

## سلطات الإدارة الجبائية في متابعة التحصيل الضريبي

## Tax administration authorities in following up on tax collection

(1) الدكتور بغني شريف Dr. BEGHNI Cherif

المركز الجامعي صالحى أحمد بالنعامة، cherifbeghni@gmail.com<sup>1</sup>

تاريخ النشر: 2021/10/31

تاريخ القبول: 2021/08/31

تاريخ الإرسال: 2021/05/22

## ملخص:

تؤدي الضريبة دورا هاما في المجال الاقتصادي والاجتماعي، 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 أضحت أهم انشغال للمشرع للحد من هذه الظاهرة التي يترتب عليها انعكاسات سلبية تضر بالاقتصاد الوطني.

أوكل القانون للإدارة الضريبية مهمة تحصيل ومتابعة الضرائب بجميع أصنافها، 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.

**الكلمات المفتاحية:** الضريبة، الرقابة، الإطلاع، إعادة التقدير، الشفعة.

**Abstract:**

*The tax plays an important role in the economic and social sphere, as it is considered a basic source of financing the public treasury, and it contributes to formulating the development policy of any country. Therefore, countries have given it full attention and wrapped it up with a legal arsenal in order to protect it from the phenomenon of tax fraud that affected this important tax source. The most important concern for the legislator to curb this phenomenon, which has negative repercussions for the national economy.*

*The law entrusted the tax administration with the task of collecting and following up on all kinds of taxes, so the law allowed it to use legal means to investigate and monitor statements and documents submitted by the taxpayer, as it exercises its competence to verify the validity of the declarations and the extent of their credibility, and the Algerian legislator has granted the tax administration many powers in order for it to collect Tax to the fullest.*

**Key words:** tax, control, inspection, revaluation, preemption.

(1) المؤلف المرسل، cherifbeghni@gmail.com

**مقدمة:**

تشكل الضريبة عبئا يتقل كاهل المكلف بها، فيدفعها الأفراد دون الحصول على مقابل مباشر وإنما يدفعونها بصفتهم 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.

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.

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.

وعليه، يثار في هذه الورقة البحثية إشكالية مفادها: ما هي سلطات الإدارة الضريبية في متابعة التحصيل الضريبي؟ وماهي الآليات القانونية لردع ظاهرة الغش الجبائي؟

**1. سلطة الرقابة وحق 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 المصداقية 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.

**1.1 سلطة الرقابة:**

يفترض في البيانات التي يتضمنها التقرير الضريبي أنها صحيحة، وعليه يستمد التقرير قوته في الإثبات من هذه الضريبة التي يمكن إثبات عكسها، وتقضي 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.

### 1.1.1. 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"<sup>1</sup>.

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"<sup>2</sup>.

المشعر 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 وأتاعبا أو مرتبات مهما كانت طبيعتها ..."

### 1.2.1.1 أهداف الرقابة الجبائية:

حدد المشعر 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:

#### 1.2.1.1. الهدف المالي والاقتصادي:

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<sup>3</sup>.

**2.2.1.1. 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<sup>4</sup>. 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<sup>5</sup>.

**3.2.1.1. 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<sup>6</sup>:

- 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.

**4.2.1.1. الهدف الاجتماعي:**

يتمثل في<sup>7</sup>:

- 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.

**3.1.1. صورها:**

إن كثرة التصريحات التي تتلقاها الإدارة الضريبية من قبل المكلفين بالضريبة، جعل الإدارة الجبائية تفكر في وضع آليات وأشكال للرقابة تساعدها في مهمتها.

**1.3.1.1. 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 والطابع في شكلين هما:

**1.1.3.1.1. 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<sup>8</sup>. تعد رقابة حقوق التسجيل، كلها رقابة شكلية، فهي تقوم على إتمام إجراءات التسجيل، التي تتطلب العديد من الإجراءات والشكليات بدء من طبيعة المحررات ونوعيتها، ثم 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<sup>9</sup>.

**2.1.3.1.1. 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:

**1.2.1.3.1.1. 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 وأبريل ويوليو وأكتوبر من كل سنة، أن يقدموا إلى مفتشي التسجيل التابعين لمقر إقامتهم، فهارسهم ليؤشروا عليها ويذكروا في

تأشيراتهم عدد العقود المسجلة، فضلا عن الفهارس التي يقدمها محررو العقود، يخضع دفتر اليومية ودفتر الإيداع إلى تأشيرة مفتش التسجيل والطابع<sup>10</sup>.

