه الغربي
144	2) في الفقه العربي
144	ب- التعريف التشريعي
145	2-1-2-1-2-أنواع الغش الضريبي
145	أ- حسب معيار المشروعية
145	1) الغش الجبائي المشروع
145	2) الغش الجبائي غير المشروع
146	ب- حسب معيار الشكل
146	1) الغش البسيط

146	(2) الغش المركب أو المعقد
146	ج- حسب معيار الحدود الجغرافية
146	(1) الغش المحلي
147	(2) الغش الدولي
147	2-1-2-1-3- التفرقة بين الغش الجبائي والتهرب الضريبي
148	2-1-2-1-4- أسباب ظاهرة الغش الضريبي
149	أ- أسباب متعلقة بالمكلف بالضريبة
149	(1) ضعف المستوى الخلقي
149	(2) ضعف الوعي الضريبي
149	ب- أسباب متعلقة بالإدارة الضريبية
150	(1) محدودية الإمكانيات المادية
150	(2) محدودية الإمكانيات البشرية
151	ج- أسباب اقتصادية وسياسية
151	(1) أسباب اقتصادية
152	(2) أسباب سياسية
152	2-1-2-1-5 صور الغش الضريبي في مادة حقوق التسجيل
152	أ- إخفاء الثمن
153	ب- عدم كفاية الثمن
154	2-2-1-2- الآليات الإدارية لمكافحة الغش الجبائي
155	2-2-2-1- سلطة الرقابة و حق الاطلاع
155	أ- سلطة الرقابة
155	(1) تعريف الرقابة

156	(2) أهداف الرقابة الجبائية
157	(3) صورها
159	ب- حق الاطلاع
159	(1) تعريف حق الإطلاع
160	(2) تمييز حق الإطلاع عن الرقابة
160	(3) مجالات حق الإطلاع
162	2-2-2-1-2- حق إعادة التقدير وحق الشفعة
162	أ- حق إعادة التقدير
163	(1) تعريف حق إعادة التقدير
163	(2) معايير القيمة الحقيقية لإعادة التقدير
167	(3) إجراءات إعادة التقدير
168	ب- حق الشفعة
168	(1) تعريف حق الشفعة
169	(2) مبادئ ممارسة الدولة لحق الشفعة
171	(3) إجراءات تطبيق حق الشفعة
173	(4) جزاء الإخلال بالإجراءات
174	2-2- منازعات حقوق التسجيل
175	2-2-1- المقصود بالمنازعة الضريبية
176	2-2-1-1- مفهوم المنازعة الضريبية
176	2-2-1-1-1- تعريف المنازعة الضريبية
176	أ- التعريف الفقهي
176	(1) في الفقه الفرنسي

- 177 _____(2) في الفقه العربي
- 178 _____ب- موقف المشرع الجزائري من تعريف المنازعة الضريبية
- 179 _____2-2-1-1-2- طبيعة المنازعة الضريبية
- 180 _____أ-العلاقة الضريبية بين الإدارة الجبائية والمكلف بالضريبة
- 181 _____ب- القانون الواجب التطبيق على المنازعة الضريبية
- 181 _____ج- القضاء المختص بالنظر في المنازعة الضريبية
- 183 _____2-2-1-2-أنواع وأسباب المنازعات الضريبية
- 184 _____2-2-1-2-1-أنواع المنازعات الضريبية
- 184 _____أ- منازعة وعاء التسجيل
- 184 _____(1) تعريف منازعة الوعاء
- 185 _____(2) صور منازعة الوعاء
- 186 _____(3) مبررات وجود منازعة الوعاء حول حقوق التسجيل
- 187 _____ب- منازعة التحصيل
- 187 _____(1) الأساس القانوني لمنازعة التحصيل
- 188 _____(2) صور منازعة التحصيل
- 189 _____2-2-1-2-2- أسباب المنازعة الضريبية
- 190 _____أ- أسباب مرتبطة بالتشريع الضريبي
- 190 _____(1)المخالفات الدستورية في التشريع الضريبي
- 191 _____-تعقيد النظم الضريبية المعاصرة
- 193 _____(3)تعارض نصوص التشريع الضريبي
- 193 _____ب-أسباب مرتبطة بالإدارة الضريبية
- 194 _____(1)السلطة التقديرية لإدارة الضرائب

195	2) الفساد الإداري والمالي
198	ج- أسباب متعلقة بالمكلف
200	2-2-2-2- تسوية منازعات حقوق التسجيل
200	2-2-2-1- التسوية الإدارية
201	2-2-2-1-1- منازعة وعاء التسجيل
201	أ- الإجراءات الإلزامية
202	1) التظلم الإداري المسبق
206	3) الآجال
208	3) الجهة المختصة بالبت في الشكوى
208	4) التحقيق في الشكوى والرد عليها
210	ب- الإجراءات الاختيارية
211	1) اللجنة الولائية للطعن
212	2) اللجنة الجهوية للطعن
213	3) اللجنة المركزية للطعن
214	2-2-2-1-2- منازعة إعادة التقدير
215	أ- حدود منازعة إعادة التقدير
215	ب- لجنة التوفيق
215	1) تشكيلها
216	2) سير الجلسات
216	2-2-2-2- التسوية القضائية
217	2-2-2-1- رفع الدعوى الضريبية
217	أ- الشروط الشكلية للدعوى الضريبية

218	1) الشروط العامة
219	2) الشروط الخاصة
221	ب- الشروط الموضوعية للدعوى الضريبية
221	1) إيداع القرار المسبق أو ما يثبت الطعن
221	2) أن تتضمن الدعوى عرضاً صريحاً للوسائل
221	3) أن تتضمن العريضة نفس الطلبات والدفع المقدمة في الشكوى
222	2-2-2-2-2 سير الخصومة
222	أ- الإجراءات الخاصة بالتحقيق
223	1) مراجعة التحقيق
224	2) الخبرة
226	ب- الفصل في النزاع
226	1) الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية
228	2) إجراءات الطعن أمام مجلس الدولة
234	خاتمة
239	قائمة المراجع والمصادر
258	الفهرس

ملخص

تعد الضريبة العقارية من أهم الضرائب التي تدر إيراد معتبر للخرينة العمومية، والتي بواسطتها يمكن للدولة تنفيذ سياستها الاجتماعية، الاقتصادية، والسياسية، لذلك أحكمها المشرع بجملة من النصوص القانونية التي من شأنها تنظيم هذا النوع من الضرائب، على غرار رسم التسجيل الذي يحصل كليا لحساب الدولة، والذي يلزم الانتقالات الواردة على الملكية العقارية، لذلك رصد لها المشرع هيئات إدارية على شاكلة مفتشيات التسجيل والمحافظات العقارية اللتان تتوليان تنفيذ هذا الإجراء وتسهران في المقابل على تحصيل حقوق جبائية.

دأبت جل التشريعات الضريبية إلى توطيد العلاقة بين الإدارة الجبائية والمكلف أثناء ربطها، وذلك عن طريق حماية حقوق المكلف بالضريبة، وبالمقابل فرضت نفس النصوص القانونية التزاما على عاتق المكلف بالضريبة والتي ترتب عقوبات جبائية وأخرى جزائية جراء سعى المكلفون بها إلى التملص من أدائها لعدة اعتبارات أهمها غياب ثقافة المواطن من سلوكيات المكلفين التي تقتضي تحمل الأعباء العامة والتضامن من أجل المصلحة العامة للأفراد داخل المجتمع، مما استدعى التصدي لهذه الظاهرة باستعمال شتى الوسائل للحد منها، كما أن توكيل التشريع الضريبي مهمة ربط الضريبة للإدارة الجبائية، أفرز نزاع بين هذه الإدارة والمكلف بها الذي يلتبس منها بموجب شكوى مراجعة واستدراك الأخطاء في تقدير المبلغ المستحق، حيث يتقرر مصير الشكوى إما على مستوى مصالح إدارة الضرائب عن طريق التسوية الإدارية بشكل ودي، أو يأخذ منعرجا آخر لي طرح أمام الجهة القضائية المختصة.

Résumé

La taxe foncière est l'une des taxes les plus importantes qui génèrent des recettes importantes pour le trésor public, qui pourrait être l'état de la mise en œuvre de son législateur d'araignées social, économique, politique et donc sage, entre autres, les textes légaux qui organisent cette sorte d'impôts, comme les droits d'enregistrement qui sont entièrement pour le compte de l'État, qui accompagne les transaction contenus sur la propriété immobilière, si ses organismes administratifs contrôlant la législature modelée sur des inspections d'enregistrement et les conservations foncières , qui effectuent la mise en œuvre de cette procédure et en contrepartie de la perception de droits fiscaux.

La plus grande partie de la législation fiscale a dû renforcer la relation entre l'administration fiscale assignée pendant lié, par la protection des droits assignés à l'impôt, d'autre part, les mêmes textes légaux ont imposé une obligation sur la charge fiscale, qui avait inondé les sanctions punitives et en conséquence des détenteurs de mandat a cherché à éluder sa performance pour plusieurs facteurs, le plus important dont est l'absence d'une culture de citoyenneté des comportements qui exigent le fardeau assigné à l'Assemblée Générale et à la solidarité pour l'intérêt général d'individus dans la société, qui a été convoquée pour traiter ce phénomène, utilisant des moyens divers pour les réduire et la législation fiscale, et la tâche de législation fiscale s'adaptant l'administration fiscale, a abouti à un conflit entre l'administration assignée en recherchant sous la plainte contre des erreurs de Revue d'Obésité dans l'évaluation du montant due, qui décidera le destin de la plainte sur le niveau des intérêts d'administration fiscale par le règlement administratif amicalement, ou prendra d'autres réunions simples reconsidérées avant l'autorité juridique compétente.