### 1.1.3.2.2. 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 مؤقتا تأجيل الإخضاع لحقوق التسجيل، كحال البناءات المهدمة لإعادة بنائها من جديد، والبناءات التي هي في طور الإنجاز<sup>11</sup>.

### 1.1.3.2.3. 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<sup>12</sup>. 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 وتحقيق<sup>13</sup>.

### 1.2.1. حق الاطلاع:

بالإضافة إلى حق الرقابة التي منحها المشرع الضريبي للإدارة الجبائية لمنع التهرب الضريبي، هناك سلطة أخرى لا تقل أهمية أن سابقتها، ألا وهي 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.

### 1.2.1.1. تعريف حق الإطلاع:

حق الإطلاع هو "حق ممنوح للإدارة الجبائية والتي بواسطته سمح لها بجمع المعلومات المتعلقة بوضعية المكلف بالضريبة لضمان صحة التصريحات"<sup>14</sup>.

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"<sup>15</sup>.

أما المشرع الجزائري فلم يعط تعريفاً لحق الإطلاع 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 التعريف 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.

### 2.2.1. 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<sup>16</sup>:

- 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.

### 3.2.1. مجالات حق الإطلاع:

يمارس حق الإطلاع أمام الجهات والهيئات الآتية:

**1.3.2.1. الإطلاع لدى الإدارات والمؤسسات 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<sup>17</sup>. 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 الأعدان 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 مسؤولا عن الضرائب التي لم تحصل نتيجة علمه وعدم إخطاره إدارة الضرائب<sup>18</sup>.

**1.2.3.2.1. 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 تقيد، 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 لأعدان التسجيل سلطة الإطلاع على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المنضوين تحت شركة الأسهم والممارسين لمهنة التجارة لمراقبة دفعهم للضرائب المستحقة عليهم أو على الغير.

**1.3.3.2.1. 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 قانون الإجراءات الجبائية<sup>19</sup>، 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، وتخفف المدة إلى عشرة أيام فيما يخص القضايا الجنائية.

#### 4.3.2.1. استعمال الأرشيف:

طبقا للمادة 48 من قانون الإجراءات الجبائية فإن الأحكام الخاصة بحق الإطلاع على الملفات المحفوظة في الأرشيف والسندات العمومية فهي على الشكل الآتي<sup>20</sup>:

-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. حق إعادة التقدير وحق الشفعة:

بعد ممارسة الإدارة الضريبية لسلطتها 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.

### 1.2. 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.

#### 1.1.2. 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 المطع عليها، أو عدم تطابق عناصرها التي تم إخضاعها والمعدلات المقررة لتصفية الحقوق"<sup>21</sup>.

ومن خلال هذا التعريف يمكن استخلاص العناصر التي يقوم عليها حق إعادة التقدير في النقاط التالية<sup>22</sup>:

- وجود عدم كفاية الثمن، وهذه الحالة تظهر خصوصا في التحويلات التي تتم بمقابل وبموجب عقود خاضعة للتسجيل، ذلك أن الأمور بالتسجيل وكذا مفتش التسجيل يستطيع قبل إجراء التسجيل ملاحظة أي إغفال وارد على الوعاء ما عدا 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.

**2.1.2. 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.

**1.2.1.2. 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"<sup>23</sup>.

تعرف كذلك بأنها: "الثلث الصافي الحقيقي الذي يمكن أن يحصل عليه المالك في سوق معينة خلال فترة محددة مقابل خروج ممتلك من ذمته حسب قانون العرض والطلب"<sup>24</sup>.

**2.2.1.2. عوامل التقييم:**

تتعدد عوامل تقييم العقار، وعادة ما تتحدد في ثلاثة عوامل<sup>25</sup>:

**1.2.2.1.2. العوامل الفيزيائية:**

تتعلق بالعقار في حد ذاته مثل مساحته، تركيبه ومقوماته، مدى انتظام شكله، مستوي أو غير مستوي، 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.

**2.2.2.1.2. 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 الشيوخ 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.

**3.2.2.1.2. 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.

**3.2.1.2 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<sup>26</sup>:

**1.3.2.1.2 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 ب:

- البيوع المنجزة من قبل الهيئات والمؤسسات العمومية والخاصة والتي تستلزم نشاطاتها إنجاز وبيع الأملاك الخاصة بهيئات: EPLF-CNEP-OPGI والمقرين العقاريين في القطاع الخاص والعام، 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.

**2.3.2.1.2 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

والإدارات 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.

تحيين المعطيات يجب أن يتم دوريا كل سنتين، وهذا لتفادي 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.

**3.3.2.1.2. 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 تعبيراً، ويتم التقييم بالمقارنة باعتماد مبدئياً 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. وتتم 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.

**4.3.2.1.2. البنائيات غير المتممة:**

القيمة التجارية للعقارات غير المكتملة يمكن أخذها عن طريق تحديد النفقات المخصصة لتشييدها وتجهيئتها، والتي تتضمن كلفة اقتناء الأرضية، وكلفة البناء ومختلف التجهيزات 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 البنائيات ومن أجل مراعاة تطور السوق العقارية.

**3.2.1.2. إجراءات إعادة التقدير:**

- عندما تكتشف الإدارة الضريبية إخفاء الأطراف جزء من الثمن، أو عدم كفايته لأساس وعاء حقوق التسجيل، تقوم بسلطتها المخولة لها قانوناً بإعادة التقدير وفق الإجراءات التالية<sup>27</sup>:
- يقوم مكتب التحقيقات وإعادة التقييم باستدعاء المالك الأخير الذي بحوزته الأموال العقارية.
- الانتقال لمعاينة العقار الذي هو محل إعادة التقييم 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 التقييم التلقائي للضريبة<sup>28</sup>، وفي كل الأحوال يجب على الإدارة أن تلتزم بأحكام قانون الإجراءات الجبائية خاصة فيما يتعلق بعملية تبليغ التقييم التلقائي للضريبة، حيث أن المشرع الضريبي قرر بطلان الإجراءات في حالة عدم تبليغ المكلف بها، طبقاً لأحكام المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية<sup>29</sup>.

## 2.2. 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.

### 1.2.2. تعريف حق الشفعة:

مدلول الشفعة اللغوي عند ابن منظور: "الشفع خلاف الوتر، وهو الزوج، نقول كان وترا 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"<sup>30</sup>.

أما المشرع الجزائري، فعرفها في القانون المدني: "الشفعة رخصة تجيز الحلول محل المشتري في بيع العقار ضمن الأحوال والشروط المنصوص عليها في المواد التالية"<sup>31</sup>.

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 يترك العقار المبيع فيضمه إلى عقاره الأصلي"<sup>32</sup>.

حق الشفعة إصطلاحا 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 مزايادة فيه العشر لذوي الحقوق في أجل سنة واحدة ابتداء من تسجيل العقد أو التصريح<sup>33</sup>.

المشرع الجزائري خول لإدارة الضرائب في المجال الجبائي استعمال حق الشفعة لفائدة الخزينة بمقتضى المادة 38 مكرر 3 من قانون الإجراءات الجبائية، في شكل ما اصطلح عليه بحق المزايادة 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<sup>34</sup>.

من خلال استقراء المادة 38 مكرر 3 من قانون الإجراءات الجبائية، 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.

### 2.2.2. مبادئ ممارسة الدولة لحق الشفعة:

يعد تأسيس الدولة لحق الشفعة، الحرص على استدراك كل محاولة للغش التي ستتعرض سلبا على تحصيل حقوق التسجيل المرصودة على عمليات التصرفات العقارية بعوض، ومعالجة هذه الممارسات التي تضر بمصالح الخزينة العمومية.

### 1.2.2.2. مجال التطبيق:

بالرجوع لنص المادة 38 مكرر 3 من قانون الإجراءات الجبائية، نجد أن حق الشفعة يمارس تحديدا على العقارات، الحقوق العقارية، المحلات التجارية أو الزبائن، حق الإيجار أو الاستفادة من وعد بالإيجار على العقار أو جزء منه.

ويعفى من هذا الإجراء<sup>35</sup>:

-نقل الملكية مجانا كالهبات والتركات.

-القسمات والمبادلات بفارق أو دون فارق الأنصبة.

-الأملاك المباعة عن طريق المزايادات 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<sup>36</sup>.

### 2.2.2.2. القیود 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 مجالاً للشك، وكذا على الأملاك التي تكون قيمتها كبيرة نسبياً، والتي يتم انتقاؤها على أساس معايير موضوعية مثل:

-مبلغ القيمة المعاد تقديرها الذي يجب أن يكون مساوياً 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.

### 3.2.2.2. السلطة التقديرية لإدارة الضرائب لممارسة حق الشفعة للدولة:

نجد أنه باستقراء المادة 38 مكرر 3 من قانون الإجراءات الجبائية، 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<sup>37</sup>.

### 3.2.2. إجراءات تطبيق حق الشفعة

تتم إجراءات تطبيق حق الشفعة على النحو التالي:

**2.3.2.2. إحصاء و تعيين الأموال:**

يجب على مصالح التسجيل، أولاً القيام بعملية إحصاء الحالات التي يبدو فيها تقليل الثمن واضحاً، 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<sup>38</sup>:

-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 أضراراً معتبرة بالموضوعية والعدالة التي يجب أن تميز بصفة دائمة، ممارسة هذا الحق، الذي قد يصبح غير عادل إن لم يكن تطبيقه شاملاً.

**2.3.2.2. إحالة المعلومات:**

طبقاً للمنشور الوزاري السالف الذكر، تقوم مصالح التسجيل بتسجيل عملية نقل الملكية الخاضع لموضوعها لحق الشفعة، والتي يكون وعاءها المادي خارج اختصاصها الإقليمي، ملزمة بإرسال المعلومات المعتادة، في أجل لا يتعدى عشرة أيام، لمفتشية التسجيل المختصة إقليمياً، للقيام بالإجراءات اللازمة بالشفعة.

**2.3.2.2. 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<sup>39</sup>.

#### 4.3.2.2. 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، مرسله من قبل المدير الولائي للضرائب، ويجب أن يتضمن هذا المقرر، التزام الإدارة بدفع الثمن المصرح به مضاف إليه العشر من الثمن المصرح به.

#### 5.3.2.2. 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 خزينة الولاية المعني، وبعد المراقبة اللازمة، يقوم هذا المحاسب بقبول دفع المبلغ بعنوان "نفقات يتم تحويلها لأمين الخزينة 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<sup>40</sup>.

#### 4.2.2. 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<sup>41</sup>:

#### 1.4.2.2. 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 يوقع إلا بنص.

#### 2.4.2.2. السقوط:

أما السقوط فيخص المرحلة القضائية بحيث يجب على مديرية الضرائب أن تقوم بإجرائين تحت طائلة سقوط حقها الأخذ بالشفعة، وهذان الإجراءان 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 فتفرض دعواها شكلا، لأن الإيداع إجراء شكلي يجب القيام به قبل رفع الدعوى وليس أثناء وبعد الفصل فيها.

#### خاتمة:

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.

#### الهوامش والإحالات:

<sup>1</sup> سهام كردودي، 2011، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، الجزائر، دار المفيد، ص 47.

<sup>2</sup> سليمان بوزكري، 2014، النظام القانوني لحقوق التسجيل في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة البليدة2، الجزائر، ص 114.

<sup>3</sup> سهام كردودي، المرجع السابق، ص 48.

<sup>4</sup> منصور بن عمارة، 2016، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، الجزائر، دار هومة، ط 2، ص 29.

- 5 وفاء شيعاوي، بدون سنة نشر ، الرقابة الجبائية وضمانات المكلف بالضريبة، مجلة بحوث، ج2، جامعة الجزائر، العدد11، ص 286.
- <sup>6</sup> سهام كردودي، المرجع السابق، ص 49.
- <sup>7</sup> منصور بن عمارة، المرجع السابق، ص29.
- <sup>8</sup> وفاء شيعاوي، المرجع السابق، ص 288.
- <sup>9</sup> سليمان بوزكري، المرجع السابق، ص 115.
- <sup>10</sup> المواد 154، 157 و 158 من الأمر رقم 105-76 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، المتضمن قانون التسجيل المعدل و المتمم، الجريدة الرسمية عدد 81 المؤرخة في 1977/12/18.
- <sup>11</sup> سليمان بوزكري، المرجع السابق، ص 116.
- <sup>12</sup> المادة 168 من قانون التسجيل.
- <sup>13</sup> سليمان بوزكري، المرجع السابق، ص 117.
- <sup>14</sup> Michel BOUVIER, 2010, Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt, France, Lextenso Edition, 10ème édition, P 125.
- <sup>15</sup> عبد الرزاق عباس، 2012، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، الجزائر، دار الهدى للطباعة والنشر، ص 30.
- <sup>16</sup> سليمان بوزكري، المرجع السابق، ص 118.
- <sup>17</sup> المادة 46-1 من قانون الإجراءات الجبائية.
- <sup>18</sup> أحمد فنيديس، 2018، الرقابة الجبائية في الجزائر، مصر ، دار الجامعة الجديدة ، ص 50.
- <sup>19</sup> تنص المادة 47 من قانون الإجراءات الجبائية على أنه: " يجوز في كل دعوى أمام الجهات القضائية المدنية والإدارية والجزائية أن تمنح النيابة العامة حق الإطلاع على عناصر من الملفات للإدارة الجبائية.
- يجب على السلطات القضائية أن تطلع الإدارة المالية على كل البيانات التي يمكن أن تتحصل عليها والتي من شأنها أن تسمح بافتراض وجود غش مفترض في المجال الجبائي أو أية مناورة كانت نتائجها الغش أو التملص من الضريبة، سواء كانت الدعوى مدنية أو جزائية، حتى وإن أفضى الحكم إلى انتفاء وجه الدعوى.
- تبقى الوثائق مودعة لدى كتابة الضبط و تحت تصرف إدارة الضرائب، خلال الخمسة عشر(15) يوما الموالية للنطق بأي قرار من طرف الجهات القضائية.
- تخفف هذه المدة إلى عشرة (10) أيام فيما يخص الجنايات.
- يجب أن يحرر في محضر يودع في أجل شهر واحد (01) مرفق بالوثائق لدى كتابة الضبط التابعة للجهات القضائية المختصة، على كل قرار تحكيمي سواء عين المحكومون من طرف العدالة أو تم من قبل الأطراف وكذا كل اتفاق تم خلال سريان الدعوى أو أثناء الخيرة أو التحكيم . ويوضع هذا المحضر تحت تصرف الإدارة خلال خمسة عشر (15) يوما تحسب ابتداء من تاريخ الإيداع."
- <sup>20</sup> العيد صالح، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2014، ص 67.
- <sup>21</sup> سليمان بوزكري، المرجع السابق، ص 122.
- <sup>22</sup> سليمان بوزكري، المرجع نفسه، ص 122.
- <sup>23</sup> Circulaire N°812 du 09/12/2000, portant le contrôle des prix des transactions immobilières, Direction Générale des Impôts.
- <sup>24</sup> يحيى الصافي، الوجيز في نظرية و تطبيق ضريبة التسجيل بالمغرب، سلسلة القانون و المجتمع، المغرب، 1991، ص 135.
- <sup>25</sup> سليمان بوزكري، المرجع السابق، ص 123 وما بعدها.
- <sup>26</sup> Circulaire N°812 du 09/12/2000, portant le contrôle des prix des transactions immobilières, Direction Générale des Impôts.
- <sup>27</sup> خالد رمول وآسيا دوة، الإطار القانوني والتنظيمي لتسجيل العقارات في التشريع الجزائري، دار هومة، الجزائر، ط 3، 2011، ص 109.
- <sup>28</sup> المادة 44 من قانون الإجراءات الجبائية.

- <sup>29</sup> سليمان بوزكري، المرجع السابق، ص 127.
- <sup>30</sup> ابن منظور، لسان العرب، ضبطه خالد رشيد القاضي، ج 6، دار الأبحاث، الجزائر، ط1، 2008، ص 134.
- <sup>31</sup> المادة 794 من القانون المدني الجزائري.
- <sup>32</sup> -أحمد خالدي، الشفعة بين الشريعة الإسلامية والقانون المدني الجزائري، دار هومة، الجزائر، ط2، 2008، ص 19.
- جمال بوشنافة، شهر التصرفات العقارية في التشريع الجزائري، دار الخلدونية، الجزائر، 2006، ص 226.
- <sup>33</sup> خالد رمول و آسيا دوة، المرجع السابق، ص 101.
- <sup>34</sup> توفيق زيداني، إستعمال حق الشفعة لفائدة الخزينة في مجال الجباية العقارية، مجلة الباحث للدراسات الأكاديمية، العدد التاسع، الجزائر، جوان 2016، ص304.
- <sup>35</sup> Circulaire N°01 du 12/08/2009, portant l'exercice du droit de préemption de l'Etat, Ministère des finances.
- <sup>36</sup> المادة 798 من الأمر رقم 58-75 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، المتضمن القانون المدني المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية عدد 78 المؤرخة في 1975/09/30 .
- <sup>37</sup> توفيق زيداني، المرجع السابق، ص 307 .
- <sup>38</sup> Circulaire N°01 du 12/08/2009, portant l'exercice du droit de préemption de l'Etat, Ministère des finances.
- <sup>39</sup> المنشور الوزاري رقم:01 المؤرخ في 12 أوت 2009، الصادر عن وزير المالية، المتعلق بممارسة حق الشفعة للدولة.
- <sup>40</sup> توفيق زيداني، المرجع السابق، ص 305 .
- <sup>41</sup> عيسى زرقاط، 2016، حق الشفعة في المادة الإدارية، مجلة الميزان، مخبر الجرائم العابرة للحدود، المركز الجامعي صالحى أحمد بالنعامة، الجزائر، العدد الأول، ص 154.

### قائمة المراجع:

#### المؤلفات:

- ابن منظور، لسان العرب، ضبطه خالد رشيد القاضي، ج 6، دار الأبحاث، الجزائر، ط1، 2008.
- أحمد خالدي، الشفعة بين الشريعة الإسلامية والقانون المدني الجزائري، دار هومة، الجزائر، ط2، 2008.
- أحمد فنيدس، 2018، الرقابة الجبائية في الجزائر، مصر، دار الجامعة الجديدة.
- جمال بوشنافة، شهر التصرفات العقارية في التشريع الجزائري، دار الخلدونية، الجزائر، 2006.
- خالد رمول وآسيا دوة، الإطار القانوني والتنظيمي لتسجيل العقارات في التشريع الجزائري، دار هومة، الجزائر، ط 3، 2011.
- سهام كردودي، 2011، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، الجزائر، دار المفيد.
- عبد الرزاق عباس، 2012، التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي، الجزائر، دار الهدى للطباعة والنشر.
- العيد صالحى، الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية، دار هومة، الجزائر، 2014.
- منصور بن عمارة، 2016، أنواع وإجراءات الرقابة الجبائية، الجزائر، دار هومة، ط 2.

- يحيي الصافي، 1991، الوجيز في نظرية وتطبيق ضريبة التسجيل بالمغرب، المغرب، سلسلة القانون والمجتمع.
- Michel BOUVIER, 2010, Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt, France, Lextenso Edition, 10ème édition.

#### الأطروحات:

- سليمان بوزكري، 2014، النظام القانوني لحقوق التسجيل في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة البليدة2، الجزائر.

#### المقالات:

- توفيق زيداني، إستعمال حق الشفعة لفائدة الخزينة في مجال الجباية العقارية، مجلة الباحث للدراسات الأكاديمية، العدد التاسع، الجزائر، جوان 2016.
- عيسى زرقاط، 2016، حق الشفعة في المادة الإدارية، مجلة الميزان، مخبر الجرائم العابرة للحدود، المركز الجامعي صالحى أحمد بالنعامة، الجزائر، العدد الأول.
- وفاء شيعاوي، بدون سنة نشر، الرقابة الجبائية وضمانات المكلف بالضريبة، مجلة بحوث، ج2، جامعة الجزائر، العدد11.

#### النصوص القانونية:

- الأمر رقم 75-58 المؤرخ في 26 سبتمبر1975، المتضمن القانون المدني المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية عدد 78 المؤرخة في 30/09/1975.
- الأمر رقم 76-105 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976، يتضمن قانون التسجيل المعدل والمتمم، الجريدة الرسمية عدد 81 المؤرخة في 18/12/1977.
- قانون الإجراءات الجبائية.
- المنشور الوزاري رقم:01 المؤرخ في 12 أوت 2009، الصادر عن وزير المالية، المتعلق بممارسة حق الشفعة للدولة.

- Circulaire N°812 du 09/12/2000, portant le contrôle des prix des transactions immobilières, Direction Générale des Impôts.
- Circulaire N°01 du 12/08/2009, portant l'exercice du droit de préemption de l'Etat, Ministère des finances.